

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ YARGISINDA
KANUN YOLLARI**

**Serap ÖZDEMİR
2501060397**

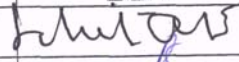
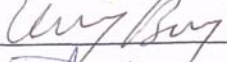
**Tez Danışmanı:
Prof. Dr. S. Ateş Oktar**

İSTANBUL 2010

T.C
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz MALİ HUKUK Bilim Dalında 2501060397 numaralı SERAP ÖZDEMİR'İN hazırladığı "TÜRK VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca 14/05/2010 CUMA günü Saat: 13:30'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin kabulüne* ~~OYBİRLİĞİ~~/OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.S.ATEŞ OKTAR	kabul	
PROF.DR.ELİF SONSUZOĞLU	düzeltilme	
DOÇ.DR.UFUK BAKKAL	düzeltilme	
DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER	kabul	
YRD.DOÇ.DR.ZAFER ERTUNÇ ŞİRİN	KABUL	

ÖZ

Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları / Serap Özdemir

Bu tez çalışmasında Türk vergi yargılamasında kararlara karşı başvuru yolları açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde vergi uyuşmazlıkları üzerinde ana hatlarıyla durulmuş ve bu uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi usulleri belirtilmiştir. Takip eden başlıklarda uyuşmazlıkların dava yoluyla çözülmesi ve vergi yargısı kavramları üzerinde durularak, vergi yargısında görevli mahkemeler açıklanmış, ardından bu mahkemelerin kararlarına karşı başvuru yolları olan kanun yolları çeşitli tanımlamalar yapılarak açıklanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde Türk vergi yargısında olağan kanun yolları üzerinde durulmuş, 2577 sayılı Kanun paralelinde itiraz, temyiz ve karar düzeltme başlıkları altında ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde hukuk sistemimizde olağanüstü kanun yolları olarak adlandırılan yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz müesseseleri üzerine açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmada, Danıştay kararlarına da yer verilerek açıklamalar pekiştirilmeye çalışılmıştır.

ABSTRACT

The Legal Procedures in Turkish Tax Justice / Serap Özdemir

In this study, ways of objection to the verdicts in the Turkish tax justice is explained. In the first part of the study, the general framework of tax disputes is drawn and the procedures of resolving tax disputes are told. In the following chapters, the resolution of tax disputes via trial and the concepts of tax justice are discussed while courts of tax justice and legal actions of objection to the verdicts of these courts are explicated with various terminology. In the second part of the study, the existing legal actions of the Turkish tax justice are discussed and, in parallel with the law Number 2577, the titles of objection, appeal and verdict correction are detailed. In the third part, the renewal of the procedures named extraordinary law procedures in our law system and the appeal institutions in the interest of the law are explained. Also, the study aims to support the arguments by drawing on the verdicts of the Council of State.

ÖNSÖZ

Vergiler hepimizin bildiği üzere en basit tanımı ile, devletlerin kamusal harcamalarına kaynak oluşturmak adına vatandaşlarından cebren karşılıksız olarak aldığı parasal değerlerdir. Özellikle günümüz sosyal hukuk devletlerinde, sürekli olarak gelişen ve değişen sosyal ve ekonomik şartlara paralel olarak devletlerin artan kamusal faaliyetlerine en önemli kaynağı şüphesiz vergiler oluşturmaktadır. Bu durum da ister istemez, karşılıksız ve cebri nitelikteki vergileri ödemede zaten isteksiz olan mükelleflerle idare arasında sık sık uyuşmazlıklara neden olmakta ve bu iki tarafı karşı karşıya getirmektedir.

Bu noktada, ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne yönelik olarak vergi hukukumuzda iki tür yol kabul edilmiştir. Bu yollardan biri, idare ile mükellefin karşı karşıya gelerek, karşılıklı olarak ortak bir çözüm yolu bulma amacı güden idari aşamada çözümdür. Uyuşmazlıklar idari aşamada çözümlenemezse ya da bu yola hiç başvurulmadan doğrudan doğruya yargı mercilerine başvuru tercih edilirse uyuşmazlıklar, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ikinci yol olan dava yoluyla çözülür.

Çalışmamızın ana gayesi de işte bu noktada ortaya çıkmaktadır. Bu tez çalışması ile, uyuşmazlıkların dava yolu ile de çözümlenememesi halinde, yani tarafların ilk derece mahkemelerinin aldıkları kararları tatminkar bulmayıp iddialarında ısrar etmeleri halinde, haklarını ne tür yollarla arama hakkına sahip oldukları ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları başlıklı tez çalışmamızın bu anlamda faydalı olmasını diler, çalışmada her türlü yardım ve desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Sn. Prof. Dr. S. Ateş Oktar' a teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

Öz/ Abstract.....	III
Önsöz.....	IV
İçindekiler.....	V
Kısaltmalar.....	XI
Giriş.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜ VE VERGİ YARGISI

I- Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü.....	6
1- Genel Olarak.....	6
2- Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yollarla Çözümü Usulleri.....	7
a) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	7
aa) Hesap Hataları.....	8
aaa) Matrah Hataları.....	8
aab) Vergi Miktarında Hatalar.....	9
aac) Verginin Mükerrer Olması.....	9
ab) Vergilendirme Hataları.....	9
aba) Mükellefin Şahsında Hata.....	9
abb) Mükellefiyette Hata.....	10
abc) Mevzuda Hata.....	10
abd) Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata.....	10
b) Cezalarda İndirim.....	11
c) Pişmanlık ve Islah.....	12
d) Uzlaşma.....	13
II- Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü.....	15
1- Genel Olarak Vergi Yargısı	15

a) Vergi Yargısı Kavramı ve Hukuki Mahiyeti.....	15
b) Vergi Yargısının Fonksiyonları.....	17
ba) Vergi Uyuşmazlıklarının Yürürlükteki Kanun Hükümlerine Uygun Şekilde Çözümlemesi.....	17
bb) Hukuki İçtihat Oluşturma Görevi.....	18
bc) Hukuki Güvenlik Sağlama Görevi.....	19
2- Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı.....	19
a) Vergi Mahkemeleri.....	20
Vergi Mahkemelerinin Görevleri.....	21
b) Bölge İdare Mahkemeleri.....	22
Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri.....	23
c) Danıştay.....	23
Danıştay'ın Görevleri.....	24
III- Kanun Yolları.....	25
1- Kanun Yolu Kavramı ve Hukuki Mahiyeti.....	25
2- Kanun Yolları Çeşitleri.....	26

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI

I-İTİRAZ.....	29
1- İtiraz Kavramı ve Hukuki Mahiyeti.....	29
2- İtiraz Başvurularına Konu Olabilecek Kararlar.....	32
a) Karar Nihai Bir Karar Olmalıdır.....	32
b) Karar Tek Hakim Tarafından Verilmiş Olmalıdır.....	34
3- İtirazda Görevli Yargı Mercii.....	35
4- İtiraz Yoluna Başvurabilecekler.....	35
5- İtiraz Süresi ve Şekli.....	37
6- İtiraz Dilekçesi.....	40
7- İtiraz İncelemesi.....	43
8- İtirazın Sonuçları.....	46

9- İtirazın Yürütmeyi Durdurma Üzerine Etkisi.....	46
I- TEMYİZ.....	47
1- Temyiz Kavramı ve Hukuki Mahiyeti.....	47
2- Temyize Konu Olabilecek Kararlar.....	48
a) Ara Kararlar.....	49
b) Nihai Kararlar.....	50
ba) Esasa İlişkin Nihai Kararlar.....	51
bb) Usule İlişkin Nihai Kararlar.....	51
3- Temyiz Nedenleri.....	53
a) Görev ve Yetki Dışında Bir İşe Bakılmış Olması.....	56
aa) Adli ya da Askeri İdari Yargının	
Görevli Olması Durumu.....	59
ab) Danıştay'ın Görevli Olması Durumu.....	60
ac) Başka Bir Yönetmelik Yargı Yerinin	
Görevli Olması Durumu.....	60
b) Hukuka Aykırı Karar Verilmiş Olması.....	62
ba) Maddi Uyuşmazlığın ve Bu Uyuşmazlıkla	
İlgili Olayların Hatalı Saptanması.....	63
bb) Maddi Uyuşmazlığın ve Olayların Hukuki	
Nitelemesinde Hata.....	64
bc) Hatalı Hukuk Kuralı Uygulanması.....	64
c) Usul Hükümlerine Uyulmaması.....	65
4) Temyizde Görevli Yargı Mercii.....	66
5) Temyiz Yoluna Başvurabilecekler.....	66
6) Temyiz Süresi ve Şekli.....	67
7) Temyiz Dilekçesi.....	68
8) Temyiz İncelemesi.....	69
a) Onama Kararı.....	70
b) Bozma Kararı.....	72
9) Temyiz İncelemesi Sonucunda Verilecek Karar Üzerine	
Yapılacak İşlem.....	74
a) Mahkemenin Bozma Kararına Uyması.....	75

b) Israr Kararı.....	76
10) Temyiz Yoluna Başvurmanın Yürütmenin Durdurulması	
Üzerine Etkisi.....	78
II-KARARIN DÜZELTİLMESİ.....	80
1- Kararın Düzeltilmesi Kavramı ve Hukuki Mahiyeti.....	80
2- Kararın Düzeltilmesine Konu Olabilecek Kararlar.....	81
3- Kararın Düzeltilmesine Konu Olamayacak Kararlar.....	82
4- Kararın Düzeltilmesi Nedenleri.....	82
a) İddia ve İtirazların Kararda Karşılanmamış Olması.....	83
b) Kararda Birbirine Aykırı Hükümler Bulunması.....	84
c) Kararın Usul ve Kanuna Aykırı Bulunması.....	84
d) Belgelerde Hile ve Sahtekarlığın Ortaya Çıkması.....	85
5- Düzeltme Talebinde Görevli Yargı Yeri.....	86
6- Karar Düzeltme İsteminde Bulunabilecekler.....	86
7- Kararın Düzeltilmesinde Süre.....	86
8- Düzeltme Dilekçesi.....	87
9- Karar Düzeltme Taleplerinin İncelenmesi.....	87
10- Karar Düzeltme Talebinin Yürütmeyi Durdurma	
Üzerine Etkisi.....	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

I- YARGILAMANIN YENİLENMESİ.....	89
1- Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı ve Hukuki Mahiyeti.....	89
2- Yargılamanın Yenilenmesi İçin Gereken Koşullar.....	91
a) Mahkemece Verilmiş “Nihai” Bir Karar Olmalı	
ve Bu Karar da Kesin Hüküm Niteliğini Almalıdır.....	91
b) Yargılamanın Yenilenmesi Nedenlerinden Birinin	
Bulunması Gerekir.....	92

c) Yargılanmanın Yenilenmesi Yoluna Süresi İçinde Başvurulmuş Olmalıdır.....	92
3- Yargılamanın Yenilenmesine Konu Edilebilecek Yargı Kararları ve Yargı Mercileri.....	92
4- Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri.....	95
a) Belgenin Karardan Sonra Ele Geçmesi.....	96
b) Karara Esas Alınan Belgenin Sahteliği.....	97
c) Karara Esas Alınan İlamın Ortadan Kalkması.....	98
d) Bilirkişinin Bilerek Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi.....	98
e) Hile Kullanılmış Olması.....	99
f) Vekil veya Yasal Temsilci Olmayan Kimselerle Davanın Karara Bağlanmış Olması.....	99
g) Çekinmesi Gereken Hakim ya da Üyenin Karara Katılmış Olması.....	99
h) Birbirine Aykırı Hüküm Verilmiş Olması.....	100
i) Hükümün İnsan Haklarına Aykırılığının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kesinleşmiş Kararı İle Tespit Edilmiş Olması.....	101
5- Yargılamanın Yenilenmesi Talebinde Yetkili Yargı Yeri.....	103
6- Yargılamanın Yenilenmesi Talebinde Bulunabilecekler.....	105
7- Yargılamanın Yenilenmesinde Süre.....	105
8- Yargılamanın Yenilenmesi Talebinin İncelenmesi.....	106
9- Yargılamanın Yenilenmesine İlişkin Özel Hükümler.....	107
II-KANUN YARARINA TEMYİZ.....	108
1- Kanun Yararına Temyiz Kavramı ve Hukuki Mahiyeti.....	108
2- Kanun Yararına Temyize Konu Olabilecek Kararlar.....	109
a) Karar Maddede Yazılı İdari Yargı Yerlerince Verilmiş Olmalıdır.....	109
b) Karar Nihai Bir Karar Olmalıdır.....	110
c) Kanun Yararına Temyiz Başvurusuna Konu Edilecek İlk Derece Mahkemesi Kararı Temyiz Edilmeden Kesinleşmiş Olmalıdır.....	110

d) Karar Yürürlükteki Hukuka Aykırı Bir Sonucu	
İfade Etmelidir.....	111
3- Kanun Yararına Temyiz Nedenleri.....	113
4- Kanun Yararına Temyizde Yetki ve Usul.....	113
5- Kanun Yararına Temyizin Sonuçları.....	115
Sonuç.....	117
Kaynakça.....	122

KISALTMALAR

A.e	Aynı Eser
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AY.	Anayasa
B.İ.M	Bölge İdare Mahkemesi
BİMK	Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
DD	Danıştay Dergisi
D.K.	Danıştay Kanunu
E.	Esas
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
m.	Madde
s.	Sayfa
S.	Sayı
v.d.	ve diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletler, toplum halinde yaşayan insanların kamusal gereksinmelerini karşılamak için kurulmuş olan kamu müesseseleridir ve bu görevlerini yerine getirip çeşitli faaliyetlerde bulunabilmek için aynen özel firmalar gibi kaynak temin etmek ve kullanmak zorundadırlar.¹ Günümüz devletlerinde bu kaynaklardan en önemlisini de şüphesiz vergiler oluşturmaktadır.

Vergiyi en basit anlamıyla; devletlerin egemenlik gücüne dayanarak belirli kurallar dahilinde vatandaşlar üzerinden aldığı, karşılığı olmayan, zorunlu ödemeler olarak tanımlayabiliriz. Tabi verginin bu tanımı günümüz hukuk devletleri için geçerli olmaktadır. Zira, verginin tarihi seyrine bakacak olursak, zamanın devlet anlayışlarına , şartlarına ve düzenlemelerine paralel olarak değiştiğini görmekteyiz. Maliye tarihi tetkik edildiğinde, verginin aynilikten nakdiliğe, ihtiyarilikten mecburiliğe doğru kaydığı ve vergilendirme yetkisinin, keyfilikten kurtularak, muayyen hukuk kurallarına bağlandığı görülmektedir.² Bu nitelik değişikliğinin nedeni, bir taraftan geleneklerin değişmesi, diğer taraftan ise, savaşlar ve diğer kolektif ihtiyaçların karşılanma zorunluluğu olarak ifade edilebilir.³

Gerçekten de önceleri devletlerin ihtiyaç duymaları halinde gayri nakdi olarak toplanan vergiler, zaman içerisinde para kullanımının da yaygınlaşmasıyla birlikte nakdi ve aynı zamanda artan ve süreklilik arz eden ihtiyaçlarla birlikte zorunlu bir nitelik almış ve aynı zamanda sosyal hukuk devleti ilkesinin benimsenmesine paralel olarak devletlere ancak kanunlar çerçevesinde vergi toplama yetkisi tanınarak da olası keyfi uygulamalara karşı mükellefler korunmaya çalışılmıştır.

¹ Şerafettin AKSOY, **Kamu Bütçesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.1.

² Şerafettin AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul , 1999, s. 1.

³ S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul, 2006, s. 6.

Klasik devlet anlayışının hakim olduğu dönemde kamu harcamaları sadece adalet, savunma, güvenlik gibi bir takım temel kamusal hizmetler için yapılıyordu.⁴ Ancak, 1929’da yaşanan ve ekonomik ve sosyal alanlarda büyük tahribatlar oluşturan Büyük Buhran ile birlikte “kabuğunda” yaşanan Klasik devlet anlayışı bir kenara bırakılarak hayatın her alanında varlığını hissettiren müdahaleci Keynesyen politikalar uygulanmaya başlamıştır. Bozulan düzeni yeniden sağlamak adına artık devlet ekonomik ve sosyal alanlarda daha aktif roller üstlenmeye başlayarak, gelirin yeniden dağılımında adaleti sağlayarak sosyal adaleti sağlamaya çalışmış ve bu şekilde de adil bir sosyal kalkınmayı amaçlamıştır. Yani, modern devlet anlayışı ile ortaya çıkan “sosyal hukuk devleti” ilkesine göre devlet temel hizmetlerin yanında ekonomik kalkınmayı, ekonomik istikrarı ve sosyal adaleti gerçekleştirmekten sorumlu tutulmuştur.⁵ Bu sorumluluğu yerine getirmek adına da Klasik sistemde ancak temel kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde kaynak oluşturma görevi gören vergiler etkin bir rol üstlenmiştir. Vergiler, modern devlet anlayışıyla birlikte yalnızca hayatın her alanında bir çok fonksiyon üstlenen devletin harcamalarına kaynak oluşturma görevini yerine getirmekle sınırlı kalmamış, aynı zamanda sosyal adalet çerçevesinde gelirin yeniden dağılımını sağlayarak sosyal kalkınmanın gerçekleştirilmesinde etkin rol oynamıştır.

Vergiler günlük hayatta bu kadar etkin rol oynarken, vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef elbette sık sık karşı karşıya gelmekte ve aralarında bir takım ihtilaflar çıkabilmektedir. Vergi borçlusu konumundaki mükellef ile vergi alacaklısı konumundaki idare arasında birbirine zıt istekler pek çok anlaşmazlıkların doğmasına neden olmaktadır.⁶ Hukuk devleti ilkesi gereği vergi toplamının her aşaması yani; tarh, tahakkuk, tahsil, tebliğ aşamaları belirli yasalar çerçevesinde gerçekleştirilmeye çalışılmakta yani belirli kurallar dahilinde toplanmaktadır. Ancak, zamanımızda, vergi kanunlarının sayısının bir hayli artması ve günün ekonomik ve sosyal şartlarına uydurulması gayesiyle sık sık değiştirilmesi ve vergi yüklerinin çok

⁴ Mehmet TOSUNER, Ülkü ÖZCAN, **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, Akliselim Matbaası, İzmir, 1989, s. 1.

⁵ TOSUNER, ÖZCAN, a.e., s. 2.

⁶ Sabri ÜNAL, **“Vergi Yargısında Görev ve Yetki”** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1985, s.1.

ağırlaştırılması sebebiyle, vergi mükellefleri ile maliye arasında yığınla vergi ihtilafı ortaya çıkmaktadır.⁷

Vergi mükellefi, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında aykırılık olduğu iddiasıyla idari işlemi yapan vergi idaresine itirazda bulunabilmektedir. İdarenin vergi salma hakkına karşı, mükellefe itiraz hakkı tanınmış olmasıyla, iki tarafın çıkarları arasında yasal bir denge sağlanmaktadır.⁸ Bu noktada mükellefe iddia ettiği aykırılığı gidermek adına tanınan itiraz hakkını iki farklı şekilde kullanma imkanı tanınmıştır. Buna göre mükellef, vergileme işlemi yapan idareye başvurarak iddia ettiği aykırılığın giderilmesini isteyebilir ya da idareye başvurmayıp doğrudan yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın giderilmesi talebinde bulunabilir. Ancak bazı ülkelerde, uyuşmazlıkların öncelikle idari aşamada çözümlenmeye çalışılması, bu yoldan sonuç alınmaması durumunda, yargı yoluna başvurulması kuralı aranmaktadır.⁹

Mükellef, adına ceza kesilen veya hakkında takibat yapılan kişi/kişiler ile vergi idaresi arasındaki vergisel uyuşmazlıkların idari yollarla çözümlenmesi her zaman istenilen ve tercih edilen bir yöntem olmakla beraber tarafların kendi düşüncelerinde ısrar etmeleri veya idari çözüm yolunu tercih etmemeleri bu uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümünü zorunlu hale getirmektedir.¹⁰

Vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümlenememesi ya da idari yollara başvurulmak istenmemesi durumlarında uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümlenmesi yoluna gidilir. Uyuşmazlıkların dava yoluyla çözümlenebilmesi çözümsüzlüğün taraflarına (mükellef, adına ceza kesilen veya hakkında takibat yapılan kişi/kişiler)

⁷ AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 2.

⁸ Şükrü KIZILOĞ, Zuhale KIZILOĞ, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 59.

⁹ KIZILOĞ, KIZILOĞ, a.g.e., s. 60.

¹⁰ Örneğin, Fransa’da mükelleflerin, uyuşmazlık konusu vergi ile ilgili sorunlarını, öncelikle idari aşamada çözümlenmeye çalışmaları gerekmektedir. Mükellef başvurusunun, vergi dairesince yerine getirilmemesi durumunda ise, yargı yoluna başvurulabilme olanağı doğmaktadır.” (KIZILOĞ, KIZILOĞ, a.g.e., s. 60)

¹⁰ Mehmet YAŞIN, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayınları, Eylül 2006, s. 22.

ile Vergi İdaresi) sağlanmış Anayasal bir haktır. Zira, Anayasamızın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36’ncı maddesine göre herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.¹¹

Çalışmamızın birinci bölümünde vergisel uyuşmazlıkların çözüm yolları irdelenmiş, vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözümü yolları üzerinde durulmuştur. uyuşmazlıkların idari çözüm yolları vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ve uzlaşma olarak dört başlık altında anlatılmaya çalışılmıştır.

Uyuşmazlıkların bahsedilen yollarla idari aşamada çözümlenememesi neticesinde ya da bu yollara hiç başvurulmaması halinde uyuşmazlık konusu vergi yargı organlarına taşınmaktadır. Çalışmamızda, vergi yargısının örgütsel yapısı üzerinde durulmuş, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin bu yapı içerisindeki başlıca görevleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Yine, birinci bölümde çalışmanın ana gayesini oluşturan Türk vergi yargısı siteminde kararlara karşı başvuru yolları yani kanun yollarının kavramsal ve hukuki mahiyeti üzerinde durulmuş, söz konusu yolları olağan ve olağanüstü olmak üzere iki ana başlıkta toplayarak incelenmeye çalışılmıştır. Bu anlamda, çalışmamızın ikinci bölümünü vergi yargı organlarınca alınan nihai kararların kesinleşmesine engel olan olağan kanun yolları oluşturmaktadır. Olağan kanun yolları, henüz kesinleşmemiş olan nihai kararlar için tanınmıştır. Kanunen tanınan süreler dahilinde bu yola başvurulması alınan nihai kararın kesinleşmesini önler. Eğer kanuni süreler dahilinde bu yollara başvurulmazsa ya da başvurulur ve nihai karar onanırsa artık karar kesinleşmiş olur. Olağan kanun yolu süresi içinde bu yola gidilmezse veya gidildiği halde nihai karar onanır ve başka bir kanun yolu da yok ise, nihai karar kesinleşmiş olur . İdari Yargılama Usulü Kanununa göre vergi yargısı sistemimizde üç tür olağan

¹¹ YAŞIN, a.g.e., s. 42-43.

kanun yolu bulunmaktadır. Bunlar alışmamızda da inceleneceği üzere itiraz, temyiz, ve kararın düzeltilmesi müesseseleridir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise olağanüstü kanun yolları incelenmiştir. Olağanüstü kanun yolları kesinleşmiş hükümlere karşı tanınan başvuru yollarıdır. İdari Yargılama Usulü Kanununda kesinleşmiş kararlara karşı iki tür başvuru yolu mevcuttur. Yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz olan bu yollar çalışmamızın üçüncü bölümünü oluşturmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ VE VERGİ YARGISI

I- VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ YOLLARLA ÇÖZÜMÜ

1- GENEL OLARAK

Uyuşmazlık (ihtilaf) bir hakkın ortaya çıkması, kapsamı veya sonuçları üzerinde anlaşamamazlık olarak tanımlanabilir.¹² Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır.¹³ Zamanımızda sık değişen vergi kanunlarının hükümlerinin anlaşılmasında ve uygulamasında hatalara düşülmesi, vergi memurlarının hazineci zihniyetle hareket etmeleri ve kanunları dar anlamıyla hazine lehine yorumlamaları, bazı mükelleflerin de kanunen ödemesi gereken vergiden daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek istemeleri gibi nedenlerle bu iki taraf arasında ortaya çıkan vergi ihtilafları çok çeşitli olmakla beraber genellikle mükellefiyet, ceza kesme ve vergi tahsili konularında görülmektedir.¹⁴

Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını sistematize etmek gerekirse önce idari çözümler (barışçıl çözümler) – yargısal çözümler ayrımı yapılabilir.¹⁵

¹² OKTAR, a.g.e., s. 423.

¹³ KIZILOĞ, KIZILOĞ, a.g.e., s. 50.

¹⁴ AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 57.

“Mükellefiyete ilişkin uyuşmazlıklar, verginin matrahının tayin ve tesbiti, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ve mükellefin şahsında hatalar nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Ceza kesmede ihtilaflar ise, vergi suçları ve bu suçlar nedeniyle kesilen cezalardan dolayı görülmektedir. Tahsil uyuşmazlıkları ise, tebliğ edilen ödeme emrine karşı ilgili şahsın borcunun olmadığı veya bunu tamamen ya da kısmen ödediği veyahutta bu vergi borcunun zamanaşımına uğradığı iddialarından kaynaklanmaktadır.” (AKSOY, a.e., s.57)

¹⁵ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s.169.

İdari çözüm yolu vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; mükelleflerin belli süreler içerisinde idareye başvurmaları veya idare ile karşılıklı görüşmeleri yoluyla daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması olduğundan, bu yol ile kamu alacağının zaman içinde değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesinin, vergi ve yargı yerlerinin iş yoğunluğunun azaltılmasının, yükümlülerin yargı yerlerine başvurarak zaman, emek ve gider kaybına uğramamalarının amaçlandığı kuşkusuzdur.¹⁶

2. VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ YOLLARLA ÇÖZÜMÜ USULLERİ

Türk Vergi Sisteminde, idare ile mükellef arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesini sağlayan dört çeşit çözüm yolu vardır. Bunlar, **vergi hatalarının düzeltilmesi**, **cezalarda indirim**, **pişmanlık ve ıslah** ve **uzlaşma** müesseseleridir.

a) Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

İdare ile vergi mükellefi arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların çözüm yollarından ilki, vergilendirme işlemleri yapılırken oluşabilecek birtakım hataların giderilmesi amacını güden “düzeltme” müessesesidir. Vergi anlaşmazlıklarının sonuçlandırılması özellikle Türkiye’de uzun ve masraflı bir yoldur bu yüzden idarenin elden geldiğince bu anlaşmazlıkları azaltacak anlayışlı bir tutum göstermesi, yanlışlarını vaktinde kabul ederek yükümlüyü uzun ve masraflı itiraz yollarına başvurmak zorunda bırakmaması gerekir.¹⁷ Kanun Koyucu, idarenin hatalı işlemleri nedeni ile mükellef aleyhine gerçekleşen vergilendirme işlemlerine karşı, genel

¹⁶ YAŞİN, a.g.e., s. 37.

¹⁷ Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Altıncı Basılış, Ogun Kardeşler Matbaası, Ankara, 1979, s. 434.

olarak Anayasal özel olarak da Vergi Usul Kanunu ile mükelleflere haklarını arayabilmek adına ilgili kanunun 116 ila 126'ncı maddeleri arasında düzeltme müessesesini düzenlemiştir. Söz konusu özellikleri ile düzeltme, bir idari denetim yolu olarak, kanuna uygun vergilendirmenin gerçekleşmesinde mükelleflere sağlanan ek bir güvencedir.¹⁸

Buna göre, mükelleflerin idareye karşı düzeltme talebinde bulunabilmeleri için her şeyden önce ortada vergi dairesinin yapmış olduğu bir hatanın olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 116'ncı maddesi **vergi hatasının** açık olarak tanımını yapmaktadır. Anılan madde hükmüne göre; "Vergi hatası vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır".

Tanımdan da anlaşılacağı üzere Kanun Koyucu vergi hatalarını **hesap hataları** ve **vergilendirme hataları** olmak üzere iki grup altında toplamıştır ve bu hataların hangi hatalar olabileceğini 117 ve 118'inci maddelerde açıklamıştır.

aa) Hesap Hataları

VUK 117'inci maddeye göre, **hesap hataları** şunlardır:

aaa) Matrah Hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. (VUK. md. 117/1)

Örneğin, kurumlar vergisinde örtülü sermaye ve örtülü kazanç ilişkin iddialar, takdir komisyonlarınca yapılan değerlemeler, belli harcamaların doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanına mı tabi tutulacağı gibi konular, yine sonuçta ortaya çıkacak matrah miktarının doğruluğu ile ilgili olmakla birlikte, nitelikleri

¹⁸ Akif ERGİNAY; **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.106.

gereği tartışılabilir, yargı organınca irdelenip yasa hükümlerinin yorumu sonucu açıklığa kavuşacak hukuki uyumsuzluk örnekleridir.¹⁹

aab) Vergi Miktarında Hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. (VUK. md. 117/2)

Örneğin, gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin %15 yerine %25 olarak uygulanması ya da ücretlilerde özel indirim göz önünde bulundurulmaması sonucu eksik ya da fazla vergi hesaplanması bu türdendir.²⁰

aac) Verginin Mükerrer Olması: Aynı vergi kanunun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. (VUK. md. 117/3)

Bu tanım çerçevesinde, herhangi bir takvim yılına ilişkin vergi borcu umumi vekili tarafından ödenmiş olan yükümlünün aynı vergiyi ayrıca kendisinin de ödemesi çifte vergi için kolayca akla gelebilen bir örnek olacaktır.²¹

ab) Vergilendirme Hataları:

Vergilendirme hataları, Vergi Usul Kanununun 118'inci maddesinde, dört bent halinde düzenlenmiştir.

aba) Mükellefin Şahsında Hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine bir başka kişiden istenmesi veya alınmasıdır. (VUK. md. 118/1)

¹⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 178.

²⁰ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 2003, s. 197-198.

²¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 179.

Örneğin, vergiyi doğuran olay ile hiç bir ilişkisi olmayan vergi sorumlusundan, vergi yükümlüsüne ait olan verginin alınmak istemesi vergi mükellefinin şahsında hata olarak karşımıza çıkar.

abb) Mükellefiyette Hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. (VUK. md. 118/2)

Vergi muafiyeti tanınmış kamu yararına çalışan dernekten belli bir gelirin istenmesi, gelir elde eden kişiden veraset ve intikal vergisi istenmesi mükellefiyette hata örnekleri olarak gösterilebilir.²²

abc) Mevzuda Hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK. md. 118/3).

Örneğin, aile yardımı ve benzer adlar altın yapılan ödemeler üzerinden vergi alınması durumu, mevzuda hata olarak karşımıza çıkar.

abd) Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. (VUK. md. 118/4)

Örneğin, 2008 yılında alınması gereken bir gelir vergisinin 2009 yılında alınması ya da 2008 yılında yasalarla geçici olarak vergiden muaf tutulan bir gelirin 2009 yılında vergiye tabi tutularak mükelleften alınması.

Görüldüğü gibi, “vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları” olarak tanımlayabileceğimiz bu hatalar, hesap hatalarına göre,

²² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 180.

vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha yakından ilgilidir. Değınilen özellik nedeniyle de, vergilendirme hatalarıyla ilgili hususlar, hesap hatalarına nazaran hukuki uyusmazlık konusu telakki etmeye daha yatkındır.²³

b) Cezalarda İndirim

Cezalarda indirim müessesesi, gerek mükellef ve gerekse idareyi vergi kazasının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak ve verginin bir an önce tahsil edilerek, istifade edilmesini sağlamak gayesiyle, Vergi Usul Kanunumuzda kabul edilmiştir.²⁴ Kanunun *vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme* başlığını taşıyan 376'ncı maddesi şu şekildedir:

İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, mükellef veya vergi sorumlusu, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren **30 gün** içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren **3 ay** içinde ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyai cezasında birinci defada **yarısı**, müteakiben kesilenlerde **üçte biri**,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının **üçte biri** indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa, bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

²³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 179.

²⁴ Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 108-109.

Yukarıdaki hükümler, vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır. (VUK. md. 376)

Bu indirimin uygulanabilmesi için , vergi mükellef veya sorumlusunun, gerekli ödemeleri yapması ve cezalara itiraz etmemesi lazımdır.²⁵ Aksi takdirde, 376'ncı madde ile tanınan haklardan yararlanamaz. Ayrıca, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında ilgili madde hükümleri uygulanmaz. (VUK. Ek md. 9)

c) Pişmanlık ve Islah

Türk vergi sisteminde uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesine yönelik getirilen bir üçüncü yol pişmanlık ve ıslah müessesesidir. Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde düzenlenen bu müessese , yasalara aykırı hareket eden ancak daha sonra yaptıkları bu hatadan pişmanlık duyarak telafi etme isteğinde olan mükelleflerin faydalanabileceği bir yoldur.

Söz konusu düzenlemeye göre,

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez.

