

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK)
ANABİLİM DALI**

**VERGİ YARGISINDA
YARGI KARARLARININ UYGULANMASI
*-Yerine Getirilmesi ve Yerine Getirilmemesi Üzerine Bir İnceleme-***

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Yudum ÖZÇELİK

Ankara-2018

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK)
ANABİLİM DALI

VERGİ YARGISINDA
YARGI KARARLARININ UYGULANMASI
-Yerine Getirilmesi ve Yerine Getirilmemesi Üzerine Bir İnceleme-

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Yudum ÖZÇELİK

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara-2018

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU (MALİ HUKUK)
ANABİLİM DALI

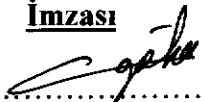
Yudum ÖZÇELİK

**VERGİ YARGISINDA
YARGI KARARLARININ UYGULANMASI**
-Yerine Getirilmesi ve Yerine Getirilmemesi Üzerine Bir İnceleme-

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Cenker GÖKER

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

<u>Adı ve Soyadı</u>	<u>İmzası</u>
Doç. Dr. Cenker GÖKER	
Dr. Öğr. Üyesi İ. Hakan FURKAN	
Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKBAĞCI	
.....	
.....	

Tez Savunması Tarihi

28.06.2018

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Doç. Dr. Cenker GÖKER danışmanlığında hazırladığım “Vergi Yargısında Yargı Kararlarının Uygulanması -Yerine Getirilmesi ve Yerine Getirilmemesi Üzerine Bir İnceleme- (Ankara.2018) “ adlı yüksek lisans tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

13.07.2018

Tezi Hazırlayan Öğrencinin
Adı ve Soyadı

Yudum ÖZÇELİK

İmzası


.....

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR CETVELİ	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YARGISI KARARLARININ YERİNE GETİRİLMESİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ

I. İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi	5
A. Konuya İlişkin Düzenlemeler.....	5
1. Anayasal Düzenlemeler.....	5
2. Yasal Düzenlemeler.....	13
B. Davanın ve Kararın Türünün Kararın Yerine Getirilmesi Üzerinde Etkisi.....	20
1. İptal Davaları	22
a) Yürütmenin Durdurulması Kararları	22
b) Esasa İlişkin Nihai Kararlar	29
2. Tam Yargı Davaları.....	30
C. İdari Yargı Sisteminde Yapılan Değişikliğin Kararın Yerine Getirilmesi Üzerinde Etkisi.....	34
1. 6545 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Öncesi İdari Yargı Sistemi	36
2. 6545 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Sonrası İdari Yargı Sistemi	45
II. Vergi Yargısı Kararlarının Yerine Getirilmesi.....	51
A. Yürütmenin Durdurulması Kararları	54
B. Esasa İlişkin Nihai Kararlar.....	56

İKİNCİ BÖLÜM
TEORİ VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA
VERGİ YARGISI KARARLARININ YERİNE GETİRİLMEMESİ

I. Vergi Yargısı Kararlarının Yerine Getirilmemesi	63
A. Hiç Yerine Getirmeme	64
B. Gereği Gibi Yerine Getirmeme	72
1. Geç Yerine Getirme.....	73
a) Yargı Kararının Gereğinin Geç Yerine Getirilmesi Halinde Faiz	76
b) Mükellef Tarafından Yapılan Ödemelerin Mükellefe İade Edilmesi Gereken Zaman	85
c) Ödeme Emrinin Yargı Organı Tarafından Hukuka Uygun Bulunması Halinde Haksız Çıkma Zammının Talep Edileceği Zaman	100
2. Eksik veya Hatalı Yerine Getirme.....	105
a) Tarh İşleminin İptal Edilmesinden Sonra Mükellefe Yapılacak Ödemede Faiz.....	105
b) Üç Kat Vergi Zıyaı Cezası Kesilmesine İlişkin İşlemin Yargı Kararıyla İptal Edilmesi Durumunda Uzlaşma	114
c) Vergi İnceleme Raporunun Yargı Kararı ile İptal Edilmesinin Ardından Mükellef Kayıtlarının Düzeltilmesine İlişkin İşlem Tesis Edilmesi.....	118
d) Vergilendirmeye İlişkin Birel İdari İşlemlerin İptal Edilmesinin Diğer Birel İdari İşlemlere Etkisi.....	125
aa. Mükellefiyet Tesis Edilmesine İlişkin İşlemin İptalinin Tarh İşlemine veya Tahsil Sürecine İlişkin İşlemlere Etkisi.....	125

ab. Tarh İşleminin Yargı Kararı ile İptal Edilmesinin Amme Alacağına	
Güvence Altına Alınmasına İlişkin İşlemlere	
Etkisi.....	132
ac. Tarh İşleminin İptal Edilmesi Yönündeki Yargı Kararının Tahsil	
Sürecindeki İşlemlere	
Etkisi.....	137
ad. Tahsil Sürecindeki İşlemlerden Birinin Yargı Kararı ile İptal	
Edilmesinin Tahsil Sürecindeki Diğer İşlemlere	
Etkisi.....	144
3. Biçimsel Yerine Getirme.....	148
a) Tarh İşleminin İptal Edilmesinden Sonra Yeniden Tarh İşlemi Tesis	
Edilmesi	150
aa. Yetki Unsuru Açısından.....	152
ab. Şekil Unsuru Açısından.....	158
ac. Sebep Unsuru Açısından.....	158
ad. Konu Unsuru Açısından.....	162
ae. Amaç Unsuru Açısından.....	164
b) Mükellefiyet Tesis Edilmesine İlişkin İşlemin İptali Sonrasında Aynı	
Döneme İlişkin Tarh İşlemi Tesis Edilmesi.....	165
c) Vergilendirmeye İlişkin Düzenleyici İşlemin İptal Edilmesinin Ardından	
Aynı Konuya İlişkin Olarak Düzenleyici İşlem Tesis Edilmesi.....	166
II. Vergi Yargısı Kararlarının Yerine Getirilememesi.....	169
A. Kanun ile Engellenmesi Nedeniyle.....	169
B. Hukuken ya da Fiilen İmkânsız Olması Nedeniyle.....	176
C. Davacının Talebi Nedeniyle.....	181

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YARGISI KARARLARININ YERİNE GETİRİLMEMESİ NEDENİYLE

ORTAYA ÇIKAN ZARARLARIN TAZMİNİ

I. İdari Yargı Kararlarını Yerine Getirmeyen (veya Getiremeyen) İdarenin Mali Sorumluluğu	186
II. İdari Yargı Kararlarını Yerine Getirmeyen (veya Getiremeyen) İdarenin Mali Sorumluluğundan Kaynaklanan Davaların Usul Hukuku Boyutu	195
A. Görevli Yargı Kolu.....	195
B. Görevli ve Yetkili Mahkeme.....	198
C. Davanın Türü.....	203
D. Davanın Konusu: Tazminatın Kapsamı	210
1. Maddi Tazminat.....	211
2. Manevi Tazminat.....	217
E. Ehliyet.....	225
1. Davacı Bakımından	225
2. Davalı Bakımından.....	230
F. Süre	233
 SONUÇ ve ÖNERİLER	244
 ÖZET	255
 KAYNAKÇA	257

KISALTMALAR

ABD	: Ankara Barosu Dergisi
a.g.e.	: Adı Geçen Eserde
a.g.m.	: Adı Geçen Makalede
AİD	: Amme İdaresi Dergisi
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AY	: Anayasa
AYD	: Anayasa Yargısı Dergisi
AYMKBB	: Anayasa Mahkemesi Kararlar Bilgi Bankası (www.anayasa.gov.tr)
Bkz./bkz.	: Bakınız/bakınız
B. N.	: Başvuru Numarası
C	: Cilt
CWHMİP	: Corpus Web Hukuk Mevzuat ve Hukuk İçtihat Programı (www.corpus.com.tr)
DD	: Danıştay Dergisi
dn.	: Dipnot
E.	: Esas
E.T.	: Erişim Tarihi
GÜHFD	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
HUDOC	: European Court of Human Rights (www.hudoc.echr.coe.int)

İHAMİ	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları (www.aihm.anadolu.edu.tr)
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KİBB	: Kazancı İçtihat Bilgi Bankası (www.kazanci.com)
LEX	: Lexpera Yeni Nesil Hukuk Bilgi Sistemi (www.lexpera.com.tr)
LMHD	: Legal Mali Hukuk Dergisi
m.	: Madde
MÇD	: Mali Çözüm Dergisi
MÜHFD	: Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SÜHFD	: Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
T.	: Tarih
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
TODAİE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
vd.	: Ve Devamı
VDD	: Vergi Dünyası Dergisi
VSD	: Vergi Sorunları Dergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y	: Yıl
YD	: Yaklaşım Dergisi

GİRİŞ

Vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesi ve getirilmemesini konu edinen bu çalışma ve yargı kararlarının-veya idari yargı kararlarının- yerine getirilmesini konu edinen pek çok çalışmanın varlığı hukuk devleti ilkesi açısından önemli bir soruna işaret etmektedir. Oysa idari yargı kararlarının yerine getirilmesi ile yükümlendirilmiş olan idarenin bu yükümlülüğünü gecikmeksizin yerine getirmesi gerekliliği Anayasa ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda tartışma konusu yapılamayacak kadar açık bir şekilde öngörülmüştür. Bu çalışma, “olmaması” gereken ve fakat “olan” durumun, aslında “olmamasını gerektiren” nedenleri vergi hukuku özelinde irdelenmek amacına yöneliktir.

Öncelikle, çalışmanın konu edindiği soruna terminolojik açıdan en uygun düşen ifadenin tespit edilmesi gerekmektedir. İdari yargı kararlarına ilişkin olarak yargı kararlarının yerine getirilmesi sorunu pek çok çalışmanın konusunu oluşturmuştur. Bu çalışmalar incelendiğinde yargı kararlarının icaplarına uygun olarak işlem tesis edilmesi/edilmemesi veya eylemde bulunulması/bulunulmaması hususu için bazı yazarların “yerine getir(me)me” bazılarının ise “uygula(ma)ma” terimini kullandığı gözlemlenmiştir. Her iki kavram arasında anlam bakımından bir farklılık bulunmamaktadır; ancak mevzuatta “yerine getirme” ibaresi kullanıldığından ötürü bu çalışmada çoğunlukla bu terimin kullanılması tercih edilmiştir.

Vergi hukukunun idare hukukunun bir alt dalı olması ve vergi yargısının idari yargı içerisinde konumlandırılmış olması nedeniyle vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesi noktasında yeni kuralların aranmasına ihtiyaç bulunmamaktadır; zira idari yargı kararlarının yerine getirilmesine ilişkin ilkeler ve getirilmemesine ilişkin hususlar vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesi bağlamında da kullanılabilir niteliktedir. Bu nedenle, çalışmada, idari yargı kararlarının yerine getirilmesi hususuna ilişkin olan ilkeler vergi hukuku çerçevesinde değerlendirilerek, idari yargılama hukukuna hakim

olan bu ilkelerin vergi yargılama hukukuna olan yansımalarının aktarılması amaçlanmaktadır.

Yukarıda ana hatları ile özetlenen bu çalışmanın üç bölümden oluşması öngörülmüştür. Çalışmanın idare hukuku ile olan yakın ilişkisi nedeniyle, ilk bölüme, idari yargı kararlarının yerine getirilmesi hususunun incelenmesiyle başlanılmıştır. Bu bağlamda, hukuk devleti ilkesi ve bu ilkenin olmazsa olmazları niteliğinde olan ilkeler değerlendirme konusu yapılmıştır. Bunun akabinde, anayasal hükümlere paralel doğrultuda düzenlenmiş olan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilgili hükmünün tarihsel seyri *-yalnızca vergi hukuku ile bağlantısı kurulabilecek nitelikteki değişiklikler çalışma konumuz ile ilişkilendirilebildiği ölçüde-* irdelenmiştir. Bu şekilde sorunun anayasa ve kanun hükümleri ile çerçevesinin çizilmesinin ardından, idari yargılama hukukunda mevcut olan dava türleri bağlamında verilen kararların yerine getirilmesine ilişkin ilkeler ortaya koyulmuştur. İdari yargı sisteminde 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin kararın yerine getirilmesi üzerinde etkileri incelenmiştir. Bu bölümde, son olarak, çalışmanın vergi yargısına özgülenmesi nedeniyle, genel hatlarıyla ortaya koyulmaya çalışılan idari yargılama hukukuna ilişkin ilkeler ile bağlantı kurulması adına, vergi davalarının hukuki niteliğinin saptanarak vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesi hususu değerlendirme konusu yapılmıştır.

Vergi yargısı (yürütmeyi durdurma ve esasa ilişkin nihai) kararlarının yerine getirilmesine ilişkin olarak yapılan temel tespitlerin ardından, ikinci bölümde, vergi yargısında dava konusu edilebilecek idari işlemlere ilişkin olarak açılan davalarda verilen kararların nasıl yerine getirileceği saptanmak suretiyle, yargı kararlarının icaplarına uygun bir biçimde yerine getirilmemesi halinde yerine getirmeme sorunu görünüm biçimlerine ayrıştırılarak incelenmiştir. Hiç yerine getirmeme ve gereği gibi yerine getirmeme (geç yerine getirme/eksik-hatalı yerine getirme/biçimsel yerine getirme) biçiminde tezahür eden yargı kararının yerine getirilmemesinin türleri vergi

hukuku açısından -yargı kararlarıyla saptanabildiği ölçüde uygulamada karşılaşılan örneklerle zenginleştirilmeye çalışılarak- değerlendirilmiştir. Son olarak, idari yargı kararlarının yerine getirilmesinin önünde engel oluşturan veya kararın yerine getirilmemesine olanak sağlayan haller incelenmiş; vergi yargısındaki yansımaları çalışma kapsamına alınmıştır.

Yargı kararlarının yerine getirilmesi ve getirilmemesi durumlarının vergi yargılaması özelinde incelenmesinin ardından, üçüncü bölümde, kararların yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan zararların tazmin edilmesi konusu incelenmiştir. Bu başlık altında, öncelikle, yargı kararlarını yerine getirmeyen ve getiremeyen idarenin sorumluluğu mali sorumluluk ile sınırlı olarak incelenmiş; idarenin mali sorumluluğunun kapsamının belirlenmesinin ardından vergi yargısı kararlarının yerine getirilmemesi durumunda kararın yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararların tazmin edilmesine ilişkin yargısal süreç üzerinde çalışılmıştır. Bu bağlamda, sözü edilen davalar bakımından görevli yargı kolunun belirlenmesi ile başlanılmış olup ardından görevli yargı kolu içerisinde görevli ve yetkili olan mahkeme, davanın türü, davanın konusu, ehliyet, süre hususları ele alınmıştır.

Çalışmanın sonuç ve önerilere ilişkin kısmında ise vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesine ilişkin olarak birinci bölümde ortaya koyulan saptamalar ile yargı kararlarının yerine getirilmemesi biçimlerinin vergi yargısı perspektifinden incelendiği ikinci bölümde yer alan incelemeler özetlenmiştir. Bunun ardından, üçüncü bölümde değerlendirme konusu yapılan idarenin yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle mali sorumluluğu gibi idari yargı -ve dolayısıyla vergi yargısı- kararlarının yerine getirilmemesi sorununa ilişkin olarak öngörülen düzenlemeler ele alınmış ve bu düzenlemelerin etkinliği, yeterliliği incelenmeye gayret edilmiştir. Son olarak, bu düzenlemelerin dışında, idari yargı kararlarının yerine getirilmemesi sorununun

özümüne katkı sağlayacak nitelikte olduğu öğretide ifade olunan öneriler bir araya getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ YARGISI KARARLARININ YERİNE GETİRİLMESİNİN
TEORİK ÇERÇEVESİ

I. İdari Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi

A. Konuya İlişkin Düzenlemeler

1. Anayasal Düzenlemeler

Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu nitelendirmesi, hukuk devleti ilkesinin gereklerinin sağlanması zorunluluğunu beraberinde getirmektedir. Bunun yanında, Anayasa'da hukuk devleti ilkesine yer verilmesi ile yetinilmemiş olup üst bir kavram olan hukuk devleti ilkesinin yansımalarına da yine anayasada ve fakat başka başlıklar altında yer verilmiştir. Hukuk devleti ilkesinin yanında adil yargılanma hakkının¹ 36'ncı maddede ve idarenin yargı yolu ile denetlenmesine imkân sağlayan ilkenin² 125'inci maddede ayrıca düzenlenmiş

¹ Adil yargılanma hakkının hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olduğu yönünde bkz. Akıncı, Müslüm, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 411; İnceoğlu, Sibel, **Adil Yargılanma Hakkı ve Yargı Etiği**, Şen Matbaa, Ankara, 2007, s. 5.

² İdarenin yargısal denetiminin hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olduğu yönünde bkz. Onar, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C.1, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, İstanbul, 1966, s. 230; Giritli, İsmail- Bilgen, Pertev-Akgüner, Tayfun, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, 3. Bası, 2008, s. 64; Zabunoğlu, Yahya Kazım, **İdare Hukuku**, C. 1, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 94; Gözübüyük, Şeref- Tan, Turgut, **İdare Hukuku**, C. 1, Turhan Kitabevi, 7. Bası, Ankara, 2010, s. 46; Atay, Ender Ethem, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 2. Baskı,

olmaları bu duruma örnek oluşturmaktadır. Yine, bu bağlamda, *-bu çalışmanın konusunu oluşturan-* Anayasa'nın 138'inci maddesindeki yargı kararlarının gecikmeksizin uygulanmasının zorunlu olduğunu düzenleyen hükmün³ de hukuk devleti ilkesi kapsamına dahil edilmesi mümkündür.

Ankara, 2009, s. 126; Gözler, Kemal, **İdare Hukuku**, C. 1, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2. Baskı, 2009, s. 124; Günday, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2011, s. 46; Balta, Tahsin Bekir, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, Ankara, 1970, s. 108; Özbudun, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 124; Altay, Evren, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 3; Özdeş, Orhan, "Danıştay Kararlarının Yerine Getirilmesi Zorunluluğu", **DD**, 1976, Y. 6, S. 20-21, s. 26. Aynı yönde bkz. Danıştay Dava Genel Kurulu'nun 30.03.1950 tarih, 1949/320 ve K. 1950/128 sayılı kararı: "... *bütün idari tasarrufların kazai murakabeye tabi tutulması, hukuka bağlı devlet prensibinin en mütebariz ve karakteristik bir vasfı icabıdır*" (Atay, Ender Ethem, "İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması", **Danıştay ve İdari Yargı Günü**, 139. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 73, Ankara, 2007, s. 13).

³ Yargı kararlarının yerine getirilmesi gerekliliğinin hukuk devleti ilkesinin gereklerinden biri olduğu yönünde bkz. Altay, a.g.e., s. 2; Kaya, Cemil, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Konusuna Danıştay'ın Yaklaşımı (İYUK Madde 28 Üzerine Bir İnceleme)**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 43; Yılmaz, Serdar, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Zorunluluğu ve Bu Kararların Uygulanmasına Karşı Öngörülen Hukuksal Önlemler**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009, s. 41. Aynı yönde bkz. Danıştay 8. Dairesi'nin

31.03.2016 tarih, E. 2015/10852 sayılı kararı “... yargı kararları uygulanmadığı ve uygulanmakta ihmal gösterildiği takdirde hukuka, Anayasa düzenine aykırı hareket edilmiş ve hukuk devleti ilkesi zedelenmiş olur”; Danıştay 11. Dairesi’nin 17.09.2015 tarih, E. 2012/6879 ve K. 2015/4223 sayılı kararı: “Söz konusu ilke karşısında, idarenin maddi ve hukuki koşullara göre uygulanabilir nitelikte olan bir yargı kararını <aynen> ve <gecikmeksizin> uygulamaktan başka bir seçeneği bulunmamaktadır”; Danıştay 13. Dairesi’nin 16.02.2015 tarih, E. 2014/4872 ve K. 2015/539 sayılı kararı: “... mahkeme kararlarına uymak Hukuk Devleti’nin olmazsa olmaz koşuludur”; Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 09.12.2010 tarih, E. 2006/1321 ve K. 2010/2160 sayılı kararı: “İdarenin yargı kararlarına uyması ve bu kararların gereklerine göre işlem ya da eylemde bulunması zorunluluğu Anayasa’nın 2 nci maddesinde yer alan <hukuk devleti> ilkesinin bir gereği olup, bu ilke karşısında idare, mahkeme kararlarını <aynen> ve <gecikmeksizin> uygulamak zorundadır”; Danıştay 5. Dairesi’nin 27.10.2010 tarih, E 2008/1385 ve K. 2010/6441 sayılı kararı: “İdarenin yargı kararlarına uyması ve bu kararların gereklerine göre işlem ya da eylemde bulunmak zorunda olması aynı zamanda <hukuk devleti> ilkesinin bir gereğidir. Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan bu ilke karşısında idarenin, mahkeme kararlarını <aynen> ve <gecikmeksizin> uygulamaktan başka bir seçeneği bulunmamaktadır”; Danıştay 8. Dairesi’nin 27.01.2010 tarih, E. 2010/1 sayılı kararı “Hukuk devletinde yargı kararlarının uygulanmamasından söz edilmeyecek olup...” ; Danıştay 10. Dairesi’nin 31.12.2007 tarih, E. 2005/6767 ve K. 2007/6696 sayılı kararı: “Anayasa’nın 2 nci maddesinde yer alan <hukuk devleti> ilkesinin doğal sonucu olarak idarenin mahkeme kararlarını <aynen> ve <gecikmeksizin> uygulamaktan başka bir seçeneği bulunmamaktadır”.

Bir hukuk devletinde yargı kararının uygulanmamasının söz konusu dahi olamayacağı⁴; bir başka ifadeyle, hukuk devleti ile yargı kararlarının uygulanmaması halinin bir arada düşünölemeyeceğı⁵ açıktır. Tek başına yargı kararlarının uygulanması hususunun hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmazları arasında yer aldığı açık olmakla birlikte, hukuk devleti ilkesinin diğere gerekleri olan idarenin yargı yoluyla denetimi ve adil yargılanma hakkı ile birlikte bir bütün olarak değeriendirme yapıldığında da aynı sonuca ulaşılması mümkündür.

İdarenin denetlenmesinin en etkili yolu olarak nitelendirilen⁶ yargı yolu ile denetime ilişkin bu yöndeki nitelendirmede, yargı kararlarının bağlayıcı nitelik taşımasının önemli derecede bir etkisi bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, bir denetim yolunun etkinliğı noktasında önemli bir paya sahip olan bir hususun yerine getirilmemesi bu denetim yolunu da etkisiz kılacağından, idarenin yargı yoluna başvurularak denetlenmesi sürecinin başlatılmasının sonunda verilen kararın uygulanmaması bu denetimin etkinliğini ortadan kaldıracaktır. Yargı kararlarının yerine getirilmesinin idarenin yargı yolu ile denetlenmesi bakımından zorunlu olduğu görölmektedir.

⁴ Ozansoy, Cüneyt, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması ve İdare Gerçeğı”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü**, 133. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 63, Ankara, 2003, s. 165.

⁵ Özdeş, a.g.m., s. 24.

⁶ Özay, İl Han, **Günüşığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, 2004, s. 16; Akıllıoğlu, Tekin, “Yönetisel Yargı ve Denetimin Etkinliğı”, **AİD**, C. 23, S. 1, 1990, s. 4, <http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/3e4f07d474bec6e_ek.pdf?dergi=Amme%20Idaresi%20Dergisi>, (E.T.05.11.2016); Zabunoğlu, a.g.e., C.1, s. 94; Karatepe, Şükrü, **İdare Hukuku**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1988, 27.

Öte yandan, adil yargılanma hakkı bünyesinde birçok unsuru barındıran bir nitelik taşımaktadır; bu unsurlardan bazıları Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde açıkça yer almakta iken bazılarının hakkın kapsamına zımnen dahil olduğu kabul edilmektedir⁷. Gerek öğretide⁸ gerek yargı kararlarında⁹ yargı kararlarının yerine

⁷ Gölcüklü, Feyyaz, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde <Adil Yargılama>", **AÜSBFD**, C. 49, S. 1-2, 1994, s. 200.

⁸ Akıncı, a.g.e., s. 405; İncoğlu, a.g.e., s. 129.

⁹ AİHM: "Süzer ve Eksen Holding-Türkiye", B.N.: 6334/05, parag. 114; "Hornsby-Yunanistan", B.N.:18357/91, parag. 40; "Okuy ve diğerleri-Türkiye", B.N.: 36220/97, parag. 72. Aynı yönde bkz. "Büker-Türkiye", B.N.: 29921/96; "Dildar-Türkiye", B.N.: 77361/01; "Ak-Türkiye", B.N.: 27150/02; "Hasefe-Türkiye", B.N.: 25580/03; AYM: "Arif Canlı", B.N.:2014/7152, parag. 34; "Hakan Yıldız", B.N.:2014/8804, parag. 31. Mahkemeye erişim hakkı bakımından yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların yerine getirilmesi ile nihai kararların yerine getirilmesinin farklılık arz ettiği yönünde bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2014/20527 başvuru numaralı bireysel başvuru hakkında verdiği 22.11.2017 tarihli karar: "*Yürütmenin durdurulması kurumu anayasal bir değer ve öneme sahip olmakla birlikte adil yargılanma hakkı kural olarak nihai ve kesin nitelik taşıyan yargı kararlarının sonucuna erişmeyi güvence altına almakta olup yürütmenin durdurulması kararlarının bu nitelikte olmadığı açıktır. Yürütmenin durdurulması kararlarının icra edilmemesinin de diğer ara kararlarında olduğu gibi ancak adil yargılanma hakkına hakim olan ilkelerden yargılamamın bütününe adil olmaktan çıkması ilkesi dikkate alınarak mahkemeye erişim hakkı kapsamında incelenmesi gerekmektedir. Buna göre yargılama bakımından nihai nitelik taşımayan yürütmenin durdurulması kararlarının icra edilmemesine adil yargılanma hakkı yönünden bakılacak husus; yürütmenin durdurulması kurumunun niteliği gereği bu kararın*

getirilmesinin yargılamanın tamamlayıcısı niteliğinde olduğu ve bu nedenle yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde mahkemeye erişim hakkının¹⁰ görünürde kalacağı ifade edilmektedir. Yargı kararları salt idari eylem ya da idari işlemin hukuka aykırılığını tespit eden belgeler olmayıp uygulanmaları için verildiklerinden¹¹ hukuka aykırılığın tespiti ve giderilmesi amacıyla açılan dava neticesinde verilen kararın yerine getirilmesi ile hukuka uygunluk sağlanacaktır. Bu durum yargı kararlarının yerine getirilmesinin mahkemeye erişim hakkı ve dolayısıyla adil yargılanma hakkı bakımından da zorunlu olduğuna işaret etmektedir.

Böylelikle, salt hukuk devleti ilkesinin veyahut bu ilkenin görünüm biçimlerinden olan Anayasa'nın 125 ve 36'ncı maddelerinin yargı kararlarının uygulanması için yeterli olduğu görülmektedir. Yukarıda belirtilen iki ilke/hak yargı kararlarının uygulanmasını içerisinde barındırsa da, yargı kararlarının uygulanma zorunluluğunun hem 1961 Anayasası'nın "mahkemelerin bağımsızlığı" başlığını taşıyan 132'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında hem de 1982 Anayasası'nın aynı başlığı taşıyan 138'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında "*Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez*" biçiminde düzenlendiği görülmektedir. Yukarıda belirtilen maddede olduğu gibi yargı

uygulanmamasının ileride başvuru lehine verilecek muhtemel nihai kararın icra edilmesini imkansız hale getirecek veya aşırı derecede zorlaştıracak nitelikte olup olmadığıdır".

¹⁰ Mahkemeye erişim hakkının da anılan hakkın kapsamına zımnen dahil edilmiş bir unsur olduğu yönünde bkz. İncoğlu, a.g.e., s. 10.

¹¹ Altay, a.g.e., s. 4.

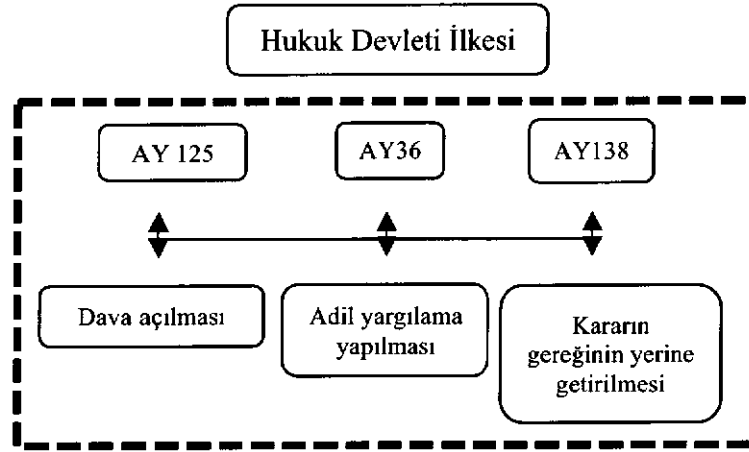
kararlarının¹² uygulanması gerekliliğinin açık bir biçimde belirtilmesine gerek dahi yoktur¹³. Anayasada bu durumun açıkça ifade edilmesine gerek olmamasına karşın bu yönde bir düzenleme yapılmak suretiyle yargı kararlarının uygulanması gerekliliğinin vurgulanması¹⁴ yargı kararlarının yerine getirilmesi hususuna atfedilen değerin artmasını sağlayacağından önemlidir.

¹² Anayasanın 138’inci maddesinin sadece adli yargı kararlarına ilişkin olduğu ve fakat idari yargı kararlarını kapsamadığı ileri sürülmesine karşın bu durumun kabulü mümkün görülmemektedir (Özdeş, a.g.m., s. 34). Zira, yukarıda açıklandığı üzere, hukuk devleti ilkesinin her türlü yargı kararının uygulanmasını gerekli kıldığı ve bu hükümde yargı kararları bağlamında herhangi bir ayırım yapılmamış olması hükmün yalnızca adli yargı kararlarına ilişkin olduğu görüşünü kabul edilemeyeceğini ispatlar niteliktedir. Keza, Anayasa’nın 138’inci maddesinin her iki yargı düzeninde verilen kararları da kapsadığı açıktır (Yıldırım, Turan, “Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü**, 133. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 63, Ankara, 2003, s.153).

¹³ Altay, a.g.e., s. 2.

¹⁴ Anayasa’nın 138’inci maddesinde yargı kararlarının uygulanma zorunluluğunun “hatırlatıldığı” ibaresi için bkz. Altay, a.g.e., s. 3. Aynı yönde bkz. Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. İdari Dava Dairesi’nin 27.04.2017 tarih, E. 2017/1551 ve K. 2017/1636 sayılı kararı: “*Anayasanın yukarıda yer verilen 138. maddesinde, yasama ve yürütme organları ile idarenin mahkeme kararlarına uyma zorunluluğu hatırlatılmıştır. Bu durumun aksi mümkün değildir. Dolayısıyla maddede hatırlatılan mahkeme kararlarının uygulanması zorunluluğunu, kararların hiç uygulanmaması haline özgü olarak değerlendirmekten ziyade kararların tam olarak yerine getirilmesini sağlamaya yönelik olarak değerlendirmek gerekir. Zira kararların*

Bir diğer yönden, Anayasa'nın 36, 125 ve 138'inci maddelerinde öngörülen ilkelerin birlikte gerçekleşmesi halinde tam anlamıyla bir hukuk devletinden bahsedilmesi mümkündür. Zira, ilk olarak Anayasanın 125'inci maddesi ile idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı yolu ile denetlenmesi imkânı elde edilmesi; ikinci aşamada açılan davada 36'ncı madde uyarınca adil bir biçimde yargılama yapılması; son aşamada ise yargılama neticesinde verilen kararın gecikmeksizin ve icaplarına uygun bir biçimde yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu birbirine içkin olan üç unsurdan oluşan hukuk devleti ilkesinin, bu çalışma açısından önem arz eden son unsurunun eksik olması halinde hukuk devleti ilkesinin sağlandığı kabul edilemeyecektir.



Son olarak, saptanması gereken husus, yargı kararlarının uygulanması açısından kanuni bir düzenleme yapılmasının gerekli olup olmadığıdır. Bu hususa ilişkin olarak yukarıda belirtilen anayasal hükümlerin varlığı nedeniyle, *-isabetli bir biçimde-* bu konunun ayrıca kanunla düzenlenmesine gerek olmadığı¹⁵ belirtilmektedir. Bu yönde kanuni düzenlemenin bulunması zorunlu olmamasına karşın, 2577 sayılı İdari

değiştirilemeyeceği ifadesi, kararın şeklen değil ve fakat içeriğine uygun olarak yerine getirilmesini, <geciktirilemeyeceği> yolundaki ifade ise uygulamanın belirli bir süre içinde yapılması gereğini belirtme amacını taşımaktadır”.

¹⁵ Özdeş, a.g.m., s. 26.

Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde yargı kararlarının uygulanması gerekliliği düzenlenmiştir.

2. Yasal Düzenlemeler

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi ile idari yargı özelinde, yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesi gerekliliği belirtilmekte ve yerine getirilmesinde uyulacak esaslar düzenlenmektedir. Konuya ilişkin tarihsel süreç ele alınmadan isabetli hukuki nitelendirmelere ulaşmak mümkün görülmemektedir. Bu nedenle, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde yapılan değişiklikler - *bu çalışmada yargı kararlarının uygulanmaması sorununa vergi hukuku perspektifinden bakıldığından yalnızca vergi hukuku ile bağlantısı kurulabilecek olanları*- konumuzu ilgilendirdiği ölçüde, bu başlığın kapsamına alınmıştır¹⁶.

Yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesi, kanun düzeyinde ilk olarak, 1961 Anayasası'nın yürürlükte olduğu dönemde 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun¹⁷ 95'inci maddesinde¹⁸ düzenlenmiştir. Bu düzenlemede idareye, yargı kararlarının icaplarına

¹⁶ Bu değişikliklere ilişkin detaylı açıklamalara bu başlık altında bütün olarak yer verilmesi yerine çalışmanın ilerleyen bölümlerinde -söz gelimi kararın yerine getirilmesi için öngörülen süreye “geç yerine getirme” başlığı altında, kararın yerine getirilmemesi nedeniyle yargısal yola başvurulması halinde hasım mevkiinde yer alabilecek idare/kamu görevlisine “ehliyet” başlığı altında- değinilmesi tercih edilmiştir.

¹⁷ 31.12.1964 tarih ve 11896 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸ “*Dava daireleri ile Dava Daireleri Kurulu kararları kesin olup muhkem kaziyenin bütün hukuki sonuçlarını hasıl eder. Bu kararlar aleyhine, ancak bu kanunda yazılı kanun yollarına başvurulabilir.*”

uygun bir biçimde işlem tesis etme veya eylemde bulunma ödevi yüklenmiş olmasına karşın bu ödevin yerine getirilmesine ilişkin herhangi bir süre öngörülmemiştir.

1982 Anayasası'nın yürürlüğe girmesinden önce, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte idari yargı sistemine ilişkin çeşitli değişiklikler olmuştur. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun¹⁹ "Kararların Sonuçları" başlıklı 28'inci maddesi²⁰ ile mülga 521 sayılı Kanun'dan daha detaylı bir düzenleme

İdare, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 132nci maddesi gereğince, Danıştay ilamlarının icaplarına göre işlem veya eylem tesis etmeye mecburdur.

Tam yargı davaları hakkında Danıştaydan çıkan ilamlar genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.

Danıştay ilamlarını icaplarına göre, eylem veya işlem tesis etmiyen idare aleyhine, Danıştayda maddi ve manevi tazminat davası açılabilir."

¹⁹ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ "1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, en geç altmış gün içinde işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi davalarında vergi mahkemelerince verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

2. Tam yargı davaları hakkındaki kararlar genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.

3. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

yapılmıştır. Bu düzenleme ile kararın “*en geç altmış gün içinde*” yerine getirileceğinin ifade edilmesi suretiyle kararın yerine getirilmesi için azami bir süre öngörülmüştür. 521 sayılı Kanun’da yer alan, tam yargı davalarına ilişkin kararların genel hükümlere göre infaz edileceği ve yargı kararının yerine getirilmemesi halinde idare aleyhine tazminat davası açılabileceğine ilişkin hükümler yeni düzenlemede de aynen korunmuştur. Bunların yanında, kararı kasten yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabileceği; vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda verilen kararların idareye tebliğinin ardından bu karara göre hesaplanacak verginin mükellefe bildirileceği; tazminat ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda verilen kararın geç yerine getirilmesi halinde idarenin kanuni gecikme faizi ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu ile yapılan düzenlemenin ardından, 1982 Anayasası’nda da konuyu düzenleyen 1961 Anayasası’ndaki anayasal hüküm aynen benimsenmiştir.

4001 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun’un²¹ 13’üncü maddesi²² ile bahsi geçen maddedeki yargı kararlarının

4. Mahkeme kararlarının altmış gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir.

5. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.

6. Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.”

²¹ 18.06.1994 tarih ve 21964 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²² “1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin

“en geç altmış gün içinde” yerine getirileceğine ilişkin ifade yerine kararların “gecikmeksizin” yerine getirileceği ve bu sürenin hiçbir biçimde kararın idareye tebliğinden itibaren otuz günü geçemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ana kural bu şekilde ortaya koyulduktan sonra haciz ve ihtiyati haciz hakkında verilen kararların kesinleşmesinden sonra işlem tesis edileceğine ilişkin istisna hükmü öngörülmüştür. Bunun yanında bir diğer değişiklik ise tam yargı davalarında verilen kararlara ilişkindir; İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin ilk halinde, herhangi bir ayırım yapılmaksızın tam yargı davalarında verilen kararların genel hükümlere göre yerine getirileceği öngörülmüşken söz konusu değişiklik ile tam yargı davaları hakkında verilen kararlar bakımından bir ayırım yapılarak yalnızca belli bir miktarı içeren kararların genel hükümlere göre yerine getirileceği öngörülmüştür.

6352 sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun’un²³ 58’inci maddesi ile yapılan ilk değişiklik²⁴ tam yargı

işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

2. Tam yargı davaları hakkındaki kararlardan belli bir miktarı içerenler genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.”

²³ 05.07.2012 tarih ve 28344 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴ “2. Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar

davaları hakkındaki kararlardan belli bir miktarı içerenlerin genel hükümlere göre uygulanacağını öngören hükmün, konusu belli bir miktarın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktarın davalı idareye yazılı şekilde banka hesap numarasının bildirildiği tarihten itibaren gecikmeksizin yerine getirilmesi gerektiği, bu sürenin otuz günü geçemeyeceği, bu sürele uyulmaması halinde kararın genel hükümlere göre yerine getirileceği şeklinde değiştirilmesidir. Bir diğer değişiklik²⁵ ise tazminat ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda verilen kararın geç yerine getirilmesi halinde idarenin kanuni gecikme faizi ödemekle yükümlü olduğuna ilişkin hükmün, tazminat ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda verilen kararın tebliğ tarihi ile idare tarafından yapılan ödeme tarihi arasındaki süreye 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında faiz işletilmesinin öngörülmesi suretiyle yeniden düzenlenmesidir. 6532 sayılı Kanun ile 2'nci ve 6'ncı fıkrada yapılan değişikliklerin anayasaya aykırılığı iddia edilmiş olmasına karşın, Anayasa Mahkemesi 04.07.2013 tarih, E. 2012/100 ve K. 2013/84 sayılı kararı²⁶ ile düzenlemelerin anayasaya aykırı olmadığına karar verilmiştir.

Yukarıda 4001 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi ile öngörüldüğü belirtilen *"Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar*

çerçevesinde yatırılır. Birinci fıkrada belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur."

²⁵ "6. Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez."

²⁶ 02.08.2013 tarih ve 28726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir” biçimindeki istisna hükmü, Anayasa Mahkemesi’nin 10.07.2013 tarih, E. 2012/107 ve K. 2013/90 sayılı kararı²⁷ ile iptal edilmiştir.

6526 sayılı Terörle Mücadele Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un²⁸ 18’inci maddesi ile kararı kasten yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilmesine ilişkin hüküm, mahkeme kararlarının süresi içinde yerine getirilmemesi halinde sadece idare aleyhine dava açılacağını öngören hüküm²⁹ ile değiştirilmiştir. Bu hükmün anayasaya aykırılığı iddia edilmiş olmasına karşın, Anayasa Mahkemesi 25.11.2015 tarih, E. 2014/86 ve K. 2015/109 sayılı kararı³⁰ ile bu düzenlemenin anayasaya aykırı olmadığına karar verilmiştir.

Tüm bu açıklamalar ışığında, yargı kararlarının yerine getirilmesine ilişkin hükmün yürürlüğe girmesinden itibaren gerek çeşitli kanunlarla değişiklik yapılmak suretiyle gerek Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmek suretiyle pek çok değişikliğe uğradığı görülmektedir³¹.

²⁷ 22.11.2013 tarih ve 28819 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸ 06.03.2014 tarih ve 28933 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁹ *“Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.”*

³⁰ 08.01.2016 tarih ve 29587 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³¹ Tüm bu değişikliklerin sonucunda 28’inci maddenin yürürlükte bulunan hali şu şekildedir:

“1.Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde

kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. ... ancak disiplin hükümleri saklıdır.

2.Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekalet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılır. Birinci fıkrada belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.

3.Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

4.Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.

5.Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.

6.Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir. Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez.”

B. Davanın ve Kararın Türünün Kararın Yerine Getirilmesi Üzerinde Etkisi

Yargı kararı, mahkemenin dava konusu edilmiş uyuşmazlık hakkında karar verebilmek için hukuki gerekçeye dayandırdığı irade açıklaması³² olarak tanımlanmaktadır. Mahkemeler tarafından verilen kararlar hakimin dosya ile bağlantısını kesip kesmemesine³³/uyuşmazlığın çözümüne devam edip etmemesine³⁴ göre ara kararlar ve nihai kararlar olmak üzere iki türlü olabilmektedir. Yargılamaya son veren ve hakimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran kararlara nihai karar denir³⁵. Nihai kararlar, usule ilişkin olarak verilen kararlar olabileceği gibi esas hakkında karar veren türde kararlar da olabilmektedir. Nihai karar, uyuşmazlığın esası hakkında herhangi bir çözüm içermeyen yalnızca usule ilişkin bir sorun ile sınırlı ise³⁶ usule ilişkin nihai karar; uyuşmazlığı esastan çözüme kavuşturuyorsa³⁷ esasa ilişkin nihai karar olarak adlandırılmaktadır.

Mahkeme kararlarına ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalara idari yargı perspektifinden bakıldığında, mahkemenin “idarenin savunması alındıktan sonra

³² Pekcanitez, Hakan- Atalay, Oğuz- Özkes, Muhammet, **Medeni Usûl Hukuku**, Yetkin Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2011, s. 539.

³³ Tanrıver, Süha, **Medeni Usul Hukuku Temel Kavramlar ve İlk Derece Yargılaması**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 980.

³⁴ Pekcanitez- Atalay- Özkes, a.g.e., s. 539.

³⁵ Kuru, Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C. 3, Demir Demir Müşavirlik ve Yayıncılık, 6. Baskı, İstanbul, 2001, s. 3004; Kuru, Baki- Arslan, Ramazan- Yılmaz, Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 23. Baskı, Ankara, 2012, 458; S. Tanrıver, a.g.e., s. 983.

³⁶ Kuru- Arslan- Yılmaz, a.g.e., 460; Tanrıver, a.g.e., s. 983.

³⁷ Kuru, a.g.e., s. 3005; Kuru- Arslan- Yılmaz, a.g.e., s. 459; Tanrıver, a.g.e., s. 984.

yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verileceğine” veya “davalı idareden bir belge istenilmesine” ya da “yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne”³⁸ ilişkin kararları ara kararlara örnek oluşturmaktadır. Nihai kararlar bakımından ise İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 14’üncü maddesinde yer alan şartları sağlanmaması sebebiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 15’inci maddesi uyarınca verilen “davanın reddi” veya “dilekçenin reddi” yönündeki kararlar usule ilişkin nihai karar, dosyanın esasan incelenmesinin ardından verilen “davanın reddi” ve “davanın kabulü” yolundaki kararlar ise esasa ilişkin nihai karar kapsamındadır.

Bu irdeleme, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 1’inci fıkrası ile yerine getirilme yükümlülüğü kapsamına alınan kararların belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. Mezkûr hüküm ile idareye gecikmeksizin yerine getirilme yükümlülüğü yüklenen kararlar Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarıdır. Bu nedenle, iptal davası bakımından yürütmenin durdurulması kararlarının ve “davanın reddi”/“davanın kabulü” yolundaki esasa ilişkin nihai kararların yerine getirilmesi ile tam yargı davası açısından “davanın reddi”/“davanın kabulü” yolundaki esasa ilişkin nihai kararların ayrıntılı bir biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir³⁹.

³⁸ Candan, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, PwC Danışmanlık Hizmetleri, 6. Baskı, İstanbul, 2015, s. 691. Aksi yönde bkz. Aslan, Zehreddin, **İdari Yargı’da Yürütmenin Durdurulması**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2. Basım, İstanbul, 2001, s. 39.

³⁹ İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2’nci fıkrasında öngörülen iptal ve tam yargı davalarının açılması için aranan koşulların olduğu uyumsuzluk bakımından, bu davalardan birinin açılmasının tercih edilmesi mümkün iken, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 12’nci maddesi ile tanınan imkândan yararlanılarak bu davaların birlikte açılması da mümkündür. İptal ve tam yargı davalarının birlikte açılması halinde,

1. İptal Davaları

a) Yürütmenin Durdurulması Kararları

Yürütmenin durdurulması, idari yargıda açılan bir davada, yargı yerinin dava konusu edilen idari işlemin veya yargı kararının yerine getirilmesinin dava sonuna kadar ertelemesidir⁴⁰. Bir başka ifadeyle, ciddi bir şüphenin bulunduğu hukuka aykırılığı, telafisi güç ve imkânsız zararları önlemek amacıyla davanın esasına etkili olmayacak şekilde alınan koruyucu bir tedbirdir⁴¹.

yargılama neticesinde verilen kararın yerine getirilmesi bakımından ise gerek iptal davasında gerek tam yargı davasında verilen kararlara ilişkin saptamalar bu davalar bakımından da geçerli olacağından dava türlerinin tasnif edilmesinde “iptal ve tam yargı davalarının birlikte açılması hali” için ayrı bir başlık oluşturulmamıştır.

⁴⁰ Uler, Yıldırım, **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, Sevinç Matbaası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 281, Ankara, 1970, s. 4.

⁴¹ Aslan, a.g.e., s. 39. Yürütmeyi durdurma kararlarının niteliği bağlamında yapılacak açıklamalar bu çalışmanın konusunun dışına çıkılmasına neden olacağından niteliğinin tartışmalı olduğunun belirtilmesi bu noktada yeterli görülmektedir. Yürütmenin durdurulması kararlarının ara karar olarak tanımlanamayacağı yönünde bkz. Aslan, a.g.e., s. 39; ara karar olarak tanımlanabileceği yönünde bkz. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 691; iptal davası içinde bir önlem niteliğinde olduğu yönünde bkz. Özay, a.g.e., s. 447; nihai karar olarak nitelendirilemeyeceği yönünde bkz. Feyzioğlu, Turhan “Danıştay Kararlarının Yerine Getirilmesi”, **Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1966, s. 28-29; geçici koruma tedbirleri teriminin kullanılabileceği yönünde bkz. Tekinsoy, M. Ayhan, **İdari Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 2013, s. 163.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca *“idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması”* ile *“idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması”* şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmesi gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinden anlaşıldığı üzere ve yukarıda ifade olunan tanımların doğası gereği yürütmeyi durdurma kararları ancak bir işlemin iptali istemiyle açılan davalarda verilebilmektedir.

Yürütmenin durdurulması kurumu ve şartlarına ilişkin açıklamaların sonrasında bu çalışma bakımından önem arz eden husus olan bu kararların etkisinin, sonucunun incelenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Bu incelemede yargılama süreci ile eş olarak, öncelikle, ilk derece mahkemesi aşaması, ardından ilk derece mahkemesi tarafından verilen yürütmeyi durdurma kararına itiraz aşaması, son olarak da üst derece mahkemesi aşaması olmak üzere üç aşamada yapılacaktır.

1961 Anayasası'nın “mahkemelerin bağımsızlığı” başlığını taşıyan 132'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan *“Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez”* biçimindeki düzenleme ile paralel bir şekilde kaleme alınan Danıştay Kanunu'nun 95'inci maddesinde *“İdare, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 132nci maddesi gereğince, Danıştay İlamlarının icaplarına göre işlem veya eylem tesis etmeye mecburdur”* ifadesine yer verilmiştir. Bu iki düzenleme birlikte okunduğunda, mahkeme kararlarının yerine getirilmesi kapsamında yürütmeyi durdurma kararlarının zikredilmediği görülmektedir. Bu düzenlemelerin mevcut olduğu dönemde, yürütmenin durdurulması kararlarının uygulanması konusunda idarenin değerlendirme yetkisi olduğu ileri sürüldüğü gibi⁴², Anayasanın 132'nci maddesinin esasa ilişkin nihai kararların yanında

⁴² Bu yöndeki görüşler için bkz. Uler, a.g.e.,s. 5, dn. 12.

yürütmeyi durdurma kararlarını kapsadığı⁴³ da ileri sürülmüştür. Hükmün esasa ilişkin nihai kararların yanında yürütmeyi durdurma kararlarını kapsadığı sonucuna ulaşılmasında yürütmeyi durdurma kararları ile iptal kararları arasındaki ilişkinin etkili olduğu ifade edilebilir⁴⁴. Zira, idari yargı yerlerince verilen yürütmeyi durdurma kararı, dava konusu idari işlemin etkilerini durdurmakla birlikte, dava konusu işlem tesis edilmeden önceki durumun yürürlüğünü sağlamaktadır⁴⁵. Bir başka ifadeyle, dava konusu edilen işlemin yürütülmesinin durdurulması hakkında verilen karar ile birlikte, işlemin yürütülebilirliği tesis edildiği andan itibaren askıya alınmaktadır⁴⁶. Böylelikle, yürütmenin durdurulması kararları ile iptal kararlarının aynı sonuçları doğurduğu kabul edilmektedir⁴⁷.

Yürütmeyi durdurma kararlarının Danıştay Kanunu'nun 95'inci maddesinde açıkça düzenlenmediği sürecin ardından, İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe

⁴³ Balta, a.g.e., s. 81.

⁴⁴ TEKİNSOY'a göre "*İdari işlemin iptali ile birlikte talep edilebilen yürütmenin durdurulması iptal sürecinde yer aldığından, bu kararın etkilerinin iptal kararıyla birlikte değerlendirilmesi olağandır*" (Tekinsoy, a.g.e., s. 153).

⁴⁵ Özeren, Ahmet Şükrü- Bayhan, Taci, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması**, 1992, s. 53. Aynı yönde bkz. Aslan, a.g.e., s. 80.

⁴⁶ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 706; Candan, Turgut, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanması", **İdari Yargı Paneli**, Türkiye Barolar Birliği-Mersin Barosu, 11-12 Nisan 2003, s. 224, <<http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/iy-03.pdf>>, (E.T.09.12.2016).

⁴⁷ Uler, a.g.e.,s. 4; Mumcu, Uğur, "Türk Hukukunda İptal Kararlarının Yerine Getirilmesi ve Sorumluluk", **AÜHFD**, C. 17, 1970, S. 3-4, s. 110. Aksi yönde bkz. Sarıca, Ragıp, "Danıştay Kararların Yerine Getirilmesi", **Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1966, s. 17.

girmiş ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde bahsi geçen karar türü de açıkça belirtilmiştir. Sözü edilen maddenin 1'inci fıkrasında yer alan *"Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur"* hükmünden anlaşılabacağı üzere, hükümde esasa ilişkin kararlar ile yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar arasında herhangi bir ayırım yapılmaksızın yürütmenin durdurulması kararlarının da gereğinin gecikmeksizin yerine getirilmesi gerekliliği ifade olunmuştur. Dolayısıyla, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi aşamasında verilen yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların da gecikmeksizin gereğinin yerine getirilmesi gerekmektedir⁴⁸.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 7'nci fıkrası uyarınca idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararlarının tebliğ edilmesinden itibaren yedi gün içerisinde bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. Bu bağlamda, yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi sonrasında bu karara karşı itiraz edilmesi neticesinde itirazı inceleyen bölge idare mahkemesi

⁴⁸ Nitekim, genel itibarıyla bir ayırım gözetilmesinin mümkün olmadığı, yürütmenin durdurulması kararlarının da esasa ilişkin kararlarda olduğu gibi gecikmeksizin yerine getirilmesi gerektiği yönünde bkz. Danıştay 13. Dairesi'nin 10.02.2009 tarih, E. 2007/15262 ve K. 2009/1606 sayılı kararı: *"2577 s. Kanunun 28 inci maddesinin 1 inci fıkrası hükmünde esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar arasında bir ayırım yapılmayarak , hem yürütmenin durdurulmasına hem de esasa ilişkin yargı kararlarının uygulanma zorunluluğundan söz edilmiş olması karşısında, yukarıda yer verilen [davanın esası hakkında verilecek kararın beklenilmesi gerektiği] gerekçeyle yürütmenin durdurulması kararının gereğinin yerine getirilmemesinde isabet bulunmamaktadır"*.

tarafından verilecek kararın yürütmenin durdurulması kararının yerine getirilmesine olan etkisi bir başka ifadeyle yürütmenin durdurulmasına ilişkin olarak verilen karara itiraz edilmesinin ilk derece mahkemesinin kararının yerine getirilmesine engel teşkil edip etmeyeceği hususunun saptanması gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi incelendiğinde, yürütmeyi durdurma kararına itiraz edilmesi halinde kararın yerine getirilmesi için itirazın sonucunun beklenmesi gerektiğini öngören bir düzenleme bulunmadığı görülmektedir. Keza, yerine getirilmesi bakımından esasa ilişkin kararlar ile yürütmenin durdurulması kararları arasında herhangi bir ayrım gözetilmediği göz önünde bulundurulduğunda, ilk derece mahkemesinin esasa ilişkin kararının yerine getirilmesinin önkoşulu olarak ilk derece mahkemesi kararının kesinleşmesi aranmazken, yürütmenin durdurulması kararları açısından kesinleşmenin önkoşul olarak arandığının kabulü mümkün gözükmemektedir. Görüldüğü üzere, yürütmenin durdurulması kararlarına itiraz edilmesi halinde yürütmenin durdurulması kararının gereğinin yerine getirilmesi için bölge idare mahkemesi tarafından verilecek kararın beklenilmesi gerekmektedir⁴⁹; aksine

⁴⁹ Danıştay 13. Dairesi'nin 10.02.2009 tarih, E. 2007/15262 ve K. 2009/1606 sayılı kararı: "2577 s. Kanunun 28 inci maddesinin 1 inci fıkrası hükmünde esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar arasında bir ayrım yapılmayarak , hem yürütmenin durdurulmasına hem de esasa ilişkin yargı kararlarının uygulanma zorunluluğundan söz edilmiş olması karşısında, yukarıda yer verilen [yürütmenin durdurulması kararına karşı yapılan itiraz neticesinde verilecek kararın beklenilmesi gerektiği] gerekçeyle yürütmenin durdurulması kararının gereğinin yerine getirilmemesinde isabet bulunmamaktadır".

yürütmenin durdurulması kararının kesinleşmesinin beklenilmesi hali yürütmenin durdurulması kararının “geç yerine getirilmesi” olarak nitelendirilebilecektir⁵⁰.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun “*Temyiz veya istinaf istemlerinde yürütmenin durdurulması*” başlığını taşıyan 52’nci maddesi uyarınca, ilk derece yargı mercilerince verilen nihai kararlarının, üst derece yargı mercileri tarafından hukuka uygunluğunun denetlendiği süreçte de yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi imkânı bulunmaktadır. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus ise şudur ki, üst derece yargı mercileri tarafından yürütmesinin durdurulması talep edilen ve şartların varlığı halinde yürütmesi durdurulan ilk derece mahkemesinin kararıdır.

İlk derece mahkemesi tarafından verilen karar davanın kabulü yolunda ise bu kararın sonrasında İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesi uyarınca kararın gereği yerine getirilmiş olacağından ve ilk derece mahkemesi kararının sonrasında yukarıdaki madde uyarınca⁵¹ bu karara karşı temyiz veya istinaf istemlerinde

⁵⁰ Buna karşın, yürütmenin durdurulması kararının gereği yerine getirilmeden davanın esası hakkında davanın reddi yönünde karar verilmesi halinde yürütmenin durdurulması kararının yerine getirilme yükümlülüğünün ortadan kalkacağı yönünde bkz. Danıştay 13. Dairesi’nin 10.02.2009 tarih, E. 2007/15262 ve K. 2009/1606 sayılı kararı: “*Açılan bir davada, işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verildikten sonra davanın reddedilmesi halinde, işlem tekrar yürürlük kazanır ve daha önce yürütmenin durdurulması kararı gereği bir işlem tesis edilmemişse ... davanın reddi idareye yeni bir uygulama yükümlülüğü de getirmez. Bu aşamada, Anayasa’nın 138 inci maddesi hükmü uyarınca mahkeme kararları yasama, yürütme organları ve idare yönünden olduğu kadar, yargı organları açısından da bağlayıcıdır*”.

⁵¹ İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 52’nci maddesinin 1’inci fıkrasında “*Davanın reddine ilişkin kararlara karşı temyiz ya da istinaf yoluna başvurulması halinde,*

bulunulması halinde kararın yürütülmesi kendiliğinden durmadığından üst derece yargı merciince yapılan incelemede verilecek yürütmenin durdurulması kararı yalnızca ilk derece mahkemesi kararına ilişkin olabilmektedir. Mahkeme kararının yürütülmesinin durdurulması halinde ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında kararın bozulmasının kararın yürütülmesinin kendiliğinden duracağına ilişkin hüküm devreye girmektedir. İlk derece mahkemesi tarafından verilen kararın üst derece mahkemesi tarafından yürütmesi durdurulduğundan, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'inci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince, üst derece mahkemesi tarafından karar verilinceye kadar, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın bozulmasına karar verilmiş gibi ilk derece mahkemesi kararının yürütülmesi durmaktadır. Bu durum, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince kararın yerine getirilmesi açısından tesis edilen işlem ya da bulunulan eylemin ortadan kaldırılmasını gerekli kılmaktadır.

İlk derece mahkemesi tarafından verilen kararın davanın reddi yönünde olması halinde ise idare tarafından yerine getirilmesi gereken nitelikte bir karar bulunmadığından dava konusu işlem etki ve sonuçlarını doğurmaya devam etmektedir. Bu nedenle, ilk derece mahkemesi tarafından davanın reddine ilişkin olarak verilen kararın üst derece mahkemesi tarafından incelenmesi istemli başvuru neticesinde yapılan yargılama sürecinde verilen yürütmenin durdurulması kararının dava konusu işleme etkisi önemli bir husustur. Üst derece mahkemesi tarafından ilk derece mahkemesinin davanın reddi yolundaki kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmesi halinde, bu karar dava konusu işlem üzerinde de sonuç doğuracağından, dava

dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27 nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır."

konusu işlemin de yürütülmesi duracaktır⁵². Dolayısıyla, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde kararın gereği yerine getirilecektir.

b) Esasa İlişkin Nihai Kararlar

Anayasa'nın 125'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” Bu anayasal hüküm ile birlikte, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde “*idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları*” na yer verilmesi suretiyle bir idari işlem nedeniyle menfaati ihlâl edilen kişilerin bu işlemin iptali istemiyle dava açması imkânı sağlanmıştır.

⁵² Tekinsoy, a.g.e., s. 191. 4001 sayılı Kanun ile 2577 sayılı Kanun'un 52'nci maddesine “*Davanın reddine ilişkin kararlara karşı temyiz ya da istinaf yoluna başvurulması halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27 nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır*” hükmü eklenmeden önceki dönemde CANDAN'a göre “ ... davanın reddine dair idari yargı kararı veya idari yargı kararının davanın reddine ilişkin hüküm fıkrası hakkında üst idari yargı yerince verilecek yürütmenin durdurulması kararının, başvuruya konu kararlar hukuka uygun görülen idari işlemin idarece yürütülmesini durdurucu etkisi olamaz” (Candan, Turgut, “İtiraz ve Temyiz Başvuruları Dolayısıyla Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarının İptal Davasına Konu İdari İşlemin Yürütülebilirliği Üzerinde Etkileri”, ABD, S. 4, 1992, s. 565. <<http://www.ankarabarosus.org.tr/siteler/ankarabarosus/tekmakale/1992-4/5.pdf> >, (E.T.29.04.2017)).

“İptal davasının amacı, idarenin hukuka ve kamuna aykırı işlemlerini ortadan kaldırmak suretiyle, onun hukuka bağlılığını sağlamak ve böylece hukuk düzenini korumaktır”⁵³. Bu amaca da uygun olarak, idari yargıda “... kaza organının idari tasarrufa verdiği mâna, bu tasarrufun hukuki kıymeti hakkındaki hüküm herkes için riayeti mecburi bir kaide teşkil eder”⁵⁴.

İptal davası neticesinde verilen kararların etki ve sonuçlarının bu başlık altında küll halinde ele alınması yerine, bu etkilere ilişkin ilkeler çalışmanın asıl konusunu oluşturan vergi yargısındaki kararların yerine getirilmesine ilişkin açıklamalar ile ilişkilendirilmek suretiyle bir sonraki bölümde⁵⁵ değerlendirilecektir.

2. Tam Yargı Davaları

Anayasa’nın 125’inci maddesinin 7’nci fıkrasında yer alan “İdare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür” biçimindeki hüküm idarenin mali sorumluluğuna işaret etmektedir. Bahsi geçen Anayasa hükmünü uygulanabilir kılmak gayesiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2’nci maddesinde belirtilen idari dava türleri arasında “İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları”na yer verilmiştir. Bu halde, tam yargı davası açılmak suretiyle idarenin eylem ve işlemleri sebebiyle ilgilinin uğradığı zararın tazmin edilmesine imkân sağlanmıştır.

⁵³ Azrak, Ali Ülkü, “İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”, **Onar Armağanı**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1977, s. 146.

⁵⁴ Onar, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. 3, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, 1966, s. 1787.

⁵⁵ Bkz. s. 62 vd.

Tam yargı davalarında verilen kararların yerine getirilmesi hususu İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde, anılan maddenin tarihsel sürecine ilişkin olarak yukarıda aktarıldığı üzere 4001 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, belli bir miktarı içeren ve belli bir miktarı içermeyen tam yargı davasında verilen kararlar olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

Tam yargı davalarında kişisel hakkı doğrudan ihlal edilen davacı uğradığı zararın tazmin edilmesini talep etmektedir. Dolayısıyla, bu tür davalarda çoğunlukla zarara karşılık gelen belli bir miktar tutarın ödenmesine karar verilmesi talep edildiğinden, mahkemenin talebi kabul etmesi halinde kararın hüküm fıkrası belli bir miktar paranın ödenmesine ilişkin olmaktadır. Kararın yerine getirilmesi ise mahkeme kararında yer alan miktarın idare tarafından davacıya ödenmesi ile gerçekleşmektedir. Gerek 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu'nda⁵⁶ gerek bu kanunu yürürlükten kaldıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda⁵⁷ yargı kararlarının

⁵⁶ 26.05.1927 tarih ve 606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 1050 sayılı Kanun'un 59'uncu maddesinin 2'nci fıkrası: *"İlgili ya da <geçen ve eski yıllar borçları> tertiplerinden ödenemeyen ilama bağlı borçlar Maliye ve Gümrük Bakanlığı bütçesi ile katma bütçelerde yer alan ilama bağlı borçlar tertiplerinden ödenir. Bu tertiplerdeki ödenekleri, yetmemesi halinde, artırmaya Maliye ve Gümrük Bakanı yetkilidir."*

⁵⁷ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 5018 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendi: *"Kamu idareleri, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamaz. Bütçeyle verilen ödenekler, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılır. Ancak, ait olduğu malî yılda ödenemeyen ve emanet hesabına alınamayan zamanaşımına*

yerine getirilmesi için bütçede ödenek ayrılmasına ilişkin hükümlerin olması, tam yargı davasında verilen kararların yerine getirilmemesi hali ile iptal davasında verilen kararlara nazaran daha az karşılaşılabileceği yönünde yaklaşıma neden olmuştur⁵⁸. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde, belli bir miktar içeren kararların genel hükümlere göre yerine getirileceği öngörülmüştür. Bu düzenlemedeki "genel hükümler dairesi" ile işaret edilen İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre icra dairelerince yürütülen infaz ve icradır⁵⁹. Bunun yanında, sözü edilen maddenin 6'ncı fıkrasında, kararın yerine getirilmesinin geciktirilmesi bakımından tam yargı davaları için ayrı bir düzenleme bulunduğu görülmektedir. Bu düzenlemeye göre tazminat ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda verilen kararın tebliğ tarihi ile idare tarafından yapılan ödeme tarihi arasındaki süreye 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında faiz işletilmesi gerekmektedir⁶⁰.

uğramamış geçen yıllar borçları ile ilama bağlı borçlar, ilgili kamu idaresinin cari yıl bütçesinden ödenir."

⁵⁸ Yılmaz, a.g.e., s. 116.

⁵⁹ Erdoğan, Ahmet, "Yönetmelik Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi, DD, S. 1, 1971, s. 16; Günday, Metin, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu", **Ankara Barosu Hukuk Kurultayı**, 2000, s. 352, <<http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1940-2010/Kitaplar/pdf/untit2007/00-01.pdf>>, (E.T. 25.12.2016); Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 737.

⁶⁰ Tam yargı davalarında verilen kararın gereğinin yerine getirilmesinde gecikme halinde işletilecek faize ilişkin olarak, sözü edilen 6'ncı fıkranın ve -kararın yerine getirilmesi için öngörülen- süreye ilişkin ilk fıkranın tarihsel süreci göz önünde bulundurularak inceleme yapılmalıdır. Bu çerçevede, tam yargı davasında verilen

Belli bir miktar içermeyen tam yargı kararlarının yerine getirilmesi açısından, öncelikle saptanması gereken bu tür kararlardır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının (d) bendinde uyuşmazlık konusu miktar, dava dilekçesinde yer alması gereken şartlar arasında bulunmaktadır. Anılan Kanun'un 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde uyuşmazlık konusu miktarın belirtilmemesi halinde davanın reddine karar verileceği öngörülmektedir. Bu hükümler uyarınca belli bir miktarı içermeksizin tam yargı davası açılması mümkün gözükmemektedir. Buna karşın, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından verilen *-kamu görevlilerine ilişkin uyuşmazlıkları konu edinen-* 29.12.1983 tarih, E. 1983/1 ve K. 1983/10 sayılı karar⁶¹ ile belli bir miktar gösterilmeksizin dava açılma imkânı sağlanmıştır. Bu bağlamda, tam yargı davaları neticesinde belli bir miktar içermeyen kararlar⁶² da ortaya çıkabilmektedir. Bu tür kararların yerine getirilmesi usulü İdari

kararlar ile vergi uyuşmazlıkları hakkında verilen kararlar aynı hükümde düzenlenmiş olduğundan vergi uyuşmazlıkları özelinde faiz konusuna ilişkin izleyen bölümde (bkz. 76 vd.) yapılan incelemenin tam yargı davaları bakımından da geçerli olduğu hususuna bu noktada işaret edilmekle yetinilmektedir.

⁶¹ "... [İ]dari Yargılama Usulü Kanununun 3/d maddesinde yer alan «tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktarın dava dilekçesinde gösterileceği» yolundaki hükmün, ancak bunun mümkün olduğu, yani zarar miktarının hesaplanabileceği durumlar için uygulama alanı bulunduğu, ... dolayısıyla zarar miktarının tespitinin mümkün olmadığı hallerde dava dilekçesinde uyuşmazlık konusu miktar gösterilmeden tam yargı davası açılabileceği ...»

⁶² CANDAN'a göre bu tür kararlar çoğunlukla iptal ve tam yargı davalarının birlikte açılmasında söz konusu olup kararın gereğinin yerine getirilmesi için davacıya ödenecek tazminatın idare tarafından hesaplanması gereklidir (Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 738).

Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinde açıkça ifade olunmamıştır; öğretide, bu kararların tam yargı davalarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 2’nci fıkrada öngörülmemiş olması nedeniyle, bu tür kararların yerine getirilmesinin maddenin 1’inci fıkrasına göre yapılarak iptal davalarında verilen kararların yerine getirilmesine ilişkin hükümlerin bu kararlar için de geçerli olacağı⁶³; yerine getirilmeyen karar sonrasında zarar miktarını gösterir bir biçimde yeni bir tam yargı davası açılması gerektiği⁶⁴; yerine getirilmeyen karar ile ilamsız icra yoluna başvurulabileceği⁶⁵ yönünde görüşler bulunmaktadır.

C. İdari Yargı Sisteminde Yapılan Değişikliğin Kararın Yerine Getirilmesi Üzerinde Etkisi

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinde idare tarafından yerine getirilmesi gerekliliği öngörülen esasa ilişkin kararlar yukarıda belirtildiği üzere “davanın reddi” veya “davanın kabulü” biçimindeki kararlardır. Bu kararları verme yetkisini haiz yargı organları, bu yargı organları tarafından verilen kararların türü ve bu kararların kesinleşmesi aşaması kararın yerine getirilmesi sürecini etkilemektedir.

⁶³ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 738; Pınar, İbrahim, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması ve Anayasa Mahkemesince İptal Edilen Hükümlerin Yeniden Yürürlüğe Konulması**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2008, s. 104; Yılmaz, a.g.e., s. 119.

⁶⁴ Günday, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, a.g.m., s. 352, (E.T. 25.12.2016).

⁶⁵ Altay, a.g.e., s. 84.

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁶⁶ ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bir takım değişiklikler yapılmıştır. Buna karşın, 6545 sayılı Kanun'un 27'nci maddesinde⁶⁷ yer alan *“İdari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümlerin Bölge İdare Mahkemelerinin tüm yurttan göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanacağı”* hükmü uyarınca söz konusu düzenlemelerin yürürlüğe girdiği tarih ile uygulanabilir hale geldiği tarih aynı değildi. 07.11.2015 tarih ve 29525 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Adalet Bakanlığı'na ait kararda Bölge İdare Mahkemeleri’nin 20.07.2016 tarihinde tüm yurttan göreve başlayacağı belirtilmişti. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 61’inci maddesi uyarınca her yıl 1 Eylül’de başlamak üzere, 20 Temmuz’dan 31 Ağustos’a kadar çalışmaya ara verildiğinden⁶⁸ bölge idare mahkemelerinin tüm yurttan göreve başladığı ve dolayısıyla söz konusu değişikliklerin fiilen uygulanabilir hale geldiği tarih 01.09.2016 tarihidir. Bu tarihten itibaren verilen kararların yerine getirilmesi sürecinin saptanması adına 6545 sayılı Kanun sonrası döneme bu çalışmada yer verilecektir; bunun yanında bu çalışmanın ikinci bölümünde incelenen sorunlar yukarıda belirtilen

⁶⁶ 28.06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁶⁷ “1. Bu Kanunla idari yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümler, 2576 sayılı Kanunun, bu Kanunla değişik 3 üncü maddesine göre kurulan bölge idare mahkemelerinin tüm yurttan göreve başlayacakları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanır. Bu tarihten önce verilmiş kararlar hakkında, kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan kanun yollarına ilişkin hükümler uygulanır.”

