

42681.

T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İktisat Anabilim Dalı

Mustafa DÖNER

VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI

(Yüksek Lisans Tezi)

42681

Tez Yöneticisi
Yrd.Doç.Dr.Engin ÖNER

ERZURUM-1995

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMAN YÖN MERKEZİ

I
İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	VII
TÜRKÇE ÖZET.....	VIII
İNGİLİZCE ÖZET.....	IX
I. GİRİŞ.....	1
1. ÇALIŞMANIN AMACI.....	1
2. ÇALIŞMA KAPSAMI VE METODU.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	2
KANUN YOLLARI.....	2
I. KANUN YOLLARI KAVRAMI.....	2
1. KANUN YOLLARININ AMACI.....	2
2. KANUN YOLLARININ TANIMI.....	3
3. VERGİ YARGI SİSTEMLERİ VE KANUN YOLLARI.....	4
II. ÜLKEMİZDE KANUN YOLLARININ TARİHİ GELİŞİMİ.....	6
1. 1982 YILINDAN ÖNCEKİ DURUM.....	6
A. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde.....	6
B. Cumhuriyet Döneminde.....	7
C. 1982 Yılından Önce Vergi Yargısında Kanun Yolları.....	9
2. 1982 YILINDAN SONRAKİ DURUM.....	11
II. KANUN YOLLARININ ÇEŞİTLERİ.....	12
1. HUKUK USULÜ MAHKEMELERİ KANUNU AÇISINDAN.....	12
2. VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARININ ÇEŞİTLERİ.....	12
III. KANUN YOLLARININ BENZER KAVRAMLARDAN AYRILMASI.....	13
1. AÇIKLAMA (TAVZİH).....	13
A. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Açısından	13
B. Açıklamanın (Tavzih) Vergi Yargısında Gösterdiği Özellikler.....	15
2. YANLIŞLIKLARIN DÜZELTİLMESİ.....	16
A. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Açısından.....	16
B. Vergi Yargısında Gösterdiği Özellikler.....	16

II

İKİNCİ BÖLÜM.....	17
KANUN YOLLARINA BAŞVURU VE VERGİ YARGISINDA GÖSTERDİĞİ	
ÖZELLİKLER.....	17
2. GENEL OLARAK KANUN YOLLARINA BAŞVURU.....	17
I. KANUN YOLLARINA BAŞVURMANIN GENEL ŞARTLARI.....	17
II. BAŞVURU HALİNDE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI.....	17
1. GENEL OLARAK.....	17
2. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ HUKUKİ NİTELİĞİ.....	18
3. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VERİLEBİLMESİ	
İÇİN GEREKLİ OLAN ŞARTLAR.....	18
A. Özel İlişkinin Şartları.....	18
B. Usule İlişkin Şartlar.....	18
4. VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI.....	20
I. KANUN YOLLARINA BAŞVURUNUN VERGİ YARGISINDA GÖSTERDİĞİ	
ÖZELLİKLER.....	20
1. BAŞVURUNUN GENEL ŞARTLARI BAKIMINDAN.....	20
2. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI BAKIMINDAN.....	22
A. İlk Derece Mahkemesinde Yürütmenin Durdurulması.....	22
a. Yürütmenin Kendiliğinden Durması.....	22
b. Yürütmenin Durdurulmasının Talebe Bağlı Olduğu	
Durumlar.....	23
B. Yürütmenin Durdurulmasında Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi	
Olarak Ortaya Çıktığı Durumlar.....	24
C. Danıştay'ın Temyiz Mercii Olduğu Durumlarda Yürütmenin	
Durdurulması.....	25
D. Bölge İdare Mahkemesine İtiraz Yoluyla Başvuru Halinde	
Yürütmenin Durdurulması.....	26