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal

²⁵ AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 109.

ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak **onbeş gün** içinde tevdi olunması.
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak **onbeş gün** içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak **onbeş gün** içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

d) Uzlaşma

İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, idarenin mükellefler ile kanunda belirtilen koşullar dahilinde anlaşmasını ifade eden uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları içinde ayrı bir öneme sahiptir.²⁶

Vergi ihtilaflarının fazla olması ve çoğu kez uzun sürmesi, bu ihtilafları çözüm için başvurulacak yollardan beklenen sonucu vermemektedir.²⁷ Uzlaşma müessesesinin kabulünün ana gayesi, mükellef ve vergi dairesini, vergi kazasının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak, verginin bir an önce tahsilini sağlamak, yargı organlarının işlerini hafifletmek ve psikolojik yönden mükellefi etkilemek suretiyle mükellef ve idare ilişkilerini düzeltmekten ibarettir.²⁸ Uzlaşma sağlanmasa dahi, görüşmeler sonucunda mükelleflerin konu hakkında kendilerine gerekli birçok bilgileri edinerek aynı hatalara bir kez daha düşmelerini önlemekte ve görüş ayrılıklarının yüz yüze tartışılması neticesinde gerek mükellef gerek vergi

²⁶ OKTAR, a.g.e., s. 430.

Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ'a göre, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi yollarından en önemlisi uzlaşma kurumudur.

²⁷ ERGİNAY, a.g.e., s. 114.

²⁸ AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 109.

dairesi arasında karşılıklı güven artarak mükellef psikolojisi olumlu yönde etkilenmektedir.²⁹

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren **otuz gün** içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. (VUK. Ek Md. 1)

Hakkında 376'ıncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için uzlaşma hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'ıncı maddenin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur. (VUK. Ek Md. 9)

²⁹ M. Kamil MUTLUER; **Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 141/87, s. 82.

II- VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN DAVA YOLUYLA ÇÖZÜMÜ

1- GENEL OLARAK VERGİ YARGISI

a) Vergi Yargısı Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

İdare ile mükellef arasında çıkan vergi uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlenemediği ya da söz konusu yollara hiç başvurulmaması halinde ikinci bir çözüm yolu olan vergi yargısı yoluna gidilir. Vergileme yetkisi olan kamu makamları karşısında mükelleflerin, ödevleri yanında, kendileri için yapılan vergileme işlemlerine karşı dava açma hakları bulunmaktadır.³⁰ “Barışçıl” olarak nitelendirilen idari çözüm yollarının aksine yargısal çözümde, davacı ve davalı arasında var olan çekişme (niza), yargı merciinin kararı ile kesin olarak sona erer.³¹ Yargı yolu bir yandan uyuşmazlığı ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde yasaya uygunluğu sağlayıp subjektif işlemler bakımından vergilerin yasallığı esasını geçerli kılmaktadır.³²

Anayasamızın 2’inci maddesinde Cumhuriyetin niteliklerini sayarken **hukuk devleti** olma özelliği de belirtilmiştir. Hepimizin bildiği üzere hukuk devletin en önemli özelliği, idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı (istisnalar hariç olmak üzere) yargı yolunun açık olmasıdır. Zamanımızda modern hukuk devletlerinde verginin nasıl doğduğu ve mükellefinin kimler olduğu ve vergi alacağının nasıl hesaplanıp alınacağı, kanunlarla düzenlenmiştir.³³ İdare, işlem ve eylemlerini belirli hukuki normlar çerçevesinde yapmak zorundadır. Zira idarenin her türlü işlem ve eylemleri yargısal denetime tabidir. Özünde birer idari işlem olan vergi hukukuna ait tarh, tahakkuk, tahsil işlemleri de, bu kapsamda yargı denetimine

³⁰ ERGİNAY; a.g.e., s. 106.

³¹ OKTAR, a.g.e., s. 431.

³² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 185; TOSUNER, ÖZCAN, a.g.e., s. 4.

³³ AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 86.

tabidir.³⁴ Vergisel işlemlerde bunu denetleyecek olan idari yargı organları vergi mahkemeleri, idare mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'dır.³⁵ Yine, Anayasamızın “**Hak Arama Hürriyeti**” başlıklı 36'ncı maddesine göre, herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. İşte bu nedenle kanunsuz veya kanuna aykırı olarak konulan mali mükellefiyetler nedeniyle tesis edilen işlemler aleyhine mükellefler, bunların kaldırılması veya değiştirilmesi yolunda itiraz etme hakkına sahip olup, bu işlerle görevlendirilmiş idari yargı organlarına başvurabilirler.³⁶

Vergisel uyuşmazlıkların yargısal çözümü ile hukuk devletinin gereği olarak bir yandan idarenin hukuka ve Anayasa'ya uygun hareket etmesi sağlarken, diğer yandan da mükellef, adına ceza kesilen veya hakkında takibat yapılan kişi/kişiler açısından vergilendirmede adalet ve güvenlik sağlamış olmaktadır.³⁷

Vergi yargısını, devletin vergilendirme işlemleri dolayısıyla idare ve yükümlü arasında çıkan uyuşmazlıkları, vergilendirme işlemlerine kural getiren hukuk normları uygulamak suretiyle çözümleyerek yargısal karar verme faaliyeti olarak tanımlayabiliriz.³⁸

Vergi kazası, vergilendirme hukukunun uygulanması sırasında, taraflar arasında doğan, düzeltme ve uzlaşma yolları ile çözülemeyen ihtilafların, taraflarca kanun yollarına başvurularak bağımsız, tarafsız ve yetkili kaza organlarınca yargısal tasarrufta bulunmak suretiyle çözümlenip sonuçlanmasını sağlayan mekanizmadır.³⁹

³⁴ A. Bumin DOĞRUSÖZ, “**Vergi Yargısına Başvuru**”, <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=81518>

³⁵ YAŞIN, a.g.e., s. 42.

³⁶ Osman Selim KOCAHANOĞLU, “**Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**”, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977, s. 342.

³⁷ YAŞIN, a.g.e., s. 43.

³⁸ TOSUNER, ÖZCAN, a.g.e., s. 4.

³⁹ KOCAHANOĞLU, a.g.e., s. 343.

Vergi yargısı zaman zaman **mali yargı** terimi ile birlikte kullanılmaktadır. Ancak, bu iki kavram birbirinden farklıdır, karıştırılmamalıdır. Mali yargı terimi vergi yargısına göre daha geniş kapsamlıdır ve devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların çözümlendiği yargı kuruluşlarını içermektedir.⁴⁰ Vergi yargısı ise, devletin gelir getirici mali işlemlerinden olan vergilere ilişkin uyuşmazlıkları konu edinen mali yargıya bağlı ve onun en önemli bölümünü oluşturan bir koludur.

Ayrıca, vergi yargısı denince, vergi mükellefleri ile vergi dairesi arasında doğan ihtilafları çözümleyen usul hükümleri yanında, vergi yargı teşkilatının kuruluş ve işleyişini tanzim eden hükümlerin de anlaşılması gerekir.⁴¹ Çünkü, vergi yargı teşkilatının kuruluşunu ve işleyişini tanzim eden hükümlerin ve ihtilafların çözümüne dolaylı da olsa çok büyük etkisi olmaktadır.⁴²

b) Vergi Yargısının Fonksiyonları

Vergi yargısının fonksiyonlarını üç başlık altında inceleyebiliriz.

ba) Vergi uyuşmazlıklarının yürürlükteki kanun hükümlerine uygun şekilde çözümlenmesi

Vergi anlaşmazlıkları idare ve mükellef arasında “barışçıl” yolla çözümlenemediği ya da bu yola başvurmaksızın doğrudan yargı yolu tercih edildiği hallerde, görevli yargı mercii yürürlükteki yasal hükümler doğrultusunda uyuşmazlığı çözümler.

⁴⁰ KIRBAŞ, a.g.e., s. 204.

⁴¹ AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 85.

⁴² AKSOY, a.e., s.85.

Vergi yargı mercilerinin vermiş olduğu karar kesin ise, bu yargısal tasarruf tarafları bağlar ve ihtilaf kesin olarak halledilmiş ve neticelendirilmiş olur.⁴³ Artık taraflar karara uymak zorundadırlar. Eğer karar kesin değilse ve taraflar da alınan karardan memnun değilse, uyuşmazlığı kanuni süreler dahilinde bir üst yargı merciine götürebilirler. Taraflar, vergi yargı organının verdiği kararı doğru bulduğu için veya herhangi bir sebeple, kanuni müddet içinde bir üst yargı organına müracaat etmezlerse, kesin olmayan kararlar da kesinleşir ve bu tür kararlara da taraflar uymak zorundadır.⁴⁴

bb) Hukuki İçtihat Oluşturma Görevi

Vergi yargısı, yargısal kararlar yoluyla esasen karmaşık ve ayrıntılı bir nitelik taşıyan mali mevzuatın boşluklarını doldurmakta, hükümleri açıklığa kavuşturmakta ve kanunların hukuksal ve bilimsel bir anlayışa göre uygulanmalarına ışık tutmakta ve vergiciliğe bu yoldan yön vermektedir.⁴⁵ Yani, vergi yargısı hukuki içtihat sağlamak suretiyle genellikle karmaşık ve ayrıntılı nitelik taşıyan vergi kanunlarının boşluklarını doldurmak, soyut hükümleri somutlaştırmak, açıklığa kavuşturmak ve kanunları hukuki ve bilimsel anlayışa göre yorumlayarak vergi idaresine ve yükümlülere yön vermektir.⁴⁶

Sürekli değişen ve gelişen ekonomik ve sosyal hayata paralel olarak sürekli olarak değişiklik gösteren vergi kanunları, gerek geniş bir kapsama sahip olduğundan gerekse söz konusu dinamik özelliğinden ötürü zaman zaman boşluklar içerebilmekte ve/veya doğru algılanamamakta ve bu yüzden idare ile mükellef arasında sıkça yaşanan vergi ihtilaflarına neden olmaktadır. İşte vergi yargı mercileri, hukuki içtihatlar oluşturarak, söz konusu boşlukları doldurmakta, yaptığı yorum ve değerlendirmelerle uyuşmazlıklara çözüm getirerek vergi idaresine ve yükümlülere yön vermektedirler.

⁴³ AKSOY, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, s. 8.

⁴⁴ AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 87

⁴⁵ KIRBAŞ, a.g.e., s. 205

⁴⁶ TOSUNER, ÖZCAN, a.g.e., s. 13-14.

bc) Hukuki Güvenlik Sağlama Görevi

Hukuk devletlerinin olmazsa olmaz özelliklerinden biri şüphesiz idarenin işlem ve eylemlerinin belirli yasal düzenlemeler ile sınırlandırılmış olması ve bağımsız yargı mercilerinin denetimi altında olmasıdır. Vergilendirme ile ilgili işlemlerin, Anayasa ve diğer yasalara uygun olup olmadığının yargısal bir denetime tabi tutulması, hem mükellef ya da sorumlular için, hem de idare için belirli bir güvenlik unsurudur.⁴⁷

Sık sık değişen ve karmaşık hükümler taşıyan vergi kanunları gerek mükellefler gerekse uygulayıcı durumundaki vergi idaresi elemanınca gereği gibi anlaşılamayabilir ve bunun sonucu olarak iki tarafın da yol açabileceği bazı yanlış uygulamalar ortaya çıkabilir.⁴⁸ Bu yanlış uygulamalar sonucu da gerek mükellef gerekse de idare zarar görebilir. İşte, vergi yargısı idare ile mükellef arasında oluşabilecek uyuşmazlıkları mevcut yasalar çerçevesinde kesin bir biçimde çözerek her iki taraf içinde hukuki güvence sağlamaktadır.

2- VERGİ YARGISININ ÖRGÜTSEL YAPISI

Bilindiği gibi, ülkemizde vergi yargılaması bağımsız bir yargı kolu olarak düzenlenmiş olmayıp, genel olarak idari yargı düzeninin bir parçası olarak örgütlenmiştir.⁴⁹

Vergi uyuşmazlıkları, idari yargının çerçevesi içinde 08.01.1982 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunuyla düzenlenmiş bulunmaktadır.⁵⁰ Söz

⁴⁷ Şükrü KIZILOĞ, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.234.

⁴⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s. 205.

⁴⁹ DOĞRUSÖZ, a.g.m.

⁵⁰ Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 236.

konusu kanunlarla vergi yargısı organlarının daha etkin ve hızlı bir şekilde çalışması arzulanmış ve vergi yargısı önemli yapısal değişikliklere uğramıştır.⁵¹ Yapılan değişikliklerle beraber, idari yargılama iki dereceli bir yapıya kavuşturulmuş ve bu yapıda vergi uyuşmazlıkları ilk derecede genel görevli olan vergi mahkemelerinde, itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerinde ve temyiz yoluyla Danıştay'da çözüme bağlanacaktır.

a) Vergi Mahkemeleri

Vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'da belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir.

Vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur (2576 sayılı Kanun md. 2/1). Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük Bakanlığının (Müsteşarlık) görüşleri alınır. Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, yine aynı bakanlıkların görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir (2576 sayılı Kanun md. 2/3). Aynı yargı çevresinde birden fazla idare veya vergi mahkemesi kurulduğu takdirde, bu mahkemeler arasındaki işbölümü, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir (2576 sayılı Kanun md. 2/4).

Bu mahkemelerin kurulmaları, kaldırılmaları ve yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır (2576 sayılı Kanun md. 2/5)

⁵¹ TOSUNER, ÖZCAN, a.g.e., s. 28.

İlke olarak, vergi mahkemeleri kurul olarak görev yaparlar.⁵² İdare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder (2576 sayılı Kanun md. 4).

Vergi Mahkemelerinin Görevleri

20.07.1987 tarihinde göreve başlayan vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

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.

İlke olarak vergi mahkemeleri kurul olarak çalışsa da, yine aynı Kanunun 7/2'inci maddesinde “6 ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri birmilyar⁵³ lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenir” denilerek vergi mahkemelerinin ne tür uyuşmazlıkları tek hakimle karara bağlayacağı düzenlenmiştir.

⁵² KANETİ, a.g.e., s. 238; OKTAR, a.g.e., s.433.

⁵³ “Burada sözü edilen birmilyar TL, 15.06.2000 tarih ve 24086 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4577 sayılı Kanunun 3’üncü maddesi ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 7/2’inci maddesinin değiştirilmesi sonucu 15.06.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Yapılan değişiklikle, birmilyar TL’lik tutarın, 2001 yılından itibaren her yıl on milyon TL’yi aşmayan kısımların göz önüne alınmaması, Ek madde 1 uyarınca, yeniden değerlendirilme oranında yükseltilmesi amaçlanmıştır.” (KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 288)

Tek hakimle çözümlenmesi gereken bir uyuşmazlığın kurul olarak karara bağlanması, temyiz yoluna başvurulması durumunda bir bozma nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵⁴

b - Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit edilir (2576 sayılı Kanun md. 2/1). Adalet Bakanlığı, bölge idare mahkemelerinin kuruluşunda ve yargı çevrelerinin belirlenmesinde İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşünü alır (2576 sayılı Kanun md. 2/2). Bölge idare mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesinde yine aynı bakanlıkların görüşü alınarak, Adalet Bakanlığının önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilir (2576 sayılı Kanun md. 2/3).

Bölge idare mahkemeleri, bölge idare mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşur (2576 sayılı Kanun md. 3/1). Bölge İdare Mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır. Mahkeme başkanlarının kanuni sebeplerle yokluğunda, başkanlığa en kıdemli üye vekalet eder, aynı sebeplerle üye noksanlığı ise, bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır. Bu mahkemeler gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilirler. Bölge idare mahkemesi başkanının katılmadığı hallerde, mahkeme kurullarına o kuruldaki en kıdemli üye başkanlık eder. Bu kurulların oluşumu ve aralarındaki iş bölümü Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir (2576 sayılı Kanun md. 3/3).

⁵⁴ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 289.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 15.11.1985 tarih, 1985/12 sayılı Kararı; “2576 sayılı Kanunun 7’inci maddesi kapsamına giren konulara ilişkin dilekçeler üzerine yapılacak ilk incelemede 15’inci maddeye göre verilecek kararın “tek hakim” e ait olduğu hk.”

Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri

Bölge idare mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı Kanunun 8'inci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre;

Bölge İdare Mahkemeleri;

a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından 7 nci madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.

b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar.

c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

C- Danıştay

İçinde vergi yargısını da bulunduran idari yargı düzeninde üst derece yargı organı Danıştay'dır.⁵⁵ Danıştay, Fransız Danıştay'ından örnek alınarak ilk olarak 1868 yılında kurulmuş, son olarak ise 06.01.1982 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunuyla düzenlenmiştir.⁵⁶

Danıştay Kanununun 1'inci maddesine göre, Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. Bir Anayasa kurumu olan Danıştay, bağımsızdır.⁵⁷

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 5183 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle değişik 13'üncü maddesine göre Danıştay, onikisi dava, biri idari daire olmak üzere onüç daireden oluşur. Her daire bir başkan ve en az dört üyeden kurulur, görüşme sayısı beştir, kararlar çoğunlukla verilir.

⁵⁵ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 294.

⁵⁶ OKTAR, a.g.e., s. 435.

⁵⁷ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, Güncelleştirilmiş 17. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 35.

Danıştay'ın Görevleri

Danıştay'ın görevleri 2575 sayılı DK.'nın 23'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre Danıştay'ın görevleri şunlardır:

- a) İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerince alınan kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini incelemek ve karara bağlamak,
- b) Danıştay Kanunu'nda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak karara bağlamak,
- c) Başbakanlık veya Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüş bildirmek,
- d) Tüzük tasarılarını incelemek; kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında düşüncesini bildirmek,
- e) Cumhurbaşkanlığı ve Başbakanlık tarafından gönderilen işler hakkında görüş bildirmek,
- f) Danıştay Kanunu ve diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.

2575 sayılı Kanunun 24'üncü maddesinde ise Danıştay'ın **ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davalar** belirtilmiştir. Buna göre Danıştay;

- a) Bakanlar Kurulu kararlarına,
- b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,
- c) Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,
- d) Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
- e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,

f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.

Yine aynı maddenin 2'inci fıkrasına göre Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar

III-KANUN YOLLARI

1) Kanun Yolu Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Hukuk sisteminde, haksızlığa uğrayan ya da bu inancı taşıyan kimselerin hak arama faaliyetleri, belirli usuller dahilinde yetkili mahkemelere açacakları davalar ile olacaktır. Burada aleyhine dava açılan kişi ya da kurum olabileceği gibi devlet de olabilmektedir. Genellikle dava açan kimse kendisinin haklı olduğuna inanır veya kendisini haklılığına inandırır. Mahkemenin veya hakimin beklediğinden farklı bir karar vermesi halinde karar ona göre yanlıştır veya haksızdır.⁵⁸ Hukuk sistemlerinde genelde davanın ilk açılarak karara bağlandığı mahkemeler ile bunların vardığı kararları üst mercii olarak inceleyen mahkemeler olarak iki dereceli bir yargılama süreci teşkil edilmiş bulunmaktadır.

İşte ilk derece mahkemeleri tarafından aleyhine karar verilen tarafa kararın bir başka mahkemece tekrar gözden geçirilmesi talebi ile bir üst mahkemeye başvurabilme imkanı tanınmıştır ki hukuk sistemimizde bu imkan “kanun yolu” olarak tanımlanmaktadır. Böylelikle de kanun yolları, hukukun işlevlerinden düzeni ve hukuk düzeninin sağladıklarından hukuk güvenliği ve barışı gerçekleştirmek için

⁵⁸ Zehra ODYAKMAZ, **Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları**, İstanbul, 1993, s. 5.

hükümlerin kesinleşmesi ve dolayısı ile uyuşmazlıkların sona ermesinde nihai ve belirleyici rol üstlenmektedir.⁵⁹

İlk derece mahkemesinin verdiği kararda, hukuka aykırılık bulunduğu iddiası ile ortaya çıkan uyuşmazlığın, daha yüksek bir yargı makamının önüne getirilmesi ile “kanun yolu” davası açılmış olur.⁶⁰ Nitekim kanun yolu kavramı iki karakteri bünyesinde taşımaktadır; birincisi yargılamanın daha üst bir mercie intikal ettirilmesi ve diğeri ise, kanun yoluna müracaatla şekli anlamda kesin hükmün engellenmesidir.⁶¹

Kanun yolu, davanın taraflarına tanınan bir hukuki yoldur ki, bununla yanlış olan kararların (daha doğrusu yanlış olduğu iddia edilen kararların) tekrar incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır.⁶²

6 Ocak 1982 gün ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu “kanun yolları” deyimini kullanmayarak veya böyle bir ayırım yapmayarak Üçüncü Bölüm’ünde “Kararlara Karşı başvuru yolları” başlığı altında bu yolları; itiraz (md. 45), temyiz (md. 46), kanun yararına bozma (md. 51), yargılamanın yenilenmesi (md. 53) ve kararın düzeltilmesi (md. 54) olarak geniş bir şekilde düzenlemiştir.⁶³

2) Kanun Yolları Çeşitleri

Kanun yolları kavramı yukarıda da görüldüğü üzere çeşitli tanımlamalara tabi tutulmuştur. Buna bağlı olarak da kanun yollarının çeşitleri ve sınıflandırılması bu kavramın tanımı için yapılmış olan açıklamalara göre değişiklik ve farklılık

⁵⁹ Sevtap METİN, “**Vergi Yargısında Kanun Yolları**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989, s.3.

⁶⁰ Ali ÇATAL, “**Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002, s. 96.

⁶¹ Olcay SADAY, “**Kanun Yolu ve HUMK. 445/4’ e Göre Yargılamanın Yenilenmesi**”, <http://www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=392>

⁶² Baki KURU, Ramazan ARSLAN, Ejder YILMAZ, **Medeni Usul Hukuku**, “S” Yayınları, Ankara, 1989, s. 458.

⁶³ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 7.

göstermektedir.⁶⁴ İnceleme konusu olan kararın niteliğine ve veriliş şekline göre veya hukuki veya hem hukuki hem de maddi denetiminin yapılabilmesi göz önüne alınarak, denetimin genişliği bakımından çeşitlendirilebileceği gibi denetim mahkemesinin, sadece bozmakla yetinmesi veya bozulan kararı düzelterek yeni bir karar verebilmesi dikkate alınarak da çeşitleme yapılabilir.⁶⁵

Kanun yollarını genel olarak iki başlık altında toplayabiliriz; olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları. **Olağan kanun yolları**, yargı organları tarafından verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarıdır. Vergi mahkemesinin kararı iki şekilde; ya kanun yoluna başvurma süresinin geçirilmesiyle ya da kanun yoluna başvuruyla kanun yolu organının karar vermesiyle kesinleşmektedir.⁶⁶ Genel olarak, olağan kanun yolları arasında “**temyiz yolu**” ve “**kararın düzeltilmesi**” yolları yer alır.⁶⁷

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun sistematigi göz önünde bulundurulduğunda, her ne kadar Kanunda farklı isimlerle telaffuz edilmişse de “**itiraz ve kanun yararına bozma**”nın birer özel temyiz yolu olduğu söylenebilir.⁶⁸

Olağanüstü kanun yolları ise, kesinleşmiş kararlara karşı başvuru kanun yolları olup kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmazlar.⁶⁹ Olağanüstü kanun yollarına başvuru nedeni daha önce kesinleşmiş olan yargı kararının değiştirilerek aynı konuda farklı bir yargı kararı elde etmektir.⁷⁰

Bu anlamda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 45’inci maddesinde düzenlenen itiraz, 46 ve müteakip maddelerinde düzenlenen temyiz ve 54’üncü maddesinde düzenlenen kararın düzeltilmesi olağan kanun yollarını teşkil

⁶⁴ METİN, a.g.e., s. 6.

⁶⁵ SADAY; a.g.m.

⁶⁶ Mehmet TOSUNER, Ahmet Burçin YERELİ; **Türk Vergi Hukuku**, İzmir, 1997, s. 454.

⁶⁷ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.493.

⁶⁸ YAŞIN, a.g.e., s.135.

⁶⁹ Murat ARSLAN, “**Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları**”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 53, s.100.

⁷⁰ Akın KIVRAKDAL; “**Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 26.

ederken 53'üncü maddesinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi ve 51'inci maddesinde düzenlenen kanun yararına temyiz de olağanüstü kanun yollarını oluşturmaktadır.⁷¹

⁷¹ Murat ARSLAN, a.g.m., s. 100.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞAN KANUN YOLLARI

I- İTİRAZ

1- İtiraz Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

İtiraz, vergi mahkemelerinin nihai kararlarının kanunda yazılı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin başvurusu halinde bir üst yargı mercii olan Bölge İdare Mahkemesi'nce incelenerek onanması, düzeltilmesi ya da kaldırılması amacını güden kanuni bir haktır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45 inci maddesine göre, idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimli olarak bakıp karara bağladığı davalarla İYUK md. 45'te sayma yolu ile belirtilen kurul halinde aldığı kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa bile mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine davanın taraflarınca itiraz edilebilir.⁷² Bölge İdare Mahkemesinin itiraz üzerine verdiği kararlar kesindir. Bunlara karşı temyiz yolu ile Danıştay'a başvurulamaz.

İdari Yargılama Usulü Kanunu, vergi anlaşmazlıklarının çözümünde ikili yargılama usulünü kabul etmiştir. Bu usule göre vergi mahkemelerinin bazı kararlarına karşı Bölge İdare Mahkemelerine, bunun dışındaki her türlü kararlar için

⁷² Maddede “başka kanunlarda açıkça hüküm bulunsa dahi” BİM’de itiraz edileceği belirtilmiştir. Bunun anlamı, başka kanunlarda başka itiraz mercileri gösterilmiş olsa bile, itiraz bu madde uyarınca mecburen BİM’ne yapılacaktır.

Bu hüküm uygulamada özellikle Vergi Usul Kanununun bir takım hükümleri ile çelişmekte, birtakım karmaşalara neden olmakta idi. Bu anlamda, VUK’nun birtakım maddeleri değiştirilerek bu çelişkiler ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.

Prof. Dr. Zehra Odyakmaz’a göre ise maddede geçen “başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi” ifadesi gereksiz, eskimiş bir ibaredir. Çünkü Odyakmaz’a göre, madde hükmü düzenlendiğinde idare ve vergi mahkemeleri henüz yeni kurulmuştu ve bu yüzden daha önce herhangi bir kanuna bu yolda bir hüküm konulmuş olamazdı. Bundan sonra yayınlanacak bir kanun, tek hakiminin herhangi bir kararına karşı itiraz yolunu kapaması halinde ise bu kaydın itiraz yolunu açık tutması söz konusu olamazdı. (Bkz, Zehra ODYAKMAZ, a.g.e., s. 40)

Danıştay’a gidebilmektedir.⁷³ İtiraz başvurularına, idare ve vergi mahkemeleri ile ilk derece mahkemesi sıfatı ile karar veren Danıştay’ın nihai kararları konu olabilirler. Yargılama hukuku bakımından, nihai karar, hakim elini davadan çekmesini gerektiren; yani davayı sona erdiren karardır. Elini davadan çeken hakim davadan kendiliğinden dönmesi, verdiği kararı kaldırması veya düzeltmesi olanaksızdır. Verilen karar ancak kanunda yazılı nedenlerin bulunması halinde, taraflardan birinin başvurusu üzerine, başvurunun türüne göre, kararı veren mahkeme veya üst yargı yerince düzeltilebilir veya kaldırılabilir.⁷⁴

İşte itiraz yolu da kanunen taraflara tanınan bu başvuru yollarından biridir. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, itiraz yolunu temyiz yoluna benzetmiş, itirazın “temyiz şekil ve usullerine” tabi olduğu belirtilmiştir (md. 45/3).⁷⁵

“ İtiraz” kavramı mevzuatımızda farklı anlamlar ifade eden çeşitli düzenlemelerle karşımıza çıkmaktadır. Bu düzenlemelerden biri **yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara itiraz**dır. Yürütmenin durdurulması istemlerine karşı verilen kararlar esasa ilişkin olarak nihai bir karar özelliği teşkil etmemektedir. Ancak teknik olarak bir ara karar niteliğinde de olmadığından ve kişilerin hak ve menfaatlerini güvenceye almada önemli bir rol oynayan kanuni müessese olduğundan, bu yönde verilen kararların bir kez daha gözden geçirilmesi için getirilen denetim usulü de **“itiraz”** olarak isimlendirilmiştir.⁷⁶

⁷³ Mehmet TOSUNER, Ülkü ÖZCAN; **Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, Akliselim Matbaası Ofset Tesisleri, İzmir, 1989, s. 97.

⁷⁴ Turgut CANDAN, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 916.

⁷⁵ Kanaatimizce de buradaki benzerlik iki kanun yolunun usul ve şekil olarak birbirine benzediği yönündedir. Bu hususta doktrinde görüş ayrılıkları mevcuttur. Bir kısım yazarlar itirazı esasında bir temyiz yolu olarak değerlendirirken, bir kısım yazarlar ise itiraz ve temyiz usul ve şekil açısından birbirine benzediğini, mahiyet olarak ise çok farklı anlamlar içerdiğini düşünmektedir. Bkz, Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 916-917, A. Şeref Gözübüyük, s. Yönetmelik Yargı, Güncelleştirilmiş 17. Bası, s. 515, Zehra Odyakmaz, İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları, s. 38-39.

⁷⁶ **Yürütmenin durdurulması**

Madde 27 (Değişik: 10.6.1994 – 4001/12 md.)

6. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerinden verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı

Mevzuatımızda adı geçen itiraz türlerinden bir diğeri de “*dava benzeri itiraz*”dır. Anayasamızın 127. maddesinin 4. fıkrasına göre, Mahallî idarelerin seçilmiş organlarının, organlık sıfatını kazanmalarına ilişkin itirazların çözümü ve kaybetmeleri, konusundaki denetim yargı yolu ile olur (AY m. 127/4). Zira, mahalli idarelerin seçilmiş organlarının organlık sıfatlarını kaybetmelerine ilişkin kararlar ancak yargı organları tarafından verilir ve bu konudaki denetim bir yargı denetimidir.⁷⁷ Denetimin yapılacağı yargı mercii ise Danıştay’dır (DK. m. 24/2). Denetimin usulüne ilişkin esaslar ise İdari Yargılama Usulü Kanunu Ek Madde 2’de düzenlenmiştir.⁷⁸ Danıştay’ın denetimi neticesinde verilen karara karşı itirazlar kararın tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde İdari Dava Daireleri Kuruluna yapılır ve bir ay içerisinde sonuçlandırılır. İdari Dava Dairelerince verilen kararlar kesindir. Görüldüğü üzere, buradaki itiraz tam bir dava niteliğinde değildir. Bu yüzden, *dava benzeri itiraz* olarak nitelendirmektedir.⁷⁹

İdari mahkemeler nezdinde yapılan bir itiraz da 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun’da bulunmaktadır. Söz konusu kanuna göre, memurlar görevleri ile ilgili işledikleri bir suçtan dolayı savcılıkça doğrudan doğruya soruşturulmazlar. 4483 sayılı Kanunda belirtilen mercilerden soruşturma için izin alınması gerekmektedir (m. 2, 3). İşte, soruşturmaya izin vermeye yetkili merciinin soruşturma yapılmasına izin vermesi ya da vermemesi yönünde alacağı kararlara karşı hakkında inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisi itiraz edebilir. Bu itiraz mahiyetine göre Danıştay İkinci Dairesine ya da

veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.

⁷⁷ Metin GÜNDAĞ; **İdare Hukuku**, 6. Bası, İmaj Yayıncılık, s. 412.

⁷⁸ **Ek Madde 2 (Ek: 5.4.1990 – 3622/26 md.)**

Belediyeler ile il özel idarelerinin seçilmiş organlarının organlık sıfatlarını kaybetmelerine ilişkin olarak yetkili mercilerden Danıştay’a gönderilen dosyalar; belediye başkanlarının düşmesi istemine dair ise belediye başkanlarının, belediye meclislerinin veya il genel meclislerinin feshi istemine ilişkin ise meclis başkanvekilinin savunması onbeş gün içinde alındıktan sonra veya bu süre içerisinde savunma verilmediği takdirde sürenin bittiği tarihte tekemmül etmiş sayılır ve kanunlarda gösterilen karar süreleri bu tarihten itibaren işlemeye başlar. Karar dosya üzerinden verilir.

Bu kararlara karşı tebliğini izleyen günden itibaren onbeş gün içerisinde İdari Dava Daireleri Kuruluna itiraz edilebilir. İtiraz bir ay içerisinde sonuçlandırılır. İtiraz üzerine verilen karar kesindir.

⁷⁹ Ramazan ÇAĞLAYAN, **İdari Yargıda Kanun Yolları**, 2. Baskı, Asil Yayınları, Ankara, 2006, s. 104.

yetkili merciin yargı çevresinde bulunduğu bölge idare mahkemesine yapılır. Buradaki itiraz da görüldüğü üzere bir kanun yolu olarak itirazdan ziyade **idari itiraza** benzediği açıktır.