⁶⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 61’inci maddesinde yer alan yukarıda belirtilen hükmün devamında *“Ancak, yargı çevresine dahil olduğu bölge idare mahkemesinin bulunduğu il merkezi dışında kalan ve sadece bir idare veya bir vergi mahkemesi bulunan yerlerdeki idari yargı mercileri çalışmaya ara vermeden yararlanamazlar”* ifadesinin de yer aldığı belirtilmesi gerekir.

değişiklik öncesine ilişkin dönemde ortaya çıktığından değişiklik öncesi sürece de değişiklik sonrası süreç ile birlikte yer verilmesi uygun görülmektedir.

1. 6545 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Öncesi İdari Yargı Sistemi

İki dereceli biçimde örgütlenen idari yargı sistemimizde, ilk derecede maddi uyuşmazlığın çözümünü görevli yargı yerleri; üst derecede itiraz mercii (olarak bölge idare mahkemeleri) ve temyiz mercii (olarak Danıştay) bulunmaktadır⁶⁹. İdari işlemin iptali veya işlem ya da eylem nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemiyle açılan davada, ilk derece mahkemeleri, dava konusu işlemin iptaline, işlem veya eylem nedeniyle uğranılan zararın tazminine veya davanın reddine karar verme yetkisine sahiptir. İlk derece mahkemesi tarafından verilen kararın gereği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince yerine getirilmelidir. Bahsi geçen hükümde ilk derece mahkemelerinin de zikredilmiş olması, ilk derece mahkemelerinin kararlarının incelemeden geçmesi amacıyla kanun yollarına başvurulmasının bu kararların yerine getirme yükümlülüğünü ortadan kaldırmadığına işaret etmektedir⁷⁰. İtiraz ve temyiz başvuruları, ilk derece yargı mercilerinin nihai

⁶⁹ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 953.

⁷⁰ Aynı yönde bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 09.12.2010 tarih, E. 2006/1321 ve K. 2010/2160 sayılı kararı: *"Yargı yerince işin esası hakkında karar verilmesi halinde idarenin, bu kararın temyiz edilmiş olması veya kararın düzeltilmesi yoluna başvurmuşsa verilecek kararı beklemesi gibi bir seçeneği bulunmamaktadır"*; Danıştay 6. Dairesi'nin 09.10.1996 tarih, E. 1995/7076 ve K. 1996/4029 sayılı kararı: *"Yürütmenin durdurulması kararı da Anayasada ve İdari Yargılama Usulü Yasasında belirtilen nitelikte bir yargı kararı olduğuna göre, bu yolda karar verilmiş bir davada idarenin: esas kararın verilmesini, bu karar temyiz*

kararlarının, üst derece yargı mercileri tarafından hukuka aykırılık/uygunluk denetimine tabi tutulması amacını gütmektedir⁷¹. Bu iki kanun yoluna başvurulacak uyuşmazlıklara bakıldığında görülmektedir ki, 2576 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde tek hakimle görüleceği öngörülen uyuşmazlıklar ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45'inci maddesinde tahdidi olarak öngörülen uyuşmazlıklar hakkında verilen kararların incelenmesi için itiraz yoluna; bunun dışında kalan (üç hakimle görülen) uyuşmazlıklar hakkında verilen kararların incelenmesi için temyiz yoluna başvurulabilir. Bu iki kanun yolunda yapılan incelemenin ve verilen kararların niteliği farklılık arz etmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre bölge idare mahkemesi tarafından ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun görülmesi halinde ilk derece mahkemesinin kararının onanmasına; ilk inceleme üzerine ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın hukuka aykırı olması veya görevli olmayan mahkeme tarafından davaya bakılması hallerinde kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine; ilk derece mahkemesinin kararının hukuka aykırı görülmesi halinde ise ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmek ile birlikte (dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmeyip) işin esası hakkında karar verilecektir. İlk ihtimal olan onama kararı verilmesi halinde, ilk derece mahkemesinin kararının davanın kabulü yönünde olması durumunda ilk derece mahkemesi kararının verilmesinin ardından verilen kararın gereği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci

edilmiş veya kararın düzeltilmesi yoluna başvurulmuş ise verilecek kararı beklemesi, bu yolla, verilen yürütmenin durdurulması kararını sürüncemede bırakması, savsaklaması ve etkisiz kılması gibi seçeneği bulunmamaktadır". Aksi yönde bkz. Danıştay 8. Dairesi'nin 26.06.1989 tarih, E. 1989/307 ve K. 1989/602 sayılı kararı: "İdari davaların iptal kararı ile sonuçlanması ve kararın kesinleşmesi ile birlikte dava konusu işlem, hiç yapılmamış gibi ortadan kalkar".

⁷¹ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 954.

maddesinin 1'inci fıkrası gereği yerine getirileceğinden -veya getirilmesi gerektiğinden- onama kararı verilmesinin ardından bu kararın yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesi ya da eylemde bulunulması gerekmemektedir. Diğer yandan, ilk derece mahkemesinin kararının davanın reddi yönünde olması halinde yerine getirilmesi amacıyla işlem tesis edilmesi veya eylemde bulunulması gereken bir karar olmadığından bu yöndeki kararın onanması halinde de bu kararın yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesi ya da eylemde bulunulması gerekmemektedir. İkinci ihtimal olan ilk inceleme üzerine verilen kararların hukuka aykırı görülmesi ile görevsiz mahkeme tarafından davaya bakılması halinde dosya ilk derece mahkemesine geri gönderildiğinden bu ihtimalde verilen kararın ardından da yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesi ya da eylemde bulunulması gerekmemektedir. Buna karşın, son ihtimal olan dosyanın esası hakkında yeni bir karar verilmesi halinde üst derece mahkemesinin kararı yerine getirilmesi gerekli bir karardır. İlk derece mahkemesi tarafından verilen davanın kabulü yönündeki kararın üst derece mahkemesi tarafından hukuka aykırı bulunarak bozulması durumunda, ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar sonrasında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince kararın yerine getirilmesi açısından tesis edilen işlem ya da bulunulan eylem yine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince üst derece mahkemesinin kararının davalı idareye tebliğinden sonra ortadan kaldırılacaktır. Nitekim, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında⁷² da kararın bozulması halinde yürütmesinin kendiliğinden duracağı ifade edilmektedir. Öte yandan, ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın reddi yönündeki kararın üst derece mahkemesi tarafından hukuka aykırı bulunarak bozulması ve esas hakkında karar verilmesi halinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince üst

⁷² “Kararın bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur.”

derece mahkemesinin kararı uyarınca yeni bir işlem tesis edilecek veyahut eylemde bulunulacaktır.

Temyiz incelemesi neticesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'uncu maddesi uyarınca Danıştay tarafından ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun görülmesi halinde ilk derece mahkemesinin kararının onanmasına karar verilecek; kararda düzeltilme imkânı bulunan maddi yanlışlıkların⁷³ varlığı halinde düzeltilerek onanmasına karar verilecektir. Danıştay tarafından verilmesi mümkün olan bu iki tür kararın yerine getirilmesi bakımından, onama veya düzelterek onama kararı verilmesi halinde, ilk derece mahkemesinin kararı davanın kabulü yolunda ise bu kararın gereği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca yerine getirileceğinden *-veya getirilmesi gerektiğinden-*; ilk derece mahkemesinin kararı davanın reddi yolunda ise yerine getirilmesi amacıyla işlem tesis edilmesi veya eylemde bulunulması gereken bir karar olmadığından, onama kararı verilmesinin ardından bu kararın yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesi ya da eylemde bulunulması gerekmemektedir.

Danıştay tarafından temyiz incelemesi neticesinde verilmesi mümkün olan üçüncü tür karar ise görevli/yetkili olmayan mahkeme tarafından karar verilmiş olması, hukuka aykırı karar verilmiş olması, usul hükümlerine uyulmamış olması hallerinde ilk derece mahkemesi kararının bozulmasına ve dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilmesine ilişkin karardır. Bu ihtimalde, değerlendirme konusu yapılması gereken husus, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde yer verilen “esasa ilişkin kararlar” ibaresidir. Temyiz incelemesi, yukarıda belirtildiği üzere, ilk derece

⁷³ CANDAN, maddi yanlışlıklar ifadesinin yeterince açık olmadığını belirterek maddi yanlışlıkları hüküm fıkrasında değişiklik yapılmadan ve bu nedenle bozulmasına gerek olmadan düzeltilebilecek isim, tarih, hesap gibi hatalar olarak tanımlamaktadır (Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 1001).

mahkemesinin kararının hukuka uygun olup olmadığının incelenmesini içermekte olup temyiz incelemesi neticesinde uyuşmazlığın esası hakkında karar verilmemektedir. Bu bağlamda, üst derece mahkemesinin esasa ilişkin bir kararı söz konusu olmadığından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uygulanabilir nitelik taşımamaktadır. Bu noktada, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrası⁷⁴ devreye girmektedir. Bu hükme göre, ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar üst derece mahkemesi tarafından bozulduğunda, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın yürütülmesi kendiliğinden durmaktadır. Bu durum, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın davanın kabulü yönünde olması durumunda, ilk derece mahkemesince verilen kararın ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca kararın yerine getirilmesi açısından tesis edilen işlem ya da bulunulan eylemin ortadan kaldırılmasını; ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar davanın reddi yönünde olması durumunda, üst derece mahkemesinin kararı uyarınca yeni bir işlem tesis edilmesini veyahut eylemde bulunulmasını gerekli kılmaktadır. Buna karşın, ulaşılan bu sonuç bağlamında yargı kararlarında görüş birliğinin bulunduğunu söylemek güçtür. Zira, bozma kararının gereğinin yerine getirilmesi gerektiği yönünde kararlar⁷⁵ bulunduğu gibi, aksi yönde yargı kararları⁷⁶ da

⁷⁴ ALTAY'a göre temyiz incelemesi sonucu verilen kararların uygulanma yükümlülüğünü doğuran hükmün kaldırılması gerekmektedir (Altay, a.g.e., s. 141).

⁷⁵ Danıştay 13. Dairesi'nin 16.02.2015 tarih, E. 2014/4872 ve K. 2015/539 sayılı kararı:

"... bir idare mahkemesi kararını bozan Danıştay kararlarında yer alan gerekçelere göre idarece uygun işlem tesis edilmesi de hukuk devleti ilkesinin gereğidir.... davalı idarece, bozma kararı uyarınca tesis edilen işlemin iptali için açılan davada, İdare Mahkemesince söz konusu dosya mahkemesince yeniden incelendikten sonra verilecek yeni karara göre işlem tesis edilmesi gerektiği gerekçesiyle verilen iptal kararında hukuki isabet bulunmamaktadır"; Danıştay 12. Dairesi'nin 09.04.2014

tarikh, E. 2013/10902 ve K. 2014/2399 sayılı kararı: “... ilk derece mahkemelerinin vereceği kararların kanun yolları aşamasında hukuka aykırı bulunarak bozulsalar dahi, uygulanması zorunluluğu sonucunu doğuracak olan ve kanun yolları aşamasını ve bu aşamada verilecek kararlarla davayı kesin olarak sonuçlandıracak olan nihai yargı kararlarını etkisiz kılacak söz konusu [bozma kararının yerine getirilmesi gerekli kararlardan olmadığı] iddianın Hukuk Devleti İlkesi gereği kabulüne olanak bulunmamaktadır”.

- ⁷⁶ Danıştay 16. Dairesi’nin 10.03.2015 tarih, 2015/12563 ve K. 2015/637 sayılı kararı: “... Danıştayca verilen bozma kararındaki hüküm fıkrası, Mahkeme kararının bozulmasına yönelik olup, davaya konu işlemin iptali veya davanın reddi sonucunu doğurmadığından, 2577 sayılı Kanunun 28. Maddesinde sözü edilen ve idarelerce uygulanması zorunlu bir karar niteliğinde de değildir”; Danıştay 5. Dairesi’nin 22.05.2011 tarih, E. 2010/3275 ve K. 2011/2757 sayılı kararı: “... idare mahkemesince verilen nihai kararların temyizen incelenmesi sonucu Danıştayca verilen bozma kararındaki hüküm fıkrası, Mahkeme kararının bozulmasına yönelik olup, dava konusu işlemin iptali veya davanın reddi sonucunu doğurmadığından, idarece uygulanacak bir karar niteliğinde de değildir. ... İdarece davanın reddi yolundaki Mahkeme kararının bozulmasına yönelik Danıştay Beşinci Dairesi kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek karara göre işlem kurulması gerekirken, dava konusu işlemin iptali yolunda hüküm bulunmayan bozma kararı üzerine kurulan işlemde hukuka uyarlık ... bulunmamaktadır”; Danıştay 3. Dairesi’nin 17.06.2010 tarih, E. 2008/2633 ve K. 2010/2177 sayılı kararı: “Danıştayın temyiz başvurusu üzerine verdiği kararlar ise sözü edilen 28 inci madde uyarınca infazı gereken kararlardan değildir. ... Bu nedenle, davanın reddi yolundaki mahkeme kararlarının Danıştayca bozulması durumunda idarece herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmayıp, mahkemenin yeni kararının beklenmesi gerekmektedir”.

bulunmaktadır. Bununla birlikte, Danıştay tarafından bozulan kararın davanın reddi ya da davanın kabulü yönünde olması durumuna göre kararın yerine getirilmesinin gerekliliğinin değişiklik göstereceğini ifade eden kararların⁷⁷ da bulunduğu görülmektedir.

Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından incelenen dosyada ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun bulunmayarak bozulması yönünde karar verilmesi ihtimalinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, ilk derece mahkemesi dairesinin kararına uygun bir karar verebilir ya da ilk kararında direnebilir. İlk derece mahkemesinin üst derece mahkemesinin kararına uygun bir şekilde karar vermesi halinde⁷⁸, üst derece mahkemesi tarafından verilen bozma

⁷⁷ Danıştay 5. Dairesi'nin 07.11.2014 tarih, E. 2012/9851 ve K. 2014/7602 sayılı kararı:

"...idare mahkemesince iptal karar verilmesi halinde; Danıştay tarafından anılan kararın yürütülmesinin durdurulmasına veya bozulmasına karar verildiği takdirde kararın yürütülmesi duracağından ya da işlem yeniden hukuken doğru olduğu kabul edilen bir nitelik kazanacağından, bahsi edilen iptal kararı üzerine yönetimlerce kurulan işlemin geri alınması söz konusu olabilecektir. Ancak, idare mahkemelerince, davanın reddine karar verilmiş ise; Danıştayca, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması karar verilmediği sürece idari işlem hukuken geçerliliğini sürdüreceğinden, sözü edilen kararın bozulması üzerine, idare mahkemesince iptal kararı verilmediği sürece idare tarafından davacı lehine herhangi bir işlem kurulması zorunlu bulunmayacaktır".

⁷⁸ İlk derece mahkemesinin üst derece mahkemesinin kararına uygun olarak verdiği bahsi geçen kararın temyiz incelemesinden geçmesi için başvuru yapılması mümkündür; ancak kanun yollarına başvurulmasının kararın yerine getirilmesi bakımından menfi bir etkisi bulunmadığından, bu durum, ayrıca değerlendirme konusu yapılmamıştır.

kararının gereği dairesinin kararı sonrasında yerine getirilmiş olduğundan -veya getirilmesi gerektiğinden- ilk derece mahkemesinin aynı yöndeki kararının gereği de yerine getirilmiştir; bu nedenle kararın yerine getirilmesine yönelik yeni bir işlem tesisine ya da eylemde bulunmaya ihtiyaç bulunmamaktadır.

Danıştay tarafından bozma kararı verilmesinden sonra dosyayı inceleyen ilk derece mahkemesinin dairesinin verdiği karara uymayarak ilk kararında ısrar etmesi halinde, bu ısrar kararının gereğinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar davanın kabulü yolunda ise Danıştay tarafından bozma kararı verilmesinin ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince tesis edilen işlem ya da bulunulan eylemin ortadan kaldırılması; ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar davanın reddi yolunda ise Danıştay tarafından bozma kararı verilmesinin ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince ortadan kaldırılan işlem ya da eylemin tekrar yapılması gerekmektedir⁷⁹.

Söz konusu ısrar kararının temyiz incelemesinden geçmesi amacıyla başvuru yapılması durumunda, temyiz incelemesi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından yapılmaktadır. Bahsi geçen düzenlemeye göre Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından "*Danıştayın ilgili dava dairesinin kararı uygun görülürse mahkemenin kararı bozulur; aksi hale onanır*"⁸⁰. Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri

⁷⁹ ALTAY'a göre "[m]ahkemenin, kararında ısrar etmesi halinde ... kısa bir süre için getirilmiş olan uygulama yükümlülüğü söz konusu olacaktır" (Altay, a.g.e., s. 141).

⁸⁰ Dava daireleri kurulları tarafından yapılan incelemenin niteliği ve verilebilecek kararların türüne ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Yenice, Kazım-Esin, Yüksel, **İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, Ankara, 1983, s. 731;

Kurulu tarafından onama kararı verilmesi halinde, ilk derece mahkemesi tarafından verilen ısrar kararının gereği ilk derece mahkemesinin kararı sonrasında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince yerine getirilmiş olduğundan *-veya getirilmesi gerektiğinden-* onama yönündeki kararın gereği de yerine getirilmiştir; bu nedenle kararın yerine getirilmesine yönelik yeni bir işlem tesisine ya da eylemde bulunmaya ihtiyaç bulunmamaktadır. Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bozma kararı verilmesi durumunda ise, ilk derece mahkemesinin davanın kabulü yönündeki ısrar kararının bozulması halinde, ilk derece mahkemesi tarafından ısrar kararı verilmesinden sonra İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince ortadan kaldırılan işlem ya da eylemin yeniden yapılması; ilk derece mahkemesinin davanın reddi yönündeki ısrar kararının bozulması halinde, ilk derece mahkemesi tarafından ısrar kararı verilmesinin ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince tesis edilen işlem ya da bulunan eylemin ortadan kaldırılması icap etmektedir.

Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen karara ilk derece mahkemesinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'uncu maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca uymak zorunda olması ve bu karara direnme imkânının bulunmaması nedeniyle ilk derece mahkemesi tarafından verilen uyma kararının gereği dava daireleri kurulu kararı sonrasında yerine getirilmiş olduğundan *-veya getirilmesi gerektiğinden-* uyma yönündeki kararın gereği de yerine getirilmiştir; bu nedenle kararın gereğinin yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesine veya eylemde bulunulmasına ihtiyaç bulunmamaktadır.

Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 1014-1015; Zabunoğlu, Yahya Kazım, **İdare Hukuku**, C. 2, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 731; Yılmazoğlu, Yunus Emre, "İsrar Kararı ve Dava Daireleri Kurulunca Bozulması Üzerine Verilen Kararın Temyizen İncelenmesi", **TAAD**, Y. 4, S. 14, 2013, s. 922.

Son olarak, olağan kanun yollarından bir diğerine, karar düzeltme yoluna değinilmesi gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54'üncü maddesi uyarınca Danıştay dava dairelerinin ve dava daireleri kurullarının temyiz incelemesi üzerine verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesi üzerine verdikleri kararların düzeltilmesi talep edilebilmektedir. Bölge idare mahkemeleri açısından mahkemelerin verdiği "bozma" kararının düzeltilmesi yönünde karar verilmesi halinde ilk derece mahkemesinin kararının onanmasına karar verilmiş olmakta; "onama" kararının düzeltilmesi yönünde karar verilmesi halinde ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmiş olmaktadır. Danıştay açısından bakıldığında ise, "onama" kararının düzeltilmesi yönünde karar verilmesi halinde ilk derece mahkemesinin kararının düzeltilerek onanmasına ya da bozulmasına; "bozma" kararının düzeltilmesi yönünde karar verilmesi halinde ise ilk derece mahkemesinin kararının düzeltilerek onanmasına veya onanmasına karar verilmesi söz konusu olmaktadır. Bu çerçevede, bölge idare mahkemeleri veya Danıştay tarafından verilen bu kararların yerine getirilmesi kapsamında ayrıksı bir durum bulunmadığından yukarıda bu hususa dair yapılan açıklamalar bu kararların yerine getirilmesi bakımından da geçerlidir.

2. 6545 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Sonrası İdari Yargı Sistemi

6545 sayılı Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklikler neticesinde üç dereceli olarak kurgulanan idari yargı sisteminde ilk basamakta ilk derece mahkemeleri, bir üst basamakta istinaf mercii (olarak bölge idare mahkemeleri) ve onun üst basamağında ise temyiz mercii (olarak Danıştay) yer almaktadır. Konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi uyuşmazlıkları, tam yargı davaları ve konu unsurunu oluşturan para miktarı beş bin Türk lirasını geçmeyen idari işlemlere karşı

açılan iptal davaları hakkında⁸¹ ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararlar dışında kalan ilk derece mahkemesi kararlarına karşı istinaf başvurusunda bulunulabilmektedir. Yukarıda tahdidi olarak belirtilen kararlar ise kesin olup bu kararlara karşı istinaf veya temyiz başvurusu yapılamamaktadır. İstinaf mercii olarak konumlandırılan bölge idare mahkemeleri tarafından yapılan inceleme neticesinde ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun görülmesi halinde ilk derece mahkemesinin kararının onanmasına; kararda düzeltilme imkânı bulunan maddi yanlışlıkların varlığı halinde düzelterek onanmasına; ilk inceleme üzerine ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın hukuka aykırı olması veya görevli olmayan mahkeme tarafından davaya bakılması veya yasaklanmış, reddedilmiş hakim tarafından davaya bakılmış olması hallerinde kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilmesine; ilk derece mahkemesinin kararının hukuka aykırı görülmesi halinde ise ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmekle birlikte (dosya ilk derece mahkemesine gönderilmeyip) işin esası hakkında karar verilecektir. Bölge idare mahkemeleri tarafından verilen bu kararların İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46'ncı maddesinde sayma yöntemiyle belirtilen davalara ilişkin olması halinde bu kararların temyiz incelemesinden geçmesi için başvuru yapılabilir. Bunun dışında kalan davalara ilişkin bölge idare mahkemesi kararları kesin olup temyiz yoluna başvurulamamaktadır. Bölge idare mahkemeleri tarafından verilmesi mümkün olan ve yukarıda açıklanan dört tür karar bu çalışmanın konusu ışığında incelenirse; onama veya düzelterek onama kararı verilmesi halinde, ilk derece mahkemesinin kararının davanın kabulü yönünde olması durumunda, ilk derece mahkemesi kararından sonra verilen kararın gereği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereği yerine getirileceğinden *-veya getirilmesi gerektiğinden-* onama kararı verilmesinin ardından bu kararın yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesi ya da eylemde bulunulması gerekmemektedir. Diğer

⁸¹ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 1025.

yandan, ilk derece mahkemesinin kararının davanın reddi yönünde olması halinde, yerine getirilmesi amacıyla işlem tesis edilmesi veya eylemde bulunulması gereken bir karar olmadığından bu yöndeki kararın onanması halinde de bu kararın yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesi ya da eylemde bulunulması gerekmemektedir. Üçüncü ihtimal olan ilk inceleme üzerine verilen kararların hukuka aykırı görülmesi ile görevsiz mahkeme tarafından davaya bakılması veya yasaklanmış, reddedilmiş hakim tarafından davaya bakılmış olması hallerinde dosya ilk derece mahkemesine geri gönderildiğinden bu ihtimalde verilen kararın yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesi ya da eylemde bulunulması gerekmemektedir. Buna karşın, son ihtimal olan dosyanın esas hakkında yeni bir karar verilmesi halinde ise bölge idare mahkemesinin bu kararı yerine getirilmesi gerekli yeni bir karardır. İlk derece mahkemesi tarafından verilen davanın kabulü yönündeki karar bölge idare mahkemesi tarafından hukuka aykırı bulunarak bozulduğunda, ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar sonrasında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince kararın yerine getirilmesi açısından tesis edilen işlem ya da bulunulan eylem yine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince bölge idare mahkemesinin kararının davalı idareye tebliğinden sonra ortadan kaldırılacaktır. Nitekim, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında kararın bozulmasının yürütmesini kendiliğinden durduracağı ifade edilmektedir. Öte yandan, ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın reddi yönündeki kararın bölge idare mahkemesi tarafından hukuka aykırı bulunarak bozulması ve esas hakkında karar verilmesi halinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince bölge idare mahkemesi kararı uyarınca yeni bir işlem tesis edilecek veyahut eylemde bulunulacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere, bölge idare mahkemesi tarafından verilen bu kararların İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46'ncı maddesinde tahdidi olarak

belirtilen davalara ilişkin olması halinde bu kararların temyiz incelemesinden geçmesi için başvuru yapılabilir. Bu başvuru neticesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49'uncu maddesi uyarınca Danıştay tarafından bölge idare mahkemesinin kararının hukuka uygun görülmesi halinde bu kararın onanmasına karar verilecek; bölge idare mahkemesinin kararının hüküm fıkrasını hukuka uygun görülmesine karşın gerekçesinin yerinde bulunmaması halinde bu kararın gerekçesini değiştirerek onanmasına karar verilecek; kararda düzeltilme imkânı bulunan maddi yanlışlıkların varlığı halinde düzelterek onanmasına karar verilecektir. Danıştay tarafından verilmesi mümkün olan bu iki tür kararın yerine getirilmesi bakımından, onama veya düzelterek onama kararı verilmesi halinde, bölge idare mahkemesi tarafından davanın kabulü ya da davanın reddi yolunda karar verilmesi durumunda, bu kararların gereği İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca yerine getirileceğinden - *veya getirilmesi gerektiğinden*- onama kararı verilmesinin ardından bu kararın yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesi ya da eylemde bulunulması gerekmemektedir.

Danıştay tarafından temyiz incelemesi neticesinde verilmesi mümkün olan üçüncü tür karar ise görevli/yetkili olmayan mahkeme tarafından kararın verilmiş olması, hukuka aykırı karar verilmiş olması, usul hükümlerine uyulmamış olması hallerinde bölge idare mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmekle birlikte İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50'nci maddesi uyarınca dosyanın kararı veren bölge idare mahkemesine gönderilmesine dair verilen karardır. Bu ihtimalde, değerlendirme konusu yapılması gereken husus, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde yer verilen “esasa ilişkin kararlar” ibaresidir. Temyiz incelemesi, yukarıda belirtildiği üzere, ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun olup olmadığının incelenmesini içermekte olup temyiz incelemesi neticesinde uyuşmazlığın esası hakkında karar verilmemektedir. Bu bağlamda, üst derece mahkemesinin esasa

ilişkin bir kararı söz konusu olmadığından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uygulanabilir nitelik taşımamaktadır. Bu noktada, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrası devreye girmektedir. Bu hükme göre, bölge idare mahkemesi tarafından verilen karar Danıştay tarafından bozulduğunda, bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararın yürütülmesi kendiliğinden durmaktadır. Bu durum, bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararın davanın kabulü yolunda olması halinde, bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararın ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince kararın yerine getirilmesi açısından tesis edilen işlem ya da bulunulan eylemin ortadan kaldırılmasını; bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararın davanın reddi yolunda olması halinde, Danıştay kararı uyarınca yeni bir işlem tesis edilmesini veya eylemde bulunulmasını gerekli kılmaktadır.

Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından incelenen dosyada bölge idare mahkemesinin kararının hukuka uygun bulunmayarak bozulması yönünde karar verilmesi ihtimalinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, bölge idare mahkemesi dairesinin kararına uygun bir karar verebilir ya da ilk kararında direnebilir. Bölge idare mahkemesinin üst derece mahkemesinin kararına uygun bir şekilde karar vermesi halinde⁸², bölge idare mahkemesi tarafından verilen uyma kararının gereği dairesinin kararından sonra yerine getirilmiş olduğundan *-veya getirilmesi gerektiğinden-* bölge idare mahkemesinin aynı yöndeki kararının gereği de

⁸² Bölge idare mahkemesinin Danıştay'ın ilgili dairesinin kararına uygun olarak verdiği bahsi geçen kararın temyiz incelemesinden geçmesi için başvuru yapılması mümkündür; ancak kanun yollarına başvurulmasının kararın yerine getirilmesi bakımından menfi bir etkisi bulunmadığından, bu durum, ayrıca değerlendirme konusu yapılmamıştır.

yerine getirilmiştir; bu nedenle kararın yerine getirilmesine yönelik yeni bir işlem tesisine ya da eylemde bulunmaya ihtiyaç bulunmamaktadır.

Danıştay tarafından bozma kararı verilmesinden sonra dosyayı inceleyen bölge idare mahkemesinin dairenin verdiği karara uymayarak ilk kararında ısrar etmesi halinde, bu ısrar kararının gereğinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, bölge idare mahkemesi tarafından verilen karar davanın kabulü yönünde ise, Danıştay tarafından bozma kararı verilmesinin ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince tesis edilen işlem ya da bulunulan eylemin ortadan kaldırılması; bölge idare mahkemesi tarafından verilen karar davanın reddi yönünde ise Danıştay tarafından bozma kararı verilmesinin sonrasında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince ortadan kaldırılan işlem ya da eylemin tekrar yapılması gerekmektedir.

Söz konusu ısrar kararının temyiz incelemesinden geçmesi amacıyla başvuru yapılması durumunda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50'nci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca bu ısrar kararının temyiz incelemesi Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından yapılmaktadır. Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından onama kararı verilmesi halinde, bölge idare mahkemesi tarafından verilen ısrar kararının gereği bölge idare mahkemesinin kararı sonrasında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince yerine getirilmiş olduğundan *-veya getirilmesi gerektiğinden-* onama yönündeki kararın gereği de yerine getirilmiştir; bu nedenle kararın yerine getirilmesine yönelik yeni bir işlem tesisine ya da eylemde bulunmaya ihtiyaç bulunmamaktadır. Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından bozma kararı verilmesi durumunda ise, bölge idare mahkemesinin davanın kabulü yönündeki ısrar kararının bozulması halinde, bölge idare mahkemesi tarafından ısrar kararı verilmesinin sonrasında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi

gereğince ortadan kaldırılan işlem ya da eylemin yeniden yapılması; bölge idare mahkemesinin davanın reddi yönündeki ısrar kararının bozulması halinde, bölge idare mahkemesi tarafından ısrar kararı verilmesinin ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince tesis edilen işlem ya da bulunulan eylemin ortadan kaldırılması icap etmektedir.

Danıştay İdari/Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen karara bölge idare mahkemesinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50'nci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca uymak zorunda olması ve bu karara direnme imkânının bulunmaması nedeniyle bölge idare mahkemesi tarafından verilen uyma kararının gereği *-veya getirilmesi gerektiğinden-* uyma yönündeki kararın gereği de yerine getirilmiştir; bu nedenle kararın gereğinin yerine getirilmesine yönelik bir işlem tesis edilmesine veya eylemde bulunulmasına ihtiyaç bulunmamaktadır.

II. Vergi Yargısı Kararlarının Yerine Getirilmesi

Vergi mahkemelerinde görülen davalar neticesinde verilen kararların yerine getirilmesine ilişkin yapılacak analiz, vergi mahkemesi nezdinde görülen davaların niteliğinin saptanmasını gerekli kılmaktadır. Bu şekilde, yukarıda kararların yerine getirilmesine ilişkin olarak yapılan ayırmda vergi yargısı kararlarının yeri saptanabilecektir.

Vergi mahkemelerinde görülen davaların niteliği pek çok esere konu olmuştur⁸³. Vergi mahkemelerinde görülen davalarda yargıca tanınan yetkiler ve bu yetkiler

⁸³ Bkz. Kumru, Ahmet, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara, 1989; Karahanoğulları, Onur, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, **Prof. Dr. Gözübüyük’e Armağan**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 199-215; Turmangil, Civan, “Vergi Davasının Hukuki

çerçevesinde yapılan yargılama faaliyeti neticesinde verilebilecek kararların niteliği açısından bu davaların tam yargı davası niteliğinde olduğunu savunan yazarlar⁸⁴ bulunmakla birlikte, davanın konusundan hareketle idarenin bir işleminin mevzuata, hukuka uygun olup olmadığı objektif bir biçimde değerlendirileceğinden bu davaların iptal davası niteliğinde olduğu yönünde görüş bildiren yazarlar⁸⁵ bulunmaktadır. Genellikle, vergi mahkemelerinde görülen davaların iptal davası niteliğini taşıdığını ileri süren görüşler⁸⁶, bazı durumlarda açılan davaların tam yargı davası niteliğine bürünebildiğini de kabul etmektedir. Bu iki nitelendirme dışında, vergi mahkemelerinde görülen davaların, iptal davasının objektif niteliği ile tam yargı davasındaki yargıcın yetkilerini bir araya getiren iptal ya da tam yargı davasından ayrı, kendine özgü bir dava olduğu savını ileri süren yazarlar⁸⁷ da bulunmaktadır.

Niteliği”, **AÜHFD**, Y. 1982-1987, C. 39, S. 1-4, s. 125-156; Duran, Lütfi, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II”, **AİD**, 1988, C. 21, S. 1, s. 63-77; Açar, Serkan, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, **TBBD**, 2006, S. 62, s. 262-297; Öztürk, K. Burak, “İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C. 2, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 1111-1024.

⁸⁴ Gözübüyük, Şeref, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 35. Bası, Ankara, 2016, s. 272; Derbil, Süheyp, **İdare Hukuku**, C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 1950, s. 179; Tan, Turgut, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 3. Bası, Ankara, 2014, s. 947.

⁸⁵ Duran, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II”, a.g.m., s. 71; Öncel, Muallâ-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 25. Bası, Ankara, 2016, s. 195; Kumrulu, a.g.m., s. 75.

⁸⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 195; Kumrulu, a.g.m., s. 75.

⁸⁷ Turmangil, a.g.m., s. 154.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca idarenin bir işlemi nedeniyle menfaati ihlal edilen ilgililer bu idari işlemin iptali istemiyle dava açabilmektedir; idarenin bir eylem veya işlemi nedeniyle hakkı ihlal edilen ilgililer ise bu işlem ya da eylem nedeniyle uğradıkları zararların tazmini istemiyle dava açabilmektedir. Bu çerçevede, vergilendirme ve tahsil sürecinin birden çok idari işlemi bünyesinde barındırır olduğu göz önünde bulundurulduğunda, kuşkusuz ki tespiti gereken husus, açılan davanın vergisel uyumsuzlıklara ilişkin işlemlerin hukuka uygun olup olmadığının tespitine mi yoksa vergisel uyumsuzlıklara ilişkin işlemler nedeniyle uğranılan zararların tazminine mi ilişkin olduğu, bir başka ifadeyle davanın talep sonucudur. Bu davalarda, Maliye Bakanlığı (veya hiyerarşik yapısı içerisinde konumlanmış olan Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Dairesi Müdürlükleri) tarafından tesis edilen idari işlemlerin hukuka uygunluğu hakkında inceleme yapılması ve hukuka uygunluğunun/aykırılığının tespit edilmesi ve nihai olarak hukuka aykırı olduğu tespit edilen işlemin iptal edilmesi amacı bulunduğundan, bize göre de, vergi mahkemeleri nezdinde görülen davalar kural olarak iptal davası niteliğinde olup bazı durumlarda tam yargı davası niteliğini taşıyabilmektedir⁸⁸.

Bu çerçevede, vergi mahkemelerinde görülen davaların iptal davası niteliğinde olduğu ve fakat bazı hallerde tam yargı davası niteliğinde de olabileceği kanaatiyle, öncelikle yürütmenin durdurulması kararları ve sonrasında esas hakkındaki nihai

⁸⁸ Belirtilmesinde fayda vardır ki, vergi mahkemelerinde dava konusu edilen işlemlerin para ile ölçülebilen bir nitelikte olması, bu davaların niteliği bakımından bir etki doğurmayıp yalnızca uyumsuzluk konusu olan işlemin konu unsurunu belirlemektedir. Bunun yanında, davacının ödediği vergiyi bu davalar neticesinde elde etmesi, davaya tam yargı davası niteliği kazandırmamakta olup bu durum dava neticesinde verilen iptal kararının sonucu olarak meydana gelen bir durumdur.

kararlarının yerine getirilmesine ilişkin olarak yukarıdaki açıklamalara vergi yargısı penceresinden bakılması uygun düşmektedir.

A. Yürütmenin Durdurulması Kararları

İdari yargılama hukukundaki “yürütmenin durdurulması” kurumu ile vergi yargılama hukukundaki “yürütmenin durdurulması” kurumu arasındaki en önemli farklılık kararın verilebilmesi noktasında olduğundan⁸⁹ bu bölümde bu farklılığın yarattığı etki kararın yerine getirilmesi bağlamında irdelenmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’nci maddesinin 4’üncü fıkrasına göre⁹⁰, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak dava açılması halinde, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemleri durur⁹¹. Anılan hükmün devamında ihtirazi kayıtla verilen

⁸⁹ Canyaş, Oytun, “Vergi Yargılaması Hukukunda Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Genel Niteliği”, *VSD*, S. 263, Ağustos 2010, s. 162.

⁹⁰ Vergi yargılama hukukuna özgü olarak tanınan bu istisnanın Anayasa’nın 125’inci maddesinin 5’inci fıkrasıyla çeliştiği yönünde bkz. Bayar, İbrahim Nihat, “Vergi Yargılaması Hukukuna Hakim Olan İlkelerin Ayırıcı Özellikleri”, *LMHD*, Y. 2, S. 21, Eylül 2006, s. 2205; Canyaş, “Vergi Yargılaması Hukukunda Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Genel Niteliği”, a.g.m., s. 162.

⁹¹ ALTAY, dava konusu işlemin yürütülmesinin kendiliğinden durması özelliği nedeniyle, vergisel uyuşmazlıklar hakkında verilen kararların yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklarla sık karşılaşmadığını belirtmektedir (Altay, a.g.e., s. 87). Vergi yargılama hukukuna özgü bu özelliğin, vergi yargısında verilen kararların yerine getirilmesinden doğacak uyuşmazlıkların sayısını azalttığını söyleyebiliriz; ancak vergi yargısında dava açıldığında işlemin yürütülmesinin

beyanname üzerine tesis edilen tarh işlemleri ve tahsil sürecine ilişkin işlemlerden dolayı açılan davalarda tahsil işlemlerinin durmayacağı öngörülmektedir.

Bu hükümden hareketle, re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarh işlemlerinin iptali istemiyle dava açılması halinde dava konusu işlemin yürütülmesinin kendiliğinden durduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Böylelikle, bu tür işlemlerin dava konusu edildiği durumlarda, mahkemenin bu hususa ilişkin olarak ayrıca yürütmeyi durdurma kararı vermesine gerek bulunmamaktadır. Bu sebeple, yürütmenin durdurulmasına ilişkin yargı kararının gereğinin yerine getirilmesi tartışması bu halde gündeme gelmemektedir. Buna karşın, re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarh işlemleri dışında kalan hallerde dava konusu işlemin yürütülmesi kendiliğinden durmamaktadır. Bu nedenle, açılan davada davacının dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasını talep etmesi ve mahkeme tarafından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde belirtilen şartların sağlanıp sağlanmadığı incelenerek her iki şartın da kümülatif olarak sağlandığına dair kanaatin oluşması halinde yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi gerekmektedir. Bu yönde verilmiş kararın gereklerinin ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca *-ayrık bir husus öngörülmemiş olduğundan yukarıda açıklanan hususlar çerçevesinde-* gecikmeksizin yerine getirilmesi gerekmektedir.

kendiliğinden durma özelliği yalnızca belirli işlemler için geçerli olduğundan ve yürütülmesi duran bu işlemler hakkında yürütmeyi durdurma fonksiyonu sadece ilk derece mahkemesi aşamasında söz konusu olduğundan kararın yerine getirilmemesine ilişkin uyuşmazlıklarla uygulamada sık karşılaşılmadığı görüşünü paylaşmak pek mümkün gözükmemektedir.

B. Esasa İlişkin Nihai Kararlar

Vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesi hususunda Anayasa ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilgili hükümlerinin yanında sadece vergilendirme işlemleri bakımından uygulama alanı bulan bir takım hükümlere de değinilmesi gerekmektedir. Vergi yargısında yargı kararlarının uygulanmasına ilişkin olarak düzenleyici işlemler bakımından inceleme yapıldığında görülmektedir ki, adsız düzenleyici işlem niteliğinde olan Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, vergi yargısında verilen kararların yerine getirilmesi ile yükümlü olan idare -çoğunlukla vergi dairesi- tarafından yargı kararı sonrasında yapılacak işlemlere ilişkin hükümler de içermektedir. Bu nedenle, vergi dairesi tarafından söz konusu kararın yerine getirilmesindeki usullerin kavranabilmesi amacıyla bu Yönerge'deki hükümlerin de irdelenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Yönerge'deki ilgili hükümlerin incelenmesinden önce yönergenin niteliğinin saptanması uygun olacaktır. İdarenin, ilgililerin hukuki durumları üzerinde yeni bir hukuki durum yaratma veya mevcut hukuki durumu değiştirme biçiminde etki yaratan işlemleri icrai işlem olarak adlandırılmaktadır⁹². İdarenin icrai nitelikte olan işlemleri bulunduğu gibi icrai nitelikte olmayan işlemleri de bulunmaktadır. İcrai nitelik taşımayan işlemlerin çeşitli biçimlerde tasniflere tabi tutulduğu görülmektedir. Bu tasniflerin birçoğunda⁹³ "iç düzen işlemleri" de yer almaktadır. "İç düzen işlemleri,

⁹² Günday, a.g.e., s. 124.

⁹³ TAN'a göre iç düzen işlemleri, idarenin görüş ve önerileri, hazırlık işlemleri olarak (Tan, **İdare Hukuku**, a.g.e., s.230 vd.) ; GÜNDAY'a göre gösterici işlemler, hazırlık işlemleri, iç düzen işlemleri olarak (Günday, a.g.e., s.124); DURAN'a göre gösterici işlemler, hazırlayıcı işlemler, iç düzen işlemleri (Duran, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982, s. 398-399); ERKUT'a göre iç düzen işlemleri, hazırlık işlemleri, bilgi verici ve açıklayıcı nitelikteki

idarenin kendi kuruluş ve işleyişi konusunda aldığı bir takım tedbir ve kararlardır”⁹⁴. İç düzen işlemlerinin düzenleyici işlem olması da mümkündür⁹⁵. Bu açıklamalardan hareketle, vergi dairelerinin işleyişi hususunu düzenleyen Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nin de tipik bir iç düzen işlemi olduğu görülmektedir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nin⁹⁶ “Diğer Tarh İşlemleri Masası” başlıklı bölümünde yer alan 98, 99, 100’üncü maddeler ile “İhtilafı İşler Servisi” başlıklı

işlemler, uygulamaya ilişkin işlemler, hukuki etkisini yitirmiş işlemler, idarenin yersiz işlemleri (Erkut, Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, 1990, s. 133-149); KARATEPE’ye göre bilgi veren işlemler, hazırlık işlemleri, içdüzen işlemleri olarak (Karatepe, a.g.e., s. 60); GÖZLER’e göre hazırlık işlemleri, teyit edici işlemler, iç düzen işlemleri, enformel işlemler olarak (Gözler, a.g.e., C. 1, s. 703) tasniflenmektedir.

⁹⁴ Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, a.g.e., s. 399.

⁹⁵ Kaya, Cemil, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, **GÜHFD**, S. 1-2, 2005, s. 279.

⁹⁶ 24.12.1994 tarih ve 22151 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nin 6’ncı maddesinde yer alan “*Vergi dairelerinin iştiğal konuları ile kuruluş şekillerine bağlı olarak birimler, bölümler ve servisler arasındaki iş ve işlemlerin yürütülmesinde uyulacak ilke, kural ve esaslar, kullanılacak formlar ve iş akımı Gelirler Genel Müdürlüğüne hazırlanan <İşlem Yönergeleri> ile belirlenir*” hükmü uyarınca “Vergi Daireleri İşlem Yönergesi” ile işleyişe ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 2000 ve 2012 yıllarında çıkarılan yönergelere erişim sağlanabilmiş olup bu yönergeler karşılaştırıldığında konu ile ilgili hükümlerde herhangi bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiş olduğundan yukarıdaki açıklamalarda her iki düzenlemeden ayrı ayrı bahsedilmemiştir. Belirtilmesi gerekir ki, her iki yönerge de yukarıda açıklanan 6545 sayılı Kanun ile

bölümünde yer alan 201 ila 233'üncü maddeler arasında yer alan maddeler çalışmanın konusu ile ilgilidir. İlk derece mahkemesi aşamasına ilişkin olarak; öncelikle, 98'inci madde uyarınca mükellef hakkında tesis edilen tarh işleminin iptali istemiyle dava açılması halinde dava açıldığı hususu tarh defterine kaydedilmekte; tarh işlemine ait belgelerin onaylı örnekleri tarh dosyasında muhafaza edilmektedir. Dava nezdinde görülen ilk derece mahkemesi tarafından davanın reddine ve kısmen reddine karar verilmesi halinde, Yönerge'nin 99, 211 ve 212'nci maddeleri uyarınca, İhtilaflı İşler Servisi tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi uyarınca gecikme faizi, karar harcı hesaplanarak vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenir; Diğer Tarh İşlemleri Masası'na gönderilir; verginin tahakkuk etmesine ilişkin süreç Diğer Tarh İşlemleri Masası tarafından tamamlanır. Davanın kabulüne karar verilmesi halinde ise ihbarname düzenlenmemekte olup mahkeme kararı tarh defterine kaydedilerek tarh dosyasında saklanmaktadır. Şayet ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işleminin iptali istemiyle dava açılmış ve inceleme neticesinde davanın kabulüne karar verilmiş ise, bu durumda tahakkuk etmiş vergi ve cezalar terkin edilir. Tahakkuk eden tutarın ödenmiş olması halinde ise mükellefe iade edilir⁹⁷.

Vergi mahkemesi tarafından verilen kararların üst derece mahkemelerince incelenmesi neticesinde verilen kararlar üzerine yapılacak işlemler Yönerge'nin 100'üncü ile 228'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Bu bağlamda, vergi mahkemesi

değişiklik yapılmadan önceki sistem çerçevesinde hazırlanmış olup 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklere göre (varsa) uyarlanmış yönergeye erişilememiştir.

⁹⁷ Bir sonraki bölümde (bkz. 64 vd.) ayrıntılı bir biçimde açıklanacak olmakla birlikte, bu noktada belirtmekte fayda vardır ki, dava açılmadan önce mükellef tarafından yapılan ödemenin dayanağı niteliğinde olan tarh işleminin mahkeme kararı ile iptal edilmesi, iptal kararlarının etkileri nedeniyle, mükellef tarafından ödenen paranın mükellefe iade edilmesini gerekli kılmaktadır.

tarafından davanın reddi yönünde karar verilmesi durumunda, davanın reddi yolundaki kararın üst derece mahkemesi tarafından onanması halinde yukarıda belirtildiği üzere ilk derece mahkemesi kararına göre tahakkuk gerçekleştiğinden herhangi bir işlem tesis edilmesi gerekmemektedir. Buna karşın, davanın reddi yolundaki kararın üst derece mahkemesi tarafından kısmen onanması halinde onanan kısım için ilk derece mahkemesi kararına göre tahakkuk gerçekleştiğinden yalnızca bozulan kısım için düzeltme fişi ile terkin işlemi yapılacaktır. Davanın reddi yolundaki kararın üst derece mahkemesi tarafından bozulması halinde ise ilk derece mahkemesi kararına göre tahakkuk eden vergi ve cezalar Yönerge'nin 110'uncu maddesi uyarınca terkin edilir ve tahakkuk eden tutarın ödenmiş olması halinde mükellefe iade edilir. Bu düzenlemeye karşın, 228'inci maddede Danıştay tarafından vergi mahkemesi kararının bozulması yönünde verilen karar sonrasında herhangi bir işlem yapılmadan ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmesinin beklenmesi öngörülmektedir.

Vergi mahkemesi tarafından davanın kabulüne karar verilmesi durumunda, verilen kararın üst derece mahkemesi tarafından bozulması halinde, üst derece mahkemesi kararının sonrasında tıpkı ilk derece mahkemesinin davanın reddi yönündeki kararında olduğu gibi Yönerge'nin 100'üncü maddesi uyarınca vergi, ceza, gecikme faizi, karar harcı hesaplanır; Bölge İdare Mahkemesi/Danıştay kararına göre bildirim düzenlenip tebliğ edilir. Bu düzenlemeye karşın, 228'inci maddede Danıştay tarafından vergi mahkemesi kararının bozulmasına ilişkin verilen karar sonrasında herhangi bir işlem yapılmadan ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmesinin beklenmesi öngörülmektedir.

Görülmektedir ki, 100'üncü maddedeki düzenleme mükellef tarafından ödenen verginin bozma kararlarının ardından iade edileceğini öngörmekte iken 228'inci maddede yer alan *“Danıştay'ın kısmen veya tamamen bozma kararlarının alınması üzerine, ilgili memur, dava dosyasına bozma kararını koyarak vergi mahkemesince*

yeniden karar verilinceye kadar dosyayı bekletir” ifadesi ilk derece mahkemesi tarafından verilecek kararın beklenmesini öngördüğünden aynı hususa ilişkin birbiriyle çelişen iki hüküm bulunmaktadır. Bulunduğu bölüm itibarıyla, 228’inci madde İhtilaflı İşler Servisi tarafından yapılacak işlemleri içermektedir. 100’üncü maddede İhtilaflı İşler Servisi tarafından bir bildirim yapılmasını öngördüğünden, öncelikle 228’inci madde uyarınca işlemler yapılacak; daha sonra bu bölümde tespit edilen hususlar Diğer Tarh İşlemleri Masası’na bildirilecek ve ardından Diğer Tarh İşlemleri Masası yükümlülüklerini yerine getirecektir. Bu çerçevede bakıldığında ise Danıştay tarafından verilen bozma kararı sonrasında harekete geçecek ilk bölüm İhtilaflı İşler Servisi olduğundan uygulanacak öncelikli hüküm de 228’inci madde olacaktır. Bu maddede vergi mahkemesinden gelen kararın beklenmesi öngörüldüğünden vergi mahkemesi tarafından karar verilinceye kadar Diğer Tarh İşlemleri Servisi aşamasına geçilemeyecektir. Bozma kararının ardından incelemeyi yapan vergi mahkemesi tarafından karar verildiği takdirde İhtilaflı İşler Servisi tarafından Diğer Tarh İşlemleri Servisine bir bildirim yapılacak ve Diğer Tarh İşlemleri Servisi tarafından terkin ve gerekiyorsa mükellefe iade yapılacaktır.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nde öngörülen ve yukarıda ayrıntıları ile izah olunan süreç, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 52’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında öngörülen duruma uygun düşmemektedir. Oysa, kanuni idare ilkesinin etkilerinden biri olan kanuna saygı ilkesine göre *“İdare, yürürlükteki kanunlara, eşit hukuk kurallarına ve bu arada genel hukuk ilkelerine saygı göstermek ödevindedir”*⁹⁸. Bu çerçevede, idarenin gerek bireysel gerek düzenleyici işlemlerini kanuni idare ilkesi uyarınca, normlar hiyerarşisini göz önünde bulundurmak suretiyle bir üst norma uygun olarak tesis etmesi gerekmektedir. Yargı kararlarının yerine getirilmesi çerçevesinde ise, idarece, Anayasa’nın 138’inci maddesinin 4’üncü fıkrasına uygun olarak düzenlenen

⁹⁸ Balta, a.g.e., s. 127.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi ve 52'inci maddesinin 4'üncü fıkrası göz önünde bulundurularak anılan Kanun'a uygun işlem tesis edilmelidir. Bu çerçevede, ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar üst derece mahkemesi tarafından bozulduğunda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'inci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın yürütülmesi durmaktadır. Bu durumda, üst derece mahkemesi tarafından verilen bozma yönündeki karar ile birlikte, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince kararın yerine getirilmesi açısından tesis edilen işlem ya da bulunulan eylemin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Buna karşın, iç düzen işlemi niteliğinde olduğu yukarıda saptanan Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 228'inci maddesinde Danıştay tarafından bozma kararı verilmesi haline özgü olarak, bozma kararının ilk derece mahkemesinden karar gelinceye kadar uygulanmayacağı düzenlenmektedir. Bu çerçevede, Yönerge'de öngörülen bu hükmün (228'inci madde) İdari Yargılama Usulü Kanunu'na aykırılığı açıktır.

Öte yandan, hukuk devleti ilkesinin bir başka gereği olan devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi göre “[i]darenin davranışlarının ... belli ölçüde belirli, ... idare edilenlerce önceden görülebilir olması gerekir”⁹⁹. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin idarenin iç düzen işlemi olması nedeniyle Resmi Gazete'de yayımlanmadığından, vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesi bakımından önem arz eden hüküm ve bu hükmün doğurduğu sonuçlar mükellefler tarafından öngörülebilir nitelikte değildir.

Bu nedenle, “kanuni idare ilkesi” ve “devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi” bakımından sorun teşkil eden durumun, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen sınırlar aşarak emredici ve yükümlendirici kural ihdas eden nitelikte hüküm barındırdığından icrai nitelik taşıyan bir işlem niteliğini kazanmış Yönerge'nin bahsi

⁹⁹ Günday, a.g.e., s. 45.

geçen maddesinin iptali istemiyle dava konusu edilmesi ya da idarenin kanuna aykırı hüküm barındıran işlemini ortadan kaldırması suretiyle çözümlenmesi gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

TEORİ VE YARGI KARARLARI IŞIĞINDA

VERGİ YARGISI KARARLARININ YERİNE GETİRİLMEMESİ

I. Vergi Yargısı Kararlarının Yerine Getirilmemesi

İdari yargı -ve dolayısıyla vergi yargısı- kararlarının gecikmeksizin ve icaplarına uygun olarak yerine getirilmesi gerekliliğine karşın, yargı organı tarafından verilen kararın idare tarafından yerine getirilmemesine ilişkin çeşitli hallerle karşılaşılabilir. Şöyle ki, yargı kararının ardından hareketsiz kalınmışsa “hiç yerine getirmeme”; yargı kararının gereği yerine getirebileceği mümkün olan ilk anda, gecikmeksizin yerine getirilmemiş ve fakat kararın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren otuz gün içerisinde yerine getirilmişse veyahut otuz günü de aşan bir sürede yerine getirilmişse “geç yerine getirme”; yargı kararının gereğinin yerine getirilmesi maksadıyla tesis edilen işlem ya da bulunulan eylem yargı kararında öngörülen biçimde değil ise “eksik veya hatalı yerine getirme”; yargı kararının gereğinin yerine getirilmemesine karşın yerine getiriliyormuş gibi gözükmesine imkân sağlayacak işlem tesis edilmesi ve eylemde bulunulması “biçimsel yerine getirme” olarak adlandırılmaktadır¹⁰⁰. Yargı kararının gereği gibi uygulanmaması halleri olan geç

¹⁰⁰ İdari yargı kararlarının yerine getirilmemesi, ALTAY’a göre “hiç uygulanmama” ve “gereği gibi uygulanmama (geç/eksik/biçimsel)” olarak (Altay, a.g.e., s. 164-193); YILMAZ’a göre “hiç uygulanmama” ve “gereği gibi uygulanmama (geç/eksik/biçimsel)” olarak (Yılmaz, a.g.e., s. 135); CANDAN’a göre, “hiç infaz etmeme”, “noksan infaz”, “hatalı infaz”, “geç infaz”, “muvaazalı infaz” olarak (Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 718-720); ÇAĞLAYAN’a göre “hiç uygulamama”, “geç uygulama”, “eksik uygulama”, “hatalı

uygulama, hatalı/eksik uygulama, biçimsel uygulama hallerinin birden çoğunun aynı uyumsuzlukta gerçekleşmesi de mümkündür¹⁰¹.

Yargı kararlarının yerine getirilmemesinin hallerine ilişkin olarak yapılan bu tasniflemenin yerine getirmemenin sonuçları bakımından bir etkisi bulunmamakta olup bu tasnif yalnızca kararın yerine getirilmediğinin tespit edilmesi bakımından kolaylık sağlamaktadır. Bu nedenledir ki, belirtilen dört durumdan hangisi gerçekleşmiş olursa olsun yargı kararı yerine getirilmemiş olmaktadır.

A. Hiç Yerine Getirmeme

Yargı kararının hiç yerine getirilmemesi halinde *“karar doğrultusunda ve kararın icaplarına göre işlem tesis edilmesi veya eylemde bulunulması gerekirken idarenin hareketsiz kalması söz konusudur”*¹⁰². Bu halde, yargı kararı kendisine tebliğ

uygulama”, “şekli uygulama” olarak (Çağlayan, Ramazan, **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Asil Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Ankara, 2004, s. 281-283); KAYA’ya göre “geriye yürür uygulamama”, “hiç uygulamama”, “geç uygulama”, “değiştirerek uygulama/aynen uygulamama”, “şeklen (biçimsel) uygulama”, “eksik uygulama”, “yanlış uygulama” olarak (Kaya, a.g.e., s. 59); PINAR’a göre “hiç yerine getirmeme”, “noksan yerine getirme”, “geç uygulama”, “hatalı infaz”, “muvazaalı infaz” olarak (Pinar, a.g.e., s. 106-111); GÜÇLÜ’ye göre “hiç uygulamama”, “geç uygulama”, “eksik uygulama veya gereği gibi uygulamama”, “şeklen uygulama” olarak (Güçlü, Yaşar, **Danıştay ve Yargıtay İçtihatları Işığında İdari Yargı Kararlarının Uygulanması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 181-185) tasnif edilmektedir.

¹⁰¹Altay, a.g.e., s. 169.

¹⁰²Altay, a.g.e., s. 164.

edilen idarenin, yargı kararını yerine getirmek amacıyla herhangi bir adım atmaması durumu ortaya çıkmaktadır.

İdarenin, yargı kararlarının gereğini yerine getirip getirmemek hususunda seçim hakkı bulunmamaktadır¹⁰³. Bir başka ifadeyle, idareye yargı kararlarının yerindeliğini tartışma ve yerinde bulduğu takdirde uygulama yetkisi verilmemiştir¹⁰⁴. Bu noktada, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında yer alan “*Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir*” hükmü ile kararın yerine getirilmesi arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi uygun olacaktır. Bu düzenlemenin idare tarafından tazminat ödenmesi koşuluyla yargı kararlarının yerine getirilmemesi

¹⁰³ Sarıca, Ragıp, “Danıştay Kararların Yerine Getirilmesi”, a.g.m., s. 20; Altay, a.g.e., s.

7. Nitekim, yargı kararlarında da bu durum açıkça ifade edilmektedir. Danıştay 5. Dairesi’nin 24.04.1996 tarih, E. 1995/4152 ve K. 1996/1717 sayılı kararı: “*Anayasanın 2 nci maddesinde yer alan bu [Hukuk Devleti] ilke karşısında idarenin mahkeme kararlarını “aynen” ve “gecikmeksizin” uygulamaktan başka bir seçeneği bulunmamaktadır*”. Aynı yönde bkz. Danıştay. 13. Dairesi’nin 16.02.2015 tarih, E. 2014/4872 ve K. 2015/539 sayılı kararı ve Danıştay 5. Dairesi’nin 19.09.1996 tarih, E. 1994/5629 ve K. 1996/2758 sayılı kararı: “*mahkeme kararlarının uygulanmasının, davanın tarafı olan idarelerin takdirine bırakılamayacağı kuşkusuzdur*”.

¹⁰⁴ Altay, a.g.e., s. 7. Aynı yönde bkz. Danıştay 8. Dairesi’nin 31.03.2016 tarih, E. 2015/10852 sayılı kararı ve Danıştay 8. Dairesi’nin 27.01.2010 tarih, E. 2010/1 sayılı kararı: “... idarelerin yargı kararlarının doğruluğunu tartışmak ve buna göre uygulama yapma yetkisi bulunmamaktadır”; AİHM: “*Süzer ve Eksen Holding-Türkiye*”, B.N.: 6334/05, parag. 129. Aksi yönde yorumlandığına ilişkin örnekler için bkz. O. Özdeş, a.g.m., s. 33-35.

imkânını sağladığı biçiminde yorumlandığı¹⁰⁵ ve bu suretle yargı kararlarına uyulmaması halini cesaretlendirdiği¹⁰⁶ belirtilmektedir. Bu bakış açısıyla, yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde ilgililerin idareye tazminat davası açabilmelerine imkân tanındığından yargı kararlarının yerine getirilmesinin zorunlu olmadığı ileri sürüldüğü ifade edilmektedir¹⁰⁷. Buna karşın, idarenin tazminat ödemesi şartıyla yargı kararlarının gereğini yerine getirmeme yetkisinin bulunduğu yönünde bir yaklaşımın kabulü Anayasa'nın yukarıda belirtilen hükümleri sebebiyle mümkün gözükmemektedir. Aksine, tazminat davası açabilmeye imkân sağlayan hüküm yargı kararlarının uygulanmasında imkânsızlık bulunması halinde dahi idareye tazminat ödeme yükümlülüğü getirilerek ilgilinin korunmasını sağlamak amacıyla getirilmiştir¹⁰⁸. Dolayısıyla, yargı kararlarını yerine getirmekle yükümlü olan idare,

¹⁰⁵Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 83-84.

¹⁰⁶Yıldırım, a.g.m., s. 154; aynı yönde bkz. Altay, a.g.e., s. 6.

¹⁰⁷Özdeş, a.g.m., s. 33.

¹⁰⁸Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. İdari Dava Dairesi'nin 30.03.2017 tarih, E. 2017/99 ve K. 2017/413 sayılı kararı: "*Anayasanın 138. ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 28/3 maddelerinde öngörülen idarenin zararı ödeme kuralı, idareye idari yargı kararını uygulamayarak tazminat verme yetkisini tanımış değildir. Sözü edilen hükümler, bu zorunluğa rağmen kararların yerine getirilmemesi ya da olanaksızlık nedeniyle yerine getirilememesi veya eksik yerine getirilmesinin yaptırımını göstermektedir. Aksine bir yorum, Anayasanın 36. maddesinde öngörülen hak arama özgürlüğünü, 138. maddesinde yer alan yargı denetimini ve mahkeme kararlarını anlamsız ve etkisiz hale dönüştürür*"; Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun 14.04.1978 tarih, E. 1975/383 K.1978/286 sayılı kararı: "... hükmü, idareye ilam icaplarına göre işlem yapmama olanağı tanımamakta, aksine maddi ya da hukuki herhangi bir imkansızlıkta ilam hükümlerine uygun işlem veya eylem

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında tazminat ödeyerek bu yükümlülüğünden kurtulamamaktadır¹⁰⁹.

Tazminat davası açılması imkânının bulunması hali yargı kararlarının yerine getirilmesi yükümlülüğünü ortadan kaldırmadığı gibi, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle açılan davalarda idarenin tazminat ödemesi yönünde karar verilmesi de uyuşmazlık konusu yargı kararının yerine getirilmesi yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır¹¹⁰. Böylelikle, yargı kararı yerine getirilmediği takdirde idare hem bu kararı yerine getirmediği için tazminat ödemekle hem de kararın gereğinin yerine getirilmesi için gerekli işlemleri yapmakla yükümlendirilmiş olmaktadır. Nitekim, yargı kararlarında¹¹¹ idarenin yargı kararlarının uygulanmamasından dolayı tazminat ödemesi halinin kararların uygulanmasına ilişkin anayasal yükümlülükten kurtulduğu anlamına gelmediği açıkça ifade edilmektedir.

yapılamaması halinde dahi ilgilinin hukukunun korunmasını sağlamak için konmuştur”.

¹⁰⁹Tan, **İdare Hukuku**, a.g.e., s. 933; Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 119; Gözübüyük, a.g.e., s. 262.

¹¹⁰Tan, **İdare Hukuku**, a.g.e., s. 933.

¹¹¹Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun 14.04.1978 tarih, E. 1975/383 K.1978/286 sayılı kararı: “*Madde, asıl olarak Danıştay ilamlarının hukuki niteliğini belirlemeğe yönelik olup bu ilamların icaplarına göre işlem ve eylem yapma zorunluluğunu idareye yükledikten sonra, genel hükümler çerçevesinde uygulanması olanaksız bulunan iptal kararlarına göre işlem ya da eylem yapılamaması halinde tam yargı davası açılabileceğini açıklamak amacıyla kanuna konulmuştur*”; AİHM: “*Süzer ve Eksen Holding-Türkiye*”, B.N.: 6334/05, parag. 75.

Yargı kararlarının yerine getirilmesinde süre konusuna ilişkin olarak ileride¹¹² açıklama yapılacak olmakla birlikte, bu noktada belirtilmesinde fayda vardır ki, hiç yerine getirmeme hali, salt yargı kararlarının idareye tebliğ edilmesinden itibaren otuz günlük süre geçtikten sonra herhangi bir işlem tesis edilmemesi ya da eylemde bulunulmaması haline özgülenmemelidir. Zira, idarenin yargı kararlarının gereğini otuz günlük süreden daha kısa bir zaman diliminde yerine getirmesi mümkün ise yerine getirebileceği ve fakat yerine getirmediği andan itibaren hiç yerine getirmeme hali meydana gelmiştir.

Yargı kararlarının hiç yerine getirilmemesine ilişkin genel açıklamalardan sonra, “hiç yerine getirmeme” halinin vergi hukukundaki yansımaları bağlamında “*re’sen, ikmalen, idarece tarh işlemlerinin iptaline ilişkin yargı kararlarının hiç yerine getirilmemesi ve zamanaşımı ilişkisi*” bu hale örnek oluşturabilecektir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 102’nci maddesine göre “*Amme alacağı, vadesinin ras[t]ladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar*”. Bu tanım, zamanaşımının başlangıç noktası olarak amme alacağının vadesinin rastladığı yılı takip eden takvim yılını esas aldığından, amme alacağının tahsil zamanaşımına uğrayıp uğramadığının tespiti için öncelikle vadenin saptanması gerekmektedir. Vade, anılan Kanun’un 37’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında “*ödeme süresinin son günü amme alacağının vadesi tarihidir*” biçiminde tanımlanmaktadır; bu tanım da vade için ödeme süresinin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Ödeme süresine yapılan bu gönderme nedeniyle Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinin 1’inci fıkrasının incelendiğinde, ödemenin tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde yapılması gerekliliği öngörüldüğünden verginin tahakkuk ettiği tarihten itibaren işleyen bir ayın ödeme süresi olduğu görülmektedir. Özetle, verginin tahakkuk ettiği günü izleyen günden itibaren işlemeye

¹¹²Bkz. s. 73 vd.

başlayan bir aylık sürenin son günü verginin vadesi olduğundan bu tarihin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içerisinde tahsil edilmemesi halinde, vergi, tahsil zamanaşımına uğramaktadır. Bu silsile göstermektedir ki, bir verginin tahsil zamanaşımına uğraması için öncelikle tahakkuk etmesi gerekmektedir¹¹³.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında¹¹⁴ re'sen ikmalen, idarece tarh işlemlerine ilişkin olarak açılan davalarda, davanın açılması ile tahsil sürecine ilişkin işlemlerin tesis edilmesinin durdurulması öngörülmektedir. Bu davanın nezdinde görüldüğü mahkeme tarafından verilen davanın reddi yönündeki kararın, davalı idareye tebliğ edilmesinin ardından gecikmeksizin -*gecikmeksizin yerine getirilmesi mümkün değilse otuz gün içerisinde*- mahkeme kararına istinaden vergi

¹¹³ Aynı yönde bkz. Danıştay 3. Dairesi'nin 09.03.2016 tarih, E. 2016/490 ve K. 2016/2059 sayılı kararı: *"Buna göre, tahakkuk ederek kesinleşen amme alacaklarının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmemeleri halinde zamanaşımına uğrayacakları, zamanaşımını kesen hallerden birisinin bulunması halinde ise, kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başından itibaren zamanaşımının yeniden işlemeye başlayacağı, ayrıca tahsil zamanaşımına uğrayan amme alacaklarının mükelleflerden istenilemeyeceği ancak mükelleflerin kendi rızaları ile ödemeleri halinde borcun tahsil edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır."*

¹¹⁴ *"Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. ... Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. ..."*

miktari tespit edilerek mükellefe bildirimde bulunulmasını ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci ve 5'inci fıkraları¹¹⁵ gerektirmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrası¹¹⁶ uyarınca bir ihbarname¹¹⁷ biçiminde yapılacak bu bildirimin, yine aynı hüküm nedeniyle davalı idare tarafından mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren bir ay içerisinde ödeme yapılması gerekmektedir. Tüm bu hükümler birlikte okunduğunda görülmektedir ki, dava açılması ile tahsil sürecine ilişkin işlemlerin yapılması durdurulan re'sen, ikmalen, idarece tarh işlemlerine ilişkin olarak verilen davanın reddi yönündeki yargı kararının ardından bu karara istinaden bir ihbarname düzenlenir; davalı idare tarafından düzenlenen bu ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödeme yapılması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 22'nci maddesinde *“tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi ...”* olarak tanımlanması çerçevesinde, re'sen, ikmalen, idarece tarh işlemlerine karşı açılan davalarda, vergi, mahkeme kararına göre düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğinden itibaren ödenebilir hale geldiğinden, tahakkuk, mahkeme kararına istinaden Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesi ile gerçekleşmektedir.

¹¹⁵ *“Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.”*

¹¹⁶ *“Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir.”*

¹¹⁷ Bu bildirim 2 nolu vergi/ceza ihbarnamesi olarak adlandırılmaktadır.