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İTİRAZ.....	27
4. VERGİ YARGISINDA İTİRAZ.....	27
I. GENEL OLARAK İTİRAZ VE NİTELİĞİ.....	27
II. VERGİ YARGISINDA İTİRAZA KONU OLAN KARARLAR.....	28
1. DAVALARIN GÖRÜLÜŞ BİÇİMİNDEN	28
A. Tek Hakimle Bakılan Davalar.....	28
B. Tek Hakimli Davaların Özellikleri.....	28
a. Konu Açısından Getirilen Sınırlamalar.....	28
b. Miktar Açısından Getirilen Sınırlamalar.....	29
2. VERGİ USUL KANUNUNDA GETİRİLEN İSİSNANIN İTİRAZA ETKİSİ.....	29
III. İTİRAZ BAŞVURUSU.....	30
1. BAŞVURU MERCİİ.....	30
2. BAŞVURU SÜRESİ.....	30
3. İTİRAZ TALEBİ VE İTİRAZ ŞEKLİ.....	30
IV. İTİRAZIN İNCELENMESİ VE KARAR VERİLMESİ.....	30
V. BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI.....	33
1. KANUN YOLLARI.....	33
A. Kararın Düzeltilmesi.....	33
B. Yargılamanın Yenilenmesi.....	34
2. DİĞER BAŞVURU YOLLARI.....	34
A. Açıklama.....	34
B. Yanlışlıkların Düzeltilmesi.....	34
3. KANUN YARARINA BOZMA	34

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TEMYİZ.....	35
5. VERGİ YARGISINDA TEMYİZ.....	35
I. TEMYİZ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ.....	35

IV

II. TEMYİZ EDİLEBİLECEK KARARLAR.....	38
III. TEMYİZ BAŞVURUSU.....	40
1. BAŞVURU MERCİİ.....	40
2. BAŞVURU SÜRESİ.....	40
3. TEMYİZ TALEBİ VE ŞEKLİ.....	41
IV. TEMYİZ TALEBİNİN DANIŞTAY'DA İNCELENMESİ.....	43
1. YETKİ VE GÖREV DIŞI KARAR VERİLMESİ.....	43
2. HUKUKA AYKIRI KARAR VERİLMİŞ OLMASI.....	44
3. USUL HÜKÜMLERİNE UYULMAMASI.....	45
V. TEMYİZ İNCELEMESİ SONUCU VERİLECEK KARARLAR.....	46
1. ONAMA KARARI.....	46
2. BOZMA KARARI.....	46
a. Bozma kararına uyma	47
b. Bozma kararına karşı ısrar.....	47
3. ESAS HAKKINDA KARAR.....	48
4. KISMEN TASDİK - KISMEN BOZMA.....	48
VI. TEMYİZ KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI.....	49
1. KANUN YOLLARI.....	49
A. Kararın Düzeltilmesi.....	49
B. Yargılanmanın Yenilenmesi.....	49
2. DİĞER BAŞVURU YOLLARI.....	49
A. Açıklama.....	49
B. Yanlışlıkların Düzeltilmesi.....	49
3. KANUN YARARINA BOZMA.....	50
BEŞİNCİ BÖLÜM.....	51
KARARIN DÜZELTİLMESİ.....	51
6. VERGİ YARGISINDA KARARIN DÜZELTİLMESİ	51
I. KARARIN DÜZELTİLMESİ KAVRAMI.....	51
II. DÜZELTİLMESİ İSTENECEK KARARLAR.....	52