Türk vergi yargısı sisteminde **kararlara karşı başvurulmuş kanun yolu olan** ve çalışmamızın esasını oluşturan **itiraz** ise 06.01.1982 tarihli 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile kabul edilmiş ve bu kanunun 45. maddesinde düzenlenmiştir.

2- İtiraz Başvurularına Konu Olabilecek Kararlar

İlk derece mahkemesince verilen bir kararın itiraz başvurusuna konu edilebilmesi için temel olarak iki koşulun bulunması gerekmektedir. Bu koşullar; kararın nihai karar niteliğini taşıması ve tek hakim tarafından verilmiş olmasıdır.⁸⁰

a) Karar Nihai Bir Karar Olmalıdır

İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin kararlarının itiraz başvurularına konu olabilmesi için ilk şart, kararın nihai nitelik taşımasıdır. Vergi mahkemesince tek hakim tarafından usule ya da esasa ilişkin olarak verilen nihai kararlar kural olarak itiraza konu edilebilirler (İYUK md. 27/6).⁸¹ 45/2'nci maddede bu durum, “idare ve vergi mahkemelerinin yukarıdaki fıkra uyarınca verdikleri nihai kararlara karşı” itiraz edilebileceği şeklinde açıkça belirtilmiştir.⁸²

Mahkemelerin yargılama boyunca çeşitli kararlar vermektedir. Bu kararları ara kararlar ve nihai kararlar olarak iki grupta toplamak mümkündür. Ara kararlar yargılamayı sona erdirmeyen ve onu yürütmeye, ilerletmeye yarayan kararlardır.⁸³ Mahkemeler, yargılama işlevini yerine getirirken çeşitli konularda ara kararları

⁸⁰ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.520.

⁸¹ Şükrü KIZILOT v.d., a.g.e., s. 251.

⁸² ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 107.

⁸³ KIVRAKDAL, a.g.e., s. 32.

verirler. Keşif, bilirkişi incelemesi yaptırma, yetki itirazının reddi, dava dilekçesinin tebliği ya da belge isteme gibi maddi olgulara ilişkin ara kararları söz konusu olabileceği gibi, yürütmenin durdurulması gibi çeşitli önlemlere ilişkin ara kararlarından da söz edilebilir.⁸⁴

Nihai kararlar ise, davayı neticelendirerek yargılamayı sona erdiren, hakime davadan el çektiren kararlardır. Mahkemelerin verdikleri nihai kararlardan dönmeleri, kararı geri almaları ya da değiştirmeleri söz konusu değildir.⁸⁵ Nihai kararlar –üst mahkemelerce- bozulmadıkça, hakim veya mahkeme, davaya tekrar el koyamaz.⁸⁶

“Hukukumuzda kanun yolu ancak nihai kararlar bakımından tanınmıştır. Dolayısıyla ara kararları yani hakimin davadan elini çekinceye kadar yargılamanın yürütülmesi için verdiği kararlar, hakkında kanun yolu adını taşıyacak bir başvurma olanağı yoktur. Nihai kararlar öğretide de kabul edildiği üzere hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran ve bu suretle yargılamaya son veren kararlardır.”⁸⁷

Davanın kabulü veya davanın; görev, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması, süre aşımı ve sübut olmaması nedenleriyle; reddi hakkındaki kararlar, nihai kararlardır.⁸⁸ Ara kararları ancak esas hüküm veya kararla birlikte temyize konu edilebilecekleri halde, kural olarak, bütün nihai kararlara karşı temyiz yoluna başvurulması mümkündür.⁸⁹

⁸⁴ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 520.

⁸⁵ KIZILOT, KIZILOT, a.e., s. 520.

⁸⁶ ODYAKMAZ, a.g.e., s.42.

⁸⁷ **Danıştay 5’inci D., 23.03.1989 tarih, E. 1989/498, K. 1989/506** (Zehreddin ASLAN, Kahraman BERK, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, Alfa Yayınları, 2002, s. 327)

⁸⁸ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 42.

⁸⁹ **Danıştay 5’inci D., 23.03.1989 tarih, E. 1989/498, K. 1989/506** ASLAN, BERK, a.e.,s. 328.

b) Karar Tek Hakim Tarafından Verilmiş Olmalıdır

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararlara karşı mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.⁹⁰ Vergi mahkemeleri genellikle kurul olarak çalışmalarına rağmen 2576 sayılı Kanunun 7/2'inci maddesine göre, "altıncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri bir milyar lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenir."⁹¹

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve görevleri Hakkında Kanunun 7. maddesinde idare ve vergi mahkemelerinin hangi kararları tek hakimle alacağı hükme bağlanmıştır.⁹²

Tek hakimle çözümlenecek davalar:

Madde 7 - 1.(Birinci fıkra değişik:8/6/2000-4577/3 md.) Uyuşmazlık miktarı birmilyar lirayı aşmayan;

a)Konusu belli parayı içeren idari işlemlere karşı açılan iptal davaları,

b)Tam yargı davaları,

İdare mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenir.

2.(Değişik:8/6/2000-4577/3 md.) 6 ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri birmilyar lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hakimlerinden biri tarafından çözümlenir.

3. Bu tür davaların hakimler arasında dağılımına ilişkin esaslar, işlerde denge sağlanacak biçimde mahkeme başkanı tarafından önceden tespit edilir.

⁹⁰ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ; **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 379.

⁹¹ KIZILO, KIZILO, a.g.e., s. 288.

⁹² **Danıştay 9. D.'nin, 21.09.1984 tarih ve E. 1984/1514, K. 1984/2758 sayılı kararı**; " Olayda, vergi mahkemesinin tek hakimli olarak verdiği nihai bir karar söz konusu olduğuna ve bu karara karşı da, itiraz yoluna gidildiğine göre, uyuşmazlığın niteliği itibariyle tek hakimle çözümlenecek davalardan olmadığı gerekçesiyle itiraz isteminin karara bağlanması gerekirken bu istemin temyiz başvurusu olduğu yolundaki ... Bölge İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

İtiraz konusu kararın incelenerek karar verilmek üzere ... Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesine ... karar verildi." (Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, a.g.e., s.381)

İtiraz başvurularına ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin *nihai kararları* konu olabilirler. Nihai kararlar, davayı neticelendiren ve hakimın davadan el çekmesini gerektiren kararlardır. Mahkemelerin verdikleri nihai kararlardan dönmeleri, kararı geri almaları ya da değiştirmeleri söz konusu değildir.⁹³

3- İtirazda Görevli Yargı Mercii

İtiraz başvurularında yetkili mercii ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin (ya da idare mahkemesi) bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesidir.⁹⁴ Buna göre kararı veren mahkemenin yargı çevresinde bulunmadığı Bölge İdare Mahkemesine itiraz başvurusunda bulunulmuş ise, bu başvuru görev yönünden red edilecektir.⁹⁵

4- İtiraz Yoluna Başvurabilecekler

İdare mahkemeleri ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar, bölge idare mahkemesince re'sen incelenmemektedir. Aslında idari yargıda, ceza yargılamaları usulündeki gibi bazı kararların, taraflarca kanun yoluna başvurulmasa bile kendiliğinden üst mahkemede incelenmesi söz konusu değildir.⁹⁶ Bu sebeple ilk derece vergi ve idare mahkemelerinin kararlarının itiraz yolu ile tekrar incelenebilmesi için mutlak suretle taraflarca bu yönde bir başvuru yapılması gerekmektedir.

⁹³ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 520.

⁹⁴ **Danıştay 3. D.'nin, 3.12.1986 gün ve E.86/520, K. 86/2446 sayılı kararı** "...tek hakim tarafından verilmiş olan kararın Danıştayca temyizen incelenmesi mümkün olmayıp, sözü edilen karara karşı... aynı yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebileceği cihetle... vergi mahkemesinin tek hakimli olarak verdiği kararın temyizen incelenmesi isteğinin görev yönünden reddine... dosyanın bu kararı itirazın incelemeye görevli ve yetkili bulunan... bölge idare mahkemesine tevdiine...karar verildi"

⁹⁵ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s.106.

⁹⁶ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 46. (CMUK **Madde 272 - (1)** İlk derece mahkemelerinden verilen hükümlere karşı istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, onbeş yıl ve daha fazla hapis cezalarına ilişkin hükümler, bölge adliye mahkemesince re'sen incelenir.)

Kural olarak idari davada hasım idaredir.⁹⁷ Zira, vergi davalarının konusu tarh edilen vergiler ve kesilen cezalardır.⁹⁸ Yani vergi uyuşmazlıklarına konu teşkil eden vergi tarhı ve kesilen cezalar idarenin işlemleri olduğundan söz konusu işlemleri ifa eden idare davalı, aleyhine işlem yürütülen özel veya tüzel kişiler ise davacıdır. O halde, itiraz başvurusuna davayı kısmen veya tamamen kaybeden taraf bulunabilir. Karşı taraf ise, yani, davayı kısmen veya tamamen kazanan taraf, lehine olarak verilen kararın veya kararın lehine olan hüküm fıkrasına karşı itiraz yoluna başvuramaz. Zira itiraz yoluna başvurmakta herhangi bir menfaati yoktur. O halde, itiraz yoluna başvurabilmek için tarafların bu yöndeki istemlerinde “*menfaatleri*” bulunması gerekmektedir. Bu menfaatin, davayı sonuçlandıran kararın kesinleşmesine kadar devam etmesi gerekir.⁹⁹

İtiraz başvurusunda, ancak, davanın tarafları bulunabilir; *müdahil*, tek başına itiraz başvurusunda bulunamaz; ancak katıldığı tarafla birlikte hareket edebilir.¹⁰⁰ Ayrıca itiraz aşamasında da davacının davaya taraf olma ve davayı takip ehliyetinin bulunması zorunludur. Aksi takdirde, itiraz talebi ilk derece dava aşamasında olduğu gibi incelenmeksizin red edilir.

⁹⁷ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 46.

“Vergi dairelerinin davacı olabilmesi, idarenin esas olarak davalı olması kuralının bir istisnasını oluşturmaktadır. Bu durum, 15.06.2000 yürürlük tarihli 4577 sayılı kanunla, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yapılan değişiklikten önce, iptal davalarının “kişisel hakları ihlal edilenler” tarafından açılacağı yönündeki hükümle çelişmekte idi. Anılan kanunla yapılan değişiklik sonucunda, İYUK, m. 2/1-a’ da iptal davalarının “menfaatleri ihlal edilenler” tarafından açılacağı hükmüne yer verildiğinden, vergi dairesinin davacı olması İYUK’da da yasal dayanak bulmuş ve VUK ve İYUK arasında bu konuda var olan farklılık giderilmiştir.” (S. Ateş OKTAR, Vergi Hukuku, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Tükmen Kitabevi, s. 447.)

⁹⁸ OKTAR, a.g.e., s. 448.

⁹⁹ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 48.

¹⁰⁰ CANDAN, a.g.e., s. 927.

5- İtiraz Süresi ve Şekli

İlk derece vergi (ya da idare) mahkemelerinin almış oldukları nihai kararlara karşı itiraz süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenmiştir.

45/2. (Değişik: 8.6.2000 – 4577/7 md.) *İdare ve vergi mahkemelerinin yukarıdaki fıkra uyarınca verdikleri nihai kararlara karşı itiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür.*

Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi, itiraz başvuruları için süre vergi mahkemesi kararının tebliğini izleyen günden itibaren başlayacaktır. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 48'inci maddesini 6'ncı fıkrasında üç özel duruma özgü 7 günlük temyiz (dolayısıyla itiraz) süresi düzenlenmiştir (yürütmenin durdurulması isteminin reddine ilişkin kararlara karşı da Bölge İdare Mahkemesinde yedi gün içinde itiraz edilebilir).¹⁰¹

Taraflarca bu süre dahilinde itiraz yoluna başvurulmadığı takdirde vergi mahkemesinin kararı kesinleşir. Eğer taraflardan biri süresinde itiraz ederse, karşı taraf süresinde itiraz etmemiş olsa bile, itiraz dilekçesinin tebliği tarihinden itibaren yeniden itiraz etme hakkını kazanmış olur ve otuz günlük süre yeniden işlemeye başlar.¹⁰² Bu noktada, itiraz süresini kaçırın taraf için bu yolun tümüyle kapanmadığını söyleyebiliriz.

¹⁰¹ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 527.

“ Buna göre;

1-İtiraz dilekçesinin usule aykırılığı nedeni ile itiraz edilmemiş sayılma kararı,

2-Harç ve posta ücretlerindeki eksikliğin 15 günlük süre içinde tamamlanması nedeni ile verilen karara itiraz edilmemiş sayılması kararı,

3-İtiraz başvurusunun süre aşımı nedeni ile reddine ilişkin karar söz konusu ise itiraz süresi 7 gündür.” (Şükrü KIZILOT; Zühal KIZILOT, a.g.e., s.527)

¹⁰² ODYAKMAZ, a.g.e., s. 48.

İYUK. Madde 48 (Değişik: 5.4.1990 – 3622/17 md.)

3. Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştaya veya 4 üncü maddede belirtilen mercilere verilir ve kararı veren mahkeme veya Danıştayca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer.

Otuz günlük başvuru sürelerinin son günlerinin çalışmaya ara verme ya da tatil günlerine denk gelmesi halinde başvuru süresi uzar. Ancak, bu haller dışında kalan hallerde yapılacak itiraz başvurularının, kanunen tanınan bu otuz günlük süreyi kesmesi, durdurması ya da uzatması mümkün değildir. Örneğin; hastalık hali, mücbir sebep, sürenin saklı tutulması istemi, ilk derece mahkemesince verilen ve itiraz ya da temyiz başvurusuna konu edilmesine olanak bulunmayan dilekçenin reddine dair kararların da temyiz başvurusuna konu edilmesi veya ilk derece mahkemesi kararlarına karşı kararın düzeltilmesi yolunun denenmesi, İdari Yargılama Usulü Kanununun 29 ve 30’uncu maddelerinde öngörülen açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi istemlerinde bulunulması, bu başvuru ve isteklerin karara bağlandığı tarihte geçmiş bulunan itiraz veya temyiz başvurusunun yeniden işlemlerini sağlamaz.¹⁰³ Ayrıca, mahkemenin otuz günlük başvuru süresi geçtikten sonra taraflara kararı yeniden tebliğ etmesi de aynı şekilde yeni bir itiraz ve temyiz başvuru süresinin işlemlerini sağlamaz.

Taraflarca, mahkeme kararının tebliğini izleyen otuz günlük kanuni başvuru süresi içerisinde itiraz dilekçesinin verilemesi halinde itiraz süresi içinde yapılmış sayılacaktır.

İtirazın yapılış şekline gelince, kanun bunu “itiraz temyiz’in şekil ve usullerine tabidir” (m. 45/3) hükmü ile açıkça belirtmiştir.¹⁰⁴ Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığına hitaben, İdari Yargılama Usulü Kanununun 3’üncü maddesinde

¹⁰³ CANDAN, a.g.e., s. 935.

¹⁰⁴ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 106.

belirtilen esaslara göre yazılan itiraz dilekçesi, yine aynı kanunun 4'üncü maddesinde belirtilen mercilere verilecektir.

İdari davaların açılması

Madde 3

1. (Değişik: 10.6.1994 – 4001/2 md.) İdari davalar, Danıştay, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılmış imzalı dilekçelerle açılır.

2. Dilekçelerde;

a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,

b) Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,

c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,

d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,

e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası,

Gösterilir.

3. Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.

Dilekçelerin verileceği yerler

Madde 4

Dilekçeler ve savunmalar ile davalara ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

Kanunen belirtilen esaslar dahilinde hazırlanan dilekçe, başvuruya konu kararı veren yargı yeri tarafından karşı tarafa tebliğ olunur (md. 48/3). Karşı tarafın itiraz (ya da temyiz) dilekçesinin kendisine tebliğ tarihini izleyen günden itibaren

otuz gün içerisinde cevap verme hakkı vardır (md. 48/3). Dosya, başvuru dilekçesine karşı tarafın cevap vermesiyle veya cevap süresi olan otuz günlük sürenin cevapsız geçmesiyle tekemmül etmiş sayılır.¹⁰⁵

Karşı tarafın itiraz başvurusuna cevap vermesinden sonra ya da karşı tarafa tanınan otuz günlük kanuni sürenin dolmasından sonra, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi (ya da idare mahkemesi) dosyayı itirazda görevli yargı yeri Bölge İdare Mahkemesine gönderir. Bölge İdare Mahkemesine gönderilen dosyada davanın ilk derecede görülmesi esnasında ve bitiminde olan tüm belgelerin ve varsa işlem dosyasının bulunması gerekmektedir.

6- İtiraz Dilekçesi

İdari Yargılama Usulü Kanununun 48’inci maddesinin 2’nci fıkrasına göre, temyiz dilekçelerinin bu Kanunun 3’üncü maddesindeki esaslara göre düzenlenmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun 45’inci maddesinde, itirazın temyiz şekil usullerine tabi olduğu belirtilmiş bulunduğundan, itiraz dilekçeleri de, aynı esaslara göre düzenlenmelidir.¹⁰⁶

İtiraz dilekçesinde;

- Tarafların (varsa vekillerinin veya temsilcilerinin) ad ve soyadları (veya ünvanları) ve adresleri yazılır. Eğer itiraz eden birden fazla kişi ise, her bir kişinin ad, soyad ve adreslerinin ayrı ayrı yazılması gerekmektedir. Davanın bir vekil aracılığı ile takip edilmesi durumunda, vekil ve davacının adreslerinin ayrı ayrı yazılması gerekmektedir.

“ *Davacı*” bölümüne “*İtiraz eden*”, “*Davalı*” bölümüne de “*Karşı Taraf*” yazılır.

¹⁰⁵ CANDAN, a.g.e., s. 937.

¹⁰⁶ CANDAN, a.g.e., s. 929.

- İtiraz dilekçesinin “**İtirazın Konusu**” bölümünde itiraza konu edilen vergi mahkemesi kararı açıklanır ve dava dilekçelerinde olduğu gibi ayrı bir bölümde olayın açıklaması yapılır. Vergi uyuşmazlıklarına veya yargılama giderlerine ilişkin itiraz isteklerinde uyuşmazlık ve itiraz konusu miktarın belirtilmesi gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili itiraz başvurularında, davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nev’i ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir (İYUK.md.3/2-e).

Dilekçede vergi mahkemesinin itiraza konu edilen kararının yazılı bildirim tarihi belirtilir.

- Davaya konu olay ve itiraza konu olan karar açıklamasından sonra davanın sebeplerinin ve iddiaların açıklandığı bölüm yerine de bozma sebepleri yazılır (İYUK md. 49/1). Dilekçede, itiraz eden taraf açıkça kararda var olduğuna inandığı bozma sebeplerini belirtir ve gerektiği ölçüde maddi ve hukuki dayanaklar ve deliller gösterir.

Dilekçede bozma sebepleri dışında, yürütmenin durdurulmasını gerektiren sebeplerinde açıklaması yapılmalıdır.¹⁰⁷

Dilekçede “**son istek**” açık olarak belirtilir. Gerçi üst mahkeme bütün dosyayı, dava ve cevap dilekçelerini, ekli belgelerle işlem dosyasını kendiliğinden inceleyip araştırmak ve soruşturmakla görevli (İYUK. md. 20/1) ise de dilekçenin istemi tam ortaya koyabilmesi, usulüne uygun şekilde gerekli bütün bilgi ve delilleri mahkemeye bildirmesi davanın ve hakkın layık ile anlaşılmasını sağlar.¹⁰⁸

- İtiraz dilekçesinin sonuç bölümü dava dilekçelerinde olduğu gibi düzenlenir. Ancak bu noktada, iptal istemi yerine vergi mahkemesi kararının

¹⁰⁷ CANDAN, a.g.e., s. 931.

¹⁰⁸ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 51.

bozulması istemi yer alır. İtiraz başvurularında, vergi mahkemesi kararının bozulması istemi yanında, ilk davada yapılan istemler de (idari işlemin kısmen veya tamamen iptali gibi) tekrarlanır. Bunun sebebi, bölge idare mahkemelerinin, itiraza konu kararını bozmakla yetinmeyip kimi istisnalar dışında, davanın esasını da karara bağlamak zorunda olmalarıdır.¹⁰⁹

- İtiraz dilekçesine, itiraz edilen karar ile itiraz sebeplerine ilişkin bütün belgelerin asılları ve suretleri eklenmelidir. Bu şekilde düzenlenen itiraz dilekçesi ve ekli belgeler ve suretler karşı tarafın bir fazlası sayıda olacak şekilde oluşturulur (İYUK. md. 3/3).
- İtiraz dilekçesinin, kanunda yazılı olmamasına rağmen dava dilekçelerinde olduğu gibi itiraz eden taraf, varsa mümessilleri veya vekilleri tarafından imzalanmış olması işleme konulabilmesi açısından gereklidir.

Dilekçe ve/veya belgelerin eksik imzalanmış ya da hiç imzalanmamış ya da yukarıda belirtilen esaslar dahilinde hazırlanmamış olması halinde, İdari Yargılama Usulü Kanununun 48'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereği on beş gün içerisinde dilekçedeki eksikliklerin tamamlanması idari yargı yerince ilgiliye tebliğ olunur. Belirtilen süre dahilinde yine eksikliklerin de tamamlanamadığı takdirde yine aynı madde hükmü uyarınca itiraz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir.¹¹⁰

¹⁰⁹ CANDAN, a.g.e., s. 931. (İYUK md. 45/4 : Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. **(Ek cümle: 5.4.1990 – 3622/15 md.)** Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir, bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir.)

¹¹⁰ Dava dilekçesinin imzasız olması halinde davanın reddolunacağına dair bu hüküm doktrinde tartışmalıdır. Bir kısım yazarlar dilekçedeki imzanın, davacının dava açma iradesini ortaya koyan açık bir irade beyanı olarak gördüğünden, dilekçenin imzasız olması halinin bu irade beyanın yoksunluğu olduğundan, dava dilekçesinin değil, davanın reddini gerektirdiği görüşündedir. Diğer bir kısım yazarlara göre ise yukarıda sayılan esaslar dahilinde hazırlanan, gerekli belge ve suretler eklenerek oluşturulan bir dilekçenin bir dava açma iradesi tarafınca vücuda getirildiğinden cihetle, olası bir dalgınlık neticesi ile unutulmuş bir imza neticesinde dava dilekçesi yerine davanın red edilmesi son derece hatalı bir yaklaşımdır. Kanaatimizce de layıkı ile eksiksiz olarak hazırlanmış bir itiraz (ya

İtiraz dilekçesi kendisine gönderilen Bölge İdare Mahkemesi, itiraz dilekçesinin süresinde verilip verilmediğini inceler. İtiraz dilekçesinin kayıt tarihi, itirazın yapılış tarihi sayılır. Bu kayda göre itiraz süresinde yapılmamışsa, itiraz konusu kararı vermiş olan vergi mahkemesi, dosyayı itirazı inceleyecek mercii olan Bölge İdare Mahkemesine göndermeden, itiraz isteminin reddine karar verir ve red kararını tebliğ eder. İtiraz istemi red edilen taraf, red kararına karşı tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz başvurusunda bulunabilir.

İYUK md 48/6. Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilecek onbeş günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, kararın temyiz edilmemiş sayılmasına karar verir. Temyizin kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde de kararı veren mahkeme, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi, temyiz isteminin reddine karar verir. Mahkemenin veya Danıştay dairesinin bu kararları ile bu maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin kararlarına karşı, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

7 - İtiraz İncelemesi

İtiraz incelemesi kural olarak evrak üzerinde yapılır.¹¹¹ Zira, İdari Yargılama Usulü Kanununun 1’inci maddesinin 2’inci fıkrası uyarınca Danıştay ve idari yargı mahkemelerinde “**yazılı yargılama usulü**” uygulanır.

da temyiz) dilekçesinde olası bir dalgınlık neticesi ile atılması unutulmuş bir imza davanın reddine değil, ancak dilekçenin reddine sebep olmalıdır. Zira gerçekten de imza hariç tüm belge ve suretlerle eksiksiz olarak hazırlanmış bir dava dilekçesi yeterince tarafın “dava açma iradesi”ni ortaya koymaktadır.

¹¹¹ Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, **Vergi Yargısı Dava Açma İtiraz-Temyiz ve Yürütmeyi Durdurma**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 1998, s. 103.

İYUK md. 1/2 Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.

İtiraz mercii olan Bölge İdare Mahkemelerinin yetkileri İdari Yargılama Usulü Kanununun 45'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenmiştir;

İYUK md 45/4. Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. (Ek cümle: 5.4.1990 – 3622/15 md.) Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir, bölge idare mahkemesinin bu kararları kesindir.

Bu fıkra uyarınca Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz incelemesinde uyacağı esaslar şu şekilde ifade edebiliriz;

a) Bölge İdare Mahkemesi itiraz incelemesi sonucunda maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar verir.¹¹²

Kısacası Bölge İdare Mahkemesi itiraz konusu uyuşmazlığı ek bir araştırma yapmadan çözebilecek durumda görür ise, kararı dosya üzerinden verir. Yani, dosyayı ilk derece mahkemesine göndermez, kararı kendisi verir.

¹¹² SÖNMEZ, AYAZ; *Vergi Yargısı Dava Açma İtiraz-Temyiz ve Yürütmeyi Durdurma*, s.103.

b) İtiraz konusu karardaki ihtilaf, dosyadan anlaşılacak nitelikte değil ise, Bölge İdare Mahkemesi gerekli inceleme ve araştırmaları bizzat kendisi yapar ve işin esası hakkında kendisi karar verir.¹¹³ Bölge İdare Mahkemesi bu durumda da dosyayı ilk derece mahkemesine göndermez, kararı kendisi verir.¹¹⁴

c) İtiraz ilk derece üzerine verilen kararlara karşı yapılmışsa ve Bölge İdare Mahkemesi bu kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulursa ya da davaya görevsiz hakim tarafından bakılmışsa, Bölge İdare Mahkemesi, kararı bozar ve dosyayı ilgili mahkemeye geri gönderir. Bölge İdare Mahkemesinin bu kararları kesindir. Bu kararlara karşı, itiraza konu kararı veren hakim ısrar edemez ve temyiz yoluna gidilemez.

Görüldüğü gibi bu üçüncü durumda, diğer iki durumun aksine Bölge İdare Mahkemesi uyuşmazlığı kendisi esastan karara bağlamaz, işin esasına girmeden kararı bozarak dosyayı ilgili mahkemeye geri gönderir.

Bölge idare mahkemelerinde davanın itiraz yoluyla incelenmesinde, daha önce tek yargıçlı mahkemelerde itiraza konu edilen kararı veren ya da karara katılan yargıç bulunamaz. Bu kural bir yargııcı hem hüküm veren hem de verdiği hükmü denetleyen kişi olma durumundan kurtarmak için getirilmiştir (İYUK. md. 45)¹¹⁵.

Kural incelemenin evrak üzerinde yapılması olmakla beraber, taraflar istediği ve itirazı inceleyecek merciler karar verdiği (İYUK. md. 17/2) veya itirazı inceleyecek merciler kendiliklerinden istedikleri (İYUK. md. 17/4) takdirde, inceleme duruşmalı olarak da yapılabilir.¹¹⁶

¹¹³ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 108.

¹¹⁴ “ Bu iki durumda temyiz ile itiraz incelemesi arasında esaslı bir fark bulunmaktadır. Temyiz incelemesi sonunda karar bozulduğunda, dosya ilgili mahkemeye geri gönderilirken, itiraz incelemesi sonunda dosya ilgili mahkemeye geri gönderilmeyip işin esası hakkında da karar verilmektedir. Bu açıdan temyiz bir istinaf incelemesine benzemektedir.” (Ramazan ÇAĞLAYAN, a.g.e. s. 108)

¹¹⁵ KIRBAŞ, s. 224-225.

¹¹⁶ ODYAKMAZ, a.g.e., s.57.

Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir (İYUK. md. 17/3).

Duruşma yapılmasına karar verildiği takdirde, duruşma davetiyeleri duruşma gününden en az otuz gün önce taraflara gönderilir (İYUK. md. 17/5).

8- İtirazın Sonuçları

İtiraz incelemesi sonucunda Bölge İdare Mahkemesince verilen kararlar kesindir, bu kararlara karşı itiraz başvurusunda bulunulamaz.

İYUK. md 45/5 Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz.

Ancak İdari Yargılama Usulü Kanununun 53'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, Bölge İdare Mahkemeleri tarafından verilen kararlar hakkında yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulabilir.

Yine, Kanunun 54'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, Bölge İdare Mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, bir defaya mahsus olmak üzere kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde kararın düzeltilmesi talebinde de bulunulabilir.

9 - İtirazın Yürütmeyi Durdurma Üzerine Etkisi

Bölge idare mahkemesine itiraz yolu ile başvurma İYUK 52. maddede açıkça belirtildiği üzere vergi mahkemesi kararlarının veya Danıştay kararının yürütülmesini durdurmaz. Ancak bölge idare mahkemesi teminat karşılığında vergi mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir. İtiraz kabul edilmişse, kararın yürütülmesi kendiliğinden durur (İYUK. md. 52)

II - TEMYİZ

1 - Temyiz Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

İdari yargılamada itirazdan sonra ikinci olağan kanun yolu temyizdir. Temyiz yolunda hüküm mahkemesinin kararları incelenerek, hüküm mahkemesine bildirilmiş olan vakıaların usulüne uygun bir şekilde incelenip incelenmediği, özellikle de o vakıalara kanunların (hukukun) doğru uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilir.¹¹⁷ Temyiz davası, vergi mahkemesinin yetki ve görev dışında karar verilmesi, hukuka aykırı karar verilmesi ve usul hükümlerine uyulmaması¹¹⁸ olup verilen nihai kararların kanunda belirtilen sebeplerin bulunması halinde taraflardan birinin başvurusu üzerine hukuka uygunluk bakımından üst derece yargı kuruluşlarınca denetlenmesidir.

Yaptığımız tüm bu tanımlamaları özetleyecek olursak , İdari Yargılama Usulündeki temyiz yolu ; “idare ve vergi mahkemelerince verilen ve taraflarından biri veya her ikisi tarafından yerinde görülmeyen nihai kararların, usul ve maddi hukuka uygunluk yönünden Danıştay’ca denetimini sağlayan bir kanun yoludur” diye tanımlanabilir.¹¹⁹

Temyiz, vergi kaza sistemi içinde ortaya çıkan ihtilaflar hakkında itiraz komisyonlarınca verilen kararların bir üst idari yargı organında ve ikinci derecede incelenerek karara bağlanmasını sağlayan, hukuki bir yargı mekanizmasını ifade eder.¹²⁰ Bilindiği üzere idari yargı sistemimizde ilk derece mahkemeleri idare ve vergi mahkemeleridir. Yine Danıştay kanununun 24. maddesinde sayma yoluyla belirtilen hususlara karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu

¹¹⁷ KURU, ARSLAN, YILMAZ, a.g.e., s. 462.

¹¹⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI; **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No:5, Afyon, 1997, s. 227.

¹¹⁹ Ercan AKTAŞ, “**İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yolları**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996, s. 20.

¹²⁰ KOCAHANOĞLU, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, s. 381.

öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davalarda Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görevlendirilmiştir. Şu halde vergi yargısı sistemimizde ilke derece yargı mercileri idare ve vergi mahkemeleri ile kanunda belirtilen hususlar dahilinde Danıştay'dır.

Üst derece yargı mercii yani temyiz mercii ise Danıştay'dır. Prensip olarak ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararlara karşı temyiz yolu tanınmıştır.¹²¹ İdare ve vergi mahkemelerinin ilk derece olarak verdiği nihai kararlara karşı (İYUK md. 45 te sayma yolu ile belirtilen ve itiraz yolu ile BİM'de görülecek kararlar hariç) vukuu bulabilecek anlaşmazlıklar Danıştay' da temyizen tekrar incelenebilmektedir. Ancak temyiz mercii Danıştay, davanın maddi olgularını olaylara ilişkin ihtilafları tekrar incelemez ve delil takdiri yapmaz.

Kural olarak, temyiz yolunda, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının, hukuka uygunluğu denetlenir. Temyiz yeri, yeniden bir yargılama yeri değildir. Temyiz yolunda, hüküm mahkemesince incelenen olgular, kural olarak, yeniden inceleme konusu yapılmaz. Fakat karardan sonra, ortaya çıkan ve hükmü etkileyecek nitelikte olan olgular, temyiz aşamasında da ileri sürülebilir.

2 - Temyize Konu Olabilecek Kararlar

Kural olarak ilk derece mahkemelerinin vermiş oldukları nihai kararlara karşı temyiz yoluna gidilebilir. 1990 yılında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklik ile, Danıştay idari ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlar da temyiz kapsamına alınmıştır. Bunların kararlarına karşı, Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na temyizen başvurulabilir. Böylece, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi dışında, tek dereceli yönetsel yargı yeri kalmamıştır. Uygulamada bazı güçlükler doğurmasına karşın, iki dereceli yargılama yönteminin kabul edilmesi yönetsel yargı alanında atılmış önemli bir adımdır.