Öte yandan, verginin tahsil edilebilir hale geldiği an açısından bakıldığında da aynı sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca davalı idare tarafından bir ihbarname biçiminde yapılacak bildirimin mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren bir ay içerisinde ödeme yapılması gerekirken, ödeme süresi içerisinde ödeme yapılmamış olması halinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü maddesi uyarınca ödenmesi gereken bir amme alacağının ödenmemesi nedeniyle cebren tahsil sürecine başlanılmaktadır. Böylelikle, bir verginin cebren tahsil edilebilir hale gelmesi için, mahkeme kararı sonrasında bu karara istinaden bir ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmesi suretiyle tebliğden itibaren işleyecek olan bir aylık ödeme zamanının belirlenmesi ve bu süre içerisinde ödeme yapılmamış olması gerektiğinden, tahakkuk, mahkeme kararına istinaden Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesi ile gerçekleşmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, davalı idarenin, vergi mahkemesi kararının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren gecikmesizin *-gecikmesizin yerine getirilmesi mümkün değilse otuz gün içerisinde-* vergi ve ceza miktarını tespit ederek ihbarname düzenlemesi gerekmektedir; mükellef tarafından ödeme yapılabilmesi/mükelleften verginin tahsil edilebilmesi için bahsi geçen ihbarnamenin düzenlenmesi yeterli olmamakta; akabinde mükellefe tebliğ edilmesi de gerekmektedir. Yargı kararına istinaden ihbarname düzenlenmesi ve mükellefe tebliğ edilmesi anılan hükümlerin davalı idareye yüklediği bir ödev olduğundan; ihbarnamenin hiç düzenlenmemesi veyahut düzenlenen ihbarnamenin hiç tebliğ edilmemesi "idarenin yargı kararının gereğini hiç yerine getirmemesi" niteliğindedir.

Tahsil zamanaşımı ve tahakkuk arasındaki ilişkinin ortaya çıkardığı sonuç şudur ki, yargı kararının hiç yerine getirilmemesi nedeniyle verginin tahakkuk etmemesi tahsil

zamanaşımının işlemeye başlamamasına neden olmaktadır. Böylelikle, idare, yargı kararını yerine getirmemek suretiyle, mükellefin borç tehdidi altında kaldığı zamanın uzamasına yol açmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi ile yargı kararını yerine getirme yükümlülüğü altına giren idarenin, bu yükümlülüğünü yerine getirmemesi nedeniyle mükellefin mülkiyet hakkına sınırsız bir müdahale söz konusu olmaktadır¹¹⁸.

B. Gereği Gibi Yerine Getirmeme

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde yer alan “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur*” hükmündeki “*icaplarına göre*” ibaresi gereğince idarenin yargı kararının gereklerine uygun biçimde işlem tesis etmesi veya eylemde bulunması gerekmektedir.

Yargı kararının ardından bir işlem tesis edilmiş olması o yargı kararının icaplarına uygun bir şekilde yerine getirildiği anlamına gelmemektedir. Bu halde, idare yargı kararını yerine getirmiştir; ancak icaplarına uygun bir şekilde, gereği gibi yerine getirmemiştir. Zira, yargı kararında öngörülenden farklı uygulamalar gereği gibi yerine getirmeme halini oluşturmaktadır¹¹⁹. İdarenin yargı kararları karşısında hareketsiz

¹¹⁸ Yargı kararının idare tarafından yerine getirilmemesi hususunun, ilgilisinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olup olmadığının saptanması bakımından AİHM tarafından değerlendirme konusu yapıldığı yönünde bkz. Gemalmaz, Haydar Burak, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2009, s. 468.

¹¹⁹ Altay, a.g.e., s. 169.

kalmamasına karşın, yargı kararlarının gerekleri ile tam anlamıyla örtüşmeyen bir şekilde uygulaması halinde “gereği gibi yerine getirmeme” halinden bahsedilmektedir¹²⁰.

1. Geç Yerine Getirme

Yargı kararlarının geç yerine getirilip getirilmediğinin saptanması, ancak yargı kararların yerine getirilmesi gereken sürenin tespiti ile mümkün olmaktadır. İdari yargı kararlarının yerine getirilmesi hususunu, kanun düzeyinde ele alan ilk düzenleme olan 521 sayılı Danıştay Kanunu’nun 95’inci maddesinde, yargı kararlarının icaplarına uygun bir biçimde yerine getirileceği belirtilmesine karşın kararın yerine getirilmesi için bir süre¹²¹ öngörülmemiştir. Bunun akabinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinde yapılan düzenleme ile “*en geç altmış gün içinde*” ibaresine yer verilmiştir. Bu nedenledir ki, anılan Kanun’un yürürlüğe girdiği tarih olan 20.01.1982 tarihinden sözü edilen maddede değişiklik yapan 4001 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği 18.06.1994 tarihine kadar yargı kararlarının yerine getirilmesi hususunda idareye altmış günlük süre¹²² tanınmıştır. Bunun ardından, 4001 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde yargı kararlarının “*gecikmeksizin*” yerine getirileceği ve bu sürenin her hâlükârda kararın idareye tebliğinden itibaren otuz günü geçemeyeceği ifade

¹²⁰Yılmaz, a.g.e., s. 137.

¹²¹Bu dönemde, Danıştay tarafından, yargı kararının yerine getirilmesi için idareye makul bir süre verilmesi gerektiğinin ifade edildiği yönünde bkz. Yılmaz, a.g.e., s. 73. Aynı yönde bkz. Yenice-Esin, a.g.e., s. 601.

¹²²Bu hükmün yargı kararının idareye tebliğ edildiği tarihten itibaren altmış gün içerisinde uygulama hakkı tanıyan bir hüküm olduğu yönünde bkz. Yenice-Esin, a.g.e., s. 602.

edilmiştir. Vurgulanmasında fayda vardır ki, sözü edilen hükümde ifade edilen otuz günlük süre, -yukarıda belirtilen altmış günlük sürenin aksine- yargı kararının idareye tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde uygulama hakkı tanıyan bir hüküm olarak anlaşılmamalıdır¹²³. Yargı kararlarının yerine getirilmesi için çoğu zaman idarenin işlem tesis etmesi veya eylemde bulunması gerekmektedir¹²⁴. İşlem tesis edilmesi veya eylemde bulunulması için ise belirli bir süreye ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu nedenle, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinde yer alan otuz

¹²³ Altay, a.g.e., s. 170; aynı yönde bkz. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 716; Günday, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, a.g.m., s. 354, (E.T. 25.12.2016). Aynı yönde bkz. Danıştay 11. Dairesi’nin 17.09.2015 tarih, E. 2012/6879 ve K. 2015/4223 sayılı kararı: “Anılan kanunda [İYUK] zikredilen otuz günlük süre, idarenin kendi iç bünyesinde kararın yerine getirilmesine yönelik varsa alınması gereken ara zincir işlem kararları için lazım olan süreler de dahil edilerek belirlenmiş idareye tanınan en son süredir” ; Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 07.04.2011 tarih, E. 2007/557 ve K. 2011/212 sayılı kararı: “Bu emredici nitelikteki hüküm [İYUK m. 28/1] gereği idarenin en geç, aynı maddede belirtilen 30 günlük sürede işlem tesis etmesi hukuken zorunludur. İdari işleyiş nedeniyle oluşabilecek olası gecikmeler için öngörülen 30 günlük sürenin, karar gereklerinin yerine getirilmesinin geciktirilmesi amacıyla kullanılması hukuken olanaklı değildir”.

¹²⁴ Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 49; Duran, Lütfi, **İdare Hukuku Meseleleri**, Fakülteler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1080, Hukuk Fakültesi No: 230, İstanbul, 1964, s. 274; R. Sarıca, “Danıştay Kararların Yerine Getirilmesi”, a.g.m., s. 22. Yürütmenin durdurulması kararları için bu durumun söz konusu olmadığı (kendiliğinden yerine geleceği) yönünde bkz. R. Sarıca, “Danıştay Kararların Yerine Getirilmesi”, a.g.m., s. 31.

günlük süre, bir takım işlemlerin yapılmasının gerekli olduğu durumlarda kullanılmak üzere öngörülmüştür. Buna karşın, öngörülen bu süre idareye her durumda tanınmış bir hak olarak nitelendirilemeyeceğinden idare yargı kararının gereğini yerine getirmek için bu süreye ihtiyaç duymuyorsa, başka bir ifadeyle daha kısa bir sürede kararın gereğini yerine getirme imkânı varsa, mümkün olan en kısa süre içerisinde yerine getirmekle yükümlüdür. Bu nedenle, yargı kararının gereği idarece yerine getirebilmesi mümkün olan ilk anda, gecikmeksizin yerine getirilmemiş ve fakat kararın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren otuz gün içerisinde yerine getirilmişse veyahut otuz günü de aşan bir sürede yerine getirilmişse “geç yerine getirme” söz konusu olmaktadır.

Bunun yanında, yargı kararının yerine getirilmesi amacıyla tesis edilen işlemin öngörülen bu süre içerisinde tesis edilmesi tek başına yeterli olmayıp aynı zamanda kararın tüm sonuçlarıyla aynı süre içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir¹²⁵. Yargı kararının yerine getirilmesi amacıyla tesis edilen işlem anılan süre içerisinde olsa dahi kararın gereği bu süre geçtikten sonra tam anlamıyla yerine getirildiği takdirde yine geç yerine getirme hali gündeme gelmektedir.

Son olarak, değinilmesi gereken nokta ise, idarenin yargı kararlarını yerine getirmek için ilgisinin bu yönde bir başvuru yapmasını beklemesinin gerekli olup olmadığı hususudur. Yargı kararlarının uygulanabilir hale geldiği andan itibaren kendisine müracaat edilmeden kendiliğinden yargı kararının gereğinin yerine getirilmesini sağlamak idarenin görevidir¹²⁶. Keza, hukuka bağlı idare, yargı yerlerince verilen kararların icaplarını, ilgililerin başvurusuna gerek olmaksızın yerine getiren

¹²⁵ Altay, a.g.e., s.172. Aksi yönde bkz. Tekin, Tahir, “İdarenin Yargı Kararlarını Uygulama Zorunluluğu ve Uygulanmamasının Sonuçları”, **YYDD**, 2003, C. 8, S. 7, s. 8’den aktaran S. Yılmaz, 2009, s. 72.

¹²⁶ Tan, **İdare Hukuku**, a.g.e., s. 933; Gözübüyük, a.g.e., s. 261.

idaredir¹²⁷. Görülmektedir ki, yargı kararlarının uygulanması için ilgilisinin bu yönde bir başvuru yapmasına gerek bulunmamaktadır.

İdari yargı kararlarının geç yerine getirilmesine ilişkin genel nitelikteki tespitlerin ortaya koyulmasını ardından, vergi yargısı çerçevesinde “geç yerine getirme” olarak nitelendirilebilecek durumlar ve bu nitelendirmenin etkileri bu başlık altında değerlendirilecektir.

a) Yargı Kararının Gereğinin Geç Yerine Getirilmesi Halinde Faiz

Yargı kararının gereğinin yerine getirilmesinde gecikme nedeniyle ortaya çıkan faiz ile mükellef tarafından ödenen verginin, tarh işleminin hukuka aykırılığını tespit eden mahkeme kararı sonrasında mükellefe iadesi halinde gündeme gelen faiz durumları niteliği itibarıyla birbirinden farklıdır. İlk sorun yargılama sürecinin sona ermesinden sonraki döneme ilişkin¹²⁸ iken ikinci sorun yargılama süreci dönemine aittir. Bu başlık altında yukarıda bahsi geçen iki durumdan ilki incelenmektedir¹²⁹.

¹²⁷ Danıştay 8. Dairesi’nin 17.05.1989 tarih, E. 1987/984 ve K. 1989/329 sayılı kararından aktaran Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 697. Aynı yönde bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 09.12.2010 tarih, E. 2006/1321 ve K. 2010/2160 sayılı kararı ve Danıştay 6. Dairesi’nin 09.10.1996 tarih, E. 1995/7076 ve K. 1996/4029 sayılı kararı: “*Bir hukuk devletinde aslolan idarenin yargı kararını kendiliğinden uygulamasıdır*”. Yargı kararının uygulanması için ilgilisinin yeni bir dava açmak zorunda kalmasının adil yargılanma hakkının ihlali anlamına geldiği yönünde bkz. AİHM: “*Süzer ve Eksen Holding-Türkiye*”, B.N.: 6334/05, parag. 122.

¹²⁸ Danıştay 4. Dairesi’nin 28.04.2011 tarih, E. 2010/971 ve K. 2011/2283 sayılı kararı: “*2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28 nci maddesinin 6 ncı fıkrasında*

Vergi uyumsuzlukları bakımından kararı yerine getirmekle yükümlü olan idare tarafından yargı kararının yerine getirilmesi bağlamında, yargı kararı ile dava konusu işlemin iptal edilmesinden sonra yapılması gereken çoğu zaman bir miktar paranın ödenmesidir. Yargı kararının gereği geç yerine getirildiğinde -bu durumun dolaylı bir sonucu olarak- mükellefe ödenmesi gereken para da geç ödenmektedir. Bu nedenle, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında kararın gereğini yerine getirmek amacıyla yapılan ödemenin geç yapılması durumu tam yargı davaları ve vergisel uyumsuzluklara özgü olarak düzenlenmiştir. Anılan hüküm, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girdiği ilk halinde *“Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir”* biçiminde düzenlenmiş iken 6352 sayılı Kanun'un 58'inci maddesi ile *“Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil*

ise, vergi davalarında kararın İdareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle İdarece kanuni gecikme faizi ödeneceği düzenlenmek suretiyle yasal faiz uygulaması, kararın İdareye tebliğinden sonraki zaman dilimiyle ilgili olarak düzenlenmiştir”; Danıştay 7. Dairesi'nin 28.11.1991 tarih, E. 1987/4748 ve K. 1991/2936 sayılı kararı: *“2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. maddesinin 6. fıkrasında yeralan; Vergi Mahkemesi kararlarının idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödeneceğine ilişkin hüküm ise davadan sonraki safhaya ilişkin bulunmaktadır”*. Aynı yönde bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 22.04.2011 tarih, E. 2009/449 ve K. 2011/166 sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesi'nin 07.04.2008 tarih, E. 2006/2321 ve K. 2008/1097 sayılı kararı.

¹²⁹Bahsi geçen ikinci sorun “eksik/hatalı yerine getirme” başlığı altında (bkz. s. 105 vd.) ele alınacaktır.

Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir” biçiminde değiştirilmiştir. Bu çerçevede, idare, yargı kararının kendisine tebliğ edilmesinden itibaren otuz günlük süre geçtikten sonra kararın gereğini yerine getirmişse veya kararın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren kararın gereğini otuz günden daha kısa bir sürede yerine getirebileceği halde bu sürede yerine getirmemiş ve fakat otuz gün içerisinde yerine getirmişse, bu süre için, ilgisine İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 6’ncı fıkrası uyarınca faiz ödeyecektir.

Yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesinde gecikme halinde ortaya çıkan faiz hususunda yapılacak saptamaların, yukarıda belirtilen 6’ncı fıkranın ve kararın yerine getirilmesi için öngörülen süreye ilişkin 1’inci fıkranın tarihsel süreci göz önünde bulundurulmak suretiyle yapılması gerekmektedir. Bu durum da, konunun üç döneme ayrılarak incelenmesi gerekliliğini beraberinde getirmektedir.

İlk olarak, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun yürürlüğe girdiği 20.01.1982 tarihi ile 4001 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği tarih olan 18.06.1994 tarihi arasındaki dönemdir. Yukarıda belirtildiği üzere, anılan maddenin 6’ncı fıkrasında *“Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir”* hükmü yer almaktaydı. Bahsi geçen düzenleme infazın gecikmesine bu sonucu bağladığından faizin işlemeye başlayacağı başlangıç noktasının tespiti bu noktada önem arz etmektedir. Sözü edilen hükmün yürürlükte olduğu dönemde, 28’inci maddenin ilk fıkrasında yer alan *“altmış günlük süre”* düzenlemesi idareye yargı kararlarını yerine getirme konusunda bir süre tanıdığından, yargı kararlarının idareye tebliğ edildiği tarihten itibaren altmış gün içerisinde yerine getirilmesi gerekli ve yeterlidir. Dolayısıyla, yargı kararının idareye tebliğ edildiği tarihten itibaren altmış gün geçmesine karşın, kararın gereği yerine getirilmemişse geç yerine getirme söz konusu olmaktadır. Bu sebeple, anılan dönemde, idareye yargı

kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren hesaplanacak altmışıncı gün kararın yerine getirilmesi için son gün olduğundan altmış birinci gün faizin başlangıcı olarak alınması gerekmektedir¹³⁰.

İkinci dönem, 4001 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 18.06.1994 tarihinden 6352 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 05.07.2012 tarihine kadar olan dönemdir. Bu dönemde, yukarıda değerlendirme konusu yapılan hükümlerden faize ilişkin olanı aynı iken süreye ilişkin hükümde farklılık bulunmaktadır. 4001 sayılı Kanun ile yargı kararlarının gereğinin “*gecikmeksizin*” yerine getirilmesi, bunun mümkün olmaması halinde ise en geç otuz gün içerisinde yerine getirilmesi kuralı öngörülmüştür. Her ne kadar, faize ilişkin hükümde bir değişiklik olmasa da, süreye ilişkin kural, yukarıda izah olunan yerine getirme süresinden farklı bir süre öngördüğünden, yargı kararlarının geç yerine getirilmesi nedeniyle uygulanacak faizin başlangıç tarihi de bu dönemde farklılaşmaktadır. Sözü edilen hükümde, kararların gecikmeksizin yerine getirilmesi

¹³⁰ Faizin başlangıç tarihi olarak altmışıncı günü esas alan kararlar için bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 30.09.1993 tarih, E. 1992/2106 ve K. 1993/3827 sayılı kararı ve Danıştay 9. Dairesi'nin 26.11.1987 tarih, E. 1986/2538 ve K. 1987/3466 sayılı kararı: “... *idare, idari yargı kararlarının kendisine tebliğinden itibaren altmış gün içinde kararın gereğini yapmak zorunda olup, bu sürenin bitiminde, karar gereğini yapmayan idarenin, infazdaki gecikme nedeniyle doğduğu kanunen kabul edilen yükümlü zararının bir ölçüde karşılaması düşünülmüş olduğunda, idare vergi ile ilgili konularda, haksız tahsil ettiği vergiyi iade etmekle birlikte, gecikmenin başladığı altmışıncı günden itibaren bunu iade ettiği tarihe kadar geçen süre için kanuni gecikme faizi ödeme zorunda kalacaktır*”; Danıştay 9. Dairesi'nin 26.11.1987 tarih, E. 1986/2538 ve K. 1987/3466 sayılı kararı: “... *gecikmenin başladığı altmışıncı günden itibaren bunu [ödenen vergiyi] iade ettiği tarihe kadar geçen süre için kanuni gecikme faizi ödeme zorunda kalacaktır*”.

gerekliliği öngörüldüğünden, vergisel her uyuşmazlık için bu sürenin otuz gün olarak kabul edilmesine imkân bulunmamaktadır. Zira, bu süre somut uyuşmazlığa göre değişeceğinden faizin işlemeye başlayacağı tarihin önceden saptanması mümkün gözükmemektedir¹³¹. Yargı kararının yerine getirilebileceği tarihten itibaren faiz işlemeye başlayacağından, öncelikle, yargı kararının yerine getirilebileceği tarihin tespit edilmesi¹³² gerekmektedir. Bu tespit neticesinde de, idarenin kararın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren gereğini otuz günden daha kısa bir sürede yerine getirebileceği sonucuna ulaşılmışsa, kararın gereği otuz gün içerisinde yerine getirilmiş olsa dahi,

¹³¹ Yargı kararlarında bu dönem için faizin başlayacağı tarih hususunda görüş birliği bulunmamaktadır. Kararın idareye tebliğinden itibaren gecikme faizi işletilmesi gerektiği yönünde bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 27.03.2000 tarih, E. 1999/2121 ve K. 2000/845 sayılı kararı: "... uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tutarının karardan önce tahsil edilmiş olması halinde, karar gereğinin tebliğ tarihinde yerine getirileceği, aksi halde infazdaki gecikme dolayısıyla kanuni gecikme faizi hesaplanacağı sonucuna varılmaktadır". Kararın idareye tebliğinden itibaren otuz günlük sürenin dolduğu tarihten itibaren gecikme faizi işletilmesi gerektiği yönünde bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 26.03.2002 tarih, E. 2000/1345 ve K. 2002/1223 sayılı kararı: "... kararın gereğinin yerine getirilmemiş olması sebebiyle, 30'uncu günden itibaren hesaplanacak kanuni gecikme faizinin davacıya verilmesi gerektiğinden ..."; Danıştay 9. Dairesi'nin 28.05.1998 tarih, E. 1997/3067 ve K. 1998/2270 sayılı kararı: "Vergi mahkemesi veya Danıştay kararının idareye tebliği üzerine gecikmenin başladığı otuzuncu günden itibaren iadenin yapıldığı tarihe kadar kanuni faiz ödenmesi gerekmektedir".

¹³² Bu sürenin tespitinin yargı organları tarafından yapılabileceği yönünde bkz. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 721.

faizin işleyeceği süre, kararın yerine getirilebilir hale geldiği gün ile yerine getirildiği gün arasındaki süre olarak hesaplanmalıdır.

Yukarıda açıklanan iki dönem için de önem taşıyan bir husus uygulanacak faizin oranıdır. Bahsi geçen hükümde gecikme halinde kanuni gecikme faizi ödeneceği öngörülmüş ve fakat hesaplama yapılırken kullanılacak kanuni gecikme faizi oranı öngörülmemiştir. Bu sorun, yargı kararları¹³³ ile, kanuni gecikme faizi oranının genel hükümlere göre belirleneceği yönünde çözümlenmiştir. Kanuni gecikme faizi, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'un 1'inci maddesine göre belirlenmekte olmasına karşın, bu oranı artırma ve indirme yetkisi, anılan Kanun ile, Bakanlar Kurulu'na verildiğinden kanuni gecikme faizinin oranı saptanırken Bakanlar Kurulu Kararı'nın bulunup bulunmadığının da tespit edilmesi icap etmektedir. Nitekim, anılan Kanun 1'inci maddesinde belirlenen yıllık yüzde on iki oranı 19.12.2005 tarihli ve 2005/9831 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yıllık yüzde dokuzaya indirilmiştir.

Üçüncü olarak, 6352 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 05.07.2012 tarihinden sonraki dönem incelendiğinde, yargı kararlarının yerine getirilme süresine ilişkin hükümde bir değişiklik bulunmadığı; ancak bahsi geçen maddenin 6'ncı fıkrasında yapılan değişiklik ile hükmün "*Tazminat ve vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ödenir*" biçimini aldığı görülmektedir. Bu iki hüküm göz önünde bulundurularak ifade edilmesi mümkündür ki, önceki

¹³³ Danıştay 9. Dairesi'nin 26.11.1987 tarih, E. 1986/2538 ve K. 1987/3466 sayılı kararı;

Danıştay 9. Dairesi'nin 20.01.1998 tarih, E. 1996/2572 ve K. 1998/67 sayılı kararından aktaran Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 730.

dönemler için geçerli olan faizin başlangıç tarihine ilişkin tartışma, bu değişiklik ile sona ermiştir. Anılan hükümde, yargı kararlarının yerine getirilmesinde gecikme halinde gündeme gelen faizin başlangıcı kararın tebliğ edildiği tarih olarak öngörülmüş olup bu durum vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda ve tam yargı davalarında verilen kararların gecikmeksizin yerine getirilebileceğinin kabul edildiğine işaret etmektedir.

Bu noktada, 6352 sayılı Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddenin 2'nci fıkrasına eklenen *“Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ... davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılır”* hükmü önem arz etmektedir. Anılan hüküm ile anılan Kanun'un bahsi geçen maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan mahkeme kararının tebliğ tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadarki süreçte ana paraya tecil faizinin uygulanarak ödeme yapılacağına ilişkin hükmün devamında yer alan *“Ancak mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasında geçecek süre için faiz işlemez”* biçimindeki hüküm arasında ilişki bulunmaktadır.

Bu çerçevede, konusu bir miktar paranın ödenmesinin zorunlu olan vergi davalarında, yukarıda belirtilen 2'nci fıkra ile davacı veya vekili tarafından davalı idareye hesap numarasının bildirilmesi zorunluluğu öngörülmektedir.¹³⁴ Bu bildirimin

¹³⁴İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin ilk fıkrasında öngörülen mahkeme kararının gecikmeksizin yerine getirilmesi gerekliliği, sözü edilen maddenin 2'inci fıkrasının uygulama alanı bulduğu konusu bir miktar paranın ödenmesine ilişkin olan davalar bakımından mahkeme kararını tebliğ alan davacı veya vekili tarafından davalı idareye banka hesap numarasının bildirilmesinden itibaren gecikmeksizin yerine getirilmesi gerekliliği olarak ortaya çıkmaktadır. Böylelikle, anılan hüküm ile, yargı kararını yerine getirmekle yükümlü olan idarenin

yapıldığı tarihten itibaren gecikmeksizin idare tarafından ödemenin yapılması gerekmektedir. Buna karşın, davalı idareye bildirim yapıldığında derhal ödeme yapılmaması halinde, bildirimin yapıldığı günü izleyen günden idare tarafından ödemenin yapıldığı tarihine kadar olan süreçte, anılan Kanun'un 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan hüküm uyarınca, ana paraya tecil faizi oranında faiz işleyecektir. Anılan Kanun'un 28'inci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan bildirim yükümlülüğüne karşın, mahkeme kararını tebliğ alan davacı veya davalı vekili tarafından bir bildirim yapılmaması halinde ise, idareye hesap numarasının bildirildiği tarihe kadar tecil faizi oranında faiz hesaplanmayacaktır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında, herhangi bir ayırım yapılmaksızın “vergi davaları” ibaresi kullanılmaktadır. Buna göre, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda verilen kararların davalı idareye tebliği ile mükellefe, kararın gereği olan ödeme yapılmalıdır; ödemenin kararın tebliğ edildiği gün yapılmaması halinde ise kararın tebliğ edildiği tarih ile ödeme tarihi arasındaki sürede işleyecek faizin ödenecek tutara eklenmesi suretiyle elde edilen tutarın mükellefe ödenmesi gerekmektedir. Bu noktada, vergisel uyuşmazlıklara ilişkin davalarda verilen kararların gereğinin yerine getirilmesi için öngörülen süre bağlamında 6'ncı fıkra ile

bu yükümlülüğünü yerine getirmesi için bir takım davalar bakımından öncelikle ilgisinin banka hesap numarasını bildirmesi koşulu öngörülmüş olmaktadır. Anılan hükmün anayasaya aykırı olduğu iddia edilmiş olmasına karşın, Anayasa Mahkemesi'nin 04.07.2013 tarih, E. 2012/100 ve K. 2013/84 sayılı kararı ile, kararların mahkeme tarafından idareye tebliğ edilmesinden önce veya aynı sırada davacının idareye başvurarak hesap numarasını bildirmesi ve yargı kararının yerine getirilme için öngörülen süreyi mahkeme kararının tebliğinden itibaren başlatmasının mümkün olduğu gerekçesiyle, hükmün anayasaya aykırı olmadığına karar verilmiştir.

1'inci fıkra birlikte değerlendirildiğinde görülmektedir ki, son fıkrada öngörülen faizin başlangıç noktasından hareketle “kararın tebliğ edildiği gün” ödeme yapılmasının gerektiği sonucuna ulaşılması, ilk fıkrada yer alan kararın gecikmeksizin yerine getirme yükümlülüğü ile örtüşmektedir. Buna karşın, son fıkrada herhangi bir ayırım yapılmaksızın “vergi davası” teriminin kullanılmasının, vergisel uyumsuzlığa ilişkin her dava neticesinde verilen karar sonrasında bir miktar paranın ödenmesinin zorunlu olduğu yaklaşımına dayandığı düşüncesini taşımaktayız. Oysa, vergi uyumsuzluğuna ilişkin her dava neticesinde verilen karar sonrasında bir miktar paranın ödenmesinin zorunlu olduğunun kabulüne imkân bulunmamaktadır. Söz gelimi, re’sen, ikmalen, idarece yapılan tarh işlemlerinin iptali istemiyle açılan davada İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’nci maddesi gereği işlemin yürütülmesi kendiliğinden durduğundan işlemin iptali yönünde karar verilmesi halinde mükellefe iadesi gereken bir tutar da bulunmamakta olup anılan maddenin son fıkrası uygulama alanı bulmamaktadır. Buna karşın, dava süresince Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinin 3’üncü fıkrası uyarınca işleyecek olan gecikme faizinin önüne geçme isteğiyle henüz karar verilmeden tarh edilen verginin ödendiği bir durumda yargılama neticesinde davanın kabulü yönünde karar verilmesi halinde veya ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işleminin iptali ve ödenen verginin mükellefe iadesi istemiyle -İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 12’nci maddesinin tanıdığı imkândan yararlanarak- iptal davası ve tam yargı davasının birlikte açıldığı bir durumda, mahkemenin işlemin iptali ile ödenen verginin iadesine karar vermesi halinde, yargı kararının idareye tebliğ edildiği günden itibaren idare tarafından mükellefe ödemenin yapıldığı tarihe kadar tecil faizi oranında faiz hesaplanması ve ödemenin hesaplanan bu faiz ile birlikte yapılması gerekliliği olduğu görülmektedir.

b) Mükellef Tarafından Yapılan Ödemelerin Mükellefe İade Edilmesi Gereken Zaman

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarh işlemlerine ilişkin olarak açılan davalarda dava konusu işlemin yürütülmesi kendiliğinden durmaktadır. Yürütmenin durmasının bir sonucu olarak da, söz konusu işlemler nedeniyle vergi ödemekle yükümlendirilen mükellef ödeme yapmama imkânına sahip olacak ve ödeme yapmaması halinde tahsil sürecine ilişkin işlemler ile karşılaşmayacaktır. Hal böyle iken, böyle bir imkânı bulunan mükellefler henüz dava sonuçlanmadan¹³⁵, hukuka aykırı olduğu inancıyla iptal edilmesini istedikleri idari işlem ile haklarında tarh edilen vergiyi ödeme eğiliminde olabilmektedirler. Bu durum, ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmesinden önce ihtiyari olarak ödeme yapılması olasılığı olduğunu göstermektedir.

Bununla birlikte, yargılama süreci sonuçlanmadan ödeme yapılması halinin kanundan kaynaklandığı durumlarda bulunmaktadır. Bu durumlardan ilki, mükellef tarafından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işlemleridir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında açıkça düzenlendiği üzere, mükellefin beyanı üzerine vergi dairesi tarafından tesis edilen tarh işleminin iptali istemiyle dava açılması halinde dava konusu işlemin yürütülmesi kendiliğinden durmamaktadır. Bu nedenle, mükellefin beyanname vermesi üzerine eş zamanlı olarak tarh işleminin tesis edilmesiyle birlikte tebliğ de edilerek (tahakkuk fişi düzenlenmek suretiyle) vergi tahakkuk etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi uyarınca verginin tahakkukundan itibaren bir ay içerisinde ödemenin yapılması gerekli olduğundan, tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada, dava nezdinde görülen

¹³⁵ Bu durum çoğunlukla dava süresince Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca işleyecek olan gecikme faizinin önüne geçme isteğinden kaynaklanmaktadır.

mahkeme tarafından yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece, mükellefin, hakkında tarh edilen vergiyi ödemesi gerekmektedir. Keza, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde tahsil sürecine ilişkin işlemlerden dolayı açılan davalarda da tahsil işlemleri durmadığından, aynı durum tahsil sürecindeki işlemlerin dava konusu edilmesi bakımından da geçerlidir.

İkinci olarak, re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarh işlemlerine karşı açılan davalarda, yukarıda belirtildiği üzere, işlemin yürütülmesi kendiliğinden durduğundan verginin tahakkuku yargılama sonucunda verilen karara kadar ertelenmektedir. Bu bakımdan, ilk derece mahkemesinin davanın reddi yönündeki kararının idareye tebliğ edilmesinin ardından davalı idare tarafından mahkeme kararına istinaden Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi gereğince bir ay içerisinde ödeme yapılması gerekmektedir. Böylelikle, ilk derece mahkemesince verilen kararın üst derece mahkemesi tarafından incelenmesi amacıyla kanun yollarına başvuru yapılması halinde söz konusu işlemin yürütülmesi kendiliğinden durmadığından ödeme yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda açıklanan bu haller gerçekleştiğinde, dava henüz sonuçlanmadan ve dolayısıyla mükellef hakkında tesis edilen tarh işleminin hukuka uygunluğu/aykırılığı yönünde bir tespit yapılmadan ödeme yapılması durumu söz konusu olabilmektedir. İlk derece mahkemesi tarafından karar verilmeden önce ihtiyari veya zorunlu (kanun gereği) olarak ya da karar verildikten sonra zorunlu (kanun gereği) olarak ödeme yapılmasından sonra dava konusu işlemin hukuka aykırılığının mahkeme tarafından tespit edilmesi halinde mükellef tarafından yapılan ödemelerin mükellefe iade edilmesi

gerekmektedir¹³⁶. Zira, iptal kararlarının dava konusu işlem yapılmadan önceki durumun geri gelmesini sağlaması nedeniyle iptal kararı hukuka aykırı işlemi geçmişe etkili bir biçimde ortadan kaldıracığından bu işlem ortadan kalkınca, hukuka aykırı işlemin yapılmasından önceki hukuka aykırı olmayan duruma dönülmüş olmaktadır¹³⁷. Bir başka ifadeyle, iptal kararı, işlemin tesis edilmesinden önceki duruma dönülmesini sağlamaktadır¹³⁸. Bu çerçevede, tarh işleminin iptali istemiyle açılan davalarda, ilk

¹³⁶ İadenin gerekli olduğu yönünde bkz. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 712. Nitekim, Danıştay 7. Dairesi'nin 11.10.1999 tarih, E. 1997/5072 ve K. 1999/3272 sayılı kararında düzeltme fişinin düzenlenmesinin kararın yerine getirilmesi bakımından yeterli olmadığı ifade edilmektedir.

¹³⁷ Uler, a.g.e., s. 25.

¹³⁸ Danıştay 11. Dairesi'nin 01.02.2008 tarih, E. 2005/4697 ve K. 2008/676 sayılı kararı: *"İdare Hukuku ilkelerine göre, iptal kararları, iptali istenen işlemi tesis edildiği tarih itibarıyla ortadan kaldırarak, o işlemin tesisinden önceki hukuki durumu ortaya koyar"*; Danıştay 4. Dairesi'nin 09.11.1988 tarih, 1988/3895 ve K. 1988/3759 sayılı kararı: *"Bir yönetsel işlemin yargı yerin[c]e iptaline karar verilmesinin hükmü, davaya konu yapılan işlemin kurulmasından önceki hukuksal durumun yeniden yaratılmasından ibarettir"*; Danıştay 5. Dairesi'nin 19.02.1987 tarih, E. 1986/1335 ve K. 1987/246 sayılı kararı: *"İdare hukuku ilkelerine göre, iptal kararları, iptali istenen işlemi ve ona bağlı diğer işlemleri ilk tesis edildiği andan itibaren ortadan kaldırarak, o işlemin tesisinden önceki hukuki durumun devamını sağlar"*; Danıştay 1. Dairesi'nin 10.07.1985 tarih, 1985/144 ve K. 1985/156 sayılı kararı: *"İdari işlemin yargısal bir kararla iptali halinde, bu iptal kararının işlemin yapıldığı sırada unsurlarında bulunan sakatlıkları saptadığı, işlemi, yapıldığı andan başlayarak ortadan kaldırdığı, bu özelliğiyle geriye yürüyen sonuçlar doğurduğu, başka bir anlatımla, işlemin tesis edildiği tarihten önceki hukuki durumun geçerliliğini*

derece mahkemesi tarafından davanın kabulüne başka bir ifadeyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmesiyle dava konusu işlemin hukuka aykırılığı saptanmış olmaktadır. Bu durumda, mükellef tarafından yapılan ödemenin dayanağı olan tarh işlemi mahkeme kararı ile iptal edildiğinden sözü edilen karar ile birlikte mükellef tarafından yapılan ödeme de dayanaktan yoksun, sebepsiz hale gelmektedir. Bu bağlamda, tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada verilen iptal kararının yerine getirilmesi, tarh işlemi tesis edilmeden önceki aşamaya dönülmesi ile gerçekleşecektir; mükellef tarafından yapılan ödemenin dayanağının mahkeme tarafından hukuka aykırılığı tespit edilen idari işlem olması, bu işlem tesis edilmeden önce söz konusu tutar mükellef uhdesinde bulunduğundan iptal kararından sonra da söz konusu tutarın mükellef uhdesinde

sağladığı, idare hukukunun bilinen ilkelerindendir”; Danıştay Dava Daireleri Kurulu’nun 04.07.1980 tarih, E. 1980/179 ve K. 1980/379 sayılı kararı: “*İptal kararlarının, iptal edilen işlemleri yapıldıkları andan itibaren ortadan kaldırdığı bilinen idare hukuku ilkelerindendir”;* Danıştay 3. Dairesi’nin 12.03.1980 tarih, E. 1980/32 ve K. 1980/39 sayılı kararı: “*... idare hukuku ilkelerine göre, iptal kararları, iptali istenen idari tasarrufu ve ona bağlı işlemleri ittihaz edildikleri tarihten itibaren ortadan kaldırarak o tasarrufun ittihazından önceki hukuki durumu ortaya koyar. Yani iptal edilen kararlar doğmuş olan hukuki durum ortadan kalkmış olur”;* Danıştay 5. Dairesi’nin E. 1976/9529 ve K. 1978/1206 sayılı kararı: “*İdare Hukuku ilkelerine göre Danıştayca verilmiş iptal kararları iptali istenen idari tasarrufu ve ona bağlı işlemleri tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kaldırarak o tasarrufun ittihazından önceki hukuki durumu ortaya koyar”;* Danıştay 8. Dairesi’nin 18.06.1975 tarih, E. 1974/1486 ve K. 1975/2126 sayılı kararı: “*... gerek bilimsel görüşlerde gerekse Danıştay İçtihatlarında belirtildiği üzere, bir idari tasarruf hakkında verilen iptal kararı o tasarrufun yapıldığı andan geçerli olarak hukuk aleminden kaldırır”.*

olmasının sağlamlasını gerekli kılmaktadır. Özetle, iptal kararlarının geçmişe dönük olarak sağladığı etki nedeniyle, mükellefin ödediği verginin ilk derece mahkemesi kararı sonrasında mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

Bu noktada, mükellef tarafından ödenen verginin mükellefe iade edilmesi gereken zamanın tespiti yargı kararının gereğinin yerine getirilmesi hususuyla yakından ilgilidir. İlk derece mahkemesi tarafından verilen kararın davanın kabulü yolunda olması açısından bakıldığında görülmektedir ki, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yerine getirilmesi gerekli kararlar arasında ilk derece mahkemelerinin de sayılmış olması, ilk derece mahkemesi kararlarının kanun yolu incelemesinden geçmesi amacıyla başvuru yapılmasının idarenin yargı kararını yerine getirme yükümlülüğünü ortadan kaldırmadığına işaret etmektedir¹³⁹. Bu nedenle, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın ardından -6545 sayılı Kanun öncesindeki sisteme göre- itiraz/temyiz başvurusunda bulunulması veya -6545 sayılı Kanun sonrasındaki sisteme göre- istinaf başvurusunda bulunulmuş olması kararın gereğinin yerine getirilmesini engellememektedir. Bu bağlamda, tarh işleminin iptaline

¹³⁹ Aynı yönde bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 09.12.2010 tarih, E. 2006/1321 ve K. 2010/2160 sayılı kararı: *"Yargı yerince işin esası hakkında karar verilmesi halinde idarenin, bu kararın temyiz edilmiş olması veya kararın düzeltilmesi yoluna başvurmuşsa verilecek kararı beklemesi gibi bir seçeneği bulunmamaktadır"*; Danıştay 6. Dairesi'nin 09.10.1996 tarih, E. 1995/7076 ve K. 1996/4029 sayılı kararı: *"Yürütmenin durdurulması kararı da Anayasada ve İdari Yargılama Usulü Yasasında belirtilen nitelikte bir yargı kararı olduğuna göre, bu yolda karar verilmiş bir davada idarenin: esas kararın verilmesini, bu karar temyiz edilmiş veya kararın düzeltilmesi yoluna başvurulmuş ise verilecek kararı beklemesi, bu yolla, verilen yürütmenin durdurulması kararını sürüncemede bırakması, savsaklaması ve etkisiz kılması gibi seçeneği bulunmamaktadır"*.

ilişkin olarak ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmesi halinde davalı idare tarafından kanun yollarına başvurulup başvurulmadığına bakılmaksızın kararın gereğinin yerine getirilmesi ve bu çerçevede ödenen verginin mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

Tarh işleminin iptali istemiyle açılan davalarda, ilk derece mahkemesinin davanın reddine karar verme ihtimalinde ise dava konusu işlemin hukuka uygunluğu tespit edilmiş olmaktadır. Bu aşamaya kadar ödeme imkânı bulunan ve fakat ödeme yapmamış olan mükellefin bu aşamada zorunlu hale gelen ödemeyi yapması durumunda mükellefin ödediği verginin mükellefe geri verilmesi halinin ortaya çıkabilmesi için üst yargı mercilerince ilk derece mahkemesinin davanın reddi yolundaki kararının hukuka aykırı olduğunun saptanması gerekmektedir. Yukarıda açıklandığı üzere, 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesinde itiraz yoluna ya da 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrasında istinaf yoluna başvurulduğunda bölge idare mahkemesi tarafından ilk derece mahkemesinin kararının hukuka aykırı bulunarak bozulmasına karar verildiği takdirde, kararının bozulmasına karar verilmekle birlikte işin esası hakkında da karar verilecektir. İlk derece mahkemesi tarafından verilen karar bölge idare mahkemesi tarafından hukuka aykırı bulunarak bozulup işlemin iptaline karar verildiğinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince üst derece mahkemesinin kararı uyarınca yeni bir işlem tesis edilecek veyahut eylemde bulunulacaktır. Dolayısıyla, mükellef tarafından ödenen vergi, bölge idare mahkemesinin kararının gereği olarak mükellefe iade edilmek durumundadır.

Temyiz incelemesi açısından bakıldığında ise, -6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin öncesinde- ilk derece mahkemesinin ya da -6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin sonrasında- bölge idare mahkemesinin kararının hukuka uygun olup olmadığını içeren temyiz incelemesi neticesinde verilen karar, esasa ilişkin bir karar olmadığından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi bu noktada

uygulanabilir nitelikte değildir. Bu halde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki kararın bozulması halinde yürütmesinin kendiliğinden duracağına ilişkin hüküm uygulanacaktır. İlk derece mahkemesi/bölge idare mahkemesi tarafından verilen karar Danıştay tarafından bozulduğunda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'inci maddesinin 4'üncü fıkrası gereğince -6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin öncesinde- ilk derece mahkemesi ya da -6545 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin sonrasında- bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararın yürütülmesi durmaktadır. İlk derece mahkemesi tarafından davanın reddine karar verilmesi veya ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın kabulü kararının bölge idare mahkemesi tarafından bozulması sonrasında tahakkuk eden verginin mükellef tarafından ödenmesi, anılan kararların gereğidir. Bu durumda ilk derece mahkemesinin davanın reddi yönündeki kararının¹⁴⁰, ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın reddi kararını onayan bölge idare mahkemesi kararının, ilk derece mahkemesinin davanın kabulü kararını bozan bölge idare mahkemesi kararının Danıştay tarafından bozulması, ilk derece mahkemesi/bölge idare mahkemesi tarafından verilen karar sonrasında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince kararın yerine getirilmesi açısından tesis edilen işlem ya da bulunulan eylemin ortadan kaldırılmasını gerekli kılmaktadır. Bu çerçevede, her üç durumda da Danıştay kararının gereği, mükellefin ödediği verginin mükellefe iade edilmesidir¹⁴¹.

¹⁴⁰ İlk derece mahkemesinin davanın reddi yönündeki kararın Danıştay tarafından bozulması halinde, ilk derece mahkemesi kararı beklenmeksizin, daha önce tesis edilmiş olan haciz işlemlerinin kaldırılması gerektiği yönünde bkz. Özbalcı, Yılmaz, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan, 2006, s. 559.

¹⁴¹ Buna karşın, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 228'inci maddesinde Danıştay tarafından verilen bozma kararının yerine getirilebilmesi için vergi mahkemesinden

Ayrıca, bu bağlamda, mükellef tarafından iade istemini içerir biçimde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında bir başvuru yapılması zorunluluğunun bulunup bulunmadığı hususunun da ortaya koyulması gerekmektedir. Birinci bölümde¹⁴² belirtildiği üzere, yargı kararı kendisine tebliğ edilen idare, ilgilisi tarafından bu hususa ilişkin olarak bir başvuru yapılmasını beklemeksizin yargı kararının gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Mükellef tarafından yapılan ödemenin mükellefe iade edilmesi de yargı kararının gereğinin yerine getirilmesi kapsamında olduğundan bu yönde bir başvurunun aranması mümkün gözükmemektedir. Buna karşın, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işleminin yargı kararı ile iptal edilmesinin ardından mükellefe yapılacak olan iadelerle ilgili olarak Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde yer alan düzenlemelerden hareketle, vergi daireleri

gelen kararın beklenmesi ve bu sebeple vergi mahkemesi tarafından karar verilinceye kadar işlem yapılmaması; bozma kararının ardından incelemeyi yapan vergi mahkemesi tarafından verilen karar gerekli kılıyorsa mükellefe iade yapılması öngörülmektedir. İlk derece mahkemesinin kararının üst derece mahkemesi tarafından bozulması halinde ise 110'uncu madde uyarınca ilk derece mahkemesi kararına göre tahakkuk eden vergi ve cezalar terkin edilir ve tahakkuk eden tutarın ödenmiş olması halinde mükellefe iade edilir. Bu düzenlemeye karşın, 228'inci maddede Danıştay tarafından vergi mahkemesi kararının bozulmasına ilişkin verilen karar sonrasında herhangi bir işlem yapılmadan ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmesi beklenmesi öngörülmektedir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 100'üncü ve 228'inci maddeleri arasındaki bu çelişki yukarıda -birinci bölümde- ayrıntılı bir biçimde analiz edilerek 228'inci maddenin sistematik konumu gereği uygulanacağı sonucuna ulaşıldığından bu kısımda sözü edilen tartışmalara yer verilmeksizin ilgili bölüme (bkz. s. 56 vd.) gönderme yapılması uygun görülmüştür.

¹⁴²Bkz. s. 75.

tarafından aksi yönde bir sonuca ulaşıldığından, temelinde çalışmamızın konusunun yer aldığı uygulamada karşılaşılan bu sorun bağlamında Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin ilgili hükümlerinin değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 221'inci maddesinde¹⁴³, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işleminin iptali durumunda ödenen verginin iade edilmesi gerekliliği açıkça ifade olunmuştur. Bu maddeye göre, yargı kararı ile tarh işleminin iptaline karar verilmesi halinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi kapsamında yargı kararının yerine getirilmesi, tahakkuk eden verginin terkin edilmesi ile mümkün olmaktadır¹⁴⁴. İptal kararı üzerine ödenen verginin mükellefe iadesinin usulü ise Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 62'nci ve 64'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre vergi hatası dışındaki bir nedenle vergi kanunları veya diğer kanunlar uyarınca yapılması gereken terkin işlemlerinde düzeltme fişi kullanılır. Yargı kararının yerine getirilmesi bağlamında bakıldığında, terkin işleminin vergi hatası dışında bir nedenle ve İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca yapılması gerektiğinden, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işleminin iptal edilmesinin ardından iade halinde de düzeltme fişinin kullanılacağı görülmektedir¹⁴⁵. Buna karşın, düzeltme

¹⁴³ “*Vergi Mahkemesinin Terkin Kararı Üzerine Yapılacak İşlemler: ... İhtirazi kayıtla verilen beyanname ile ilgili olarak, mükellefçe açılan dava sonucunda beyan üzerine tahakkuk eden verginin kaldırılmasına karar verilmesi halinde tahakkuktan terkin, tahsil edilmiş ise reddiyat yapılması için servis notu ile değerlendirme masasından sorumlu servis sefine bilgi verilir ve gereğinin en geç 30 gün içinde yerine getirilmesi istenir.*”

¹⁴⁴ Yargı kararı uyarınca verginin terkin edilebilmesi için ilk derece mahkemesi kararının kesinleşmesinin gerektiği yönünde bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 152.

¹⁴⁵ Aynı yönde bkz. Yenice-Esin, a.g.e., s. 599.

fişinin düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesine bakıldığında, maddenin, vergi hatalarının düzeltilmesi usulüne ilişkin düzenlemeleri barındıran “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlıklı bölüm içerisinde yer aldığı görülmektedir. Bu durumdan hareketle, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin gönderme yaptığı Vergi Usul Kanunu hükmünün, vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin olduğu sonucuna ulaşılması mümkündür. Yargı kararı ile hukuka aykırılığı saptanan durumlar vergi hatası olarak nitelendirilemeyeceğinden, bu hüküm yargı kararlarının yerine getirilmesi özelinde uygulanabilir nitelikte değildir. Dolayısıyla, bu durum, mükellefe yapılacak iadenin anılan madde kapsamında düzeltme fişi ile yapılmasına engel oluşturmaktadır. Bu düzenlemenin yargı kararının yerine getirilmesi kapsamında uygulanması gereken bir düzenleme olduğu -vergi daireleri tarafından- kabul edilerek, anılan maddenin 2'nci fıkrasında yer alan “*Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur*” biçimindeki hüküm nedeniyle, yargı kararının tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde idareye başvuru yapılması şartı getirildiği kabulüyle mükellef tarafından iadeye ilişkin olarak bir başvuru yapılması beklenilmektedir. Oysa ki, yukarıda belirtilen nedenlerle, hüküm, yargı kararlarının yerine getirilmesi özelinde uygulanabilir nitelik taşımadığından¹⁴⁶, ödeme için mükellefin yargı kararının tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde idareye başvuru yapması koşulunun aranması da mümkün değildir; bu

¹⁴⁶Aynı yönde bkz. “ ... davalı idarenin mahkeme kararları doğrultusunda düzeltme fişleri hazırlayarak davacı şirkete tebliğ ettiği, davalı şirketin 213 sayılı Yasanın 120'nci maddesinde düzenlenen <bir yıl> içerisinde davalı idareye parasını geri almak üzere başvurmadiğı sabit olduğundan, davalı idarenin işleminde hukuka aykırılık görülmediğı gerekçesiyle davanın reddine ... ” dair ilk derece mahkemesi kararını kaldırarak davanın kabulüne karar veren İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin 10.05.2017 tarih, E. 2017/512 ve K. 2017/760 sayılı kararı.

nedenle mükellef tarafından başvuru yapılması gerekmeksizin idarenin ödeme yapması gerekmektedir.

Son olarak değerlendirilmesi gereken husus ise 4731 sayılı “17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini ile Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”¹⁴⁷ un 4’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (C) bendi ile Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesine eklenen¹⁴⁸ “İhtirazi kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.” biçimindeki hükme ilişkindir. Bu hüküm, ihtirazi kayıtlı verilen

¹⁴⁷30.12.2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 2002/1 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi’nde yer alan “... gecikme faizi hesaplanması için dava konusu edilen hususun 30.12.2001 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olması gerekmektedir” biçimindeki hüküm ile Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesine eklenen hükmün, yürürlüğe girdiği 30.12.2001 tarihinden sonra verilen yargı kararları neticesinde iadesi gereken vergiler bakımından uygulanması yerine anılan tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ait vergiler açısından uygulanması öngörülmüştür.

¹⁴⁸Bu hüküm, 4731 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinin 5’inci fıkrası olarak eklenmiştir. Bahsi geçen 5’inci fıkra, 31.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 14’üncü maddesi ile, 6’ncı fıkra olarak teselsül ettirilmiştir.

beyanname üzerine tarh edilen verginin¹⁴⁹ ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmesinden önce ödenmesi durumunu kapsamakta olup re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin olarak ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmesinden önce ödeme yapılması halini içerisinde barındırmamaktadır.

Hükmün uygulanabilir nitelik kazandığı ilk görünüm biçimi, ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmeden önce ödenen verginin, ilk derece mahkemesi tarafından dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmesinin ardından, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca mükellefe iade edilmesi durumudur. Bu şekilde mükellefe iade edilmesinin ardından, ilk derece mahkemesince davanın reddine karar verilmesi neticesinde, sözü edilen verginin, yine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca mükelleften yeniden tahsil edilmesi gerekmektedir.

Diğer bir olasılık ise, ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmeden önce ödenen verginin, ilk derece mahkemesi tarafından dava konusu işlemin iptaline karar verilmesi nedeniyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca mükellefe iade edilmesi durumudur. Bu şekilde mükellefe iade edilmesinin ardından,

¹⁴⁹Gecikme faizinin anılan hüküm kapsamında olmadığı yönünde bkz. Danıştay 4.

Dairesi'nin 24.10.2005 tarih, E. 2005/463 ve K. 2005/1884 sayılı kararı: “Anılan son fıkraya göre, önce mahkeme kararına göre iade edilip, sonra yine mahkeme kararı uyarınca tahsili gereken <vergiler> için gecikme faizi hesaplanması öngörülmüştür. Bu fıkraya göre, <vergi> kapsamında bulunmayan diğer alacaklar için gecikme faizi hesaplanmasına olanak bulunmamaktadır. Olayda, mahkeme kararı uyarınca ödenen, sonra yine mahkeme kararına göre geri alınan faizi <vergi> olarak nitelendirip yukarıda sözü edilen yasa hükmü kapsamında kabul edilerek, gecikme faizi hesaplanmasına olanak bulunmadığından mahkeme kararında sonucu itibarıyla kanuna aykırılık görülmemiştir”.

üst derece mahkemesince ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmesi neticesinde, sözü edilen verginin, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca (veya üst derece mahkemesince yürütmeyi durdurma kararı verilmesi neticesinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca) mükelleften yeniden tahsil edilmesi gerekmektedir.

Bir diğer yandan, ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın reddi yönündeki kararın üst derece mahkemesi tarafından bozulmasının ardından, ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmeden önce ödenen verginin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca mükellefe iade edilmesi durumudur. Bu şekilde mükellefe iade edilmesinin ardından, ilk derece mahkemesinin üst derece mahkemesinde verilen karara uymayarak ilk kararında ısrar etmesi neticesinde, sözü edilen verginin, yine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca mükelleften yeniden tahsil edilmesi gerekmektedir.

Başka bir ihtimal, ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın reddi yönündeki kararın incelendiği üst derece mahkemesi tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesinin ardından, ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmeden önce ödenen verginin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca mükellefe iade edilmesi durumudur. Bu şekilde mükellefe iade edilmesinin ardından, üst derece mahkemesinin ilk derece mahkemesinin kararını onaması neticesinde, sözü edilen verginin, yine İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca mükelleften yeniden tahsil edilmesi gerekmektedir.

Tüm bu durumlarda, Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan yukarıdaki hüküm uyarınca, mükellef tarafından ödenen verginin idarece mükellefe iade edildiği tarihten itibaren -yeniden ödemeyi gerekli kılan- yargı kararının idareye tebliğ edildiği tarihe kadar 6183 sayılı Kanunu'nun 48'inci maddesine

göre belirlenen tecil faizi oranında¹⁵⁰ gecikme faizi hesaplanacaktır. Mükellef tarafından yeniden ödeme yapılmasını gerekli kılan yargı kararının idareye tebliğ edilmesinin ardından, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 5’inci fıkrası ve Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesinin 3’üncü fıkrası uyarınca idare tarafından mükellefe yapılacak bildirimin, vergi ile birlikte, tecil faizi oranında gecikme faizini de içermesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, bahsi geçen hükümde, yargı kararı üzerine mükellefe yapılan ödemenin yine yargı kararı üzerine iade edilmesi gerekliliği olduğu takdirde, mükellefin, söz konusu tutarın uhdesinde kaldığı süre boyunca işleyen tecil faizi oranında gecikme faizi ödemesi öngörülmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 112’nci maddesine yukarıda belirtilen hükmün ilave edilmesinden önce, anılan maddede düzenlenen gecikme faizi, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tarh edilen vergiler açısından uygulanabilir nitelikte değildi.¹⁵¹ Zira,

¹⁵⁰SONSUZOĞLU’na göre, mükellef tarafından ödeme yapılarak dava açıldığı ve ilk yargı kararına göre haklı bulunduğu için tecil faizi oranında gecikme faizi öngörülmüştür (Sonsuzoğlu, Elif, **Türk Vergi Hukukunda Fer’i Borç ve Alacak Olarak Faiz ve Zam**, Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2013, s. 126).

¹⁵¹Aynı yönde bkz. “... ihtirazi kayıtla beyan edilerek süresinde ödenen ve açılan dava ve yapılan temyiz başvurusu sonucunda Danıştay kararıyla yükümlü şirkete iade edilip, ancak karar düzeltme aşamasında Danıştay’ca yükümlü kurum aleyhine karar verilmesi üzerine yine süresinde ödenen [v]ergi için, yargı kararıyla iade ve yine yargı kararıyla geri alınma arasında geçen süreye ilişkin olarak gecikme faizi tahsil edilmesinin yasaya uygun olup olmadığı hususunun saptanmasına ilişkin ...” uyuşmazlık bakımından “... tahsil edilen gecikme faizinin düzeltme ye şikayet yoluyla iadesi istemini reddeden Maliye ve Gümrük Bakanlığı işleminin iptali yolundaki Danıştay Dördüncü Dairesi kararını...” onayan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 05.02.1993 tarih, E. 1992/60 ve K. 1993/28 sayılı kararı.

bahsi geçen düzenlemede gecikme faizinin *“re’sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlarda dava konusu yapılmadan kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar, dava konusu yapılan vergilerde ise yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için”*¹⁵² uygulanacağı belirtildiğinden, re’sen, ikmalen, idarece tarh edilen vergilerin dışında kalan bir tür olan beyanname üzerine tarh edilen vergiler bakımından gecikme faizinin uygulama alanı bulunmamaktaydı. Sözü edilen hükme eklenen düzenleme ile birlikte, ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerine tarh edilen vergiler bakımından da *-yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergiler ile sınırlı olmak kaydıyla-* tecil faizi oranında gecikme faizi uygulanabilir hale gelmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun gecikme faizine ilişkin 112’nci maddesinin gerekçesi incelendiğinde, bu kurumun öncelikli amacının kamu alacağının enflasyona karşı korunması iken, ikinci amacının ise devlete ait olan paranın haksız yere mükellefte bulunması sebebiyle menfaat elde edilmesinin engellenmesi olduğu görülmektedir.¹⁵³

¹⁵²Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 130-131.

¹⁵³Bayar, İbrahim Nihat, “Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi”, SÜHFD, 2003, C. 11, S. 3-4, s. 312. Gecikme faizinin amacına ilişkin olarak bkz. Danıştay 7. Dairesi’nin 03.02.2010 tarih, E. 2007/2232 ve K. 2010/503 sayılı kararı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 26.01.2007 tarih, E. 2006/182 ve K. 2007/3 sayılı kararının karşı oy gerekçesi: *“Görüldüğü üzere; gerek İç Hukukta, gerekse Uluslararası Hukukta, faizin hukuki nitelemesi; amacı, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın giderilmesi olan, <tazminat>tır. Söz konusu zarar, vergilendirme işlemlerinde, Devlet yönünden, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmemeleri sebebiyle verginin zamanında tahakkuk*

Bu amaçlar bağlamında, anılan maddeye eklenen hükümde, mükellefe yapılan ödemenin ve ödenen bu tutarın mükelleften geri alınmasının dayanağını bir yargı kararının oluşturduğu ifade olunduğundan, “devlete ait olan paranın haksız yere mükellefte bulunma” hali, inceleme konusu yapılan hükümde öngörülen “yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı gereğince tahsil edilmesi gereken vergiler” bakımından gerçekleşmemiştir. Zira, söz konusu tutar mükellef uhdesinde bir yargı kararı gereğince bulunmaktadır. Bu nedenle, bahsi geçen düzenlemenin, gecikme faizinin amacıyla, niteliğiyle örtüşmediğinin belirtilmesi gerekir.

**c) Ödeme Emrinin Yargı Organı Tarafından Hukuka Uygun Bulunması
Halinde Haksız Çıkma Zammının Talep Edileceği Zaman**

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 55’inci maddesi uyarınca, amme alacağının vadesinde ödenmemesi halinde, mükelleflere, borçlu oldukları tutarın yedi gün içerisinde ödenmesi ya da mal bildiriminde bulunulması talebini içeren ödeme emri tebliğ edilmektedir. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un 13’üncü maddesi uyarınca kanunlarda yer alan “itiraz” terimi “vergi mahkemesinde dava açılması” anlamını taşıdığından Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un “ödeme emrine itiraz” başlığını taşıyan 58’inci maddesinde ödeme emrine karşı dava açılması hususu düzenlenmektedir.

Ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, dava nezdinde görülen mahkemenin, işlemi hukuka uygun bularak davanın reddi yönünde hüküm kurması

ettirilememesi; mükellefler yönünden ise, Devletin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu vergilendirme işlemlerine dayanarak vergi tahsilatında bulunması halinde doğmaktadır”.

halinde kararın yerine getirilmesi kapsamında değerlendirilebilecek noktalardan biri de haksız çıkma zammının talep edilmesidir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında "*İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamlı tahsil edilir*" hükmü yer almakta olup haksız çıkma zammı/haksız çıkma tazminatı olarak adlandırılan¹⁵⁴ amme alacağını öngörmektedir. Bir başka ifadeyle, anılan düzenleme uyarınca, davacı, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, davanın reddedilmesi üzerine ödemek zorunda olduğu miktardaki kamu alacağının yüzde onuna tekabül eden miktar ek mali külfet ile karşılaşmaktadır¹⁵⁵.

Bahsi geçen hükümde, haksız çıkma zammını ödenmesi gereken zamana yer verilmemiştir. Bu durum, ödeme emrine karşı açılan davanın esasa girilerek¹⁵⁶

¹⁵⁴ Haksız çıkma zammı terimini kullanan yazarlar (Akkaya, Mustafa, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 339-347; Karakoç, Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, 2000, Ankara, s.159) olduğu gibi, haksız çıkma tazminatı terimini kullanan yazarlar (Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, 34. Baskı, Ankara, 2014, s. 133; Doğrusöz, A. Bumin, "Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı", YD, Kasım 2007) da bulunmaktadır.

¹⁵⁵ Akkaya, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu", a.g.m., s. 339.

¹⁵⁶ Gerçek, Adnan, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Bursa, 2011, s. 201; Doğrusöz, a.g.m., s. 32. Aynı yönde (davanın işin esasına girilmeksizin reddedilmesi halinde haksız çıkma zammının ödenmesinin gerekmediği yönünde) bkz. Danıştay 13. Dairesi'nin 03.05.2010 tarih,

reddedilmesine ilişkin kararın yerine getirilmesi anlamına gelen haksız çıkma zammının talep edilebileceği zaman bakımından belirsizlik yaratmaktadır. Öğretide¹⁵⁷ ve yargı kararlarında¹⁵⁸, ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılması nedeniyle haksız çıkma

E. 2010/733 ve K. 2010/3678 sayılı kararı: “Uyuşmazlıkta, davacı şirkete verilen idarî para cezasının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın işin esasına girilmeksizin süre aşımı yönünden reddedilmesi nedeniyle, ödeme emrinin, 2577 sayılı Yasa’nın 2. maddesinde öngörülen yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden hukukî denetiminin yapılmamış olması karşısında, davacı şirketin, 6183 sayılı Yasa’nın 58. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenen anlamda tamamen veya kısmen haksız olduğu veya haklı olduğu hususu saptanmadığından, tamamen haksız çıktığından bahisle düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinde ve bu ihbarnamenin iptali istemiyle açılan davanın reddine ilişkin idare mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır”.

¹⁵⁷ Kızılot, Şükrü-Kızılot, Zuhale, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 14. Baskı, 2008, Ankara, s. 465; Özbacı, a.g.e., s. 621; Candan, Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Mali Akademi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2013, s. 373; Rençber, Altan, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Kasım 2014, s. 260.

¹⁵⁸ Danıştay 3. Dairesi’nin “... ödeme emrine karşı açılan davada verilen ret kararı için temyiz yoluna gidildiğinden, temyiz isteminin sonucu beklenmeksizin istenilen haksız çıkma zammında hukuka uyarlık bulunmadığı ...” gerekçesiyle davanın kabulü yönünde karar veren ilk derece mahkemesi kararını onayan 29.09.2011 tarih, E. 2008/5475 ve K. 2011/5281 sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesi’nin 19.10.2010 tarih, E. 2009/6220 ve K. 2010/5113 sayılı kararı: “... 6183 s. Kanunun 58 inci maddesine göre amme alacağının %10 zamlı tahsili için, amme alacağının tahsiline dair düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın redle sonuçlanması ve bu ret

zammı talep edilmesi için yargılama sürecinin tüm safhaları tüketilerek kararın kesinleşmesi gerektiği ifade olunmaktadır. Bu sonuca, itiraz komisyonu ve vergi mahkemesi terimlerine ilişkin olarak yapılan değişiklikten önce itiraz komisyonlarının ödeme emrine ilişkin itirazlara dair verdikleri kararların kesin olmasından hareketle ulaşılmaktadır¹⁵⁹.

Buna karşın, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davalarda, ilk derece mahkemesinin davanın reddine karar vermesi halinde dava konusu işlemin hukuka uygunluğu tespit edilmiş olmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında ilk derece mahkemelerinin de sayılmış olması, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın gereğinin yerine getirilmesi gerekliliğini göstermektedir; bu nedenle ilk derece mahkemesi kararlarının incelemeden geçmesi

kararının temyiz edilmiş olması halinde temyiz istemi reddedilerek mahkeme kararının onanması ve karar düzeltme isteminin de reddedilmesi gerekmektedir”; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16.04.2010 tarih, E.2008/833 ve K. 2010/192 sayılı kararı: “... ödeme emrine karşı açtığı dava reddedilen davacı temyiz yoluna başvurulmasına karşın, haksız çıkma zammı, davanın reddine ilişkin hükmün kesinleşmesi beklenmeden istendiğinden, haksız çıkma zammının kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık görülmemiştir”; Danıştay 9. Dairesi'nin 04.05.2006 tarih, E. 2005/4620 ve K. 2006/1689 sayılı kararı: “Yukarıda anılan 6183 sayılı Kanunun 58. maddesine göre amme alacağının %10 zamlı tahsili için, amme alacağının tahsiline dair düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın retle sonuçlanması ve bu ret kararının temyiz edilmiş olması halinde temyiz istemi reddedilerek mahkeme kararının onanması ve karar düzeltme isteminin de reddedilmesi gerekmektedir”.

¹⁵⁹ Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, a.g.e., s. 373.

amacıyla kanun yollarına başvurulması, bu kararların yerine getirme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.¹⁶⁰. Bu bağlamda, ödeme emrine karşı açılan davada ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın reddi yolundaki kararın davalı idareye tebliğ edilmesinin ardından davalı idarenin yargı kararına istinaden İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca mükellefe bir bildirimde bulunması gerekmekte olup bu bildirimin bünyesinde haksız çıkma zammını barındırması gerekmektedir.

İlk derece mahkemesi kararının davalı idareye tebliğ edilmesinden itibaren gecikmeksizin -*gecikmeksizin yerine getirilmesinin mümkün olmaması halinde otuz gün içerisinde*- haksız çıkma zammını barındıran vergi/ceza ihbarnamesinin düzenlenip, mükellefe tebliğ edilmesi halinde yargı kararının gereği yerine getirilmiş olmaktadır. İlk derece mahkemesi kararının ardından bu süreç işletilmeksizin yargı kararının

¹⁶⁰ Aynı yönde bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 09.12.2010 tarih, E. 2006/1321 ve K. 2010/2160 sayılı kararı: *"Yargı yerince işin esası hakkında karar verilmesi halinde idarenin, bu kararın temyiz edilmiş olması veya kararın düzeltilmesi yoluna başvurmuşsa verilecek kararı beklemesi gibi bir seçeneği bulunmamaktadır"*; Danıştay 6. Dairesi'nin 09.10.1996 tarih, E. 1995/7076 ve K. 1996/4029 sayılı kararı: *"Yürütmenin durdurulması kararı da Anayasada ve İdari Yargılama Usulü Yasasında belirtilen nitelikte bir yargı kararı olduğuna göre, bu yolda karar verilmiş bir davada idarenin: esas kararın verilmesini, bu karar temyiz edilmiş veya kararın düzeltilmesi yoluna başvurulmuş ise verilecek kararı beklemesi, bu yolla, verilen yürütmenin durdurulması kararını sürüncemede bırakması, savsaklaması ve etkisiz kılması gibi seçeneği bulunmamaktadır"*. Aksi yönde bkz. Danıştay 8. Dairesi'nin 26.06.1989 tarih, E. 1989/307 ve K. 1989/602 sayılı kararı: *"İdari davaların iptal kararı ile sonuçlanması ve kararın kesinleşmesi ile birlikte dava konusu işlem, hiç yapılmamış gibi ortadan kalkar"*.

kesinleşmesi beklenerek kesinleşmeden sonra haksız çıkma zammının mükelleften talep edilmesi yargı kararının gereğinin geç yerine getirilmesi niteliğinde olacaktır.

2.Eksik veya Hatalı Yerine Getirme

Yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesi maksadıyla bir işlem tesis edilmiş ya da eylemde bulunulmuş ve fakat işlem ya da eylem yargı kararında öngörülen biçimde değil ise “eksik veya hatalı yerine getirme” söz konusu olmaktadır. Öğretide¹⁶¹, yargı kararlarının eksik/hatalı yerine getirilmesi biçimindeki isimlendirme bakımından idarenin bu hususa ilişkin iradesi dikkate alınarak ayırım yapılmakta olup kararının yerine getirilmemesi halinin idarenin hatasından kaynaklanması halinde “hatalı” yerine getirmeden, idarenin kararı tam olarak yerine getirmediğinin farkında olması halinde ise “eksik” yerine getirmeden söz edilmektedir.

İdari yargı kararlarının eksik/hatalı yerine getirilmesine ilişkin genel nitelikteki saptamaların ardından, vergi yargısı bağlamında “eksik/hatalı yerine getirme” olarak nitelendirilebilecek durumlar bu başlık altında incelenecektir.

a) Tarh İşleminin İptal Edilmesinden Sonra Mükellefe Yapılacak Ödemede

Faiz

Mükellefe iade edilecek tutarın faize tekabül eden tutarı da içerisinde barındırmasının gerekli olup olmadığı hususu, yargılamanın sona ermesinden önce mükellef tarafından yapılan ödemenin, iptal yönündeki yargı kararının ardından mükellefe iade edilmesi meselesinin tamamlayıcısı niteliğindedir.

¹⁶¹ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 719; Çağlayan, a.g.e., s. 282; Yılmaz, a.g.e., s. 140.