V

III. DÜZELTME İSTENMEYECEK KARARLAR.....	53
IV. KARAR DÜZELTME BAŞVURUSU.....	53
1. BAŞVURDU MERCİİ.....	53
2. BAŞVURU SÜRESİ	54
3. KARARIN DÜZELTİLMESİ TALEBİ.....	55
V. KARARIN DÜZELTİLMESİ TALEBİNİNİNCELENMESİ.....	58
VI. KARARIN DÜZELTİLMESİ SEBEPLERİ.....	60
1. KARARIN ESASINA ETKİLİ OLAN İDDİA VE İTİRAZLARIN KARARDA KARŞILANMIŞ OLMASI.....	60
2. KARARDA BİRBİRİNE AYKIRI HÜKÜM FIKRASI BULUNMASI.....	61
3. USUL VE KANUNA AYKIRILIK.....	61
4. BELGELERDE HİLE VE SAHTEKARLIK.....	62
VII. KARAR DÜZELTME SONUCU VERİLECEK KARARLAR.....	63
ALTINCI BÖLÜM.....	65
YARGILAMANIN YENİLENMESİ.....	65
7. KESİN HÜKÜM.....	65
I. KESİN HÜKÜM KAVRAMI.....	65
II. KESİN HÜKMÜN ÇEŞİTLERİ.....	65
1. ŞEKLİ ANLAMDA KESİN HÜKÜM.....	65
A. Şekli Manada Kesinliğin Meydana Geliş Şekilleri.....	66
B. Şekli Anlamda Kesinliğin Sonuçları.....	67
2. MADDİ ANLAMDA KESİN HÜKÜM.....	67
A. Maddi Anlamda Kesinliğin Şartları.....	68
B. Maddi Anlamda Kesin Hükmün Sonuçları.....	68
8. YARGILAMANIN YENİLENMESİ.....	69
1. VERGİ YARGISINDA YARGILANMANIN YENİLENMESİ.....	69
I. GENEL OLARAK YARGILAMANIN YENİLENMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	69
II. YARGILAMANIN YENİLENMESİ SEBEPLERİ.....	70
1. BELGENİN SONRADAN ELE GEÇİRİLMESİ.....	70

VI

2. BELGELERDE SAHTERARLIK OLMASI.....	71
3. KARARA ESAS OLAN HÜKMÜN BOZULMUŞ OLMASI.....	72
4. BİLİRKİŞİNİN BİLEREK GERÇEĞE AYKIRI RAPOR VERMESİ.....	73
5. HİLE KULLANILMIŞ OLMASI.....	73
6. VEKİL YA DA KANUNİ TEMSİLCİ OLMAYAN KİMSELERİN KULLANILMIŞ OLMASI.....	73
7. ÇEKİNMEYE MECBUR OLAN BAŞKAN VEYA HAKİMİN KATILMASI İLE KARAR VERİLMESİ.....	74
8. BİRBİRİNE AYKIRI HÜKÜMLERİN BULUNMASI.....	74
III. YARGILAMANIN İADESİ BAŞVURUSU.....	75
1. BAŞVURU MERCİİ.....	75
2. YARGILAMANIN YENİLENMESİNİ İSTEME SÜRESİ.....	77
3. YARGILAMANIN YENİLENMESİ TALEBİ.....	78
IV. YARGILAMANIN YENİLENMESİ TALEBİNİN İNCELENMESİ.....	78
V. YARGILAMANIN YENİLENMESİNİN SONUÇLARI.....	79
SONUÇ.....	80
KAYNAKÇA.....	84

VII
KISALTMALAR

B.İ.M.	Bölge İdare mahkemesi
D.	Daire
Dn.	Danıştay
Dn.K.	Danıştay Kanunu
E.	Esas
H.U.M.K.	Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu
ibid	İsmi Belirtilen Eser
İ.Ü.H.F.M.	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası
İ.Y.U.K.	İdari Yargılama Usul Kanunu
K	Karar
md.	Madde
R.G.	Resmi Gazete
S.	Sayı
S.Y.B.F.D.	Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
T.	Tarih
tl.	Türk Lirası
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu

VIII

ÖZET

Konumuz, "Vergi Yargısında Kanun Yolları" olup; maksadımız ülkemizin temel sorunlarından olan vergi yargısı ve kanun yolları alanında konuyu, eksik düzenlemeler ile kıyaslayarak, ortaya koymak ve bu suretle, vergi yargısında Temyiz aşamasının daha etkili olabilmesi için çözüm yolları aramaktadır.

Kanun yolları davanın taraflarına ait hukuki bir yoldur. Taraflar hukuka aykırı gördükleri mahkeme kararlarının düzeltilmesini ve yeniden incelenmesini bu yolla sağlayabilirler. Kanun yolları dışında bir mahkeme kararının hukuka aykırılığı ileri sürülemez.