¹²¹ M. Kamil YILDIRIM, “**Kanun Yolu Olarak İstinaf**” www.barobirlik.org.tr.

Hemen belirtelim ki, Danıştay dava dairelerinin temyiz yeri olarak verdiği kararlar, Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda temyiz edilemez. Temyiz başvurularına idare ve vergi mahkemeleri ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay' ın nihai kararlarının konu olabileceğini belirtmiştik. Yani yargı sistemimizde kanun yolu ancak nihai kararlara karşı tanınmış bir haktır.

Mahkemeler yargısal faaliyetlerini sürdürürken çeşitli kararlar vermektedirler. Bu yargısal faaliyetlerinin sonunda da bir hükme varmaktadırlar. Yargılama faaliyeti içinde verilen bu kararlara yargısal karar denilmektedir.¹²²

O halde yargısal kararları davanın idamesini sağlamaya yönelik verilen ara kararlar ve davanın neticelenmesini sağlayan nihai kararlar olarak iki gruba ayırabiliriz:

a) Ara Kararlar

“İdari yargı mercilerinin ara kararları, yargılama esnasında verdikleri araştırmaya (işlem dosyası, bilgi, belge isteme, keşif, bilirkişi incelemesi yapma gibi..) veya tarafların hukukun zayi olmaması için uygun gördükleri (idari veya yargısal kararların yürütülmesini durdurma gibi...) önlemlere ilişkin olanlardır.”(DİDDGK, 22.02.1985, 1985/3, K. 1985/6, DD. S. 60-61, s. 154)¹²³

Yargılama hukukunda ara karar davayı neticelendirmeyen davanın devamını ve derinleşmesini sağlayan hakimi davadan “el çektirmeyen” davadır.

Ara kararların tek başına temyizi mümkün değildir. Ancak esas hükümle birlikte temyiz edilebilir.

¹²² ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 42.

¹²³ ASLAN, BERK, a.g.e., s. 327.

“Özetlemek gerekirse, idari yargı mercilerinin bir idari uyuşmazlığı çözümlmeye kendilerinin görevli ve yetkili olduklarına ilişkin kararları, hakim davaya bakmaktan elini çekmesi sonucunu doğuran nihai nitelikte kararlar olmadığından bu kararların esas karardan (hüküm) aynı olarak tek başına temyize konu edilebilmeleri de olanaklı değildir. Bu nedenle olayda Sivas İdare Mahkemesinin yetkisizlik itirazının reddine ilişkin kararına karşı yapılan temyiz başvurusunun esastan incelenme olanağı bulunmadığından bu başvurunun incelenmeksizin reddine karar verildi.” (Danıştay 5’nci D, 23.03.1989 tarih, E. 1989/498, K. 1989/506 sayılı kararı)¹²⁴

b) Nihai Kararlar

Yargılama hukuku bakımından nihai karar hakim davadan elini çekmesini gerektiren; yani davayı sona erdiren karardır. Elini davadan çeken hakim davaya kendiliğinden dönmesi verdiği kararı kaldırması veya düzeltmesi olanaksızdır.¹²⁵ “Buna göre nihai kararların bir davayı esasından çözümleyen ve bu suretle yalnız davayı değil uyuşmazlığı da sona erdiren hükümlerle davadan elini çekmesi sonucunu doğuran ancak uyuşmazlığı esasından çözümlemediği halde yargılamaya son veren kararları ifade ettiği açıktır (Danıştay 5’inci D., 23.03.1989 tarih, E. 1989/498, K. 1989/506).”¹²⁶

Nihai karar, davayı sona erdiren kararlardır. Yargılama sırasında verilen kararlar ise, ara kararı niteliğindedir. Nihai karar yalnız uyuşmazlığı çözen kararlar değildir. İşin özünü karara bağlamadan, davayı sonuçlandıran kararlar da nihai karar kavramı içinde yer alırlar. Bunlar arasında görev, yetenek, süre yönünden, ya da “karar verilmesine yer yok” denilerek davayı sonuçlandıran kararlar da yer alır.¹²⁷

Verilen nihai karar ile hakim davadan elini çeker. Örneğin; yetkisizlik, görevsizlik, esas hakkında verilen kararlar nihai kararlardır.

¹²⁴ ASLAN, BERK, a.g.e., s. 329.

¹²⁵ CANDAN, a.g.e., s. 916.

¹²⁶ ASLAN, BERK, a.g.e., s. 327-328.

¹²⁷ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e. s. 494.

Nihai kararları da kendi aralarında ayırmak mümkündür:

ba) Esasa İlişkin Nihai Kararlar:

Esasa ilişkin nihai kararlar (hükümler) davaya konu uyuşmazlığa dair bir çözüm getirerek davayı neticelendiren nihai kararlardır. Hükümle, taraflar arasındaki uyuşmazlık neticelendirilmiş olur ve böylelikle karar kesinleşince aynı davanın tekrardan açılması mümkün olmaz. Örneğin; idari işlemin iptali, belli miktarda tazminatın davacıya ödenmesi şeklindeki bir karar hükümdür. Davayı esastan çözen bu hükümler temyize konu teşkil edan kararların başında yer alır.¹²⁸

bb) Usule İlişkin Nihai Kararlar:

Davanın esası ile ilgili olmayan, usule ilişkin bir sorun hakkında verilen nihai kararlardır.

Usule ilişkin nihai kararlarda da yargılama sona erer ve mahkeme davadan elini çeker. Ancak bu kararlar ile taraflar arasındaki uyuşmazlık çözümlenmiş olmaz., dava konusu talep hakkında bir karar verilmez.¹²⁹ Örneğin; yetkisizlik veya görevsizlik kararı ya da dava şartı yokluğundan davanın reddi.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14 ve 15. maddelerinde belirtilen ve ilk inceleme üzerine verilen kararlar davanın esasına girmeden verilen kararlar olup usule ilişkin nihai kararlardır.

İYUK 14/3 md. de dava dilekçelerinde incelenecek hususlar sırasıyla belirtilmiştir. İYUK md. 15 'te de ilk inceleme üzerine verilecek kararlar belirtmiştir

Davayı neticelendiren gerek esasa ilişkin gerekse usule ilişkin nihai kararlar mahkemece verilen hükümler neticesinde oluşmaktadır. Ancak davaların bazen

¹²⁸ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 48.

¹²⁹ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s.48.

hüküm verilmeksizin de sona ermesi mümkün olabilmektedir. Tarafların hüküm yerine geçen işlemleri (davadan feragat, davayı kabul, sulh vb.) davanın konusuz kalmasına neden olan ve davayı sona erdiren diğer sebeplerdir.

İlk derece vergi mahkemelerinin verdiği ara kararları, ancak davayı sonuçlandıran nihai kararlarla birlikte temyiz edilebilir.

İlk inceleme üzerine, Danıştay, ya da idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlardan yalnız husumete ilişkin olanlar ile, dava dilekçesindeki eksiklikler ve avukat olmayan vekil tarafından açılan davalar nedeni ile verilenlere karşı, temyiz yoluna gidilemez. Bunların dışında kalanlar, temyiz edilebilir; tek yargıçla verilenlere karşı da itiraz yoluna başvurulabilir (İYUK md 15/4). Yargıcın reddi istemi üzerine verilen kararlar da, temyiz edilebilen kararlardandır.¹³⁰

İdare ve vergi mahkemelerinin, tek yargıçla verdikleri nihai kararlarla, kurul olarak verdikleri ve sayma yolu ile İYUK değişik 45. maddesinde belirtilen bazı uyuşmazlıklara ilişkin nihai kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm olsa dahi, sadece bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. (8.6.2000 gün ve 4577 s. K. md 7). Yapılan bu değişiklik nedeniyle de İYUK 47. maddesi de bu değişikliğe paralel olarak “idare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemez” şeklinde değişiklik yapılmıştır (8.6.2000 gün ve 4577 s. K. md.8). İdare ve vergi mahkemelerinin tek yargıçla bakmaları gereken bir dava, yanlışlıkla bu mahkemeler tarafından kurul olarak karara bağlanmış ise ve bu davalar idare ve vergi mahkemelerinin kurul olarak verdikleri ve itiraz yoluna başvurulabilecek davalardan değilse (İYUK m. 45), bu kararlara karşı, itiraz yolu ile bölge idare mahkemesine değil, temyiz yolu ile Danıştay’a başvurulabilir.¹³¹

¹³⁰ **Dan. 10’uncu D.’nin, E. 1986/795, K. 1986/2080 sayılı kararı;** “İdari yargının görev alanına giren bir davada verilen görevsizlik ve yetkisizlik kararları davayı sonuçlandıran karar olmadığından tek başına temyiz edilemezler. Ancak esas kararla birlikte temyiz edilebilirler.” (Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, 2006, s. 531)

¹³¹ **Danıştay 4. D.’nin, 26.11.1984 gün ve E. 84/3114, K. 84/4272 sayılı kararı;** “Uyuşmazlık konusu miktar 75.000 Liranın altında olsa, mahkemenin heyet halinde verdiği karar Danıştay’da temyizen incelenebilir. Bu kararlar hakkındaki vergi dairesi temyiz isteminin incelenebilmesi için Maliye Bakanlığı izni gerekir. Tek hakim yerine mahkemece karar verilmesi bozma nedeni değildir hk.” (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

İdari Yargılama Usulü Kanunu, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin tüm nihai kararlarına karşı, yasalarda aksine hüküm bulunsa bile, temyiz yoluna başvurulabileceği kuralını getirmiştir (İYUK. md. 46/1).

3 - Temyiz Nedenleri

Nihai kararlar, ilk derece mahkemelerinin (idare ve vergi mahkemeleri ile ilk derece mahkemesi olarak görev yapan Danıştay Dava Daireleri) bir hukuk kuralının yanlış uygulanmış olması halinde temyiz edilir. Yani hukukumuzdaki temyiz sebeplerinin hepsi bir hukuk kuralının yanlış uygulanmış olması nedenine dayanır.¹³² Burada söz konusu edilen hukuk kuralı geniş kapsamlıdır; yani yasaları, tüzükleri, yönetmelikleri, gelenek hukukunu içine alır.¹³³

Buna göre, hukuk kuralı kavramı ilk olarak kanunu kapsar. Bir davada olaya ilişkin kanunun uygulamasından kaynaklanan bir yanlışlık ya da noksanlık bir temyiz sebebi olmaktadır. Hiç kuşkusuz ‘kanun’ deyimine Anayasa da dahildir ve Anayasa’ya aykırılık da bir temyiz sebebidir.¹³⁴

AY. Md. 152 “ Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır.

Mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükmüml birlikte karara bağlanır.”

¹³² KURU, ARSLAN, YILMAZ, a.g.e., s. 466.

¹³³ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 497.

¹³⁴ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 69.

Yine anayasa 90. md.'de ilgili fıkralarda da belirtildiği üzere, TC. Adına yabancı devletlerde yapılan antlaşmalar kanun hükmünde sayıldığından ,sözkonusu antlaşma hükümlerine karşı oluşabilecek bir aykırılık temyiz nedeni olacaktır.

AY. Md. 90 “ *Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.*

....

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz.”

Hukuk kuralı içinde saydığımız tüzük ve yönetmelikler eğer kişiler adına bir hak ya da sorumluluk doğuran bir nitelik taşıyor ise şüphesiz bunlara karşı oluşacak bir aykırılık da temyiz nedeni olacaktır. Yine idare hukukunda adsız düzenleyici veya yönetmelik benzeri işlemler olarak nitelendirilen genelge, yönerge, talimatname vs. gibi düzenlemeler de hukuk kuralı kavramı içinde yer alır.¹³⁵

Yine içtihadı birleştirme kararları mahkemeleri bağlayıcı olduğundan, bu kararlara yönelik aykırı mahkeme kararları temyiz nedeni olabilecektir.

Danıştay Kanunu md. 40/4 “ *Bu kararlara Danıştay idare ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.”*

İdari Yargılama Usulü Kanunu temyiz nedenlerini üç başlık altında toplamıştır (İYUK. md. 49/1):

1. Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
2. Hukuka aykırı karar verilmiş olması,
3. Usul hükümlerine uyulmamış olması.

¹³⁵ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 69.

Temyiz yolunda kullanılan bozma nedenlerinden ikisi , yani görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması ve hukuka aykırı karar verilmesi ilk derece yargı yeri ve işlevi ile ilgilidir. Bozma nedenlerinden üçüncüsü yani hukuka aykırı karar verilmiş olması ise, ilk derece yargı yerinde dava konusu yapılmış olan yönetsel işlem ile ilgilidir.¹³⁶

Çeşitli kaynaklarda kanunda yapılan bu tasnifin sıralamasına yönelik eleştiriler bulunmaktadır. Yapılan eleştiriler maddedeki sıralamanın uygun olmadığı yönündedir. Buna göre; görev ve yetki konusundan sonra diğer usul hükümlerine uyulup uyulmadığının araştırılması daha yerinde olacaktır. Yani, usul hükümlerine yönelik bir aykırılığın olup olmadığının araştırılması kararın hukuka aykırı verilip verilmediğinin araştırılmasından önce gelmelidir. Kanaatimizce de, Yasa Koyucunun DK. md. 49’da temyiz sebeplerinin tasnifinde benimsediği söz konusu sıralamaya yönelik eleştiriler yerindedir. Çünkü usul kurallarına uyulmadan bir karar verilmişse, hukuka aykırı olup olmadığı araştırılmadan karar bozulur ve mahkemeye geri gönderilir. Örneğin; davanın ehliyetsiz kişi tarafından açılmış olması, davanın dava süresi geçtikten sonra açılmış olması durumunda, mahkemece bu durumlar dikkate alınmadan karar verilmişse, kararın hukuka aykırı olup olmadığı araştırılmadan usule aykırılıktan karar bozulur.¹³⁷

Temyiz yolunda kullanılan iptal nedenleri ilke olarak, iptal davasında kullanılan iptal nedenlerine benzemektedir. “Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması”, iptal nedenlerinden, “yetki” yönünden hukuka aykırılık durumuna; “Hukuka aykırı karar verilmiş olması”, iptal nedenlerinden, “konu ve neden yönünden hukuka aykırılık durumuna; “Usul hükümlerine uyulmamış olması”, iptal nedenlerinden, “biçim” yönünden hukuka aykırılık durumuna benzemektedir. Buna karşın bir iptal nedeni olan “amaç”, başka bir deyişle, “yetki saptırması” yönünden hukuka aykırılık, temyiz yolunun bozma nedenleri arasında bulunmamaktadır.

¹³⁶ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 497.

¹³⁷ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 70.

Temyiz yolunda kullanılan bozma nedenlerinden ikisi, yani “görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması” ile “usul hükümlerine uyulmamış olması”, ilk derece yargı yeri ve işleyişi ile ilgilidir. İlk derece yargı yerince yapılmış bu tür sakatlıklar, temyiz yolunda bir bozma nedenidir. Bozma nedenlerinden üçüncüsü, yani hukuka aykırı karar verilmiş olması ise, ilk derece yargı yerinde dava konusu yapılmış olan yönetsel işlem ile ilgilidir. İlk derece yargı yeri bu konuda ileri sürülmüş olan hukuka aykırılık durumlarını değerlendirir ve karara bağlar. İlk derece yargı yeri, davayı karara bağlarken, bu konuda yaptığı sakatlıklar, üçüncü bozma nedenini oluşturur.

Temyiz yeri olarak Danıştay, ilk derece yargı yerinin kararının hukuka uygun olup olmadığını, ilke olarak, ilk derece yargı yeri önünde ileri sürülen sav ve savunmaları dikkate alarak saptamaya çalışır. Bunun sonucu olarak da, ilk derece yargı yerinde ileri sürülmeyen sav ve savunmalar, Danıştay’da temyiz dosyası ile ileri sürülemez. Hemen belirtmek gerekir ki kamu düzenini ilgilendiren sakatlıklar, ilk derece yargı yeri önünde ileri sürülmemiş olsa bile, temyiz aşamasında Danıştay önünde ileri sürülebilir.¹³⁸

a) Görev ve Yetki Dışında Bir İşe Bakılmış Olması

Mahkemelerin görevi ve yetkisi kamu düzeni ile ilgili olduğundan taraflar görev ve yetki bakımından herhangi bir itirazda bulunmamış olsalar dahi, ilk derece mahkemesi daha başlangıçta işi bu yönden inceler, kendini görevli ve yetkili görürse o işe bakar ve sonuçlandırır.¹³⁹

İdari davalarda genel yetki

Madde 32

1. Göreve ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla bu Kanunda veya özel kanunlarda yetkili idare mahkemesinin gösterilmemiş olması halinde, yetkili idare mahkemesi, dava konusu

¹³⁸ **Danıştay 5. D.’nin, E. 85/21, K. 85/1229 sayılı kararı;** “İdari yetki kamu düzeni ile ilgilidir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülme de, yargı yerince her aşamada kendiliğinden göz önüne alınır.”(A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 498)

¹³⁹ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 84.

olan idari işlemi veya idari sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir.

2. Bu Kanunun uygulanmasında yetki kamu düzenindendir. (Mülga ikinci cümle: 10.6.1994 – 4001/15 md.)

Kararları temyizen inceleyen Danıştay Dava Daireleri veya Dava Daireleri Genel Kurulları ilk olarak, (taraflar temyiz dilekçelerinde bozma nedeni olarak ileri sürmeseler bile) kararı veren ilk derece yargı merciinin davaya bakmaya görevli ve yetkili olup olmadığının tespitini yapar.¹⁴⁰

Kavram olarak görev ve yetki; davaya aynı yargı düzeni (yargı kolu) içinde yer alan ilk derece yargı yerlerinden hangisinin bakacağını düzenleyen kurallara denir.¹⁴¹

Usul hukuku bakımından görev ve yetki kavramları farklı anlamlar ifade etmektedir.

Görev kavramı; davaların konuları itibarı ile ilk derece mahkemeleri arasındaki dağılımını ifade ederken, yetki kavramı davanın yer itibarı ile hangi yerde bulunan görevli mahkemeye açılacağını ifade eder. Yani, görev yargılama hukukunda mahkemeler arasında konu itibarı ile bir dağılımı ifade ederken, yetki konu olarak görevli mahkemeler arasında yer itibarı ile bir ayırım teşkil etmektedir.

Bilindiği gibi ülkemizde birden fazla yargı düzeni bulunmaktadır. Yine, bu farklı yargı düzenlerinin içinde derece olarak birden fazla mahkemenin bulunması bu mahkemeler arasında görev – yetki uyuşmazlığı çıkmasına sebebiyet verebilmektedir.

¹⁴⁰ SÖNMEZ, AYAZ, a.g.e., s. 108.

¹⁴¹ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 351.

Görev – yetki uyuşmazlığı iki şekilde karşımıza çıkabilmektedir. Mahkeme ya görevli – yetkili olmadığı bir konuda karar vermiştir, ya da görevli – yetkili olduğu bir konuda kendini görevsiz – yetkisiz sayarak davaya bakmayı red etmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 14/3'te de belirtildiği üzere mahkemece dilekçe üzerinde yapılacak ilk incelemede, görev ve yetki incelenecek konuların başında gelmektedir.

Görev kamu düzeni ile ilgili olduğundan davanın her aşamasında ileri sürülebileceği gibi mahkeme tarafından da resen dikkate alınır (İYUK md. 14/3). Bir davaya bakmakta olan mahkeme görevsizlik kararı vermediği sürece o davaya bakmanın kendi görevi içinde olduğunu kabul etmiş demektir.¹⁴²

Ancak mahkemenin görevli olup olmadığı yönünde bir itiraz olursa mahkemenin açıkça bu itirazı karara bağlaması gerekir. Bu noktada mahkeme kendini ilgili konuda görevli görürse, söz konusu itirazı red eder, itirazı haklı bulur ve görevsiz olduğu kanısına varırsa görevsizlik kararı verir.

Bu noktada mahkemeler iki türlü görevsizlik kararı verebilirler. Buna göre; mahkeme dava konusunu idari yargının dolayısı ile de vergi yargısının içinde görmez ve davayı görev yönünden red eder, ya da dava vergi yargısının görev alanı içindedir ancak mahkeme görev alanı dışında olduğu kanaatine varır ve yine görevsizlik kararı vererek dosyayı görevli yargı yerine gönderir (İYUK md. 15).

Görev uyuşmazlığına yönelik bir üçüncü durumun daha karşımıza çıkması muhtemeldir ki o da uygulamada pek rastlanmayan olumlu görev uyuşmazlığıdır. Bu uyuşmazlık türü vergi mahkemeleri-vergi mahkemeleri, vergi mahkemeleri-idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri-Danıştay, idare mahkemeleri- Danıştay ya da Danıştay-Danıştay Dava Daireleri arasında yani aynı yargı kolu içinde farklı

¹⁴² GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 354.

mahkemeler arasında meydana gelebilmektedir. Uygulamada pek rastlanmayan bu durumda çoğu kez karşı taraf “derdestlik” def’inde bulunarak ikinci davayı reddettirme olanağına sahiptir.¹⁴³

Yetki uyuşmazlığı ise, vergi mahkemeleri arasında çıkabilmektedir. Yetki sorununun ortaya çıkabilmesi için aynı tür mahkemeden ülkede birden çok bulunması gerekir.¹⁴⁴ Aksi hâlde ortaya yetki sorunu çıkmaz. Bundan dolayı yetki sorununa geçmeden önce öncelikle görev konusunun hâlinde yarar ve hatta zorunluluk vardır.¹⁴⁵

Danıştay görev konusunu ele alırken, çeşitli olasılıklarla karşılaşır. Bunlardan birkaçı aşağıda ele alınmıştır. Bu çeşit olasılıklarla ilgili olarak, bozma kararının doğurdukları sonuçlar da birbirinden farklıdır.

aa) Adli ya da askeri idari yargının görevli olması durumu:

Adli ya da askeri idari yargının görevi içine giren bir konuda, ilk derece yargı yeri, kendini görevli sayarak işin esasını karara bağlamış, ya da yönetsel yargının görev alanına giren bir davada başka yargı düzenini görevli görerek görevsizlik kararı vermiş ise, Danıştay, ilk derece yargı yerinin kararını görev yönünden bozar.¹⁴⁶

¹⁴³ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 354.

¹⁴⁴ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 354.

¹⁴⁵ Oğuzhan DEMİR, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007 , s.219-256. <www.idare.gen.tr/demir-yetkili-mahkeme.htm> (Konuluş Tarihi: 5 Haziran 2008).

¹⁴⁶ **Danıştay 3. D.’nin, 17.12.1986 gün ve E. 86/1280, K. 86/2614 sayılı kararı**; “Davada, satıcının vergi borcundan dolayı davalı vergi dairesince taşınmaza konulan haciz şerhinin kaldırılması istenmektedir. Hacizden önce, davacı lehine, tapuya verilen “gayrimenkul satış vaadi” sözleşmesine dayanarak yargı kararı ile taşınmazın mülkiyeti davacıya geçmiştir. Davacının, mülkiyet hakkına dayanarak haczin kaldırılması istemi haciz yapan tahsil dairesince reddedilmiştir. Bu red kararı üzerine davacının adli yargıda istihkak davası açması, 6183 sayılı yasanın 68. maddesi gereğidir. “Bu nedenle, adli yargı düzenine mensup mahkemelerin görevine girdiği açık bulunan davanın görevsizlik nedeni ile reddi gerekirken, işin esasına girilerek karar verilmesinde isabet görülmediğinden, temyiz isteminin kabulüne”,...Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına ... karar verildi”(A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.500)

ab) Danıştay'ın görevli olması durumu:

Danıştay'ın görevi içinde olan bir konu hakkında, alt yönetsel yargı yeri olan vergi mahkemesi, yanlışlıkla kendisine açılan dava konusunda, görevsizlik kararı vereceği yerde, işin esasını karara bağlamış ise, Danıştay, vergi mahkemesinin kararını görev yönünden bozar ve işin esasını karara bağlar.

ac) Başka bir yönetsel yargı yerinin görevli olması durumu:

Alt yönetsel yargı yeri olan vergi mahkemesi, kendi görevi içinde olmayan, Fakat Danıştay'ın dışında, başka bir yönetsel yargı yerinin görevi içinde olan bir konu hakkında, görevsizlik kararı vermeyerek, işin esasını karara bağlamış ise, bu takdirde de Danıştay söz konusu vergi mahkemesi kararını görev yönünden bozar.¹⁴⁷

Yetki hususu da kamu düzeni ile ilgili olduğundan, yetkiye yönelik itirazlar davanın her aşamasında ileri sürülebildiği gibi İYUK md. 14/3 gereği mahkemece de kendiliğinden dikkate alınır.¹⁴⁸

İdari Yargılama Usulü Kanunu 32 ve devamı maddelerinde idari yargıda genel ve özel yetki kuralları düzenlenmiştir. Davaların bu kurallara göre belirlenmiş yetkili idari mahkemede görülmesi zorunludur.¹⁴⁹ Yine, İYUK md. 49'da da

¹⁴⁷ **Dan. 10. D.'nin, 13.10.1986 gün ve E. 86/267 , K. 86/1759 sayılı kararı;** İhracatta vergi iadesinin haksız ödendiğinin anlaşılması üzerine, ödenen iade tutarının geri alınmasına ilişkin işlemin iptali için açılan davaya Vergi mahkemesi bakmış ve dava konusu işlemin iptaline karar vermiştir. Davayı temyiz yolu ile inceleyen Danıştay, Vergi mahkemesinin kararını görev yönünden bozmuştur. "Uyuşmazlık konusu ihracatta vergi iadesinin, 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görevlerini belirleyen 6. maddesinde sayılan genel bütçeye, il özel idarelerine belediye ve köylere ait vergi resim ve harçlardan da olmadığı sadece bir kamu alacağı olduğu açıktır. "Bu durumda, vergi mahkemesinin görev ve yetki alanına girmeyen ve idare mahkemesince çözümü gereken ... uyuşmazlığın ...görev yönünden reddi ile dosyanın idare mahkemesine gönderilmesi gerekir."

¹⁴⁸ **Danıştay 7. D.'nin, 16.4.1986 gün ve E. 84/3381, K. 86/1246 sayılı kararı;** Vergi uyuşmazlığı tek hakimle karara bağlanması gerekirken, vergi mahkemesince kurul olarak karara bağlanmıştır. Temyiz istemi üzerine Danıştay; "...vergisi ve ceza toplamı itibarı ile yasa da belirtilen yetmişbeş bin liralık kanuni haddin altında olduğu ihtilafsız uyuşmazlık konusu davanın tek hakim tarafından görülüp çözümlenmesi gerekirken mahkeme heyetince karara bağlanmasında isabet görülmemiştir." Kararın görev yönünden bozulmasına karar verilmiştir.

¹⁴⁹ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 71.

belirtildiği üzere, bir davanın yetkisiz bir mahkemece karara bağlanmış olması temyiz yoluna başvurulduğunda bir bozma nedenidir.

Kararı temyiz edilen mahkeme, görevsiz olabileceği gibi, yetkisiz de olabilir.

İdari sözleşmelerde taraflar sözleşme ile yetkili mahkemeyi belirleyebilme hakkına sahiptirler. Bu bakımdan yetki, bu hal hariç olmak üzere sair bütün hallerde kamu düzeni ile ilgilidir.¹⁵⁰ Yetki hususu da kamu düzeni ile ilgili olduğundan, yetkiye yönelik itirazlar davanın her aşamasında ileri sürülebildiği gibi İYUK md. 14/3 gereği mahkemece de kendiliğinden dikkate alınır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu 32 ve devamı maddelerinde idari yargıda genel ve özel yetki kuralları düzenlenmiştir. Davaların bu kurallara göre belirlenmiş yetkili idari mahkemede görülmesi zorunludur.¹⁵¹ Yine, İYUK md. 49'da da belirtildiği üzere, bir davanın yetkisiz bir mahkemece karara bağlanmış olması temyiz yoluna başvurulduğunda bir bozma nedenidir.

Bir davada, yetkili yargı yerini saptama, uygulamada karşımıza önemli bir sorun olarak çıkmaz. Bir mahkemenin yetki alanının saptanması oldukça kolaydır. Kimi mahkemelerin yetkisi, ülke sınırları ile, kimilerinininki ise belli bir coğrafya parçası ile belirtilmiştir. Bu yapılırken çoğu kez mülki idare bölümlerinden yararlanılır. Buna karşın yetkili yargı yerini saptamada, kimi kez işlerin, ya da eylemin yapıldığı, ya da yapanın bulunduğu veya kamu görevlisinin son görev yaptığı yer gibi sözcüklerden yararlanılmaktadır.

Bu tür düzenlemeler uygulamada, yetkili yargı yerini saptamada bazı sorunlar oluşturmaktadır. Eğer, temyiz olunan karar, yetkisiz bir mahkeme tarafından verilmiş, ya da mahkeme, yetkili olduğu bir davada, yetkisizlik kararı vermiş ise, temyiz yeri olarak Danıştay, bu gibi kararları bozar.

¹⁵⁰ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 84.

¹⁵¹ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 71.

Kararı temyiz edilen yargı yeri görevi dışında kalan bir konuda karar almış ya da görevi içine giren bir davada görevsizlik kararı vermiş ise, Danıştay kararı görev yönünden bozar. Görev kamu düzeni ile ilgilidir. Tarafların bozma nedeni olarak ileri sürmelerine gerek yoktur.

b)Hukuka Aykırı Karar Verilmiş Olması

İYUK 49. md.’ de sayılan temyiz nedenlerinden ikincisi hukuka aykırı karar verilmiş olmasıdır. Burada sözü edilen “hukuka aykırılık”, “maddi hukuka aykırılık” anlamına gelir.¹⁵² Bu anlamda kanunlar başta olmak üzere maddi hukukun bütün kaynakları; tüzük, yönetmelik, uluslararası antlaşmalar, örf ve adetler hukukuna aykırı olabilecek tüm kararlar temyiz nedeni sayılabilecektir. Maddi hukuka ilişkin bir hukuk kuralının yanlış uygulanması, başka deyişle, o hukuk kuralının, ya hiç uygulanmaması, ya da eksik uygulanmış olmasıdır.

Bir idari davanın karara bağlanması öncelikle davaya konu maddi uyuşmazlığın doğru belirlenip nitelendirilmesini; daha sonra da uygulanacak hukuk kuralının saptanmasını ve bu hukuk kuralının uygulanmasını gerektirir. Davanın karara bağlanması için geçirilmesi gereken bu aşamaların her birinde yapılacak hata hukuka aykırılık halini oluşturur.¹⁵³ Danıştay’ın temyiz mercii olarak asıl görevi de kararların hukuka uygunluğu bakımından denetlenmesini sağlamaktır.¹⁵⁴

Çeşitli kaynaklarda yukarıda belirtilen tasnif sırası ile uyuşmayan sınıflandırmalara rastlansa da, kanaatimizce de bir davanın neticelendirilmesi adına gerçekleşen aşamalara göre yapılan bu tasnif daha yerinde olacaktır.

¹⁵² GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 501.

¹⁵³ CANDAN, a.g.e., s. 943.

¹⁵⁴ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 85.

ba) Maddi Uyuşmazlığın ve Bu Uyuşmazlıkla İlgili Olayların Hatalı Saptanması

Yargılama hukukunda, dava neticesinde verilen kararın hukuka uygun olarak verilebilmesi için her şeyden önce davaya konu uyuşmazlığa sebep veren olayın doğru olarak saptanması gerekmektedir. Bir yargılamada söz konusu olan maddi uyuşmazlığı ve bu uyuşmazlıkla ilgili olayların tespitini ilk derece mahkemesi yani vergi mahkemeleri yapar. Keşif, bilirkişi ve diğer delillere bu mahkemeler ilk elden sahip olmaktadır.¹⁵⁵

Temyiz yolunda kural olarak ilk derece yargı yeri tarafından saptanan olayların gerçeğe uymadığı yolundaki itirazlar dikkate alınmaz ve inceleme konusu yapılmaz.¹⁵⁶ Zira gerçeğe uygun olmadığı ileri sürülen olaylar, bir yargı yeri tarafından tespiti dildiğinden, bu tespitin doğru olduğu varsayılır. Ancak, böyle olmakla birlikte, Danıştay ilk derece yargı yeri olan vergi mahkemelerince tespiti yapılan maddi olayların gerçeğe uygun şekilde tespit edilmediğine yönelik itirazları inceleyer ve kimi durumlarda da bir bozma nedeni sayar. Zira böyle olması durumunda, yani vergi mahkemesince maddi olayın yanlış tespit edilmiş olması halinde mahkemenin yanlış tespit ettiği olaya uygulayacağı hukuk kuralı da hatalı olacaktır.¹⁵⁷

Bir hukuk kuralının hatalı uygulanmış olmasında maksat; o hukuk kuralının ya hiç uygulanmamış ya da eksik uygulanmış olmasıdır. Bu şekilde uygulanmış bir hukuk kuralının temyiz sebebi sayılması için verilen karar hukukun bu yanlış

¹⁵⁵ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 81.

¹⁵⁶ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 503.