İptal kararının verilmesiyle birlikte tarh işleminin hukuka aykırı olduğu ve dolayısıyla mükellef tarafından ödeme yapılmasının gerekli olmadığı tespit edilmiş olduğundan bahsi geçen işlem nedeniyle mükellefin ödediği tutarın mükellefe iade edilmesi gerekmektedir¹⁶². Bununla birlikte, tarh işlemi nedeniyle mükelleften yargılama süreci sonuçlanmadan tahsil edilen/mükellef tarafından ödenen tutar, dava sürecinde idarenin uhdesinde kaldığından mükellef söz konusu tutarın semerelerinden yararlanamamış; ödenen tutar enflasyon nedeniyle değer kaybetmiştir. Bu sebeple, mükellefin ödediği tutar ile birlikte yoksun kaldığı ekonomik getirilerin de mükellefe iade edilmesi gerekmektedir; ancak bu gerekliliğin dayanağının ortaya koyulması önem arz etmektedir. Zira, yoksun kalınan ekonomik getirilerin mükellefe iade edilmesinin de iptal kararlarının etki ve sonuçları kapsamında yer aldığı kabul edildiği takdirde iptal kararının gereğinin yerine getirilmesi amacıyla idarece yapılan ödemenin salt mükellef tarafından ödenen tutarı ihtiva etmesi halinde yargı kararının “eksik veya hatalı yerine getirilmesi” söz konusu olacak iken, yoksun kalınan ekonomik getirilerin mükellefe iade edilmesinin iptal kararlarının etki ve sonuçları kapsamında yer almadığının kabul edilmesi halinde ise mükellefe faize tekabül eden tutarı içermeyen bir tutarın iade edilmesi halinde iptal yolundaki yargı kararının “gereği gibi yerine getirilmesi” söz konusu olacaktır.

Mükellefe faiz ile birlikte ödeme yapılmasının yargı kararının yerine getirilmesi ile ilişkisine, iptal kararlarının etkileri çerçevesinde bakıldığında, değerlendirilmesi gereken ilk ilke “iptal kararları ile eski durumun geri gelmesi” ilkesidir. İptal kararı hukuka aykırı işlemi geçmişe etkili bir biçimde ortadan kaldıracığından dava konusu işlem ortadan kalkınca, hukuka aykırı işlemin yapılmasından önceki duruma dönmüş olunmaktadır¹⁶³. Bir başka ifadeyle, iptal kararı, işlemin tesis edilmesinden önceki

¹⁶² Bkz. s. 85 vd.

¹⁶³ Uler, a.g.e., s. 25.

duruma dönülmesini sağlamaktadır¹⁶⁴. Bu çerçevede, tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada verilen iptal kararının yerine getirilmesi, tarh işlemi tesis edilmeden

¹⁶⁴ Danıştay 11. Dairesi'nin 01.02.2008 tarih, E. 2005/4697 ve K. 2008/676 sayılı kararı:

“İdare Hukuku ilkelerine göre, iptal kararları, iptali istenen işlemi tesis edildiği tarih itibariyle ortadan kaldırarak, o işlemin tesisinden önceki hukuki durumu ortaya koyar”; Danıştay 1. Dairesi'nin 13.05.1982 tarih, E. 1982/102 ve K. 1982/113 sayılı kararı: *“ Bir idari işlemin yargısal bir kararla iptali halinde, bu iptal kararının, işlemin tesisi sırasında, unsurlarında bulunan sakatlıkları saptadığı, işlemi ortadan kaldırarak tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesini sağladığı, bu özelliği nedeniyle geriye yürüyen (makale şamil) sonuçlar doğurduğu, başka bir deyişle, işlemin tesis edildiği tarihe kadar etkisi bulunduğu İdare Hukukunun ilkelerindendir”*; Danıştay 5. Dairesi'nin 18.10.1979 tarih, E. 1978/2010 ve K. 1979/3121 sayılı kararı: *“İdare hukukunun temel ilkelerine göre iptal kararları iptali istenen idari işlemi tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kaldırarak o işlemin tesisinden önceki hukuki durumu ortaya koyan makabline şamil kararlardır”*; Danıştay 5. Dairesi'nin 24.04.1978 tarih, E. 1976/360 ve K. 1978/1432 sayılı kararı: *“İdare hukukunun bilinen ilkelerine göre iptal kararları geriye doğru yürüyerek iptal edilen idari işlemi yapıldığı tarihten itibaren ortadan kaldırarak o işlemin yapılmasından önceki durumu ortaya koyar”* ; Danıştay 5. Dairesi'nin 02.10.1975 tarih, E. 1971/8000 ve K. 1975/6274 sayılı kararı: *“İptal davası sonunda verilmiş olan bir iptal kararının dava konusu işlemi ilk yapıldığı andan itibaren ortadan kaldıracağı idare hukukunun genel prensiplerindendir”*; Danıştay 5. Dairesi'nin 12.05.1975 tarih, E. 1972/1494 ve K. 1975/2663 sayılı kararı: *“İptal kararlarının geriye geçerli olarak konusu olan idari işlemi tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kaldıracağı bilinen bir idare hukuku kuralıdır”*; Danıştay 5. Dairesi'nin 16.04.1975 tarih, E. 1974/3344 ve K. 1975/4394 sayılı kararı: *“... iptal kararlarının geriye*

önceki aşamaya dönülmesi ile gerçekleşecektir. Dava konusu edilen bu işlem tesis edilmeden önce söz konusu tutar mükellef uhdesinde bulunduğundan iptal kararı sonrasında söz konusu tutarın mükellef uhdesinde olmasının sağlaması gerekliliğine karşın, iptal edilen işlemin tesis edildiği anda dava süresince işleyen faiz mükellef uhdesinde bulunmadığından ve bulunması da doğası gereği mümkün olmadığından “iptal kararları ile eski durumun geri gelmesi” ilkesi gereğince mükellefe iade edilmesi gereken tutar içerisinde faiz yer almamaktadır. İptal kararları ile eski durumun geri gelmesi ilkesinin iptal edilen işlem nedeniyle ortaya çıkmış hukuka aykırılıkları düzeltmek için yeterli olmadığı durumlarda “iptal edilen işlemin hiç yapılmamış sayılacağı” ilkesi gündeme gelmektedir¹⁶⁵. İptal kararı, iptal edilen işlemde önceki durumun tesis edilmesinin yanında söz konusu işlem nedeniyle doğan tüm hukuki sonuçların da hiç yapılmamış gibi hukuk dünyasından silinmesini gerektirmektedir¹⁶⁶. İptal kararlarının etkileri arasında yer alan bu ilke gereğince,

geçerli olarak konusu olan idare işlemi tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kaldıracığı bilinen bir idare hukuku kuralıdır”.

¹⁶⁵ Uler, a.g.e., s. 29.

¹⁶⁶ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 26.06.2008 tarih, E. 2006/1873 ve K. 2008/1691 sayılı kararı: “Danıştay’ın istikrar kazanmış kararlarına göre iptal kararları, dava konusu işlemi hiç tesis edilmemiş kılan ve işlemin tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesini sağlayan kararlardır”; Danıştay 2. Dairesi’nin 18.12.2006 tarih, E. 2004/5494 ve K. 2006/4269 sayılı kararı: “... açılan iptal davaları sonucunda idari yargı yerlerince verilen iptal kararlarının; ilgisinin, işlemin tesisinden önceki hukuki durumunu korumaya yönelik olduğundan, işlemin iptal edilmeden önce doğurmuş bulunduğu tüm hukuki sonuçlarını ortadan kaldırıcı; yani işlemde önceki halin iadesi dışında, işlem nedeniyle uğranılan maddi ve manevi kayıpların tazmini sonucunu doğuracağı da tartışmasızdır”; Danıştay 12.

mahkemece hukuka aykırılığı tespit edilen idari işlemin hiç yapılmamış sayılması durumunda dava süreci söz konusu olmayacağından, dava sürecinde idare uhdesinde kalan tutarın mükellef nezdinde bulunacağı ve ekonomik getirilerinden de mükellefin yararlanacağı açıktır. Bununla birlikte, dava konusu edilen idari işlemin hukuka aykırılığı mahkeme aracılığıyla saptanınca bu hukuka aykırı işlem neticesinde elde edilemeyen “mali avantajların idarece ilgiliye verilmesi” de gerekmektedir¹⁶⁷. Mali avantaj penceresinden bakıldığında faizin mükellefe sağlanan bir mali avantaj olduğu ve hukuka aykırılığı tespit edilen işlem nedeniyle bu mali avantajı elde etme imkânının bulunmadığı görülmektedir. Bu çerçevede, yukarıdaki ilkeler nedeniyle, iptal kararı sonrasında mükellefe faiz ile birlikte ödeme yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmasının mümkün olduğu ifade edilebilirse de, “tazminat niteliğindeki istemler için ayrı talep gerektiği ilkesi”¹⁶⁸ de bu noktada değerlendirme konusu yapılmalıdır. Zira, gerek öğretide¹⁶⁹ gerek yargı kararlarında¹⁷⁰ mükellef lehine hükmedilecek faizin tazminat

Dairesi’nin 22.05.1978 tarih, E. 1974/2175 ve K. 1978/1397 sayılı kararı: “*Danıştay iptal kararları dava konusu işlemi tesis edildiği andan itibaren ortadan kaldırdığına ve sanki dava konusu işlem hiç tesis edilmemiş gibi eski hukuki durumun geri gelmesini sağladığına göre...*”; Danıştay 8. Dairesi’nin 26.06.1989 tarih, E. 1989/307 ve K. 1989/602 sayılı kararı: “*İdari davaların iptal kararı ile sonuçlanması ve kararın kesinleşmesi ile birlikte dava konusu işlem, hiç yapılmamış gibi ortadan kalkar*”.

¹⁶⁷ Uler, a.g.e., s. 43. Çağlayan, a.g.e., s. 192.

¹⁶⁸ Uler, a.g.e., s. 40.

¹⁶⁹ Uler, a.g.e. ; Candan, Turgut, “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz”, **MÇD**, S. 118, Temmuz-Ağustos 2013, s. 163; Başaran Yavaşlar, Funda, “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”, **VDD**, S. 316, Aralık 2007, s. 87.

niteliğinde olduğunun kabul edilmesi nedeniyle, bahsi geçen son ilke iptal kararı neticesinde mükellefe faiz ile birlikte ödeme yapılmasının önüne geçmektedir.

Görülmektedir ki, iptal kararı, mükellefin ödediği tutar ile birlikte yoksun kaldığı ekonomik getirilerin de mükellefe iade edilmesini gerekli kılmamaktadır¹⁷¹. Bu sebeple, sözü edilen ekonomik getirilerin mükellefe iade edilmesi, tarh işleminin iptal edilmesi yönündeki yargı kararının yerine getirilmesi kapsamına dahil olmadığından,

¹⁷⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin 24.02.2005 tarih, E. 2001/1208 ve K. 2005/239 sayılı kararı:

“ ... faiz, paranın sahibinden başkası tarafından kullanılmasının sahibine vermiş olduğu zararın karşılığı; yani <tazminat>tır”.

¹⁷¹ Mükellefin ödediği tutar ile birlikte yoksun kaldığı ekonomik getirilerin de mükellefe iade edilmesi gerekliliği hukuk devleti ilkesi ve bu ilkenin bir gereği olan idarenin tazmin sorumluluğundan kaynaklanmaktadır. Bu hususa ilişkin olarak yapılacak açıklamalar bu çalışmanın konusunun dışına çıkılmasına neden olacağından konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Yaltı, Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, **Danıştay İdari Yargı Sempozyumu**, 2007, s. 167-192, <
http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105217.pdf>,
(E.T.19.04.2017) ; Başaran Yavaşlar, s. 84-101; Candan, “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz”, a.g.m., s. 161-186; Bayar, “Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi”, a.g.m., s. 309-317; Canyaş, Oytun, “Vergi Davalarında Mükellef Lehine Hükmedilmeyen Faizin Tazminat Niteliği”, **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri**, Ankara, 2011, s.133-147; Üstün, Ümit Süleyman, “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması”, **TBBD**, S. 105, Mart-Nisan 2013, s. 171-226.

mükellefe yapılan ödemenin faizi içermemesi hali yargı kararının eksik veya hatalı yerine getirilmesi olarak nitelendirilemeyecektir.

Kaldı ki, “[i]ptal davasının amacı, idarenin hukuka ve kamuna aykırı işlemlerini ortadan kaldırmak suretiyle, onun hukuka bağlılığını sağlamak ve böylece hukuk düzenini korumaktır”¹⁷². İptal davasının objektif niteliği gereği iptal davasında, mahkeme, işlemin hukuka uygun ya da aykırı olduğunu belirtmekle yetinir; bunun ötesine geçerek hukuka uygun bir işlem tesis edemez veyahut idareye emir veremez¹⁷³. Bu çerçevede, “tarh işleminin iptali” veya “tahsil sürecindeki işlemlerden birinin iptali” istemiyle açılmış olan iptal davasında mahkeme işlemin hukuka aykırı olduğu kanaatinde ise işlemi iptal etmelidir; iptal davasında mahkemenin bunun ötesine geçerek hukuka aykırı işlem nedeniyle mükellefin uğradığı zararın tazmin etmek maksadıyla “mükellef tarafından ödenen tutarın faiziyle birlikte ödenmesi” biçiminde hüküm kurma yetkisi bulunmamaktadır.

Yukarıda, “re’sen, ikmalen ya da idarece yapılan tarh işleminin iptali”, “ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işleminin iptali” veya “tahsil sürecindeki idari işlemlerden birinin iptali” istemiyle açılmış, “iptal davası” niteliğinde olan davalar bakımından, faizin, yargı kararlarının yerine getirilmesi kapsamına dahil olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ne var ki, açılacak davanın türündeki değişiklik, yargılama faaliyeti neticesinde verilecek kararı ve kararın yerine getirilmesinin kapsamını etkileyecektir. Mükellef tarafından açılan davanın iptal davası olarak değil, “re’sen/ikmalen/idarece tarh işleminin iptali ile ödenen verginin iadesi”, “ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işleminin iptali ile ödenen verginin faiziyle birlikte ödenmesi” veya “haciz işleminin iptali ve haciz işleminin konu unsuru olan tutarın faiziyle birlikte ödenmesi” talebiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 12’nci

¹⁷² Azrak, a.g.m., s. 146.

¹⁷³ Gözübüyük, a.g.e., s. 249.

maddesinde sağlanan imkândan yararlanılarak iptal ve tam yargı davasının birlikte açılması¹⁷⁴ halinde, mahkeme, kararında faize ilişkin de hüküm kuracağından, bu yargı kararının gereği gibi yerine getirilmesi ancak ödenen verginin faiziyle birlikte mükellefe iade edilmesi ile söz konusu olmaktadır; aksine davalı idare tarafından yapılacak ödemenin faizi içermemesi halinde eksik veya hatalı yerine getirme hali ortaya çıkacaktır. Bunun yanında, iptal kararının ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12'nci maddesi ile sağlanan imkândan yararlanılarak tam yargı davası¹⁷⁵; hukuka aykırılığı saptayan iptal kararının ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında faize tekabül edilen tutarın ödenmesi istemiyle davalı idareye

¹⁷⁴Tarih işleminin iptali ve ödenen verginin faiziyle birlikte iadesi istemiyle iptal ve tam yargı davasının birlikte açılmasına örnek olarak bkz. Danıştay 3. Dairesi'nin 15.12.2014 tarih, E. 2013/4832 ve K. 2014/6339 sayılı kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 22.04.2011, E. 2010/493 ve K. 2011/168 sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesi'nin 02.12.2008 tarih, E. 2007/1279 ve K. 2008/3820 sayılı kararı; Danıştay 7. Dairesi'nin 22.04.2011 tarih, E. 2008/828 ve K. 2011/167 sayılı kararı; Danıştay 7. Dairesi'nin 24.02.2005 tarih, E. 2001/1208 ve K. 2005/239 sayılı kararı; Danıştay 7. Dairesi'nin 02.03.1999 tarih, E. 1998/1822 ve K. 1999/849 sayılı kararı; Anayasa Mahkemesi'nin 2013/1993 başvuru numaralı bireysel başvuru hakkında verdiği 06.05.2015 tarihli karar; Anayasa Mahkemesi'nin 2013/6361 başvuru numaralı bireysel başvuru hakkında verdiği 06.05.2015 tarihli kararı; Anayasa Mahkemesi'nin 2013/28 başvuru numaralı bireysel başvuru hakkında verdiği 25.02.2015 tarihli kararı.

¹⁷⁵ Tam yargı davasının koşullarının somut sorun bakımından sağlanmış olduğu yönünde bkz. Canyaş, "Vergi Davalarında Mükellef Lehine Hükmedilmeyen Faizin Tazminat Niteliği", a.g.m., s. 136; Bayar, "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", a.g.m., s. 316.

başvuru yapılması ve bu başvurunun reddedilmesi halinde iptal davası¹⁷⁶ veya bu ret işlemi nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemiyle tam yargı davası; tarh işlemi veya haciz işleminin tesis edilmesinin ardından anılan işlemlerin geri alınması istemiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamında bir başvuru yapılması¹⁷⁷ ve bu başvurunun reddedilmesi üzerine ret işleminin iptali¹⁷⁸ veya bu ret işlemi nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemiyle tam yargı davası açılması hallerinde de bu suretle faize tekabül eden tutarın yargı kararının yerine getirilmesi kapsamında mükellef tarafından elde edilme imkânı bulunmaktadır.

¹⁷⁶ Tarh işleminin iptalinin ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında faize tekabül edilen tutarın ödenmesi istemiyle yapılan başvurunun reddedilmesi üzerine bu ret işleminin iptali istemiyle açılan davaya örnek olarak bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 27.03.2000 tarih, E. 1999/2121 ve K. 2000/845 sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesi'nin 14.12.1993 tarih, E. 1992/1866 ve K. 1993/3667 sayılı kararı.

¹⁷⁷ TAN'a göre "*idari işlemin geri alınması onun yapıldığı tarihten itibaren hukuki hayattan silinmesi, çıkarılması demektir*" (Tan, Turgut, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 298, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s. 5). İdari işlemin ortadan kaldırılmasının biçimlerinden biri olan "geri alma" niteliği itibarıyla tarh işleminin geçmişe dönük olarak tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırılmasını sağladığından faizi de bünyesinde barındıracaktır.

¹⁷⁸ Tarh işleminin ortadan kaldırılması ve faiziyle birlikte iadesi istemiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamında yapılan başvurunun reddi işleminin iptali istemiyle dava açılmasına örnek olarak bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 26.03.2002 tarih, E. 2000/1345 ve K. 2002/1223 sayılı kararı; Danıştay 7. Dairesi'nin 18.03.1999 tarih, E. 1998/1724 ve K. 1999/1187 sayılı kararı.

b) Üç Kat Vergi Ziyai Cezası Kesilmesine İlişkin İşlemin Yargı Kararıyla İptal Edilmesi Durumunda Uzlaşma

Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci ve 11'inci maddelerindeki “359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç” ibaresi ile vergi ziyai cezasına ilişkin idari işleme sebebiyet veren fiilin aynı zamanda kaçakçılık suçunu oluşturması nedeniyle tarh edilen vergi ve Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca üç kat kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşma kurumuna başvurulamayacağı ifade edilmiştir.

Bu hükümler nedeniyle, hakkında üç kat vergi ziyai cezasını konu edinen idari işlem tesis edilen mükellef ya da ceza muhatabının uzlaşma kurumundan yararlanma imkânı bulunmamaktadır. Söz konusu işlemin iptali istemiyle dava açılması halinde, dava nezdinde görülen mahkeme tarafından davanın reddi yönünde verilen karar neticesinde üç kat vergi ziyai cezasının hukuka uygun olduğu yargı kararı ile saptanmış olduğundan, yukarıdaki hükümler uyarınca uzlaşma kurumuna başvurulması söz konusu olmayacaktır. Bir diğer ihtimal olan davanın kabulü yönünde karar verilmesi halinde ise üç kat vergi ziyai cezası ortadan kalkacağından uzlaşma konusu yapılacak bir vergi ziyai cezası da olmadığından uzlaşma kurumunun ayrıca değerlendirilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Son ihtimalde ise üç kat vergi ziyai cezasının bir kata indirilmesi¹⁷⁹ yönünde verilen kararın, vergi idaresinin bir kat vergi ziyai cezası yerine üç kat vergi ziyai cezası şeklindeki yanlış nitelendirmesi sonucunda uzlaşma kurumuna başvuramayan mükellef veya ceza muhatabına uzlaşma kurumuna başvurma hakkı

¹⁷⁹ Bu biçimde verilen karar Anayasa'nın 125'inci maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi ile öngörülen yerindelik denetimi yasağına aykırılık oluşturmaktadır; ancak sözü edilen mesele ayrı bir çalışmanın konusunu oluşturabilecek nitelik taşıdığından bu çalışma kapsamında irdelenmemektedir.

verilmesini gerekli kılıp kılmadığı hususu, iptal kararlarının etkileri çerçevesinde incelenmelidir.

İptal kararlarının, davaya konu idari işlem ve ona bağlı olarak tesis edilen diğer işlemlerin yapıldıkları tarihten itibaren ortadan kaldırılması ile bu işlemlerin tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesi olmak üzere iki tür etkisi bulunmaktadır¹⁸⁰. Sözü edilen etkilerden ilki iptal edilen işleme dayanan ve bu suretle iptal edilen işlem ile doğrudan doğruya bağlantısı bulunan işlemlerin de bu iptal kararından etkilenmesi¹⁸¹ olarak anlaşılmalıdır. İptal kararlarının diğer etkisi olan işlemin yapılmadan önceki duruma geri gelmesi halinde; iptal kararı hukuka aykırı işlemi geçmişe etkili bir biçimde ortadan kaldıracağından bu işlem ortadan kalkınca, hukuka aykırı işlemin yapılmasından önceki hukuka aykırı olmayan duruma dönmüş olunmaktadır¹⁸². Bu çerçevede, mükellef veya ceza muhatabı tarafından üç kat vergi ziyai cezasını konu edinen idari işleminin iptali istemiyle açılan davada, mahkeme, işlemin hukuka uygun olmadığı yönünde sonuca ulaştığı takdirde vereceği davanın kabulü yönündeki karar, dava konusu işlemi geçmişe yönelik bir şekilde ortadan kaldırdığından, mahkemenin verdiği iptal kararı ile mükellef veya ceza muhatabı adına vergi ziyai cezası kesme işlemi hiç yapılmamış hale gelmektedir.

Bu noktada, hukuka aykırı olduğu mahkeme tarafından tespit edilen idari işlem sebebiyle yoksun kalınan mali avantajların iptal kararından sonraki durumuna da değinilmesinde fayda vardır. Öğretide¹⁸³, hukuka aykırı işlemin hukuka aykırılığı

¹⁸⁰ Candan, Turgut, “İdari Yargı Kararlarının Gereklerinin Yerine Getirilmesi Sorunu”,

<<http://turgutcandan.com/2012/09/30/idari-yargi-kararlarinin-sonuclari/>>,(E.T.

10.01.2017).

¹⁸¹ Onar, a.g.e., C. 3, s. 1791.

¹⁸² Uler, a.g.e.,s. 25.

¹⁸³ Uler, a.g.e., s. 43; Çağlayan, a.g.e., s. 192.

mahkeme aracılığıyla saptanınca bu hukuka aykırı işlem neticesinde elde edilemeyen mali avantajların idarece ilgiliye verilmesi gerektiği belirtilmektedir. Sözü edilen hatalı nitelendirme nedeniyle mükellefin yukarıda belirtildiği üzere bazı imkânlardan yararlanamadığı ve bu sebeple zarara uğradığı görülmektedir.¹⁸⁴ Vergi dairesi, hukuka uygun olarak bir kat vergi ziyai cezası kesmiş olsa idi mükellef vergi aslı ve tek kat vergi ziyai cezası için uzlaşma kurumuna başvurabilecek veyahut vergi ziyai cezası için indirim kurumundan daha az miktarda ödeme yaparak yararlanabilecek iken, idarenin üç kat vergi ziyai cezası kesme şeklindeki işlemi sonucunda mükellef uzlaşma kurumuna başvurma hakkından yararlanamamakta ya da daha fazla miktarda ödeme yaparak indirim hükümlerinden yararlanabilmektedir.

İptal kararlarına ilişkin yukarıdaki açıklamalar ışığında bakıldığında görülmektedir ki, mükellef veya ceza muhatabı tarafından üç kat vergi ziyai cezasını konu edinen idari işlemin iptali istemiyle açılan davada, mahkeme işlemin hukuka uygun olmadığı yönünde sonuca ulaştığı takdirde, vereceği iptal kararı, bu sakat işlemi geçmişe yönelik bir şekilde ortadan kaldırdığından, mahkemenin verdiği iptal kararı ile mükellef veya ceza muhatabı adına vergi ziyai cezası kesme işlemi hiç yapılmamış hale gelmektedir. Bir an için, sakatlıkla malûl olduğu yargı kararıyla tespit edilen işlemin tesis edilmemiş olduğu düşünüldüğünde ise mükellef veya ceza muhatabının uzlaşma görüşmelerine katılarak mali avantaj elde edebilme olasılığının bulunduğu görülmektedir. Bu sebeple anılan işlemin yargı kararı ile iptal edilmesi halinde de uzlaşma görüşmelerine katılma hakkının mükellefe veya ceza muhatabına verilmesi gerekmektedir.

¹⁸⁴ Aynı yönde bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 2015/6728 sayılı başvuru numaralı bireysel başvuru hakkında verdiği 01.02.2018 tarihli kararı: “ ... vergi ziyai cezasının üç kat uygulanması nedeniyle mükellef uzlaşma hükümlerinden yararlanmaktan mahrum bırakılmaktadır.”

Değinilmesi gereken son bir nokta ise ilk derece mahkemesi tarafından verilen davanın (kısmen) kabulü yolundaki karar sonrasında, kararın gereğinin yerine getirilmesi maksadıyla, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, mükellefe veya ceza muhatabına uzlaşma kurumuna başvurma hakkı verilmesi ve belli bir tutar üzerinden uzlaşmanın sağlanmasından sonra, ilk derece mahkemesi kararının üst derece mahkemesi tarafından hukuka uygun görülmeyle bozulması halidir. Bu noktada, üst derece mahkemesi tarafından verilen bozma kararının uzlaşma üzerinde etkisinin olup olmadığının saptanması önem arz etmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 52'nci maddesi uyarınca bozma yönünde verilen karar ile birlikte ilk derece mahkemesi kararının yürütülmesi durduğundan, ilk derece mahkemesi kararının gereği olarak gerçekleşen uzlaşmaya konu edilen üç kat vergi ziyai cezasını bir kat vergi ziyai cezasına indiren ilk derece mahkemesi kararı, bozma kararı neticesinde askıya alınmış olmaktadır. Uzlaşma görüşmeleri neticesinde belli bir tutar üzerinden uzlaşmanın sağlanmış olması ve buna istinaden uzlaşılan tutarın mükellef tarafından vergi dairesine ödenmesi durumuna bakıldığında, üst derece mahkemesinin bozma yönündeki kararının yerine getirilmesinin mükellef tarafından ödenen ve fakat iptal kararının bozulması ile dayanağı ortadan kalkmış olan/sebepsiz hale gelen tutarın, bozma kararı sonrasında mükellefe iade edilmesi ile sağlanacağı görülmektedir¹⁸⁵.

¹⁸⁵ Uzlaşma tutanağının kesinliği ilkesinin bu sonuca ulaşılmasına engel teşkil edecek nitelik taşıyıp taşımadığının bu noktada açıklığa kavuşturulması gereklidir. Yapılan uzlaşma görüşmeleri sırasında anlaşmaya varılmışsa bir diğer ifadeyle uzlaşma vaki olmuşsa Vergi Usul Kanunu'nun ek 7'nci maddesinde yer alan “*Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.*” şeklindeki hüküm ile “*Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar*

**c) Vergi İnceleme Raporunun Yargı Kararı ile İptal Edilmesinin Ardından
Mükellef Kayıtlarının Düzeltilmesine İlişkin İşlem Tesis Edilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde vergi incelemesinin “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” amacıyla yapılacağı belirtilmektedir. Anılan Kanun (134 ila 141'inci maddeleri) ile “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”¹⁸⁶ vergi incelemesi sürecine ilişkin hususları düzenlenmektedir. Bahsi geçen düzenlemelerde, vergi incelemesi neticesinde vergi inceleme raporu düzenlenmesini gerekli kılan bir hüküm bulunmamaktadır; ancak vergi inceleme raporu düzenlenmesinin gerekli olduğu,

hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz” biçimindeki Vergi Usul Kanunu'nun ek 6'ncı maddesindeki hüküm, uzlaşma tutanaklarının kesin olduğunu ve uzlaşılan hususlar hakkında idari veya yargısal yola başvurulamayacağını ifade etmektedir. Kanımızca, bu hükümlerin uzlaşma görüşmeleri sonrasında ortaya çıkan durumları da barındıran nitelikte olduğunun kabulü mümkün gözükmemektedir. Zira, vergi ziyai cezasının üç kat olması halinde uzlaşma görüşmelerinin yapılması belirtilen kanun hükümleri gereğince mümkün bulunmadığından, mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılabilmesi ancak yargı kararı ile üç kat vergi ziyai cezasının bir kata indirildiğinde söz konusu olmuştur. Bir kat vergi ziyai cezasını ortaya çıkaran yargı kararı -ki bu durum Anayasa'nın 125'inci ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'inci maddelerine aykırı olarak idari işlem niteliğinde yargı kararı verildiği savımızı güçlendirmektedir- üst derece mahkemesi tarafından bozulduğunda, bir kat vergi ziyai cezası da ortadan kalkacaktır. Bu durumda, uzlaşma görüşmelerinin temel konusu olan bir kat vergi ziyai cezası mevcudiyetini korumamasına karşın, uzlaşmanın vaki olması ve geçerliliğini sürdürmeye devam etmesi yerinde olmayacaktır.

¹⁸⁶ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

inceleme sonucunda re'sen vergi tarhiyatı yapılması yollarından biri için “vergi inceleme raporu” düzenlenmesinin gerektiğini, inceleme raporlarında belirtilen matrahın re'sen takdir edilmiş sayılacağını öngören Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi ve inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye ekleneceğini ifade eden Vergi Usul Kanunu'nun 35'inci maddesinden anlaşılmaktadır¹⁸⁷.

Vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporunda yer alan tespitler vergi matrahının saptanmasını sağlayan nitelikte olduğundan, vergi inceleme raporu, vergi dairesi tarafından tesis edilecek tarh işleminin ön işlemi, hazırlık işlemidir¹⁸⁸. Niteliği itibarıyla bir hazırlık işlemi olan, icrai nitelik taşımayan vergi inceleme raporunun, bir idari işlemin dava konusu edilebilmesi için “kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması” koşulunu öngören İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, dava konusu edilme imkânı bulunmamaktadır¹⁸⁹.

Vergi inceleme raporu, yukarıda belirtildiği üzere, tarhiyat önerisi içerebileceği gibi Vergi Usul Kanunu'nun 119'uncu maddesindeki “*hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılmasına*” imkân sağlayan hüküm uyarınca tarhiyat önerisi içermeyen ve fakat matrahta hata/vergi miktarında hata yapıldığı yönündeki tespit nedeniyle mükellefin bir sonraki yıla devreden zararının değişmesi gerektiğini

¹⁸⁷Candan, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006, s. 169.

¹⁸⁸Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 101; Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s. 170; Soydan, Başar, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2015, s. 229.

¹⁸⁹Aynı yönde Danıştay 3. Dairesi'nin 22.10.1990 tarih, E. 1990/1739 ve K. 1990/2894 sayılı kararı için bkz. Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s. 170.

öngörebilmesi de mümkündür. Bu noktada, vergi inceleme raporunda yer alan zarar azaltımına ilişkin öneri doğrultusunda, ilgili dönem beyannamesinde Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci maddesi¹⁹⁰ uyarınca vergi dairesinin re'sen düzeltme yapma yetkisi bulunmaktadır. Keza, 66 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde¹⁹¹ yer verilen *“Vergi incelemesinin (mükellefin beyan ettiği zararın matrah teşkil etmeyecek daha az bir miktara icrai) şeklinde sonuçlanması halinde, mükellefin ileriki hesap dönemleriyle ilgili vergi matrahlarına müessir olan bu durumu belirten inceleme raporunun vergi dairesine tevdiinde bir nüshasının mükellefe bilgi için yazı ile tebliğ edilmesi ... iktiza eder”* biçimindeki hükümde mükellefin hesaplarının incelendiği dönemi izleyen hesap döneminin matrahına etkili olan saptamaları barındıran vergi inceleme raporları vergi dairesine gönderilirken raporun bir nüshasının bilgi için mükellefe tebliğ edileceği belirtilmektedir. Bu hüküm, vergi dairesinin ilgili dönem beyannamesinde re'sen düzeltme yapacağına; yalnızca bilgilendirme için -icrai nitelik taşımayan bir üst yazı ile- mükellefe vergi inceleme raporunun tebliğ edileceğine işaret etmektedir. Bu bağlamda, tıpkı tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporlarında olduğu gibi, tarhiyat önerisi içermemesine karşın inceleme konusu yapılan hesap döneminden sonra gelen hesap dönemlerine etki eden saptamaları havi vergi inceleme raporlarının da icrai nitelik taşıması nedeniyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, dava konusu edilme imkânı bulunmamaktadır. Buna karşın, yargı kararlarında -tarhiyat önerisi içeren yöndeki vergi inceleme raporlarının aksine- incelemenin yapıldığı dönemi izleyen döneme etki eden

¹⁹⁰ *“İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.”*

¹⁹¹ 16.12.1963 tarih ve 11582 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergi inceleme raporlarının icrai nitelik taşıdığı, dava konusu edilmesinin mümkün olduğu kabul edilmektedir¹⁹².

¹⁹² Danıştay 4. Dairesi'nin 25.04.2011 tarih, E. 2008/5613 ve K. 2011/2767 sayılı kararı:

“Mükellefler hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları ise tarh işlemine hazırlık niteliğinde olup, düzenlenen rapor uyarınca İdarece herhangi bir tarhiyat yapılmadığı sürece kural olarak icrailik niteliği taşımazlar. Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen rapor, ilgilinin devreden zarar miktarını ve sonraki dönemlerde tarh edilecek vergisini doğrudan etkileyeceğinden ve vergi daireleri Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre düzenlenen bu raporun gereklerini yerine getirmekle yükümlü olduklarından, zarar azaltımına ilişkin vergi inceleme raporlarının da idari davaya konu olabilecek icrai nitelikte işlemler olduklarının kabulü gerekmektedir”; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 18.10.2006 tarih, E.2006/109 ve K.2006/290 sayılı kararı: *“... düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarını doğrudan etkileyeceği ve davacının sonraki vergilendirme döneminde defter ve belgelerini tesis edilen bu işlem doğrultusunda düzenlemesi gerekeceği açık olduğu gibi, vergi dairelerinin de bu rapor doğrultusunda sonraki dönemlerde işlem tesis etmek zorunda olmaları karşısında, davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlünün inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar tutarlarının azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tesis edilen işlem, yükümlünün haklarını sınırlaması, daha sonraki dönemde vergilendirilmesini doğrudan etkilemesi ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıması nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından*

Vergi inceleme raporlarının dava konusu edilemeyeceği yukarıda ortaya koyulmuş olmasına karşın, vergi inceleme raporunun dava konusu edilebileceği istikrarlı bir biçimde yargı kararları ile kabul edildiğinden, vergi inceleme raporları hakkında açılan dava neticesinde verilen yargı kararlarının yerine getirilmesi hususunun değerlendirme konusu yapılması gerekli görülmektedir.

Anayasa'nın 125'inci maddesinin 4'üncü fıkrası¹⁹³ ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında¹⁹⁴, idari işlemin hukuka uygun olup olmadığının denetlenebileceği ve fakat yerinde olup olmadığına ilişkin denetimin yapılamayacağı belirtilmekte olup idari işlem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği açıkça ifade olunmaktadır. Bu bağlamda, vergi inceleme raporunda yer alan tespitlerin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptali istemiyle dava açılması halinde, mahkeme, vergi inceleme raporunda yer alan tespitlerin hukuka aykırı olduğu kanaatinde ise

... ”; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 23.12.2005 tarih, E.2005/201, K.2005/308 sayılı kararı: “... yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından ...” .

¹⁹³ “Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz.”

¹⁹⁴ “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.”

işlemin iptaline karar vermekle yetinmelidir; bunun ötesine geçerek¹⁹⁵ vergi inceleme raporunda yer alması gereken tutarı da belirlemesi vergi matrahının yargı kararı ile belirlenmesi anlamına gelecektir. Bu durum ise gerek “yerine geçme yasağı”na gerek

¹⁹⁵ DURAN’ın takdir komisyonu kararlarının iptali istemiyle açılan davalar için yaptığı “... vergi mahkemesi, bu aykırılıklardan ötürü iptal hükmü verdikten sonra, <daha ileri giderek>, keşif ve bilirkişi incelemesi yolu ile, kendince doğru ve yerinde olan takdiri yapacak olursa; yalnız vergi dairesinin değil, takdir komisyonunun da yerine geçerek, <idari işlem niteliğinde bir yargı kararı> almış olur” (Duran, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II”, a.g.m., s.72-73) biçimindeki saptama, fikrimizce zarar azaltımını öngören vergi inceleme raporları için de geçerlidir. YENİCE/ESİN’in takdir komisyonu kararlarına ilişkin olarak açılan davalarla ilgili “Dava kısmen veya tamamen kabul edildiği takdirde; kararda belirtilen miktara göre takdir (veya tadilat) komisyonu tarafından tespit edilecek matrah üzerinden vergi dairesinin tarhiyat yapıp ihbarname düzenlemesi ve bunu yükümlüye tebliğ etmesi gerekir” (Yenice-Esin, a.g.e., s. 600) biçimindeki ifadesinden DURAN’ın -yukarıda ifade edilen- görüşünü paylaşmadığı anlaşılmaktadır. Aynı yönde bkz. Danıştay 7. Dairesi’nin 12.04.1985 tarih, E. 1984/3570 ve K. 1985/1039 sayılı kararı: “takdir komisyonunca takdir edilen bedelin gerçek rayice uygun olup olmadığının tespiti için vergi mahkemesince bilirkişi tetkikatı yaptırılarak, sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, idari mahkemelerin idari eylem ve işlem niteliğinde karar veremeyeceklerinden bahisle tarhiyatın tamamen terkininde isabet görülmemiştir”. Yine aynı sorun, tarh işlemleri için de geçerli olup GÖKER’e göre; “Matrahların ne kadar olması ve nasıl hesaplanması yönündeki kararlarını yerindelik denetimi olarak nitelendirmek de doğru değildir” (Göker, Cenker, **Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 69).

“kuvvetler ayrılığı” ilkesine aykırılık teşkil edeceğinden kabulü mümkün gözükmemektedir.

Bu çerçevede, vergi inceleme raporunun hukuka aykırı olduğunu tespit eden iptal kararı sonrasında, vergi incelemesinin yapılabileceği süre içerisinde¹⁹⁶ ise, mükellef hakkında yeniden vergi incelemesi yapılarak yeni bir inceleme raporu düzenlenmesi gerekmektedir. Mükellef hakkında yeniden vergi incelemesi yapılmaksızın, vergi inceleme raporundaki hukuka aykırılıklara ilişkin olarak yargı kararının gerekçe kısmında yer verilen açıklamalar çerçevesinde, mükellefin ilgili dönem beyannamesinde düzeltme yapılmasına ilişkin olarak vergi dairesi tarafından işlem tesis edilmesi veyahut mükellefe ilgili dönem beyannamesinde düzeltme yapması gerekliliğine ilişkin bildirim yazısı gönderilmesi halleri yargı kararının hatalı yerine getirilmesi niteliğindedir.

¹⁹⁶ Vergi Usul Kanunu’nun 138’inci maddesinde yer alan “*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir*” hükmünün yaptığı gönderme nedeniyle Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesinde “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*” ifadesi uyarınca, vergi incelemesinin, vergiyi doğuran olayın doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl içerisinde yapılma imkânı bulunmaktadır.

d) Vergilendirmeye İlişkin Birel İdari İşlemlerin İptal Edilmesinin Diğer Birel İdari İşlemlere Etkisi

aa. Mükellefiyet Tesis Edilmesine İlişkin İşlemin İptalinin Tarh İşlemine veya Tahsil Sürecine İlişkin İşlemlere Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nda mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin idari işleme yönelik doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşın, bir kişinin maddi ve şekli vergi ödevlerinin söz konusu olabilmesi için mükellef sıfatını haiz olması gerekmektedir. Mükellef, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca "... vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir". Bu tanım zımni olarak, vergi kanunlarına göre vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişiler hakkında mükellefiyet tesis edilmesi gerektiğine işaret etmektedir.

Vergilendirme ilişkisinin kurulmasında ilk harekete geçme ödevi vergi yükümlüsüne aittir¹⁹⁷. Bu durumdan hareketle, mükellefiyet tesisinin mükellefin beyanı üzerine olacağı sonucuna ulaşmak mümkündür. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 153'üncü maddesinde de işe başlama yükümlülüğünü bildirme ödevi mükellefe yüklenmek suretiyle bu sonuç teyit edilmektedir. Buna karşın, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca re'sen tarh işleminin veya Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30'uncu maddesi uyarınca idarece tarh işleminin yapılmasının gerekli olduğu durumlarda ise vergi dairesinin tarh işlemi tesis etmeden önce mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemi re'sen, başvuru olmaksızın tesis etmesi gerekmektedir.

Mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin dava konusu edilebilir, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup olmadığı hususunda, bahsi geçen işlemin tarh işleminin hazırlık işlemi olduğunu ifade eden kararlar¹⁹⁸ bulunmakla birlikte, ağırlıklı olarak ilgililerin

¹⁹⁷ Bulutoğlu, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, C. 2, 6. Basılış, Ankara, 1979, s. 332.

¹⁹⁸ Danıştay 11. Dairesi'nin 21.11.1997 tarih, E. 1996/5978 ve K. 1997/4181 sayılı kararı: "... mükellefiyet tesisine ilişkin işlem vergi yargısı açısından ön işlem

hukuk dünyasında tek başına etki yaratabileceğinden icrai nitelikte bir idari işlem olduğu¹⁹⁹ ifade edilmektedir. Mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlem ile birlikte kişi

niteliğinde olup vergi uyumsuzluğuna konu olabilmesi için sonuç doğuran bir işlemle tamamlanması, başka bir deyişle yükümlü tarafından ihtirazi kayıtlarla verilecek beyanname üzerine tahakkuk fişi kesilmesi veya vergi tarhi ve ceza kesildiğine ilişkin ihbarnamenin tanzim ve tebliğ edilmesi gerekmektedir”; Danıştay 11. Dairesi’nin 10.11.1997 tarih, E. 1996/6122 ve K. 1997/3917 sayılı kararı: “... mükellefiyet tesisine ilişkin işlem, vergi yargısı açısından ön işlem niteliğinde olmakla birlikte, vergi uyumsuzluğuna konu olabilmesi için sonuç doğurucu bir işlemle tamamlanması, başka bir deyişle yükümlü tarafından verilecek beyanname üzerine tahakkuk fişi kesilmesi ya da inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararına istinaden ihbarname düzenlenmesi gerekmektedir”.

¹⁹⁹Danıştay 3. Dairesi’nin 11.03.2004 tarih, E. 2003/1501 ve K. 2004/703 sayılı kararı: “... mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlem, herhangi bir makamın onayına tabi bulunmadığı gibi yükümlüyü defter tasdik ettirme, fatura ve fiş kullanma, beyanname verme gibi vergiyle ilgili ödevleri yerine getirme zorunda bıraktığından, davacının menfaatini etkileyen, idari davaya konu olabilecek nitelikte, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu sonucuna ulaşıldığından vergi mahkemesince davanın esasının incelenmeksizin reddine karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir”; Danıştay 4. Dairesi’nin 07.10.2003 tarih, E. 2002/4036 ve K. 2003/2246 sayılı kararı: “... mükellefiyet tesis edilmiş olup vergilendirilmesi buna göre yapılacağı yolundaki davalı İdarenin yazısının, davacıya defter tasdik ettirip tutmak, fatura bastırmak ve kullanmak gibi kanunda gerçek usulde vergilendirilen mükellefler için öngörülmüş ve aksine hareketin cezayla müeyyidelendirilmiş görev ve sorumluluklar yüklediğinden kuşku duyulamaz. Bu haliyle söz konusu yazının, davacının hukukunu olumsuz yönde etkileyen, idarenin tek yanlı ve kesin işlemi

mükellef sıfatını haiz olmuş ve bu suretle şekli ve maddi vergi ödevlerini yerine getirme yükümlülüğü altına girmiştir. Bu durum, mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin icrai olduğunu ve bu suretle dava konusu edilebileceğini kanıtlar niteliktedir.

Dava konusu edilebilir nitelikte olan mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin idari işlem ile dava konusu edilebilir nitelikteki diğer işlemler arasındaki ilişki, bu çalışmanın konusu bakımından önem taşımaktadır. Bu çerçevede, mükellefiyet tesis edilmesi ile tarh işlemi ve tahsil sürecine ilişkin idari işlemler arasında sıkı bir bağ vardır. Bu ilişkinin, idare hukuku öğretisindeki “temel işlem-sonuç işlem”²⁰⁰ kuramı ile açıklığa kavuşturulması mümkündür. “*Temel işlem, zorunlu olarak sonuç işlemin yapılmasını gerektirebileceği gibi, yalnızca onun yapılması olanağını yaratabilir*”²⁰¹. Temel işlemin, bu tanımda işaret edilen ikinci anlamı, mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlem ile tarh işlemi/tahsil sürecindeki bir idari işlem arasındaki bağlantıyla örtüşmektedir. Zira, verginin tarh edilebilmesi için mükellefiyet tesis edilmiş olması zorunluluğuna karşın, mükellefiyet tesis edilmesinin doğrudan sonucu tarh işleminin veya tahsil sürecine ilişkin idari işlemlerin tesis edilmesi değildir. Mükellefiyet tesis edilmesi sebebiyle mükellefler, şekli ve maddi bir takım vergisel yükümlülük altına

olarak nitelemek ve iptal davasına konu edilebileceğini kabul etmek gerekir”;

Danıştay 3. Dairesi’nin 15.01.1992 tarih, E. 1990/3593 ve K. 1992/143 sayılı kararı:

“... mükellefiyet tesis edildiğine ilişkin Vergi Dairesi Müdürlüğü işlemi, herhangi bir makamın onayına tabi bulunmadığı gibi yükümlüye tebliğ edilerek defter tasdik ettirme, fatura ve fiş kullanma, katma değer vergisi beyannamesi verme gibi bir takım mali yükümlülükleri de beraberinde getirdiğinden uyulması zorunlu, kesin ve yükümlünün hukukunu etkiler nitelikte bir işlem olduğunda kuşku bulunmamaktadır”.

²⁰⁰Bu terime ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Uler, a.g.e., s. 46-71.

²⁰¹Uler, a.g.e., s. 47, dn. 102.

girmektedir. Tarh işleminin tesis edilmesi için mükellefiyet tesisi zorunludur; ancak mükellefiyet tesis edilmiş olması tek başına tarh işleminin veya tahsil sürecindeki idari işlemlerin doğmasına neden oluşturmamaktadır. Bir başka ifadeyle, tarh işleminin/tahsil sürecindeki bir idari işlemin tesis edilmesi olanağını yaratan işlem mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemdir.

Yalnızca mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılması ihtimalinde, mahkeme, dava konusu edilen mükellefiyet tesisi işleminin hukuka uygun olup olmadığı yönünde saptamalarda bulunup davanın kabulü veya reddi yönünde hüküm kuracaktır. İşlemin hukuka aykırı olduğunun tespit edilerek iptal edilmesi halinde hakkında mükellefiyet tesis edilmiş kişinin mükellef olarak nitelendirilmesinin hukuka aykırı olduğu tespit edilmiş olmaktadır. Yukarıda açıklanan idari işlemler arasındaki ilişki çerçevesinde, tarh işleminin/tahsil sürecindeki bir idari işlemin tesis edilmesi olanağını yaratan işlem mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlem olduğundan, bu işlemin iptal edilmesiyle, tarh işleminin veya tahsil sürecindeki işlemlerin tesis edilmesi imkânı ortadan kalmaktadır. Tesis edilmiş olan ikincil işlemler bakımından, bir idari işlemdaki sakatlığın ona dayanarak yapılan işlemlere de sirayet etmesi suretiyle dayanağı sakat olan işlemin de sakat doğmuş olacağı²⁰² ilkesi gereğince bu (sonuç) işlemlerin sebep unsurunda sakatlık bulunduğu da yargı merciinin yaptığı tespit ile ortaya koyulmuş olmaktadır.

²⁰²Uler, a.g.e., s. 58; Onar, a.g.e., C. 3, s. 1791. Aynı yönde bkz. Danıştay 2. Dairesi'nin 01.12.2015 tarih, E. 2015/5547 ve K. 2015/9551 sayılı kararı: *"Hukuka aykırı bulunan idari işlemler hakkında verilen iptal kararları, varlıklarını hukuka uygunluk karinesinden yararlanmak suretiyle sürdüren idari işlemleri tesis edildikleri tarihe kadar geriye yürür şekilde ortadan kaldırır. Dolayısıyla, dava konusu edilen idari işleme bağlı olan diğer işlemler de ortadan kalkar"*.

Bunun yanında, iptal kararı ile hukuka aykırı işlem geçmişe etkili bir biçimde ortadan kalkarak hukuka aykırı işlemin yapılmasından önceki duruma dönüleceğinden²⁰³, mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada verilen iptal kararının yerine getirilmesi, mükellefiyet tesisine ilişkin işlem tesis edilmeden önceki aşamaya dönülmesi ile gerçekleşecektir. Bu nedenle, mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada ilgili mükellef hakkında ilgili dönem ve ilgili vergi türü bakımından tesis edilen mükellefiyetin iptal edilmesine ilişkin olarak verilen kararın yerine getirilmesi için, öncelikle, mükellefiyet kaydının terkin edilmesi; ardından, hukuka aykırı olduğu tespit edilen mükellefiyet tesis edilen dönem ve vergi türü ile aynı olan tarh işleminin/tahsil sürecindeki idari işlemlerin de ortadan kaldırılması²⁰⁴ gerekmektedir. Bu noktada, mükellefiyet tesis edilmesi dışındaki işlemlerin mahkeme tarafından iptal edilmesinden değil, idare tarafından geri alınmak suretiyle ortadan kaldırılmasından söz edildiğine dikkat çekmek gerekmektedir. Zira, mahkemeler davacının bu yönde bir talebi olmadıkça bir işlemin hukuka uygunluğunu kendiliğinden denetleyemeyeceğinden, bu durum mahkemenin dava konusu edilmeyen işlemlere yönelik olarak bir karar vermesine engel olacaktır. Bir başka ifadeyle, bu ilke mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, “mükellefiyet tesisi ve tarh işleminin iptali” biçiminde hüküm kurulmasını engellemektedir. Oysa, idare açık bir hata nedeniyle tesis edilmiş işlemlerini her zaman geri alabileceğinden²⁰⁵, iptal yönündeki yargı kararı da anılan işlemler arasındaki

²⁰³Uler, a.g.e., s. 25.

²⁰⁴Aksi yönde (birel işlemin iptalinin buna dayalı olarak tesis edilen birel işlemleri etkilemeyeceği yönünde) bkz. Danıştay 5. Dairesi’nin 04.11.1968 tarih, E. 1965/1059 ve K. 1968/3803 sayılı kararından aktaran Kaya, a.g.e., s. 20.

²⁰⁵Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun 22.12.1973 tarih, E. 1968/8 ve K. 1973/14 sayılı kararı: “İdarenin, yokluk, açık hata, memurun gerçek dışı beyanı veya

yukarıda sözü edilen ilişki nedeniyle ikincil işlemlerin açık bir hata olarak nitelendirilmesine imkân sağladığından, mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin iptal edilmesinin bir gereği olarak tarh işleminin ve tahsil sürecindeki işlemlerin geri alınmasının gerekli olduğu kanaatindeyiz. Bu iki durumun birlikte gerçekleştirilmesi halinde idare tarafından yargı kararının gereği gibi²⁰⁶ yerine getirildiği söylenebilecektir.

Son olarak, yalnızca tarh işleminin/tahsil sürecindeki bir idari işlemin iptali istemiyle dava açılması ihtimalinde ise, dava konusu işlemin hukuka uygun olup olmadığının tespiti idari işlemin unsurları açısından değerlendirileceğinden işlemin sebep unsuru bağlamında davacının hakkında mükellefiyet tesis edilmesi gereken bir kişi olup olmadığı da değerlendirme konusu yapılacaktır. Bu durumda, dava konusu işlemin sebep unsuru yönünden sakatlıkla malûl olduğuna karar verilmesi halinde²⁰⁷, mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin de hukuka aykırılığı saptanmış olmaktadır. Buna karşın, bu durumun iptal kararının yerine getirilmesi kapsamına dahil olduğunun

hilesi hallerinde, süre aranmaksızın kanunsuz terfi veya intibaka dayanarak ödediği meblağı her zaman geri alabileceğine ... Yukarıda belirtilen istisnalar dışında kalan hatalı ödemelerin istirdadının, hatalı ödemenin ilk yapıldığı tarihten başlamak üzere 90 gün içinde kabil olduğuna ve 90 günlük süre geçtikten sonra istirdat edilemeyeceğine ...”

²⁰⁶ Mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin iptali yönündeki kararın biçimsel olarak yerine getirilmesi hali çalışmanın ilerleyen kısmında (bkz. s. 166) ele alınacaktır.

²⁰⁷ Sonuç işlemin yetki, şekil ve konu unsuru bakımından sakatlıkla malûl olduğu yönündeki saptamaların, temel işlem ile bağlantı kurulmaksızın tek başına sonuç işleme özgü inceleme ile yapılması mümkündür. Buna karşın, sebep unsuruna ilişkin yapılacak incelemelerin temel işlem ile bağlantılı olarak irdelenmesi zorunludur.

kabulü mümkün gözükmemektedir²⁰⁸. Zira, mükellefiyet tesisine ilişkin olarak tesis edilen işlemin her durumda tarh işlemi veya tahsil sürecindeki işlemlerden önce tesis edilmesi gerekli olduğundan, mükellefiyet tesisine ilişkin işlem, dava konusu işleme ilişkin verilen iptal kararının geçmişe etkili olarak ortadan kaldırılması ve hiç tesis edilmemiş duruma gelmesinden etkilenmeyecektir. Dolayısıyla, yalnızca tarh işleminin/tahsil sürecindeki bir idari işlemin iptali istemiyle açılan davada, yargılama faaliyeti neticesinde verilecek iptal kararının mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemi etkilemeyeceği sonucuna ulaşıldığından, tarh işleminin/tahsil sürecindeki bir idari işlemin iptali istemiyle açılan davada verilen kararın mükellefiyet tesis edilmesine

²⁰⁸ Hukuka aykırılığı tarh işlemine/tahsil sürecindeki bir idari işleme karşı açılan davada verilen karar ile tespit edilmiş bu işlemin ortadan kaldırılması için, -dava açma süresi içerisinde ise- İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca başvuru yapılması veya İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi kapsamında iptal davası açılması yollarından birisi tercih edilebilir. Dava açma süresinin geçmiş olması ihtimalinde ise mükellefiyetin terkinin istemiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında her zaman başvuru yapılabileceği, bu başvurunun reddi halinde ret işleminin dava konusu edilebileceğini ifade eden yargı kararları (Danıştay 4. Dairesi'nin 11.06.2014 tarih, E. 2014/1303 ve K. 2014/4385 sayılı karar; Danıştay 3. Dairesi'nin 10.03.2011 tarih, E. 2008/950 ve K. 2011/805 sayılı karar; Danıştay 3. Dairesi'nin 10.03.2011 tarih, E. 2008/2247 ve K. 2011/803 sayılı kararı) bulunmasına karşın, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında bir başvuru yapılabilmesi için, başvuru öncesinde bir işlem tesis edilmemiş olması ve bir idari işlemin tesis edilmesine yönelik bir başvuru yapılmasının şart olması nedeniyle bahsi geçen yöndeki yargı kararlarının isabetli olmadığını düşünmekteyiz.

ilişkin işleme etki eder biçimde yerine getirilmemesi durumunda eksik/hatalı yerine getirme hali ortaya çıkmamaktadır.

ab. Tarh İşleminin Yargı Kararı ile İptal Edilmesinin Amme Alacağının Güvence Altına Alınmasına İlişkin İşlemlere Etkisi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, kamu alacağının herhangi bir nedenle tahsil edilmesinin imkânsızlaşması ihtimaline karşı kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla bir takım güvence önlemleri öngörmüştür²⁰⁹. Bu önlemler, anılan Kanun'un “amme alacaklarının korunması” başlığını taşıyan bölümünde 9'uncu madde ile 36'ncı madde arasında düzenlenmektedir.

Yukarıda belirtilen önlemlerin alınması ile -vergi alacağı bakımından- korunmak istenen tarh işlemi ile saptanan kamu alacağı olduğundan, tarh işlemi tesis edilmeden önceki aşamada tesis edilen idari işlemler ile tarh işlemi arasında bir ilişki bulunmaktadır.

Tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada, davanın kabulü yönünde karar verilmesi halinde tarh işleminin hukuka aykırı olduğu tespit edilmiş olacağından, bu işlemin iptal edilmesiyle, güvence altına alınması gereken amme alacağının da ortadan kalktığı; bu nedenle amme alacağının güvence altına alınmasına yönelik tedbirlere de ihtiyaç kalmadığı ifade edilerek tarh işleminin iptal edilmesi yolundaki kararının amme alacağını güvence altına almaya yönelik işlemleri (teminat istenilmesine ilişkin işlemin/ihtiyati haciz işleminin) de etkileyeceği yönünde verilmiş yargı kararları²¹⁰ bulunmaktadır.

²⁰⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 168.

²¹⁰ “ ... katma değer vergisi tarhiyatının kaldırıldığı anlaşıldığından, söz konusu vergi borçları sebebiyle teminat istenmesi yönünde tesis edilen davaya konu işlemde yasal isabet bulunmadığı ... ” gerekçesiyle teminat istenmesi yönünde tesis edilen işlemi

Oysa ki, idare hukuku öğretisinde istikrarlı bir biçimde kabul gören, iptal kararlarının iptal edilen idari işlemin tesisinden önceki aşamaya geri dönülmesini sağladığına²¹¹, geçmişe etkili olarak sonuç doğurduğuna²¹² ilişkin ilkeleri ve iptal edilen işlemdeki hukuka aykırılığın giderilerek yeniden tesis edilmesi imkânı yukarıda işaret edilen sonuca ulaşılmasını engellemektedir²¹³. Öncelikle, idari işlemin tesisinden önceki

iptal eden mahkeme kararını onayan Danıştay 3. Dairesi'nin 09.05.2013 tarih, E. 2013/581 ve K. 2013/1700 sayılı kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.11.2002 tarih, E. 2002/360 ve K. 2002/418 sayılı kararı: “*İhtiyati haciz kararı ve teminat istem yazısının dayanağının söz konusu tarhiyata konu vergi ve cezalar olduğu, söz konusu işlemlerle bunların güvenceye kavuşturulması amaçlandığına göre işlemlerin sebebini oluşturan tarhiyatın yargı kararıyla kaldırılmasının, bu davaya konu yapılan işlemleri etkileyeceğinde kuşku bulunmamaktadır*”; “... ihtiyati haciz kararı ve teminat istem yazısının dayanağının söz konusu tarhiyata konu olan vergi ve cezalar olduğu ve bunların güvenceye kavuşturulması amaçlandığına göre bu işlemlerin sebebini oluşturan tarhiyatın yargı kararıyla kaldırılmasının davaya konu işlemleri etkileyeceğinde kuşku bulunmadığı ...” gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin ısrar kararını bozan üst derece mahkemesi kararının düzeltilme isteminin reddeden Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 22.10.1999 tarih, E. 1999/111 ve K. 1999/452 sayılı kararı.

²¹¹Uler, a.g.e., s. 25.

²¹²Onar, a.g.e., C. 3, s. 1791.

²¹³Aynı yönde bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.04.2006 tarih, E. 2005/211 ve K. 2006/102 sayılı kararı: “ ... vergi mahkemesince ihtiyati haciz işlemi ile teminat altına alınmak istenen amme alacağının Mahkemelerince terkinine hükmedilmiş olması nedeniyle ihtiyati haczin de iptali gerektiği gerekçesiyle ısrar kararı verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir”; Danıştay Vergi Dava Daireleri

aşamaya geri dönülmesi ilkesi bakımından bakıldığında, dava konusu edilen tarh işleminin iptal edilmesi halinde, tarh işleminin tesis edilmesinden önceki aşamaya dönüleceği görülmektedir. Teminat istenmesine ilişkin işlemin tarh işleminden önce tesis edilmesi ve yine ihtiyati haciz işleminin tarh işleminin tesis edilmesinden önceki aşamaya ilişkin olduğu durumların bulunması²¹⁴ nedeniyle, amme alacağını güvence altına almaya yönelik işlemler, tarh işleminin iptaline ilişkin karardan etkilenmeyeceklerdir.

Aynı sonuca ulaşılmasına neden olan ikinci argüman ise şudur ki, tedbirler ile güvence altına alınan amme alacağına ilişkin tesis edilen tarh işleminin -yetki, şekil ve konu- unsurlarında hukuka aykırılık bulunduğu gerekçesiyle yargı organınca verilen iptal kararı sonrasında bu hukuka aykırılık giderilerek aynı amme alacağına ilişkin

Genel Kurulu'nun 18.11.2005 tarih, E. 2005/148 ve K. 2005/255 sayılı kararı: “... henüz tahakkuk etmemiş vergi ve cezalar hakkında, kamu alacağının güvenceye bağlanması amacıyla öngörülen teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati hacze karşı açılacak davaların, dava konusu edilmekle tahsili duran vergi ve cezalar hakkında yapılacak yargılamadan bağımsız olarak incelenmesi gerekmektedir. ... tarhiyatlara karşı açılan dav[a]larda ... bu davalar sonuçlanıncaya kadar bekletme kararı verdikten sonra tarhiyatlar hakkında verilen kararlarda hüküm altına alınan vergi ve ceza tutarına göre iptal kararı veren vergi mahkemesi ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir”.

²¹⁴ KANETİ'ye göre; “İleride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan kamu alacağına tahsil güvenliği sağlamak üzere yapılan haciz, ihtiyati hacizdir” (Kaneti, Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın No: 698, İstanbul, 1986/1987, s. 369).

olarak tekrar tarh işlemi tesis edilebilme imkânının bulunmasıdır²¹⁵. Bu nedenle, tarh işlemi iptal edilmesine karşın, amme alacağının güvence altına alınması gerekliliği bâki olduğundan, kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamaya yönelik önlem niteliğinde olan işlemlerin varlığını sürdürmeye devam etmesi gerekmektedir.

Tüm bu veriler ışığında, tarh işleminin iptali istemiyle açılan dava neticesinde işlemin iptaline ilişkin olarak verilen kararın gereğinin yerine getirilmesi kapsamına amme alacağının güvence altına alınmasına ilişkin işlemlerin de ortadan kaldırılması dahil değildir. Bu nedenle, tarh işleminin iptali yönünde verilen kararın ardından, amme alacağının güvence altına alınmasına yönelik işlemleri etkileyen nitelikte işlemlerin tesis edilmemesi halinde bu durum eksik/hatalı yerine getirme olarak nitelendirilemeyecektir.

Diğer yandan, amme alacağının güvence altına alınmasına ilişkin işlemlerin ortadan kaldırılmasının, tarh işleminin iptali yolundaki yargı kararının yerine getirilmesi kapsamında olmamasının yanında, bu işlemlerin iptali istemiyle ayrı bir dava açılması halinde de, tarh işleminin iptal edilmesi durumu, iptal davalarında idari işlemin tesis edildiği andaki durumunun yargılanacağı ilkesi sebebiyle bu davada etkili olmayacaktır. Bu ilke gereğince, iptal davasına konu olan idari işlemin hukuka uygunluğuna ilişkin değerlendirme, idari işlemin tesis edildiği tarihteki durum dikkate alınarak yapılmaktadır²¹⁶. Nitekim, iptal davalarının nitelikleri arasında bulunan bu ilke gerek öğretide²¹⁷ gerek yargı kararlarında²¹⁸ istikrarlı bir biçimde kabul edilmektedir. Bu ilke

²¹⁵Bkz. s. 151 vd.

²¹⁶Gözübüyük, a.g.e., s. 172. Aynı yönde bkz. Uler, a.g.e., s. 34.

²¹⁷Uler, a.g.e. ; Gözübüyük, a.g.e., s. 172.

²¹⁸Danıştay 2. Dairesi'nin 25.03.2014 tarih, E. 2010/5868 ve K. 2014/2531 sayılı kararı:

“İptal davasında idari işlemin hukuka uygunluk denetiminin işlem tarihi itibarıyla yapılacağı yargısal içtihatlarla belirlenmiştir”; Danıştay 4. Dairesi'nin 22.06.2012

çerçevesinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesinde bu maddede belirtilen hallerden birinin varlığı halinde ihtiyati haciz işleminin tesis edileceği öngörüldüğünden, bahsi geçen maddede sayılan hallerden birinin mükellef nezdinde gerçekleşmesi halinde ihtiyati haciz işleminin sebep unsuru tekemmül etmektedir. Teminat istenilmesine ilişkin işleme bakıldığında ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9'uncu maddesine göre Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallerinden birinin mükellef nezdinde gerçekleşmesi halinde teminat istenilmesinin sebep unsuru gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, ihtiyati haciz işleminin veya teminat istenilmesine ilişkin işlemin hukuka uygun olup olmadığı, tesis edildikleri anda, yukarıda belirtilen maddelerdeki hallerden birinin mevcut olup olmadığının saptanması suretiyle tespit edilecektir. Yukarıda belirtilen her iki kanun hükmünden de anlaşılabacağı üzere, bu işlemlerin tesis edilmesi için tarh işleminin tesis

tarh, E. 2009/5371 ve K. 2012/3664 sayılı kararı: “ ... idari yargı yerlerinin görevi, idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biriyle hukuka aykırı olup olmadığını denetlemek olduğundan ...”; Danıştay 10. Dairesi'nin 30.04.2010 tarih, E. 2010/814 ve K. 2010/4093 sayılı kararı: “İdari işlemlerin, tesis edildikleri tarihteki mevzuata göre hukuka uygunluk denetimine tabi tutulacağı dikkate alındığında ...”; Danıştay 10. Dairesi'nin 16.11.1998 tarih, E. 1996/6719 ve K. 1998/5796 sayılı kararı: “... ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada işlemin tesis edildiği tarih itibarıyla hukuka uygunluk denetimi yapılması zorunlu olduğundan ...”; Danıştay 10. Dairesi'nin 20.04.1988 tarih, E. 1985/632 ve K. 1988/726 sayılı kararı: “İdari işlemler hakkında, hukuka aykırı olduklarından bahisle iptalleri istemi ile açılan idari davalarda, hukuka uygunluk denetiminin, idari işlemlerin tesis edildikleri tarih itibarıyla yapılması gerekir” (Gözübüyük, a.g.e., s. 172).

edilmesi koşulu bulunmamaktadır. Bu nedenle, anılan işlemlerin tesis edilmesi, tarh işleminin varlığı ile bağlantılı olmadığından, tarh işleminin iptal edilmesinden etkilenmeyecektir.

ac. Tarh İşleminin İptal Edilmesi Yönündeki Yargı Kararının Tahsil Sürecindeki İşlemlere Etkisi

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak dava açılması halinde, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemleri durmaktadır. Bu hükümden hareketle, re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarh işlemlerinin iptali istemiyle dava açılması halinde dava konusu işlemin yürütülmesinin kendiliğinden durduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Böylelikle, bu tür işlemlerin dava konusu edildiği durumlarda, işlemin yürütülmesi kendiliğinden duracağından tahsil sürecine ilişkin işlemler tesis edilmeyecektir. Dava nezdinde görülen mahkemenin davanın reddi yönünde karar vermesi halinde ise yürütmesi duran işlemler yürütülmeye devam olunacaktır. Bu halde, ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar üst derece mahkemesi tarafından incelenirken, bir yandan da tahsil sürecine ilişkin işlemlerin tesis edilmesi durumu söz konusu olmaktadır.

Öte yandan, yukarıda belirtilen hükmün devamında yer alan düzenleme uyarınca ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işlemleri ve tahsil sürecine ilişkin işlemlerden dolayı açılan davalarda tahsil işlemleri durmamaktadır. Re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarh işlemleri dışında kalan hallerde *-bu başlık altında incelenen husus bakımından mükellefin beyanı üzerine tesis edilen tarh işlemi önem taşımaktadır*-dava konusu işlemin yürütülmesi kendiliğinden durmamaktadır. Bu nedenle, mükellefin beyanı üzerine tesis edilen tarh işleminin yürütülmesi, açılan davada davacının dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasını da talep etmesi,

mahkemenin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde belirtilen şartların sağlanıp sağlanmadığının incelenmesi ve iki şartın da kümülatif olarak sağlandığına dair kanaatin oluşması halinde yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi ile durmaktadır. Dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulması yönünde karar verilmemiş olması halinde, mükellefin beyanı üzerine -eş zamanlı olarak- tarh işlemi tesis edilmiş, tebliğ edilmiş, vergi tahakkuk etmiş olduğundan Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesi uyarınca bir ay içerisinde ödeme yapılması gerekmektedir. Ödeme yapılmaması halinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54'üncü maddesi uyarınca cebren tahsil sürecine ilişkin işlemler tesis edilecektir. Dolayısıyla, mükellefin beyanı üzerine tesis edilen tarh işleminin dava konusu edilmesi halinde, ilk derece mahkemesi tarafından inceleme yapıldığı sırada tahsil sürecine ilişkin işlemlerin tesis edilme ihtimali bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen iki halde de, tarh işleminin hukuka uygunluğuna ilişkin olarak yargı organı tarafından inceleme devam ederken, tahsil sürecine ilişkin işlemler tesis edilmektedir. Bu noktada, tahsil sürecindeki işlemlerden biri olan ödeme emrine bakıldığında, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55'inci maddesinde yer alan *"Amme alacağını vadesinde ödem[e]yenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir ödeme emri ile tebliğ olunur"* biçimindeki hüküm, ödeme emrinin sebep unsurunun amme alacağının vadesinde ödenmemesi olduğunu göstermektedir. Vade, Vergi Usul Kanunu'nun 111'inci maddesinde *"Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir"* biçiminde tanımlanmaktadır; bu tanım da vade için ödeme süresinin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Ödeme süresine yapılan bu yönlendirme nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 1'inci fıkrasının incelendiğinde, ödemenin tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde yapılması gerekliliği öngörüldüğünden verginin tahakkuk ettiği tarihten itibaren işleyen bir ayın ödeme süresi olduğu görülmektedir. Verginin tahakkuk

etmesi için ise tarh işleminin tesis edilmesi gerekmektedir. Basamaklandırılmış bu süreç göstermektedir ki, ödeme emrinin düzenlenmesi için öncelikle tarh işleminin tesis edilmesi zorunludur. Bir başka ifadeyle, tarh işlemi tesis edilmeden, amme alacağına bağlı olarak ödeme emri düzenlenmesi imkânı bulunmamaktadır²¹⁹.