¹⁵⁷ **Danıştay 4. D.’nin, 29.6.1955 gün ve E. 53/3417; K. 55/1818 sayılı kararı;** “Mükellefin... yalnız satandan alınan komisyonları beyan etmek sureti ile mükellefiyetini esnaf olarak tesis ettirdiği, satın alandan alınan komisyonları beyan etmediği iddia edildiğinden vergilendirme döneminde de tavassutta bulunduğu satışlardan mal satın alandan komisyon alınıp alınmadığının ve alınmış ise matraha dahil edilip edilmediğinin tetkiki ile... yeniden karar vermek üzere ... komisyon kararının bozulmasına ... karar verildi”.

uygulanmasına dayanmalıdır. Başka bir deyişle, hukuk kuralının yanlış uygulanmış olması ile verilen karar arasında bir illiyet bağı bulunmalıdır.

Maddi hukuka ilişkin bir hukuk kuralının yanlış uygulanmış olması halinde, bu yanlış uygulama ile verilen karar arasındaki illiyet bağıni tespit etmek kolaydır. Burada verilen kararı etkilemiş olan maddi hukuk kurallarının uygulandığı bütün haller temyiz sebebidir.¹⁵⁸

bb) Maddi uyuşmazlığın ve olayların hukuki nitelemesinde hata

Hukuka aykırılık teşkil edecek temyiz nedenlerinden biri de maddi uyuşmazlığın ve olayların hukuki nitelemesinde hata yapılmasıdır. Böyle bir durumda ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesince maddi uyuşmazlık ve bu uyuşmazlıkla ilgili olaylar doğru olarak saptanmış, ancak nitelendirmesinde hata yapılmıştır. Danıştay, olayın ilk derece mahkemesince nitelendirilmesini kimi durumlarda denetlemekte ve aykırılık gördüğü hallerde kararı bozmaktadır.

bc) Hatalı hukuk kuralı uygulanması

İlk derece mahkemesi maddi uyuşmazlık ve bu uyuşmazlıkla ilgili olayların tespitini doğru olarak yapmış, bu tespit dahilinde hukuki nitelendirmede de hata yapmamış ancak, uyuşmazlığın çözümünde yanlış bir hukuk kuralı uygulamış olabilir. Burada söz konusu olan hata, uyuşmazlığın çözümünde uygulanacak hukuk kuralının belirlenmesinde (seçiminde) yapılan hatadır.¹⁵⁹ Örneğin; ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi, uyuşmazlığın çözümünde Gelir Vergisi Kanununun ilgili fıkrası gerine, Kurumlar Vergisi Kanununun yine aynı sayılı maddesini uygulaması, ya da Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddesinin x fıkrası yerine y fıkrasını uygulaması gibi haller İdari Yargılama Usulü Kanununun

¹⁵⁸ KURU, ARSLAN, YILMAZ, a.g.e., s. 466.

¹⁵⁹ CANDAN, a.g.e., s. 949.

Dan. .D., 26.04.2004, E: 2001/4047, K: 2004/1134: Katma Değer Vergisi Kanununa göre, bu vergiyi doğuran olayın hizmetin yapılması olduğu; Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek faaliyeti için öngörülen tahsil esasının katma değer vergisi dolayısıyla uygulanamayacağı hk. (Turgut CANDAN, a.g.e., s. 949)

49’uncu maddesinin 1’inci fıkrasının ‘b’ bendi uyarınca, itiraza veya temyize konu kararın bozulması için neden oluşturur.

Temyiz davasında, hakim vergi mahkemesinin kararında gerek hukuk kuralının uygulanmasında, gerek yorumunda, herhangi bir yanlışlık yapılmış olduğunu saptarsa, vergi mahkemesinin kararını bozar.¹⁶⁰

Bu yönüyle, yönetsel yargıdaki temyiz yolunun adli yargıdaki temyiz yolundan bir farkı yoktur. Her ikisinde de, bir hukuk kuralının yanlış uygulanmış olması, bir bozma nedeni sayılmaktadır.¹⁶¹

c) Usul Hükümlerine Uyulmaması

Temyiz yolunda, bozma nedenlerinden üçüncüsü, “usul hükümlerine uyulmamış olması” dır. Buradaki usul hükümleri, mahkeme kararını etkileyen usul kurallarıdır. Bilindiği gibi, biçim ve yöntemle ilgili kurallar bir yandan davanın tarafları için güvencedir diğer yandan da, hem taraflar hem de davayı karara bağlayacak olanlar için, izlenmesi gereken yolu gösterir. Genellikle, yöntemle ilgili kurallar kamu düzeninden sayılır. Hukuk yargılamaları usulünde var olan ve doktrinde mutlak usulsüzlük diye ifade edilen ve kararın mutlaka bozulmasını gerektiren usule aykırılıklar gibi bir ayrım İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yoktur. Usul hükümlerinden hangisinin kararın bozulmasını gerektireceği Danıştay’ın takdirine kalmıştır.¹⁶² Dava hakkında verilecek karara etkisi olmayan usul kurallarına uyulmamış olması veya eksik ya da hatalı uyulması kararın

¹⁶⁰ Danıştay 4. D.’nin, 6.2.1974 gün ve E. 72/51, K. 74/370 sayılı kararı; Vergi usul Kanununun 374. maddesinde kaçakçılık cezasının bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl geçtikten sonra kaçakçılık cezasının kesilemeyeceği, cezanın zamanaşımına uğrayacağı hükme bağlanmıştır.

“Olayda 1962 yılında doğan vergi alacağına bağlı olarak kesilen kaçakçılık cezasına ait ihbarnamenin 1970 yılında yükümlüye tebliğ edildiği gibi, matrah takdiri için vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurusu veya takdir kararına itiraz etmesi halinde de zamanaşımının duracağı yolunda ...bir hükme yer verilmemiş bulunması karşısında, kesilen kaçakçılık cezası zamanaşımına uğramış bulunmaktadır. dava konusu komisyon kararının bozulmasına...”

¹⁶¹ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 503.

¹⁶² ODYAKMAZ, a.g.e., s. 85.

bozulmasını gerektirmez.¹⁶³ Tarafların yöntem konusunda yapılan sakatlığı ileri sürmemeleri durumunda bile, Danıştay kendiliğinden durumu dikkate alır ve kararı bozar. Bununla beraber merci tecavüzü, ehliyet, husumet e dava açma süresinin geçirilmiş olması gibi konulardaki usulsüzlükler mutlak bozma nedeni sayılması gereken usulsüzlüklerdir.¹⁶⁴ Vergi mahkemeleri, kararlarını alırken usul kurallarının uygulanmasında hata yaptıklarında bu bir bozma nedeni olmaktadır.

4 - Temyizde Görevli Yargı Mercii

İdari yargıda, iki temyiz yeri öngörülmüştür. Bunlardan biri Danıştay, diğeri, bölge idare mahkemeleridir. Danıştay idari yargı alanında “genel görevli” bir temyiz yeridir. Danıştay dava daireleri ile, idare ve vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar, Danıştay’da temyiz edilir (m. 46/1). İdare ve vergi mahkemelerinin tek yargıçla verdiği kararlar ile, idare ve vergi mahkemelerinin kurul olarak verdiği ve sayma yolu ile İYUK’nun değişik 45’inci maddesinde belirtilen bazı uyuşmazlıklara ilişkin nihai kararlar (8.6.2000 gün ve 4577 s. K. md. 7).

5 - Temyiz Yoluna Başvurabilecekler

Temyiz yoluna ancak, temyiz edilecek davanın tarafları başvurabilirler. Davanın taraflarından biri, tek başına temyiz yoluna başvurulabileceği gibi, her iki taraf da kendi açısından temyiz yoluna başvurarak, kararın bozulmasını isteyebilirler. Taraf durumunda olmayan kişi, temyiz yoluna başvuramaz.

Kararı temyiz edilen vergi mahkemesinin, azınlıkta kalan üyeleri, davanın taraflarından olmadıkları için temyiz yoluna başvuramazlar. Birden çok kişinin, bir

¹⁶³ CANDAN, a.g.e., s. 952.

Dan. 3. d., 23.10.1989, E: 1989/2928, K: 1989/2291: Davacının duruşmadan zamanında haberdar olduğu anlaşıldığından; duruşma davetiyesinin otuz gün önce tebligata çıkarılmamış olmasının, kararın bozulmasını gerektirmeyeceği hk. ; **Dan. İDDGK., 3.5.1985, E:1985/80, K: 1985/71,** Danıştay Dergisi, s. 60-61, sh. 107: Görevsizlik kararı her zaman verilebileceğinden; ilk inceleme aşamasında verilmeyip, yürütmenin durdurulması isteminin karara bağlanmasından sonra verilmesinin, verilen kararın bozulmasını gerektirmeyeceği hk. (Turgut CANDAN, a.g.e., s. 952-953)

¹⁶⁴ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 85

karara karşı ortak dava açmaları durumunda¹⁶⁵, davacılarından her biri ayrı ayrı kararı temyiz edebilirler. Buna karşın, davaya “katılan” kişi, tek başına temyiz yoluna başvuramaz, ancak yanında yer aldığı taraf ile hareket eder.

Bir kararı temyiz etmek isteyen tarafın, o kararı temyiz etmede, bir yararının olması da gerekir. Başka bir deyişle, kararın bozulması temyiz edene bir yarar sağlamalıdır. Tüm istekleri mahkemece kabul edilen ve karara bağlanan bir kimse bu karara karşı temyiz yoluna başvuramaz. Temyiz yolunda kararın hüküm fıkrası esas alınır; hüküm fıkrası aynı kalmak üzere, kararın gerekçesinin bozulması istenemez.

6 - Temyiz Süresi ve Şekli

İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz süresi, İdari Yargılama Usulü Kanununda, 1990 yılında yapılan bir değişiklik ile, altmış günden otuz güne indirilmiştir (İYUK. md. 46/2). Temyiz süresinin kısaltılması, dava süresinin de kısaltılmasında etkili olacaktır. Temyiz süresi kararın tebliğini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Davanın vekil eliyle yürütülmesi durumunda, temyiz süresi vekile yapılan tebliğ ile işlemeye başlar.

Temyiz süresi geçtikten sonra temyiz yoluna gidilemez. Süre geçtikten sonra yapılan başvurular, başka bir deyişle temyiz istemleri kararı temyiz edilen yargı yerince reddedilir. Temyiz isteminin süreden reddine ilişkin kararlar ile, temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına ilişkin ilk derece yargı yerince verilen kararlara karşı yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir.

Yasa ile özel temyiz süresi de öngörülmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 49. maddesine göre, arsa ve arazinin asgari birim değerinin tespiti ile ilgili davalarda, temyiz süresi 15 gündür.

¹⁶⁵ Buna isteğe bağlı dava arkadaşlığı da denir (A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 507).

7 - Temyiz Dilekçesi

Temyiz başvuruları Danıştay Başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeler ile yapılacaktır. Dilekçeler en az dava dilekçelerinin şekil şartlarını ve aşağıdaki hususları taşımalıdır.

- Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvan ve adresleri,
- Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- Vergi davaları ile idari davalarda uyuşmazlık konusu miktar,
- Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası, varsa mükellefin hesap numarası.

Dava konusu vergi veya idare mahkemesinin kararı ile davayla ilgili diğer belgelerin asıl veya örneklerinin de dava dilekçesine eklenmesi gerekecektir. Dilekçe ile ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olarak düzenlenmelidir.¹⁶⁶

Temyiz dilekçesi, ilgisine göre, kararı vermiş olan mahkemeye, Danıştay'a ya da idare veya vergi mahkemesine, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk mahkemesine veya yabancı memleketlerde Türk Konsolosluklarına verilebilir (İYUK. md. 48/3). Bu yerlerce alınan dilekçenin hemen kaydı yapılır. Karar kaydın yapıldığı tarihte temyiz edilmiş sayılır.

Temyiz dilekçesinde eksiklikler varsa, kararı temyiz edilen yargı yerince 15 gün içinde tamamlanması ilgiliye tebliğ olunur. Bu süre içinde eksiklikler tamamlanamazsa temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir.

¹⁶⁶ Osman Selim KOCAHANOĞLU, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar”, İstanbul, 1982, s. 155-156.

8 - Temyiz İncelemesi

Temyiz başvuruları Danıştay'ın ilgili uyuşmazlıkla görevli dava dairesi veya ilgili Dava Daireleri Kurulu tarafından incelenir. Burada şunu hemen ifade etmek gerekir ki, temyiz incelemesinde, ilk derece mahkemesinin kararı sadece hukuka uygunluk bakımından inceleme konusu yapılır. Başka bir ifade ile, temyiz mercii olay ve delil araştırması yapamaz, dosya üzerinden inceleme yapar. Temyiz aşamasında yeni olaylar ve deliller ileri sürülemez.¹⁶⁷ Temyiz mercii maddi uyuşmazlığın aydınlanmayan yönleriyle ilgili araştırma yapamaz; örneğin, ara kararı ile, ilgili yerlerden belge ve bilgi getirtilmesine karar veremez.¹⁶⁸

Danıştay, önüne gelen temyiz dosyasında taraflarca ileri sürülmeyen bir bozma nedeni görürse, vergi mahkemesinin kararını bozar. Yani, temyiz mercii, temyiz dilekçesinde tarafların ileri sürdüğü temyiz nedenleri ile bağlı değildir.

Danıştay'a gelen temyiz başvurusu, ilk inceleme yapılabilmesi için, bir tetkik hakimine verilir (DK. md. 62). Bu inceleme dosyada mevcut bulunan bilgi ve belgelere göre yapılır. Temyiz başvurusu üzerinde yapılan bu ilk incelemede, ehliyet, süre, dilekçenin şekil şartlarının var olup olmadığı yönünde inceleme yapılır. Ön koşullar yönünden yapılan incelemede, bir sakatlık görülmezse yani, temyiz isteminin yerinde olduğuna karar verilirse, ilgili daire, ya da Kurulca, temyiz isteminin yerinde olup olmadığı araştırılarak karara bağlanır. Temyiz mercii bozma nedeninin bulunduğu görüşünde ise, karar bozulur. Bozma nedenlerinin bulunmaması durumunda ise, temyiz istemi reddedilir, diğer bir ifade ile temyiz edilen karar onanır. Temyiz incelemesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir (İYUK. md. 49/2).

¹⁶⁷ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 91.

¹⁶⁸ CANDAN, a.g.e., s. 961.

Temyiz dosyasında eğer inceleme için gerekli bilgi ve belge eksikliği var ise, bu durum zaten ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin kararını yeterli incelemede bulunmadan verdiğini gösterir ki bu da zaten kararın bozulması için yeterli bir nedendir. Bu durumda Danıştay, eksik inceleme gerekçesi ile kararın bozulmasına karar verir.

Temyiz mercii, temyiz nedenlerinin bulunup bulunmadığı yönündeki araştırmayı, temyiz dilekçesinde ileri sürülen nedenlerle bağlı olmadan yapar. Bu araştırma belirli şartlar dahilinde duruşma şeklinde de olabilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanununun ‘duruşma’ başlığını taşıyan 17’nci maddesinde temyiz aşamasında duruşma da düzenlenmiştir. Maddeye göre temyiz aşamasında duruşma yapılabilmesi iki şekilde olabilmektedir. “Temyiz ve itirazda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.” (İYUK md. 17/2) Yani, temyiz aşamasında duruşma yapılabilmesi için tarafların bu yönde bir talebi olmalı ve bu talep temyiz merciince kabul edilmelidir. Duruşma talebi maddenin 3’üncü fıkrası uyarınca, dava ve cevap dilekçeleri ile birlikte yapılabilmektedir. Diğer bir durum ise yine aynı maddenin 4’üncü fıkrasında belirtilmiştir. “1 ve 2’nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hakim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir”. Yani, mahkeme gerekli gördüğü takdirde kendiliğinden duruşma yapmaya karar verebilir.

Danıştay temyiz incelemesi sonunda aşağıda belirtilen nitelikteki kararlardan biri verilebilir:

a) Onama kararı

Temyiz mercii, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesinin almış olduğu kararı hukuka uygun gördüğü takdirde, temyiz istemini red ederek kararı tasdik eder. Yapılan incelemeler neticesinde Danıştay, temyiz sebeplerinin mevcut olmadığına kanaat getirirse temyiz talebini red eder ve kararı onar. Bu kararla birlikte ilk derece mahkemesinin kararı kesinleşmiş olur. Temyiz yerinin bu kararına karşı başvurulabilecek yol, İdari Yargılama Usulü Kanununun 54’üncü maddesinde düzenlenmiş olan “kararın düzeltilmesi” dir.¹⁶⁹

Danıştay, temyiz isteminin reddini ve onama hükmünü, kararın tümünü kapsayacak şekilde verebileceği gibi, kararın bir veya birkaç hükmü için de verebilir.

¹⁶⁹ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 93.

Bu halde, temyiz mercii, temyiz isteminin kısmen kabulü ile temyize konu kararın hukuka aykırı görülen hüküm fıkrası veya fıkralarının bozulmasına; kısmen reddi ile hukuka uygun bulunan hüküm fıkrası veya fıkralarının onanmasına karar verir.¹⁷⁰ Kararın kısmen onaylanması ve kısmen bozulması hallerinde kesinleşen kısım Danıştay kararında belirtilir (İYUK. md. 49/5). Onanan kısım kesinleşmiş olur, ilk derece mahkemesi bozulan kısım bakımından yeni bir karar verir.¹⁷¹

İdari Yargılama Usulü Kanununun 49’uncu maddesinin 2’nci fıkrasına göre, temyiz incelemesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise, **kararın düzeltilerek onanmasına** karar verilir. Kanunun bu maddesi, 1990 yılında değişiklik yapılmadan önce, Danıştayca temyize konu karar bozulmuş ise, belirli durumlarda ilk derece yargı yerine gönderilmeden karara bağlanmasını öngörmekte idi. Buna göre, temyiz incelemesi sonunda, maddi vakıalar hakkında, edinilen bilgi yeterli görülürse, veya uyuşmazlık sadece hukuki noktalara ilişkin ise, veya karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise, karar bozulmakla beraber, işin esası hakkında da Danıştay karar verebiliyordu. Bu yöntem, bir yandan işin uzamasına engel oluyor, diğer yandan da ilk derece mahkemelerinin bozma kararına karşı, direnme hakkını kısıtlıyordu.¹⁷²

Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanununda 1990 yılında yapılan değişiklik ile, ilgili maddede belirtilen düzeltme hallerine kısıt getirilerek, Danıştay’ın, ilk derece mahkemesinin kararını düzeltmesi “karardaki düzeltilmesi mümkün olan maddi yanlışlıkların düzeltilmesi” şeklinde kısıtlanmış, diğer iki düzeltme nedeni madde metninden çıkartılmıştır. Kanaatimizce de söz 1990 yılında yapılan bu sınırlama yerinde bir düzenleme olmuştur. Her ne kadar ilgili değişiklikten önceki düzenleme, davanın Danıştayca bir an evvel netleştirilip neticelenmesini ve işin uzamamasını sağlıyor idiyse de, bu durumda, ilk derece mahkemesinin hem direnme hakkına kısıt konmakta hem de temyiz mercii olan Danıştay’ın, ilk derece mahkemesinin yerine geçerek işin esası hakkında karar vermesi sonucu doğmaktadır. Kanun Koyucunun

¹⁷⁰ CANDAN, a.g.e., s. 962.

¹⁷¹ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 94.

¹⁷² GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 514.

bu değişikliği yapmasındaki maksat da kanaatimizce bu durumun önüne geçmek olsa gerektir.

Yapılan düzenlemede “maddi yanlışlıklar” ın mahiyetine ilişkin bir açıklama yoktur. Bize göre, bu şekilde düzeltilmesi olanaklı maddi yanlışlıklar, temyize konu kararın hüküm fıkrasında değişiklik meydana getirmeyen ve bu sebeple de kararın bozulmasını gerektirmeyen isim, tarih ve hesap hatalarıdır.¹⁷³

b) Bozma kararı

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay:

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

sebeplerinden dolayı incelenen kararı bozar (İYUK md. 49/1).

Danıştay, temyize konu kararda bozma sebeplerinden herhangi birinin olduğuna kanaat getirirse kararı bozar. Danıştay’ın, temyize konu olan uyuşmazlığı kendisinin karara bağladığı ikinci hal burada karşımıza çıkmaktadır (ilki ilk derece yargı yeri kararında yapılmış olan maddi yanlışlıkların, temyiz yerince düzeltilebilecek nitelikte olması hali idi). Buna göre, ilk derece yargı yeri olan vergi mahkemesi, Danıştay’ın görev alanı içine dahil olan ancak yanlışlıkla kendisine açılan bir dava hakkında görevsizlik kararı vermeyip işin esasına girerek davayı

¹⁷³ CANDAN, a.g.e., s. 962

Dan. 3.D., 30.09.1997, E: 1996/2294, K: 1997/3152: Vergi mahkemesi kararında, iki matrah farkı miktarının toplanmasında hesap hatası yapılması sonucu, toplamının yanlış yazıldığı anlaşıldığından; başkaca bozma sebebi bulunmayan kararın, doğru toplam olan lira matrah farkı üzerinden düzeltilerek onanması hk.

Dan. 7.D., 13.10.2003, E 2000/7833, K: 2003/ 4262: Temyize konu kararda verginin türünün yanlış yazıldığı, karar tarihinin de, görüşme tutanağına nazaran farklı olduğu anlaşıldığından; dayandığı maddi ve hukuki nedenler bakımından hukuka uygun görülen kararın, söz konusu maddi yanlışlıkların düzeltilmesiyle onanması hk. (Turgut CANDAN, age. s.962)

Dan. 9.D., 15.10.1991, E. 1991/2893: Olayda ihtilaf konusu noter harcı olduğu halde kararda tapu harcı olarak yazıldığından, bu şekilde yapılan maddi hatanın “Noter Harcı” olarak düzeltilmesine... (Zehra ODYAKMAZ, age. s. 86)

neticelendirmiş ise, Danıştay vergi mahkemesinin söz konusu kararını görev yönünden bozar ve işin esasına girerek davayı kendisi karara bağlar.

Danıştay, temyiz istemine konu kararı hukuka aykırı görebilir ya da ilk derece mahkemesinin temyize konu kararı alırken usul hükümlerine uymadığına kanaat getirebilir. Bu durumda ilk derece mahkemesinin kararını bozar. Bozma kararında hukuk ve usule aykırılıklar, araştırılacak ve soruşturulacak hususlar ile yanlışlıklar, eksiklikler açıkça belirtilir.¹⁷⁴

“2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin 3 üncü fıkrası, vergi mahkemesi kararının Danıştay tarafından maddede belirlenen nedenlerden bozulması halinde, dosyanın Danıştay'ca kararı veren mahkemeye gönderileceği, mahkemenin dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikle inceleyeceği ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar vereceği, 4 üncü fıkrası ise mahkemenin bozmaya uymayarak eski kararında ısrar edilebileceği hükmünü amir bulunmaktadır. Bu hükümler karşısında mahkeme kararının üst yargı yerlerince bozulması halinde, mahkeme bozma kararına uyabileceği gibi direnme kararı da verebilecektir.

Ancak, bozma kararı üzerine yapılacak araştırmaların ve verilecek kararın, dava dilekçesinde ileri sürülen iddialar, yapılan soruşturmalar, ile elde edilen bilgi ve belgeler, ışığında ve bozma esasları çerçevesinde yapılması gerekmektedir.”¹⁷⁵

Danıştay, onama kararında olduğu gibi, bozma kararını da, ilk derece mahkemesinin kararının tümünü kapsayacak şekilde verebileceği gibi, hükmün bir veya birkaç fıkrası için de verebilir. Onanan kısım bakımından karar kesinleşmiş olurken, bozulan kısım bakımından ilk derece mahkemesi yeni bir karar verir. Yani, hukuka uygun kararı ancak, temyize konu kararı veren ilk derece mahkemesi

¹⁷⁴ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 86.

¹⁷⁵ **Dan. 11. D., 24.09.1997, E. 1996/3902, K. 1997/3032**
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

verebilmektedir. Danıştay'ın işin esasına girerek davayı neticelendirme yetkisi bulunmamaktadır.

9 - Temyiz İncelemesi Sonucunda Verilecek Karar Üzerine Yapılacak İşlem

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

Kararın taraflara tebliğini izleyen günden itibaren, aleyhine bozma kararı verilen taraf ya da taraflar için 15 günlük ***kararın düzeltilmesi*** başvuru süresi başlar. Tebliğden sonra taraflar Danıştay bozma kararına karşı 15 gün içinde karar düzeltme isteminde bulunabilecekleri için, uygulamada, dosya bu süre geçinceye kadar esas defterine kaydedilmeden bekletilmekte ve karar düzeltme isteminde bulunulursa dosya tekrar Danıştay'a gönderilmektedir.¹⁷⁶ Bu halde, kararı bozulan ilk derece mahkemesi, bu başvurunun sonuçlanmasını beklemek zorundadır.¹⁷⁷

Süresinde kararın düzeltilmesi başvurusunda bulunulmamış ya da başvuru yapılmış ancak usul veya esas yönünden temyiz merciince reddedilmiş ise, dosya ilk derece mahkemesinin esas defterine yeniden kaydedilir. Mahkeme, bozma kararını ve gerekçesini öncelikle inceler. İlk derece mahkemesi, yapacağı bu incelemeden sonra iki tür karar verebilir: Temyiz merciince verilen bozma kararına uyar, gerekli tetkik işlemlerini tamamlayıp yeniden karar verir ya da bozma kararına uymayarak bozulan kararında ısrar eder.

¹⁷⁶ ODYAKMAZ, ag.e. s. 86.

¹⁷⁷ **Dan. 7.D., 14.05.1992, E: 1991/5518, K: 1992/1538**, Danıştay dergisi, S.86, sh.403: İlk derece mahkemelerinin kararının bozulması ve bozma kararının da düzeltme başvurusuna konu edilmesi halinde, ilk derece mahkemesinin, dava hakkında yeniden karar vermeden önce, kararın düzeltilmesi başvurusunun sonuçlanmasını beklemek zorunda olduğu hk.

a) Mahkemenin Bozma Kararına Uyması

Temyiz merciinin bozma kararına uyan ilk derece mahkemesi, bozma kararı gereğince, gerekli tahkikata başlar ve yargılamaya devam edip yeniden karar verir. Kararı bozulan mahkemenin, bozma kararına uyulması konusunda vereceği karardan sonra, dava hakkında verebileceği kararlar, bozulan kararın verildiği yargılama aşamasına, usule veya esasa ilişkin olup olmamasına ve bozma kararının gerekçesine göre çeşitlilik kazanır.¹⁷⁸ Bozma kararı, davanın ilk derece mahkemesinin görev ve yetki alanında bulunmaması nedeni ile alınmış olabilir ya da temyiz mercii davacının takip ehliyeti olmadan mahkemenin işin esasına girerek karar verdiğine kanaat getirebilir veyahut dava taraflara tanınan kanuni süreler geçirildikten sonra açılmış olabilir. İşte, ilk derece mahkemesi, temyiz merciinin bozma gerekçesini dikkate alarak yeni bir karar verir.

Danıştay, temyize konu kararı kısmi olarak bozmuş ise, ilk derece mahkemesi sadece bozulan kısım için yeniden yargılama yapar ve yeniden bir karar verir. Bozma kararına uyan mahkeme, kararda sözü edilen araştırmaları yaptıktan sonra, kararının evvelce temyiz edilmemekle veya temyiz isteminin reddedilmesi sonucu kesin hüküm halini alan hüküm fıkralarına dokunmaz; vereceği karar, bozulan hüküm fıkrası veya fıkraları ile sınırlı olmak zorundadır, aksi takdirde kesin hükmü ihlal etmiş olur.¹⁷⁹

“...Dolayısıyla ilk derece yargı yerleri, bozma kararı üzerine davanın ancak, bozulan hüküm fıkraları ile ilgili kısmını yeniden inceleyerek hüküm verebilirler.”¹⁸⁰ (**Dan. V.D.D.G.K., E. 1996/297, K. 1998/116**)

İlk derece mahkemesinin bozma kararına uyarak verdiği yeni karar da temyiz incelemesine konu olabilir. İncelemeyi yapacak temyiz mercii, Danıştay’ın bozma kararını veren dava dairesidir. Bu temyiz incelemesinde, temyiz yeri bozma

¹⁷⁸ CANDAN, a.g.e., s. 967.

¹⁷⁹ CANDAN, a.g.e., s. 969.

¹⁸⁰ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>

esaslarına göre kararı değerlendirmeye tabi tutar.¹⁸¹ Söz konusu değerlendirmede, bozma kararına gerçekten uyulup uyulmadığı, uyulmuşsa bozma kararının gereklerinin tam olarak yerine getirilip getirilmediği, bozma kararında sözü edilen inceleme, araştırma ve değerlendirmeler gerçekleştirilerek verilen kararın hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilir. Eğer belirtilen esaslara uygun olarak karar verilmiş ise, kararı onar, uyulmamış ise, kararı bozar. Örneğin; bozma kararında sözü edilen araştırmalardan biri veya birkaçı noksan yapılmış; değerlendirilmesi istenen husus, hatalı değerlendirilmiş veya nitelendirilmiş, dosyanın tekemmülünden sonra davanın esası hakkında karar verilirken, maddi olayın saptanmasında veya hukuki nitelemesinde, uyuşmazlığa uygulanan hukuk normunda veya bu normun yorumunda, usul hükümlerinde hata yapılmış olabilir.¹⁸² Bu gibi hatalara dayanarak temyiz mercii kararı bozabilir.

İlk derece mahkemesinin bozma kararına uyarak verdiği karar üzerine yapılan temyiz istemi üzerine Danıştayca verilecek kararlara karşı, İdari Yargılama Usulü Kanununun 54'üncü maddesi gereğince kararın düzeltilmesi isteminde bulunulabilir.

b) Israr kararı

521 sayılı eski Danıştay Kanunu, ilk derece mahkemelerini Danıştay'ın bozma kararına uyma zorunluluğunda tutarken, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu bu usulü terke ederek, idari yargımıza **ısrar** müessesini getirmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası ile ilk derece mahkemelerine temyiz merciince bozulan kararlarda ısrar edebilme yetkisi tanınmıştır.

Israr yetkisi, ilk derece mahkemelerine, yalnızca temyiz edilen kararları ile sınırlı olmak üzere tanınmıştır. İtiraz yolu ile bölge idare mahkemelerince incelenip karara bağlanan ve bu suretle kesinleşen kararlara karşı ilk derece mahkemelerinin

¹⁸¹ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 95.

¹⁸² CANDAN, a.g.e., s. 970-971.

ısrar etme yetkisi bulunmaktadır. Yine, ilk derece mahkemesi olarak görev yapan Danıştay dava dairelerine de, Dava Daireleri Kurulu’nca bozulan kararına karşı ısrar yetkisi tanınmamıştır.¹⁸³

Israr yetkisi, kendi kararının doğruluğuna inanan ilk derece idari yargı yerinin, ilk kararını yeniden verebilmesine ve böylece çözümünü bir kez de, Yüksek Mahkemenin bir başka oluşumunda incelettirebilmesine olanak sağlar. Bu yetki, bir yandan, hukukun gelişmesi; diğer yandan da, yargıcın kendini geliştirmesi için gereklidir.¹⁸⁴

Mahkeme Danıştay’ın bozma kararını uygun görmezse nedenlerini ve gerekçesini belirterek ilk kararını aynen yazmak suretiyle ısrar eder, bozulan kararın verme gerekçesini değiştiremez.¹⁸⁵ Bozma kararı kendisine gönderilen mahkeme, aynı gerekçelerle eski kararını yeniden verebileceği gibi, eski gerekçesini güçlendirecek yeni kanıt ve gerekçeler ekleyerek de ısrar edebilir.¹⁸⁶ Israr kararı da nihai karardır.¹⁸⁷

İlk derece mahkemesince verilen ısrar kararı da nihai karar olduğundan, taraflarca temyize konu edilebilir. Temyiz incelemesi, Danıştay dava dairelerine değil, uyuşmazlığın konusuna göre Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu ya da Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nca yapılır.¹⁸⁸

¹⁸³ İlk derece mahkemelerine tanınan ısrar yetkisinin Danıştay’ın dava dairelerine tanınmamış olması, Danıştay’da ısrar kararının temyizini inceleyecek bir oluşumun olmamasına dayandırılmaktadır. Danıştay Yedinci Daire Başkanı olan Turgut Candan’a göre bu durum önemli bir noksanlıktır.

¹⁸⁴ CANDAN, a.g.e., s. 972.

¹⁸⁵ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 87.

¹⁸⁶ CANDAN, a.g.e., s. 972-973.

Dan. VDDGK., 30.01.1987, E: 1986/23, K: 1987/1, Danıştay dergisi, S. 68-69, sh. 254: Israr kararından söz edilebilmesinin, mahkemenin ilk kararında dayandığı gerekçe ile ısrar kararında dayandığı gerekçenin aynı olmasına bağlı olduğu; temyize konu kararın bu bakımdan ısrar kararı niteliğinde olmadığı; dosyanın dairesine gönderilmesi gerektiği hk.

Dan. VDDGK., 02.06.1989, E: 1988/159, K: 1989/76, Danıştay dergisi, S. 76-77, sh. 175: Bozma kararı üzerine, davayı inceleyen mahkemelerin verecekleri kararlarda yeni gerekçelere yer vermiş olmalarının kararın ısrar niteliğini değiştirmeyeceği hk. (Turgut CANDAN, age. s. 972-973)

¹⁸⁷ Osman Selim KOCAHANOĞLU, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**”, s. 160.

¹⁸⁸ Ancak, istisnai olarak, bir durumda temyiz incelemesinin Danıştay’ın bozma kararını veren dava dairesinde sürdürülmesi gerekmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Turgut CANDAN , age. s. 975.

Danıştay'ın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi halde onanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması zorunludur (İYUK. md. 49/4). İlk derece mahkemesi, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararına uyarak verilen kararı taraflara tebliğ eder.

Kurulun temyiz istemini red ederek ısrar kararını onaması ile birlikte temyiz aşaması sona ermiş olur.

10 - Temyiz Yoluna Başvurmanın Yürütmenin Durdurulması Üzerine Etkisi

“Temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz.” (İYUK md.52/1)

Bir karara karşı temyiz yoluna başvurulmuş olması, kural olarak kararın yürütülmesini durdurmaz.¹⁸⁹ Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27'nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır (İYUK. md. 52/1).

Görüldüğü üzere, Kanun Koyucu, 52'nci maddenin 1'inci fıkrasında yer alan son hükümle özel bir düzenlemeye gitmiştir. Davanın reddine ilişkin kararın temyize konu olması halinde yürütmenin durdurulmasının karar verilebilmesi Kanunun 27'nci maddesinde öngörülen koşulların mevcudiyetine bağlanmıştır. 27'nci maddede öngörülen bu koşullar; idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi halidir. Buna göre, ilk derece mahkemesinin kararının temyizi

¹⁸⁹ Dan. 3. D., 04.11.1992, E. 1991/1442, K. 1992/3211: Vergi mahkemesi kararına göre düzenlenen ikinci ihbarnamede gösterilen gecikme faizine karşı açılan davanın tahsil işlemini durdurmayacağı, muaccel hale gelen gecikme faizinin ödeme emriyle istenebileceğine karar verilmiştir. (Zehreddin ASLAN, Kahraman BERK; a.g.e., s. 338)

aşamasında, temyiz yeri, mahkeme kararı hakkında yürütmenin durdurulması kararı verebileceği gibi, 27'nci maddede belirtilen koşullar varsa idari işlem hakkında da yürütmenin durdurulması kararı verebilir.¹⁹⁰

Kural olarak teminat alınmadığı sürece, yürütmenin durdurulmasına karar verilemez. Ancak, iptal davalarında teminat istenmeyebilir (İYUK. md.52/2). Ayrıca, idareden ve adli yardımlardan yararlananlardan teminat alınmaz (İYUK. md.52/3). Kararın bozulması kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur (İYUK. md.52/4).

Yürütmenin durdurulması talebinin ne şekilde yapılacağı İdari yargılama usulü Kanununun 48'inci maddesinin 5'inci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, 5. Yürütmenin durdurulması isteği bulunan temyiz dilekçeleri, karşı tarafa tebliğ edilmeden dosya ile birlikte, yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmek üzere kararı veren mahkemece Danıştay Başkanlığına, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda, görevli dairece konusuna göre idari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilir. Danıştay'da görevli daire veya kurul tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verildikten sonra tebligat bu daire veya kurulca yapılarak dosya tekemmül ettirilir (İYUK. md. 48/5).

İtiraz ve temyiz başvurusunda bulunan tarafın yürütmenin durdurulması yolunda yapmış olduğu istemin üst idari yargı yerince kabul edilmesi, yani yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi durumunda da, karşı tarafın, verilen yürütmenin durdurulması kararın kaldırılması isteği ile kararı veren üst idari yargı yerine müracaat olanağı bulunmaktadır.¹⁹¹

¹⁹⁰ ÇAĞLAYAN, Ramazan, a.g.e., s. 8.

Dan. 9. D., 30.10.1987, E. 1986/2824, K. 1987/3070: Vergi mahkemesince davanın reddinden sonra Danıştay'dan yürütmenin durdurulması kararı getirilmedikçe takibata geçilebileceği ve ihbarname çıkarılabileceğine karar verilmiştir. (Zehreddin ASLAN, Kahraman BERK; a.g.e., s. 338)

¹⁹¹ CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 941.

III - KARARIN DÜZELTİLMESİ

1 - Kararın Düzeltilmesi Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Kanun yollarından biri de “kararın düzeltilmesi” yoludur. Kararın düzeltilmesi yolu ile belli bir süre içinde ve yasada belirtilen nedenlerden dolayı, nihai olarak verilmiş bir yargı kararının, yeniden gözden geçirilmesi ve muhtemel sakatlıkların önlenmesi sağlanır.¹⁹²

Kararın düzeltilmesi müessesesi, Türk hukukunun geliştirdiği ve Türk hukukuna özgü bir kanun yoludur. İdari Yargı alanında kararın düzeltilmesi müessesesine, 1938 yılında kabul edilen 3546 sayılı Danıştay Kanununun 50. maddesinde rastlamaktayız.¹⁹³ Adli yargıda uzun süreden beri uygulanmakta olan kararın düzeltilmesi yolu¹⁹⁴ için, İdari Yargılama Usulü Kanununda, “kararın düzeltilmesi” deyimini kullanılmakta iken Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununda “tashihi karar”, öğretide ise “karar düzeltme” deyimleri de kullanılmaktadır.

Kanun yolu denince, kural olarak bir kararın üst mahkeme tarafından incelenmesi anlaşılır.¹⁹⁵ Ancak karar düzeltme yolunda, karar düzeltme talebi, temyiz üzerine bu kararı vermiş olan Danıştay’ın vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunda veya itiraz üzerine bu kararı veren bölge idare mahkemelerince incelenip karara bağlanır. Görüldüğü gibi, doktrine ve uygulamada **“karar düzeltme”** olarak anılan kanun yolu her türlü yargı kararlarına karşı başvurulabilen bir kanun yolu olmayıp belli durumlarda uygulama alanı bulmaktadır.¹⁹⁶

Kararın düzeltilmesi yolu ile, Danıştay dava daireleri ve İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları’nın temyiz yeri olarak verdikleri karar ile, Bölge

¹⁹² GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.519.

¹⁹³ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, “İdari Yargıda Kararın Düzeltilmesi” AÜSBFD, 1965, Sayı:4, s. 145.

¹⁹⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz, A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, a.g.m., s. 146.

¹⁹⁵ KURU, ARSLAN, YILMAZ, a.g.e., s. 487.

¹⁹⁶ KIZILOĞ, KIZILOĞ, a.g.e., s.613.

idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında bir kez yasada gösterilen süre içinde ve nedenlere dayanarak, kararın yeniden gözden geçirilmesi ve yapılmış sakatlıklar varsa bunların düzeltilmesi amacı güdülür (İYUK. md. 54).

Kararın düzeltilmesi yeni bir dava değildir. Önceden verilmiş bir yargı kararının, bu kararı vermiş olan yargı yerince, bir kez daha hukuka uygunluk açısından ve yasada gösterilen ve kararın düzeltilmesi isteminde yer alan nedenlerle sınırlı olmak üzere gözden geçirilmesidir.¹⁹⁷

2 - Kararın Düzeltilmesi İstemine Konu Olabilecek Kararlar

İdari Yargılama Usulü Kanununun 54'üncü maddesinde, kararın düzeltilmesine konu edilebilecek yargı kararlarının çerçevesi çizilmiştir.¹⁹⁸ Söz konusu maddeye göre kararın düzeltilmesi başvurusuna idari yargı yerlerinden verilen her türlü kararın konu edilmesi mümkün değildir.¹⁹⁹

Kararın düzeltilmesi başvurusuna konu edilebilecek kararlar; Danıştay dava daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun temyiz üzerine verdikleri kararlar (Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun vergi mahkemelerinin ısrar kararları üzerine yapılan temyiz incelemesi sonucunda verdikleri kararlar dahil) ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere kararın düzeltilmesi talebinde bulunulabilir.²⁰⁰

¹⁹⁷ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.520.

¹⁹⁸ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 614.

¹⁹⁹ 5.4.1990 tarih ve 3622 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi ile İdari Yargılama Usulü Kanununda birtakım değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişikliklerle 54'üncü maddede düzeltilmesi istenen kararları hem genişletmiş hem sınırlandırmıştır.

“Genişletmiştir, kararlarına karşı düzeltme yoluna başvurulacak olan Danıştay dava daireleri ile İdari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına bölge idare mahkemeler de eklenmiştir. Bilindiği gibi bölge idare mahkemelerinin kararları kesindir, temyize başvurulamaz. Bu değişiklik ile bölge idare mahkemelerinin kesin kararlarına karşı karar düzeltmesi yolu açılmaktadır. Sınırlandırılmıştır, değişikliktan önce İYUK 15/4. maddesi gereğince ilk inceleme sırasında; dilekçenin usulüne uygun olarak düzenlenmemesi veya davanın ehliyetli şahıs tarafından açılmamış olması hallerinde verilen dilekçenin red kararı dışında; Danıştayca verilen kararlara karşı kararın düzeltilmesi yoluna gidilebiliyordu. Değişiklikle bu kararlara karşı düzeltme yolu kaldırılarak temyiz ve itiraz yolu getirilmiştir.” (Zehra ODYAKMAZ, age. s. 89)

²⁰⁰ YAŞIN, a.g.e., s. 152.

3 - Kararın Düzeltilmesine Konu Olamayacak Kararlar

Kararın düzeltilmesine konu olmayacak yargısal kararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İlk derece mahkemesi olarak verilen kararlara karşı düzeltme yoluna gidilmez. Danıştay dava dairelerinin, idare ve vergi mahkemelerinin davanın esasına ilişkin ve ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararlara karşı , kararın düzeltilmesi yoluna gidilemez (İYUK. md. 54/1).
- Ara kararlarına karşı düzeltme yoluna gidilemez. Temyiz yeri olarak Danıştay dava daireleri ile idari ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının almış oldukları, davayı sonuçlandırıcı nitelikte olmayan “ara kararları” na karşı düzeltme yoluna gidilemez.²⁰¹
- Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı, düzeltme yoluna gidilemez.
- Görev ve yetki açısından merci tayini kararlarına karşı düzeltme yoluna gidilemez. Görev ve yetki uyuşmazlıklarında, gerek Danıştay, gerek bölge idare mahkemelerince verilen “merci tayini” ne ilişkin kararların düzeltilmesi istenemez.
- Danıştayca memurların yargılanması ile ilgili olarak verilen kararlara karşı düzeltme yoluna gidilemez.
- Yargılamanın yenilenmesi kararlarına karşı düzeltme yoluna gidilemez.

4- Kararın Düzeltilmesi Nedenleri

Karar düzeltme nedenleri İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 54/1’inci fıkrasında sayma yolu ile gösterilmiştir. Bu yasanın 54. maddesinde belirtilen düzeltme nedenleri, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 440. maddesinde yer alan düzeltme nedenlerinin aynıdır. Kanunun ikinci fıkrasında ise, yargı yerlerinin, **tarafarca öne sürülen sebeplerle bağlı olduğu** belirtilmiştir. Yani, karar düzeltme

²⁰¹ **Danıştay 10. D.’nin E. 1984/2498, K. 1984/2168 sayılı kararı;** “... maddede sözü edilen kararlar, anlaşmazlığı sonuçlandıran nihai nitelikteki kararlardır. Danıştay’ca verilen bozma kararları ise, belirtilen nitelikte değildir. Bozma kararından sonra ... idare mahkemesi, yeniden karar vereceği veya eski kararında ısrar edebileceğine göre, bozma kararına karşı kararın düzeltilmesi yoluna başvurulamaz.”(Mehmet YAŞİN, a.g.e., s. 153)

talebini inceleyen yargı yeri kendiliğinden düzeltme nedeni araştırmaz, taraflar hangi nedeni ileri sürmüşlerse onun üzerinden inceleme yapar.²⁰² İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan düzeltme nedenleri şunlardır:

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

Yasada belirtilen düzeltme nedenlerinin dışında kalan bir nedenden dolayı düzeltme isteminde bulunulamaz. İlgili vergi yargısı mercileri, ileri sürülen nedenlerle bağılırlar. Düzeltme isteminin reddi hakkındaki kararlara karşı düzeltme yoluna başvurulamaz.²⁰³

a) İddia ve İtirazların Kararda Karşılanmamış Olması

Dava dilekçelerinde belirtilen iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olmasının düzeltme nedeni sayılabilmesi için, bunların kararın esasına etkili olacak güç ve nitelikte olması ve gerekçeli olarak kararda karşılanmamış olması gerekmektedir.²⁰⁴

Gerek Anayasanın 141'inci maddesi gereği, gerekse İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24/e hükmü gereği yargı kararlarının gerekçeli olması gerekmektedir. Bu hükümlerden hareketle temyiz ve itiraz iddiaları karşısında verilen karar gerekçeli olarak açıklanmalıdır.²⁰⁵

²⁰² KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 617.

²⁰³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 197.

²⁰⁴ Metin TAŞ, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, 2005, s. 65.

²⁰⁵ KIVRAKDAL, a.g.e., s. 80.

Ancak uygulamada çoğu kez “temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir” şeklindeki gerçekte gerekçesi olmayan kararlar verilmektedir. Söz konusu bu durum da yukarıda yapılan açıklamalar gereğince kararın düzeltilmesini gerektirebilecekken uygulamada bu hükme işlerlik kazandırılmamıştır.²⁰⁶

b) Kararda Birbirine Aykırı Hükümler Bulunması

Karar düzeltme nedenlerinden ikincisi, bir kararda birbirine aykırı iki hüküm bulunması halidir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, hüküm fıkrasında birbirine aykırı hükümler bulunmasıdır. Kararın gerekçesinde birbirine aykırı görüşlerin yer alması tek başına düzeltme nedeni sayılmamalıdır.²⁰⁷

Peki aykırılık gerekçe ile hüküm arasında olduğu zaman ne olacaktır? Bu konuda bir kısım yazarlar gerekçe ile hüküm fıkrasındaki ayrılığı düzeltme nedeni sayarken, bir kısım yazarlar da açıklama sebebi teşkil ettiği kanaatindedir.²⁰⁸ Kanaatimizce, söz konusu aykırılık, karar düzeltme değil bir açıklama sebebi teşkil etmektedir. Zira, İYUK. 29/1’ inci fıkra hükmü gereği vergi mahkemelerince verilen kararlar birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıyorsa, taraflardan her biri kararın açıklanmasını veya aykırılığın giderilmesini isteyebilir.

c) Kararın Usul ve Kanuna Aykırı Bulunması

Karar düzeltme nedenlerinden üçüncüsü usul ve kanuna aykırı karar verilmesidir. Düzeltme istemlerinde işlerliğe en fazla sahip olan neden, usul ve kanuna aykırılık iddiasıdır.²⁰⁹ Usul ve kanuna aykırılık deyimini geniş olarak

²⁰⁶ SÖNMEZ, AYAZ; **Vergi Yargısı**, s. 425.

²⁰⁷ TAŞ, a.g.e., s. 65.

²⁰⁸ Bkz. ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 124, TAŞ, a.g.e., s. 65.

²⁰⁹ SÖNMEZ, AYAZ, **Vergi Yargısı**, s. 425.

anlamak, mevzu hukukunun yanında, hukukun genel ilkelerini, yargı içtihatlarını da içerdiğini kabul etmek gerektiği görüşündeyiz.²¹⁰

Temyiz yeri kararının usul ve hukuka aykırı olması, örneğin toplantı ve karar yeter sayılarına uyulmamış olması, kararların gerekçeli olmaması, temyizden feragat edildiği halde temyiz incelemesine devam edilmesi, temyiz ya da itiraz söz konusu olmadan kararın bozulması gibi, usule ve hukuka aykırı durumları oluşturur.²¹¹

d) Belgelerde Hile ve Sahtekarlığın Ortaya Çıkması

Kararın düzeltilmesi nedenlerinin sonuncusu, 3622 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce “temyiz incelemesi sırasında” hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın çıkması durumunda söz konusu idi. Yapılan değişiklik ile “temyiz incelemesi sırasında” ibaresi maddeden çıkarılmıştır.²¹² Böylelikle, bu sebep yalnız temyiz davalarına mahsus olmaktan çıkmıştır.

Karar düzeltmede yer alan sahteliğin, yargılamanın yenilenmesinde olduğu gibi belgenin sahteliğine mahkemece hükmedilmiş olması veya sahteliğin mahkeme yahut resmi makamlar huzurunda ikrar edilmiş olması gerekmemekte, yargı yerini yanılacak bir hilenin kullanılmış olması yetmektedir.²¹³ Burada üzerinde durulması gereken bir nokta da, ibraz edilen evrakta ortaya çıkan hile ve sahtekarlığın söz konusu evraka isnat eden kimse ya da üçüncü bir şahıs tarafından yapılması önemli değildir.²¹⁴

²¹⁰ GÖZÜBÜYÜK, a.g.m., s. 150.

²¹¹ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 125.

²¹² ÇATAL, a.g.e., s. 86.

²¹³ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 126.

²¹⁴ GÖZÜBÜYÜK, a.g.m., s. 153.

5- Düzeltme Talebinde Görevli Yargı Yeri

Düzeltme istemi, düzeltme istemine konu olan temyiz kararı ile itiraz kararını vermiş olan daire, kurul ya da bölge idare mahkemesince incelenir. Dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yolu ile incelenmesinde, bu görevi yapamazlar (İYUK. md. 54/3).

6- Karar Düzeltme İsteminde Bulunabilecekler

Düzeltme isteminde bulunma yetkisi, esas davanın taraflarına aittir (İYUK. md. 54/1). Davaya katılan, tek başına düzeltme isteminde bulunamaz. Bilindiği gibi katılan, ancak katıldığı taraf ile birlikte hareket etmek zorundadır. Davada taraf olma yeteneğini yitiren taraf da kararın düzeltilmesini isteyemez.

Düzeltme isteminde bulunan taraf, düzeltme dilekçesinde karşı tarafı da belirtme durumundadır. Düzeltmesi istenen karardan yararlanan taraf, karşı taraf olarak gösterilir. Başka bir deyişle, davacı düzeltme isteminde bulunuyorsa, davalı karşı taraf olarak eğer davalı düzeltme isteminde bulunuyorsa, davalı karşı taraf olarak gösterilir.

7- Kararın Düzeltilmesinde Süre

Kararın düzeltilmesi isteminde süre, 15 gündür. Bu süre kararın yazılı bildirimini izleyen günden itibaren işlemeye başlar (İYUK. md. 54/1). Kararın sözlü bildirimi, sürenin işlemesi için yeterli değildir. Kararın düzeltilmesi süresinin birimi çalışmaya ara vermeye rastlar ise, ara vermenin sona erdiği günden itibaren, 7 gün uzatılmış sayılır.

Düzeltme nedenlerini göstermeyen bir dilekçe ile, düzeltme süresini kesme olanağı yoktur. Kararın düzeltilmesi istemlerinde, gerek Danıştay'da, gerekse Yargıtay'da, yasanın öngördüğü süre içinde, önce düzeltme süresini korumak için dilekçe verme, düzeltme süresi geçtikten sonra düzeltme nedenlerini bildirme yolu

benimsenmemiştir. 15 günlük süre içinde gerekçeli olarak düzeltme dilekçesini vermek gerekir.

8- Düzeltme Dilekçesi

Düzeltme istemi bir dilekçe ile yapılır. Esas itibarı ile bir düzeltme dilekçesinin dava dilekçesinin içermesi gereken konuları ve bunlara ek olarak düzeltilmesi istenen kararın tarih ve numarasını, bildirim tarihini ve düzeltme nedenlerini taşıması gerekir. Düzeltme dilekçesinde, öne sürülecek düzeltme nedenleri İYUK'nun 54. maddesinde yer alan nedenlere uygun olarak yazılmalı, dilekçe süresi içinde verilmelidir.

Karar düzeltme dilekçelerinde özellikle tarafların düzeltme istemini dayandırdıkları nedenleri özellikle ve özenli bir biçimde belirtmeleri gerekmektedir. Zira, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54/2'inci fıkrası gereğince karar düzeltme istemini inceleyecek yargı yeri dilekçede belirtilen yani taraflarca ileri sürülen nedenlerle bağlı olduğundan bu konu özel bir önem taşımaktadır.²¹⁵

9- Karar Düzeltme Taleplerinin İncelenmesi

Karar düzeltme talebi üzerinde inceleme yapma yetkisi bulunan yargı yeri, dilekçeyi aldıktan sonra hemen esastan incelemeye geçmeyip karar düzeltme isteminin kabul edilip edilmeyeceği konusunda bir ön inceleme yapar.²¹⁶ Ön inceleme neticesinde herhangi bir sakatlığa rastlamazsa karar düzeltme sebeplerinin bulunup bulunmadığına dair incelemeye geçer.

Yargıtay' da düzeltme istemlerinin karara bağlanmasında, yasal bir engel olmamasına karşın duruşma yoluna gidilmemektedir. Buna karşılık, yönetsel yargıda düzeltme istemi dolayısıyla duruşma yapıp yapılmaması, düzeltme istemini inceleyen temyiz yeri olarak, Danıştay daireleri ve İdari ve Vergi Dava Daireleri

²¹⁵ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 620.

²¹⁶ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 126.

Genel Kurulları ile bölge idare mahkemelerinin takdirine bırakılmıştır (İYUK: md. 55/4). Kararın düzeltilmesi istemlerinde duruşma yoluna az başvurulmaktadır.

Düzeltilme kararlarına karşı, tekrar düzeltme isteminde bulunulamaz. Bu durum açıkça İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer almıştır. Buna göre, temyiz yerlerinde verilen kararlara karşı “bir defaya mahsus olmak üzere” kararın düzeltilmesi istenebilir (İYUK. md. 54/1). Ancak, düzeltme talebi yerinde görülerek eski kararın kaldırılması ve yerine yeni bir karar alınması halinde, bu yeni karar için düzeltme talebinde bulunulabilir.²¹⁷

10 - Karar Düzeltme Talebinin Yürütmeyi Durdurma Üzerine Etkisi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun kararın düzeltilmesine ilişkin 54 ve 55'inci maddelerinde, karar düzeltilmesi taleplerinin yürütmeyi durdurma üzerine etkisi düzenlenmemiştir. Ancak İYUK. 55'inci madde atfı gereği burada temyizcinin yürütmenin durdurması ile ilgili hükümleri uygulanacaktır.²¹⁸

Düzeltilme yoluna başvurulmuş olması yürütmeyi durdurmaz. Fakat taraflardan birinin istemi üzerine, Danıştay ya da bölge idare mahkemesi yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Sırf, düzeltme yoluna başvurulmuş olması sebebiyle kararın yürütülmemesi veya yürütmenin durdurulması, idarenin sorumluluğunu gerektirir.²¹⁹

²¹⁷ TAŞ, a.g.e., s. 66.

²¹⁸ KIVRAKDAL, a.g.e., s. 85.

²¹⁹ GÖZÜBÜYÜK, a.g.m., s. 158.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISINDA OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

I- YARGILAMANIN YENİLENMESİ

1- Yargılamanın Yenilenmesi Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Bir yargı kararı, yasalarda belirtilen usullere uygun olarak verildikten, itiraz ya da yasa yollarından geçerek veya bunlara ilişkin başvuru süreleri sona ererek kesinleştikten sonra değişmez bir nitelik kazanır.²²⁰ İşte, yargı kararlarının bu değişmezlik niteliğine “*kesin hüküm*” denilmektedir.

Yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş hatalı kararların ortadan kaldırılmasını sağlamaya yönelik olağanüstü bir denetim muhakemesi yoludur ve, “*kararın kesinliği*” ile “*maddi anlamda adalet*” ilkeleri arasında bir dengeleme işlevi görmektedir.²²¹

Yargılamanın yenilenmesi²²² bazı ağır yargılama hatalarından ve noksanlarından dolayı, maddi anlamda kesin hükmün bertaraf edilmesini ve daha

²²⁰ Ramazan ÇAĞLAYAN; “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı”, <http://www.idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm>, s.1.

²²¹ Abdullah NAZSIZ, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Yerine Getirilmesi”, http://www.yayin.adalet.gov.tr/34_sayi%20i%C3%A7erik/Abdullah%20NAZSIZ.htm

²²² İdari Yargılama Usulü Kanununda “yargılamanın yenilenmesi” olarak adlandırılan bu müessese, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun. md. 445’te “iadei muhakeme”, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kanununun 64’üncü maddesinde “yargılamanın iadesi” olarak anılmaktadır ve İYUK 53’üncü maddede belirtilen sebeplerle aynı sebepleri içermektedir. Dolayısı ile, bu çalışmanın asıl konusu olan vergi yargılama hukukunun önemli müesseselerinden yargılamanın yenilenmesine yönelik yapılan açıklamalar, askeri yargı için de geçerli olacaktır.

önce kesin hükme bağlanmış olan bir dava hakkında yeniden yargılama ve inceleme yapılmasını sağlayan fevkalade bir kanun yoludur.²²³

Yargılamanın yenilenmesi, bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden bir kararın belli bazı sebepler dolayısıyla aynı mahkemece iptal ve tadil edilmesini sağlamaya yarayan bir kanun yoludur.²²⁴

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu, Danıştay'ın, bölge idare mahkemelerinin ve idare ve vergi mahkemelerinin kesin hüküm halini alan kararlarına karşı, İdari Yargılama Usulü Kanununun 53'üncü maddede yazılı sebepler dolayısıyla tanınmış bulunan olağanüstü bir kanun yoludur.²²⁵

Yargılamanın yenilenmesi, yargılama yapılması esnasında yargılama hata ve eksiklerinin bulunması, yargılamadan önce gerçekleşen fakat yargılamadan sonra fark edilen ve yargı kararını değiştirecek nitelikte olan bir unsurun varlığının belirlenmesi halinde, kanunda belirtilen şartlar ve süreler içinde olmak kaydıyla taraf olanlara tanınan olağanüstü bir yargı yoludur.

Hukuk devletinin temel özelliği yapılan işlemlerin yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Yargı sistemi açısından hukuka uygunluğun sağlanabilmesi için ilk derece mahkemelerinde verilen kararların da denetlenmesi, yargı kararlarının üst mahkemelerce incelenmesi ve yargılamada olabilecek hataların önlenmesi gerekmektedir. Ancak yargılamanın yapıldığı sırada elde olmayan sebeplerden dolayı yargılamanın sonucunu etkileyecek bazı belge ve bilgilerin yargılama tamamlandıktan sonra ortaya çıkması halinde, hukuka uygunluğun sağlanması için taraflara yargılamanın yenilenmesi hakkı tanınmıştır.²²⁶

²²³ KURU, ARSLAN, YILMAZ, a.g.e., s. 523.

²²⁴ Mehmet ARSLAN; **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 324.

²²⁵ CANDAN, a.g.e., s. 1012.

²²⁶ Rıfat ORTAÇ, “**Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi**”, Yaklaşım Dergisi, 59 (Kasım, 1997), s. 66.

2 - Yargılamanın Yenilenmesi İçin Gereken Koşullar

İdari Yargılama Usulü Kanununun 53'üncü maddesi yargılamanın yenilenmesi başlığını taşımaktadır. Danıştay'ın, bölge idare mahkemelerinin, idare ve vergi mahkemelerinin kesin hüküm halini alan kararlarının yargılamanın yenilenmesi talebine konu olabilmesi için 53'üncü maddede belirtilen şartların bulunması gerekmektedir. Bu maddede yer alan hükümleri, genişletici yoruma tabi tutarak veya kıyaslama yoluyla madde hükmünde tanımlanmayan durumlar hakkında uygulamak mümkün değildir.²²⁷

Yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurabilmek için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekir:

a) Mahkemece verilmiş “nihai” bir karar olmalı ve bu karar da “kesin hüküm” niteliğini almalıdır

Karara karşı yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için her şeyden önce vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi veya Danıştay tarafından verilmiş bir kararın bulunması gerekmektedir. Kesin hüküm, en basit tanımı ile bir yargı kararının “yerine getirilebilir” hali almasıdır.²²⁸ Böyle bir davaya Ancak, hukuksal kesinliği olmayan yargı kararlarına karşı, yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez. Örneğin, ara kararlarında olduğu gibi. Bundan başka, davayı sonuçlandıran taraf işlemlerinden “feragat”, “kabul”, “sulh” yolu kesin hükmün tüm sonuçlarını doğurmasına karşın, bunlar için de yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilmez.²²⁹ Ancak, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların, yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar incelenmesi için İdari Yargılama Usulü

²²⁷ ORTAÇ, a.g.m., s. 67.

²²⁸ Mehmet Handan SURLU, **Hukuk ve Cezada Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı Nedeniyle Yargılamanın Yenilenmesi (İade-i Muhakeme)**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 57.

²²⁹ Mehmet BULUT, “Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde Duraksamalı Hususlar”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, S. 274, s. 148

Kanunu’nda belirtilen kanun yollarının tüketilerek kesinleşmiş olması gerektiğine dair bir hükme anılan Kanunda yer verilmemiştir.²³⁰

b) Yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden birinin bulunması gerekir

Bu nedenler İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 53. maddesinde tahdidi olarak sayılmıştır.

c) Yargılamanın yenilenmesi yoluna süresi içinde başvurulmuş Olmalıdır

Yargılamanın yenilenmesi yolunda başvuru süreleri İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 53’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında açıkça belirtilmiştir.

Bu üç koşulun gerçekleşmesi üzerine kesin hüküm halini almış olan bir vergi yargısı kararı, kararı vermiş olan vergi yargı organı tarafından yeniden incelenir.²³¹

3 - Yargılamanın Yenilenmesine Konu Edilebilecek Yargı Kararları ve Yargı Mercileri

Yargılamanın iadesi yolu, ancak maddi anlamda kesin hüküm teşkil eden kararlar için açıktır.²³² O halde, karar henüz kesinleşmeden İdari Yargılama Usulü Kanununun 53’üncü maddesinde yazılı olan yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden

²³⁰ YAŞİN, a.g.e., s. 156-157.

²³¹ **Danıştay 9. D.’nin E. 1994/5424, K. 1994/5558 sayılı kararı** “2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “Yargılamanın Yenilenmesi” başlıklı 53. maddesinin 1. fıkrasında yargılamanın yenilenmesinin istenilmesinde ileri sürülebilecek iddialar belirtilmiş 2. fıkrasında ise, yargılamanın yenilenmesi isteklerinin esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanacağı hükme bağlanmıştır.

“Dosyanın incelenmesinden Antalya Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemiyle taraflarca yapılan temyiz başvurusunun reddine ilişkin Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen karar için yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunulduğu anlaşılmış olup, açıklanan yasa hükmü uyarınca yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemeden istenebileceğinden ve bu mahkemece karara bağlanacağından istemin incelenmesi olanağı bulunmamaktadır.

“Açıklanan nedenlerle, yargılamanın yenilenmesi isteminin incelenmeksizin reddine karar verildi”. (Danıştay Dergisi, sayı 90, s. 967, 1996, GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 531)

²³² KURU, ARSLAN, YILMAZ, a.g.e., s. 523.

herhangi biri mevcut bulunsa bile karar kesin hüküm halini almadığından yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulamayacaktır. Yine nihai olmakla birlikte davanın esasına ilişkin olmayan (örneğin ara kararları, dilekçe red kararları, feragat, kabul gibi taraf iradesi ile oluşan kararlar) kararlar da yargılamanın yenilenmesine konu teşkil etmez.²³³

Bir kararın yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilmesi için ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakılan davalarda verilmiş olması²³⁴ ve ayrıca kesinleşmiş yani kesin hüküm halini almış bulunması gereklidir.²³⁵

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin esas hakkında aldıkları nihai ve kesin hüküm niteliğindeki kararları yargılamanın yenilenmesine konu olabilen kararlardır. Danıştayca verilen kararlara karşı yargılamanın yenilenmesine olanak tanıyan madde hükmünün, Danıştay'ın ancak ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlara karşı, yapılacak başvurular hakkında uygulanması mümkündür. Bu hükümden hareketle, vergi mahkemeleri ve idare mahkemeleri kararlarını temyizen inceleyen Danıştay'ın ilgili daire kararlarına karşı yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunulamaz.²³⁶

Konuya ilişkin Danıştay kararlarında; "...Hukuk dilinde esas karar tanımı, yargı yerlerince ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen ve davanın tarafları arasındaki maddi uyuşmazlığı çözümleyen kararlar için kullanıldığından, anılan 53 üncü maddenin 1. bendinde sözü edilen Danıştay kararlarından kasdın, Danıştay'ın 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlar olduğu açıktır" denilerek Danıştay'ın ancak ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlara karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebileceği belirtilmiştir.

²³³ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 131.