Tarh işlemi ile tahsil sürecine ilişkin idari işlemler arasındaki ilişkinin idare hukuku öğretisindeki “temel işlem-sonuç işlem” ile örtüştüğü vergi hukuku öğretisinde²²⁰ de ifade edilmiştir. Bu çerçevede, temel işlemin, sonuç işlemin yapılması olanağını yaratması²²¹, yukarıda açıklandığı üzere tahsil sürecindeki bir idari işlemin tesis edilmesi olanağını yaratan işlemin tarh işlemi olması hali ile uyumludur. Bu

²¹⁹ Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, a.g.e., s. 116; Kızılot-Kızılot, a.g.e., s. 458. Aynı yönde bkz. Danıştay 9. Dairesi’nin “... ödeme emrinden önce tarhiyat yapılarak tebliğ edilmesi icap ederken bu kurala uyulmadan düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği ...” gerekçesiyle davanın kabulü yönündeki ilk derece mahkemesi kararını onayan 05.07.2005 tarih, E. 2003/2931 ve K. 2005/1740 sayılı kararı; Danıştay 7. Dairesi’nin 24.09.2002 tarih, E. 2000/3828 ve K. 2002/2933 sayılı kararı: “Bu [vadesinde ödenmeyen kamu alacağını yaratan] işlem olmadan kamu alacağı hukuken doğamayacağından, ödeme emri düzenlenmesi de söz konusu olamayacaktır”; Danıştay 3. Dairesi’nin 09.11.1994 tarih, E. 1994/1323 ve K. 1994/3588 sayılı kararı: “... ödeme emri düzenlenebilmesi için de kamu alacağının tarh edilerek kesinleşmiş bulunması gerektiğine göre ...”.

²²⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 110; Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, a.g.e., s. 58.

²²¹ Uler, a.g.e., s. 47, dn. 102.

şekilde temel işlemin tarh işlemi olduğu ve sonuç işlemlerin tahsil sürecindeki idari işlemler olduğu saptanabilmektedir.

Tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada, mahkemenin, dava konusu edilen tarh işleminin hukuka aykırı olduğuna dair saptamalarda bulunup davanın kabulü yönünde hüküm kurması durumunda, bu işlemin iptal edilmesiyle, tahsil sürecindeki işlemlerin tesis edilmesi olanağı da ortadan kalmaktadır. Tahsil sürecinde tesis edilmiş olan ikincil işlemler bakımından ise, bir idari işlemdeki sakatlığın ona dayanılarak yapılan işlemlere de sirayet etmesi suretiyle dayanağı sakat olan işlemin sakat doğmuş olacağı²²² ilkesi gereğince bu (sonuç) işlemlerin sebep unsurunda sakatlık bulunduğu yargı merciinin yaptığı tespit ile ortaya koyulmuş olmaktadır²²³.

²²²Uler, a.g.e., s. 58; Onar, a.g.e., C. 3, s. 1791. Aynı yönde bkz. Danıştay 2. Dairesi'nin 01.12.2015 tarih, E. 2015/5547 ve K. 2015/9551 sayılı kararı ile Danıştay 2. Dairesi'nin 06.10.2010 tarih, E. 2010/7672 ve K. 2010/3699 sayılı kararı: *"Hukuka aykırı bulunan idari işlemler hakkında verilen iptal kararları, varlıklarını hukuka uygunluk karinesinden yararlanmak suretiyle sürdüren idari işlemleri tesis edildikleri tarihe kadar geriye yürür şekilde ortadan kaldırır. Dolayısıyla, dava konusu edilen idari işleme bağlı olan diğer işlemler de ortadan kalkar"*.

²²³İptal davalarında idari işlemin tesis edildiği andaki durumunun yargılanacağı ilkesinden hareketle, tarh işleminin iptalinin ödeme emrinin iptalini sağlamayacağı yönünde bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 07.02.1996 tarih, E. 1995/4468 ve K. 1996/390 sayılı kararın karşı oyu: *"... idari işlemlere karşı açılan davalar işlemin tesis edildiği tarihteki hukuki durum ve rejime göre görülüp çözümleneceğinden ve ödeme emrinin düzenlendiği tarihte idarenin tahsili edilebilir hale gelmiş kamu alacağı bulunduğundan, bu alacağın ödeme emri ile istenilmesinde kanuna aykırılık bulunmamaktadır"*.

Keza, tahsil sürecindeki idari işlemlerden biri olan ödeme emri için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde öngörülmüş olan borcun olmadığı/kısmen ödendiği/zamanaşımına uğradığı biçimindeki sınırlı itiraz nedenlerine ek olarak Danıştay'ın tarh işlemine karşı dava açılmamış olması halinde tarh işlemindeki hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülebileceği yönündeki yaklaşımı²²⁴ da tarh işlemindeki sakatlığın ödeme emrini de sakatlıkla malûl kılacağı yönündeki saptamalarımızı güçlendirmektedir.

²²⁴ Danıştay 9. Dairesi'nin 04.11.2004 tarih, E. 2002/320 ve K. 2004/5380 sayılı kararı:

"... ödeme emirleriyle istenilen vergi ve cezaların yasal dayanağı bulunmadığından Vergi Mahkemesince yukarıda anılan Kanunun 58 inci maddesinde öngörülen <borcum yoktur> kapsamında değerlendirilmesi ve buna göre karar verilmesi gerekirken ..."; Danıştay 9. Dairesi'nin 21.01.2004 tarih, E. 2001/1907 ve K. 2004/537 sayılı kararı: " ... vergi mahkemesince tebligatın usulüne uygun olarak yapıp yapılmadığı araştırıldıktan sonra bir karar verilmesi gerekirken bu hususlar gözönüne alınmaksızın davanın süreaşımı yönünden reddedilmesinde isabet bulunmamaktadır"; Danıştay 4. Dairesi'nin 26.02.1998 tarih, E. 1997/2567 ve K. 1998/634 sayılı kararı: "... muhtasar beyanname verme zorunluluğu bulunmadığından bu durumun 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde belirtilen borcum yoktur kapsamında kabulü gerekmektedir"; Danıştay 4. Dairesi'nin 07.10.1986 tarih, E. 1986/1909 ve K. 1986/2884 sayılı kararı: "... tarhiyat yapılması mümkün bulunmadığından, yükümlünün tarhiyatın esasına ilişkin olarak ileri sürdüğü hususların 6183 s. Kanunun 58 inci maddesinde ileri sürülen <böyle bir borcu bulunmadığı> iddiasını içerdiği ... kabulü gerekir". Aksi yönde bkz. Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 10.10.2008 tarih, E. 2007/540 ve K. 2008/622 sayılı kararı: "... tarh aşaması ile ilgili olan ve vergiyi doğuran olayın varlığına ilişkin iddiaları, borcun yokluğu kapsamında görerek verdiği ısrar kararında hukuka

Diğer yandan, tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada verilen iptal kararının yerine getirilmesi, iptal kararları hukuka aykırı işlemi geçmişe etkili bir biçimde ortadan kaldıracığından²²⁵, tarh işlemi tesis edilmeden önceki aşamaya dönülmesi ile gerçekleşecektir. Bu nedenle, tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada ilgili mükellef hakkında ilgili dönem ve ilgili vergi türü bakımından tesis edilen tarhiyatın iptal edilmesine ilişkin kararın yerine getirilmesi için, öncelikle, tarh işleminin ortadan kaldırılması; sonrasında hukuka aykırı olduğu tespit edilen tarh işlemi ile tespit edilen verginin ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkmış ödeme emrinin/haciz işleminin de ortadan kaldırılması²²⁶ gerekmektedir²²⁷. Ancak bu iki durumun birlikte

uygunluk bulunmamaktadır” ; Danıştay 7. Dairesi’nin 24.09.2002 tarih, E. 2000/3828 ve K. 2002/2933 sayılı kararı: “ ... kamu alacağının tarhına ilişkin işlemde olabilecek hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılan davada <borcum yoktur> iddiası kapsamında değerlendirilmesi olanaklı değildir” ; Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 12.04.2002 tarih, E. 2002/57 ve K. 2002/227 sayılı kararı: “ ... iddiaları ancak tarh aşamasında ileri sürülebileceğinden ödeme emrine karşı açılan davada incelenmesi mümkün değildir”; Danıştay 3. Dairesi’nin 09.11.1994 tarih, E. 1994/1323 ve K. 1994/3588 sayılı kararı: “ ... tarh işlemlerine ilişkin hukuka aykırılıklar ödeme emrinin iptali talebiyle açılan idari davada ileri sürülemeyeceği gibi, mahkeme tarafından da, kanunda sayılan hukuka aykırılık halleri içinde re’sen dikkate alınamaz”.

²²⁵Uler, a.g.e., s. 25.

²²⁶Aynı yönde bkz. Danıştay 7. Dairesi’nin 04.07.2006 tarih, E. 2006/274 ve K. 2006/2306 sayılı kararı: “ ... anılan mahkeme kararlarıyla, konusunu oluşturan alacağa ilişkin işlemler iptal edilmekle dayanaksız kalan ödeme emrinin bu gerekçeyle iptali gerekirken ...” ; Danıştay 4. Dairesi’nin “her ne kadar tarhiyata karşı açılan davada davayı reddeden mahkeme kararı ... bozulmuş ise de dava

gerçekleştirilmesi halinde, idarece yargı kararının tam anlamıyla yerine getirildiği söylenebilir. Yukarıda, tarh işleminin dava konusu edildiği dava neticesinde verilen iptal kararının tahsil sürecine ilişkin işlemlere de etkisinin bulunduğu yönünde bir sonuca ulaşıldığından, vergi dairesinin iptal kararını tahsil sürecindeki işlemlere etki eder biçimde yerine getirmemesi halinde eksik/hatalı yerine getirme söz konusu olacaktır.

konusu ödeme emrinde düzenlendiği tarih itibarıyla yasaya aykırılık bulunmadığı ...

“ gerekçesiyle davanın reddine yönündeki ilk derece mahkemesi kararını bozan 07.02.1996 tarih, E. 1995/4468 ve K. 1996/390 sayılı kararı.

²²⁷Mahkemelerin davacının bu yönde bir talebi olmadıkça bir işlemin hukuka uygunluğunu kendiliğinden denetleyemeyeceği ilkesinin bu sonuca ulaşılmasına engel olacağı savı, bu konu bakımından da ileri sürülebilirse de, bu ilke yargı yerinin bu yönde bir karar vermesi halinde ortaya çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle, bu ilke, tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada, dava nezdinde görülen mahkeme tarafından, “tarh işleminin ve ödeme emrinin/haciz işleminin iptali” biçiminde hüküm kurulmasını engellemektedir. Oysa, idare açık bir hata nedeniyle tesis edilmiş işlemlerini her zaman geri alabilecektir (Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun 22.12.1973 tarih, E. 1968/8 ve K. 1973/14 sayılı kararı). Bu nedenle, iptal yönündeki yargı kararı anılan işlemler arasındaki yukarıda sözü edilen ilişki nedeniyle ikincil işlemlerin açık bir hata olarak nitelendirilmesine imkân sağladığından, yalnızca tarh işleminin yargı kararı ile iptal edilmesinin sonucu olarak tahsil sürecindeki işlemlerin de geri alınmasının gerekli olduğu kanaatindeyiz.

ad. Tahsil Sürecindeki İşlemlerden Birinin Yargı Kararı ile İptal Edilmesinin Tahsil Sürecindeki Diğer İşlemlere Etkisi

Vergilendirme sürecinin aşamalarından biri olan “tahsil” aşaması birden çok idari işlemi içerisinde barındıran bir süreçtir²²⁸. Bu çerçevede, tahsil sürecindeki işlemlerden birinin, söz gelimi ödeme emrinin iptali istemiyle, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58’inci maddesi uyarınca ödeme emrinin tebliğ edilmesinden itibaren yedi gün içerisinde dava açılması halinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’nci maddesinin 4’üncü fıkrası uyarınca tahsil sürecine ilişkin işlemlerden dolayı açılan davalarda tahsil işlemleri durmadığından, dava konusu işlemin yürütülmesi kendiliğinden durmamaktadır. Bu nedenle, ödeme emrinin yürütülmesinin durması için, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, davaya konu edilen işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verilmesi gerekmektedir. Dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulması yönünde karar verilmemiş olması halinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 54’inci maddesi gereğince, ödemenin yapılmamış olması nedeniyle cebren tahsil sürecine ilişkin işlemlerin tesis edilmesine başlanılacaktır. Bu çerçevede, yargı organı tarafından, ödeme emrinin hukuka

²²⁸ Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2014, s.

309. “Gerçi, verme biçiminde gerçekleşen ödemede sadece makbuz düzenlenmesi ile tahsil işlemi tamamlanmaktadır. Alma biçiminde ortaya çıkan ödemede ise tek bir işlemle tahsilin tamamlanması mümkün değildir. Ödeme emri ile başlayıp haczedilen malların ya da teminatın paraya çevrilmesine ve elde edilen satış gelirinden kamu alacağının mahsubunun yapılmasına kadar geçen süreçte her bir evrede yeni yeni işlemler yapılması zorunludur” (Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, a.g.e., s. 59).

uygunluğuna ilişkin olarak inceleme devam ederken, henüz dava sonuçlanmadan, haciz varakası, haciz gibi işlemler tesis edilecektir.

Tahsil sürecinde yer alan işlemlere idari işlem teorisi perspektifinden bakıldığında “temel işlem-sonuç işlem”²²⁹ tanımlamasına uygun düştüğü görölmektedir. Bu tür işlemlerde ilk işlem, kendisi ile sebep-sonuç ilişkisi bulunan ikinci işlemin hukuksal dayanağı olmaktadır²³⁰. Bu çerçevede, ödeme emri ile haciz işlemi arasındaki ilişki ve haciz işlemi ile satış işlemi arasındaki ilişki yukarıdaki tanımlama ile örtüşmektedir. Bir başka ifadeyle, ödeme emri ile başlayan bu süreçte yer alan her bir idari işlemin varlığının önceki idari işlemin mevcudiyetine bağılı olmakta ve fakat bu işlemlerin her biri tek başına dava konusu edilebilir nitelik taşımaktadır. Zira, haciz işleminin varlığı ödeme emrinin mevcudiyetine bağılıdır²³¹. Bununla birlikte, “*bir işlem kendinden önceki bir işleme göre sonuç işlem sayılırken, kendinden sonraki işlemlere göre temel işlem ...*”²³² sayılabileceğinden ödeme emri/haciz/satış işlemlerinin birbiri ile “ilgili işlem” olarak nitelendirilmesi mümkündür. Bu çerçevede, iptal edilen işleme

²²⁹ CANDAN’a göre, ödeme emri haciz işleminin; haciz işlemi satış işleminin sebep unsurunu oluşturduğundan bu dizi işlemler zincir işleme vücut vermektedir (Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 81-82).

²³⁰ Uler, a.g.e., s. 46.

²³¹ Danıştay 9. Dairesi’nin 21.11.2006 tarih, E. 2006/2331 ve K. 2006/4730 sayılı kararı: “... yukarıda anılan Kanunun 55. maddesinin gereğı olarak haciz işleminin tatbiki için öncelikle borçluya ödeme emri düzenlenmesi gerektiğı sonucu çıkmaktadır”; Danıştay 4. Dairesi’nin “... ödeme emri düzenlenmeden doğrudan haciz tesis edilmesinde isabet görölmediğı ...” gerekçesiyle davanın kabulü yolunda verilen ilk derece mahkemesi kararını onayan 16.02.1999 tarih, E. 1998/725 ve K. 1999/439 sayılı kararı.

²³² Uler, a.g.e., s. 47, dn. 102.

dayanan, anılan idari işlem ile doğrudan bağlantısı bulunan idari işlemlerin de iptal kararından etkilenmesi lazım gelir²³³. Aksine, yargı kararı ile iptal edilen ve bu suretle hukuken ortadan kalkmış bir idari işlemi hukuken mevcut saymaya imkân yoktur²³⁴. Bu çerçevede, iptal kararının iptal edilen işleme dayanan, iptal edilen işlem ile bağlantılı olan işlemlere etkilediği sonucuna ulaşılmaktadır²³⁵. Bu bağlamda, tahsil sürecinde tesis edilen idari işlemlerden, önceki işlemin bünyesinde bulunan hukuka aykırılıklar sonuç işlemin varlık sebebini ortadan kaldırdığından, önceki işlemin iptali sonuç işlemin ortadan kalkmasına yol açmaktadır²³⁶.

²³³Onar, a.g.e., C. 3, s. 1791; Uler, a.g.e.,s. 58. Aynı yönde bkz. Danıştay 2. Dairesi'nin 01.12.2015 tarih, E. 2015/5547 ve K. 2015/9551 sayılı kararı ve Danıştay 2. Dairesi'nin 06.10.2010 tarih, E. 2010/7672 ve K. 2010/3699 sayılı kararı: *"Hukuka aykırı bulunan idari işlemler hakkında verilen iptal kararları, varlıklarını hukuka uygunluk karinesinden yararlanmak suretiyle sürdüren idari işlemleri tesis edildikleri tarihe kadar geriye yürür şekilde ortadan kaldırır. Dolayısıyla, dava konusu edilen idari işleme bağlı olan diğer işlemler de ortadan kalkar"*.

²³⁴Onar, a.g.e., C. 3, s. 1786.

²³⁵Aksi yönde (birel işlemin iptalinin buna dayalı olarak tesis edilen birel işlemleri etkilemeyeceği yönünde) bkz. Danıştay 5. Dairesinin 04.11.1968 tarih, E. 1965/1059 ve K. 1968/3803 sayılı kararından aktaran Kaya, a.g.e., 2013, s. 20.

²³⁶Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, a.g.e., s. 59. Aksine, haciz işleminin iptalinin ödeme emrinin iptalini sağlamadığı yönünde bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 22.04.1993 tarih, E. 1992/2268 ve K. 1993/1811 sayılı kararı: *"Cebren tahsil safhalarından birisi olan haciz ve ihale işleminin iptal edilmesi halinde, daha önce yasaya uygun olarak tanzim ve tebliğ edilen ödeme emrinin de iptal edilmiş olduğunu kabul etmek mümkün olmadığından ..."*

Öte yandan, iptal kararı hukuka aykırı işlemi geçmişe etkili bir biçimde ortadan kaldıracığından²³⁷, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada verilen iptal kararının yerine getirilmesi, ödeme emri düzenlenmeden önceki aşamaya dönülmesi ile gerçekleşecektir. Bir başka ifadeyle, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, işlemin hukuka uygun olmadığı yönünde sonuca ulaştığı takdirde mahkemenin vereceği iptal kararı, bu sakat işlemi geçmişe yönelik bir şekilde ortadan kaldırdığından, mahkemenin verdiği iptal kararı ile mükellef hakkında ödeme emri hiç düzenlenmemiş hale gelmektedir. Bir an için, sakatlıkla malûl olduğu yargı kararıyla tespit edilen işlemin tesis edilmemiş olduğu düşünüldüğünde mükellef hakkında haciz işleminin tesis edilme olasılığının bulunmadığı da görülmektedir. Bu nedenle, ödeme emrinin iptali yönünde verilen yargı kararının yerine getirilmesi, ödeme emrinin ortadan kaldırılması ile birlikte tahsil sürecinde tesis edilmiş diğer işlemlerin de ortadan kaldırılmasını gerekli kılmaktadır²³⁸.

²³⁷Uler, a.g.e., s. 25.

²³⁸Mahkemelerin davacının bu yönde bir talebi olmadıkça bir işlemin hukuka uygunluğunu kendiliğinden denetleyemeyeceği hususu, bu konu bakımından da gündeme gelebileceğinden bu noktada değinilmesinde yarar görülmektedir. Şöyle ki, ödeme emri dışındaki işlemlerin mahkeme tarafından iptal edilmesinden değil, idare tarafından geri alınmak suretiyle ortadan kaldırılmasından söz edildiğine dikkat çekmek gerekmektedir. Zira, mahkemelerin davacının bu yönde bir talebi olmadıkça bir işlemin hukuka uygunluğunu kendiliğinden denetleyemeyeceği ilkesi, yargı yerinin bu yönde bir karar vermesine engel olacaktır. Bir başka ifadeyle, bu ilke ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, dava nezdinde görülen mahkeme tarafından, “ödeme emrinin ve haciz işleminin iptali” biçiminde hüküm kurulmasını engellemektedir. Oysa, idare açık bir hata nedeniyle tesis edilmiş işlemlerini her zaman geri alabileceğinden (Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun

Böylelikle, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, dava nezdinde görülen mahkeme tarafından ödeme emrinin iptaline karar verilmesi halinde, gerek iptal kararlarının hukuka aykırı işlemten önceki duruma dönülmesini sağlaması nedeniyle gerek tahsil sürecindeki işlemler arasındaki bağlantı nedeniyle tahsil sürecindeki diğer idari işlemler sözü edilen iptal kararından etkileneyeceğinden vergi dairesinin²³⁹ iptal kararını tahsil sürecindeki diğer işlemlere etki eder biçimde yerine getirmemesi durumunun eksik/hatalı yerine getirme halini teşkil edeceği sonucuna ulaşılmaktadır²⁴⁰.

22.12.1973 tarih, E. 1968/8 ve K. 1973/14 sayılı kararı) ve iptal yönündeki yargı kararı anılan işlemler arasındaki yukarıda sözü edilen ilişki nedeniyle ikincil işlemlerin açık bir hata olarak nitelendirilmesine imkân sağladığından, ödeme emrinin yargı kararı ile iptal edilmesinin sonucu olarak tahsil sürecindeki diğer işlemlerin geri alınmasının gerekli olduğunu düşünmekteyiz.

²³⁹ 6183 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesi uyarınca haciz varakasını düzenlemeye yetkili olan makam mahalli en büyük memur olduğundan ve "yetki ve usulde paralellik ilkesi" gereğince davalı idare konumunda bulunan vergi dairesinin kararı bizzat yerine getirme imkânı bulunmadığından, vergi dairesinin ilgili makamdaki bu yönde talepte bulunması kararı yerine getirme yükümlülüğünün yerine getirilmesi olarak nitelendirilebilecektir.

²⁴⁰ Ödeme emrinin hukuka uygunluğunun denetimini yapan mahkeme tarafından işlemin iptali yolunda karar verilmesi halinde, karar verilmesinden önce yapılmış olan tahsilatların iade edilmesi gerektiği yönünde bkz. Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, a.g.e., s. 372.

3. Biçimsel Yerine Getirme

Yargı kararlarının biçimsel olarak yerine getirilmesi²⁴¹ yargı kararının uygulanmasından sonra tesis edilen yeni bir işlem neticesinde söz konusu olmaktadır²⁴². Tesis edilen yeni işlem ile karar görünüşte uygulanarak etkisiz kılınmaya çalışılmaktadır²⁴³. Bir başka ifadeyle, yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle karşılaşılabilecek yaptırımlardan kaçınmak amacıyla, idare, önce yargı kararının icaplarına uygun bir biçimde işlem tesis etmekte; sonrasında ise tesis ettiği ilk işlemle aynı sonucu doğuran başka bir işlem ile yargı kararını etkisiz kılmaktadır²⁴⁴.

Yukarıda da işaret edildiği üzere, yargı kararının yerine getirilmemesinin bu halinde tesis edilen iki işlem²⁴⁵ söz konusudur. Bunlardan ilki, yargı kararının gereklerine uygun bir biçimde hukuk dünyasında yerini almış iken, diğeri ilk tesis edilen dava konusu edilmiş işlemi ve dolayısıyla yargı kararının yerine getirilmesini etkisiz kılma amacıyla tesis edilmektedir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun iptal davasını tanımlayan 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde yer alan "*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için*

²⁴¹"Muvazaalı infaz" terimi için bkz. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü**

Kanunu, a.g.e., s. 720; Pınar, a.g.e., s. 111; "Biçimsel uygulama" terimi için bkz.

Altay, a.g.e., s.186; Yılmaz, a.g.e., s. 141; "Şeklen uygulama" terimi için bkz. Kaya,

a.g.e., s. 61; Çağlayan, a.g.e., s. 283; Güçlü, a.g.e., s. 185.

²⁴²Altay, a.g.e., s.192.

²⁴³Kaya, a.g.e., s. 61.

²⁴⁴Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 720.

²⁴⁵İdarenin eylemde bulunmak suretiyle de yargı kararını etkisiz kılabilceği yönünde bkz. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 720; Altay, a.g.e., s.192.

menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,” ifadesi göstermektedir ki, bir idari işlemde yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarının hukuka uygun olması gerekmektedir. Bu hüküm, idari makamlar tarafından tesis edilen işlemlerin amaç yönünden de hukuka uygun olmasını gerekli kılmaktadır. İdari işlemler bakımından bu amaç, kamu yararının sağlanması²⁴⁶ olduğundan, bu işlemlerin kamu yararı amacına uygun olarak tesis edilmesini gerekir. Hal böyle iken, bu amaç aşılarak kamu yararı gözetilmeksizin salt yargı kararını etkisiz kılmak amacıyla tesis edilen biçimsel yerine getirme niteliğindeki idari işlem öncelikle “amaç” unsuru yönünden sakatlanmaktadır²⁴⁷.

İdari yargı kararlarının biçimsel olarak yerine getirilmesi ile ilişkili olarak genel açıklamaların ardından, yargı kararının yerine getirilmemesinin görünüm biçimlerinden biri olan “biçimsel yerine getirme” halinin vergi hukukundaki yansımaları bu başlık altında irdelenecektir.

a) Tarh İşleminin İptal Edilmesinden Sonra Yeniden Tarh İşlemi Tesis Edilmesi

Dava konusu işlemin iptal edilmesini öngören yargı kararının akabinde idare tarafından yargı kararının yerine getirilmesi için bir takım işlemlerin tesis edilmesi

²⁴⁶Onar, a.g.e., C. 1, s. 318-319; Atay, a.g.e., s. 483; Zabunoğlu, a.g.e., C. 1, s. 379; Gözler, a.g.e., C. 1, s. 979; Günday, a.g.e., s. 160.

²⁴⁷KARAHANOĞULLARI’na göre yargı kararını etkisiz kılan nitelikteki işlem, amaç unsuru bakımından sakat olmakla birlikte, konu unsuru bakımından da sakatlıkla malûldür (Karahanoğulları, Onur, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Turhan Kitabevi, 2. Bası, Ankara, Ağustos 2012, s. 480).

gerekmektedir²⁴⁸. İşlemin iptal edilmesi yönündeki yargı kararının yerine getirilmesi dava konusu işlemin (ve bu işleme bağlı olan işlemlerin) geçmişe dönük olarak ortadan kaldırılması suretiyle gerçekleştirileceğinden²⁴⁹, yargı kararının gerekçesinin yol gösterici niteliği²⁵⁰ işlemin iptal edilmesinin ardından hukuka uygun bir biçimde yeniden tesis edilmesi noktasında gündeme gelecektir. Hukuka aykırılığı yargı kararı ile tespit edilerek iptal edilmiş olan idari işlemin hukuka uygun bir biçimde tesis edilmesi, işlemin iptali sonucuna ulaşılmasına dayanak olan hususlara yer verilerek işlemin beş unsurunun hangisinin, ne şekilde sakatlandığının saptandığı yargı kararının gerekçesinden²⁵¹ tespit edilmesi ile mümkündür. Zira, yargı kararı kendisine tebliğ edilen idare, iptal kararı ile belirlenen duruma göre yeni bir karar alacaktır²⁵². Bu

²⁴⁸Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 49; Duran, **İdare Hukuku Meseleleri**, a.g.e., s. 274; R.

Sarıca, “Danıştay Kararların Yerine Getirilmesi”, a.g.m., s. 22.

²⁴⁹Sarıca, Ragıp, **İdari Kaza**, C. 1, Kenan Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 403, Hukuk Fakültesi Yayınları No:91, İstanbul, 1949, s. 121.

²⁵⁰YENİCE/ESİN’e göre idarenin kararın gereğini yerine getirmiş sayılabilmesi için tesis edeceği işlem bakımından en önemli yol gösterici kararın gerekçesidir (Yenice-Esin, a.g.e., s. 595).

²⁵¹Anayasa’nın 141’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan “*Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır*” biçimindeki hüküm ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6’ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı mahkemelerin her türlü kararının gerekçeli olmasını gerekli kılmaktadır. Keza, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 24’üncü maddesinde mahkeme kararlarının barındırması gereken hususlar düzenlenirken “*Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi*” ibaresine yer verilmiş olması da bu gerekliliği vurgulamaktadır.

²⁵²Onar, a.g.e., C. 3, s. 1790.

çerçevede, söz konusu işlem, yargı kararının gerekçesinde işaret edilen hukuka aykırılık giderilerek tekrar tesis edilebilmektedir.

Bu durumun, hangi hallerde biçimsel uygulama olarak nitelendirilmek suretiyle yargı kararının yerine getirilmemesinin sonuçlarını doğuracağı önemlidir. Yargı kararlarının biçimsel olarak yerine getirilmesi haline ilişkin olarak vergi hukuku özelinde yapılacak incelemenin, öncelikle, tarh işlemi bağlamında yapılması yerinde görülmektedir. Bu nedenle, tarh işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurundaki sakatlığın giderilerek işlemin tekrar tesis edilmesi hallerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi zorunluluğu doğmaktadır.

aa. Yetki Unsuru Açısından

Bir idari işlemin “*yetki unsuru*”nu Anayasa ve kanunların karar alma, işlem yapabilme yetkisi tanıdığı idare makam ve organları²⁵³ oluşturduğundan, tarh işleminin yetki unsurunun hukuka uygun olması tarh işleminin öncelikle vergi dairesi tarafından tesis edilmesini gerekli kılar. Zira, Vergi Usul Kanunu’nun 4’üncü maddesinde yer verilen “*Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir*” ifadesi ile tarh işlemini tesis etmeye yetkili makamın vergi dairesi olduğu belirtilmektedir. Buna karşın, tarh işleminin herhangi bir vergi dairesi tarafından tesis edilmesi tek başına yeterli olmamakta; aynı zamanda anılan idari işlemi tesis eden vergi dairesinin konu, yer ve zaman bakımından da yetkili olması gerekmektedir.

Konu, yer ve zaman bakımından yetkili olmayan vergi dairesi tarafından tesis edilmiş bir tarh işleminin yetki unsuru yönünden sakatlık halleri, işlemi tesis eden makamlara göre çeşitlenebilmektedir. Söz gelimi, tarh işleminin mükellefin bağlı

²⁵³Günday, a.g.e., s. 134; Gözler, a.g.e., C. 1, s. 745.

olduğu vergi dairesi yerine başka bir vergi dairesi tarafından tesis edilmesi²⁵⁴, tarh işlemini tesis eden makamın yer bakımından yetkisiz olmasına vücut vermektedir. Tarh işlemini tesis etmeye yer bakımından yetkili makam, Vergi Usul Kanunu’nun 4’üncü maddesinde “*mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir*” biçiminde ifade edilmek suretiyle tespit edilmiştir. Bu kapsamda, örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 106’ncı maddesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 28’inci maddesi ve bu maddedeki gönderme dolayısıyla 27’nci maddesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 43’üncü maddesi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 14’üncü maddesi ile tarh işlemini tesis etme hususunda yer bakımından yetkili vergi dairesi belirlenmiştir.

Yetki unsuru bakımından karşılaşılabilecek bir başka sakatlık türü ise zaman bakımındandır. Bu çerçevede, bağlı bulunduğu vergi dairesinde değişiklik olan mükellef hakkında değişiklik öncesi döneme ilişkin olarak yeni vergi dairesi, değişiklik sonrası döneme ilişkin olarak eskiden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh işlemi tesis edildiği²⁵⁵ veya Vergi Usul Kanunu’nun vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip

²⁵⁴ Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., Ankara, s. 15. Aynı yönde bkz. Danıştay 4. Dairesi’nin 08.02.1994 tarih, E. 1993/2229 ve K. 1994/602 sayılı kararı: “... *mükellefler tek bir vergi dairesine bağlı olabileceklerinden ...’daki büro sebebiyle bir ticari kazanç elde edilse dahi vergilendirme ile ilgili işlemlerin ... Vergi Dairesince [bağlı olunan vergi dairesince] yapılması gerekmektedir*”.

²⁵⁵ “... *tarihine kadar davalı vergi dairesine bağlı olan davacının bu tarihten sonra ... Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne nakil gittiğinin anlaşıldığı, davacının uyuşmazlık konusu döneme ilişkin beyannamesini davalı vergi dairesine değil nakil gittiği vergi dairesine vermesi gerektiğinden tarha yetkili olmayan davalı vergi dairesince yapılan tarhiyatta isabet görülmediği ...*” gerekçesiyle davanın kabulü yönünde

eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmemesi halinde zamanaşımına uğrayacağını düzenleyen 114'üncü maddesinde öngörülen tarhiyatın yapılabileceği süre dolduktan sonra tarh işlemi tesis edildiği²⁵⁶ takdirde bu işlem zaman bakımından yetkisiz idare tarafından tesis edilmiş olacaktır.

Konu bakımından yetki unsuru çerçevesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yer alan "*Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde, mükelleflerin işyeri ve ikametgah adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibariyle mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkilidir*" şeklindeki hüküm ile, tarh işlemini tesis etmeye konu bakımından yetkili olan makamın belirlenmesinin amaçlandığı görülmektedir²⁵⁷. Bu bağlamda, sadece belirli tür vergilerle yetki alanı sınırlandırılmış olan vergi dairelerinin yetki alanına giren bir verginin o vergi

verilen ilk derece mahkemesi kararını onaylayan nitelikteki Danıştay 4. Dairesi'nin 21.01.2004 tarih, E. 2002/3983 ve K. 2004/72 sayılı kararı.

²⁵⁶Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s. 16. Aynı yönde bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 29.05.1996 tarih, E. 1996/753 ve K. 1996/1993 sayılı kararı: "... verginin zamanaşımına uğradığı anlaşıldığından tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararında kanuna aykırılık bulunmamaktadır".

²⁵⁷Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesinde yetkili vergi daireleri dışında bazı ilçelerde kayıtlı bulunan motorlu taşıtlara ilişkin motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğünün yerine getirilmesinde yetkili vergi daireleri ve bazı ilçelerde veraset ve intikal vergisi yükümlülüğünün yerine getirilmesinde yetkili vergi daireleri bulunmaktadır (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, <<http://www.avdb.gov.tr/sites/default/files/harita.htm>>, (E.T.03.05.2017)).

dairesi yerine, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından tarh/tahsil edilmesi halinde²⁵⁸ konu bakımından yetkisizlik söz konusu olmaktadır. Yine konu bakımından

²⁵⁸Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 96; Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s. 14. Aynı yönde bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 02.12.2011 tarih, E. 2009/7193 ve K. 2011/8521 sayılı kararı: "... söz konusu vergiyi [banka ve sigorta muameleleri vergisi] tarh etmeye şubelerin bağlı oldukları yerdeki vergi dairelerinin yetkili olması nedeniyle, bu husus gözetilmeksizin, Banka Genel merkezinin bağlı olduğu davalı Vergi Dairesince tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmadığından ..."; Danıştay 7. Dairesi'nin 04.03.2010 tarih, E. 2009/103 ve K. 2010/1245 sayılı kararı: "... 6183 s. Kanunda öngörülen takip ve tahsil işlemlerinin yapılmasına, bu şirketin özel tüketim vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili olması nedeniyle, davacı adına, bağlı olduğu Vergi Dairesi Müdürlüğünce tesis edilen işlemde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmadığından ..."; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 10.10.2008 tarih, E. 2007/489 ve K. 2008/627 sayılı kararı: "Cezanın yetkili olmayan vergi dairesi tarafından kesilmesi, 6183 sayılı yasa hükümlerine göre cebren takip ve tahsil edilebilecek bir borç yaratmayacağından ..."; Danıştay 7. Dairesi'nin 29.01.2004 tarih, E. 2002/465 ve K. 2004/197 sayılı kararı: "... söz konusu alacakla ilgili olarak 6183 s. Kanunda öngörülen takip ve tahsil işlemlerinin yapılmasına, bu şirketin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili olması, açıklanan yasa hükümleri gereği olup, müteselsil borçlu sıfatıyla takip edilen davacının bulunduğu davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce ödeme emri tanzim ve tebliğinde isabet bulunmadığından ..."; Danıştay 7. Dairesi'nin 29.05.1991 tarih, E. 1989/2739 ve K. 1991/1849 sayılı kararı: "Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlarda, mükellefi tesbit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire vergi dairesidir. Katma değer vergisi genel bütçeye giren bir vergi olduğundan tarh,

yetki unsuruna ilişkin olarak, tarh işleminin vergi dairesi yerine başka bir idare tarafından tesis edilmesi hali²⁵⁹ ile tarh işleminin yasama veya yargı organı tarafından tesis edilmesi hali²⁶⁰ konu bakımından yetkisizlik halini oluşturmaktadır.

tahakkuk ve tahsiline yetkili merci belediye değil vergi dairesidir. Dolayısıyla, Belediye Hesap İşleri Müdürlüğü'nün bu verginin tahsili amacıyla ödeme emri düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Belediye ise, ancak kanunla belediyenin tarh ve tahakkuk yetkisini haiz olduğu vergilerin tahsiline yetkilidir”.

²⁵⁹Ödeme emrini düzenleyen idarenin konu bakımından yetkisiz makam olması yönünde bkz. Danıştay 7. Dairesi'nin 12.05.2011 tarih, E. 2009/5247 ve K. 2011/1460 sayılı kararı: “... davacı adına Gümrük İdaresince tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin tahsili amacıyla yine aynı İdarece düzenlenen ödeme emrinin dayanağı işlem ... iptal edilebilir niteliktedir”; Danıştay 7. Dairesi'nin 29.05.1991 tarih, E. 1989/2739 ve K. 1991/1849 sayılı kararı: “Katma değer vergisi genel bütçeye giren bir vergi olduğundan tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili merci belediye değil vergi dairesidir. Dolayısıyla, Belediye Hesap İşleri Müdürlüğü'nün bu verginin tahsili amacıyla ödeme emri düzenleme yetkisi bulunmamaktadır”. Bu noktada, emlak vergisine ilişkin özellikli bir durumdan bahsedilmesi gerekmektedir; zira 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesi ile belediyeler emlak vergisine ilişkin tarh işlemini yapmaya yetkili kılınmış olduğundan, bu vergi türü özelinde tarh işleminin vergi dairesi tarafından yapılmamış olması konu bakımından yetki unsurunu sakatlamamaktadır.

²⁶⁰Danıştay 3. Dairesi'nin 14.01.1987 tarih, E. 1986/1345 ve K. 1987/108 sayılı kararından aktaran Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s. 13. Anayasa'nın 125'inci maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi ile öngörülen yerindelik denetimi yasağına aykırı olmasına rağmen, vergi yargısı uygulamasında sıklıkla karşılaşılan, tarh işleminin iptali istemiyle açılan davalarda

Son olarak, tarh işleminin, idare adına irade açıklamasında bulunma, karar alma yetkisi bulunmayan bir kişi tarafından tesis edilmesi²⁶¹ halinde kişi bakımından yetkisizlik ortaya çıkmaktadır.

Görüldüğü üzere, tarh işlemi yetki unsuru yönünden çeşitli biçimlerde sakatlıkla malûl olabilmektedir. Bu şekilde yetki unsuru bakımından hukuka aykırı olan tarh işleminin iptali istemiyle dava açılması halinde, dava nezdinde görülen mahkemenin işlemin iptaline karar vermesi gerekmektedir. Bahsi geçen yargı kararının yerine getirilmesi bağlamında, bu yöndeki kararın ardından, öncelikle, tarh işlemi ortadan kaldırılacaktır.

Bu tarh işleminin ortadan kaldırılmasından sonra, iptal yönündeki yargı kararında işaret edilen yetki yönünden sakatlığın giderilerek tarh işleminin tekrar tesis edilmesi noktasında ise yetki unsurunda sakatlık bulunduğu gerekçesiyle iptal edilen bir işlem, bu sakatlık giderilerek -kişi, konu, zaman, yer yönünden- yetkili makam tarafından yeniden tesis edilebilecektir²⁶². Bu çerçevede, tarh işleminin yetki unsuruna ilişkin yukarıdaki saptamalar ışığında, yetkili olmayan vergi dairesi tarafından tesis edilen tarh işleminin yargı organı tarafından iptaline karar verildiği takdirde kişi, konu, zaman, yer yönünden yetkili olan vergi dairesi tarafından, tarh işleminin yeniden tesis edilmesi kural olarak mümkündür.

Buna karşın, tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra tesis edilen tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada, iptal kararı verilmesinin ardından -zamanaşımı süresinin dolmuş olduğu yargı kararıyla tespit olunduğu için- vergi dairesinin yeniden tarh işlemi

“kısmen kabul, kısmen ret” biçimde verilen kararların, yargı organı tarafından tarh işleminin tesis edilmesi haline örnek niteliğinde olduğu kanısını taşımaktayız.

²⁶¹Gözübüyük, a.g.e., s. 213.

²⁶²Duran, **İdare Hukuku Meseleleri**, a.g.e., s. 274; Sarıca, **İdari Kaza**, a.g.e., C.1, s. 132; Gözübüyük, a.g.e., s. 257; Karahanoğulları, a.g.e., s. 556.

tesis etme imkânı bulunmamaktadır; bu suretle zaman bakımından yetki unsuru yönünden sakatlıkla malûl olan tarh işlemine ilişkin olarak istisnai bir durumun bulunduğu görülmektedir.

Son olarak, kişi, konu veya yer bakımından yetkili makam hususunda hukuka aykırılık bulunduğunu saptayan yargı kararına istinaden yeniden tarh işlemi, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca tarhiyatın yapılabileceği süre içerisinde olunması halinde tesis edilebilecektir. Zira, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmemesi halinde, vergi, tarh zamanaşımına uğrayacağından, ikinci tarh işleminin bu süre içinde tesis edilmesi gerekmektedir.

ab. Şekil Unsuru Açısından

İdari işlemin unsurlarından birisi olan “*şekil unsuru*”, idari işlemin yapılması sırasındaki usul kuralları²⁶³ ve işlemi tesis eden idarenin iradesinin dış dünyaya yansımadaki usul kuralları²⁶⁴ olarak tanımlanmaktadır.

İdari işlemin yapılması sırasındaki usul kuralları çerçevesinde, idari işlemlerin hazırlık işlemlerindeki sakatlık, işlemin şekil unsurunun sakatlanmasına neden olmaktadır²⁶⁵. Bu açıdan, tarh işlemine bakıldığında ise Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesini düzenleyen 134 ila 141'inci maddelerinde ve “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”te²⁶⁶ yer alan düzenlemelere uygun bir şekilde yapılmayan vergi incelemesi ve bu vergi incelemesine dayanılarak düzenlenen

²⁶³Günday, a.g.e., s. 144.

²⁶⁴Gözler, a.g.e., C. 1, s. 829; M. Günday, a.g.e., s. 144.

²⁶⁵Gözübüyük, a.g.e., s. 227; Yayla, Yıldızhan, **İdare Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2. Basım, İstanbul, 2010, s. 124.

²⁶⁶31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

vergi inceleme raporu, tarh işlemini şekil unsuru yönünden sakatlamaktadır. Tarh işleminin hazırlayıcı işlemi niteliğinde olan vergi inceleme raporu, kural olarak icrai nitelik taşınamaması sebebiyle tek başına dava konusu edilemediğinden²⁶⁷, tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada, mahkeme tarafından tarh işleminin hukuka aykırılığı/uygunluğu yönünde bir tespitte bulunulurken, vergi inceleme raporu da incelenmektedir. Vergi inceleme raporunun eksik incelemeye dayalı olduğu ifade edilmek suretiyle *-tarh işleminin şekil unsurunda sakatlık bulunduğu gerekçesiyle-* tarh işleminin iptaline karar verilmesi imkân dahilindedir²⁶⁸. İdari işlemin yeterince tetkik edilmeksizin tesis edilmesi ve bu suretle eksik inceleme gerekçesiyle işlemin iptal edilmesi halinde de gerekli araştırma yapıldıktan sonra işlem tekrar tesis edilebilecektir²⁶⁹.

Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu'nun 138'inci maddesinde yer alan "*İnceleme, ... tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir*" hükmü de göz önünde bulundurulmak suretiyle tarh zamanaşımı süresi içerisinde olmak kaydıyla tarh işleminin iptaline ilişkin yargı kararının ardından usulüne uygun bir biçimde vergi incelemesi yapılması ve vergi inceleme raporundaki öneri doğrultusunda tarh işlemi tesis edilmesi mümkün gözükmektedir.

İdari işlemi tesis eden idarenin iradesinin oluşması sırasındaki usul kurallarına aykırılıkların ardından, bu iradenin dış dünyaya yansımadaki usul kurallarına aykırılıklara tarh işlemi özelinde bakıldığında sözü edilen idari işlemin tesis edilmesi

²⁶⁷ Bkz. s. 118 vd.

²⁶⁸ İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 12.06.2014 tarih, E. 2013/2612 ve K. 2014/1342 sayılı kararı: "*... incelemenin yukarıda aktarılan mevzuata uygun olarak yapılmış bir inceleme olacağından söz edilemeyeceği, böyle bir inceleme sonucu düzenlenen raporlara dayanan işlemlerin de sakat olacağı tabiidir*".

²⁶⁹ Çağlayan, a.g.e., s. 163.

sırasındaki şekil kurallarına aykırılıklar da işlemin şekil unsuru yönünden sakatlanmasına neden olmaktadır. Söz gelimi, re'sen ve ikmalen tarhiyatın ilgisine bildirilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 34 ve 35'inci maddesi uyarınca düzenlenen ihbarnameye ilişkin²⁷⁰ veya bu ihbarnamenin Vergi Usul Kanunu'nun 93 ila 109'uncu maddeleri arasında yer alan düzenlemelere uygun bir biçimde tebliğ edilmesine ilişkin hukuka aykırılıklar, tarh işlemini şekil unsuru yönünden sakatlıkla malûl kılmaktadır. Usulüne uygun bir biçimde tebliğ edilmeyen tarh işlemini inceleme konusu yapan mahkemenin, tarh işleminin usulüne uygun bir biçimde tebliğ edilmediğini saptaması halinde tarh işlemini iptal etmesi lazım gelmektedir. Şekil unsurunda hukuka aykırılık bulunduğu gerekçesiyle iptal edilen bir işlemin, bu sakatlık giderilerek yeniden tesis edilebileceği öğretide²⁷¹ kabul edildiğinden, bu bağlamda, tarh işleminin iptali yolundaki yargı kararının sonrasında *-Vergi Usul Kanunu'nun vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmemesi halinde zamanaşımına uğrayacağını düzenleyen 114'üncü maddesi uyarınca tebliğ edilebilecek süre içerisinde ise-* usulüne uygun bir biçimde yeniden tebliğ edilmesi mümkündür.

²⁷⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 108'inci maddesinde esasa etkili şekil noksanlığı ile esasa etkili olmayan şekil noksanlığı bulunması hallerinin sonuçları şu şekilde düzenlenmektedir: *“Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar”*.

²⁷¹ Duran, **İdare Hukuku Meseleleri**, a.g.e., s. 274; Sarıca, **İdari Kaza**, a.g.e., C. 1, s. 132; Gözübüyük, a.g.e., s. 257.

ac. Sebep Unsuru Açısından

“*Sebep unsuru*”, idari işlemten önce gelen, idareyi o işlemi yapmaya yönelten ve objektif hukuk kurallarınca belirlenmiş nedendir²⁷². Bu bağlamda, kanunda öngörülen soyut norma uygun olarak mükellefin şahsında vergiyi doğuran somut olayın gerçekleşmesi neticesinde tarh işleminin sebep unsuru ortaya çıkmaktadır²⁷³. Bir başka ifadeyle, vergiyi doğuran olayın soyut olarak objektif hukuk kurallarınca belirlenmiş, öngörülmüş olması tarh işleminin sebep unsurunun hukuka uygun bir biçimde tekemmül etmesi için yeterli olmayıp aynı zamanda soyut olarak öngörülen durumun (somut olarak) mükellefin şahsında gerçekleşmesi de gerekmektedir. Bu iki şartın (*soyut sebep unsuru/somut sebep unsuru*) kümülatif olarak gerçekleşmemesine karşın tarh işleminin tesis edilmesi halinde, bahsi geçen tarh işlemi, sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olmaktadır.

Sebep unsurunda hukuka aykırılık bulunduğu gerekçesiyle iptal edilen bir işlemin ardından aynı sebebe dayanılarak yeniden işlem tesis edilemeyeceği öğretide²⁷⁴ kabul edilmektedir. Tarh işlemi bakımından, söz gelimi, kanunda öngörülen vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleştiği veya mükellefin şahsında gerçekleşen olayın kanunda vergiyi doğuran olay olarak öngörüldüğü varsayımıyla tarh işleminin tesis edilmiş olması halinde, bu idari işlemin dava konusu edilmesi ve yargılama neticesinde iptali yönünde karar verilmesinin ardından yeniden aynı sebebe dayalı olarak tarh işleminin tesis edilme imkânı bulunmamaktadır; aksi durum yargı kararının biçimsel olarak yerine getirilmiş olması anlamına gelecektir. Oysa, kanunda öngörülen vergiyi doğuran olayın, tarh işleminin iptal edilmesinden sonra mükellefin şahsında

²⁷²Günday, a.g.e., s. 152.

²⁷³Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 89 ve 94.

²⁷⁴Duran, **İdare Hukuku Meseleleri**, a.g.e., s. 274; Sarıca, **İdari Kaza**, a.g.e., C. 1, s.

gerçekleşmiş olması veya tarh işleminin iptal edilmesinden sonra kanun ile düzenlenmiş olan vergiyi doğuran olayın iptal kararından sonra mükellef şahsında gerçekleşmiş olması hallerinde aynı vergiye ilişkin olarak tesis edilen tarh işleminin biçimsel uygulama olarak nitelendirilme imkânı bulunmamaktadır. Zira, bu hallerde, tarh işleminin iptal edilmesinin sonrasında gerçekleşen bir takım değişiklikler neticesinde yeni bir işlem tesis edilmesi hali söz konusudur. İptal kararı ile hukuka aykırılığı tespit edilen işlemin dayandığı sebebin değişmesi veya yeni sebeplerin ortaya çıkması halinde ise işlemin yeniden tesis edilmesi mümkündür²⁷⁵.

ad. Konu Unsuru Açısından

İdari işlemin “*konu unsuru*”, o idari işlemle ulaşılan hukuksal sonuçtur²⁷⁶. Tarh işlemi özelinde, vergi matrahının belirlenmesi sürecinde meydana gelen hukuka aykırılıklar dava konusu tarh işlemini konu unsuru yönünden sakatlamaktadır²⁷⁷.

²⁷⁵Çağlayan, a.g.e., s. 167. Aynı yönde bkz. Uler, a.g.e., s. 88.

²⁷⁶Yenice-Esin, a.g.e., s. 58; Günday, a.g.e., s. 157.

²⁷⁷Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, a.g.e., s. 25-26; Aynı yönde bkz.

Bayar, İbrahim Nihat, “Türkiye’de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları”, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar**, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Beta Yayıncılık, 2015, s. 44. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN’a göre, verginin miktarına ilişkin hukuka aykırılıkların yanında, verginin türü ve yükümlüsüne ilişkin hukuka aykırılıklar da tarh işleminin konu unsurunda sakatlığa neden olmaktadır (Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 95). Buna karşın, vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmemiş olan bir kişinin verginin yükümlüsü olarak nitelendirilmesi veya kanunda bir vergi türü için öngörülen vergiyi doğuran olayın o kişi nezdinde gerçekleşmemesine karşın bir başka vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin saptanması sebep unsurunu etkiler

Konu unsurunda hukuka aykırılık bulunduğu gerekçesiyle iptal edilen bir tarh işleminin ardından, aynı matrah üzerinden verginin hesaplanması suretiyle yeniden aynı sonucu doğuran tarh işleminin tesis edilmesi halinde, yargı kararını etkisiz kılma amacıyla tesis edilen, iptal edilen işlemle aynı sonucu doğuran ikinci bir işlem söz konusu olacağından biçimsel yerine getirme durumu ortaya çıkacaktır. Zira, konu unsurunda hukuka aykırılığın bulunduğu gerekçesiyle iptal edilen bir işlemin ardından, aynı hukuki sonucu doğuran yeni bir işlem tesis edilemeyecektir²⁷⁸. Buna karşın, matrahın tespitine ilişkin olarak yeni bir saptama yapılmak suretiyle²⁷⁹ belirlenen matrah üzerinden *-Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca tarh zamanasını süresi içerisinde ise-* yeni bir tarh işlemi tesis edilmesi mümkündür.

Bunun yanında, tarh işleminin türlerinde ortaya çıkan hukuka aykırılıklar da tarh işlemini konu unsuru açısından hukuka aykırı kılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesi uyarınca tarh işleminden sonra ortaya çıkan ve idare tarafından saptanan matrah farkı için ikmalen vergi tarhı yapılırken²⁸⁰, kısmen veya tamamen vergi matrahının saptanmasına imkân bulunmayan hallerde ve Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde öngörülen bir takım durumlar gerçekleştiğinde re'sen vergi tarhı

nitelikte olduğundan, verginin türü ve yükümlüsü ile ilişkili hukuka aykırılıkların tarh işlemini sebep unsuru yönünden sakatladığı düşüncesindeyiz.

²⁷⁸ Sarıca, **İdari Kaza**, a.g.e., C. 1, s. 133; Duran, **İdare Hukuku Meseleleri**, a.g.e., s. 274; Karahanoğulları, a.g.e., s. 496.

²⁷⁹ Tarh işleminin iptaline ilişkin mahkeme kararında olması gereken matrahın belirtilmesinin yerindelik denetimi yapıldığı anlamına gelmeyeceği yönünde bkz. Göker, a.g.e., s. 69. Bu bağlamda, olması gereken matrahı da belirleyen bir mahkeme kararının bulunması halinde, matrahın tespitine yönelik yeni bir saptama yapılmaksızın tarh işlemi tesis edilebilecektir.

²⁸⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 99.

yapılmaktadır²⁸¹. Bu çerçevede, verginin ikmalen tarh edilmesi gerekirken re'sen tarh edilmesi veya re'sen tarh edilmesi gerekirken ikmalen tarh edilmesi durumlarında, tarh işlemi konu unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır. Zira, bir miktar verginin tarh edilmesinin sebep unsuru gerçekleşmiştir; bu nedenle mükellefin vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak vergilendirme sonucuna tarh işleminin o biçimiyle ulaşılmasına imkân bulunmamaktadır. Bu türde bir tarh işleminin dava konusu edildiği bir davada işlemin iptal edilmesinden sonra, ikmalen vergi tarhı dava konusu edilmişse re'sen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı dava konusu edilmişse ikmalen vergi tarhı -*Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi uyarınca tarh zamanaşımı süresi içerisinde ise*- tesis edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, tesis edilen işlemin yargı kararını etkisiz kılma amacıyla yapılan biçimsel uygulama kapsamında değerlendirilmesi mümkün gözükmemektedir.

ae. Amaç Unsuru Açısından

İdari işlemlerin unsurlarından bir diğeri olan “*amaç unsuru*”, kanunkoyucunun idari işlem ile ulaşmak istediği sonuç²⁸² olup tüm idari işlemlerin kamu yararının sağlanması²⁸³ amacıyla tesis edilmesi gerekmektedir. “... [G]enel olarak vergilendirme işlemleri, genel amaç olan kamu yararını gerçekleştirmek üzere, idarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla ...” tesis olduğundan, sebebi yasada açıkça belirtilmiş olan bir işlemin kamu yararı amacıyla

²⁸¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 100.

²⁸² Günday, a.g.e., s. 160.

²⁸³ Onar, a.g.e., C. 1, s. 318-319; Atay, a.g.e., s. 483; Zabunoğlu, a.g.e., C. 1, s. 379;

Gözler, a.g.e., C. 1, s. 979; Günday, a.g.e., s. 160.

tesis edilip edilmediği tartışılmayacaktır; bu sebeple tarh işleminin amaç unsuru yönünden ayrıca denetlenmesi gerekmemektedir²⁸⁴.

Her ne kadar, vergilendirme işlemlerinde amaç unsurunun değerlendirme konusu yapılması mümkün olmadığından bu unsorda hukuka aykırılık bulunduğu gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilemeyecek olsa da, bu başlık altında incelenen konunun tamamlanması adına belirtilmesi gerekir ki, diğer idari işlemlerin amaç unsurunda hukuka aykırılık bulunduğu gerekçesiyle iptali yönünde karar verilmesi halinde, idari işleminin aynı amaçla tekrar tesis edilmesi biçimsel uygulama niteliğinde olacaktır. Zira, öğretide²⁸⁵, amaç unsurunda hukuka aykırılık bulunduğu gerekçesiyle iptal edilen bir işlemin ardından aynı amaçla yeni bir işlem tesis edilemeyeceği kabul edilmektedir.

b) Mükellefiyet Tesis Edilmesine İlişkin İşlemin İptali Sonrasında Aynı Döneme İlişkin Tarh İşlemi Tesis Edilmesi

Yargı kararının biçimsel olarak yerine getirilmesi halinde, yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle karşılaşılabilecek yaptırımlardan kaçınmak amacıyla, idare, önce yargı kararının icaplarına uygun bir biçimde işlem tesis etmekte, ardından tesis ettiği ilk işlemle aynı sonucu doğuran başka bir işlem ile yargı kararını etkisiz kılmaktadır²⁸⁶. Bu çerçevede, mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, ilgili mükellef hakkında ilgili dönem ve ilgili vergi türü bakımından tesis edilen mükellefiyetin iptal edilmesi ile hakkında mükellefiyet tesis edilmiş olan mükellefin

²⁸⁴Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 94.

²⁸⁵Sarıca, **İdari Kaza**, a.g.e., C. 1, s. 133; Duran, **İdare Hukuku Meseleleri**, a.g.e., s. 274.

²⁸⁶Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 720.

vergi dönemi ve vergi türü bakımından mükellef olamayacağı karara bağlanmaktadır. Bu minvaldeki yargı kararının yerine getirilmesi için, mükellefiyet kaydının terkin edilmesi gerekmektedir. Bu işlem ile yargı kararı yerine getirilmiş olmaktadır. Ancak biçimsel uygulamanın ortaya çıkmaması için bu işlem sonrasında idarenin bu işlemi etkisiz kılacak yeni bir işlem tesis etmemesi de gerekmektedir. Zira, mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin iptalinden sonra aynı sonucu doğuran yeni bir mükellefiyet tesisi işlemi veyahut mükellefiyet tesisi söz konusu olmaksızın, mükellefiyet tesis edilmesinin hukuka aykırı olduğu tespit olunan dönem ve vergi türü ile aynı dönem/vergi türüne ilişkin olarak tarh işlemi veya tahsil sürecine ilişkin bir işlem tesis edilmesi yargı kararının etkisiz kılınması anlamında geleceğinden nitelik itibarıyla yargı kararının biçimsel olarak getirilmesi söz konusu olacaktır.

c) Düzenleyici İşlemin İptal Edilmesinin Ardından Aynı Konuya İlişkin Olarak Düzenleyici İşlem Tesis Edilmesi

Düzenleyici bir idari işlem nedeniyle menfaati ihlal edilen ilgililer, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca düzenleyici işlemin iptali istemiyle dava açabilmektedir. Bu istemle açılan davada, düzenleyici işlemin iptali yolunda hüküm kurulması halinde idarenin kararın yerine getirilmesi için yeni bir işlem tesis etmesi gerekmemektedir²⁸⁷. Başka bir ifadeyle, yargı yerince iptal edilen işlem veya hüküm, iptal kararı ile kendiliğinden ortadan kalkmaktadır²⁸⁸.

Düzenleyici işlemler bakımından verilen iptal yönündeki kararların kendiliğinden sonuç doğurması hali, -yargı kararına uygun ve yargı kararını etkisiz

²⁸⁷Gözübüyük, a.g.e., s. 256.

²⁸⁸Sarıca, "Danıştay Kararların Yerine Getirilmesi", a.g.m., s. 23. Aynı yönde Uler, a.g.e., s. 15; Yenice-Esin, a.g.e., s. 595.

kılan- iki işlemi içeren biçimsel yerine getirme halinin düzenleyici işlemler açısından tek işlem ile gerçekleşmesine neden olmaktadır. Bu çerçevede, düzenleyici işlemin iptaline ilişkin olarak verilen karar sonrasında idarenin aynı konuya ilişkin olarak yeni bir düzenleme yapması halinin biçimsel yerine getirme olarak nitelendirilmesi mümkündür. Aynı konuya ilişkin olarak yeniden düzenleme yapılması bağlamında, düzenleyici işlem ile yukarıda açıklanan birel işlemin iptalinin ardından yeni bir birel işlem tesis edilmesi durumu arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Bu nedenle, iptal kararından sonra, idare yeni bir düzenleyici işlem tesis ederken iptal kararındaki hususları göz önünde bulundurması gerekmektedir²⁸⁹.

Bir düzenleyici işlemin iptal edilmesinin ardından aynı konuya ilişkin bir başka düzenleyici işlem tesis edilmesi durumu vergi hukukunda da görülmektedir.

Örneğin, 8 Seri Nolu Gümrük Genel Tebliği'nin²⁹⁰ 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasında²⁹¹ Türkiye'deki firmaların, Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyet gösteren gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına mal teslimi yapmaları halinde katma değer vergisinin doğacağı düzenlenmiştir. Bu hükmün iptali istemiyle dava açılmış olup anılan hüküm Danıştay 7. Dairesi'nin 27.01.2009 tarih, E. 2005/340 ve K. 2009/498 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Bunun ardından, 06.10.2009 tarihinde 52 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Sirküleri ile yukarıda iptal edildiği ifade olunan düzenleme ile

²⁸⁹Gözübüyük, a.g.e., s. 256; Altay, a.g.e., s. 55.

²⁹⁰07.01.2001 tarih ve 24606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹¹ "Türkiye Gümrük Bölgesinde faaliyet gösteren gümrük hattı dışı eşya satış mağazalarına Türkiye'deki firmaların yapacakları eşya satışları ihracat kapsamında değerlendirilemez. Dolayısıyla, bu mağazalara eşya gönderen firmalar genel esaslar çerçevesinde düzenleyecekleri faturalarda Katma Değer Vergisini ayrıca gösterirler ve bu tutarı mağaza işleticisi firmalardan tahsil ederler."

aynı minvalde -gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılan teslimlerin katma değer vergisine tabi olduğu yönünde- bir düzenleme²⁹² yapılmıştır.

Bu noktada, dikkat edilmesi gereken husus şudur ki, dava konusu işlemi tesis eden makam Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın teşkilat yapısı altında örgütlenen Gümrük Müsteşarlığı iken, yargı kararını etkisiz kılan işlemi tesis eden makam Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı altında bulunan Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Örnek mahiyetinde verilen durumda ortaya çıkan bu hal, biçimsel yerine getirme halinde işlemi tesis eden makama ilişkin bir takım saptamaların yapılmasını gerekli kılmaktadır. Yargı kararının biçimsel olarak yerine getirilmesi, yargı kararının gereğini yerine getirmekle yükümlü olan idarenin işlemleri ile ortaya çıkan bir yerine getirmeme halidir. Bu çerçevede, biçimsel yerine getirme nitelendirmesi için hem yargı kararını yerine getiren işlemi *-ki düzenleyici işleme özgü olarak bu işleme gerek bulunmamaktadır-* hem de yargı kararını etkisiz kılan işlemi tesis eden makamın davalı idare olması gerekmektedir. Örneğe dönecek olursak, söz konusu olan işlemleri tesis eden makamlar merkezi idare bünyesinde örgütlenmiş ve idarenin bütünlüğü ilkesi gereğince tek bir çatı altında yer almakta olsa da, anılan yargı kararını yerine getirmekle yükümlü olmayan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın işlemi ile biçimsel uygulamaya sebebiyet verdiğinin kabulü mümkün gözükmemektedir. Bu noktada değinilmesinde yarar vardır ki, bu durum nitelik itibariyle "biçimsel yerine getirme" olarak adlandırılmayacak olmasına karşın, davalı konumunda bulunmaması nedeniyle yargı kararını yerine

²⁹²"Bu çerçevede söz konusu mağazalara yurt içinden yapılan teslimler, T.C. gümrük bölgesinden geçerek yurt dışındaki bir müşteriye vasıl olmadığından, hukuken ihracat teslimi sayılmamaktadır. Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir."

getirmekle yükümlü olmayan ve fakat yargı kararına uygun davranmakla yükümlü olan idare Anayasa'nın 138'inci maddesinde ifade olunan bu yükümlülüğü ihlal etmektedir.

II. Vergi Yargısı Kararlarının Yerine Getirilememesi

A. Kanun ile Engellenmesi Nedeniyle

Anayasa'nın 138'inci maddesi ile yargı kararlarına uygun davranma ödevi “*yasama ve yürütme organları ile idare*”ye yüklenmiş olup bu makamların yargı kararlarını değiştiremeyeceği ve yerine getirilmesini geciktiremeyeceği ifade olunmuştur. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde ise yargı kararlarının icaplarına uygun bir biçimde gecikmeksizin işlem tesis etme veya eylemde bulunma ödevi idareye yüklenmektedir. Bu çerçevede, yargı kararlarına uygun davranmak herkes için, kararlarının gereğini yerine getirmek ise kararı yerine getirmekle yükümlü olanlar için mecburidir²⁹³.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yasama organının yargı kararlarının gereğini yerine getirme yükümlülüğü bulunmamasına karşın, yargı kararlarının yerine getirilmesini geciktirmeme/engellememe yükümlülüğü bulunmaktadır. Dolayısıyla, yasama faaliyeti ile, yargı kararlarının etkisiz duruma getirilme imkânı bulunmamaktadır²⁹⁴.

Buna karşın, kanunkoyucunun müdahalesi ile yargı kararlarının etkisiz kılınması durumunun oluşması ihtimal dahilindedir²⁹⁵. Nitekim, bu durumun örnekleriyle çalışmamızın konusunu oluşturan vergi yargısı özelinde de karşılaşılmaktadır.

²⁹³ Onar, a.g.e., C. 3, s. 1791.

²⁹⁴ Gözübüyük, a.g.e., s. 259.

²⁹⁵ Yaşar, Hasan Nuri, **İdari Yargı Kararlarının Etkinleştirilmesi Arayışında İdari**

Anayasa’da herhangi bir istisnaya yer verilmeksizin öngörülen mezkûr zorunluluğa karşın, bazı kanunlarda yargı kararının gereğinin yerine getirilmesine engel teşkil eden durumların düzenlendiği gözlemlenmektedir. İlk olarak incelenmesi gereken hüküm, kategorik olarak belli konuya ilişkin kararların yerine getirilmesini engelleyen 4001 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun’un 13’üncü maddesi ile İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 1’inci fıkrasına eklenen “*Ancak, haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili vergi davalarında vergi mahkemelerince verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir*” hükmüdür. Bu hükümden önce gelen düzenlemede yürütmenin durdurulması ve esasa ilişkin kararların gecikmeksizin yerine

2013, s. 130. Örneğin, 10.02.2012 tarih ve 28288 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6300 sayılı “Bazı Kanunlar ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” un 10’uncu maddesi ile 4046 sayılı “Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun”a eklenen ek 5’inci madde ile “... özelleştirme uygulamaları sonucunda kuruluşların nihai devir sözleşmelerinin imzalanarak devir ve teslim işlemlerinin tamamlanmasından sonra özelleştirme işlemlerinin bütün sonuçlarıyla birlikte tamamlanmış bulunması, söz konusu kuruluşları devralanlar tarafından üretim, yatırım, modernizasyon, istihdam ve bunlara bağlı her türlü hukuki, ticari ve mali tasarruflarda bulunulması nedeniyle oluşacak fiili imkansızlık karşısında geri dönülemeyecek bir yapının ortaya çıkması halinde yargı kararlarının uygulanmasına yönelik olarak, Bakanlar Kurulu tesis edilecek iş ve işlemler konusunda ...” Bakanlar Kurulu’na yetki verilmiştir. Kanunkoyucunun müdahalesi ile yargı kararları etkisiz kılınması niteliğinde olan bu hüküm, Anayasa Mahkemesi’nin 03.10.2013 tarih ve E. 2012/73 ve K. 2013/107 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

getirilmesi gerekliliği öngörülmüş olduğundan, “ancak” ile başlayan yukarıda belirtilen düzenlemede yer alan “vergi mahkemelerince verilen kararlar” ibaresi ile yürütmenin durdurulması ve esasa ilişkin kararlara işaret edilmektedir²⁹⁶. Bu bağlamda, anılan hükümde, haciz ve ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili uyuşmazlıklarda verilen yürütmenin durdurulması kararlarının gereklerinin bu karara İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’nci maddesinin 7’nci fıkrası uyarınca itiraz edilmemesi veya itiraz edilmesi halinde itiraz incelemesinin sonuçlandırılmasından itibaren yerine getirilmesi²⁹⁷; esasa ilişkin kararların gereklerinin ise bu karara karşı itiraz veya temyiz yoluna başvurulmaması veya itiraz/temyiz yoluna başvurulması halinde üst derece

²⁹⁶ Aynı yönde bkz. Karakoç, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar**, a.g.e., s.93; Yılmaz, Serdar, “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda Vergi Mahkemelerince Verilen Kararların Uygulanması”, **AÜHFD**, C. 61, S. 4, 2012, s. 11. Bu hükmün yürütmenin durdurulması kararlarını kapsamadığı yönünde bkz. Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, a.g.e., s. 117.

²⁹⁷ Buna karşın, yürütmeyi durdurma kararının, esas hakkında verilen kararın kesinleşmesinin ardından yerine getirilebileceği yönünde bkz. Danıştay 9. Dairesi’nin “... yürütmenin durdurulması kararı üzerine esastan verilen ... kararın temyiz edildiği görülmekle, ancak temyiz sonucunda [ilk derece] mahkemeleri kararının onaylanarak kesinleşmesi durumunda davalı idarece ihtiyati haciz işleminin kaldırılmasının söz konusu olabileceği ...” gerekçesiyle davanın reddi yönünde verilen ilk derece mahkemesinin kararını onayan 30.12.2008 tarih, E. 2007/6035 ve K. 2008/6456 sayılı kararı. YILMAZ’a göre, bu karardaki yaklaşım, ihtiyati haciz işleminin iptali istemiyle açılan davalarda verilen yürütmenin durdurulması kararlarını anlamsız kılmaktadır (Yılmaz, a.g.m., s. 11).

mahkemeleri tarafından yapılan bu inceleme neticesinde verilen kararın düzeltilmesi isteminde bulunulmaması ya da kararın düzeltilmesine ilişkin istemin sonuçlandırılmasından sonra yerine getirilmesi öngörülmektedir. Böylelikle, haciz ve ihtiyati haciz işlemlerine özgü olarak öngörülmüş olan bu istisna nedeniyle, bu işlemlerin hukuka aykırı olduğu mahkeme kararı ile tespit edilmiş olsa dahi, karar kesinleşinceye kadar kararın gereğinin yerine getirilmesi sözü edilen kanun hükmü ile engellenmektedir. Bu yönde bir düzenlemeyi içeren kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğu görülmektedir; nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin 10.07.2013 tarih, E. 2012/107 ve K. 2013/90 sayılı kararı²⁹⁸ ile iptal edilmiştir.