²³⁴ **Dan.7.D., 22.11.2000, E: 2000/5029, K: 2000/3418:** "Yargılamanın yenilenmesi başvurusunun, ancak ilk derece mahkemesinin kararlarına karşı yapılabileceği hk."

²³⁵ CANDAN, a.g.e., s. 1013.

Dan.7.D., 23.10.2000, E:2000/215, K: 2000/2901: "İlk derece mahkemesi kararına karşı temyiz süresi geçmeden yapılan yargılamanın yenilenmesi başvurusunun, kararın kesin hüküm halini almamış olması nedeniyle incelenemeyeceği hk."

²³⁶ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 629.

Bununla birlikte, Danıştay ve Bölge İdare Mahkemelerinin kesin hüküm hali almış her türlü kararına karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilememektedir. Örneğin, Danıştay'ın, temyiz başvuruları dolayısıyla vermiş olduğu onama ve bozma kararları ile bölge idare mahkemelerinin itiraz başvurularının reddine ve ilk derece mahkemesi kararlarının onanmasına ilişkin kararları bu niteliktedir.²³⁷

İlk derece mahkemesince işin esası hakkında verilen kararın temyizi üzerine bu başvurunun kanunda yazılı sebepler yönünden incelenerek reddedilmesine ve kararın onanmasına ilişkin Danıştay kararları, temyize konu kararın hukuka uygunluğu yönünden yapılan inceleme sonucu verilmiş kararlardır. Diğer bir anlatımla ilk derece mahkemesince karara bağlanan davanın tarafları arasındaki maddi uyuşmazlığın çözümüyle doğrudan ilgili olmadıklarından, bu kararların esas karar olarak nitelendirilmelerine ve dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istemine konu edilmelerine yasal olanak bulunmamaktadır...²³⁸ denilmektedir. Bu hükümden hareketle, bir kararın yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilmesi için ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakılan davalarda verilmiş olması gerekmektedir..

Dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilecek kararlar;

a) İlk derece yargı yerlerinin vermiş oldukları davanın reddi, dava konusu işlemin iptali, davanın kısmen reddi ve dava konusu işlemin kısmen iptali, çeşitli nedenlerle dava konusu hakkında karar vermeye yer olmadığına ilişkin kararlarla, İYUK'un 15 inci maddesi uyarınca ilk inceleme sonucunda verilen davanın incelenmeksizin reddine ilişkin kararlar,

²³⁷ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 627.

Dan. 3. D., 22.04.1998, E. 1998/1136, K. 1998/1337; “İlk derece mahkemesince işin esası hakkında verilen kararın temyizi üzerine bu başvurunun kanunda yazılı sebepler yönünden incelenerek reddedilmesine ve kararın onanmasına ilişkin Danıştay kararları, temyize konu kararların hukuka uygunluğu yönünden yapılan inceleme sonucu verilmiş kararlardır.”

²³⁸ Danıştay Dergisi, Danıştay 3. D.'nin 15.04.1987 gün ve E. 1998/1136, K. 1998/ 1337 sayılı kararı. Danıştay Dergisi, Danıştay 3. D.'nin 15.4.1987 gün ve E. 1987/667, K. 1987/1052 sayılı kararı.

b) Danıştay dava dairelerinin 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 24 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla gördüğü davalara ilişkin benzer nitelikteki kararlar,

c) Bölge idare mahkemelerinin itiraz başvurusunu kabul ederek, ilk derece idari yargı yerinin itiraza konu olan kararını bozduktan sonra, işin esasına girerek vermiş oldukları benzer kararlardır. Davayı sonuçlandıran taraf işlemlerinden olan feragat, kabul, sulh kesin hükmün tüm sonuçlarını doğurmasına karşılık bunlar için de yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez.²³⁹

Doktrinde yargılamanın yenilenmesi talebinin olabilmesi için nihai karar konusunda tartışma vardır. Bazı yazarlarca yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için itiraz ve temyiz yoluna süresi içerisinde gidilmeyerek veya bu yollara müracaat edilip de olumsuz sonuçların elde edilmiş olması gerektiği ileri sürülmektedir. Ancak Danıştay 10. Dairesi 1986 yılında verdiği bir kararında ; “idari mahkemelerin kararlarının, yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar incelenmesinde diğer kanun yollarının tüketilmesinin şart olmadığı” belirtilmiştir.²⁴⁰ İYUK’un 53 üncü maddesinde de Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların, yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar incelenmesi için yasada belirtilen kanun yollarının tüketilerek kesinleşmiş olması gerektiğini gösteren bir hüküm bulunmamaktadır.²⁴¹

4 - Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri İYUK’un 53 üncü maddesinde sayma yolu ile belirlenmiştir. Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilmek için bu nedenlerden birine ya da birkaçına dayanmak gerekir. Bu nedenlerin dışındaki bir nedenden dolayı bu yola gidilemez. Mahkemeler kıyas yoluyla bunu genişleterek yeni bir sebep ekleme yönünde içtihatla bulunamazlar. Bunun için bir yasa

²³⁹ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e, s. 112.

²⁴⁰ ORTAÇ, a.g.m., s.66.

²⁴¹ ORTAÇ, a.g.m., s.66

değişikliği gerekmektedir. Aksi takdirde, kesin hükmün kural oluşu ilkesinin bir anlamı kalmaz.

a) Belgenin Karardan Sonra Ele Geçmesi

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden ilki, 53/1. maddenin (a) bendinde, “Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması” şeklinde ifade edilmiştir.²⁴²

Buna göre;

- Bu belge dava görülürken mevcut olmalıdır. Hüküm verildikten sonra gerçekleşen bir belge, yargılamanın yenilenmesine gerekçe teşkil edemez.
- Yeni ele geçirilmiş olan belgenin, hükmü etkileyecek (karara müessir) nitelikte olması gerekir. Yani, bu belge davada ibraz edilmiş olsaydı dava yargılamanın yenilenmesini talep eden tarafın lehine sonuçlanacak idi ise yargılamanın yenilenmesine sebep teşkil edebilir.
- Bu yeni belgenin hükmün verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması gerekir. Hüküm verilmeden önce ele geçirilmiş olup mahkemeye sunulmayan belgeler, yargılamanın iadesi sebebi teşkil edemez.
- Bu yeni belgenin, dava sırasında ya zorlayıcı sebep ya da lehine hüküm verilen tarafın eyleminden dolayı elde edilememiş ve mahkemeye sunulamamış olması gerekir. Belirtilen zorlayıcı nedenden anlaşılması gereken, yargılamanın iadesini isteyen tarafın, söz konusu belgeyi dava sırasında elde edememesinin kendi kusuruna dayanmamasıdır.²⁴³

²⁴² Dan. 11. D., 07.10.1996, E. 1996/4656, K. 1996/3383, “Çalınan defter ve belgelerin bulunması yargılamanın yenilenmesi nedenidir. İncelemeye ibraz edilmeyen defterlerin yargı aşamasında bulunması durumunda, bu defter ve belgelere göre bilirkişi incelemesi yaptırılarak, sonuca göre işlem yapılır.”(KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s.631)

²⁴³ KURU, a.g.e., s.524.

İkinci durumda belgenin lehine hüküm verilen tarafın eylemi sebebi ile (örneğin lehine hüküm verilen tarafın, belgeyi çalıp saklaması, karşı tarafı aldatması gibi eylemlerle belgenin ele geçirilmesini engellemesi) elde edilememiş ve mahkemeye sunulamamış olması gerekir.²⁴⁴

Peki belgenin taraflardan biri değil de, üçüncü bir kişinin kusuru ya da kastı neticesinde ele geçirilememiş olması halinde durum nasıl olacaktır? Böyle bir durumda, yargılamanın yenilenmesini istemek maalesef mümkün olamayacaktır. Zira kanunda “lehine karar verilen tarafın eylemi” şeklinde açıkça belirtilmiştir.²⁴⁵

b) Karara Esas Alınan Belgenin Sahteliği:

İYUK 53/1-b maddesinde “Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,” denilmektedir.

Buna göre;

- Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine, hükümden sonra bir mahkeme kararıyla hükmedilmiş olması,
- Hükme esas alınan belgenin sahteliğinin, hüküm lehine olan tarafça, bir mahkeme ya da resmi makam huzurunda ikrar edilmiş olması gerekir.
- Senedin sahteliği hakkındaki mahkeme kararı, hükümden önce verilmiş olmakla birlikte, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan taraf bunu hükümden sonra öğrenmiş ise, bu da yargılamanın yenilenmesi sebebini

²⁴⁴ Ramazan ÇAĞLAYAN, “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı”, <http://www.idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm>

²⁴⁵ ÇAĞLAYAN, a.g.m., s. 3.

teşkil eder. Belgedeki sahteliğin, yararına hüküm verilen kişi ya da üçüncü bir kişi tarafından yapılmış olmasının önemi yoktur.

c) Karara Esas Alınan İlamın Ortadan Kalkması

Bir dava görülürken, kesin delil olarak mahkemeye bir ilam (mahkeme kararı) sunulmuş olup, mahkeme de bu ilamı esas alarak kararını vermiş olması durumunda, karara esas olan bu ilamın kesin bir hükümle (mahkeme kararı) bozularak ortadan kalkması da yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden birisidir (m. 53/1-c).

d) Bilirkişinin Bilerek Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi:

Yargılamanın yenilenmesinin sebeplerinden birisi de, hükme esas alınan bilirkişi raporunun gerçeğe aykırı olduğunun mahkeme kararıyla tespit edilmesidir (m. 53/1-d). Bu durumun yargılamanın iadesine sebep teşkil etmesi için iki durumun birlikte gerçekleşmesi gerekir.²⁴⁶

- Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı rapor verdiğinin mahkemece karar altına alınmış olması,
- Gerçeğe aykırı olduğu mahkeme kararıyla belirlenen bilirkişi raporunun, esas davada hükme esas olarak alınmış olması gerekir.

Eğer hüküm, başka kanıtlara dayanılarak verilmişse, bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor düzenlemekten hüküm giymiş olması yargılamanın yenilenmesini gerektirmez.²⁴⁷

²⁴⁶ ÇAĞLAYAN, a.g.m., s.4.

²⁴⁷ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 632.

e) Hile Kullanılmış Olması:

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden bir diğeri, lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olmasıdır (m. 53/1-e). Bu sebebin gerçekleşmesi için iki durum bir arada bulunmalıdır.

- Söz konusu hilenin, lehine karar verilen tarafça kullanılması gerekir. Gerçekte var olan vakıaların bilerek gizlenmesi, veya sahte vakıalara dayanarak karşı tarafın yanıltılması, tebligatlarda hile yapılması, karşı tarafın vekili ile olan yazışmaların ele geçirilerek bunları kullanması gibi durumlar bu anlamda hileleri oluşturur.
- Hilenin karara etkisi olması gerekir. Bu hilelerin başka bir mahkeme tarafından tespit edilmesi gerekmez, doğrudan doğruya yargılamanın yenilenmesi talebini inceleyen mahkemede dikkate alınıp sonuçlandırılır.

f) Vekil veya Yasal Temsilci Olmayan Kimselerle Davanın Karara Bağlanmış Olması:

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden altıncısı, vekil ya da kanuni temsilci olmayan kimseler ile davaya bakılıp karara bağlanmasıdır (m. 53/1-f). Bu düzenlemenin amacı, kendisini yargı önünde usulüne uygun olarak temsil ettiremeyen taraf aleyhine verilmiş hükmün yeniden gözden geçirilmesini ve bir yanlışlık varsa bunun düzeltilmesini sağlamaktır. Burada sadece davanın vekil ya da kanuni temsilci olmayan kişiler ile görülmüş olması yeterlidir. Bu sakatlığın hükmü etkilemiş olup olmaması araştırılmaz.

g) Çekinmesi Gereken Hakim ya da Üyenin Karara Katılmış Olması

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin birisi de davadan çekinmeye mecbur olduğu halde hakimin davayı görüp karara bağlamasıdır (m. 53/1-g). Bu halde, hakimin davaya bakmış olmasının hükmü etkileyip etkilemediğine bakılmaz.

Toplu mahkemelerde, hakimın birisinin bu kapsamda olması, yargılamanın yenilenmesi için yeterli olur.

h) Birbirine Aykırı Hüküm Verilmiş Olması:

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden sonuncusu ise, birbirine aykırı iki hükmün ortaya çıkması durumudur (m. 53/1-h). Tarafları ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki karara aykırı bir kararın verilmiş olması durumunda yargılamanın yenilenmesi istenebilir.²⁴⁸

Çelişik hükümlerin varlığı sebebinin gerçekleşmesi için, şu şartların bir arada bulunması gerekir.

- Ortada bir mahkeme kararı bulunmalıdır.
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bu konu hakkında yeni bir mahkeme kararı verilmiş olmalıdır.
- Kanuni bir dayanak olmamasına rağmen, ikinci kararın birinci karara aykırı olması gerekir.
- Birinci karara aykırı olan ikinci karar, ya aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından verilmiş olmalıdır. Yargılamanın yenilenmesi yoluna gidebilmek için iki kararın da kesinleşmiş olması gerekir.

Ortada bir kesin hüküm varken, verilmemesi gereken ikinci hükme karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilir. Bu duruma göre, ikinci hüküm lehine olan

²⁴⁸ KIZILOT, KIZILOT, a.g.e., s. 633.

Dan. 3. D.'nin, 29.09.1998 tarih, E.1997/1370, K. 1998/3212 sayılı Kararı; “Ayrı ayrı iki dava açılmasına neden olan Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi, aynı nedene dayanılarak salınmış ve açılan davaların tarafları da aynı kişilerden oluşmuş bulunmasına rağmen, vergi türlerinin ayrı olması nedeniyle, konuları ayrı olan davalara ilişkin olarak verilen kararların, birbirine aykırı olduğundan söz edilemeyeceği için, olayda yargılamanın yenilenmesi nedeni bulunmamaktadır.”

tarafın, yargılamanın yenilenmesi bakımından hukuki yararının bulunmadığının kabulü gerekir. Kısaca sadece ikinci hüküm için yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilir.

Adli mahkemeler ile idari mahkemeler arasında oluşan çelişik kararlar için yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemeyeceği, bunlar hakkında hüküm uyumsuzluğunun giderilmesi için Uyuşmazlık Mahkemesine başvurulacağı kabul edilmektedir.²⁴⁹

ı) Hükümün İnsan Haklarına Aykırılığının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kesinleşmiş Kararı İle Tespit Edilmiş Olması

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyelik adına ortaya koyduğu uyum çalışmaları arasında insan hakları ihlallerini en aza indirme hedefi önemli bir yer tutmaktadır. Tam üyeliğe kabulümüzü hızlandıracak koşulların başında insan hakları ihlallerinin en aza indirilmesi geldiği gibi, ihlal kararlarının, bir başka deyimle insan hakları kararlarının icrası da ayrı ve başlı başına değerlendirilmesi gereken bir husustur.²⁵⁰

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 46'ncı maddesine göre, sözleşmeye taraf devletler, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne gelen taraf oldukları davada, Mahkemenin alacağı nihai karara uyacaklarını taahhüt etmektedirler. Bu hükümden hareketle, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin alacağı kararlar, Sözleşmeye taraf devletleri bağlayıcı niteliktedir diyebiliriz. Yani, Mahkeme kararlarının bağlayıcılığı, taraf devletin hükümeti için geçerlidir. Mahkeme kararı ile saptanan ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması ve eski halin geri gelmesi için gerekli önlemleri almak, işlem ve eylemleri yapmak zorundadırlar.²⁵¹

²⁴⁹ Murat ARSLAN, "Türk Vergi Yargısı Siteminde Olağanüstü Kanun Yolları" Sayıştay Dergisi, sayı 53, s. 106.

²⁵⁰ SURLU, a.g.e., s. 23.

²⁵¹ CANDAN, a.g.e., s. 1016.

Söz konusu durumun mevzuatımıza yansımaları ise, Anayasamızın 90'ıncı maddesinde görmekteyiz. Bu maddenin son fıkrasına göre, “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek: 7.5.2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.” denilerek, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmaların artık iç hukukumuzun bir parçası olduğu vurgulanmıştır.

Peki iç hukukta kesin hüküm niteliği almış yargı kararlarının Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine aykırılığı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararı ile saptanması halinde, söz konusu kararı sözleşen devletler iç hukuklarında nasıl yerine getireceklerdir? Sözleşen devletlerin iç hukuklarında bu uygulamalar çeşitlilik arz etmektedir. İhlal kararının alınmış olmasının, iç hukukta, yargılamanın yenilenmesi sebebi sayılması yolunda düzenlemeler yapılması, bu uygulamalardan biridir.²⁵²

Konunun çözümü için iç hukukumuzda da yargılamanın yenilenmesi müessesesi öngörülmüş ve bu edenle bir dizi yasal düzenlemelere gidilmiştir. 4928 sayılı “Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile yapılan düzenleme ile ilgili kanunun 6'ıncı maddesiyle, 19.07.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 53'üncü maddesine (1) bendi eklenmiştir.

Bu bent, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararları ile bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan başvurular üzerine verilecek kararlar hakkında uygulanır. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte kesinleşmiş olan Avrupa

²⁵² CANDAN, a.g.e., s. 1017.

Bu konuda ortaya atılan çeşitli düşünceler bulunmaktadır. Bunlar; “Yargılamanın Yenilenmesi”, “Af”, “Şartlı Salıverme”, “Yazılı Emirle Bozma”, “Tazminat Verme”, “Karar Düzeltme” gibi önerilerdir. Yasada değişiklik yapılması da bir başka çözüm şeklidir. (SURLU, Mehmet Handan, a.g.e., s. 19) Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz, Mehmet Handan SURLU, a.g.e., s. 19-21)

İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına ilişkin yargılamanın yenilenmesi istemleri, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde yapılır.(4928 sayılı Kanun’un 7’nci maddesi ile değişik, İYUK Geçici md. 5)²⁵³

5 - Yargılamanın Yenilenmesi Talebinde Yetkili Yargı Yeri

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 53’üncü maddesine göre, “Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.” Bu hükme göre, kural olarak yargılamanın yenilenmesi istemini karara bağlayacak olan yargı yeri, esas kararı veren mahkemedir.

Çelişik iki kararı, aynı mahkemenin verdiği durumlarda da yetkili mahkeme aynı mahkeme olacaktır.²⁵⁴ İki ayrı yargı yeri tarafından verilen kararların çelişkili olması nedeni ile, yargılamanın yenilenmesi istemini, bu yargı yerlerinden hangisinin karara bağlayacağı, İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmemiştir. Bu gibi durumlarda, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’na göre, yargılamanın yenilenmesine bakacak olan mahkeme, son kararı veren mahkemedir (m. 448).²⁵⁵ ancak bu kuralın idari yargıda bir istisnası mevcuttur. Şöyle ki; Danıştay daireleri ya d ilk derece mahkemeleri arasında oluşan çelişkili kararlardan dolayı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilecekse, son kararı veren yetkili olacaktır ancak Danıştay ile, ilk derece mahkemeleri arasında çelişik karar varsa, ister ilk kararı versin istese son kararı vermiş olsun, yargılamanın yenilenmesi talebinin Danıştay’da çözümlemesi gerekir.²⁵⁶ Aksi takdirde, örneğin, son kararı verenin idare mahkemesi olması durumunda, idare mahkemesinin Danıştay’ın kararını gözden geçirmesi gibi bir

²⁵³“ Burada Geçici md. 5 ile ikili bir uygulamaya yer verilmiştir:

Birinci hal: 4928 sayılı bu kanunun yürürlüğe girmesinden sonra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararları için muhakemenin iadesi istenebileceğine bir tereddüt olamaz.

İkinci hal: Bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce verilen ve kesinleşmiş olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları için muhakemenin yenilenmesi istemleri 19.07.2003’den itibaren bir yıl içinde yapılabilecektir. Hüküm bir geçiş kuralı olarak düşünülp yasaya konmuştur.” (Mehmet Handan SURLU, a.g.e. s.56)

²⁵⁴ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 147.

²⁵⁵ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 535.

²⁵⁶ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 148.

durumla karşı karşıya kalınır.²⁵⁷ Takdir edersiniz ki, böyle bir durum da, yargı sistemimiz açısından pek de mantıklı olmayacaktır.

Yargılamanın iadesi davası, diğer davalarda olduğu gibi, bir dava dilekçesi ile açılır. Bu dava dilekçesinde, özellikle yargılamanın iadesini haklı gösteren sebebin yazılması gerekir.²⁵⁸ Dilekçe aynen dava dilekçesi gibi yazılır ve karşı taraf sayısından bir fazla olur. Özellikle yargılamanın yenilenmesi sebepleriyle dayandığı deliller gösterilir, belgelerin asılları ya da onaylı veya onaysız örnekleri eklenir. Sürenin başlangıç tarihi belirtilir.²⁵⁹

Bunun dışında, vekilin yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilmesi için vekaletnamesinde bu konuda açık yetkisinin olması gerekir. Tek başına genel vekaletname yeterli olmamaktadır.²⁶⁰

Danıştay tarafından temyizen incelenmiş kararlarda da esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine başvurulur.²⁶¹

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin dilekçe ve ekleri verildiği mahkeme tarafından, karşı tarafa tebliğ edilir ve savunması istenir.²⁶² Dilekçeye cevap verme hususunda karşı tarafa tanınan süre 30 gündür. Bu sürenin dolması ile ya da karşı taraftan tebligata cevap alındığı takdirde, yargılamanın yenilenmesi istemine ilişkin dosya tamamlanmış olur.

²⁵⁷ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 535

²⁵⁸ KURU, a.g.e., s. 530.

²⁵⁹ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 96.

Dan. 11. D'nin 30.04.1974 gün ve E. 74/310, K. 74/1019 sayılı kararı; “ Muhakemenin iadesi dilekçesi ... İki adet verilmesi gerekirken birer adet noksan eklenmiş olduğundan ... bu noksanlıkları 30 gün içinde tamamlamak suretiyle yeniden istekte ... bulunmak üzere dilekçenin reddine ...” (A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 536)

²⁶⁰ KIZILOT, KIZILOT a.g.e., s. 635.

²⁶¹ **Dan 3. D.'nin 22.4.1998 gün ve E. 1998/1136, K. 1998/1337 sayılı kararı** “Vergi mahkemesi kararının temyizen incelenmesi sonucu verilen Danıştay Üçüncü Dairesi kararının 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun değişik 53'üncü maddesinin 1'inci bendine göre yargılamanın yenilenmesi yoluyla kaldırılmasının olanaklı bulunmadığından, istemin görev yönünden reddi ile dosyanın görevli yetkili vergi mahkemesine gönderilmesi hk.” (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

²⁶² KIZILOT, KIZILOT a.g.e., s. 635.

6 - Yargılamanın Yenilenmesi Talebinde Bulunabilecekler

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunma yetkisi asıl davanın taraflarına aittir. Davanın taraflarından olmayan bir kimse yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunamaz.²⁶³ Ancak, hukuksal bir menfaati bulunan taraf yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilir. Hüküm lehine olan tarafın, yargılamanın iadesi yoluna başvurmakta hukuki yararı yoktur; bu yola, ancak hüküm aleyhine olan taraf başvurabilir.²⁶⁴ Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunanın, bu isteminde bir çıkarı olmalıdır.

Bu bakımdan karar lehine olan taraf , yargılamanın yenilenmesini isteyemez.²⁶⁵ Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunan tarafın, yargılamanın yenilenmesi dilekçesinde karşı tarafı da belirtmesi gerekir. Yargılamanın yenilenmesine konu olan karardan yararlanan taraf, karşı taraf olarak gösterilir.²⁶⁶

7 - Yargılamanın Yenilenmesinde Süre

Yargılamanın yenilenmesi isteminde süre İYUK'un 53 üncü maddesine göre; tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması halinde ikinci kararın kesinleştiği tarihten itibaren 10 yıl, hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması halinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için de 60 gündür.

²⁶³ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 534

²⁶⁴ KURU, ARSLAN, YILMAZ, a.g.e., s. 528.

²⁶⁵ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 96.

²⁶⁶ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 535.

Bu süreler, yargılamanın yenilenmesinde gösterilen sebebin gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlanarak hesap edilir.²⁶⁷ Buna göre yargılamanın yenilenmesi istemi, belgenin sonradan ele geçirilmesi durumunda belgenin ele geçirildiği, belgenin sahteliği durumunda sahtelik hakkındaki hükmün kesinleştiği, karara esas alınan ilamın ortadan kalkması halinde ilamın kesin bir biçimde ortadan kalktığı öğrenildiği, bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor vermesi halinde mahkumiyet kararının kesinleştiği, hile durumunda hilenin ortaya çıktığı, davanın yetkisiz kimselerle görülme durumunda kararın aleyhine karar verilen kişiye tebliğ edildiği ve çekinme durumunda da kararın yazılı olarak bildirildiği tarihi izleyen günden başlatılarak İYUK 53'üncü maddede belirtilen süreler çerçevesinde hesaplanarak yapılır.

8 - Yargılamanın Yenilenmesi Talebinin İncelenmesi

Yargılamanın yenilenmesi istemi dilekçeleri, esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine verilir ve istem bu mahkemece karara bağlanır. Esas karar, yargı yerlerinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla çözümledikleri uyuşmazlıklar hakkında verdikleri kararlardır.²⁶⁸ Yargılamanın yenilenmesinde de kararın düzeltilmesi istemlerinde olduğu gibi, duruşma yapılması, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır (İYUK md. 55/4). Duruşma yapılmasına karar verilmez ya da bu konuda tarafların yaptıkları istek kabul edilmezse, inceleme evrak üzerinden ve üç aşamada gerçekleşir.²⁶⁹

²⁶⁷ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.534.

²⁶⁸ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 96.

Dan. 3. D.'nin 15.04.1987 gün ve E. 1987/667, K. 1987/1052 sayılı kararı; “Danıştay dava dairesinin temyiz istemini red ederek mahkeme kararını onamasına dair kararının yargılamanın yenilenmesi yoluyla kaldırılması mümkün değildir. Çünkü, yargılamanın yenilenmesi isteklerini, esas kararı vermiş olan mahkeme karara bağlayacaktır. Hukuk dilinde esas karar tanımı, yargı yerlerinden ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen, davanın tarafları arasındaki maddi uyuşmazlıkları çözümleyen kararlar için kullanılmaktadır... Danıştay kararları, temyize konu kararların hukuki uygunluğu yönünden yapılan inceleme sonucu verilmiş kararlardır. Diğer bir anlatımla, ilk derece mahkemesince, karara bağlanan davanın tarafları arasındaki uyuşmazlığın çözümü ile doğrudan ilgili olmadıklarından, bu kararların esas karar olarak nitelendirilmelerine ve dolayısı ile yargılamanın yenilenmesi istemine konu edilmelerine yasal olanak bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, vergi mahkemesi kararının temyizen bozulması yolunda yapılan başvurmayı red ederek kararı onayan Dairemiz kararının yargılamanın yenilenmesi yoluyla kaldırılması mümkün bulunmadığından, sözü edilen karara karşı yapılan yargılamanın yenilenmesi isteminin incelenmeksizin reddine karar verildi.” (Zehra ODYAKMAZ, age., s. 95)

²⁶⁹ KIZILOĞ, KIZILOĞ, a.g.e., s. 636.

Mahkeme öncelikle yargılamanın yenilenmesi koşullarının yani; mahkemece verilmiş nihai ve kesin bir kararın bulunup bulunmadığını, yargılamanın yenilenmesi başvurusunun kanunda belirtilen süre dahilinde yapıp yapılmadığını ve yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden en az birinin bulunup bulunmadığını araştırır. İkinci olarak, ilk aşamadaki koşulların varlığının tespitinden sonra, yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin bulunup bulunmadığı ve haklı olup olmadığı araştırılır. Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin bulunup bulunmadığı hakkındaki inceleme, kural olarak mahkeme tarafından evrak üzerinde yapılır.²⁷⁰ İstemi inceleyen yargı yeri, öne sürülen gerekçeleri uygun bulursa, davaya yeniden bakarak karar verir, değilse istemi reddeder (İYUK md. 55/3).²⁷¹

Mahkeme, öne sürülen gerekçeleri uygun bulursa üçüncü aşamada gerekli inceleme ve araştırmalar yapılarak yeniden yargılama yapar. Yapılan yargılama sonunda, mahkeme iki olasılıkla karşılaşır: Mahkeme, yargılamanın yenilenme nedeni bulursa bile, ya eski kararını doğru bulur ve yineler, ya da eski kararının bir bölümünü, ya da tümünü değiştirir. Yargılamanın iadesi davası sonucunda, eski hükmün kısmen veya tamamen değiştirilmesine karar verilmiş ise, bu karar, eski hükmün yerine geçer, yani geçmişe etkilidir.²⁷²

Bu yeni karara karşı temyiz yoluna gidilebilir. Ancak aynı nedene dayanılarak yargılamanın yenilenmesi yoluna ikinci kez başvurulamaz.²⁷³

9 - Yargılamanın Yenilenmesine İlişkin Özel Hükümler

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin özel hükümler İYUK'un 55 inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre; istemin ilişkin olduğu konu başka bir yargı yerinin görevine girmişse, ilk kararı kendi almamış olsa bile yargılamanın yenilenmesi istemini bu daire veya mahkeme karara bağlar. Dilekçe karşı tarafa

²⁷⁰ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 96.

²⁷¹ KIZILOT, a.g.e., s. 636.

²⁷² KURU, ARSLAN, YILMAZ a.g.e., s. 531.

²⁷³ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 536.

tebliğ edilir ve gelen savunmadan sonra istem incelenerek kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılır. İstem kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise reddedilir.²⁷⁴

II- KANUN YARARINA TEMYİZ

1 - Kanun Yararına Temyiz Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi ***Kanun Yararına Bozma*** başlığını taşımaktadır.

Önceleri sadece bir adli yargı müessesesi olan kanun yararına temyiz, idari yargıya 1982 yılında İdari Yargılama Usulü Kanunu ile girmiştir. Kanun koyucu bireylerin hukuk düzeni içerisinde, idarenin eylem ve işlemlerine karşı haklarını tam anlamı ile koruma amacı güden ve bu amaçla çeşitli araç ve yöntemler benimseyen idari yargıya, 1982 yılında sisteme dahil edilen bu müessese ile, sistemde var olan kanun yollarının çeşitli nedenlerle kullanılmamış ya da kullanılamamış olması ve bu nedenle de mahkeme kararının şekli anlamda kesinleşmesi durumunda, ilk derece mahkemesinin söz konusu kararının üst mahkemece gözden geçirilmesi amacını gütmektedir.

Bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir (İYUK md. 51/1)

Kanun Koyucu madde metninde, temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlardan niteliği bakımından, kanuna aykırılıktan değil, kapsamı daha

²⁷⁴ Murat ARSLAN, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, Sayıştay Dergisi, sayı 53, s. 108.

da geniş tutarak *yürürlükteki hukuka* aykırılıktan bahsetmiştir. Yani, Kanun Koyucu, kanun dışında, uluslararası anlaşmalar, tüzük yönetmelik gibi yazılı hukuk kuralları ve yazılı olmayan hukuk kurallarına aykırılıkları da İYUK. 51’inci madde uyarınca bozma sebebi saymıştır.²⁷⁵

Kanun yararına temyiz, kesinleşmiş kararlara karşı bir başvuru yolu olduğu için olağanüstü kanun yoludur.²⁷⁶

2 - Kanun Yararına Temyize Konu Olabilecek Kararlar

Kanun yararına temyize konu olabilecek kararların bir takım koşulları taşıyor olması gereklidir. Bu koşulları şöyle sıralayabiliriz:

a) Karar Maddede Yazılı İdari Yargı Yerlerince Verilmiş Olmalıdır

İdari Yargılama Usulü Kanununun 51’inci maddesinin 1’inci fıkrasına göre, kanun yararına temyize konu olabilecek kararlar; bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlardır. Görüldüğü gibi kanun yararına temyiz konusu edilebilecek kararların belirgin özelliği bunların temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlar olmasıdır.²⁷⁷

Bilindiği üzere, bölge idare mahkemelerinin kararları kesin olup, bu kararlara karşı temyiz yolu kapalıdır. Kanun Koyucu, düzenlemeyi bu şekilde yapmakla birlikte, yine de bölge idare mahkemesi kararlarının bir üst merciye denetimi yolunu kanun yararına temyiz müessesesi ile tümünden kapamamıştır. Ancak,

²⁷⁵ Bu yüzden, Turgut CANDAN’a göre “kanun yararına bozma” ya da “kanun yararına temyiz” adlandırması müesseseyi tam anlamıyla anlatmamaktadır. CANDAN, Amacının, yargı kararındaki hukuka aykırılık nedeni ile bozulan Hukuk Düzeninin onarılması olmasından ve bozma sebebi olarak da, kararın yürürlükteki hukuka aykırılık oluşturmasının alınmış olmasından hareketle, müessesenin “*Hukuk Düzeni Yararına Temyiz*” olarak adlandırılmasının doğru olacağı kanaatindedir. (Bkz, Turgut CANDAN, a.g.e., s. 981)

²⁷⁶ Ali ÇATAL; “*Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları*” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002, s. 96.