Bazen de, yargı kararının gereğinin yerine getirilmesini engelleyen kanunlar, o kanunun yürürlüğe girmesinden önce verilmiş olan belli konuya ilişkin kararları içerir biçimde düzenlenmektedir.6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁹⁹, 6552 sayılı İş

²⁹⁸22.11.2013 tarih ve 28819 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹⁹25.02.2011 tarih ve 27857 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6111 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası: *"Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla bölge idare mahkemeleri veya Danıştay nezdinde ilgisine göre itiraz veya temyiz süreleri geçmemiş ya da itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatlari ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda, bu maddeye göre ödenecek alacak asıllarının tespitinde, bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla tarhiyatın/tahakkukun bulunduğu en son safhadaki tutar esas alınır. Bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce verilmiş en son kararın;a) Terkine ilişkin karar olması halinde, ...b) Tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması halinde, ...tahsilinden vazgeçilir."*

Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun³⁰⁰ ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'da³⁰¹, ortak bir biçimde, ilk

6111 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinin 5'inci fıkrası: “c) *Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan ve açtıkları davalardan vazgeçen borçluların bu ihtilaflarıyla ilgili olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihten sonra tebliğ edilen kararlar uyarınca işlem yapılmaz.*”

³⁰⁰ 11.09.2014 tarih ve 29116 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6552 sayılı Kanun'un 73'üncü maddesinin 6'ncı fıkrası: “*Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır. ... Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan ve açtıkları davalardan vazgeçen borçluların bu ihtilaflarıyla ilgili olarak bu Kanunun yayımlandığı tarihten sonra tebliğ edilen kararlar uyarınca işlem yapılmaz.*”

³⁰¹ 19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6736 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrası: “*Bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla ilgisine göre itiraz/istinaf veya temyiz süreleri geçmemiş ya da itiraz veya temyiz yoluna başvurulmuş ya da karar düzeltme talep süresi geçmemiş veya karar düzeltme yoluna başvurulmuş olan ikmalen, resen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları ile gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklarda, bu maddeye göre ödenecek alacak asıllarının tespitinde, bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla tarhiyatın/tahakkukun bulunduğu en son safhadaki tutar esas alınır. Bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce verilmiş en son kararın; a) Terkine ilişkin karar olması hâlinde, ... b) Tasdik veya tadilen tasdike ilişkin karar olması hâlinde, ... tahsilinden vazgeçilir.*”

6736 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin 6'ncı fıkrası: “*Bu Kanunun kapsadığı dönemlere ilişkin olup bu Kanunun yayımlandığı tarih itibarıyla yargı kararı ile*

derece mahkemesi tarafından karara bağlanmış olan uyuşmazlıklar yukarıda belirtilen kanunların kapsamına alınarak mükellefin yeniden yapılandırmadan yararlanmasına imkân sağlamaktadır. Bu durum göstermektedir ki, mükellefin bu kanundan yararlanma istemiyle başvuru yapması halinde³⁰², yargı yerlerince verilen (işlemi hukuka uygun veya aykırı bulan) kararın gereğinin yerine getirilmesi gerekmemektedir.

Son olarak, belli (tip) kararların yerine getirilmesini engelleyen ve yukarıda örneklenen kanuni düzenlemelerin aksine, kararın verilmesinden sonra yalnızca bir yargı kararının etkisiz kılınmasına yol açacak bir biçimde kanuni düzenleme yapıldığına da rastlanılmaktadır. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun geçici 6’nca maddesinde³⁰³, belirli mallar için hesaplanan verginin hükümde öngörülen tutarın

kesinleştiği hâlde mükellefe ödemeye yönelik tebligatın yapılmadığı alacaklar için mükelleflerce bu Kanunda öngörülen süre ve şekilde başvuruda bulunulması koşuluyla bu alacaklar da bu madde kapsamında yapılandırılır.”

6736 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesinin 13’üncü fıkrasının (ç) bendi: *“Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan ve açtıkları davalardan vazgeçen borçluların bu ihtilaflarıyla ilgili olarak karar tarihine bakılmaksızın bu Kanunun yayımlandığı tarihten sonra tebliğ edilen kararlar uyarınca işlem yapılmaz.”*

³⁰² Bahsi geçen düzenlemelerde, kanun tarafından tanınan imkândan yararlanılabilmesi için ilgisinin başvuruda bulunması gerekli olduğundan, yargı kararının yerine getirilememesi “kanuni düzenleme” ve “davacının talebi” koşullarının birlikte gerçekleşmesi nedeniyle meydana gelmektedir. Bu nedenle, sözü edilen durumun çalışmanın “Davacının Talebi Nedeniyle” başlıklı bölümünde (bkz. s. 182) değerlendirilmesi de mümkündür.

³⁰³ “31/12/2023 tarihine kadar, bu Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların karşısında gösterilen orana göre

altında olması halinde, hükümde öngörülen maktu tutar (40 Türk Lirası) kadar vergi alınacağı öngörülmektedir. Bahsi geçen düzenlemenin devamında *“Bakanlar Kurulu bu tutarı sıfıra kadar indirmeye, üç katına kadar artırmaya yetkilidir”* hükmü yer almakta olup buna dayanılarak kanunda öngörülen vergi tutarı, 29.12.2015 tarih ve 2015/8353 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı³⁰⁴ eki Kararın 6’ncı maddesiyle 160 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. Bu maddenin iptali istemiyle açılan ve Danıştay 7. Dairesi nezdinde E. 2016/4466 sayısı ile görülen davada, mahkeme, 16.06.2016 tarihinde, dava konusu işlemin 120 Türk Lirası’nı aşan kısmının yürütülmesinin durdurulmasına karar vermiştir. Bu yürütmeyi durdurma kararının sonrasında, 20.08.2016 tarih ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un³⁰⁵ 53’üncü maddesinde *“4760 sayılı Kanun’un geçici 6’ncı maddesinde yer alan 40 ibareleri 160 şeklinde değiştirilmiştir”* hükmüne yer verilmiştir. Böylelikle, 6745 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle birlikte, belirli mallar için hesaplanan verginin hükümde öngörülen tutarın (160 Türk Lirası) altında olması halinde, bu maktu tutar (160 Türk Lirası) kadar vergi alınacaktır. Görüldüğü üzere, Bakanlar Kurulu tarafından 160 Türk Lirası olarak belirleme yapılmasına ilişkin kararın hukuka aykırılığının saptanarak iptal edilmesi üzerine, bu iptal kararı ile ortaya çıkan durum, Kanun hükmünün (160 Türk Lirası biçiminde) değiştirilmesi suretiyle etkisiz kılınmaktadır.

hesaplanan verginin, bu malların her bir adedi için 40 Türk Lirasından az olması halinde, orana göre hesaplanan vergi yerine her bir adet için 40 Türk Lirası vergi alınır. Bakanlar Kurulu bu tutarı sıfıra kadar indirmeye, üç katına kadar artırmaya yetkilidir.”

³⁰⁴01.01.2016 tarih ve 29580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁰⁵07.09.2016 tarih ve 29824 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

B. Hukuken ya da Fiilen İmkânsız Olması Nedeniyle

Yargı kararlarının icaplarına uygun bir biçimde gecikmeksizin yerine getirilmesi zorunluluğuna karşın, yargı kararının gereğinin yerine getirilmesinin fiilen veya hukuken mümkün bulunmadığı³⁰⁶ durumların söz konusu olabildiği; bu durumlarda yargı kararının yerine getirilmesi gerekliliğinin ortadan kalktığı öğretide³⁰⁷ ve yargı kararlarında³⁰⁸ kabul edilmektedir.

³⁰⁶ ÖZEREN/BAYHAN ve ALTAY, idarenin iradesi dışında ortaya çıkan bu durum için yargı kararının “yerine getirilmemesi/uygulanmaması” yerine yargı kararının “yerine getirilememesi/uygulanamaması”ndan bahsedilmesinin daha doğru olduğunu ifade etmektedir (Özeren- Bayhan, a.g.e., s. 367; Altay, a.g.e., s. 193).

³⁰⁷ Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 367; Uler, a.g.e., s. 99 vd. ; Sarıca, **İdari Kaza**, a.g.e., C.1, s. 127 ; Altay, a.g.e., s. 193 vd.

³⁰⁸ Danıştay 13. Dairesi’nin 11.02.2009 tarih, E. 2008/1823 ve K. 2009/1705 sayılı kararı: “ ... kimi zaman iptal kararlarının aynen uygulanarak eski durumun hukuken yerine getirilmesi, davacının hukuki varlığının (ölüm-tasfiye gibi) sona ermesi veya işlemin uygulanmasının tamamlanarak bitirilmiş yani infaz edilmiş olması gibi nedenlerle veya fiilen imkansız olabilmektedir” ; Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun “... hukuki ve maddi (fili) imkansızlık bulunduğu ve idarenin idari yargı kararını uygulayamadığı sonucuna ulaşıldığından dava konusu işlemlerde [yargı kararının uygulanması için yapılan başvurunun reddi ve bu kararın yeniden incelenerek ortadan kaldırılması için yapılan başvurunun reddi yönündeki işlemler] hukuka aykırılık bulunmadığı” gerekçesiyle davanın reddi yönünde verilen ilk derece mahkemesi kararını onayan 21.03.2007 tarih, E. 2006/339 ve K. 2007/384 sayılı kararı; Danıştay 13. Dairesi’nin 29.11.2005 tarih, E. 2005/5546 ve K. 2005/5699 sayılı kararı: “... davalı idarenin tek taraflı işlemi ile dava konusu işlemin tesisinden

Yargı kararının yerine getirilmesinin imkânsız olması durumu, iptal davalarına özgü olarak ortaya çıkmaktadır³⁰⁹. Zira, tam yargı davalarında verilen kararın gereğinin yerine getirilmesi bir miktar paranın ödenmesi ile gerçekleşeceğinden, bu kararların yerine getirilmesinde imkânsızlık halinin bulunması mümkün gözükmemektedir³¹⁰.

Yukarıda işaret edildiği üzere, yargı kararının yerine getirilmesinin imkânsızlığı, hukuki imkânsızlık ve fiili (maddi) imkânsızlık olarak meydana gelmektedir. Yargı kararlarının yerine getirilmesinin imkânsızlığının türlerine ilişkin olarak yapılan bu tasniflemenin sonuçlar bakımından bir etkisi bulunmamakta olup yalnızca imkânsızlığın tespit edilmesi bakımından kolaylık sağlamaktadır. Bunlardan ilki olan, hukuki imkânsızlık, mevzuattaki bir düzenlemenin yargı kararının yerine getirilmesine engel olması anlamına gelmektedir³¹¹.

Yargı kararının gereğinin yerine getirilmesinde hukuken imkânsızlık bulunması durumunun vergi hukuku özelinde görünüm biçimlerine bakıldığında, bir imkândan yararlanmak için belirli bir sürenin öngörüldüğü kanunlar bakımından hukuki imkânsızlık halinin meydana gelebileceği görülmektedir. Bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanunlarda yapılandırma başvurusu yapılması için veya bazı kanunlarında indirim, istisna ve muafiyetlerden yararlanabilmek için belirli bir süre öngörülmektedir. Söz gelimi, 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun'un 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre, "*Bu Kanunun ilgili*

önceki hukuki durumun yaratılmasının hukuken veya fiilen mümkün olmadığı hallerde yargı kararının uygulanmaması söz konusu olabilmektedir".

³⁰⁹Altay, a.g.e., s. 195. Aksi yönde bkz. Yılmaz, a.g.e., s. 62, dn. 137.

³¹⁰Keza, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yargı kararlarının yerine getirilmesi için bütçede ödenek ayrılmasına ilişkin hükümlerin olması, bu durumu teyit eder niteliktedir.

³¹¹Uler, a.g.e., s. 99.

maddelerindeki başvuru ve ödeme süresine ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların; a) Bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar ilgili idareye başvuruda bulunmaları, ... şarttır”.

Bu hükümde öngörüldüğü üzere mükellef tarafından yapılan başvurunun reddedilmesi halinde, bu başvurunun reddine ilişkin işlem, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 14’üncü maddesi uyarınca icrai nitelik taşıyan bir idari işlem olduğundan iptali istemiyle dava açılması mümkündür. Açılan bu davanın kabul yönünde sonuçlanmış olması halinde kararın yerine getirilmesi için olumsuz işlem niteliğinde olan ret işleminin ortadan kaldırılması gerekmektedir. İptal kararının geçmişe dönük etkisi gereği dava konusu ret işleminin tesis edilmeden önceki duruma dönülerek 6736 sayılı Kanun’dan yararlanma başvurusunun kabul edilmesi -*Kanun’da bu yönde bir bildirim öngörülmediğinden 10’uncu maddenin 13’üncü fıkrası gereği ilgili yargı merciine başvurusunun/davacının vazgeçme yönündeki iradesini içeren dilekçeyi göndermesi*- gerekmektedir. Bunun ardından, Kanun’un yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü aya kadar ödeme yapılması gerekliliği anılan Kanun’un 10’uncu maddesinde bu Kanun’dan yararlanmanın bir şartı olarak öngörülmüş olduğundan bu tarihe kadar başvuru tarafından ödeme yapılması gerekmektedir. Buna karşın, yargı organı tarafından yapılandırma başvurusunun reddi işleminin iptal edilmesine ilişkin olarak verilen karar, ödeme süresinin geçmesinden sonra verilmiş ise yukarıda belirtilen hüküm mükellef tarafından ödeme yapılmasına engel teşkil etmektedir. Bu nedenle başvurunun reddi işleminin iptal edilmesine ilişkin yargı kararının gereğinin yerine getirilmesi hukuken imkânsızdır.

Hukuki imkânsızlık haline örnek oluşturabilecek bir diğer düzenleme ise 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında

Kanun'da yer almaktadır. Bahsi geçen Kanun'un 3'üncü maddesinde³¹² belirli şartları sağlayanlar tarafından gerçekleştirilen harcamaların tamamının kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği öngörülmektedir. Bu çerçevede, Kanun'da belirtilen şartların gerçekleştiği varsayımı ile harcamalarının tamamını kurum kazancından indirim konusu yapan mükellefin öngörülen indirimden yararlanma imkânı bulunmadığının vergi dairesince tespit edilmesi üzerine re'sen kurumlar vergisi tarhiyatı yapılması mümkündür; re'sen tarh işleminin iptali istemiyle dava açılmış olması ve açılan davanın mükellef lehine karara bağlanması halinde söz konusu yılın kurum kazancından indirim konusu yapılmasının hukuka uygun olduğu tespit edilmiş olmaktadır. Buna karşın, yargı yerlerince verilen kararın anılan Kanun'un 6'ncı maddesindeki *"Bu Kanun 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yayımını takip eden ay başında yürürlüğe girer"* biçimindeki hükümde öngörülen tarihten sonra verilmiş olması halinde, bu tarihten sonra anılan Kanun'un uygulanabilirliği ortadan kalktığından, tarh işleminin iptali yönündeki kararın gereğinin yerine getirilmesinde hukuki imkânsızlık söz konusu olmaktadır.

³¹² *"Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ... 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır."*

Öte yandan, vergi inceleme raporunun iptali istemiyle açılan davada, dava konusu işlemin hukuka aykırı olduğunu tespit eden iptal kararının verildiği anda vergi incelemesinin yapılabileceği sürenin dolmuş³¹³ olması durumunda, mükellef hakkında yeniden vergi incelemesi yapılarak yeni bir inceleme raporu düzenlenmesi ile gereği yerine getirilecek olan yargı kararının yerine getirilmesinde hukuken imkânsızlık hali meydana gelmiş olmaktadır.

Son olarak, verginin cebren tahsil edilmesi durumunda, haczedilen malın satışına ilişkin işlemin iptal edildiği anda, satışa konu edilen malın iyi niyetli kişiler arasında el değiştirmiş olması da hukuki imkânsızlığa örnek oluşturmaktadır³¹⁴.

Yargı kararlarının yerine getirilmesinin imkânsızlığının bir diğer türü olan, fiili imkânsızlık, nesnel alandaki engellerin yargı kararının yerine getirilmesine engel olmasıdır³¹⁵. Bir diğer ifadeyle, idari işlem hakkında karar verilmeden önce, işlemin

³¹³ Vergi Usul Kanunu'nun 138'inci maddesinde yer alan "*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir*" hükmünün yaptığı gönderme nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde "*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*" ifadesi uyarınca, vergi incelemesinin, vergiyi doğuran olayın doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl içerisinde yapılma imkânı bulunmaktadır.

³¹⁴ Candan, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanması", a.g.m., s. 233, (E.T.09.12.2016). Aynı yönde bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 09.11.1988 tarih, E. 1988/3895 ve K. 1988/3759 sayılı kararı: "... satış nedeniyle menkul malları üzerinde tasarruf olanağının kalmadığı ..."

³¹⁵ Uler, a.g.e., s. 99.

bütün neticeleri doğmuştur³¹⁶ ; bu nedenle mahkeme kararının yerine getirilmesi fiili olarak imkânsızdır. Yargı kararının gereğinin yerine getirilmesinin fiili olarak imkânsız olması durumunun vergi hukuku özelinde görünüm biçimlerine bakıldığında, bozulabilen nitelikteki malın haczedilmesi halinde, iklim koşulları yüzünden malın bozulması³¹⁷ halinin fiili imkânsızlığa örnek oluşturduğu görülmektedir. Zira, haciz işleminin iptali istemiyle dava açılması halinde, dava nezdinde görülen mahkeme, dava konusu işlemin iptaline karar verirse, yargı kararının gereğinin yerine getirilmesi haciz işleminin ortadan kaldırılarak haczedilen malların haciz işleminin tesis edildiği andaki hali ile amme borçlusuna iade edilmesi ile söz konusu olacağından, bozulmuş olan malların bozulmamış bir biçimde iade edilmesi maddi olarak mümkün olmadığından fiili imkânsızlık hali ortaya çıkmış olmaktadır.

C. Davacının Talebi Nedeniyle

Yargı kararlarının yerine getirilmesi zorunluluğunun davacının isteği ile ortadan kalktığı durumlar davacının davasından feragat etmesi ile meydana gelmektedir. Feragat, doğrudan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmeyen ve fakat Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun uygulanabileceğini öngören 31'inci maddede gönderme yapılan kurumlar arasında yer almaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun³¹⁸ uygulanabileceği hallerin

³¹⁶Sarıca, **İdari Kaza**, a.g.e., C. 1, s. 127.

³¹⁷Candan, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanması", a.g.m., s. 234, (E.T.09.12.2016).

³¹⁸ 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 450'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. 6100 sayılı Kanun'un 447'nci maddesi uyarınca 1086 sayılı Kanun'a yapılan göndermeler 6100 sayılı Kanun'un ilgili

düzenlendiği 31'inci madde ile atıf yapılan kurumlar, idari yargılama usulü hukukunun ilkelerine uyduğu ölçüde uygulanmaktadır³¹⁹. İptal davalarının objektif hukuka uygunluk denetiminin yapıldığı davalar olması özelliği nedeniyle yukarıda belirtilen hükümde yer alan Hukuk Muhakemeleri Kanunu kurumlarının çoğunluğu iptal davalarında doğrudan uygulanabilir nitelikte değildir³²⁰. Bu çerçevede, bahsi geçen maddede yer alan feragat kurumu da idari yargıda niteliği uygun düştüğü ölçüde uygulama alanı bulacaktır.

*“İptal davasının amacı, idarenin hukuka ve kanuna aykırı işlemlerini ortadan kaldırmak suretiyle, onun hukuka bağlılığını sağlamak ve böylece hukuk düzenini korumaktır”*³²¹. Bu nedenle, idari yargı organı tarafından idari işleme verilen anlam ve bu işlem hakkındaki hüküm herkes açısından uyulması zorunlu nitelik taşımaktadır³²². Bu durum ise iptal davaları neticesinde verilen kararın genel etkili olmasını sağlamaktadır³²³. Dolayısıyla, feragat kurumu iptal davalarında uygulanabilir nitelikte

hükümlerine yapılmış olacağından, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan göndermeler Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yapılmış sayılacaktır.

³¹⁹ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 747. Aynı yönde bkz. Günday, “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü**, 133. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 63, 2003, s. 79.

³²⁰ Canyaş, Oytun, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, **TAAD**, S. 19, Y. 5, Ekim 2014, s. 362.

³²¹ Azrak, a.g.m., s. 146.

³²² Onar, a.g.e., C. 3, s. 1787.

³²³ Onar, a.g.e.

değildir³²⁴. Tam yargı davalarında ise, davacının bireysel yararı korunduğundan feragat kurumu uygulanmasının önünde bir engel bulunmamaktadır³²⁵.

Bu noktada, ilk derece mahkemesi tarafından karar verilmesinden sonra, bir başka ifadeyle üst derece mahkemesi incelemesi sırasında feragat kurumundan yararlanma imkânı bulunup bulunmadığının ayrıca saptanması gerekmektedir.

Düzenleyici işlemin iptali istemiyle açılan davalarda verilen kararlar yalnızca taraflar bakımından hüküm doğurmamakta olduğundan, iptal davalarının genel etkisi, düzenleyici işlemlerde daha açık bir biçimde kendisini göstermektedir³²⁶. Bu çerçevede, düzenleyici işlemin iptali istemiyle açılan davalarda, bulunduğu aşamaya bakılmaksızın, davacının bu yöndeki talebinin etkili olmadığı gerek öğretide³²⁷ gerek yargı kararlarında³²⁸ kabul edilmektedir.

³²⁴Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 04.03.2013 tarih, E. 2008/630 ve K. 2013/766 sayılı kararının karşı oyu: "... idari yargıdaki iptal davalarında, bu davaların <objektif nitelikleri> gereği, davayı açtıktan sonra davayı açan ile dava arasındaki hukuki ilişki sübjektif nitelikten objektif bir niteliğe bürünmekte ve davaya konu işlem başkalarını da ilgilendiriyorsa davayı açanın artık o dava üzerinde serbestçe tasarruf etme olanağı kalmamaktadır" (Tan, **İdare Hukuku**, a.g.e., s. 1127). CANDAN, Danıştay'ın bazı dairelerinin, iptal davalarında davacının dava konusu işlemin iptali isteminden vazgeçmiş olmasının sonuç doğurmayacağı görüşünde olduğunu belirtmektedir (Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 796).

³²⁵Çakmak, Münci, "İdari Yargıda Davadan Feragat", **AÜHFD**, C. 53, S.1, 2004, s. 187.

³²⁶Altay, a.g.e., s. 54.

³²⁷Altay, a.g.e., s. 263; Yılmaz, a.g.e., s. 65.

³²⁸Danıştay 10. Dairesi'nin 17.02.2014 tarih, E. 2009/1713 ve K. 2014/895 sayılı kararı:

"Genel düzenleyici işlem niteliğindeki ... Bakanlar Kurulu Kararının iptali istemiyle

Birel işlemin iptali istemiyle açılan davalarda verilen kararlar bakımından ise, ilk derece mahkemesi tarafından idari işleme ilişkin olarak bir sakatlık bulunduğu saptanmış olduğu bir durumda, salt davacı tarafından feragat edilmiş olmasından hareketle idarenin hukuka aykırı olan işleminin hukuk dünyasında kalmaya, hukuka aykırı etki ve sonuçlarını doğurmaya devam edeceğinin kabulü, idarenin hukuka uygunluğunun denetiminin yapıldığı bu davalar bakımından mümkün gözükmemektedir³²⁹.

Tam yargı davaları bakımından verilen kararın gereğinin yerine getirilmemesi hususunda davacının talebinin etkisinin olup olmadığı ise, tam yargı davalarında verilen kararların niteliği ile ilişkilidir. Tam yargı davalarında bireysel yarar ön planda olsa da³³⁰, davanın kabulü yönünde verilen kararlar, davacının hakkının mevcudiyetini ve idari

açılan bu davada da, nihai nitelikte olmasa da, ... dava konusu Bakanlar Kurulu Kararının yürütülmesinin durdurulmasına karar verilerek söz konusu işlemin hukuka ve kamu yararına aykırılığının saptanması nedeniyle davacının bu davadan feragat etme olanağının olmadığı ortaya çıkmaktadır”.

³²⁹ Danıştay 9. Dairesi'nin 27.09.1994 tarih, E. 1994/62 ve K. 1994/3627 sayılı kararı:

“Alt derece yargı yerinde lehine karar verilmiş olması sebebiyle temyiz başvurusunda bulunmayan tarafın temyiz aşamasında ilk davasından vazgeçmesi, alt derece yargı yeri kararının hukuka uygun olup olmadığının, temyiz mercii dışındaki kişilerce saptanması gibi bir sonuç doğuracağından, üst yargı merciinin yerine geçecek böyle bir irade beyanına hukuken cevaz verilemez. Aksi takdirde, hukuka aykırılığı alt derece yargı yerince saptanan bir idari işleme, taraf iradesiyle uygulanabilirlik kazandırılmış olur”. Aynı yönde bkz. Çakmak, a.g.m., s. 190.

³³⁰ Tam yargı davalarının niteliği gereği bireysel yararın ön planda olmasından hareketle davacının bu minvalde bir talebinin bulunması halinde yargı kararının gereğinin yerine getirilmeyeceği yönünde bkz. Yılmaz, a.g.e., s. 66.

işlem ya da eylem nedeniyle bu hakkının ihlal edildiği yönünde bir tespiti de içerisinde barındırdığından³³¹, yargı kararının yerine getirilmesi zorunluluğunun davacının isteği ile ortadan kaldırılabilmesi imkânının olduğunun kabul edilmesi, ilk derece mahkemesi tarafından verilmiş olan bu kararın etkisiz kılınması anlamına gelecektir³³².

³³¹Onar, a.g.e., C. 3, s. 1803.

³³²Danıştay 10. Dairesi'nin 30.10.1996 tarih, E. 1995/5846 ve K. 1996/6434 sayılı kararı: *"... idarenin yargısal denetiminin gerçekleştirildiği idari yargıda, davanın karara bağlanmasından sonraki aşamada, temyiz veya kararın düzeltilmesi isteminin incelenmesi sırasında davacıya, davasından feragat etme hakkının tanınması, yapılmış olan yargısal denetimin geçersiz sayılması sonucunu doğuracaktır. Bunun da, idarenin faaliyetlerinde hukuka uygunluğunun sağlanması amacıyla, dolayısıyla kamu yararıyla bağdaşmayacağı açıktır"*.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ YARGISI KARARLARININ YERİNE GETİRİLMEMESİ
NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN ZARARLARIN TAZMİNİ

**I. İdari Yargı Kararlarını Yerine Getirmeyen (veya Getiremeyen) İdarenin
Mali Sorumluluğu**

Yargı kararlarının yerine getirilmemesi, devlet ve idare bakımından mali sorumluluğa, kamu görevlisi bakımından idari, cezai, mali ve bazı hallerde siyasi sorumluluğa sebebiyet vermektedir³³³. Konunun sınırlarının çizilmesi adına belirtmekte fayda vardır ki, çalışmanın bu bölümünde, idari yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkan zararların tazmin edilmesi hususu ele alınacağından mali sorumluluk özelinde inceleme yapılacaktır.

Hukuk devleti ilkesinin gerekleri³³⁴ arasında yer alan ve idarenin mali sorumluluğu olarak adlandırılan, idarenin işlem ve eylemleri sebebiyle meydana gelen zararların ödenmesi zorunluluğu Anayasa'nın 125'inci maddesinde³³⁵ hükme bağlanmıştır. Yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkan zararların idarenin mali sorumluluğu kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği

³³³Yılmaz, a.g.e., s. 186.

³³⁴İdarenin mali sorumluluğunun dayanağının hukuk devleti ilkesi olduğu yönünde bkz. Balta, a.g.e., s. 108; Günday, a.g.e., s. 368. Kusura dayanan sorumluluk hallerinde hukuk devleti ilkesi, kusursuz sorumluluk hallerinde sosyal devlet ilkesi olduğu yönünde bkz. Gözübüyük, a.g.e., s. 291. İmkân ve fırsat eşitliği ilkesi olduğu yönünde bkz. Duran, Lütfi, *Türkiye İdaresinin Sorumluluğu*, TODAİE Yayınları, Ankara, 1974, s. 16.

³³⁵“İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.”

hususunun kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmesi gerekmektedir.

İdari yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde idarenin kusurlu sorumluluğunun mevcudiyetinin tespiti, kusurlu sorumluluğun “*idarenin kusurlu eylem ve işlemleriyle yol açtığı zararı tazmin etmesi*”³³⁶ olarak tanımlanmasından bahisle yargı kararlarının yerine getirilmemesinin kusur olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği ve (nitelendirilecekse) kusurun idareye atfedilmesinin mümkün olup olmadığı ile yakından ilişkilidir.

*“İdari sorumluluk sebebi olan kusur, esas itibariyle, İdarenin kuruluşunda, düzenlenmesinde ve işleyişinde ortaya çıkan bir bozukluk, aksaklık veya boşluktur”*³³⁷. Bu çerçevede, Anayasal ve yasal düzenlemeler uyarınca yargı kararlarının yerine getirilmesi zorunlu olduğundan, yargı kararlarının yerine getirilmesi mümkün olduğu halde, yerine getirilmemesi hali idari işleyişte ortaya çıkan bir aksaklığa işaret etmektedir. Böylelikle, yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinin “kusur” olarak nitelendirilebileceği saptanmış olmaktadır. Bunun ardından tespit edilmesi gereken nokta bu kusurlu davranış nedeniyle idarenin sorumluluğunun olup olmadığıdır.

İdarenin tüzel kişilerden oluşması hasebiyle hizmet kusuru olarak adlandırılan kusur da kişisel kusur olarak adlandırılan kusur da kamu görevlilerinin kusurudur³³⁸. Kamu görevlisinin kusurlu davranışı görevinin ifasından ayrılmaz nitelikte ise hizmet

³³⁶Gözler, Kemal, **İdare Hukuku**, C. 2., Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Bursa, 2009, s. 1057.

³³⁷Duran, **Türkiye İdaresinin Sorumluluğu**, a.g.e., s. 26.; aynı yönde bkz. Sarıca, Ragıp, “Hizmet Kusuru ve Karakterleri”, **İÜHFM**, C. 15, S. 4, 1949, s. 858.

³³⁸Günday, a.g.e., s. 369; Gözler, a.g.e., C. 2, s. 1113.

kusuru, görevinin ifasından ayrılabilir nitelikte ise kişisel kusur söz konusudur³³⁹. Bazı durumlarda ise hizmet kusuru ile kişisel kusur iç içe bulunabilir³⁴⁰.

Anayasa'nın 138'inci maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde, yargı kararlarının yerine getirilmesi ödevi idareye yüklenmiştir. Ancak, idarenin eylem ve işlemleri kamu görevlileri aracılığıyla tezahür ettiğinden, "... *yargı kararını uygulamayan da aslında yine bu kişiler olmaktadır*"³⁴¹. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu'nun 24.09.1979 tarih, E. 1978/7 ve K. 1979/2 sayılı kararı ile yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde kararı yerine getirmeyen kamu görevlisinin kişisel kusurunun bulunduğuna karar verilmiştir³⁴². Keza, 6526 sayılı Kanun'un³⁴³ 18'inci maddesi ile yapılan değişiklikten önce İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 4'üncü fıkrasında³⁴⁴ kamu görevlilerinin aleyhine

³³⁹Gözler, a.g.e.

³⁴⁰Günday, a.g.e., s. 376; Esin, Yüksel, **Danıştay'da Açılacak Tazminat Davaları**, İkinci Kitap: Esas, Balkanoğlu Yayıncılık, Ankara, 1973, s. 56.

³⁴¹Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 268.

³⁴² "*Danıştay'ca verilen yürütmenin durdurulması veya iptal kararlarının yalnızca uygulanmamasının bu kararları uygulamayan kamu görevlerinin tazminatla sorumlu tutulması için yeterli olduğuna, sorumluluk için ayrıca kin, garaz, husumet ve benzeri duyguların etkisi altında hareket etmelerinin araştırılmasına gerek olmadığına ...*"

³⁴³06.03.2014 tarih ve 28933 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanan 6526 sayılı Terörle Mücadele Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

³⁴⁴ "*Mahkeme kararlarının altmış gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir.*"

tazminat davası açılabilirliğinin öngörülmesi de kamu görevlisinin kişisel kusurunun bulunduğuna işaret etmektedir³⁴⁵. Öte yandan, “[y]argı kararlarını uygulamayan, hukuka saygısız bir kamu görevlisini istihdam eden idarenin bu konuda sorumluluğu vardır”³⁴⁶. Zira, idari yargı kararlarının kamu görevlisince yerine getirilmemesi hali, idarenin, kamu görevlisini yargı kararlarının mutlaka yerine getirileceği yönünde eğitmemesi ve bu konuda bir bilinç oluşturmamasından ileri gelmekte olup hizmet kusuru teşkil etmektedir³⁴⁷. Özetle, yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde hizmet kusuru ile kişisel kusur bir arada bulunmaktadır³⁴⁸.

Yargı kararlarında ise, kararların yerine getirilmesi imkânı mevcut olmasına karşın, kararı yerine getirmekle yükümlü olan idare tarafından yerine getirilmemesi “ağır hizmet kusuru” olarak nitelendirilmekte³⁴⁹ olup bu halde idarenin kusurlu

³⁴⁵Günday, a.g.e., s. 375.

³⁴⁶Gözler, a.g.e., C. 2, s. 1143.

³⁴⁷Günday, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, a.g.m., s. 357.

³⁴⁸Gözler, a.g.e., C. 2, s. 1143; Günday, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, a.g.m., s. 357. Hizmet kusuru olduğu yönünde bkz. Onar, a.g.e., C. 3, s. 1737.

³⁴⁹Danıştay 5. Dairesi’nin 27.10.2010 tarih, E. 2008/1385 ve K. 2010/6441 sayılı kararı: “ ... idarenin maddi ve hukuki koşullara göre uygulanabilir nitelikte olan bir yargı kararını aynen ve gecikmeksizin uygulamaktan kaçınmasının <ağır hizmet kusuru> oluşturacağı açık bulunduğundan, kişinin bu nedenle duyduğu her türlü sıkıntı ve üzüntüden kaynaklanan manevi zararın da giderilmesi gerekir”; Danıştay 6. Dairesi’nin 16.04.2002 tarih, E. 2001/1396 ve K. 2002/2298 sayılı kararı: “ ... idarelerin yargı kararlarının gereğini gecikmeksizin yerine getirilmesi zorunludur ve yerine getirilmemesi durumunda ağır hizmet kusuru işlendiğinin kabulü gerekir” ; Danıştay 5. Dairesi’nin 11.10.2002 tarih, E. 1999/2053 ve K. 2002/3798 sayılı kararı:

sorumluluğunun varlığı³⁵⁰ ve bu suretle yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkan zararların tazmin edilmesi gerektiği³⁵¹ istikrarlı bir biçimde kabul edilmektedir.

“ ... yargı kararını 6 ayı aşkın süre sonra uygulayan idarenin, olayda ağır hizmet kusuru nedeniyle tazmin sorumluluğu bulunmaktadır”. Yargı kararlarında kategorik olarak “hizmet kusuru” ile “ağır hizmet kusuru” arasındaki fark veya belirlenmesindeki ölçütler ortaya koyulmadığı (Günday, a.g.e., s. 373; Gözübüyük, a.g.e., s. 293); “ağır hizmet kusuru” nitelendirmesinin, idarenin sorumluluğunun varlığı için kusurun yoğunluğunun şart olduğu dönemlerde önem arz ettiği belirtilmektedir (Günday, a.g.e., s. 373; Tan, **İdare Hukuku**, a.g.e., s. 466; Gözler, a.g.e., C. 2, s. 1085-1087).

³⁵⁰Danıştay 6. Dairesi’nin 10.12.2012 tarih, E. 2009/15092 ve K. 2012/7431 sayılı kararı: “... aradan geçen ve makul olarak kabul edilmesi imkansız olan uzun zaman içerisinde kesinleşmiş mahkeme kararlarının çeşitli saiklerle yerine getirilmediği, yargı kararlarının uygulanmasını sürü[n]cemede bırakacak şekilde irade sergilediği ve bu nedenle hizmet kusuru işlediği açıktır”; Danıştay 6. Dairesi’nin 16.04.2002 tarih, E. 2001/1396 ve K. 2002/2298 sayılı kararı: “ ... idarelerin yargı kararlarının gereğini gecikmeksizin yerine getirilmesi zorunludur ve yerine getirilmemesi durumunda ağır hizmet kusuru işlendiğinin kabulü gerekir”. Hiç yerine getirmeme halinde idarenin kusurlu sorumluluğunun olmadığı yönünde bkz. Altay, a.g.e., s. 295.

³⁵¹Danıştay 5. Dairesi’nin 27.10.2010 tarih, E. 2008/1385 ve K. 2010/6441 sayılı kararı: “ ... idarenin maddi ve hukuki koşullara göre uygulanabilir nitelikte olan bir yargı kararını aynen ve gecikmeksizin uygulamaktan kaçınmasının <ağır hizmet kusuru> oluşturacağı açık bulunduğundan, kişinin bu nedenle duyduğu her türlü sıkıntı ve üzüntüden kaynaklanan manevi zararın da giderilmesi gerekir”; Danıştay 5. Dairesi’nin 11.10.2002 tarih, E. 1999/2053 ve K. 2002/3798 sayılı kararı: “...

*“Kusursuz sorumluluk, bir olayda İdari kusur bulunmasa da bazı kayıt ve şartlar altında, İdarenin verdiği zararı ödemekle yükümlü sayılmasıdır”*³⁵². Bu nedenle, idari yargı kararlarının yerine getirilmemesinde idarenin -ve dolayısıyla kamu görevlisinin- kusuru olmasa dahi yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan zararın ödenmesinden sorumlu olup olmadığı belirlenmelidir.

Anayasa’nın idarenin eylem ve işlemleri nedeniyle ortaya çıkan zararı ödemekle yükümlü olduğunu öngören 125’inci maddesi ile idarenin mali sorumluluğu ilkesi getirilmiş olup idarenin hangi durumlarda kusurlu hangi durumlarda kusursuz sorumlu olacağı yasama organının takdirine bırakılmıştır³⁵³. Yargı kararlarının yerine getirilmemesi durumuna bu açıdan bakıldığında İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının³⁵⁴ irdelenmesi gerektiği görülmektedir. Anılan hüküm, *“işlem tesis edilmeyen”* ve *“eylemde bulunulmayan”* ibarelerine yer verilmek suretiyle kurgulanmıştır. Bu ibareler, *“yargı kararlarının icaplarına uygun bir biçimde işlem tesis edilmesi veya eylemde bulunulması imkânı bulunmasına karşın yargı kararının icaplarına uygun olarak işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan”* haller ile birlikte, *“yargı kararlarının icaplarına uygun bir biçimde işlem tesis edilmesinin veya eylemde bulunulmasının önünde hukuki veya fiili engellerin bulunması nedeniyle yargı kararının yerine getirilmesinin imkânsız olması sebebiyle yargı kararının icaplarına uygun olarak işlem tesis edilmeyen veya eylemde*

yargı kararını 6 ayı aşkın süre sonra uygulayan idarenin, olayda ağır hizmet kusuru nedeniyle tazmin sorumluluğu bulunmaktadır”.

³⁵²Duran, **Türkiye İdaresinin Sorumluluğu**, a.g.e., s. 47.

³⁵³Gözübüyük, a.g.e., s. 310.

³⁵⁴ *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.”*

bulunulmayan” halleri de bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin -yargı kararlarının yerine getirilmesinin imkânsız olduğu halleri de içeren³⁵⁵- 3’üncü fıkrası gereğince yargı kararlarının yerine getirilememesi halinde de idarenin kusursuz sorumluluğu bulunmaktadır.

Öğretide, yargı kararlarını yerine getirmeyen idarenin sorumluluğunu yalnızca kusura dayanan sorumluluk hallerine özgüleyerek yargı kararlarının yerine getirilememesi halinde kusursuz sorumluluğun söz konusu olmayacağını savunan yazarlar³⁵⁶ bulunmakla birlikte, kusurlu sorumluluğun yanında idarenin kusuru bulunmamasına karşın, yargı kararlarının yerine getirilememesi halinde de sorumluluğunun mevcut olduğunu kabul eden yazarlar³⁵⁷ bulunmaktadır. Diğer yandan, pek çok yargı kararında³⁵⁸, yargı kararlarının yerine getirilememesi hallerinde idarenin (kusurlu ve kusursuz) sorumluluğunun varlığı belirtilmektedir.

³⁵⁵ Aynı yönde (... *“edilmeyen” ve “bulunulmayan” ibarelerinin, nesnel bir sonucu ifade ettiği ve “edilemeyen” ve “bulunulamayan” durumları da kapsadığı ileri sürülebileceği ...*) bkz. Yılmaz, a.g.e., s. 177, dn. 414. YENİCE/ESİN’e göre anayasal ilkeler gereğince yargı kararının yerine getirilmemesi söz konusu olamayacağından Danıştay Kanunu’nun 95’inci maddesi (anılan Kanun değişikliğinden sonra bu düzenlemenin yerine yürürlüğe giren İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 3’üncü fıkrası) yalnızca yargı kararının yerine getirilememesi haline özgüdür (Yenice-Esin, a.g.e., s. 603).

³⁵⁶ Yılmaz, a.g.e., s. 175; Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 367.; Esin, a.g.e., s. 429.

³⁵⁷ Özdeş, a.g.m., s. 39; Altay, a.g.e., s. 295-305; Kaya, a.g.e., s. 78; Çağlayan, a.g.e., s. 291-292.

³⁵⁸ Danıştay 10. Dairesi’nin 31.12.2007 tarih, E. 2005/6767 ve K. 2007/6696 sayılı kararı: “ ... yargı kararının uygulanmasının imkansız olduğu gerekçesiyle yargı kararını uygulamamak suretiyle ağır hizmet kusuru işledikleri ve bu nedenle

İdarenin mali sorumluluğu bakımından ele alınması gereken son nokta, sorumluluğun şartlarıdır. İdari davranış, zarar ve idari davranış ile zarar arasında nedensellik bağının varlığı şartlarının birlikte sağlanması halinde idarenin sorumluluğu söz konusu olmaktadır³⁵⁹.

Yargı kararlarının yerine getirilmemesi özelinde bakıldığında, ilk şart olan idari davranışın bulunup bulunmadığı “hiç yerine getirilmeme/yerine getirilememe” veya “gereği gibi yerine getirilmeme” olmak üzere ikili bir ayırım yapılmak suretiyle tespit edilmelidir. Zira, yargı kararlarının gereği gibi yerine getirilmemesi halinde, -yargı kararının icaplarına uygun olmasa da- idare tarafından tesis edilmiş bir işlem veya bulunulmuş bir eylem mevcut olduğundan gereği gibi yerine getirmeme durumunda idarenin işlem veya eylem biçiminde tezahür eden bir davranışının bulunması şartının gerçekleştiği görülmektedir. Buna karşın, yargı kararlarının hiç yerine getirilmemesi/yerine getirilememesi halinde, idari davranışın varlığı gereği gibi yerine getirmeme halinde olduğu kadar belirgin değildir. Ayrıntılı bir biçimde aşağıda³⁶⁰

davacının manevi zararının doğduğunun kabulü ile bu zararın tazmini gerektiği açıktır”; Danıştay 10. Dairesi’nin 27.02.2007 tarih, E. 2004/13990 ve K. 2007/739 sayılı kararı: “ ... yargı kararının uygulanmasının imkansız olduğu gerekçesiyle yargı kararını uygulamamak suretiyle ağır hizmet kusuru işledikleri ve bu nedenle davacının manevi zararının doğduğunun kabulü ile bu zararın tazmini gerektiği açıktır”; Danıştay 10. Dairesi’nin 16.12.1996 tarih, E. 1995/7765 ve K. 1996/8291 sayılı kararı: “ ... idarenin fiili imkansızlık nedeniyle mahkeme kararını uygulayamadığı ve 2577 sayılı Yasanın 28 inci maddesi kapsamında tazminle sorumlu tutulamayacağı gerekçesiyle davayı reddeden mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır”.

³⁵⁹ Günday, a.g.e., s. 383; Gözübüyük, a.g.e., s. 322; Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 132.

³⁶⁰ Bkz. s. 204 vd.

açıklanacak olmakla birlikte, bu noktada değinilmesi gerekir ki, yargı kararlarının hiç yerine getirilmemesi halinde, idarenin işlem tesis etmeme veya eylemde bulunmama biçiminde idari işleminin olduğu görüşü veya idari eyleminin olduğu görüşü kabul edildiği takdirde bu işlem veya eylem nedeniyle; bunun yanında, ne idari işlem ne de idari eylemin bulunduğu görüşü kabul edildiği takdirde de idarenin yargı kararını yerine getirmeyen kamu görevlisini eğitme, gözetme ödevini yerine getirmemesi nedeniyle idari davranış şartının yargı kararlarının yerine getirilmemesinin bu biçimi bakımından da gerçekleşmiş olduğu görülmektedir. Bu şartın sağlanmasının yanında, yargı kararlarının yerine getirilmemesi/yerine getirilememesi nedeniyle maddi veya manevi olarak bir zararın doğması ve idarenin davranışı ile bu davranış nedeniyle uğranılan zarar arasında nedensellik (illiyet) bağı olması³⁶¹ bir başka ifadeyle ortaya çıkan zararın yargı kararının yerine getirilmemesi/yerine getirilememesi sebebiyle oluşması gerekmektedir. Bununla birlikte, mücbir sebep, beklenmeyen hal, zarar görenin davranışı, üçüncü kişinin davranışı nedeniyle idarenin eylem veya işlemi ve ortaya çıkan zarar arasındaki nedensellik bağı ortadan kalktığı veya zayıfladığı için idarenin sorumluluğu da ortadan kalkmakta ya da zayıflamaktadır³⁶².

³⁶¹ YILMAZ'a göre "... kararın uygulanamaması hallerinde ortaya çıkan zarar; aslında kararın uygulanmamış olmasından değil; dava konusu idari işlem veya eylemin bizzat kendisinden kaynaklanmaktadır" (Yılmaz, a.g.e., s. 179).

³⁶² Gözler, a.g.e., C. 2, s. 1329; Günday, a.g.e., s. 384.

II. İdari Yargı Kararlarını Yerine Getirmeyen (veya Getiremeyen) İdarenin Mali Sorumluluğundan Kaynaklanan Davaların Usul Hukuku Boyutu

A. Görevli Yargı Kolu

İdarenin, yargı kararlarının yerine getirilmemesi sebebiyle mali sorumluluğunun mevcudiyetinin saptanmasının ardından, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararların tazmin edilmesi hususunda yargısal yollara başvuru mekanizmalarının incelenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, öncelikle, başvurulacak yargı kolu belirlenecektir.

521 sayılı Danıştay Kanunu'nun³⁶³ 95'inci maddesinde "*Danıştay ilamlarını icaplarına göre, eylem veya işlem tesis etmiyen idare aleyhine, Danıştayda maddi ve manevi tazminat davası açılabilir*" biçimde düzenleme yer almaktaydı. Bunun akabinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun³⁶⁴ "Kararların Sonuçları" başlıklı 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir*" hükmü ile 4'üncü fıkrasında "*Mahkeme kararlarının altmış gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir*" biçiminde değişiklik yapılmıştır. Bu şekilde, yukarıda belirtilen değişiklik öncesinde, yargı kararının yerine getirilmemesi halinde yalnızca idare hasım gösterilerek dava açılabilmekteyken, anılan değişiklik sonrasında, idare hasım gösterilerek idari yargıda ya da kamu görevlisi hasım gösterilerek adli yargıda dava açılması hususunda davacıya seçim hakkı tanınmıştır. Bu dönemde, yargı kararını

³⁶³31.12.1964 tarih ve 11896 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶⁴20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yerine getirmeyen kamu görevlisine karşı dava açma yetkisi tanıyan bu hükmün Anayasa'nın 129'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan *"Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir"* biçimindeki hükme aykırılığı ileri sürülmüş; Anayasa Mahkemesi'nin 27.09.2012 tarih, E. 2012/22 ve K. 2012/133 sayılı kararı³⁶⁵ ile yargı kararının gereğini yerine getirme hususunda kamu görevlisine verilmiş bir yetkinin bulunmaması hasebiyle Anayasa'nın 129'uncu maddesinin yargı kararının yerine getirilmesi bakımından uygulanabilir nitelik taşımadığı belirtilmek suretiyle Anayasa'ya aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Hal böyle iken, sözü edilen hükümde, 6526 sayılı Terörle Mücadele Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un³⁶⁶ 18'inci maddesi ile değişiklik yapılmış olup bu hüküm *"Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi hâlinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir"* biçimini almıştır. Anılan hükmün de Anayasa'ya aykırılığı iddia edilmiş olmasına karşın, Anayasa Mahkemesi'nin 25.11.2015 tarih, E. 2014/86 ve K. 2015/109 sayılı kararı³⁶⁷ ile, davanın ancak idare aleyhine açılmasının Anayasa'nın 40 ve 129'uncu maddelerine uygun olduğu; hükmün, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisinin hukuki sorumluluğunu -rücu mekanizmasının bulunması nedeniyle- ortadan kaldırmadığı; kamu görevlilerinin tazminat miktarını tam ve zamanında ödeyememe ihtimali olduğundan idare aleyhine dava açılmasının davacıların zararının karşılanması bakımından güvence sağladığı gerekçeleriyle hükümde Anayasa'ya aykırılığın bulunmadığına karar verilmiştir.

³⁶⁵ 11.10.2012 tarih ve 28494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶⁶ 06.03.2014 tarih ve 28933 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶⁷ 08.01.2016 tarih ve 29587 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yukarıda özetlenen süreç göstermektedir ki, idari yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde, 20.01.1982 tarihinden 06.03.2014 tarihine kadar, idare aleyhine idari yargıda dava açılabilceğı gibi kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine adli yargıda da dava açılması mümkündü. 06.03.2014 tarihinden itibaren ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü ve 4'üncü fıkralarında idari yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi halinde "idare aleyhine" ve "Danıştay ve ilgili idari mahkemede" dava açılabilceğinin öngörülmesi nedeniyle, yargı kararını yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine dava açılması imkânı bulunmamakta olup yalnızca idare aleyhine idari yargıda dava açılması imkânı bulunmaktadır.

Öte yandan, gerek 6526 sayılı Kanun ile yapılan değışiklikten önceki dönemde tercihen idare aleyhine açılan davalar gerek 6526 sayılı Kanun ile yapılan değışiklikten sonraki dönemde zorunlu olarak idare aleyhine açılan davalar neticesinde davalı konumundaki idare tarafından yapılan ödemelerin yargı kararının yerine getirilmemesinde kusuru bulunan kamu görevlisine, Anayasa'nın 129'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan *"Memurlar ve diğ er kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğ an tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şek il ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir"* hükmü ile 40'ıncı maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan *"Kiş inin, resm i görevliler tarafından vâki haksız iş lemler sonucu uğ radı ğ ı zarar da, kamuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır"* biçimindeki hüküm uyarınca rücu edilmesi imkânı bulunmaktadır³⁶⁸. Rücu

³⁶⁸Kamu görevlilerinin sorumluluğ una ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 377-385; Atay, a.g.e., s. 584-586; Gözler, a.g.e., C. 2, s. 808-812; Tan, **İdare Hukuku**, a.g.e., s. 451-454; Günday, a.g.e., s. 625-627; Onar, a.g.e., C. 2, s. 1201-1211; Zabunoğ lu, a.g.e., C. 1, s. 686-692; Altay, a.g.e., s. 319-335; Çağ layan, a.g.e., 292-313; Tekinsoy, M. Ayhan, "Anayasa Mahkemesinin Kamu Görevlilerinin

mekanizmasına dair daha fazla açıklama yapılması çalışmanın konusunun dışına çıkılmasına neden olacağından, bu noktada, ödenen tutarın kamu görevlisine rücu edilmesine ilişkin olarak idare tarafından kamu görevlisi aleyhine açılan davanın adli yargının görev alanına girdiğinin belirtilmesi yeterli görülmektedir.

B. Görevli ve Yetkili Mahkeme

İdari yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde açılacak davalarda idari yargının görevli olduğunun saptanmasının ardından idari yargı içerisinde görevli mahkemeye bakıldığında, görevli mahkemenin, yargı kararlarının yerine getirilmemesi hususuna özgü bir görev kuralı olarak nitelendirilebilecek olan İdari Yargılama Usulü

Kişisel Sorumluluğu Konusundaki Yaklaşımının Muhtemel Sonuçları”, **ABD**, 2013, S. 1, Y. 71, s. 19-55.; Akyılmaz, Bahtiyar, “Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk”, **GÜHFD**, C. 11, S. 1-2, 2007, s. 449-468; Devrim, Semahattin, “Personele Rücu Hakkı”, **DD**, s. 38-39, s. 17-22; Güran, Sait, “İdarenin ve Ajanın Sorumluluğunun Belirlenmesine İlişkin Düşünceler”, **DD**, S.34-35, 1979, s. 58-65; Ozansoy, Cüneyt, **Tarihsel ve Kuramsal Açıdan İdarenin Kusurdan Doğan Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1989, s. 329-341; Sarıca, Ragıp, “İdare Ajan ve Memurlarının Şahsi Kusurlarından Dolayı Şahsan Mesul Tutulmalarının Hukuki Mesnetleri”, **İÜHFM**, C. 15, S. 1, 1949, s. 34-54, <
<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023005332/1023004869>>,
(E.T.23.07.2017).

Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan hüküm³⁶⁹ ile “yerine getirilmeyen yargı kararına ilişkin yargılama süreciyle ilgili olan mahkeme” olarak belirlendiği görülmektedir. Bu hükümde, görevli mahkemenin yerine getirilmeyen yargı kararını veren mahkeme olarak belirlenmesi yerine ilk davada görevli olan mahkemenin yargı kararının yerine getirilmemesi durumunda da görevli olduğunun belirtilmesi suretiyle bir düzenleme yapılmıştır³⁷⁰. Öğretide, hakim görüş³⁷¹, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi ile öngörülen “*ilgili idari mahkeme*” ibaresinden “kararı veren mahkeme”nin anlaşılması gerektiği; bu nedenle, yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle açılan davanın, bizzat kararı yerine getirilmeyen mahkeme nezdinde görüleceği yönündedir. Vergi mahkemeleri özelinde bu durumu değerlendiren DURAN'a göre, “*Bu [vergi mahkemesi kararlarının yerine getirilmemesi halinde uğranılan zararların tazmini istemiyle açılacak davanın kararı veren vergi mahkemesi nezdinde görülmesi] da yerinde ve doğru bir görevlendirmedir; çünkü, bir yargı kararının zamanında ve gereği gibi uygulanıp uygulanmadığını ve bundan doğan zararların neden ibaret olduğunu en iyi bilecek ve değerlendirecek merci, kuşkusuz hükmü veren mahkemenin kendisidir*”³⁷². Bizim de katıldığımız görüşe³⁷³ göre ise, İdari

³⁶⁹ “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.*”

³⁷⁰ Altay, a.g.e., s. 357.

³⁷¹ Yenice-Esin, a.g.e., s. 603; Altay, a.g.e., s. 364; Çağlayan, a.g.e., s. 316; Duran, Lütfi, “Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı I”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 29, S. 2, 1982, s. 49; Duran, Lütfi, “Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı II”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 29, S. 3, 1982, s. 94.

³⁷² Duran, “Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı II”, a.g.m., s. 94.

³⁷³ Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 386.

Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde “*ilgili idari mahkeme*” ibaresine yer verilmek suretiyle belirli bir mahkeme belirlenmemekte, idare mahkemelerinden birinin veya vergi mahkemelerinden birinin bu davaya bakacağı öngörülmektedir. Bir başka ifadeyle, bahsi geçen hükümde, “*Danıştay ve ilgili idari mahkeme*” ifadesine yer verilmek suretiyle, idare mahkemesinde görülen davalarda verilen kararların yerine getirilmemesi halinde idare mahkemelerinde, vergi mahkemesi nezdinde görülen davalarda verilen kararların yerine getirilmemesi halinde vergi mahkemelerinde³⁷⁴ ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da görülen davalarda³⁷⁵ verilen kararların yerine getirilmemesi halinde Danıştay'da³⁷⁶ dava açılması öngörülmektedir.

³⁷⁴İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi ile öngörülen bu görev, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un vergi mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 6'ncı maddesinde yer alan “*c) Diğer kanunlarla verilen işleri*” ibaresi kapsamındadır (Taşkan, Yusuf Ziya, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s. 75).

³⁷⁵“*Madde 24 – 1. Danıştay ilk derece mahkemesi olarak:*

- a) Bakanlar Kurulu kararlarına,*
- b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,*
- c) Bakanlıklar 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,*

Danıştay tarafından temyiz mercii olarak ve Bölge İdare Mahkemeleri tarafından istinaf/itiraz mercii olarak yapılan inceleme neticesinde verilen kararların yerine getirilmemesi halinde ise, ilk derece mahkemesi olarak görevli mahkeme (idare veya vergi mahkemeleri) Danıştay ya da Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen kararın yerine getirilmemesi nedeniyle açılan davada da görevli olacaktır³⁷⁷.

Bununla birlikte, hükümde, yargı kararlarının hiç yerine getirilmemesi veya gereği gibi yerine getirilmemesi haline ilişkin olarak bir ayırım yapılmadığı; bu nedenle bahsi geçen düzenlemenin her iki durumda da uygulanabilir nitelikte olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, yargı kararının yerine getirilmesi amacıyla ve fakat yargı kararının gereklerine uygun olmayan bir işlem tesis edilmiş olması veya eylemde bulunulmuş olması halinde de, görevli mahkemenin, işlemi tesis eden veya eylemde bulunan makam dikkate alınmaksızın, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan genel düzenlemeye göre belirlenmesi gerekmekte

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.”

³⁷⁶Danıştay 5. Dairesinin 04.12.1997 tarih, E. 1997/2385 ve K. 1997/2883 sayılı kararı:

“... Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak çözümlemeye görevli olduğu davalarda verdiği kararların uygulanmaması nedeniyle açılacak tam yargı davalarında da ilk derece görevli yargı yerinin Danıştay olduğunda kuşkuya yer bulunmamaktadır”.

³⁷⁷Yenice-Esin, a.g.e., s. 604.

ve bu suretle ilk davada görevli mahkemenin bu davada da görevli olması gerekmektedir³⁷⁸.

Yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde yetkili olan mahkeme ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 32 ila 37'nci maddeleri arasında yer alan yetki kurallarına göre belirlenecektir³⁷⁹.

³⁷⁸ Aynı yönde bkz. Altay, a.g.e., s. 362-364. Aksi yönde kararlar için bkz. Danıştay 5. Dairesi'nin 17.12.1999 tarih, E. 1999/612 ve K. 1999/4322 sayılı kararı: *"2575 sayılı Danıştay Kanunun 24. maddesinde ilk derece Mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar sayılmış olup, ... [yargı kararının uygulanması amacıyla] tesis edilmiş olan dava konusu işlem anılan madde kapsamında bulunmadığından davalı idarenin görev itirazı yerinde görülmeyle işin esasına geçildi"* (Altay, a.g.e., s. 362-364); Danıştay 5. Dairesi'nin 29.06.1999 tarih, E. 1999/1930 ve K. 1999/2289 sayılı kararı: *"Bu durumda, işlemi tesis eden organ itibariyle dava 2575 sayılı Yasanın 24. maddesi dışında kalmakta ve görüş ve çözümü de İdare Mahkemesinin görev alanında bulunmaktadır"*; Danıştay 5. Dairesi'nin 28.12.1998 tarih, E. 1998/4834 ve K. 1998/3236 sayılı kararı: *"... işlemi tesis eden organ itibariyle dava 2575 sayılı Yasanın 24. maddesi dışında kalmakta, bu nedenle de görüş ve çözümü idare mahkemesine ait bulunmaktadır"*.

³⁷⁹ Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 386. Ne var ki, yukarıda belirtilen "ilgili idare mahkemesi" ibaresinden "kararı veren mahkeme"nin anlaşılması gerektiği görüşünün kabul edilmesi halinde, görevli mahkeme ile birlikte yetkili mahkeme de anılan hüküm ile belirlenmiş olacağından yetkili mahkemenin ayrıca belirlenmesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Bununla birlikte, belirtmekte fayda vardır ki, yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle açılan davalar bakımından yetkili mahkeme ile kararı yerine getirilmeyen mahkemenin örtüşme olasılığı oldukça yüksektir; zira yerine

C. Davanın Türü

Yargı kararlarının yerine getirilmemesinin niteliği, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle açılacak davanın türü *-ve dolayısıyla idari yollara başvurunun zorunlu olup olmadığı-* ile bağlantılıdır; bu nedenle davanın türü yargı kararlarının yerine getirilmemesinin niteliğinin saptanması suretiyle belirlenecektir.

*“İdare, görevlerini yerine getirirken ve yetkilerini kullanırken çeşitli işlem ve eylemlerde bulunur”*³⁸⁰. Nitekim, “[y]argı kararlarının uygulanması da uygulanmaması da idari eylem ve işlemlerle olur”³⁸¹.

Yargı kararlarının yerine getirilmesinin, kararın icaplarına uygun bir biçimde işlem tesis edilmesi veya eylemde bulunulması olarak gerçekleşebileceği, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinde öngörülmektedir. Başka bir ifadeyle, yargı kararı, idarenin tesis edeceği işlem ya da bulunacağı bir eylem ile yerine getirileceğinden, bu kapsamda tesis edilen işlem veya bulunulan eylem yargı kararının yerine getirilmesinin araçlarıdır³⁸².

Yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde yerine getirilmemenin *-işlem/eylem-* niteliği ise “hiç yerine getirmeme/yerine getirilememe” ve “gereği gibi yerine getirmeme” olmak üzere ikiye ayrılmak suretiyle irdelenmelidir. Yargı kararlarının icaplarına uygun bir şekilde yerine getirilmemiş olması halinde meydana gelen “gereği gibi yerine getirmeme” halinde, geç, eksik, hatalı, biçimsel de olsa bir işlem veya eylem bulunduğundan, gereği gibi yerine getirmeme durumunun idari işlem ya da eylem olduğu hususunda ayrı bir nitelendirmeye ihtiyaç bulunmamaktadır.

getirilmeyen yargı kararına ilişkin yargılama sürecinde davalı konumunda bulunan idare, çoğu zaman, kararı yerine getirmekle yükümlü olan idare ile aynıdır.

³⁸⁰Tan, **İdare Hukuku**, a.g.e., s. 215.

³⁸¹Uler, a.g.e., s. 110.

³⁸²Altay, a.g.e., s. 164.

Ne var ki, yargı kararlarının gereklerine uygun bir işlem tesis edilmemiş veya eylemde bulunulmamış olması halinde ortaya çıkan “hiç yerine getirmeme/yerine getirilememe” halinin niteliğinin belirlenmesi icap etmektedir. Yargı kararlarının yerine getirilmemesi durumunu “idari işlem”³⁸³ ve “idari eylem”³⁸⁴ olarak nitelendiren kararlar

³⁸³ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 07.04.2011 tarih, E. 2007/557 ve K. 2011/212 sayılı kararı: “... 30 günün bittiği tarihte yargı kararlarının uygulanmaması yolunda bir idari işlem oluştuğunun kabulü, yargı kararlarının gereklerine göre işlem tesisini zorunlu kılan 2577 sayılı Yasanın 28 inci maddesinin amacına uygun olacaktır”. Aksi yönde bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 12.06.1998 tarih, E. 1996/623 ve K. 1998/276 sayılı kararının karşı oy gerekçesi: “... kararın uygulanmadığından ve uygulanma isteminin zımnen reddedildiğinden bahisle 28 inci maddeye göre yeniden bir iptal davası açma olanağı bulunmamaktadır”; Danıştay 13. Dairesi’nin 27.04.1977 tarih, E. 1976/1291 ve K. 1977/1434 sayılı kararı: “Danıştay kararının idare tarafından yerine getirilmemesi yolundaki tutumun, dava konusu yapılabilecek nitelikte bir olumsuz işlem imiş gibi iptalinin istenmesi ve bu doğrultudaki bir davanın incelenmesi olanağı bulunmamaktadır”; Danıştay 5. Dairesi’nin 12.06.1975 tarih, E. 1972/689 ve K. 1975/4475 sayılı kararı: “... idarenin bu iptal ilâmını infaz etmemesi yeni bir idari işlem niteliğinde değildir ve evvelce iptal edilmiş bir idari işlemin yeniden iptal edilmesi söz konusu olamayacağından ademi infaz üzerine yeniden bir iptal davası açılması düşünülemez”.

³⁸⁴ Danıştay 10. Dairesi’nin 31.12.2007 tarih, E. 2005/6767 ve K. 2007/6696 sayılı kararı, Danıştay 10. Dairesi’nin 27.02.2007 tarih, E. 2004/13990 ve K. 2007/739 sayılı kararı, Danıştay 5. Dairesi’nin 29.09.2004 tarih, E. 2000/3316 ve K. 2004/3372 sayılı kararı ve Danıştay 5. Dairesi’nin 10.11.1997 tarih, E. 1995/3611 ve K. 1997/2485 sayılı kararı: “... <yargı kararını uygulamama> eyleminin ...”

bulunmakla birlikte, yargı kararlarının yerine getirilmemesinin idari işlem ya da idari eylem olarak nitelendirilemeyeceği yönünde verilmiş bir karar³⁸⁵ da bulunmaktadır.

İdari işlem, idarenin görevini yaparken, yetkisini kullanırken tek yanlı irade açıklaması ile yaptığı hukuk düzeninde değişiklik yaratan işlemlerdir³⁸⁶. Kural olarak idarenin hareketsiz kalması halinde bir irade beyanının bulunduğu ve bir işlem tesis edildiğinin kabul edilmesi mümkün olmamaktadır³⁸⁷. Oysa idare, sadece hukuka aykırı işlem tesis etmek suretiyle değil, aynı zamanda gerekli işlemi yapmamak suretiyle de hukuka aykırı davranmış olabilir³⁸⁸. Bu nedenle, “... [i]darenin susması veya hareketsiz kalması, bazı koşullarda bir idari karar sayılmıştır”³⁸⁹. Söz gelimi, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10 ve 11’inci maddelerinde, bu kapsamda yapılan başvuruya hükümde belirtilen süre içinde cevap verilmemesi halinde “zımni ret işlemi” nin oluşacağı öngörülmektedir.

Bu çerçevede, yargı kararlarının yerine getirilmemesi durumuna bakıldığında görülmektedir ki, yargı kararının yerine getirilmeyeceğine ilişkin açık bir irade beyanı -Anayasa’nın 138’inci maddesi ve İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesi gereğince- olamayacağından açık bir idari işlem ve yargı kararlarının belirli bir süre

³⁸⁵ Danıştay 4. Dairesi’nin 13.04.1995 tarih, E. 1994/3382 ve K. 1995/1690 sayılı kararı:

“İdarenin mahkeme kararlarını yerine getirmekten kaçınması ne <idari işlem> ne de <idari eylem> olarak nitelendirilemeyeceğinden”

³⁸⁶ Gözübüyük, a.g.e., s. 143.

³⁸⁷ Günday, a.g.e., s. 130.

³⁸⁸ Gözübüyük, a.g.e., s. 150

³⁸⁹ Günday, a.g.e., s. 130.

yerine getirilmemesi halinde yerine getirmeme iradesinin açıklanmış varsayılacağına ilişkin bir kanun hükmü bulunmadığından³⁹⁰ zımni bir idari işlem bulunmamaktadır.

*“İdarenin eylemleri, ya idari bir işlemin uygulanması için yapılan eylemler, ya da hiçbir hukuksal işleme dayanmadan, doğrudan doğruya yapılan eylemler biçiminde kendini gösterir”*³⁹¹.Yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinin, bu yönde tesis edilmiş bir idari işleme dayanması -Anayasa’nın 138’inci maddesi ve İdari Yargılama

³⁹⁰ Aynı yönde bkz. “ ... 2577 sayılı Kanun’un 28. maddesinde öngörülen 30 günlük süre içinde işlem tesis edilmemesini, dolayısıyla idarenin hareketsiz kalmasını idari işlem olarak nitelendirmeye hukuken olanak bulunmadığı ...” gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddi yönündeki Kahramanmaraş İdare Mahkemesi’nin 11.12.2015 tarih, E. 2015/1189 ve K. 2015/1172 sayılı kararını onayan Danıştay 13. Dairesi’nin 30.11.2016 tarih, E. 2016/840 ve K. 2016/4021 sayılı kararı; Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 07.04.2011 tarih, E. 2007/557 ve K. 2011/212 sayılı kararının karşı oyu: *“İdari davaya konu olabilecek idari işlemler, idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik olarak iradesini açıklamasıyla ortaya çıkarlar. Bu itibarla, idari işlemin varlığından söz edilebilmesi için, idarenin mevzuat gereği yetkili olan organının iradesini açıklaması şarttır. İstisnai olarak, idarenin hareketsiz kalması da idari işlem olarak kabul edilebilmekte ise de, bu durumun, 2577 sayılı Yasanın, 10. ve 11 inci maddelerinde düzenlenen <zımni ret> işlemlerinde olduğu gibi Yasa hükümleriyle açıkça düzenlenmesi zorunludur. Belirtilen istisnai düzenlemeler dışında idarenin hareketsizliğinin idari işlem olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Bu bağlamda, yargı kararının gereklerine göre, 2577 sayılı Yasanın 28 inci maddesinde öngörülen 30 günlük süre içinde işlem tesis edilmemesini, dolayısıyla idarenin hareketsiz kalmasını idari işlem olarak nitelendirmeye hukuken olanak görülmemiştir”*.

³⁹¹Tan, **İdare Hukuku**, a.g.e., s. 222.

Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi gereğince- mümkün olmadığından, yargı kararlarının yerine getirilmemesi, idarenin bir kararının icrası niteliğinde olmayan maddi davranışı olarak tanımlanabilecek idari eylem niteliğindedir³⁹². Öğretide, yargı kararlarının yerine getirilmemesinin “idari eylem” niteliğinde olduğu görüşü³⁹³ hakim olup “yapmama fiili” olarak³⁹⁴; “menfi eylem” olarak³⁹⁵; “hukuk dışı bir uygulama ve eylemli bir durum ve hukuk dışı davranış” olarak³⁹⁶ nitelendirilmektedir.

Bu şekilde, yargı kararlarının yerine getirilmemesi durumunun “idari eylem” biçiminde nitelendirilmesi neticesinde İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi ile idari işlemlere özgülenen iptal davasının açılması ihtimali ortadan kalkmaktadır³⁹⁷. Tam yargı davası açısından ele alındığında ise, İdari Yargılama Usulü

³⁹²Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., 729.

³⁹³Onar, a.g.e., C. 3, s. 1998; Duran, Lütfi, “İdare Muhakeme Usulü”, **İÜHFM**, C. 33, S. 3-4, 1967, s. 390, <<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023004449/1023004043>>, (E.T.10.07.2017); Erdoğan, a.g.m., s. 8; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., 729. Aksi yönde (yargı kararlarının yerine getirilmemesinin niteliği itibariyle işlem olduğu yönünde) bkz. Uler, a.g.e., s. 122.

³⁹⁴Onar, a.g.e., C. 3, s. 1998.

³⁹⁵Duran, “İdare Muhakeme Usulü”, a.g.m., s. 390, (E.T.10.07.2017).

³⁹⁶Erdoğan, a.g.m., s. 8.

³⁹⁷Çalışmada pek çok kez ifade edildiği üzere, yargı kararının yerine getirilmemesi halinde, ilgilisinin idareye bu yönde bir başvuru yapması gerekmemektedir. Hal böyle iken, yargı kararının yerine getirilmemesi halinde, ilgilisinin yargı kararının yerine getirilmesi istemiyle başvuru yapmasının da önünde bir engel bulunmamaktadır. Bu başvurunun reddedilmesi üzerine bu ret işlemi veya başvurunun yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren altmış gün içerisinde cevap

verilmemesi halinde oluşan zımni ret işleminin iptal davasına konu edilmesi halinde, bu işlemlerin ilgilisi bakımından hukuk düzeninde değişiklik yaratan, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı gerekçesiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15'inci maddesi uyarınca davanın incelenmeksizin reddi yönünde karar verildiği gözlemlenmektedir. (Bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 12.06.1998 tarih, E. 1996/623 ve K. 1998/276 sayılı kararının karşı oy gerekçesi: "... kararın uygulanmadığından ve uygulanma isteminin zımnen reddedildiğinden bahisle 28 inci maddeye göre yeniden bir iptal davası açma olanağı bulunmamaktadır"; Danıştay 8. Dairesi'nin 27.12.1976 tarih, E. 1976/1075 ve K. 1976/2700 sayılı kararı: "*Danıştay kararlarının gereğinin yerine getirilmesi esnasında iptal kararının tüm hukuki sonuçlarının elde edilmesi amacıyla yapılan bir başvuruya verilen cevap ile yeni bir hukukî durum yaratılmış değildir. Bu hali ile söz konusu cevap idarî davaya konu olabilecek bir işlem niteliğinde görülmediğinden, bu yöne ilişkin dâvanın inceleme olanağı bulunmadığından reddine ...*"; Danıştay 12. Dairesi'nin 17.02.1975 tarih, E. 1972/3218 ve K. 1975/279 sayılı kararı: " ... işlemi hukuka aykırı bulunarak dairemizin ... sayılı kararı ile iptal edildiğine göre aynı idare tarafından bu kararın amaç ve gereklerine uyulmadan tesis olunan dava konusu işlem, hukuk alanında sonuç doğurabilecek bir idari tasarruf olarak kabul edilemeyeceğinden yok hükmündeki bu idarî işlemin iptali istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına ...". Aksi yönde bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 12.06.1998 tarih, E. 1996/623 ve K. 1998/276 sayılı kararı.) Öğretide ise -azınlıkta da olsa- yargı kararının yerine getirilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, bu işlemin hukuka aykırı olduğundan bahisle iptal kararı verilmesinin, yargı kararını yerine getirmeyen idareye yanlış yolda olduğunun, hukuka aykırı davrandığının belirtilmesine

Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrası³⁹⁸ ile yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde maddi veya manevi tazminat davasının açılacağı öngörülmektedir. Tazminat davaları, idarenin verdiği zararların giderilmesi amacıyla açılmakta olup tam yargı davalarının bir türüdür³⁹⁹. Nitekim, idare tarafından tesis edilen işlem veya bulunulan eylemin ilgilisinin subjektif haklarını etkileyerek zarar meydana getirmesi durumunda bir hakkın ihlal edilmesinden kaynaklanan davalar⁴⁰⁰ olarak tanımlanabilecek tam yargı davaları niteliği itibarıyla yargı kararlarının yerine getirilmemesi haline uygun düşmektedir⁴⁰¹. Bu nedenle, sözü edilen hüküm ile yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde maddi veya manevi tazminat davasının açılacağı öngörülmekte olsa da, tazminat davası ibaresinin kullanılması ile tam yargı davasının dışlanması değil tam yargı davası ibaresi yerine tazminat davası ibaresinin kullanılmasının tercih edilmesi⁴⁰² durumu söz konusudur.

yarayacağı görüşünde olan yazarlar (Aslan, a.g.e., s. 97; Uler, a.g.e., s. 122-123) bulunmaktadır.

³⁹⁸ “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.*”

³⁹⁹ Gözübüyük, a.g.e., s. 271. Aynı yönde bkz. Zabunoğlu, a.g.e., C. 2, s. 365. ÖZGÜLDÜR'e göre, Anayasa Mahkemesi'nin 13.03.1964 tarih, E. 1963/162 ve K. 1964/19 sayılı kararında da tam yargı davalarının tazminat davası olarak anlaşılması gerektiği belirtilmiştir (Özgüldür, Serdar, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Işığında Tam Yargı Davaları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s. 41).

⁴⁰⁰ Onar, a.g.e., C. 3, s. 1769.

⁴⁰¹ Yargı kararlarının yerine getirilmemesi sebebiyle açılan davaların tam yargı davası olarak nitelendirilemeyeceği yönünde bkz. Altay, a.g.e., s. 339.

⁴⁰² Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 166.

D. Davanın Konusu: Tazminatın Kapsamı

İdari yargı yerleri tarafından verilen kararların yerine getirilmemesi halinde, yargı kararının yerine getirilmemesinden kaynaklanan zararlar ortaya çıkabilmektedir. İdari yargı kararlarının yerine getirilmemesi sebebiyle ortaya çıkan bu (maddi ve manevi) zararların, yargı kararını yerine getirmeyen idare tarafından tazmin edilmesi gerekmektedir⁴⁰³. İdare hukukunda, idarenin sorumluluğunun neticesi olan tazmin borcunun konusu bir miktar paranın ödenmesidir⁴⁰⁴. Bu nedenle, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle ortaya çıkan zararların tazmini amacıyla dava açılarak maddi ve manevi tazminat talep edilebilmektedir.

Maddi ve manevi tazminat olarak talep edilen tutarın belirlenmesi önem arz etmektedir; zira mahkeme talep edilen miktardan daha fazla bir tazminata hükmedemeyecektir⁴⁰⁵. Bu bağlamda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının (d) bendinde uyuşmazlık konusu miktar, dava dilekçesinde yer alması gereken şartlar arasında bulunmaktadır. Anılan Kanun'un 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde uyuşmazlık konusu miktarın belirtilmemesi halinde davanın reddine karar verilmesi öngörülmektedir. Bu hükümler uyarınca belli bir miktarı içermeksizin tam yargı davası açılması mümkün gözükmemektedir. Buna karşın, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından verilen *-kamu görevlilerine*

⁴⁰³ Danıştay 2. Dairesi'nin 13.07.2007 tarih, E. 2007/1297 ve K. 2007/3247 sayılı kararı:

“İdarenin bu yükümlülüğünü yerine getirmemek suretiyle hizmetin kötü veya geç işlemesi, gereği gibi işlememesi sonucu bir zarara sebebiyet verilmiş olması halinin hizmet kusuru nedeniyle idareye meydana gelen maddi veya manevi zararları tazmin sorumluluğu yükleneceği idare hukukunun yerleşmiş ilkelerindendir”.

⁴⁰⁴ Onar, a.g.e., C.3, s. 1752.

⁴⁰⁵ Onar, a.g.e., C.3, s. 1754; Gözler, a.g.e., C. 2., s. 1394; Akyılmaz, Bahtiyar, “İdari Yargıda Tazminat Şekilleri ve Hesaplanması”, *SÜHFD*, C. 6, S. 1-2, 1998, s. 179.

ilişkin uyuşmazlıkları konu edinen- 29.12.1983 tarih, E. 1983/1 ve K. 1983/10 sayılı karar⁴⁰⁶ ile belli bir miktar gösterilmeksizin dava açılması imkânı sağlanmıştır. Davanın açıldığı anda zararın belirli olmaması, süregelen bir zararın bulunması halinde talep edilen miktarın tam olarak belirlenmesi gerekmemektedir. Böylelikle, süregelen bir zarar niteliğinde olan yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde de zararın tam olarak belirlenmesi mümkün olmadığından belli bir miktarı içermeksizin dava açılması mümkündür. Bunun yanında, bir başka ihtimal ise davanın açıldığı ana kadar olan zararın tazmin edilmesi istemiyle dava açılması ve sonrasında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16'ncı maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan imkândan yararlanılarak talep edilen miktarın artırılmasıdır.

Konuları, kapsamı ve amaçları bakımından farklı olmaları sebebiyle, maddi veya manevi tazminattan birinin mevcudiyeti diğerinin mevcudiyeti için yeterli değildir⁴⁰⁷. Bir başka ifadeyle, maddi ve manevi tazminata hükmedilmesi için gerekli şartların oluşup oluşmadığı bir bütün halinde değil, ayrı ayrı belirlenecektir.

1. Maddi Tazminat

Malvarlığında ortaya çıkan azalma veya malvarlığının artması imkânının azalması maddi zarar olarak nitelendirilmekte olup bu zararın giderilmesinin aracı

⁴⁰⁶ “... İdari Yargılama Usulü Kanununun 3/d maddesinde yer alan «tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktarın dava dilekçesinde gösterileceği» yolundaki hükmün, ancak bunun mümkün olduğu, yani zarar miktarının hesaplanabileceği durumlar için uygulama alanı bulunduğu, ... dolayısıyla zarar miktarının tespitinin mümkün olmadığı hallerde dava dilekçesinde uyuşmazlık konusu miktar gösterilmeden tam yargı davası açılabileceği ... “

⁴⁰⁷ Altay, a.g.e., s. 352-353.

maddi tazminattır⁴⁰⁸. Bir başka ifadeyle, malvarlığının aktifinde meydana gelen azalma veya pasifinde meydana gelen artma ve elde edilmesi muhakkak kardan mahrumiyet tazminat kapsamındadır⁴⁰⁹.

*“Maddi tazminatın amacı, zarar verici olay meydana gelmemiş olsaydı, zarar görenin malvarlığı hangi durumda bulunacak idiyse, o durumu maddi değeri itibarı ile yeniden kurmaktır”*⁴¹⁰. Bu çerçevede, idari yargı kararlarının yerine getirilmemesi suretiyle ortaya çıkan maddi zararların giderilmesi maddi tazminat ile sağlanacak olup yargı kararlarının yerine getirilmemesinden olumsuz bir biçimde etkilenen zarar görenin malvarlığı yargı kararlarının gereği yerine getirilmiş olsaydı ne durumda olacak idiyse, o haline getirilecektir.

Maddi tazminatın malvarlığında meydana gelen hangi tür eksilmeleri kapsadığı ve bunların nasıl hesaplanacağına ilişkin olarak idare hukuku bakımından bir düzenleme bulunmadığından, bu hususlarda genel sorumluluk hukuku esaslarından yararlanılacaktır⁴¹¹. Ne var ki, çalışmanın vergi hukukunu konu edinmesi sebebiyle, ölüm nedeniyle maddi tazminat ve bedensel zarar nedeniyle maddi tazminat kalemlerinden oluşan kişiye ilişkin zarar nedeniyle maddi tazminat⁴¹² çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Vergi yargısı kararlarının yerine getirilmemesi bağlamında, taşınmaz veya taşınır malların hasara uğraması nedeniyle malvarlığında meydana gelen eksilmeden

⁴⁰⁸Esin, a.g.e., s. 441.

⁴⁰⁹Onar, a.g.e., C.3, s. 1754. Aynı yönde bkz. Zabunoğlu, a.g.e., C. 2, s. 448.

⁴¹⁰Akyılmaz, “İdari Yargıda Tazminat Şekilleri ve Hesaplanması”, a.g.m., s. 171-172.

⁴¹¹Esin, a.g.e., s. 441; Akyılmaz, “İdari Yargıda Tazminat Şekilleri ve Hesaplanması”, a.g.m., s. 173.

⁴¹²Eren, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 13. Baskı, 2011, İstanbul, s. 710.

kaynaklanan maddi tazminat, haciz müessesesi kapsamında ortaya çıkabilir. Söz gelimi, mükellef hakkında tarh işlemi ve bu tarh işlemi ile tespit edilen verginin ödenmemesi nedeniyle haciz işlemi tesis edilmiş olsun. Bu çerçevede, tarh işlemin iptali istemiyle açılan davada ilgili mükellef hakkında ilgili dönem ve ilgili vergi türü bakımından tesis edilen tarhiyatın iptal edilmesine ilişkin kararın yerine getirilmesi için, tarh işlemi ve hukuka aykırı olduğu saptanan tarh işlemi ile tespit edilen verginin ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkmış ödeme emri/haciz işlemi ortadan kaldırılmalıdır⁴¹³. Bozulabilen veya özel bakılması gereken nitelikteki bir malın haczedilmesi ihtimalinde, haciz işleminin ortadan kaldırılmaması -dolayısıyla yargı kararının yerine getirilmemesi- halinde haczedilen mal hasara uğrayacaktır. Bu durum, malvarlığında ortaya çıkan bir eksilme niteliğinde olduğundan vergi yargısı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle maddi tazminata örnek oluşturmaktadır.

Malvarlığında meydana gelen azalma, yukarıda belirtildiği üzere, ilgisinin aktifinde bulunan bir mala zarar verilmesi sebebiyle ortaya çıkabileceği gibi, sebepsiz bir biçimde ödeme yapılması hali ile de oluşabilir. Vergi yargısı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle maddi tazminat çoğunlukla, tarh işlemi nedeniyle ödeme yapılmasının ardından, bu işlemin yargı kararı ile iptal edilmesi suretiyle ödemenin sebebinin ortadan kalkması ve sebepsiz hale gelen ödeme nedeniyle mükellefin veya ceza muhatabının malvarlığında azalma meydana gelmesi biçiminde görünüm kazanmaktadır. Şöyle ki, tarh işleminin iptaline ilişkin kararın yerine getirilmesi, işlem tesis edilmeden önceki aşamaya dönülmesi ile gerçekleşecek olup bu durum, mükellef tarafından yapılan ödemenin nedeni olan ve hukuka aykırılığı mahkeme tarafından tespit edilen idari işlem tesis edilmeden önce söz konusu tutar mükellef uhdesinde bulunduğundan iptal kararı sonrasında da söz konusu tutarın mükellef uhdesinde

⁴¹³Bkz. s. 137 vd.

olmasının sağlamasını gerekli kılmaktadır⁴¹⁴. İptal kararlarının geçmişe dönük olarak sağladığı etki nedeniyle, tarh işlemi sebebiyle mükellefin ödediği verginin ilk derece mahkemesi kararından sonra mükellefe iade edilmesi gerekirken, iade edilmemesi - dolayısıyla yargı kararının yerine getirilmemesi- malvarlığının aktifinde azalmaya neden olacağından maddi tazminat kapsamındadır.

Bununla birlikte, vergi yargısı kararlarının yerine getirilmemesi çerçevesinde, mükellefin veya ceza muhatabının malvarlığının artması imkânının azalması halinde ortaya çıkan maddi tazminat ile karşılaşılma imkânı da bulunmaktadır. Örneğin, hakkında üç kat vergi ziyai cezasını konu edinen idari işlem tesis edilen mükellef ya da ceza muhatabı, bu işlemin tesis edilmesi nedeniyle uzlaşma görüşmelerine katılamamakta ve vergi ziyai cezası için indirim kurumundan daha fazla miktarda ödeme yaparak yararlanabilmektedir⁴¹⁵. Bu noktada, idarenin nitelendirmesinin hukuka aykırı olduğunun iptal kararı verilmek suretiyle saptandığını varsayalım. Vergi dairesi, hukuka uygun olarak bir kat vergi ziyai cezasını konu edinen idari işlem tesis edilmiş olsa idi, mükellef vergi aslı ve tek kat vergi ziyai cezası için uzlaşma görüşmelerine katılabilecek veyahut vergi ziyai cezası için indirim kurumundan daha az miktarda ödeme yaparak yararlanabilecek iken, idarenin üç kat vergi ziyai cezasını konu edinen işlem sonucunda mükellef uzlaşma hakkından yararlanamamakta ya da daha fazla miktarda ödeme yaparak indirim hükümlerinden yararlanabilmektedir. İptal kararının sonrasında, mükellefe uzlaşma görüşmelerine katılma hakkının verilmemesi veya indirim kurumundan daha az miktarda ödeme yaparak yararlandırılmaması halinde yargı kararının gereğinin yerine getirilmemesi nedeniyle zararın ortaya çıkacağı görülmektedir. Uzlaşma kurumu bakımından vergi idaresiyle uyumsuzluk maliyetlerinin vergi ve ceza miktarından düşülmesinden sonra kalan miktarın altında bir tutar üzerinde

⁴¹⁴Bkz. s. 84 vd.

⁴¹⁵Bkz. s. 105 vd.

anlaşılabileceğinden⁴¹⁶ aradaki farka tekabül eden tutar kadar veya indirim kurumu bakımından vergi ziyası cezası için indirim kurumundan daha fazla miktarda ödeme yaparak yararlanmış olması halinde aradaki farka tekabüle eden tutar kadar malvarlığının artması imkânının azalmasına neden olacağından maddi tazminat kapsamındadır.

Öte yandan, vergi hukuku bağlamında elde edilmesi muhakkak kardan mahrumiyet nedeniyle oluşan maddi tazminatın bir örneği, yargısal yollara başvurulmadan önce veya yargılama süreci devam ederken mükellef tarafından ödenen tutarın, yargı kararının verilmesinin ardından faize tekabül eden tutarı içermeksizin mükellefe iade edilmesi halinde faize tekabül eden tutardır. Ancak, bu başlık altında yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle malvarlığında oluşan zararlar inceleme konusu yapıldığından ve sözü edilen zarar da, yargı kararının yerine getirilmemesinden kaynaklanmadığından⁴¹⁷, bu noktada, mükellefin ödediği tutar ile birlikte yoksun kaldığı ekonomik getirilerin mükellefe iade edilmemesi halinde maddi tazminata konu edilebilecek maddi zararın oluştuğuna işaret edilmesi ile yetinilmektedir.

Maddi zararın -ve dolayısıyla maddi tazminatın- miktarının saptaması hususunda yetki idari yargı mercilerindedir⁴¹⁸. İdari yargı mercileri tazminat tutarını saptarken zararın doğduğu günü esas alır⁴¹⁹. Zarar, yargı kararının yerine getirilebilir hale gelmesine rağmen yerine getirilmediği gün doğduğundan, öncelikle, yargı kararının

⁴¹⁶ Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Canyaş, Oytun, “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar”, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar**, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Beta Yayıncılık, 2015, s. 183.

⁴¹⁷ Bkz. s. 105 vd.

⁴¹⁸ Gözübüyük, a.g.e., s. 339; Gözler, a.g.e., C.2, s. 1396.

⁴¹⁹ Gözübüyük, a.g.e., s. 338.

yerine getirilebileceği tarihin tespit edilmesi⁴²⁰ gerekmektedir. Bu tespit neticesinde de, kararın idareye tebliğ edilmesinden itibaren idarenin kararın gereğini otuz günden daha kısa bir sürede yerine getirebileceği sonucuna ulaşılmışsa, kararın gereği otuz gün içerisinde yerine getirilmiş olsa dahi, kararın yerine getirilebilir hale geldiği gün ile yerine getirildiği gün arasındaki süre için zararın mevcut olduğu kabul edilmelidir.

Konu ile ilgili olarak tartışılması gereken son nokta, faizdir. Yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi haline özgü olarak belirlenen maddi tazminat tutarının -bu yönde bir talebin bulunması halinde- yasal faizi ile birlikte tazmin edilmesine hükmedilmesi gerektiği yargı kararlarında⁴²¹ kabul edilmektedir. Faiz hususunda ulaşılan bu sonucun, yerine getirilmeyen yargı kararının vergisel uyumsuzluklara ilişkin olması durumunda da geçerli olup olmadığının incelenmesi uygun olacaktır. Zira, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında vergisel uyumsuzluklara ilişkin davalarda yargı kararının idareye tebliğ edildiği tarih ile ödeme tarihi arasındaki sürede işleyecek faizin ödenecek tutara eklenmesi suretiyle elde edilen tutarın mükellefe ödenmesi gerektiği öngörülmektedir. Bu gerekliliğe karşın, yargı kararının yerine getirilmemesi halinde, idarenin sebepsiz yere uhdesinde kalan vergi tutarı ve bu tutara bahsi geçen hüküm nedeniyle işleyecek faiz tutarının toplamı kadar mükellefin malvarlığında meydana gelen azalma nedeniyle maddi zarar ortaya

⁴²⁰Bu sürenin tespitinin yargı organları tarafından yapılabileceği yönünde bkz. Candan,

Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, a.g.e., s. 721.

⁴²¹ Danıştay 8. Dairesi'nin 24.02.2004 tarih, E. 2003/2598 ve K. 2004/878 sayılı kararı:

"... maddi tazminata yasal faiz işletilmesi isteminde bulunduğu hususu da gözönüne alınarak karar verilmesi gerekmekte iken ..."; Danıştay 5. Dairesi'nin 11.10.2002 tarih, E. 1999/2053 ve K. 2002/3798 sayılı kararı: *"... davacının parasal hakları için yasal faiz ödenmesi yolundaki istemi konusunda hüküm kurulmamış olmasında isabet görülmemiştir"*.

çıkmaktadır. Malvarlığında meydana gelen zararı oluşturan hususlar incelendiğinde, vergiye tekabül eden tutarının “malvarlığında eksilme” olarak ve İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 6’ncı fıkrasında öngörülen faize karşılık gelen tutarın, -mezkûr hüküm nedeniyle kanuni idare ilkesi gereği mükellefe ödenmesi gerektiğinden- “elde edilmesi muhakkak kar” olarak nitelendirilebileceği tespit edilecektir. Yukarıda belirtilen yargı kararlarında ifade olunan maddi tazminatın yasal faiziyle birlikte ödenmesi gerekliliği vergisel uyumsuzluklar bakımından da kabul edildiği takdirde, yargı kararının idareye tebliğ edildiği tarih ile ödeme tarihi arasındaki sürede işleyecek faizin ödenecek tutara eklenmesi suretiyle elde edilen tutara tekabül eden tutar kadar maddi tazminatın yasal faiziyle birlikte mükellefe ödenmesi gerekmektedir⁴²².

2. Manevi Tazminat

Manevi zarar, kişinin şahıs varlığında iradesi dışında ortaya çıkan eksilmedir⁴²³. “Manevi tazminat; kişinin manevi değerlerinde meydana gelen eksilme ile

⁴²² Bu şekilde belirlenen maddi tazminatı oluşturan kalemlerden birinin -İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 6’ncı fıkrası kapsamındaki- faiz niteliğinde olmasının, faiz niteliğindeki tutara faiz işletilemeyeceğinden maddi tazminatın yasal faiziyle birlikte ödenmesine hükmedilmesine engel teşkil edeceği savının ileri sürülmesi mümkün iken, idarenin yargı kararını yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkan zararın Anayasa’nın 125’inci maddesi uyarınca tazmin edilmesi gereken zarar niteliğini kazandığı ve bu nedenle maddi tazminatı oluşturan faiz kaleminden bağımsız olarak değerlendirilerek maddi tazminatın yasal faiziyle birlikte ödenmesine hükmedilmesine engel teşkil etmeyeceği savının da ileri sürülmesi mümkündür.

⁴²³ Eren, a.g.e., s. 483.

*duyulan acı, üzüntü ve sarsıntının bir miktar parayla kısmen de olsa hafifletilmesini sağlamak amacına yönelik olup, bir manevi tatmin aracıdır*⁴²⁴. “Aynı zamanda kişinin, yaşamında ortaya çıkan olumsuzluklar nedeniyle duyduğu her türlü sıkıntı ve üzüntüden kaynaklanan manevi zararların da manevi tazminat ödenerek giderilmesi gerekir”⁴²⁵. Böylelikle, manevi tazminata hükmedilebilmesi için yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle manevi bir zararın ortaya çıkmasının gerekli olduğu⁴²⁶ ve salt

⁴²⁴Danıştay 10. Dairesi’nin 27.04.2000 tarih, E. 1997/3081 ve K. 2000/1961 sayılı kararı. Aynı yönde bkz. Danıştay 5. Dairesi’nin 27.10.2010 tarih, E. 2008/1385 ve K. 2010/6441 sayılı kararı: “... manevi tazminat, patrimuanda meydana gelen bir eksilmeyi karşılamaya yönelik bir tazmin aracı olmayıp, manevi tatmin aracıdır. Başka türlü giderim yollarının bulunmayışı veya yetersiz kalışı, manevi tazminatın parasal olarak belirlenmesini zorunlu hale getirmektedir”; Danıştay 10. Dairesi’nin 31.12.2007 tarih, E. 2005/6767 ve K. 2007/6696 sayılı kararı: “... manevi tazminat patrimuanda meydana gelen bir eksilmeyi karşılamaya yönelik bir tazmin aracı değil, tatmin aracıdır. Olay nedeniyle duyulan elem ve ızdırabı kısmen de olsa hafifletmeyi amaçlar”; Danıştay 6. Dairesi’nin 16.04.2002 tarih, E. 2001/1396 ve K. 2002/2298 sayılı kararı: “Manevi tazminat, temelde gerçek bir tazmin aracı olmayıp doğrudan doğruya bir manevi tatmin aracıdır. Bir idari işlem veya eylem nedeniyle ızdırıp duyan kişiye sadece tatmin aracı olan bir miktar para verilerek bu üzüntü ve sıkıntının tam olmasa bile bir miktar azaltılması temel amaçtır”.

⁴²⁵Danıştay 5. Dairesi’nin 11.10.2002 tarih, E. 1999/2053 ve K. 2002/3798 sayılı kararı.

⁴²⁶Danıştay 6. Dairesi’nin 08.04.2009 tarih, E. 2007/987 ve K. 2009/3604 sayılı kararı: “ ... tazminata hükmedilebilmesi için hizmet kusurunun varlığıyla birlikte ortada oluşmuş net bir zararın bulunması gerekmektedir” ; Danıştay 2. Dairesi’nin 13.07.2007 tarih, E. 2007/1297 ve K. 2007/3247 sayılı kararı: “İdare Hukukunun yerleşik ilkelerine göre manevi tazminata hükmedilebilmesi için idarenin hukuka

yargı kararına konu edilen idari işlemin hukuka aykırı olmasının manevi zarara sebebiyet vermediği⁴²⁷ görülmektedir.

Vergi yargısı kararlarının yerine getirilmemesi çerçevesinde manevi tazminatın, Vergi Usul Kanunu'nun “Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir” ve “Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek

aykırı bir işlemi veya eylemi sonucu ağır bir elem ve üzüntünün duyulmuş olması ya da ilgilinin şeref ve onurunun zedelenmesi veya kişinin fizik yapısını zedeleyen, yaşama ve kazanma gücünün azalması sonucunu doğuran olayların meydana gelmesi gerekmekte olup; doktrinde de kabul edildiği üzere manevi tazminat ilgilinin malvarlığında meydana gelen bir eksilmeyi karşılamaya yönelik bir tazmin aracı olmayıp, manevi bir tatmin aracıdır. Başka türlü giderim yollarının bulunmayışı veya yetersiz kalışı, manevi tazminatın parasal olarak belirlenmesini zorunlu hale getirmektedir”; Danıştay 10. Dairesi'nin 27.04.2000 tarih, E. 1997/3081 ve K. 2000/1961 sayılı kararı: “Yargı kararının idare tarafından uygulanmaması nedeniyle açılan manevi tazminat davalarında, tazminata hükmedilebilmesi; yargı yerlerince verilen kararın idare tarafından uygulanmamasıyla birlikte ancak bir manevi zararın mevcut olması halinde mümkün olabilecektir”.

⁴²⁷ Danıştay 10. Dairesi'nin 27.04.2000 tarih, E. 1997/3081 ve K. 2000/1961 sayılı kararı: “Ancak, idare hukuku çerçevesinde, bir tüzel kişiliğin manevi zararından sözedilebilmesi için idari tasarrufun hukuka aykırı oluşu tek başına yeterli değildir. İdarenin, hukuka aykırı tasarrufuyla, tüzel kişiliğin itibarını zedelemesi veya tüzel kişiliğin faaliyetlerini açıkça olumsuz biçimde etkilemesi halinde, idarenin manevi tazminat sorumluluğunun varlığı kabul edilebilir”.

odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz” biçimindeki hükümlerin yer aldığı 5’inci maddesi ile ilişkili veya 153/A maddesinde yer alan “Birinci fıkrada sayılanlar ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359 uncu maddede sayılan fiilleri işleyenler Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur” biçimindeki hüküm ile ilgili uyuşmazlıklar kapsamında ortaya çıkması mümkündür. Söz gelimi, Vergi Usul Kanunu’nun 153/A maddesinde yer alan hüküm ile Maliye Bakanlığı’na Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde yer alan bazı suçları işleyenlerin -haklarında bu yönde verilmiş bir yargı kararı bulunup bulunmadığına bakılmaksızın- ilan edilmesi için yetki verilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesi uyarınca hakkında üç kat vergi ziyai cezasını konu edinen idari işlem tesis edilen mükellefin bu işlemin iptali istemiyle açtığı davada, yargılama neticesinde üç kat vergi ziyai cezasını konu edinen idari işlemin iptaline karar verilmesi halinde bu yargı kararının gerekleri arasında yukarıda belirtilen duyuru mekanizmasında ilgilinin adının yer almamasının sağlanması da bulunmaktadır. Bu nedenle, sözü edilen yönde bir yargı kararı bulunmasına karşın mükellefin adının bu şekilde ilan edilmeye devam edilmesi -ve dolayısıyla yargı kararının gereğinin yerine getirilmemesi- nedeniyle mükellefin ticari itibarı zedeleneyeceğinden ve ekonomik durumu olumsuz yönde etkileneceğinden manevi zararın doğduğunun kabulü gerekir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin⁴²⁸“IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar” başlıklı bölümünün “E. Özel Esaslar” kısmına göre, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile ilgisi bulunduğu tespit edilen mükelleflerin katma değer vergisine ilişkin iade talepleri, bu

⁴²⁸ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile yürürlükten kaldırılan 23.11.2011 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde de “özel esaslar” hususuna ilişkin düzenlemeler yer almakta idi.

hususla ilişkin düzenlemeleri bünyesinde barındıran tebliğin “özel esaslar”a ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu tebliğ ile, özel esaslar kapsamındaki mükellefler için genel esaslardan farklı koşullar öngörülmüştür. Bu çerçevede, doğrudan düzenleme ve kullanma fiilini gerçekleştiren mükelleflerin yanında, düzenleme ve kullanma fiilini gerçekleştirmemekle birlikte bu kişilerden mal alınması veya hizmet ifasında bulunulması halinde mal alan/hizmet ifasında bulunulan kişiler de bu kapsamda değerlendirilmektedir. *“Bu durum, ... mükelleflerde kendilerini korumak adına [ticari ilişki içerisinde bulundukları veya bulunacakları] diğer mükelleflerin mali bilgilerini öğrenmeleri yönünde bir merak ve huzursuzluğa, listede yer alma halinde ise itibar kaybına yol açar nitelikte görünmektedir”*⁴²⁹. Ne var ki, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde⁴³⁰ yargı kararı ile ilgili tarh işleminin iptaline karar verilmesi halinde katma değer vergisine ilişkin iade taleplerinin özel esaslar yerine genel esaslara göre değerlendirileceği öngörülmektedir. Bu çerçevede, tarh işleminin veya “özel esaslar listesine alma/kod listesine alma/olumsuz

⁴²⁹ Süt, Çağıl, “Kod Listelerinin Hukuka Uygunluğu”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 1179.

⁴³⁰ “2.2. Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenler

Bu mükellefler;

-haklarında düzenlenen raporlara dayanılarak tesis edilen işlemlerin yargı kararı ile iptali veya

-VUK’un 153/A maddesinde belirtilen durumları vergi inceleme raporuna bağlanarak özel esaslar kapsamına alındıkları dönemi takip eden takvim yılı başından itibaren haklarında başkaca bir olumsuz rapor düzenlenmemiş veya olumsuz tespit yapılmamış olmak kaydıyla, 7 yıl geçtikten sonra müracaatlarına gerek kalmaksızın genel esaslara dönerler.”

mükellefler listesine alma” işleminin iptal edilmesine ilişkin yargı kararının yerine getirilmemesi, bir başka ifadeyle katma değer vergisinin iadesine ilişkin talepleri özel esaslara göre değerlendirilecek olan mükelleflerin bulundukları listeden çıkarma işlemlerinin tesis edilmemesi veya geç tesis edilmesi halinde, mükelleflerin ticari itibarı zedeleneyeceğinden ve ekonomik durumu olumsuz yönde etkileneceğinden mükellefler nezdinde manevi zarar doğacaktır⁴³¹.

Manevi zararın doğumu -ve dolayısıyla manevi tazminat- yalnızca yargı kararının yerine getirilmemesi halleri⁴³² ile sınırlı olmayıp yargı kararının yerine getirilememesi hallerinde⁴³³ de ortaya çıkabilmektedir.

⁴³¹ Danıştay 3. Dairesi’nin 29.01.2014 tarih, E. 2013/5121 ve K. 2014/283 sayılı kararı:

“... davacının on beş ay sonra ... özel esaslardan çıkarıldığı, ... buna göre anılan kararın zamanında yerine getirilmediği ve böylece yargı kararının geç uygulanması suretiyle ağır hizmet kusuru işlendiği...”; “... şirket tarafından KOD 2 ve KOD 5’e alınma işlemlerine karşı dava açılması sonucu, mahkemelerinin ... yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi üzerine ilgili şirketçe vergi dairesine başvurularak KOD 2 ve KOD 5 ten çıkarılması ... istenildiği, vergi dairesi müdürlüğünce 84 seri nolu Katma Değer Vergisi genel tebliği uyarınca talebin yerine getirilemeyeceği esas hakkında verilecek kararın sonucuna göre yeniden değerlendirileceğinin bildirilmesi nedeniyle maddi ve manevi tazminata hükmedilmesi istemiyle ...” açılan davada *“maddi tazminat talebine ilişkin kısmını reddeden, manevi tazminat talebine ilişkin kısmını kısmen kabul eden”* ilk derece mahkemesi kararını onayan Danıştay 3. Dairesi’nin 26.05.2010 tarih, E. 2007/4267 ve K. 2010/1716 sayılı kararı.

⁴³² Geç yerine getirme halinin manevi tazminata sebebiyet verdiği yönünde bkz. Danıştay 6. Dairesi’nin 10.12.2012 tarih, E. 2009/15092 ve K. 2012/7431 sayılı kararı: *“... yargı kararının yasal süresinden çok sonra uygulanmak suretiyle yargı kararının gereğinin yerine getirilmesinin sürüncemede bırakılması ... nedeniyle*

hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak çekilen acı ve sıkıntının kısmen de olsa karşılanması amacıyla manevi tazminat talebinin kabulü gerekirken ..."; Danıştay 5. Dairesi'nin 11.10.2002 tarih, E. 1999/2053 ve K. 2002/3798 sayılı kararı: " ... yargı kararını 6 ayı aşan süre içinde idareye uygulatamayan davacının, idarenin bu hukuk dışı tutum ve davranışı nedeniyle üzüntü ve sıkıntı çektiği, böylece, manevi zarara uğradığı açık olup; olayın oluşumu ve niteliği dikkate alınarak takdir edilecek manevi tazminatın da ağır hizmet kusuru bulunan idareden tahsili gerekir". Eksik/hatalı yerine getirme halinin manevi tazminata sebebiyet verdiği yönünde bkz. ilk derece mahkemesinin "... yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararın ... göreve iade edilerek uygulanması gerekirken ... atanmasının kararın uygulanmaması anlamına geldiği, davalı idarenin bu tutumundan dolayı duyduğu üzüntünün giderilebilmesi için davacıya ... manevi tazminat ödenmesi gerektiği ..." biçimindeki kararını onayan Danıştay 10. Dairesi'nin 05.05.1997 tarih, E. 1995/216 ve K. 1997/1560 sayılı kararı.

- ⁴³³ Danıştay 10. Dairesi'nin 31.12.2007 tarih, E. 2005/6767 ve K. 2007/6696 sayılı kararı: " ... yargı kararının uygulanmasının imkansız olduğu gerekçesiyle yargı kararını uygulamamak suretiyle ağır hizmet kusuru işledikleri ve bu nedenle davacının manevi zararının doğduğunun kabulü ile bu zararın tazmini gerektiği açıktır"; Danıştay 10. Dairesi'nin 27.02.2007 tarih, E. 2004/13990 ve K. 2007/739 sayılı kararı: " ... yargı kararının uygulanmasının imkansız olduğu gerekçesiyle yargı kararını uygulamamak suretiyle ağır hizmet kusuru işledikleri ve bu nedenle davacının manevi zararının doğduğunun kabulü ile bu zararın tazmini gerektiği açıktır"; Danıştay 10. Dairesi'nin 16.12.1996 tarih, E. 1995/7765 ve K. 1996/8291 sayılı kararı: " ... idarenin fiili imkansızlık nedeniyle mahkeme kararını uygulayamadığı ve 2577 sayılı Yasanın 28 inci maddesi kapsamında tazminle

Manevi zararın miktarının para ile ölçülmesi mahiyeti gereği mümkün olmadığından, zararın miktarının hesaplanması değil, mahkeme tarafından takdir edilmesi söz konusudur⁴³⁴. Manevi tazminat miktarı belirlenirken, verilen kararın niteliği ve davacının sosyal ve kültürel durumu gibi hususlar yargı yerlerince göz önünde bulundurulmalıdır⁴³⁵. Yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle belirlenen bu manevi tazminat tutarının, -bu yönde bir talebin varlığı halinde- yasal faizi ile birlikte tazmin edilmesine hükmedilmesi gerektiği yargı kararlarında⁴³⁶ kabul edilmektedir.

sorumlu tutulamayacağı gerekçesiyle davayı reddeden mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır”.

⁴³⁴Gözler, a.g.e., C. 2, s. 1394.

⁴³⁵Özgüldür, a.g.e., s. 159.

⁴³⁶Manevi tazminata faiz yürütülemeyeceği yönünde içtihat oluştuğu hakkında bkz. S. Özgüldür, 1996, s. 360. Buna karşın, anılan yöndeki içtihat manevi tazminata faiz yürütülebileceği yönünde değişmiş olup bu yönde kararlar için bkz. Danıştay 11. Dairesi’nin 17.09.2015 tarih, E. 2012/6879 ve K. 2015/4223 sayılı kararı: “... yargı kararını geciktirmeksizin yerine getirmeyen davalı idare aleyhine yasal faiziyle birlikte manevi tazminata hükmedilmesi gerektiği açık olup ...” ; Danıştay 10. Dairesi’nin 27.02.2007 tarih, E. 2004/13990 ve K. 2007/739 sayılı kararı *İlgililerin uğradıkları manevi zararın gerçek anlamda karşılanabilmesi, hükmedilen manevi tazminat tutarına yasal faiz uygulanmasını gerektirmektedir*”; Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 16.06.2005 tarih, E. 2003/591 ve K. 2005/2154 sayılı kararı: “... yargılama sürecinin uzun sürmesi ve ülkemizde yaşanan yüksek enflasyon da dikkate alındığında, manevi tazminata da, tazminat davasının açıldığı gün olan ... gününden itibaren yasal faize hükmedilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı...” ; Danıştay 8. Dairesi’nin 24.02.2004 tarih, E. 2003/2598 ve K. 2004/878 sayılı kararı:

E. Ehliyet

1. Davacı Bakımından

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde idari işlem veya eylem nedeniyle bir hakkın ihlal edilmesi halinde tam yargı davası açılabileceği öngörülmektedir. Bu bağlamda, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararların tazmini istemiyle açılacak dava bakımından yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle hakları ihlal edilenlerin sübjektif dava ehliyeti vardır.

Vergi yargılama hukuku çerçevesinde, vergi yargısı kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi halinde hakkı ihlal edilenler, çoğunlukla, yasal yükümlüler ve ceza muhataplarıdır. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesinde düzenlenen tarh işlemi ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesindeki kriter uygulanmayacak olup yalnızca yasal yükümlü ve hakkında ceza kesilen dava açabilecektir⁴³⁷. Yerine getirilmeyen yargı kararının verildiği yargılama sürecinde davacı konumunda olan yasal yükümlü ve ceza muhatabının, yargı kararının yerine getirilmemesi sebebiyle hakkı ihlal edilmiş olacağından, yargı kararının yerine getirilmemesi sebebiyle açılacak tam yargı davasında da İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca hak ihlali koşulu sağlanmış olup davacı konumunda olmaları imkânı bulunmaktadır. Bunun yanında, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde yükümlü teriminin sorumluları da kapsadığının öngörülmesi sebebiyle yükümlülere tanınan haklardan biri olan dava açma hakkının sorumlular bakımından da geçerli olduğu kabulüyle, tarh işlemi ve ceza kesme

“ ... manevi tazminata yasal faiz işletilmesi istenilmesine karşın, bu hususun karşılanmamasında da yasal isabet görülmemiştir”.

⁴³⁷Canyaş, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, a.g.m., s. 398.

işlemlerine karşı vergi sorumlularının dava açabileceği⁴³⁸ veya dolaylı vergilere ilişkin davalarda fiili yükümlülerin davacı konumunda bulunabileceği⁴³⁹ kabul edildiği takdirde, vergi sorumlularının veya fiili yükümlülerin taraf olduğu davalar neticesinde verilen kararların yerine getirilmesine ilişkin davalarda, bu kişiler bakımından İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2’nci maddesindeki hak ihlali koşulu gerçekleşmiş olacaktır.

Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu’nun 377’nci maddesinin 2’nci fıkrası uyarınca vergi daireleri de davacı konumunda bulunabilmektedir. Sözü edilen hükme göre “*Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir*”. Vergi dairesi veya mükellef tarafından takdir komisyonu kararının iptali istemiyle açılan dava neticesinde, takdir komisyonu kararının iptaline karar verildiği takdirde, takdir komisyonu matrahı yeniden tespit edecek⁴⁴⁰; vergi dairesi de takdir komisyonu kararında tespit edilen matrah

⁴³⁸Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 83; Akkaya, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, AÜHFD, C. 46, S.1-4, 1997, s. 196; Canyaş, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, a.g.m., s. 401.

⁴³⁹Danıştay 4. Dairesi’nin 12.06.2007 tarih, E. 2007/950 ve K. 2007/1950 sayılı kararı: “*Katma değer vergisi yansıtılmalı bir vergidir. Verginin <yansıtılabilirlik> özelliği nedeniyle yükümlü başlangıçta ihaleyi yapan kurum ise de, asıl vergi yükü bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için vergi yükü kendi üzerinde kalan davacı mükellef konumundadır. Sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin mükellef olduğu, asıl vergi yükü üzerinde kalan kişinin ise bu vergi ile ilgisi olmadığını kabul etmenin ise <mükellefiyet> kavramı ile bağdaşmayacağı kuşkusuzdur*”.

⁴⁴⁰YENİCE/ESİN’e göre; “... kararda belirtilen miktara göre takdir (veya tadilat) komisyonu tarafından tespit edilecek matrah üzerinden vergi dairesinin tarhiyat

üzerinden tarh işlemi tesis edecektir. Bu çerçevede, yargı kararının gereğinin yerine getirilmemesi halinde hakkı ihlal edilecek olan mükellef ve -dolaylı olarak- vergi dairesi olduğundan yargı kararının yerine getirilmemesi sebebiyle açılacak tam yargı davasında da İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca hak ihlali koşulu sağlanmış olup davacı konumunda bulunabilirler.

Bununla birlikte, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle açılan davalarda davacı olmak için, yerine getirilmeyen yargı kararının verildiği yargılama sürecinin tarafı olma şartı bulunmamaktadır⁴⁴¹. İlk davanın tarafı olmayan ve fakat bu dava neticesinde verilen kararın yerine getirilmemesi sebebiyle zarara uğrayan kişilerin de hakları ihlal edildiğinden İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde öngörülen koşul, bu kişiler bakımından da gerçekleşmiştir.

Söz gelimi, Vergi Usul Kanunu'nun sözü edilen 377'nci maddesi tarh işlemi ve ceza kesme işlemi ile sınırlı olduğundan, yerine getirilmeyen yargı kararı bahsi geçen işlemlerle ilişkili olsa dahi, yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde açılan davalarda davacı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan hak ihlali kriterine göre saptanacaktır. Bu çerçevede, yasal yükümlü hakkında tesis edilen tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada davacı konumunda bulunmayan fiili yükümlünün, yerine getirilmeyen yargı kararı sebebiyle uğranılan zararların tazmini

yapıp ihbarname düzenlemesi ve bunu yükümlüye tebliğ etmesi gerekir” (Yenice-Esin, a.g.e., s. 600).

⁴⁴¹Altay, a.g.e., s. 364. Aksi yönde bkz. Danıştay 10. Dairesi'nin 02.02.1984 tarih, E. 1982/4314 ve K. 1984/159 sayılı kararı: “... uygulanmaması nedeniyle zarara uğranıldığı belirtilen Danıştay kararında da davacının taraf olmadığı anlaşıldığı gibi davacı menfaatinin ihlal edildiğini ve zarara uğranıldığı da kanıtlayamamıştır. Açıklanan nedenlerle, davacının herhangi bir menfaati ihlal edilmediğinden, davanın ehliyet yönünden reddine karar verildi” (Altay, a.g.e., s. 365).

istemiyle dava açıp açamayacağı tartışılması gereken bir husustur. Bu noktada, dolaylı vergilerin yasal yükümlüsü hakkında tesis edilen tarh işlemine karşı yasal yükümlü tarafından açılan dava neticesinde, dava konusu işlemin iptal edilmesi halinde fiili yükümlünün yüklendiği verginin hukuka aykırı olduğu tespit edilmiş olacaktır. Buna karşın, yasal yükümlü hakkında tesis edilen tarh işlemine ilişkin yargı kararının yerine getirilmesi kapsamında hukuka aykırı olarak tahsil edildiği tespit edilen tutarın fiili yükümlüye ödenmesi yer almamaktadır; bu nedenle yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemiyle açılan davada fiili yükümlü bakımından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesindeki hak ihlali koşulu gerçekleşmemiştir.

Öte yandan, davanın tarafı olmayan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir ve gümrük müşavirinin dava açma ehliyetine bakıldığında görülmektedir ki, bu kişiler, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan “ ... imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar” biçimindeki hüküm dolayısıyla vergi ve cezalar nedeniyle müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Benzer bir biçimde, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinin 5'inci fıkrasında “225 inci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen kişiler gümrük idarelerinde dolaylı temsilci olarak iş takip edebilirler” hükmü bulunmaktadır. Bu hükmün gönderme yaptığı 225'inci maddeye⁴⁴²

⁴⁴² “Eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına ilişkin faaliyetler, 5 inci madde hükümleri çerçevesinde, sahipleri ile bunların adına hareket edenler tarafından doğrudan temsil yoluyla veya gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla takip edilir ve sonuçlandırılır.”

bakıldığında ise bir takım faaliyetlerin gümrük müşavirleri tarafından dolaylı temsil yoluyla takibine imkân sağlandığı görülmektedir. Gümrük Kanunu’nun 181’inci maddesinde ise “İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlüdür” ve “... beyanda kullanılan veriler, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumludur” hükümlerine yer verilmek suretiyle beyanda bulunan (gümrük müşaviri) ve hesabına beyanda bulunulan (yükümlü şirket) gümrük vergileri bakımından sorumlu kılınmıştır⁴⁴³. Bu bağlamda, yükümlü hakkında tesis edilen tarh işlemi veya ek tahakkuk kararının iptali istemiyle yükümlü tarafından açılan davada işlemin iptali yönünde verilen kararın yerine getirilmesi için, yargılama süreci sona ermeden ödeme yapılmışsa ödenen tutarın iade edilmesi veya henüz ödeme yapılmamış olması halinde bir miktar paranın ödenmesi yükümlülüğünün ortadan kalkması söz konusu olacağından, verginin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olan yükümlü ve serbest muhasebeci/serbest muhasebeci mali müşavir/yeminli mali müşavir/gümrük müşaviri bakımından yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle

⁴⁴³ Aynı yönde bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 25.01.2012 tarih,

E. 2010/361 ve K. 2012/20 sayılı kararı: “Bu düzenlemeler karşısında; ithalat işlemleri temsil hükümlerine göre yürütülerek yapılan ithalatlarda beyanı yapan gümrük müşaviri ile hesabına gümrük beyanında bulunulan ithalatçı yükümlü olmakta ve ithalat vergileri kısmen veya tamamen ödenmeksizin giren eşyaya ait vergilerin ödenmesinden, gümrük müşavirlerinin de ithalatçı ile birlikte müteselsilen sorumlu oldukları anlaşıldığından gümrük idaresince, kamu alacağı için aralarında sıra gözeltilmeksizin tahsil edilmeyen alacak nedeniyle cebren takip yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır”.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesindeki hak ihlali koşulu gerçekleşmiş olacaktır.

Son olarak, şirket ortaklarından biri tarafından şirket hakkında tesis edilen tarh işleminin iptali istemiyle açılan davada verilen kararın yerine getirilmemesi halinde⁴⁴⁴ dava açma ehliyetini ele alacak olursak; yargılama neticesinde tarh işleminin iptal edilmesi yönünde karar verilmesi halinde bu yargı kararı şirket hakkında tesis edilen tarh işleminin ortadan kaldırılmasını gerekli kılacağından, yargı kararının gerekleri arasında hem davacı olan ortak bakımından hem de davacı olmayan ortak(lar) bakımından tahsil işlemlerinin tesis edilmemesi bulunmaktadır. Hal böyle iken, şirket hakkında tesis edilen tarh işlemi nedeniyle şirketin davacı olmayan ortağı bakımından tahsil sürecine başlanması ve bu sürecin sürdürülmesi halinde yargı kararının eksik yerine getirilmesi hali meydana gelecek olup bu nedenle uğranılan zararların tazmini istemiyle açılacak davada davacı olmayan ortak(lar) bakımından İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesindeki hak ihlali koşulu gerçekleşmiş olacaktır.

2. Davalı Bakımından

İdari yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten 6526 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihe

⁴⁴⁴ Benzer bir uyuşmazlık için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 09.11.2016 tarih, E. 2016/1200 ve K. 2016/1074 sayılı kararı: *"Davacı tarafından, kendisinin de ortağı olduğu adi ortaklığın bütün borçlarının iptali istemiyle ortaklardan ... tarafından açılan davada, dava konusu vergi borçları, cezaları ve gecikme zamlarının iptali yolunda ... verilen kararın kendi adına da uygulanması istemiyle ... tarihinde yaptığı başvurunun ... ve ... sayılı işlemle reddi üzerine açılan davada ..."*

kadar, idare aleyhine idari yargıda dava açılabilceğı gibi kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine adli yargıda da dava açılması mümkündür⁴⁴⁵. 6526 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiğı tarih olan 06.03.2014 tarihinden itibaren ise yargı kararını yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine dava açılması imkânı bulunmamakta olup yalnızca idare aleyhine dava açılabilir.

Yargı kararlarının yerine getirilmemesi sebebiyle idare aleyhine açılacak davalarda, çoğu zaman, yerine getirilmeyen yargı kararının verildiğı yargılama sürecinde davalı konumunda bulunan idarenin hasım olarak gösterilmesi gerekmektedir⁴⁴⁶. “*Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi dairesi başkanlıkları, vergi daireleri ve takdir komisyonları vergi yargılama hu[k]u[k]unda*

⁴⁴⁵Bkz. s. 197 vd.

⁴⁴⁶Esin, Yüksel-Dündar, Erol, **Danıştay’da Açılacak Tazminat Davaları**, Birinci Kitap: Usul, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara, 1971, s. 242; Kaplan, Gürsel, “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, **İÜHFM**, C. 62, S. 1-2, 2011, s. 371-372 <<http://www.journals.istanbul.edu.tr/ihfm/article/view/1023010557/1023009793>>, (E.T.23.07.2017); Gündüz, F. Ebru, **İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 264. Aynı yönde bkz. Danıştay 9. Dairesi’nin 20.01.1998 tarih, E. 1996/2572 ve K. 1998/67 sayılı kararından aktaran Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., 732: “*İdareden maksadın, idari yargı kararının gereğini yerine getirmekle yükümlü ve vergi davasında hasım mevkiinde bulunan idari birim olduğu ...*”; Danıştay 6. Dairesi’nin 13.12.1995 tarih, E. 1995/1682 ve K. 1995/5045 sayılı kararı: “... [kararların] yerine getirilmemesi durumunda ise bu yargı kararının yerine getirilmemesinden dolayı uğranılan zararın tazmini istemiyle ... mahkeme kararını yerine getirmeyen idare aleyhine doğrudan tazminat davası açılabilceğı ...”.

davalı konumunda olabilirler”⁴⁴⁷. Bu nedenle, yargı kararlarının gereğini yerine getirme yükümlülüğü altında olan bu makamlar, yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararların tazmini istemiyle açılacak davalarda da davalı konumunda olacaklardır.

Öte yandan, Anayasa’nın 138’inci maddesinde yargı kararına uygun davranma ödevi “*yasama ve yürütme organları ile idare*” ye yüklenmiştir. Yargı kararlarının gereğini yerine getirmekle yükümlü olmayan ve fakat yargı kararlarına uygun davranması gereken idarelerin, yargı kararlarına aykırı davranmaları halinde hasım mevkiinde olması da mümkündür. Düzenleyici işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda davalı konumunda olan idare ile bu düzenleyici işlemlerin soyut sebep unsurunu oluşturduğu bireysel işlemlere ilişkin işlem tesis edecek ya da eylemde bulunacak olan idarelerin birbirinden farklı olması⁴⁴⁸, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle açılan davalarda davalı konumunda olan tarafın, yerine getirilmeyen yargı kararındaki davalı idareden farklılaşmasına neden olmaktadır. Söz gelimi, davalı konumunda olmadığı bir dava neticesinde verilen kararın yerine getirilmesini engelleyen, yargı kararına aykırı düzenlemeleri bünyesinde barındıran bir düzenleyici işlemi tesis eden idare, yerine getirmeme nedeniyle açılan davada davalı konumunda bulunabilir.

⁴⁴⁷ Canyaş, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, a.g.m., s. 373.

⁴⁴⁸ Aynı yönde bkz. Altay, a.g.e., s. 365.

F. Süre

Yargı kararlarının yerine getirilmesine ilişkin uyumsuzluklarla ilgili olarak dava açma süresi meselesi pek çok çalışmanın konusunu oluşturmuştur. Gerek öğretide⁴⁴⁹ gerek yargı kararlarında dava açma süresinin başlangıç tarihi⁴⁵⁰ hususunda görüş

⁴⁴⁹ÖZEREN-BAYHAN'a göre "... ilgililer, altmış gün geçtiği halde kararın yerine getirilmemesi halinde idareye başvurmaksızın da dava açabilirler. Bu takdirde dava süresi altmış günlük sürenin bittiği tarihten itibaren başlar" (Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 393); AYANOĞLU'na göre "Yargı kararlarının uygulanmaması üzerine açılan tazminat davaları belli bir süreye bağlı değildir" (Ayanoglu, Taner, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Üzerine Açılacak Tazminat Davalarının Süresi", **Prof. Dr.Aysel Çelikel'e Armağan**, C. 19, S. 1-2, 1999-2000, s. 181, <<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhmohb/article/view/1019003070/1019002660>>,(E.T.13.07.2017)) ; YENİCE/ESİN göre "Altmış gün geçmesinde rağmen karar uygulanmamışsa; ilgili, ilâmın kendisine tebliğ edildiği tarihten başlayarak on yıllık zamanaşımı süresi içinde idareye başvurarak uygulanmasını isteyebilecek, bu isteğin reddi üzerine de Kanunun 10. ve 7. maddeleri uyarınca altmış gün içinde davasını açabilecektir" (Yenice-Esin, a.g.e., s. 605); GÜNDAY'a göre "... ilgili, herhangi bir süre ile bağlı kalmaksızın, hakkında verilen bir yargı kararının uygulanmaması nedeniyle uğradığı zararların tazmini istemiyle doğrudan doğruya tazminat davası açabilmelidir" (Günday, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu", a.g.m., s. 356); ALTAY'a göre "... zamanaşımı süresi içinde her zaman dava açılabileceğinin kabulü gerekmektedir" (Altay, a.g.e., s. 423).

⁴⁵⁰Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 25.12.1997 tarih, E. 1996/2 ve K. 1997/2 sayılı kararının ayrışık oyu: "... daire kararları arasındaki aykırılık, ... dava açma süresinin gün olarak miktarında değil, sürenin başlangıç tarihinin belirlenmesindedir".

birliğinin olduğunun ifade edilmesi güçtür. Şöyle ki, yargı kararlarının yerine getirilmemesinden itibaren on yıl⁴⁵¹ içerisinde idareye İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında başvuru⁴⁵² yapılması, bu başvurunun açıkça reddedilmesi üzerine bu ret işlemi veya başvurunun yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren altmış gün içerisinde cevap verilmemesi halinde oluşan zımni ret işleminin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinde⁴⁵³ öngörülen süre içerisinde dava konusu edilebileceği yönünde yargı kararları⁴⁵⁴ bulunmaktadır.

⁴⁵¹ Türk Borçlar Kanunu'nun 146'ncı maddesinde genel zamanaşımı süresi olarak öngörülen on yıllık zamanaşımı süresinin, idari yargı kararlarının yerine getirilmesi için idareye yapılacak başvuru bakımından geçerli olduğunun kabul edilmesi nedeniyle yargı kararlarının yerine getirilmemesi durumunda da on yıllık başvuru süresinin olduğu ileri sürülmektedir. Bununla birlikte, Danıştay 8. Dairesi'nin 17.05.1989 tarih, E. 1987/984 ve K. 1989/329 sayılı kararının karşı oy gerekçesinde yer alan “İdare mahkemesi kararlarını yerine getirmeyen İdarenin karşı ilgililerce 200[4] sayılı İcra ve İflas Yasasının 39. maddesinden esinlenilerek on yıllık dava süresi tanınması 521 sayılı Danıştay Yasasının yürürlüğe girmesinden beri genel kabul gören bir görüştür” biçimindeki ifadesinden hareketle on yıllık sürenin dayanağı olarak ilama bağlı alacaklar bakımından öngörülen İcra ve İflas Kanunu'nun 39'uncu maddesinin de kabul edildiğinin belirtilmesi gerekir. Aynı yönde bkz. Ayanoglu, a.g.m., s. 174-175, dn. 27, (E.T.12.06.2017).

⁴⁵² Bu başvurunun kararın yerine getirilmesi istemini havi olması gerektiği yönünde bkz. Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 393; Çağlayan, a.g.e., s. 314.

⁴⁵³ “Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.”

⁴⁵⁴ “... 10 yıllık genel zamanaşımı süresi içinde başvuru yapması ve dava açması gerekirken, 10 yıllık sürenin 2008 yılında bitiminden itibaren yaklaşık 7 yıl sonra

yeni bir başvuru yaparak, başvurunun zımnen reddi üzerine ...” açılan davaya ilişkin olarak “... davanın süre aşımı nedeniyle reddinekarar veren İzmir 3. İdare Mahkemesinin 28/11/2016 günlü, E:2015/1316, K:2016/1550 sayılı kararının ...” istinaf başvurusunun reddine dair İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. İdari Dava Dairesi’nin 06.06.2017 tarih, E. 2017/190 ve K. 2017/264 sayılı kararı; Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. İdari Dava Dairesi’nin 30.03.2017 tarih, E. 2016/1237 ve K. 2017/423 sayılı kararı: “... ayırık durumlar dışında genel zamanaşımı süresinin esas alınması ve lehine ilam olan ilgilinin, ilamın kendisine tebliğinden itibaren 10 yıl içinde idareye başvurarak ilam gereklerinin yerine getirilmesini isteyebileceği kabul edilmelidir”; Danıştay 15. Dairesi’nin 20.02.2017 tarih, E. 2015/8133 ve K. 2017/834 sayılı kararı: “ ... bu konuda açılacak davalarda ayırık durumlar dışında genel zaman aşımı süresinin esas alınması ve lehine ilam olan ilgilinin ilamın kendisine tebliğinden itibaren 10 yıl içinde idareye başvurarak ilam gereklerinin yerine getirilmesini isteyebileceğinin kabul edilmesi gerektiği; 10 yıllık sürenin idareye başvuru süresi olduğu, dava açma süresi olmadığı, dolayısıyla başvurmadan sonraki durumu, 2577 sayılı Kanunun 7 ve 10. maddeleri kapsamında değerlendirmek gerektiği açıktır. ... Yargı kararlarının yerine getirilmesinin istenilmesinin de 2577 sayılı Yasanın 10. maddesi kapsamında bir başvuru olduğu açıktır”; Danıştay 10. Dairesi’nin 16.12.2003 tarih, E. 2002/7659 ve K. 2003/5195 sayılı kararı: “ ... ilgililerin, idari yargı yerince verilen bir kararın uygulanması istemiyle on yıllık zamanaşımı süresi içinde idareye başvurarak bu kararın uygulanmasını istemeleri, bu isteklerinin reddi üzerine 2577 sayılı Yasanın 10. maddesinde belirtilen süre içinde dava açmaları olanaklıdır”. Aynı yönde bkz. Danıştay 8. Dairesinin 17.05.1989 tarih, E. 1988/808 ve K. 1989/395 sayılı kararından aktaran Yılmaz, a.g.e., s. 216.

Diğer yandan, yargı kararlarının yerine getirilmemesinden itibaren beş yıl⁴⁵⁵ içerisinde yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemiyle başvuru yapılması ve bu başvurunun reddedilmesi üzerine İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 7’nci maddesinde öngörülen süre içerisinde dava açılabileceği yolunda bir yargı kararı⁴⁵⁶ da bulunmaktadır.

⁴⁵⁵ Beş yıllık dava açma süresinin dayanağı olarak mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 93’üncü maddesindeki “*Taallük ettiği senei maliyenin hitamı tarihinden itibaren beş sene zarfında ashabı tarafından meşru bir mazerete müstenit olmaksızın tahriren talep ve takip olunamamaktan veya evrakı ibraz edilmemekten dolayı tediye olunamıyan düyun müruru zamana uğrıyarak Devlet menfaatine sakıt olur*” biçimindeki hüküm gösterilmektedir (Bkz. Danıştay 5. Dairesi’nin 09.12.1987 tarih, E. 1986/1394 ve K. 1987/1740 sayılı kararı). Bu hükmün bulunduğu Kanun’u yürürlükten kaldıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda da (34’üncü maddesinde) aynı minvalde “*İlgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde alacaklıları tarafından geçerli bir mazerete dayanmaksızın, yazılı talep edilmediğinden veya belgeleri verilmediğinden dolayı ödenemeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak kamu idareleri lehine düşer*” hükmüne yer verilmiştir. Bahsi geçen hüküm incelendiğinde, doğrudan yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinin düzenlenmediği görülmektedir; ancak yerine getirmeme nedeniyle ortaya çıkan zarara karşılık gelen tutar idare bakımından borç/ilgilisi bakımından alacak niteliğinde olduğundan hükümde “alacak/borç” ibarelerinin yer alması nedeniyle anılan hükmün dayanak olarak gösterildiğini düşünmekteyiz.

⁴⁵⁶ Danıştay 5. Dairesi’nin 09.12.1987 tarih, E. 1986/1394 ve K. 1987/1740 sayılı kararı: “... idareden alacağı olan kimselerin maddede [1050 sayılı Kanun’un 93’üncü maddesinde] öngörülen beş yıllık süre içinde idareye başvurarak alacaklarını talep

Bazı yargı kararlarında⁴⁵⁷ ise, yargı kararlarının İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde öngörülen azami süre içerisinde yerine getirilmemiş olması halinde, bu tarihten itibaren İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinde öngörülen süre içerisinde dava açılabilceğı belirtilmektedir. Bu çıkarım, yargı kararlarının yerine getirilmemesinin "idari işlem" olduğı kabulünden kaynaklanmaktadır. Zira, idari işleme karşı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca doğrudan dava açılabilceğı gibi, 11'inci maddesinin ilk fıkrası uyarınca dava açılmadan önce idari başvuru yapılması da mümkündür. Bu görüş ile

etmeleri ve bu isteklerinin reddi halinde İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen süreler içinde idari dava açmaları yasal zorunluluk olmaktadır".

⁴⁵⁷Danıştay 6. Dairesi'nin 30.01.2007 tarih, E. 2004/831 ve K. 2007/453 sayılı kararı:

"... davacının 30 gün içinde mahkeme kararı gereğini yerine getirmeyen idareye karşı sonraki 60 gün içinde iptal kararına göre işlem yapılmaması nedeniyle uğradığı zararın tazmini istemiyle dava açması gerekirken ..."; Danıştay 6. Dairesi'nin 25.02.1992 tarih, E. 1990/1958 ve K. 1992/714 sayılı kararı: "... davacının 60 gün içinde mahkeme kararı gereğini yerine getirmeyen idareye karşı sonraki 60 gün içinde iptal karar[ın]a göre işlem yapılmaması nedeniyle uğradığı zararın tazmini istemiyle dava açması gerekirdi"; Danıştay 6. Dairesi'nin 13.12.1995 tarih, E. 1995/1682 ve K. 1995/5045 sayılı kararı: "... [kararların] yerine getirilmemesi durumunda ise bu yargı kararının yerine getirilmemesinden dolayı uğranılan zararın tazmini istemiyle sonraki altmış günlük süre içerisinde mahkeme kararını yerine getirmeyen idare aleyhine doğrudan tazminat davası açılabilceğı gibi, uğradığı zararın tazmini istemiyle idareye yapılan başvuru üzerine anılan Yasanın 11. maddesinde belirlenen süreler dikkate alınmak suretiyle de dava açılabilceğini kabul etmek gerekmektedir".

paralel olarak, bazı yargı kararlarında⁴⁵⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde öngörülen azami süre içerisinde, yargı kararlarının yerine getirilmemiş olması halinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca başvuru yapılması ve bu başvurunun reddedilmesi üzerine bu ret işlemi veya başvurunun yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren altmış gün içerisinde cevap verilmemesi halinde oluşan zımni ret işleminin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinde öngörülen süre içerisinde dava konusu edilebileceği ifade olunmaktadır.

Yukarıda belirtilen yargı kararlarından anlaşıldığı üzere, dava açma süresinin başlangıç tarihi bakımından farklı görüşler bulunmaktadır; bu çelişkili durum idari yargı kararlarının etkinliğini zedeleyeceğinden içtihat birliğine varılması gerekmektedir⁴⁵⁹.

⁴⁵⁸ Danıştay 6. Dairesi'nin 13.12.1995 tarih, E. 1995/1682 ve K. 1995/5045 sayılı kararı:

“... [kararların] yerine getirilmemesi durumunda ise bu yargı kararının yerine getirilmemesi durumunda ise bu yargı kararının yerine getirilmemesinde dolayı uğranılan zararın tazmini istemiyle sonraki altmış günlük süre içerisinde mahkeme kararını yerine getirmeyen idare aleyhine doğrudan tazminat davası açılabileceği gibi, uğradığı zararın tazmini istemiyle idareye yapılan başvuru üzerine anılan Yasanın 11. maddesinde belirlenen süreler dikkate alınmak suretiyle de dava açabileceğini kabul etmek gerekmektedir”.

⁴⁵⁹ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun 25.12.1997 tarih, E. 1996/2 ve K. 1997/2 sayılı kararının karşı oy gerekçesinde “İdari uyumsuzluğun türünün bu [yargı kararının yerine getirilmesi] yükümlülüğün süresini uzatması veya tersine diğer uyumsuzluk türlerinde geçerli olana nazaran kısaltması düşünülemez. Bu süre ya 5 ya 10 yıldır ya da idarenin söz konusu yükümlülüğü herhangi bir süreyle sınırlı değildir. ... sözü edilen konularda içtihat aykırılıklarının varlığı, idari yargı kararlarının etkinliği, yargıya ve hukuk devletine olan vatandaşların inanç ve güvenleri, hukuka bağlı idare anlayışları bakımlarından, giderilmesi güç kayıp zarar ve aşınmalara

Buna karşın, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından inceleme konusu yapılmış olan bu meseleye ilişkin olarak, 25.12.1997 tarih, E. 1996/2 ve K. 1997/2 sayılı karar ile, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararların kesinleşme aşamasının farklı olması sebebiyle dava açma süresinin belirlenmesi hususunda görüş birliğine varılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle içtihadın birleştirilmesine yer olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde, ilgililerin yargı kararlarının yerine getirilmesini sağlamak için idareye başvurmalarının gerekli olup olmadığı -ve gerekli olduğu yönünde sonuca ulaşıldığı takdirde bu başvurunun yapılması gereken süre- belirtilmemiştir⁴⁶⁰. Yukarıda açıklandığı üzere, yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesi için, idareye, yargı kararının yerine getirilmesi amacıyla bir başvuru yapılmasına gerek bulunmamaktadır⁴⁶¹. Ancak, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesinde⁴⁶², idari eylemler nedeniyle ilgililerin

neden olabilecek niteliktedir. ... Böyle bir durumda; içtihat birliğine varılmasının kaçınılmazlığı ortada iken, sorun yaratacağının kabulünü anlamak mümkün değildir”.

⁴⁶⁰ Danıştay 8. Dairesi'nin 17.05.1989 tarih, E. 1987/984 ve K. 1989/329 sayılı kararı.

Aynı yönde bkz. Yenice-Esin, a.g.e., s. 604.

⁴⁶¹ Bkz. s. 74.