²⁷⁷ KIZILOĞ, KIZILOĞ, a.g.e., s. 640.

böylece, normalde temyiz dışı olan bölge idare mahkemeleri kararları bakımından da kanuna açık aykırılık durumu itibariyle bir üst değerlemenin yapılması ile sonraki kararlar bakımından yön verilmek istendiği anlaşılmaktadır.²⁷⁸

b) Karar Nihai Bir Karar Olmalıdır

Bilindiği gibi, nihai karar hakimin elini davadan çekmesini gerektiren yani davayı neticelendiren kararlardır.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesinde kanun yararına temyize konu olacak kararların nihai karar olma koşulu açıkça belirtilmemiştir. Bu koşul, müessesenin özelliğinden ve ilk derece idari yargı yerlerinin kararlarında kesinleşmiş olma koşulunun aranmış olmasından çıkarılmaktadır.²⁷⁹

c) Kanun Yararına Temyiz Başvurusuna Konu Edilecek İlk Derece Mahkemesi Kararı Temyiz Edilmeden Kesinleşmiş Olmalıdır

Kanun yararına temyize konu olabilecek kararların en belirgin özelliği temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş olmalarıdır. Kararlar, temyiz kabiliyeti olmadığı veya temyiz kabiliyeti bulunduğu halde taraflarca temyiz yoluna başvurulmadığı için yada temyiz yoluna başvurulduğu halde temyiz dilekçesinin reddi yüzünden temyiz incelemesinden geçmemiş olabilir.²⁸⁰ Bu ve benzeri kararlar kanun yararına temyize konu olabilir.

İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararların, itiraz yolu ile bölge idare mahkemesine gidilmeden kesinleşmesi halinde, söz konusu kararların kanun yararına temyize konu olup olamayacakları hususunda görüş birliği yoktur. Bir kısım yazarlara göre, itiraza konu olmadan kesinleşen idare ve vergi mahkemelerinin 2576 sayılı Yasanın 7'nci maddesinde yazılı bulunan davalarda

²⁷⁸ Yılmaz ÖZBALCI; **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 568.

²⁷⁹ CANDAN, a.g.e., s. 982.

²⁸⁰ SÖNMEZ, AYAZ, **Vergi Yargısı** ., s. 409.

verilen kararlar, itiraza gidilmeden kesinleşmiş olsa bile kanun yararına temyiz edilemez.²⁸¹ Bunlar bakımından, kanun yararına temyiz, ancak itiraz konusu yapıp bölge idare mahkemesince onanma halinde bölge idare mahkemesi kararı itibarı ile söz konusu olacaktır.²⁸² İlk derece mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar, İYUK. 47'nci madde uyarınca temyize konu edilemediklerinden kesinleşmeleri ancak itiraz yolu ile yetkili bölge idare mahkemesince hukuka uygun bulunarak, itirazın reddi sonucu onanmaları veya otuz günlük kanuni itiraz süresi içinde itiraza konu edilmemeleri sureti ile olmakta olduğundan, İYUK 51'inci maddede aranan temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş olma koşulu ile örtüşmemektedir. Ancak diğer kısım yazarlara göre, uygulamada, bu kararlardan süresi içinde itiraza konu edilmeyenlerin kanun yararına temyiz başvurusuna konu edilebileceği kabul olmaktadır.²⁸³ Böylece, idari yargı yerlerinin temyize tabi olmayan kararlarının da, yürürlükteki hukuka uygunluğu ve bu kararlarla bozulan Hukuk Düzeninin onarılması sağlanmaktadır.²⁸⁴

d) Karar Yürürlükteki Hukuka Aykırı Bir Sonucu İfade Etmelidir

Kanun yararına temyiz yoluna başvurma şartlarından bir diğeri idari yargı yerlerince verilmiş, nihai ve temyiz edilmeden kesinleşmiş kararın niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bulunmasıdır.

Daha önce de belirtildiği gibi, *yürürlükteki hukuka aykırılık* deyimini *kanuna aykırılık* deyiminden daha geniş anlam ifade etmektedir. Zira, *yürürlükteki hukuk* deyimini bünyesinde kanunun ve diğer yazılı hukuk kurallarının yanı sıra yazılı olmayan genel hukuk ilkelerini de kapsamaktadır. Eğer temyiz incelemesinden geçen karar, bu kurallardan herhangi birine aykırılık oluşturmakta ise, kanun yararına bozma nedeni var demektir.²⁸⁵

²⁸¹ Bkz, Erdal SÖNMEZ, Garip AYAZ, **Vergi Yargısı**, s. 409; ÖZBALCI, a.g.e., s. 568.

²⁸² SÖNMEZ, AYAZ, **Vergi Yargısı**, s. 409.

²⁸³ Bkz, Turgut CANDAN, a.g.e., s. 985.

²⁸⁴ CANDAN, a.g.e., s. 985.

²⁸⁵ CANDAN, a.g.e., s. 986.

Soyut hukuk kurallarına aykırılık her zaman kanun yararına bozma sebebi değildir, karar yürürlükteki hukuka mevcut hukuk düzenine aykırı olmalıdır. Çünkü bu yol, “kanun yararına” kabul edilmiş bir yoldur.²⁸⁶

Bölge İdare Mahkemesi Kararları ile İdare ve Vergi Mahkemesinin Danıştayca incelenmeden kesinleşen kararları ile Danıştay Dairelerince ilk derecede verilip temyiz incelemesinden geçmeyen kararlar kanun yararına temyiz yoluyla Danıştayca incelenebilir. Bu yüzden, Danıştay'da temyizen incelenmiş olan mahkeme kararlarının kanun yararına temyize konu edilmesi mümkün değildir.²⁸⁷

Kararlar, temyiz kabiliyeti olmadığı veya temyiz kabiliyeti bulunduğu halde taraflarca temyiz yoluna başvurulmadığı için ya da temyiz yoluna başvurulduğu halde temyiz dilekçesinin reddi yüzünden temyiz incelemesinden geçmemiş olabilir. Bölge İdare Mahkemesince itiraz üzerine verilen kararların Danıştayca incelenmesi söz konusu olmadığından bu kararların tümü hakkında kanun yararına temyiz yoluna gidilebilir.

İYUK'un 45 inci maddesine göre dosyadaki bilgilerin yeterli görülmesi sebebiyle veya itirazın sadece hukuki noktalara inhisarı sebebiyle işin esası hakkında verilen kararlar ile Bölge İdare Mahkemesinin gerekli inceleme ve araştırmayı bizzat yaparak verilen kararları arasında bir fark yoktur. İdare ve vergi mahkemesince verilen kararlardan temyiz edilmeyerek kesinleşenler ile süresi geçtikten sonra temyiz edilmeleri sebebiyle temyiz istemleri incelenmeden reddedilen dosyalar arasında kanun yararına bozma isteminde bulunmada bir fark yoktur. Zira, bu yola başvurulmasında temel kural dosyanın Danıştayca esastan temyizen incelenmemiş olmasıdır. İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar, itiraza gidilmeden kesinleşmiş olsa bile kanun yararına temyiz edilemez. Bunlar bakımından kanun yararına temyiz, ancak itiraz konusu yapıp, bölge idare

²⁸⁶ ODYAKMAZ, a.g.e. s. 93.

²⁸⁷ Murat ARSLAN, “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, s.109.

mahkemesince onanma halinde bölge idare mahkemesi kararı itibariyle söz konusu olacaktır.

3 - Kanun Yararına Temyiz Nedenleri

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 inci maddesinde kanun yararına temyiz nedenleri sınırlı olarak sayılmıştır. Yukarıda ifade edilen yargı kararlarından, nitelik olarak yalnız yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler kanun yararına temyiz olunabilir. Konu ile ilgili bir Danıştay kararında;

“...Kanun yararına bozma sebepleri, kanunda temyiz sebepleri kadar geniş bir şekilde düzenlenmemiştir. Temyiz sebepleri arasında yer alan “hukuka aykırılık” kanun yararına bozmada tek sebep olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, yargılamada usul hükümlerine riayet edilmemiş olması, ancak hukuka aykırı bir sonucun karar haline gelmesinde, kanun yararına bozma sebebidir. Yoksa mücerret usul hükümlerine uyulmamış olması tek başına kanun yararına bozma sebebi olarak yeterli değildir...”²⁸⁸ denilmek suretiyle sonucu etkilemeyen usul hatalarının kanun yararına bozma sebebi olmadığı belirtilmiştir.

Maddi olaylara dayanılarak kanun yararına temyiz incelemesi yapılamaz. Zira, kanun yararına temyizde olay denetimi değil, tarafların hukukunu etkilemeyen, soyut bir hukuki denetim söz konusudur. Bu yüzden mahkemece yapılan maddi olay değerlendirilmesi hukuki incelemede tartışmasız veri olarak alınmalıdır.

4 - Kanun Yararına Temyizde Yetki ve Usul

Kesinleşmiş bir ilk derece mahkeme kararına karşı kanun yararına temyiz istemi ile başvurma hususundaki yetki, yalnız Danıştay Başsavcısına tanınmıştır. Bu

²⁸⁸ Danıştay 4. D.’nin 11.6.1985 gün ve E. 1985/214, K. 1985/1711 sayılı kararı. (A. Şeref GÖZÜBÜYÜK a.g.e., s.517)

bakımdan, başvuru dilekçesini başsavcı veya yokluğunda vekalet eden Danıştay üyesi imzalar, diğer savcılar imzalayamazlar.²⁸⁹

Danıştay Başsavcısı bu başvuruyu ya re'sen veya ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine yapabilir. İlgili bakanlığı ise, karara konu edilen maddi olayın ilgili olduğu bakanlık, kararın verildiği davaya konu uyumsuzluğa taraf olan bakanlık olarak anlamak gerekir.²⁹⁰ Diğer bir ifade ile kanunda geçen ilgili bakanlığın, idari davaya taraf olan idarenin hiyerarşisi içinde bulunduğu bakanlığı veya vesayet makamı olan bakanlığı ifade ettiği söylenebilir.

İlgili bakanlık, yürürlükteki hukuka aykırılık içerdiğini düşündüğü karardan Danıştay Başsavcısını haberdar edebilir ancak lüzum gösteremez. Danıştay Başsavcısı, ilgili bakanlığın göstereceği lüzum ile bağlı değildir.²⁹¹ Danıştay Başsavcısı

İlgili bakanlığın istemi üzerine, kural olarak Başsavcının başvuruda bulunma zorunluluğu olduğu kabul edilmektedir.²⁹² Usule ilişkin sebeplerle veya konuyla ilgili olarak daha önce verilmiş Danıştay kararları sebebi ile Başsavcı bu yoldan imtina edebilir. Ancak, hukuki yorum farklılıkları sebebi ile ilgili bakanlık istemine karşın bu yola başvurulmaması söz konusu olmamalıdır.

²⁸⁹ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 93.

²⁹⁰ CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 988.

Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU'na göre ise, maddede sözü edilen bakanlık; görev alanı itibarı ile, kararın bozulmasında *yararı olan* bütün bakanlıklardır. (Bkz, Şükrü KIZILOĞLU, a.g.e., s. 641) Doç. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN da aynı görüştedir. ÇAĞLAYAN' a göre, ilgili bakanlık deyiminden, görev alanı itibarı ile o kararın yeniden gözden geçirilmesinde menfaati olan tüm bakanlıkları anlamak gerekmektedir. (Bkz. Ramazan ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 99)

²⁹¹ CANDAN, a.g.e., s. 988.

²⁹² Doç. Dr. Ramazan ÇAĞLAYAN bu hususta aksini düşünmektedir. ÇAĞLAYAN'a göre, idare ve yargı ayrılığı ilkesine uygun düşmesi bakımından, Danıştay Başsavcısının ilgili bakanlığın istemi üzerine kanun yararına temyiz başvurusu zorunluluğu bulunmamalıdır. Kanaatimizce de, kanunda bahsi geçen *ilgili bakanlıklar*, yürürlükteki hukuka aykırılık olduğunu düşündüğü bir karara karşı hukuk düzenine yanlış bir içtihadın yerleşmesini önlemek adına kanun yararına temyiz isteminde bulunmalıdır; ancak, hukuk devleti ilkesinden hareketle tam bağımsız yargı erkini göz önünde bulundurduğumuzda, uygulamada Danıştay Başsavcısına getirilen bu zorunluluk idare ve yargı ayrılığı ilkesine ters düşmektedir.

Danıştay Başsavcısı, yaptığı inceleme ve araştırma sonucunda, ilk derece mahkemesi kararının yürürlükteki hukuka aykırı olarak aldığı kanısına ulaşırsa, kararın kanun yararına bozulması için, bir dilekçe ile Danıştay'ın ilgili dava dairesine veya Dava Daireleri Kuruluna temyiz başvurusunda bulunur.²⁹³ Kanun yararına temyiz başvurusunun idari Yargılama Usulü Kanunu'nun 48'inci maddesinde belirtilen temyiz dilekçesinin şekline uygun olması gerekmektedir. Daha önce kesinleşmiş olan hükmün sonuçları değişmeyeceğinden yani, tarafların hukuki durumlarında bir değişiklik olmayacağından dilekçe taraflara tebliğ edilmez.

Kanun yararına temyiz başvurusunda, kanunda açıkça bir süre öngörülmemiştir. Zira, temyiz edilecek karar zaten kesinleşmiş bir karardır. Ancak öğretide, kamusal bir yarar bulunduğunda ve güncel bir uygulama için bu yola başvurunun düşünülebileceği, çok eski hukuki konuların kanun yararına temyize konu olmaması ifade edilmektedir.²⁹⁴

5 - Kanun Yararına Temyizin Sonuçları

Kanun yararına temyiz incelemesi sonunda verilen bozma kararları üzerine, kararı vermiş olan mahkemece ilgili davaya yeniden bakılmaz. Kanun yararına bozma usulü, tamamen hukuki bir denetim olduğundan, inceleme sonucunda verilecek bozma kararı, tarafların hukuki durumunu etkilemez.²⁹⁵ Yani, evvelce lehine karar verilmiş olan taraf ilk derece mahkemesinin kararının hukuki sonuçlarından yararlanmaya devam ederken, aleyhine karar verilmiş olan taraf ise, kanun yararına bozma kararından hareketle herhangi bir hak ya da menfaat talebinde bulunamaz. Ayrıca, ilgili mahkeme kanun yararına bozulan karara karşı ısrar da edemez. Kanun yararına temyiz kararları üzerine ilgili mahkemelerce verilecek herhangi bir karar veya yapılacak herhangi bir işlem söz konusu değildir.²⁹⁶ Bozmaya konu olan, 2577 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen, bölge idare

²⁹³ CANDAN, a.g.e., s. 988.

²⁹⁴ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 100.

²⁹⁵ ÇAĞLAYAN, a.g.e., s. 101.

²⁹⁶ Murat ARSLAN, "Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları", s. 110.

mahkemesi, idare mahkemesi ve vergi mahkemesi kararları ile Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilen kararlar, kesin hükmün bütün sonuçlarına sahiptirler.

Kanun yararına temyiz istemlerinin yanında 2577 sayılı Yasanın 52. maddesine göre temyiz sebebi ile yürütmenin durdurulması istenemez. Çünkü, bu inceleme tarafların hukuki durumunda etki ve değişiklik yapmayacağı gibi, temyize yetkili Danıştay Başsavcısı da davada taraf değildir.

Kanun yararına temyiz istemleri üzerine verilen kararlar, karar düzeltmesine veya yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar. Kanun yararına temyiz yolu olağanüstü ve özel bir kanun yolu olup bu konuda kanunun diğer hükümlerinin uygulanması sınırlandırılmıştır. Kanun yararına bozma kararı verilmiş olması durumunda bozulan mahkeme kararının hukuki sonuçlarının ortadan kalkmaması tartışılabilir bir husus olup, bu durumun en azından yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden birisi olarak değerlendirilmesini olanaklı kılacak bir düzenleme yapılması, hukuk devletinin bir gereğidir.²⁹⁷

Bozma kararı ile kararı bozulan mahkeme bir çeşit uyarılmış, dikkati çekilmiş olur.²⁹⁸ Kanun yararına bozmanın bir başka etkisi de, yürürlükteki hukuka aykırı olarak kesinleşen idari yargı kararının benzer uyuşmazlıklar için emsal oluşturmasının önlenmesi ve kanunun ülke genelinde uygulanmasında birlik sağlanmasıdır.²⁹⁹

Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayımlanır (İYUK. md. 51/3).³⁰⁰

²⁹⁷ TAŞ, a.g.e., s. 67.

²⁹⁸ ODYAKMAZ, a.g.e., s. 93.

²⁹⁹ CANDAN, a.g.e., s. 990.

³⁰⁰ Prof. Dr. Zehra ODYAKMAZ, kararın bir örneğinin de, idari yargı mahkemeleri üzerindeki genel denetimi dolayısı ile Adalet Bakanlığına gönderilmesi görüşündedir.

SONUÇ

Şüphesiz uyumsuzluklar kişiler arası olabileceği gibi devletler ve kişiler arasında da çıkabilmektedir. Devletler, kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi adına çeşitli harcamalar yapmaktadır. Özellikle 1929’da yaşanan Büyük Buhran’dan sonra klasik devlet anlayışını bir tarafa bırakarak ekonomik ve sosyal hayatta daha çok müdahale anlayışını benimseyen Keynesyen devlet anlayışı ile beraber devletlerin üzerindeki mali yük artmıştır. Özellikle savunma olmak üzere, kamu sağlığı, eğitim, asayiş ve emniyet, bayındırlık hizmetleri gibi temel kamu hizmetlerinin yanı sıra daha özel nitelik arz eden ekonomik ve sosyal nitelikte harcamalar da yapmaktadır. Özellikle sosyal devlet olma ilkesini benimsemiş ülkelerde bu anlamda yapılan harcamalar da çeşitlilik ve süreklilik arz ettiğinden, söz konusu harcamaların finansmanını sağlamak amacıyla şüphesiz kuvvetli gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadırlar.

İşte, günümüz devletlerinin bu çok yönlü harcamalarına en kuvvetli kaynağı vergiler oluşturmaktadır. Vergileme işleminin tarihi seyri içerisinde, önceleri herhangi bir sınırlandırmaya tabi olmadan vergi toplama erkini elinde bulunduran otoritenin herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergileme işlemini yaptığını görürken, zaman içerisinde, sosyal hukuk devleti anlayışının benimsenmesi ile birlikte vergileme işlemlerinin de artık belirli sınırlar dahilinde toplandığını görüyoruz. Devletin vergi toplama erki kanunlarla sınırlandırılarak, olası keyfi uygulamaların önüne geçilmeye çalışılmıştır.

İşte, vergi yargısı, sosyal hukuk devleti anlayışı gereği getirilen bu sınırların ihlali halinde, hakkının ihlal olduğunu iddia eden tarafça –ama devlet, ama mükellef- söz konusu ihlalin, aykırılığın durdurularak, hakkının korunmasını sağlayan idari yargının kendine münhasır bir koludur.

Çalışmamızın birinci bölümünde ana hatları ile üzerinde durduğumuz vergi yargısının ülkemizdeki tarihi seyrine bakacak olursak, kanaatimizce dönüm noktasının 06.01.1982 tarihli 2575 sayılı DK, 2576 sayılı BİVMK ve 2577 sayılı

İYUK'nun kabulü olduğunu görürüz. Zira anılan kanunlarla idare ve vergi mahkemelerinin kuruluşu ile tek dereceli olan yargılama sisteminden iki dereceli yargılama sistemine geçilmiştir. Bölge idare mahkemelerinin kurulması ile de her kararı Danıştay'a temyiz yoluyla götürme olanağı daraltılarak Danıştay'ın iş yükü hafifletilmeye çalışılmıştır.

Ancak sürekli gelişen ve değişen ekonomik ve sosyal hayatı takip etmek durumunda olan vergi vergi mevzuatının çok sık değişiklik geçirmesi yeni bir takım vergi uyuşmazlıklarını da beraberinde getirmektedir. Bunun yanında Avrupa Birliği uyum süreci ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin iç hukukumuz üzerindeki doğrudan ve dolaylı uygulamaları da bir takım uyum sorununu beraberinde getirerek uyuşmazlık sayısının artmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu mevzuatın karışık olması, vergi idaresinin iyi organize edilmemiş olması ve vergi ödememe eğiliminde olan mükelleflerin çıkardığı suni uyuşmazlıklar da vergi uyuşmazlıklarını hatırı sayılır derecede arttırmaktadır.

Uyuşmazlıkların yargı mercilerinde çözülmesi aşamasında taraflar hep kendilerini haklı gördüklerinden ve mahkeme kararlarını kendi menfaatleri ve görüşleri doğrultusunda yorumlama eğiliminde olduklarından kararlar ne kadar adil olurlarsa olsunlar tarafları tatmin etmeyebilir. Bunun yanında bazen de mahkeme veya hakim, bilgisizlik, tecrübesizlik veya işlerin çokluğu yüzünden yeteri kadar dosyayı inceleyememe, araştıramama gibi nedenlerle usule ve hukuka aykırı kararlar verebilir. Delillerin takdirinde, hukuk kurallarının yorumunda ve uygulamasında yanılmış veya hata etmiş olabilir. Bu durumun düzeltilmesi ve adalet ve hakkaniyetin sağlanması amacıyla çalışmamızın konusunu oluşturan kanun yolları müesseseleri geliştirilmiştir.

Kanun yolu davanın, davanın taraflarına tanınan hukuksal bir yoldur. Kanun yolu ile, yukarıda bahsedildiği üzere yanlış olarak verildiği ileri sürülen yargı kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesi sağlanır. Çalışmamızda da irdelendiği üzere kanun yolları ile yargılama süreci aleyhinde neticelenen taraf,

uyuşmazlığın bir kez daha gözden geçirilmesi amacı ile yargı mercilerine başvurmaktadır.

Bu durum da şüphesiz zaten ağır iş yükü altında olan vergi yargı organlarına ek yük doğurmaktadır. Bir yandan, hukuk devleti ilkesi gereği, gerek idarenin işlem ve eylemlerinden sorumlu olmasından gerekse mükelleflerin aleyhinde gerçekleşebilecek vergileme işlemlerine karşı yasalar önünde haklarını arayabilmeleri adına kanun yolları olmazsa olmaz bir nitelik arz ederken, bir yandan da yetkili yargı mercileri olan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın ağır iş yüküne ek olup, yargılama sürecini uzatarak adaletin tesisini sekteye uğratmamaları gerekmektedir.

Bu anlamda öncelikli önerimiz, İYUK'da geniş çaplı düzenlenen kararın düzeltilmesi müessesinin başvuru koşullarının sınırlandırılarak yeniden gözden geçirilmesi olacaktır. Zira, kanuni süreler dahilinde bu yolla başvurulmaması ya da başvurulduğu takdirde başvuru neticelenmeden kararın kesinleşmemesi hem yargılama sürecini uzatmakta, hem yargı yükünü arttırmakta hem de art niyetli başvurular ile adaletin tesisi sekteye uğratılmaktadır. Özellikle, karar düzeltme müessesesi bu konuda çok eleştiri almaktadır. Bu durumun önüne geçmek, olası suistimallere geçit vermemek adına yasal bir takım düzenlemeler yaparak, karar düzeltme yoluna başvuru koşulları sınırlandırılmalıdır.

Vergi yargılamasının işlerliğinin artması ve üzerindeki iş yükünün hafiflemesi adına bir diğer önerimiz yargılamalarda yapılan incelemenin evrak üzerinde olması ilkesi neticesinde gerek taraflardan bilgi alınması gerekse tarafların karşılıklı cevaplarının alınması üzerine olacaktır. Zira söz konusu süreç oldukça uzun süreler almaktadır. Yargılamanın hızını arttırarak uyuşmazlığın bir an evvel çözümü için ve de böylelikle vergi yargısı organlarının üzerindeki iş yükünün azaltılması için söz konusu sürelerin daha kısa tutulmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Sürelere ilişkin bir diğer önerimiz de kanunlarda farklılık arz eden başvuru sürelerinin aynılaştırılmasıdır. Zira İYUK'da genel başvuru süresi 30 gün olarak

belirtilirken, özel kanunlarda 15, 7 gün gibi farklı sürelerle karşılaşmaktayız. Zaten çok karışık olan vergi mevzuatında mükelleflerin başvuruların hangi durumlarda 30 gün, hangi durumlarda 15 ve 7 gün içinde olması gerektiğini bilmeleri güç gözükmemektedir. Bu durum da ister istemez başvuru sürelerinin kaçırılarak hak kayıplarının oluşmasına neden olmaktadır. Hukuk devleti ilkesi gereği bu durumun önüne geçmek adına söz konusu sürelerde bu farklılığın asgariye indirilerek mükellefin anlam kargaşasının önüne geçilerek ve olabilecek hak kayıpları önlenabilir.

Vergi yargısı daha önce de belirtildiği üzere, idari yargı çatısı altında örgütlenmiş, oldukça dinamik ve kendine has teknik özellikler arz eden bir yargı koludur. Gelişen ve değişen ekonomik ve sosyal şartlar neticesinde, önceleri hayatımızda bu kadar etkin rol oynamayan devletin mali aktiviteleri, zaman içerisinde değişen şartlarla birlikte artık hayatın hemen her alanında etkin rol oynamakta, buna bağlı olarak da uyuşmazlık sayısı gün be gün artmaktadır. Özellikle sosyal devlet misyonunu üstlenmiş günümüz devletleri bu özelliği gereği yaptığı harcamaları finanse etmek adına vergilere önemli rol yüklemişlerdir. Ancak, vergilerin günümüzde görevi sadece harcamaların finansmanı olmaktan çıkmış artık devletlerin ekonomik alanda kullandığı etkin bir araç olmuştur. Bu hızlı seyir içinde, adli – idari yargı ikilemesinin yanında bir taraftan da mali yargı kavramı dillenmeye başlamıştır. İşte, kanaatimizce, kendine has teknik özellikler içeren vergi yargısının idari yargıdan ayrıştırılarak, mali yargı çatısı altında bir örgütlenme içerisine girmesi gerektiği görüşündeyiz. Böylelikle, gerekli uzmanlaşma sağlanarak, gerek idari yargı içerisindeki iş yükünün hafifletilmesi gerekse de bu yeni oluşumla uyuşmazlıkların daha kısa sürede çözümü gerçekleştirileceğinden oldukça faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Kanun yolları birinci bölümde de belirtildiği üzere, vergisel uyuşmazlıkların idari yollarla çözümlenememesi ya da bu yollara hiç başvurulmadan doğrudan yargı yoluyla çözümü için oluşturulan müesseselerdir. Etkin işleyen bir vergi yargısı için ağır iş yükünün hafifletilmesi gerektiğinden bahsetmiştik. İşte, kanaatimizce, vergi yargısı üzerindeki ağır iş yükünü alacak en etkili yol,

uyuşmazlıkların yargı aşamasına gelmeden idari aşamada, vergi dairesi ile mükellefin aralarında anlaşarak halletmesidir.

Bu amaçla birinci bölümde de anlatıldığı üzere vergi sistemimizde çeşitli çözüm yolları getirilmiştir. İşte bu yolların kullanımını arttırmanın gerek vergi yargısı üzerindeki yükü hafifletme adına, gerekse de, bu çözüm yolları daha kısa bir zaman alacağından, kamu alacağının bir an evvel tahsilini yapmak adına çok faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Son olarak, üzerinde durmak istediğimiz bir konu da “yargılamanın yenilenmesi” yoludur. Yargılamanın yenilenmesi yolunu diğer kanun yollarından ayıran ve onu bu itibarla hukuk sistemimiz içinde çok önemli bir yere koyan özelliği, kesinleşmiş hükümlere tanınan “olağanüstü” bir kanun yolu niteliğinde olmasıdır. Yargılamanın yenilenmesi yolu ile kesinleşmiş bir yargı kararının değiştirilmesi sağlanmak istenmiştir.

Avrupa Birliği süreci içerisinde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarının davacının lehine olması durumunda yargılamanın yenilenmesi nedeni sayılması hususu uzun zamandır doktrinde tartışılmaktaydı. Nitekim, İYUK’da Temmuz 2003’te son yapılan değişiklikte, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince hukuka aykırı olduğu saptanan bir idari tasarrufun hukuksal sonuçlarının yargılamanın yenilenmesi yoluyla kaldırılmasının sağlanması, kanaatimizce gerçek bir hukuk devleti olma yolunda atılmış önemli bir adım olmuştur.

KAYNAKÇA

- AKTAŞ, Ercan **“İdari Yargılama Hukukunda Kanun Yolları”**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996
- AKSOY, Şerafettin **Kamu Bütçesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- AKSOY, Şerafettin **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- AKSOY, Şerafettin **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- ARSLAN, Mehmet **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ARSLAN, Murat **“Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”**, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 53.
- ASLAN, Zehreddin **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, Alfa Yayınları, 2002.
- BERK, Kahraman
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin **Vergi Hukukunun Temel İlkeleri**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No: 8, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No:5, Afyon, 1997.
- BULUT, Mehmet **“Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde Duraksamalı Hususlar”**, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S. 274.

- BULUTOĞLU, Kenan **Türk Vergi Sistemi**, Altıncı Basılış, Ogun Kardeşler Matbaası, Ankara, 1979.
- CANDAN, Turgut **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan **İdari Yargıda Kanun Yolları**, 2. Baskı, Asil Yayınları, Ankara, 2006.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan **“İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı”**, <http://www.idare.gen.tr>
- ÇATAL, Ali **“Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları”** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2002.
- DEMİR, Oğuzhan "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XI, Sayı: 1-2, Haziran 2007
- DOĞRUSÖZ, A.Bumin **“Vergi Yargısına Başvuru”**, <http://www.dunyagazetesi.com.tr>
- ERGİNAY, Akif **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref **“İdari Yargıda Kararın Düzeltilmesi”** **AÜSBFD**, 1965, Sayı:4.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref

Yönetmelik Yargı, Güncelleştirilmiş 17. Bası,
Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

GÜNDAY, Metin

İdare Hukuku, 6. Bası, İmaj Yayıncılık.

KANETİ, Selim

Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası,
İstanbul, 1986/1987.

KIRBAŞ, Sadık

Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 2003.

KIVRAKDAL, Akın

“Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları”
(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi),
İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü, İstanbul, 2006.

KIZILOT, Şükrü,

KIZILOT, Zuhâl

Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,
Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 14. Baskı,
Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

KIZILOT, Şükrü

ŞENYÜZ, Doğan

TAŞ, Metin

DÖNMEZ, Recai

Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim

**Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi
Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**,
Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977,

KOCAHANOĞLU, Osman Selim

**“Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari
Uyuşmazlıklar”**, İstanbul, 1982.

KURU, Baki
ARSLAN, Ramazan
YILMAZ, Ejder

Medeni Usul Hukuku, “S” Yayınları,
Ankara, 1989.

METİN, Sevtap

“Vergi Yargısında Kanun Yolları” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989.

MUTLUER, M. Kamil

Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 141/87.

NAZSIZ, Abdullah

“Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Yerine Getirilmesi”
<http://www.yayin.adalet.gov.tr>

ODYAKMAZ, Zehra

Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları, İstanbul, 1993.

OKTAR, S. Ateş

Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul, 2006.

ORTAÇ, Rıfat

“Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, 59 (Kasım, 1997).

ÖNCEL, Mualla,
KUMRULU, Ahmet
ÇAĞAN, Nami

Vergi Hukuku, 13. Bası, Turhan Kitabevi,
Ankara, 2005.

ÖZBALCI, Yılmaz

Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık, 2006.

SADAY, Olcay

**“Kanun Yolu ve HUMK. 445/4’ e Göre
Yargılamanın Yenilenmesi”**,
<http://www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=392>

SÖNMEZ, Erdal

AYAZ, Garip

Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

SÖNMEZ, Erdal

AYAZ, Garip

**Vergi Yargısı Dava Açma İtiraz-Temyiz ve
Yürütmeyi Durdurma**, Maliye Hesap
Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 1998.

SURLU, Mehmet Handan

**Hukuk ve Cezada Avrupa İnsan Hakları
Mahkemesi Kararı Nedeniyle Yargılamanın
Yenilenmesi (İade-i Muhakeme)**, Seçkin
Yayıncılık, Ankara, 2003.

TAŞ, Metin

Vergi Yargısı, Ekin Kitabevi, 2005.

TOSUNER, Mehmet,

ÖZCAN, Ülkü

**Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi
Uyuşmazlıklarının Çözümü**, Aklıselim
Matbaası, İzmir, 1989.

TOSUNER, Mehmet
YERELİ, Ahmet Burçin

Türk Vergi Hukuku, İzmir, 1997.

ÜNAL, Sabri

“Vergi Yargısında Görev ve Yetki”
(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul
Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İstanbul, 1985.

YAŞIN, Mehmet

Türk Vergi Yargısı ve Vergisel
Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü,
Yaklaşım Yayınları, Eylül 2006.

YILDIRIM, M. Kamil

“Kanun Yolu Olarak İstinaf”
www.barobirlik.org.tr