⁴⁶² “İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir.”

haklarının ihlal edilmesi halinde, bu eylemlerin yazılı bildirim tarihinden veya öğrenildiği tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içerisinde ilgililerce başvuru yapılması ve bu başvurunun reddedilmesi halinde ret cevabının tebliğini izleyen günden itibaren dava açma süresi içerisinde tam yargı davası açılabileceği öngörülmektedir. Bu çerçevede, idari eylemden doğan zararın tazmini istemiyle tam yargı davası açılmadan önce, idareye başvuru yapılması önkoşulunun bulunduğu görülmektedir. Böylelikle, yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi niteliği itibarıyla “idari eylem” olduğundan⁴⁶³, bu tür bir eylem nedeniyle ortaya çıkan zararların tazmini istemiyle dava açılması için, öncelikle, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 13’üncü maddesi uyarınca zorunlu idari başvuru yolunun tüketilmesi ve bu bağlamda yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararların tazmin edilmesi istemiyle bir başvuru yapılması gerekmektedir⁴⁶⁴. Bu noktada önem arz eden

⁴⁶³ Bkz. s. 204 vd.

⁴⁶⁴ Aksi yönde bkz. Danıştay 5. Dairesi’nin 08.07.2005 tarih, E. 2004/5997 ve K. 2005/3465 sayılı kararı ve Danıştay 5. Dairesi’nin 11.04.2001 tarih, E. 1999/6313 ve K. 2001/1183 sayılı kararı: “ ... yargı kararıyla saptanmış olan bir hukuka aykırılığın kendisinin ya da sözü edilen yargı kararının uygulanmaması sonucu süre gelen hukuk dışılığı yarattığı zararın 2577 sayılı Yasanın 28/3. maddesi uyarınca tazmini için dava açmadan önce idareden bir <ön karar> alma zorunluluğu bulunmamaktadır”. GÜNDAY’a göre yargı kararlarının yerine getirilmemesinden doğan zararların tazmini istemiyle dava açılmasından önce idareye başvuru yapılmasının gerekli görülmesi, yargı kararlarının yerine getirilmemesinden doğan zararların tazmini istemiyle açılacak tazminat davalarının tam yargı davası kategorisinde görülmesinden kaynaklanmaktadır (Günday, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, a.g.m., s. 356).

husus şudur ki, başvurunun konusu, yargı kararının yerine getirilememesi nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemi olmalıdır⁴⁶⁵.

Sözü edilen başvurunun yapılması gereken süre bakımından, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesi irdelenmelidir. Bu bağlamda, hükümde, idari eylemlerin yazılı bildirim tarihinden veya öğrenildiği tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içerisinde başvuru yapılması öngörüldüğünden, yargı kararlarının yerine getirilmemesi biçiminde ortaya çıkan eylemin yerine getirilmesi gereken ve fakat yerine getirilmediği andan itibaren beş yıl içerisinde yargı kararının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemiyle başvuru yapılması gerekmektedir. Buna karşın, yargı kararlarının yerine getirilmemesi durumu süreklilik arz eden bir yapıda olduğundan⁴⁶⁶, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen sürelerin yargı kararlarının yerine getirilmemesi özelinde uygulanamamasına neden olmakta ve bu suretle süre sınırlaması olmaksızın başvuru yapılması imkânını doğurmaktadır. Dolayısıyla, bir yargı kararının yerine getirilmesinin mümkün olduğu andan itibaren -yerine getirilmediği süre boyunca- bu nedenle

⁴⁶⁵ Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, a.g.e., s. 727.

⁴⁶⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 13.04.1995 tarih, E. 1994/3382 ve K. 1995/1690 sayılı kararı:

“İdarenin mahkeme kararlarını yerine getirmekten kaçınması veya icrada gecikmesi yolundaki davranışı süregelen bir tutumu ifade ettiğinden ve mahkeme kararı zamanın geçmesiyle önemini ve etkisini kaybetmeyeceğinden, bu halin doğurduğu zararların talep ve dava edilmesini bir süreyle sınırlamakta mümkün değildir”;

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 18.06.1993 tarih, E. 1992/301 ve K. 1993/74 sayılı kararı: *“İdarenin, vergi mahkemesi ve Danıştay ilamını infazdan kaçınması, olumsuz ve süregelen bir tutumu olduğundan ve mahkeme hükmü zamanın geçmesi ile değer ve etkisini kaybetmeyeceğinden, bu nedenle doğan zararların talep ve dava edilmesini süre ile sınırlamak mümkün ve doğru değildir”.*

uğranılan zararın tazmini istemiyle idareye İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11’inci maddesi kapsamında başvuru yapılması ve bu başvurunun açık bir biçimde reddedilmesi üzerine bu ret işlemi veya başvurunun yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren altmış gün içerisinde cevap verilmemesi halinde meydana gelen zımni ret işlemi nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 7’nci maddesi uyarınca dava açılması gerekir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar, yargı kararlarının gereklerine uygun bir işlem tesis edilmemiş veya eylemde bulunulmamış olması halinde ortaya çıkan “hiç yerine getirmeme” haline ilişkindi. Zira, yargı kararlarının gereği gibi yerine getirilmemesi halinde, yargı kararının icaplarına uygun olmasa da bir işlem veya eylem bulunmaktadır. Bu nedenle, dava açma süresinin başlangıç tarihi İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun ilgili hükümlerine göre belirlenecektir. Yargı kararının yerine getirilmemesi halinin bir işlem biçiminde ortaya çıkmış olması halinde, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2’nci maddesi gereğince bu işlemin iptali istemiyle iptal davası veya bu işlem nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemiyle tam yargı davası açılabileceği gibi, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11’inci maddesi uyarınca bu işlemin ortadan kaldırılması istemiyle başvuru da yapılabilecektir. Öte yandan, yargı kararının yerine getirilmemesi halinin eylem biçiminde ortaya çıkmış olması halinde ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 13’üncü maddesi gereğince, öncelikle, sözü edilen idari eylemin ortadan kaldırılması istemiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11’inci maddesi kapsamında bir başvuru yapılması gerekmektedir. Bu başvurunun açık bir biçimde reddedilmesi üzerine bu ret işlemi veya başvurunun yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren altmış gün içerisinde cevap verilmemesi halinde oluşan zımni ret işlemi nedeniyle uğranılan zararın tazmini istemiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 7’nci maddesi uyarınca dava açılması mümkündür.

Yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde uğranılan zararların tazmini istemiyle açılacak davalar bakımından dava açma süresinin başlangıç tarihinin tespit edilmesinin ardından, dava açma süresinin saptanması icap etmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesine göre; *“Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür”* Bu çerçevede, yargı kararlarının yerine getirilmemesi özelinde ayrı bir dava açma süresi öngörülmemiş olduğundan anılan hüküm bu davalar bakımından da uygulanabilir nitelik taşımaktadır. Bu çalışmanın vergi yargılama hukukunu konu edinmesi sebebiyle belirtmek gerekir ki, vergi yargısı kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi halinde dava açma süresi İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca otuz gündür.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesi ve yerine getirilmemesi konusunu incelemeyi amaç edinmiş olan bu çalışmanın ilk bölümünde, yargı kararlarının yerine getirilmesi ile ilintili olan anayasal hükümler ve anayasal hükümlere paralel doğrultuda düzenlenmiş olan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilgili hükmü değerlendirme konusu yapılmıştır. Bu çerçevede, yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesi hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmazları arasında yer almaktadır. Keza, hukuk devleti ilkesinin gerekleri arasında olan idarenin yargı yolu ile denetimi ve adil yargılanma hakkı da yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesini kapsamaktadır. Ne var ki, Anayasa'nın 2'nci, 36'ncı ve 125'inci maddelerinde yukarıda belirtilen ilkelere yer verilmesinin yanında, yargı kararlarının gecikmeksizin yerine getirilmesi gerekliliği de Anayasa'nın 138'inci maddesinde açık bir biçimde düzenlenmiştir. Bununla birlikte, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde idari yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesi gerektiği ifade olunmaktadır.

Bu gerekliliğe karşın, çalışmanın ikinci bölümünde yer verilen vergi yargısı kararları idari yargı -ve vergi yargısı- kararlarının yerine getirilmesi ile yükümlendirilmiş olan idarenin bu yükümlülüğünü yerine getirmediğine işaret etmektedir. Hiç yerine getirmeme ve gereği gibi yerine getirmeme (geç yerine getirme-eksik/hatalı yerine getirme-biçimsel yerine getirme) olarak ortaya çıkan yerine getirilmeme halleri(vergi hukukunda karşılaşılabilen çeşitli durumlar çerçevesinde) çalışmanın ikinci bölümünde tasnif edilmiştir. Özetle,

- Yargı kararının hiç yerine getirilmemesi nedeniyle verginin tahakkuk etmemesinin, tahsil zamanaşımının işlemeye başlamamasına neden olduğu ve bu durumun da mükellefin mülkiyet hakkına sınırsız bir müdahale niteliğini taşıdığı;

- Yargı kararının yerine getirilmesi bağlamında yapılması gerekenin çoğunlukla bir miktar paranın ödenmesi olduğu vergi yargısı kararlarının, yerine getirilmesinde gecikme halinde, mükellefe İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 6’ncı fıkrası uyarınca faiz ödeneceği; bahsi geçen faizin başlangıç tarihinin anılan maddenin 6’ncı ve 1’inci fıkrasının birlikte okunması ile üç döneme ayrılmak suretiyle belirlenmesi gerektiği; İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 6’ncı fıkrasında “*vergi davası*” ibaresinin kullanılmasının dava neticesinde bir miktar paranın ödenmesinin zorunlu olmadığı vergisel uyumsuzlukların bulunması nedeniyle isabetli olmadığı;
- İlk derece mahkemesi tarafından karar verilmeden önce ihtiyari veya zorunlu (kanun gereği) olarak ya da karar verildikten sonra zorunlu (kanun gereği) olarak ödeme yapılmasının ardından, davanın kabulü yönünde davanın sonuçlanması halinde mükellef tarafından yapılan ödemelerin mükellefe iade edilmesi gerektiği (davanın reddi yönünde verilen kararın üst derece mahkemesi tarafından bozulması halinde ise, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 52’inci maddesinin 4’üncü fıkrası gereğince ilk derece mahkemesinin kararının yürütülmesi durduğundan, ilk derece mahkemesi kararının ardından İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesi gereğince kararın yerine getirilmesi açısından tesis edilen işlem ya da bulunulan eylemin ortadan kaldırılması gerekmesine karşın, İdari Yargılama Usulü Kanunu’na aykırı olarak Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nin 228’inci maddesinde Danıştay tarafından bozma kararı verilmesi haline özgü olarak, bozma kararının ilk derece mahkemesinden karar gelinceye kadar uygulanmayacağının düzenlendiği); ödenen tutarın mükellefe iade edilmesi için -gerek ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tesis edilen tarh işleminin iptali istemiyle gerek re’sen, idarece, ikmalen tarh işlemlerinin iptali istemiyle açılan davalarda- mükellefin

- bu minvalde bir başvuru yapmasının gerekli olmadığı; mükellefin ödediği tutar ile birlikte yoksun kaldığı ekonomik getirilerin mükellefe iade edilmesini iptal kararının sağlamadığı ve bu nedenle iadenin faizi içermeksizin yapılması halinde yargı kararının eksik/hatalı yerine getirilmesi olarak nitelendirilemeyeceği;
- Ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davalarda dava konusu işlemin hukuka uygun olduğunun saptanması halinde yargı kararının kesinleşmesinin beklenmesine gerek olmaksızın haksız çıkma zammının talep edilmesi gerektiği; aksi durumun yargı kararının geç yerine getirilmesi niteliğinde olacağı;
 - Üç kat vergi ziyai cezasını konu edinen idari işleminin iptali istemiyle açılan davada, *-Anayasa'nın 125'inci ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'inci maddelerine aykırı bir biçimde-* üç kat vergi ziyai cezasının bir kata indirilmesi yönünde karar verildiği takdirde, uzlaşma görüşmelerine katılma hakkının mükellefe veya ceza muhatabına verilmesinin iptal kararının gerekleri arasında yer aldığı; aksi halin eksik/hatalı yerine getirme teşkil edeceği;
 - Vergi inceleme raporları hakkında açılan dava neticesinde verilen yargı kararlarının yerine getirilmesi kapsamında *-vergiyi doğuran olayın doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl içerisinde ise-* mükellef hakkında yeniden vergi incelemesi yapılarak yeni bir inceleme raporu düzenlenmesi gerektiği; mükellefin ilgili dönem beyannamesinde düzeltme yapılmasına ilişkin olarak vergi dairesi tarafından işlem tesis edilmesi veyahut mükellefe ilgili dönem beyannamesinde düzeltme yapması gerekliliğine ilişkin bildirim yazısı gönderilmesi hallerinin yargı kararının hatalı yerine getirilmesi olduğu;
 - Mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada ilgili mükellef hakkında ilgili dönem ve ilgili vergi türü bakımından tesis edilen mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin iptal edilmesine dair verilen kararın yerine getirilmesi için, öncelikle, mükellefiyet kaydının terkin edilmesi;

sonrasında hukuka aykırı olduğu tespit edilen mükellefiyet tesis edilen dönem ve vergi türü ile aynı olan tarh işleminin/tahsil sürecindeki idari işlemlerin de ortadan kaldırılması gerektiği;

- Tarh işleminin iptaline ilişkin kararın gereğinin yerine getirilmesi kapsamına amme alacağının güvence altına alınmasına ilişkin işlemlerin ortadan kaldırılmasının dahil olmadığı;
- Tarh işlemin iptali istemiyle açılan davada verilen kararın yerine getirilmesi için, öncelikle, tarh işleminin ortadan kaldırılması; sonrasında hukuka aykırı olduğu saptanan tarh işlemi ile tespit edilen verginin ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan ödeme emrinin/haciz işleminin de ortadan kaldırılması gerektiği;
- Ödeme emrinin iptali yönünde verilen yargı kararının yerine getirilmesi, ödeme emrinin ortadan kaldırılması ile birlikte tahsil sürecinde tesis edilmiş diğeri işlemlerin de ortadan kaldırılmasını gerekli kıldığı;
- Tarh işleminin iptaline ilişkin yargı kararının gerekçesinde işaret edilen *-zaman bakımından yetki unsuru hariç-* yetki unsuru ve şekil unsuru bağlamındaki eksikliklerin giderilerek yeniden tarh işleminin düzenlenebileceği; *-çalışmanın ilgili kısımlarında ortaya koyulan bazı haller saklı kalmak kaydıyla-* konu, sebep, amaç unsuru bağlamındaki sakatlık bulunması durumunda ise tarh işleminin tekrar tesis edilmesinin yargı kararının biçimsel yerine getirilmesi olarak nitelendirileceği;
- Mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlemin iptalinden sonra aynı sonucu doğuran yeni bir mükellefiyet tesisi işlemi veya mükellefiyet tesis edilmesinin hukuka aykırı olduğu tespit olunan dönem ve vergi türü ile aynı dönem/vergi türüne ilişkin olarak tarh işlemi veya tahsil sürecine ilişkin bir işleminin tesis edilmesinin biçimsel yerine getirme niteliğinde olduğu;

– Vergilendirmeye ilişkin bir düzenleyici işlemin iptaline ilişkin olarak verilen karar sonrasında davalı idarenin aynı konuya ilişkin olarak yeni bir düzenleme yapması hali biçimsel yerine getirme olarak nitelendirilirken, iptal edilen işlemle aynı sonucu doğuran işlemin bir başka idari makam tarafında tesis edilmesi halinde bu durumun nitelik itibarıyla biçimsel yerine getirme olmadığı; yönünde belirlemeler yapılmıştır.

Yargı kararlarının yerine getirilmesini öngören -Anayasa ve İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yer alan- hükümlerin yanında, yargı kararlarının yerine getirilmesini sağlamaya yönelik bir takım mekanizmaları öngören düzenlemelerin bulunduğu da gözlemlenmiştir. Bu mekanizmalardan biri olan yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde gündeme gelen mali sorumluluk çalışmanın üçüncü bölümünde vergi yargısına ilişkin özellik arz eden durumları da içeren bir biçimde irdelenmiştir. Bu çerçevede, *“yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle uğranılan zararların tazmini istemiyle idare aleyhine açılacak tazminat davaları”*nı öngören İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 3’üncü fıkrası, idarenin mali sorumluluk tehdidi ile yargı kararının yerine getirilmesine teşvik edilmesini amaçlamaktadır. Bununla birlikte, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında 6526 sayılı Kanun’un⁴⁶⁷ 18’inci maddesi ile yapılan değişikliğe kadar kamu görevlisi aleyhine dava açılabilmesi imkânının bulunması da yine aynı gayedendir. Kamu görevlileri aleyhine dava açılabilmesi olanağı, öğretide⁴⁶⁸, yargı kararlarının yerine getirilmesinin sağlanması bakımından etkili bir yol olarak görülmekteydi. Mezkûr hükmün

⁴⁶⁷ 6526 sayılı Terörle Mücadele Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 06.03.2014 tarih ve 28933 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁶⁸ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, a.g.e., s.723; Günday, *“İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”*, a.g.m., s. 357.

Anayasanın 129'uncu maddesinin 5'inci fıkrasına aykırı olduğu⁴⁶⁹ ifade edilse de, Anayasa Mahkemesi⁴⁷⁰ hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığına karar vermiştir; buna karşın, anılan hükümde 6526 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmak suretiyle kamu görevlileri aleyhine dava açılabilmesi imkânı ortadan kaldırılmış; yalnızca idare aleyhine dava açılmasına olanak tanınmıştır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde öngörülen dava ister tercihen idare aleyhine açılsın ister zorunlu olarak idare aleyhine açılsın, yargı kararının yerine getirilmemesinde kusuru bulunan kamu görevlisine anayasal⁴⁷¹ ve yasal⁴⁷² düzenlemeler uyarınca rücu edilmesi imkânı bulunmaktadır. Bunlar dışında, mali sorumluluk bakımından değinilmesi gereken son nokta, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle devletin mali sorumluluğudur⁴⁷³. İdari ve yargısal yollara yapılan başvurulardan olumlu bir sonuç elde edilememesi halinde, çalışmanın birinci bölümünde açıklandığı üzere yargı kararlarının yerine getirilmesi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile de güvence altına

⁴⁶⁹Günday, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, a.g.m., s. 357.

⁴⁷⁰Anayasa Mahkemesi'nin 11.10.2012 tarih ve 28494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 27.09.2012 tarih, E. 2012/22 ve K. 2012/133 sayılı kararı.

⁴⁷¹Anayasa'nın 129'uncu maddesinin 5'inci fıkrası: “*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.*”

Anayasa'nın 40'inci maddesinin 3'üncü fıkrası: “*Kişinin, resmî görevliler tarafından vâki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.*”

⁴⁷²Devlet Memurları Kanunu'nun 13'üncü maddesi: “*Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.*”

⁴⁷³Yılmaz, a.g.e., s. 187-200.

alınan bir takım hakların kapsamında yer aldığından, yargı kararlarının yerine getirilmediği bir devlet aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurulması ve devletin mali sorumluluğunun gündeme getirilmesi mümkündür.

Bu çalışmanın inceleme konusunun dışında olan idari, cezai ve siyasi sorumluluk bakımından ise, yargı kararları yerine getirilmediği takdirde, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesi ile idareye -ve idari faaliyetler kamu görevlileri eliyle gerçekleştiğinden kamu görevlilerine- yüklenen yargı kararlarının yerine getirilmesi görevinin hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi hali söz konusu olmaktadır. Bu durumda da, görevini yerine getirmeyen kamu görevlisinin idari⁴⁷⁴, cezai⁴⁷⁵ ve siyasi⁴⁷⁶ sorumluluğu tezahür etmektedir. Öğretide⁴⁷⁷ 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'un 2'nci maddesi ile

⁴⁷⁴Uler, a.g.e., s. 103-104, dn. 54; Altay, a.g.e., s. 518-523; Çağlayan, a.g.e., s. 310; Yılmaz, a.g.e., s. 263-268.

⁴⁷⁵ Öğretide (Uler, a.g.e., s. 143; Özdeş, a.g.m., s. 43), yargı kararının yerine getirilmemesi, "görevi ihmal", "görevin kötüye kullanılması" ve "Anayasayı ihlal" olarak değerlendirilmektedir. CANDAN'a göre bu durum "Anayasayı ihlal" suçuna vücut vermektedir (Candan, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanması", a.g.m., s. 259).

⁴⁷⁶ Yargı kararlarının gereğini yerine getirmeyen veya yargı kararlarına uygun davranmayan kamu görevlisinin, merkezi idare teşkilatı içerisinde yer alan bakanlıkta en üst hiyerarşik amir konumunda olan bakan olması halinde ise siyasi sorumluluk gündeme gelecektir (Özdeş, a.g.m., s. 39; Mumcu, a.g.m., s. 116-121; Çağlayan, a.g.e., s. 313; Yılmaz, a.g.e., s. 269).

⁴⁷⁷ Candan, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanması", a.g.m., s. 259; YILDIRIM'a göre "Yargı kararını uygulamamak gibi bir kamusal yetki kullanılamayacağına göre, bu davranışın, görev sebebiyle işlenmiş bir suç olmadığı düşünülerek savcıların dava açabilmelerine imkan tanınmalıdır" (Yıldırım, a.g.m., s. 159).

kamu görevlilerinin yargılanabilmeleri amacıyla dava açılabilmesi için ilgili idari makamlardan izin alınması gerekliliğinin öngörülmesinin cezai sorumluluğun işlevselliğini sekteye uğrattığı ileri sürülmektedir.

Sonuç olarak, “[m]evzuat ve içtihatlarda öngörülen ... hukuksal önlemler; idari yargı kararlarını uygulamayan devletin ve idarenin mali yönden; kamu görevlisinin ise, duruma göre; mali, cezai, idari ve siyasi yönlerden sorumlu tutulması olarak özetlenebilecek yaptırım mekanizmalarından ...”⁴⁷⁸ oluşmaktadır. Bu bağlamda, yargı kararlarının yerine getirilmesini sağlamaya yönelik pek çok mekanizmanın bulunduğu görülmektedir⁴⁷⁹.

Pozitif hukukta yargı kararlarının yerine getirilmesi gerekliliğini ve bu gerekliliğe uygun davranılmaması halinde karşılaşılabilecek yaptırımları öngören düzenlemelerin varlığının, yargı kararlarının yerine getirilmemesi sorununun çözümü için yeterli olması gereklidir. Bu minvalde yukarıda belirtilen düzenlemelerin mevcudiyetine karşın, yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi hali ile karşılaşıyor ise, bu sorunun çözümü siyasi, sosyolojik ve psikolojik bir zeminde tartışılması gereken bir husus olup sorunu hukuki açıdan ele alan bu çalışmanın konusu dışına çıkmaktadır.

Ne var ki, idari yargı kararlarının yerine getirilmesini sağlamaya yönelik olarak atılacak her adımın, yargı kararlarının yerine getirilmesinde müspet bir etkisi bulunacağına şüphe bulunmamaktadır. İdari yargı ve vergi yargısı arasındaki yakın ilişki nedeniyle idari yargı kararlarının yerine getirilmesini sağlamaya yönelik olarak sisteme dahil edilen mekanizmalar, vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesinin sağlanmasına da katkı sağlayacaktır. Bu bağlamda, pek çok çalışmada idari yargı

⁴⁷⁸Yılmaz, a.g.e., s. 186.

⁴⁷⁹Anayasal ve yasal düzenlemelerin yargı kararlarının yerine getirilmesini sağlayacak yeterlilikte olduğu yönünde bkz. Özeren-Bayhan, a.g.e., s. 435.

kararlarının yerine getirilmemesi meselesine dair çözüm önerileri sunulmuştur. Bu sorun, mevzuatta değişiklik yapılmaksızın çözülmeye çalışılabileceği gibi, değişiklik yapılmak suretiyle de sorunun çözülmeye çalışılması da mümkündür.

Söz gelimi, yargı kararlarının yerine getirilmesine ilişkin süre sorunu, bu çalışmanın ikinci bölümünde saptandığı üzere, yargı kararlarının gecikmeksizin yerine getirileceğini öngören İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesinin ilk fıkrasının anlamlandırılmasında hataya düşülmesinden kaynaklandığından mevzuatta değişiklik yapılmaksızın çözümlenmesi mümkündür. Bahsi geçen bölümde yer verilen yargı kararları, sözü edilen hükümde azami olarak öngörülen “otuz günlük süre”nin yargı kararlarının yerine getirilmesinin süresi olarak algılandığını göstermektedir⁴⁸⁰. Oysaki, hükümde, yargı kararının “gecikmeksizin” başka bir ifadeyle derhal, mümkün olan ilk anda yerine getirilmesi gerektiği öngörülmektedir⁴⁸¹.

İdari yargı kararlarının yerine getirilmesini sağlamaya yönelik olarak mevzuatta değişiklik yapılmak suretiyle sorunun çözümü için öğretide ileri sürülen mekanizmalara bakıldığında, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28’inci maddesindeki “gecikmeksizin” ibaresi yerine “derhal” ibaresinin getirilmesi⁴⁸², “otuz günü geçemez” ibaresinin çıkarılarak yargı kararın yerine getirilmesi için sürenin gerekli olup olmadığının takdiri ve gerek varsa sürenin belirlenmesinin idari yargı yerine

⁴⁸⁰“Otuz günü geçemez” ibaresinin çıkarılarak yargı kararının yerine getirilmesi için bir süre tanınmasının gerekli olup olmadığının takdiri ve (gerek varsa) sürenin belirlenmesinin idari yargı yerine verilmesi gerektiği yönünde bkz. Candan, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanması”, a.g.m., s. 262.

⁴⁸¹ “Gecikmeksizin” ibaresinin “derhal” ibaresi ile değiştirilmesi gerektiği yönünde bkz. Candan, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanması”, a.g.m., s. 262.

⁴⁸²Candan, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanması”, a.g.m., s. 262.

verilmesi⁴⁸³, yargı kararlarının yerine getirilmemesi halinde parasal itaatsizlik cezası öngörülmesi⁴⁸⁴, yargı kararlarının yerine getirilmemesinin ayrı bir suç olarak düzenlenmesi⁴⁸⁵, yargı kararlarının yerine getirilmemesinin 4483 sayılı Kanun kapsamından çıkarılması⁴⁸⁶, manevi tazminat davalarında idarenin cezalandırılması anlamına gelecek kadar yüksek miktarda tazminata hükmedilmesi⁴⁸⁷, yargıcın idareye yargı kararlarının yerine getirilmesine ilişkin yargısal emir vermesi⁴⁸⁸, idarenin yargı kararlarının gereklerine uygun ve zamanında yerine getirilip getirilmediğini saptama

⁴⁸³Candan, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanması”, a.g.m.

⁴⁸⁴Ayrıntılı bilgi için bkz. Özeren, Ahmet Şükrü, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasıyla İlgili Bir Yasa Çevirisi”, **DD**, Y. 11, S. 40-41, 1981, s. 3-6; Özeren, Ahmet Şükrü, “İdari Yargı Yerleri Kararlarının Uygulanması Sorunu Hakkında Bir Çeviri”, Y. 7, **DD**, S.26-27, 1977, s. 42-54; Özeren, Ahmet Şükrü, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasıyla İlgili Bir Karamame Çevirisi”, Y. 12, **DD**, S.46-47, 1982, s. 3-5.

⁴⁸⁵Yıldırım, a.g.m., s. 159.

⁴⁸⁶Candan, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanması”, a.g.m., s. 259.

⁴⁸⁷Yıldırım, a.g.m., s. 157.

⁴⁸⁸Yıldırım, a.g.m., s. 161; Yılmaz, a.g.e., s. 227. Bazı yazarlara göre bu mekanizma için idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceğine ilişkin hükmün kaldırılması gerekirken (Onar, a.g.e, C. 3, s. 1790; Yıldırım, a.g.m., s. 161.), bazı yazarlara göre ise idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceğine ilişkin hükmün varlığı yargısal emir verilmesini engellememektedir (Uler, a.g.e., s. 115, Güran, Sait, “Anayasa’nın Kuvvetler Ayrılığı İlkesine ve Yönetim Yargı İlişkilerine Bakış Açısında Değişiklik”, **AYD**, 1994, C. 11, s. 199, <http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg11/saitguran.pdf>, (E.T.25.07.2017); Yılmaz, a.g.e., s. 227).

görevinin Danıştay Başsavcılığı'na⁴⁸⁹/yeni oluşturulacak Koruyucu Daire'ye verilmesi⁴⁹⁰, Anayasa'nın 125'inci maddesine "*İdari yargı kararlarının icrasının Danıştay ve İdari mahkemelerce izlenmesine ve gerektiğinde uygulanacak yaptırımlara ilişkin usul ve esaslar Kanunla düzenlenir*" şeklinde bir hüküm eklenmesi⁴⁹¹ önerilmektedir.

Bunun dışında, düzenleyici işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda verilen yargı kararlarının diğer ilgililer bakımından da yerine getirilmesinin kolaylaştırılması maksadıyla düzenleyici işlemlere ilişkin olarak verilen yürütmenin durdurulması ve iptal yönündeki kararların Resmi Gazete'de yayımlanması yargı kararlarının yerine getirilmesine katkı sağlayacaktır.

⁴⁸⁹Candan, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanması", a.g.m., s. 259.

⁴⁹⁰Erkut, Celal, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasını Güçlendirici Mekanizmalar",

141. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Matbaası, 2010, s. 34.

⁴⁹¹Erkut, a.g.m., s. 32. Bu öneride bulunmuş olmasına rağmen, ERKUT'a göre mevcut düzenleme(Anayasa'nın 138'inci maddesi) de, kanunkoyucuya gerekli yasal düzenlemeleri yapma yetkisini vermektedir.

Yudum Özçelik, Vergi Yargısında Yargı Kararlarının Uygulanması -Yerine Getirilmesi ve Getirilmemesi Üzerine Bir İnceleme-, Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Doç. Dr. Cenker Göker, 278 s.

ÖZET

Bu tez çalışması, yargı kararlarının yerine getirilmesi ve getirilmemesi hususunu vergi hukuku özelinde irdelemek amacına yöneliktir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüme idari yargı kararlarının yerine getirilmesine ilişkin genel kuralların belirlenmesi ile başlanılmıştır. Bunun ardından, vergi yargısına özgü düzenlemeler çerçevesinde vergi yargısı kararlarının yerine getirilmesi konusu incelenmiştir. Çalışmanın vergi yargısı kararlarının yerine getirilmemesi başlığını taşıyan ikinci bölümündeysen, yargı kararlarının yerine getirilmemesinin görünüm biçimleri ele alınmıştır. Hiç yerine getirmeme ve gereği gibi yerine getirmeme biçimlerinde ortaya çıkan idari yargı kararlarının yerine getirilmemesi sorunu, vergi hukuku örnekleri üzerinden irdelenmiştir. Bunun ardından, vergi yargısı kararlarının yerine getirilememesi hallerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise vergi yargısı kararlarının yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkan zararların tazmin edilmesi değerlendirme konusu yapılmıştır. Bu kapsamda öncelikle yargı kararlarını yerine getirmeyen veya getiremeyen idarenin mali sorumluluğu saptanmış; ardından yargı kararlarını yerine getirmeyen veya getiremeyen idarenin mali sorumluluğundan kaynaklanan davalar usul hukuku boyutu ile ele alınmıştır.

Ozcelik Yudum, The Execution of Tax Court Decisions -An Analysis in The Execution and The Nonexecution-, Master's Thesis, Advisor: Doç. Dr. Cenker Göker, 278 p.

ABSTRACT

The purpose of this study is examining the execution and the nonexecution of tax court decisions.

This study consist of three parts. The first division began with the determination of general principles concerning the execution of administrative court decisions. Subsequently, within the context of tax norms, the execution of tax court decisions is examined. In the second part named as the nonexecution of tax court decisions, the types of the nonexecution of court decisions is studied in depth. The problem concerning the execution of administrative court decisions, which appears as to not being get into the act by administrative authority after court decision or administrative authority's acts and actions which are not in accordance with court decision, is analysed through examples of tax law. Thus, the scope of the inapplicability of tax court decisions is determined. In third part, it has mainly been aimed to ascertain financial liability arising from the nonexecution of tax court decisions and the inapplicability of tax court decisions. In this regard, firstly, financial liability of administrative authority is detected; then, within context of procedural law, the cases arising from financial liability of administrative authority who is not execute tax court decision are analysed.

KAYNAKÇA

- AĞAR, Serkan, “Vergi Davalarının Hukuki Niteliği”, **TBB**, 2006, S. 62, s. 262-297.
- AKILLIOĞLU, Tekin, “Yönetsel Yargı ve Denetimin Etkinliği”, **AİD**, C. 23, S. 1, 1990, s.4,
<http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/3e4f07d474bec6e_ek.pdf?dergi=Amme%20Idaresi%20Dergisi>.
- AKINCI, Müslüm, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- AKKAYA, Mustafa “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **AÜHFD**, C. 46, S.1-4, 1997, s. 185-208.
- AKKAYA, Mustafa, “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”,**Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 339-347.
- AKYILMAZ, Bahtiyar, “İdari Yargıda Tazminat Şekilleri ve Hesaplanması”, **SÜHFD**, C. 6, S. 1-2, 1998, s. 165-219.
- AKYILMAZ, Bahtiyar, “Yargı Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk”, **GÜHFD**, C. 11, S. 1-2, 2007, s. 449-468.
- ALTAY, Evren, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, <<http://www.avdb.gov.tr/sites/default/files/harita.htm>>.
- ASLAN, Zehrettin, **İdari Yargı’da Yürütmenin Durdurulması**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2. Basım, İstanbul, 2001.
- ATAY, Ender Ethem, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü**, 139. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 73, Ankara, 2007, s. 13-95.
- ATAY, Ender Ethem, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2009.
- AYANOĞLU, Taner, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Üzerine Açılacak Tazminat Davalarının Süresi”, **Prof. Dr.Aysel Çelikel’e Armağan**, C. 19, S. 1-2, 1999-2000, s. 161-181.
<<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhmhob/article/view/1019003070/1019002660>>

- AZRAK, Ali Ülkü, “İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”, **Onar Armağanı**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1977, s. 145-155.
- BALTA, Tahsin Bekir, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 326, Ankara, 1970.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”, **VDD**, S. 316, Aralık 2007, s. 84-101.
- BAYAR, İbrahim Nihat; “Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi”, **SÜHFD**, 2003, C. 11, S. 3-4, s. 309-317.
- BAYAR, İbrahim Nihat, “Vergi Yargılaması Hukukuna Hakim Olan İlkelerin Ayırıcı Özellikleri”, **LMHD**, Y. 2, S. 21, Eylül 2006, s. 2193-2206.
- BAYAR, İbrahim Nihat, “Türkiye’de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları”, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar**, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Beta Yayıncılık, 2015, s. 31-70.
- BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, 34. Baskı, Ankara, 2014.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, C. 2, 6. Basılış, Ankara, 1979.
- CANDAN, Turgut, “İtiraz ve Temyiz Başvuruları Dolayısıyla Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararlarının İptal Davasına Konu İdari İşlemin Yürütülebilirliği Üzerine Etkileri”, **ABD**, S. 4., 1992, s. 558-570.
<<http://www.ankarabarusu.org.tr/sitelet/ankarabarusu/tekmakale/1992-4/5.pdf>>.
- CANDAN, Turgut, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanması”, **İdari Yargı Paneli**, Türkiye Barolar Birliği-Mersin Barosu, 11-12 Nisan 2003, s. 224.
<<http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/iy-03.pdf>>.
- CANDAN, Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006.
- CANDAN, Turgut, “İdari Yargı Kararlarının Gereklerinin Yerine Getirilmesi Sorunu”, <<http://turgutcandan.com/2012/09/30/idari-yargi-kararlarinin-sonuclari/>>.
- CANDAN, Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Mali Akademi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2013.
- CANDAN, Turgut, “Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz”, **MÇD**, S. 118, Temmuz-Ağustos 2013, s. 161-186.

CANDAN, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, PwC Danışmanlık Hizmetleri, 6. Baskı, İstanbul, 2015.

CANYAŞ, Oytun, “Vergi Yargılaması Hukukunda Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Genel Niteliği”, **VSD**, S. 263, Ağustos 2010, s.160-171.

CANYAŞ, Oytun, “Vergi Davalarında Mükellef Lehine Hükmedilmeyen Faizin Tazminat Niteliği”, **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri**, Ankara, 2011, s.133-147.

CANYAŞ, Oytun, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, **TAAD**, S. 19, Y. 5, Ekim 2014.

CANYAŞ, Oytun, “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar”, **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar**, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Beta Yayıncılık, 2015, s. 159-205.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, **İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulanması**, Asil Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Ankara, 2004.

ÇAKMAK, Münici, “İdari Yargıda Davadan Feragat”, **AÜHFD**, C. 53, S.1, 2004, s. 185-194.

DERBİL, Süheyp, **İdare Hukuku**, C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 1950.

DEVRİM, Semahattin, “Personeler Rücü Hakkı”, **DD**, s. 38-39, s. 17-22.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, “Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı”, **YD**, Kasım 2007, s. 31-32.

DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Meseleleri**, Fakülteler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1080, Hukuk Fakültesi No: 230, İstanbul, 1964.

DURAN, Lütfi, “İdare Muhakeme Usulü”, **İÜHFM**, C. 33, S. 3-4, 1967, s. 390-418. <<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023004449/1023004043>>.

DURAN, Lütfi, **Türkiye İdaresinin Sorumluluğu**, TODAİE Yayınları, Ankara, 1974.

DURAN, Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982.

DURAN, Lütfi, “Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı I”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 29, S. 2, 1982, 46-51.

DURAN, Lütfi, “Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı II”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, C. 29, S. 3, 1982, s. 93-98.

DURAN, Lütfi, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü-II”, **AİD**, 1988, C. 21, S. 1, s. 63-77.

ERDOĞDU, Ahmet, “Yönetmelik Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi”, **DD**, S. 1, 1971, s. 10-21.

EREN, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 13. Baskı, İstanbul, 2011.

ERKUT, Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, 1990.

ERKUT, Celal, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasını Güçlendirici Mekanizmalar”, **141. Yıl Danıştay Sempozyumu**, Danıştay Matbaası, 2010, s. 21-38.

ESİN, Yüksel, **Danıştay’da Açılacak Tazminat Davaları**, İkinci Kitap: Esas, Balkanoğlu Yayıncılık, Ankara, 1973.

ESİN, Yüksel-DÜNDAR, Erol, **Danıştay’da Açılacak Tazminat Davaları**, Birinci Kitap: Usul, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara, 1971.

FEYZİOĞLU, Turhan, “Danıştay Kararların Yerine Getirilmesi”, **Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1966. s. 148-165.

GEMALMAZ, Haydar Burak, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2009.

GERÇEK, Adnan, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2. Baskı, Bursa, 2011.

GİRİTLİ, İsmail- BİLGİN, Pertev-AKGÜNER, Tayfun; **İdare Hukuku**, Der Yayınları, 3. Bası, 2008.

GÖKER, Cenker, **Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde <Adil Yargılama>”, **AÜSBFD**, C. 49, S. 1-2, 1994, s. 199-234.

GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C. 1, 2. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2009.

GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C. 2., 2. Baskı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2009.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 35. Bası, Ankara, 2016.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref- TAN, Turgut, **İdare Hukuku**, C. 1, Turhan Kitabevi, 7. Bası, Ankara, 2010.

GÜÇLÜ, Yaşar, **Danıştay ve Yargıtay İçtihatları Işığında İdari Yargı Kararlarının Uygulanması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

GÜNDAY, Metin, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, **Ankara Barosu Hukuk Kurultayı**, 2000, s. 351-363, <<http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1940-2010/Kitaplar/pdf/until2007/00-01.pdf>> .

GÜNDAY, Metin, “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlülerinin İdari Yargıda Uygulama Alanı”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü**, 133. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 63, 2003, s. 79-86.

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2011.

GÜNDÜZ, F. Ebru, **İdari Davalarda Ehliyet ve Husumet**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

GÜRAN, Sait, “İdarenin ve Ajanın Sorumluluğunun Belirlenmesine İlişkin Düşünceler”, **DD**, S.34-35, 1979, s. 58-65.

GÜRAN, Sait, “Anayasa’nın Kuvvetler Ayrılığı İlkesine ve Yönetim Yargı İlişkilerine Bakış Açısında Değişiklik”, **AYD**, 1994, C. 11, s. 191-200, <http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyargi11/saitguran.pdf>.

İNCEOĞLU, Sibel, **Adil Yargılanma Hakkı ve Yargı Etiği**, Şen Matbaa, Ankara, 2007.

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın No: 698, İstanbul, 1986/1987.

KAPLAN, Gürsel, “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, **İÜHFİM**, C. 62, S. 1-2, 2011, s. 349-390, <<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023010557/1023009793>>.

KARAHANOGULLARI, Onur, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, **Prof. Dr. Gözübüyük’e Armağan**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 199-215.

KARAHANOGULLARI, Onur, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Turhan Kitabevi, 2. Bası, Ankara, Ağustos 2012.

KARAKOÇ, Yusuf, **Kamu Alacaklarının Tahsil Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümmlenen Uyuşmazlıklar**, Yetkin Yayınları, 2000, Ankara.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2014.

KARATEPE, Şükrü, **İdare Hukuku**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1988.

KAYA, Cemil, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, **GÜHFD**, S. 1-2, 2005, s. 253-284.

KAYA, Cemil, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Konusuna Danıştay’ın Yaklaşımı (İYUK Madde 28 Üzerine Bir İnceleme)**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2013.

KIZILOT, Şükrü/KIZILOT, Zuhale, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 14. Baskı, Ankara, 2008.

KUMRULU, Ahmet, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, Ankara, 1989.

KURU, Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C. 3, Demir Demir Müşavirlik ve Yayıncılık, 6. Baskı, İstanbul, 2001.

KURU, Baki- ARSLAN, Ramazan- YILMAZ, Ejder, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 23. Baskı, Ankara, 2012.

MUMCU, Uğur, “Türk Hukukunda İptal Kararlarının Yerine Getirilmesi ve Sorumluluk”, **AÜHFD**, C. 17, 1970, S. 3-4, s. 97-128.

ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. 1, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, 1966.

ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, C. 3, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, 1966.

OZANSOY, Cüneyt, **Tarihsel ve Kuramsal Açından İdarenin Kusurdan Doğan Sorumluluğu**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1989.

OZANSOY, Cüneyt, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmaması ve İdare Gerçeği”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü**, 133. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 63, Ankara, 2003, s. 165-167.

ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 25. Bası, Ankara, 2016.

ÖZAY, İlhan, **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, 2004.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara, Nisan, 2006.

ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

ÖZDEŞ, Orhan, “Danıştay Kararlarının Yerine Getirilmesi Zorunluluğu”, **DD**, 1976, Y. 6, S. 20-21, s. 24-45.

ÖZEREN, Ahmet Şükrü, “İdari Yargı Yerleri Kararlarının Uygulanması Sorunu Hakkında Bir Çeviri”, Y. 7, **DD**, S.26-27, 1977, s. 42-54.

ÖZEREN, Ahmet Şükrü, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasıyla İlgili Bir Yasa Çevirisi”, **DD**, Y. 11, S. 40-41, 1981, s. 3-6.

ÖZEREN, Ahmet Şükrü, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasıyla İlgili Bir Kararname Çevirisi”, Y. 12, **DD**, S.46-47, 1982, s. 3-5.

ÖZEREN, Ahmet Şükrü-BAYHAN, Taci, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması**, 1992.

ÖZGÜLDÜR, Serdar, **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Işığında Tam Yargı Davaları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

ÖZTÜRK, Kaya Burak, “İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C. 2, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 1111-1024.

PEKCANITEZ, Hakan- ATALAY, Oğuz- ÖZEKES, Muhammet, **Medeni Usûl Hukuku**, Yetkin Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2011.

PINAR, İbrahim, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması ve Anayasa Mahkemesince İptal Edilen Hükümlerin Yeniden Yürürlüğe Konulması**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2008.

RENÇBER, Altan, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Kasım 2014.

SARICA, Ragıp, **İdari Kaza**, C. 1, Kenan Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 403, Hukuk Fakültesi Yayınları No:91, İstanbul, 1949.

SARICA, Ragıp, “Hizmet Kusuru ve Karakterleri”, **İÜHF**, C. 15, S. 4, 1949, s. 858-895.

SARICA, Ragıp, “İdare Ajan ve Memurlarının Şahsi Kusurlarından Dolayı Şahsan Mesul Tutulmalarının Hukuki Mesnetleri”, **İÜHFİM**, C. 15, S. 1, 1949, s. 34-54, <<http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuhfm/article/view/1023005332/1023004869>>.

SARICA, Ragıp, “Danıştay Kararların Yerine Getirilmesi”, **Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1966, s. 17-25.

SOYDAN, Başar, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2015.

SÜT, Çağıl, “Kod Listelerinin Hukuka Uygunluğu”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 1169-1187.

TAN, Turgut, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 298, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970.

TAN, Turgut, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 3. Bası, Ankara, 2014.

TANRIVER, Süha, **Medeni Usul Hukuku Temel Kavramlar ve İlk Derece Yargılaması**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.

TAŞKAN, Yusuf Ziya, **Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.

TEKİN, Tahir, “İdarenin Yargı Kararlarını Uygulama Zorunluluğu ve Uygulanmamasının Sonuçları”, **YYDD**, 2003, C. 8, S. 7, s. 8-12.

TEKİNSOY, M. Ayhan, **İdari Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 2013.

TEKİNSOY, M. Ayhan, “Anayasa Mahkemesinin Kamu Görevlilerinin Kişisel Sorumluluğu Konusundaki Yaklaşımının Muhtemel Sonuçları”, **ABD**, 2013, S. 1, Y. 71, s. 19-55.

TURMANGİL, Civan, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **AÜHFD**, Y. 1982-1987, C. 39, S. 1-4, s. 125-156.

ULER, Yıldırım, **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, Sevinç Matbaası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 281, Ankara, 1970.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman “Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması”, **TBBD**, S. 105, Mart-Nisan 2013, s. 171-226.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi

YALTI, Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, **Danıştay İdari Yargı Sempozyumu**, 2007, s. 167-192, <http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105217.pdf>.

YAŞAR, Hasan Nuri, **İdari Yargı Kararlarının Etkinleştirilmesi Arayışında İdari Yargı İdari Yargıç Yargısal Emir**, On İki Levha Yayıncılık, Tıpkı Basım, İstanbul, 2013.

YAYLA, Yıldızhan, **İdare Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2. Basım, İstanbul, 2010,

YENİCE, Kazım-ESİN, Yüksel, **İdari Yargılama Usulü**, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, Ankara, 1983.

YILDIRIM, Turan, “Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, **İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü**, 133. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 63, Ankara, 2003, s. 153-163.

YILMAZ, Serdar, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Zorunluluğu ve Bu Kararların Uygulanmasına Karşı Öngörülen Hukuksal Önlemler**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009.

YILMAZ, Serdar, “Kamu İcra Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda Vergi Mahkemelerince Verilen Kararların Uygulanması”, **AÜHFD**, C. 61, S. 4, 2012, 1437-1503.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre, “İsrar Kararı ve Dava Daireleri Kurulunca Bozulması Üzerine Verilen Kararın Temyizen İncelenmesi”, **TAAD**, Y. 4, S. 14, 2013, s. 911-938.

ZABUNOĞLU, Yahya Kazım, **İdare Hukuku**, Yetkin Yayınları, C. 1, Ankara, 2012

ZABUNOĞLU, Yahya Kazım, **İdare Hukuku**, Yetkin Yayınları, C. 2, Ankara, 2012

YARARLANILAN YARGI KARARLARI

Birinci Bölüm

AİHM, “*Ak-Türkiye*”, B.N.: 27150/02 (HUDOC)

AİHM, “*Büker-Türkiye*”, B.N.: 29921/96 (HUDOC)

AİHM, “*Dildar-Türkiye*”, B.N.: 77361/01 (HUDOC)

AİHM, “*Hasefe-Türkiye*”, B.N.: 25580/03 (HUDOC)

AİHM, “*Hornsby-Yunanistan*”, B.N.:18357/91 (İHAMİ)

AİHM, “*Okyay ve diğerleri-Türkiye*”, B.N.: 36220/97 (HUDOC)

AİHM, “*Süzer ve Eksen Holding-Türkiye*”, B.N.: 6334/05 (HUDOC)

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. İdari Dava Dairesi, 27.04.2017 tarih, E. 2017/1551 ve K. 2017/1636 sayılı karar (LEX)

AYM, 04.07.2013 tarih, E. 2012/100 ve K. 2013/84 sayılı karar (AYMKBB)

AYM, 10.07.2013 tarih, E. 2012/107 ve K. 2013/90 sayılı karar (AYMKBB)

AYM, 25.11.2015 tarih, E. 2014/86 ve K. 2015/109 sayılı kararı (AYMKBB)

AYM, T. 01.12.2016, B.N.:2014/7152 (AYMKBB)

AYM, T. 01.12.2016, B.N.:2014/8804 (AYMKBB)

AYM, T. 22.11.2017, B.N.: 2014/20527 (AYMKBB)

Danıştay 3. Dairesi,17.06.2010 tarih, E. 2008/2633 ve K. 2010/2177 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 5. Dairesi, 24.04.1996 tarih, E.1995/4152 ve K. 1996/1717 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 5. Dairesi, 27.10.2010 tarih, E 2008/1385 ve K. 2010/6441 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 5. Dairesi, 22.05.2011 tarih, E. 2010/3275 ve K. 2011/2757 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 5. Dairesi, 07.11.2014 tarih, E. 2012/9851 ve K. 2014/7602 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 6. Dairesi, 09.10.1996 tarih, E. 1995/7076 ve K. 1996/4029 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 8. Dairesi, 26.06.1989 tarih, E. 1989/307 ve K. 1989/602 sayılı karar (DD, S. 76-77, s. 555-558)

Danıştay 8. Dairesi, 27.01.2010 tarih, E. 2010/1 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 8. Dairesi, 31.03.2016 tarih, E. 2015/10852 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 10. Dairesi, 27.02.2007 tarih, E. 2004/13990 ve K. 2007/739 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 10. Dairesi, 31.12.2007 tarih, E. 2005/6767 ve K. 2007/6696 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 11. Dairesi, 17.09.2015 tarih, E. 2012/6879 ve K. 2015/4223 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 12. Dairesi, 09.04.2014 tarih, E. 2013/10902 ve K. 2014/2399 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 13. Dairesi, 10.02.2009 tarih, E. 2007/15262 ve K. 2009/1606 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 13. Dairesi, 16.02.2015 tarih, E. 2014/4872 ve K. 2015/539 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 16. Dairesi, 10.03.2015 tarih, 2015/12563 ve K. 2015/637 sayılı karar (KİBB)

Danıştay Dava Genel Kurulu, 30.03.1950 tarih, 1949/320 ve K. 1950/128 sayılı karar (ATAY, Ender Ethem, "İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması", **Danıştay ve İdari Yargı Günü**, 139. Yıl Danıştay Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No: 73, Ankara, 2007, s. 13)

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 09.12.2010 tarih, E. 2006/1321 ve K. 2010/2160 sayılı karar (CWHMİP)

İkinci Bölüm

AYM, 04.07.2013 tarih, E. 2012/100 ve K. 2013/84 sayılı karar (AYMKBB)

AYM, T. 25.02.2015, B.N.: 2013/28 (AYMKBB)

AYM, T. 06.05.2015, B.N.: 2013/1993 (AYMKBB)

AYM, T. 06.05.2015, B.N.: 2013/6361 (AYMKBB)

AYM, T. 01.02.2018, B.N.:2015/6728 (AYMKBB)

AİHM, “Süzer ve Eksen Holding-Türkiye”, B.N.: 6334/05 (HUDOC)

Danıştay 1. Dairesi, 10.07.1985 tarih, 1985/144 ve K. 1985/156 sayılı karar (DD, S. 62-63, s. 95-99)

Danıştay 1. Dairesi, 13.05.1982 tarih, E. 1982/102 ve K. 1982/113 sayılı karar (DD, S. 46-47, s. 61-64)

Danıştay 2. Dairesi, 18.12.2006 tarih, E. 2004/5494 ve K. 2006/4269 sayılı karar (DD, S.115, s. 136.)

Danıştay 2. Dairesi, 25.03.2014 tarih, E. 2010/5868 ve K. 2014/2531 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 2. Dairesi, 01.12.2015 tarih, E. 2015/5547 ve K. 2015/9551 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 12.03.1980 tarih, E. 1980/32 ve K. 1980/39 sayılı karar (DD, S.40-41, s. 39-41)

Danıştay 3. Dairesi, 14.01.1987 tarih, E. 1986/1345 ve K. 1987/108 sayılı karar (T. Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006, s. 13.)

Danıştay 3. Dairesi, 15.01.1992 tarih, E. 1990/3593 ve K. 1992/143 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 14.12.1993 tarih, E. 1992/1866 ve K. 1993/3667 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 09.11.1994 tarih, E. 1994/1323 ve K. 1994/3588 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 3. Dairesi, 11.03.2004 tarih, E. 2003/1501 ve K. 2004/703 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 07.04.2008 tarih, E. 2006/2321 ve K. 2008/1097 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 02.12.2008 tarih, E. 2007/1279 ve K. 2008/3820 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 10.03.2011 tarih, E. 2008/950 ve K. 2011/805 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 10.03.2011 tarih, E. 2008/2247 ve K. 2011/803 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 29.09.2011 tarih, E. 2008/5475 ve K. 2011/5281 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 09.05.2013 tarih, E. 2013/581 ve K. 2013/1700 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 3. Dairesi, 15.12.2014 tarih, E. 2013/4832 ve K. 2014/6339 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 09.03.2016 tarih, E. 2016/490 ve K. 2016/2059 sayılı karar (LEX)

Danıştay 4. Dairesi, 07.10.1986 tarih, E. 1986/1909 ve K. 1986/2884 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 4. Dairesi, 09.11.1988 tarih, 1988/3895 ve K. 1988/3759 sayılı karar (DD, S. 74-75, s. 189-192)

Danıştay 4. Dairesi, 22.04.1993 tarih, E. 1992/2268 ve K. 1993/1811 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 4. Dairesi, 08.02.1994 tarih, E. 1993/2229 ve K. 1994/602 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 4. Dairesi, 07.02.1996 tarih, E. 1995/4468 ve K. 1996/390 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 4. Dairesi, 26.02.1998 tarih, E. 1997/2567 ve K. 1998/634 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 4. Dairesi, 16.02.1999 tarih, E. 1998/725 ve K. 1999/439 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 4. Dairesi, 07.10.2003 tarih, E. 2002/4036 ve K. 2003/2246 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 4. Dairesi, 21.01.2004 tarih, E. 2002/3983 ve K. 2004/72 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 4. Dairesi, 25.04.2011 tarih, E. 2008/5613 ve K. 2011/2767 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 4. Dairesi, 22.06.2012 tarih, E. 2009/5371 ve K. 2012/3664 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 4. Dairesi, 11.06.2014 tarih, E. 2014/1303 ve K. 2014/4385 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 5. Dairesi, 04.11.1968 tarih, E. 1965/1059 ve K. 1968/3803 sayılı karar (C. Kaya, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Konusuna Danıştay'ın Yaklaşımı (İYUK Madde 28 Üzerine Bir İnceleme)**, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 20.)

Danıştay 5. Dairesi, 16.04.1975 tarih, E. 1974/3344 ve K. 1975/4394 sayılı karar (DD, S. 20-21, s. 349-350)

Danıştay 5. Dairesi, 12.05.1975 tarih, E. 1972/1494 ve K. 1975/2663 sayılı karar (DD, S. 20-21, s. 347-348)

Danıştay 5. Dairesi, 02.10.1975 tarih, E. 1971/8000 ve K. 1975/6274 sayılı karar (DD, S.22-23, s. 228-229)

Danıştay 5. Dairesi, E. 1976/9529 ve K. 1978/1206 sayılı karar (DD, S.32-33, s. 458-461)

Danıştay 5. Dairesi, 24.04.1978 tarih, E. 1976/360 ve K. 1978/1432 sayılı karar (DD, S.32-33, s. 422-423)

Danıştay 5. Dairesi, 18.10.1979 tarih, E. 1978/2010 ve K. 1979/3121 sayılı karar (DD, S.38-39, s. 178-179)

Danıştay 5. Dairesi, 19.02.1987 tarih, E. 1986/1335 ve K. 1987/246 sayılı karar (DD, S.68-69, s. 341-343)

Danıştay 5. Dairesi, 24.04.1996 tarih, E. 1995/4152 ve K. 1996/1717 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 5. Dairesi, 19.09.1996 tarih, E. 1994/5629 ve K. 1996/2758 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 6. Dairesi, 09.10.1996 tarih, E. 1995/7076 ve K. 1996/4029 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 7. Dairesi, 12.04.1985 tarih, E. 1984/3570 ve K. 1985/1039 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 29.05.1991 tarih, E. 1989/2739 ve K. 1991/1849 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 28.11.1991 tarih, E. 1987/4748 ve K. 1991/2936 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 30.09.1993 tarih, E. 1992/2106 ve K. 1993/3827 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 02.03.1999 tarih, E. 1998/1822 ve K. 1999/849 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 18.03.1999 tarih, E. 1998/1724 ve K. 1999/1187 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 11.10.1999 tarih, E. 1997/5072 ve K. 1999/3272 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 7. Dairesi, 27.03.2000 tarih, E. 1999/2121 ve K. 2000/845 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 26.03.2002 tarih, E. 2000/1345 ve K. 2002/1223 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 24.09.2002 tarih, E. 2000/3828 ve K. 2002/2933 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 29.01.2004 tarih, E. 2002/465 ve K. 2004/197 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 7. Dairesi, 24.02.2005 tarih, E. 2001/1208 ve K. 2005/239 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 04.07.2006 tarih, E. 2006/274 ve K. 2006/2306 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 7. Dairesi, 04.03.2010 tarih, E. 2009/103 ve K. 2010/1245 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 7. Dairesi, 22.04.2011 tarih, E. 2008/828 ve K. 2011/167 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 7. Dairesi, 12.05.2011 tarih, E. 2009/5247 ve K. 2011/1460 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 7. Dairesi, 02.12.2011 tarih, E. 2009/7193 ve K. 2011/8521 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 7. Dairesi, 16.06.2016 tarih, E. 2016/4466 sayılı karar

Danıştay 8. Dairesi, 18.06.1975 tarih, E. 1974/1486 ve K. 1975/2126 sayılı karar (DD, S.20-21, s. 469-470)

Danıştay 8. Dairesi, 17.05.1989 tarih, E. 1987/984 ve K. 1989/329 sayılı karar (T. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, PwC Danışmanlık Hizmetleri, 6. Baskı, İstanbul, 2015, s. 697.)

Danıştay 8. Dairesi, 26.06.1989 tarih, E. 1989/307 ve K. 1989/602 sayılı karar (DD, S.76-77, s. 555-558)

Danıştay 8. Dairesi, 31.03.2016 tarih, E. 2015/10852 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 8. Dairesi, 27.01.2010 tarih, E. 2010/1 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 9. Dairesi, 26.11.1987 tarih, E. 1986/2538 ve K. 1987/3466 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 9. Dairesi, 27.09.1994 tarih, E. 1994/62 ve K. 1994/3627 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 9. Dairesi, 20.01.1998 tarih, E. 1996/2572 ve K. 1998/67 sayılı karar (T. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, PwC Danışmanlık Hizmetleri, 6. Baskı, İstanbul, 2015, s. 730.)

Danıştay 9. Dairesi, 28.05.1998 tarih, E. 1997/3067 ve K. 1998/2270 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 9. Dairesi, 21.01.2004 tarih, E. 2001/1907 ve K. 2004/537 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 9. Dairesi, 04.11.2004 tarih, E. 2002/320 ve K. 2004/5380 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 9. Dairesi, 05.07.2005 tarih, E. 2003/2931 ve K. 2005/1740 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 9. Dairesi, 04.05.2006 tarih, E. 2005/4620 ve K. 2006/1689 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 9. Dairesi, 21.11.2006 tarih, E. 2006/2331 ve K. 2006/4730 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 9. Dairesi, 30.12.2008 tarih, E. 2007/6035 ve K. 2008/6456 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 9. Dairesi, 19.10.2010 tarih, E. 2009/6220 ve K. 2010/5113 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 10. Dairesi, 20.04.1988 tarih, E. 1985/632 ve K. 1988/726 sayılı karar (A. Ş. Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 35. Bası, Ankara, 2016, s. 172)

Danıştay 10. Dairesi, 30.10.1996 tarih, E. 1995/5846 ve K. 1996/6434 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 10. Dairesi, 16.11.1998 tarih, E. 1996/6719 ve K. 1998/5796 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 10. Dairesi, 30.04.2010 tarih, E. 2010/814 ve K. 2010/4093 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 10. Dairesi, 17.02.2014 tarih, E. 2009/1713 ve K. 2014/895 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 11. Dairesi, 10.11.1997 tarih, E. 1996/6122 ve K. 1997/3917 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 11. Dairesi, 21.11.1997 tarih, E. 1996/5978 ve K. 1997/4181 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 11. Dairesi, 01.02.2008 tarih, E. 2005/4697 ve K. 2008/676 sayılı karar (DD, S.119, s. 392-393)

Danıştay 11. Dairesi, 17.09.2015 tarih, E. 2012/6879 ve K. 2015/4223 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 12. Dairesi, 22.05.1978 tarih, E. 1974/2175 ve K. 1978/1397 sayılı karar (DD, S.32-33, s. 790-793)

Danıştay 13. Dairesi, 29.11.2005 tarih, E. 2005/5546 ve K. 2005/5699 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 13. Dairesi, 11.02.2009 tarih, E. 2008/1823 ve K. 2009/1705 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 13. Dairesi, 03.05.2010 tarih, E. 2010/733 ve K. 2010/3678 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay. 13. Dairesi, 16.02.2015 tarih, E. 2014/4872 ve K. 2015/539 sayılı karar (KİBB)

Danıştay Dava Daireleri Kurulu, 14.04.1978 tarih, E. 1975/383 K.1978/286 sayılı karar (DD, S.32-33, s. 311-317)

Danıştay Dava Daireleri Kurulu, 04.07.1980 tarih, E. 1980/179 ve K. 1980/379 sayılı kararı (DD, S.42-43, s. 94-97)

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 12.04.2002 tarih, E. 2002/57 ve K. 2002/227 sayılı karar (KİBB)

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 10.10.2008 tarih, E. 2007/540 ve K. 2008/622 sayılı karar (KİBB)

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 21.03.2007 tarih, E. 2006/339 ve K. 2007/384 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 26.06.2008 tarih, E. 2006/1873 ve K. 2008/1691 sayılı karar (DD, S.120, s. 44)

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 09.12.2010 tarih, E. 2006/1321 ve K. 2010/2160 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 07.04.2011 tarih, E. 2007/557 ve K. 2011/212 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 04.03.2013 tarih, E. 2008/630 ve K. 2013/766 sayılı karar (T. Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 3. Bası, Ankara, 2014, s. 1127)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.10.1999 tarih, E. 1999/111 ve K. 1999/452 sayılı karar (KİBB)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 29.11.2002 tarih, E. 2002/360 ve K. 2002/418 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 18.11.2005 tarih, E. 2005/148 ve K. 2005/255 sayılı karar (KİBB)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 23.12.2005 tarih, E.2005/201, K.2005/308 sayılı karar (KİBB)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 14.04.2006 tarih, E. 2005/211 ve K. 2006/102 sayılı karar (KİBB)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 18.10.2006 tarih, E.2006/109 ve K.2006/290 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 10.10.2008 tarih, E. 2007/489 ve K. 2008/627 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 16.04.2010 tarih, E.2008/833 ve K. 2010/192 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.04.2011 tarih, E. 2009/449 ve K. 2011/166 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.04.2011, E. 2010/493 ve K. 2011/168 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.10.2011 tarih, E. 2011/22 ve K. 2011/601 sayılı karar (CWHMİP)

Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. İdari Dava Dairesi, 30.03.2017 tarih, E. 2017/99 ve K. 2017/413 sayılı karar (LEX)

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 12.06.2014 tarih, E. 2013/2612 ve K. 2014/1342 sayılı karar

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi, 10.05.2017 tarih, E. 2017/512 ve K. 2017/760 sayılı karar (LEX)

Üçüncü Bölüm

AYM, 27.09.2012 tarih, E. 2012/22 ve K. 2012/133 sayılı karar (AYMKBB)

AYM, 03.10.2013 tarih ve E. 2012/73 ve K. 2013/107 sayılı karar (AYMKBB)

AYM, 25.11.2015 tarih, E. 2014/86 ve K. 2015/109 sayılı karar (AYMKBB)

Danıştay 2. Dairesi, 13.07.2007 tarih, E. 2007/1297 ve K. 2007/3247 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 3. Dairesi, 26.05.2010 tarih, E. 2007/4267 ve K. 2010/1716 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 3. Dairesi, 29.01.2014 tarih, E. 2013/5121 ve K. 2014/283 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 4. Dairesi, 13.04.1995 tarih, E. 1994/3382 ve K. 1995/1690 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 4. Dairesi, 12.06.2007 tarih, E. 2007/950 ve K. 2007/1950 sayılı kararı (CWHMİP)

Danıştay 5. Dairesi, 12.06.1975 tarih, E. 1972/689 ve K. 1975/4475 sayılı karar (DD, S. 20-21, s.351-352)

Danıştay 5. Dairesi, 09.12.1987 tarih, E. 1986/1394 ve K. 1987/1740 sayılı karar (DD, S.70-71, s. 287-290)

Danıştay 5. Dairesi, 10.11.1997 tarih, E. 1995/3611 ve K. 1997/2485 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 5. Dairesi, 04.12.1997 tarih, E. 1997/2385 ve K. 1997/2883 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 5. Dairesi, 28.12.1998 tarih, E. 1998/4834 ve K. 1998/3236 sayılı karar (E. Altay, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 363)

Danıştay 5. Dairesi, 29.06.1999 tarih, E. 1999/1930 ve K. 1999/2289 sayılı karar (E. Altay, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 362.)

Danıştay 5. Dairesi, 17.12.1999 tarih, E. 1999/612 ve K. 1999/4322 sayılı karar (E. Altay, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 364.)

Danıştay 5. Dairesi, 11.04.2001 tarih, E. 1999/6313 ve K. 2001/1183 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 5. Dairesi, 11.10.2002 tarih, E. 1999/2053 ve K. 2002/3798 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 5. Dairesi, 29.09.2004 tarih, E. 2000/3316 ve K. 2004/3372 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 5. Dairesi, 08.07.2005 tarih, E. 2004/5997 ve K. 2005/3465 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 5. Dairesi, 27.10.2010 tarih, E. 2008/1385 ve K. 2010/6441 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 6. Dairesi, 25.02.1992 tarih, E. 1990/1958 ve K. 1992/714 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 6. Dairesi, 13.12.1995 tarih, E. 1995/1682 ve K. 1995/5045 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 6. Dairesi, 16.04.2002 tarih, E. 2001/1396 ve K. 2002/2298 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 6. Dairesi, 30.01.2007 tarih, E. 2004/831 ve K. 2007/453 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 6. Dairesi, 08.04.2009 tarih, E. 2007/987 ve K. 2009/3604 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 6. Dairesi, 10.12.2012 tarih, E. 2009/15092 ve K. 2012/7431 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 8. Dairesi, 27.12.1976 tarih, E. 1976/1075 ve K. 1976/2700 sayılı karar (DD, S. 26-27, s. 344-345)

Danıştay 8. Dairesi, 17.05.1989 tarih, E. 1987/984 ve K. 1989/329 sayılı karar (DD, S. 76-77, s. 568-571)

Danıştay 8. Dairesi, 17.05.1989 tarih, E. 1988/808 ve K. 1989/395 sayılı karar (S. Yılmaz, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Zorunluluğu ve Bu Kararların Uygulanmasına Karşı Öngörülen Hukuksal Önlemler**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2009, s. 216.)

Danıştay 8. Dairesi, 24.02.2004 tarih, E. 2003/2598 ve K. 2004/878 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 9. Dairesi, 20.01.1998 tarih, E. 1996/2572 ve K. 1998/67 sayılı karar (T. Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, PwC Danışmanlık Hizmetleri, 6. Baskı, İstanbul, 2015, 732)

Danıştay 10. Dairesi, 02.02.1984 tarih, E. 1982/4314 ve K. 1984/159 sayılı karar (E. Altay, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 365)

Danıştay 10. Dairesi, 16.12.1996 tarih, E. 1995/7765 ve K. 1996/8291 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 10. Dairesi, 05.05.1997 tarih, E. 1995/216 ve K. 1997/1560 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 10. Dairesi, 27.04.2000 tarih, E. 1997/3081 ve K. 2000/1961 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 10. Dairesi, 16.12.2003 tarih, E. 2002/7659 ve K. 2003/5195 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 10. Dairesi, 27.02.2007 tarih, E. 2004/13990 ve K. 2007/739 sayılı karar (KİBB)

Danıştay 10. Dairesi, 31.12.2007 tarih, E. 2005/6767 ve K. 2007/6696 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 11. Dairesi, 17.09.2015 tarih, E. 2012/6879 ve K. 2015/4223 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay 12. Dairesi, 17.02.1975 tarih, E. 1972/3218 ve K. 1975/279 sayılı karar (DD, S. 20-21, s. 667-669)

Danıştay 13. Dairesi, 27.04.1977 tarih, E. 1976/1291 ve K. 1977/1434 sayılı karar (DD, S. 26-27, s. 728-730)

Danıştay 13. Dairesi, 30.11.2016 tarih, E. 2016/840 ve K. 2016/4021 sayılı karar (LEX)

Danıştay 15. Dairesi, 20.02.2017 tarih, E. 2015/8133 ve K. 2017/834 sayılı karar (LEX)

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 29.12.1983 tarih, E. 1983/1 ve K. 1983/10 sayılı karar (KİBB)

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 25.12.1997 tarih, E. 1996/2 ve K. 1997/2 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 12.06.1998 tarih, E. 1996/623 ve K. 1998/276 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu, 16.06.2005 tarih, E. 2003/591 ve K. 2005/2154 sayılı karar (KİBB)

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 07.04.2011 tarih, E. 2007/557 ve K. 2011/212 sayılı karar (CWHMİP)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 18.06.1993 tarih, E. 1992/301 ve K. 1993/74 sayılı karar (KİBB)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.01.2012 tarih, E. 2010/361 ve K. 2012/20 sayılı kararı (CWHMİP)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.11.2016 tarih, E. 2016/1200 ve K. 2016/1074 sayılı kararı (CWHMİP)

Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 2. İdari Dava Dairesi, 30.03.2017 tarih, E. 2016/1237 ve K. 2017/423 sayılı kararı (LEX)

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. İdari Dava Dairesi, 06.06.2017 tarih, E. 2017/190 ve K. 2017/264 sayılı karar (LEX)

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu, 24.09.1979 tarih, E. 1978/7 ve K. 1979/2 (KİBB)