Ülkemizde, vergi yargısı alanında kanun yolları iki anagurupta incelenebilir.: Kararın; kararı veren mahkemede yeniden incelenmesi ya da üst yargı organında incelenmesi. Kararı veren mahkemenin yeniden aynı kararı incelemesini sağlayan kanun yolları, " Açıklama", "Yanlışlıkların Düzeltilmesi" ve "Yargılamanın Yenilenmesi" dir. İlk derece mahkemesinin vergi kararı bir üst merciin incelemesini sağlayan kanun yolları ise; "Temyiz" ve "İtiraz" dır. Bundan başka "Kanun Yararına Bozma" kanun yoluda vardır.

Açıklama (Tevzih) ; verilen kararın yeterince açık olmaması ya da birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıması halinde, taraflar, hükmü veren mahkemeden kararın açıklanmasını isteyebilirler. Bu tam anlamı ile kanun yolu sayılmaz, çünkü kararın özüne dokunulmadan özü açıklanır.

Yanlışlıkların Düzeltilmesi; mahkeme kararında yer alan tarafların adı, soyadı ve sıfatları, iddiaların sonuçları, tüzel kişilerde ünvan yanlışlığı ile, hüküm fıkrasındaki hesaplara ilişkin yanlışlık ve hataların düzeltilmesinin, hükmü veren mahkemeden istenmesidir. Bu hem vergi mahkemesinden hem de Danıştay'dan istenebilir. Açıklama gibi, Yanlışlıkların Düzeltilmesi de kanun yolu olmayıp, kanun yoluna benzer kavramdır.

İtiraz; 1982 yılından itibaren uygulanmaktadır. Bu kanun yolu ile ilgililer, Vergi ve İdare Mahkemelerinin tek hakim ile verdikleri kararlar aleyhine Bölge İdare Mahkemesine hukuka aykırılık iddiasıyla başvurabilirler. Kanunda itiraz lafı geçse de bu Temyiz yoludur. Çünkü ilk derece mahkemesinin kararı bir üst mercide incelenmektedir.

Genel kanun yolu olan Temyiz ise; ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin hukuka aykırı görülen kararlarının ikinci kez bir üst merciide incelenmesini sağlayan usuli bir imkandır. Temyiz yargılaması yeni bir yargılama olup, ilk derece mahkemesinin verdiği vergi karar Temyiz merciinde yargılanır.

Karar Düzeltilmesi; Temyiz yolunun tamamlayıcısı niteliğinde bir kanun yoludur. Temyiz yeri olarak Danıştay ve Bölge İdare Mahkemelerinin verdiği kararlara karşı, bu kararın yeniden gözden geçirilmesi için taraflara sağlanan usuli bir imkandır. Burada temyiz mercii, verdiği kararı yeniden hukuka uygunluk açısından gözden geçirir.

Yargılamanın yenilenmesi; bir yargı organının verdiği ve kesin hale gelmiş hükmün kaldırılmasını veya değiştirilmesini ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoludur.

Kanun yolları, bozulan hukuk barışının yeniden tesis edilmesi maksadı ile, modern hukuklarda ve Türkiye'de düzenlenmiştir. 1982 yılında yapılan idari mevzuat değişiklikleri ile, vergi yargısı sistemi oluşturulmuştur. Ancak vergi yargısı ve kanun yolları sisteminde görülen aksaklıklar; devletin genel işleyişi, vergi ve temyiz mahkemelerinin fiziki yetersizliği, yaşanan yoğun ekonomik bunalım, hakim vergi yargısı personelinin eksikliği gibi ülkenin genel problemlerinden kaynaklanmaktadır.

IX

SUMMARY

My subject is "the ways of appeal in tax courts". I would like to examine it comparing with former regulations and to suggest new solutions to make the stage of appeal more effective.

The ways of appeal can be used by parties of a case. Using these ways, decision which they think to be erroneous or unlawful to higher courts to be reviewed or appealed. If these ways are not used in time, the decisions of courts become definite.

In Turkey, these ways may be examined in two main categories. The first is the review of a decision by the same court. The ways in this category are "explanation", "correction of errors" and "rejudgement".

Explanation. If the decision is not clear enough or includes elements contrary to each other, parties can make a request to have the decision explained by the courts.

Correction of errors. Applying this way, parties may request the correction of errors in names, surnames and titles of parties, results of claims and errors of accounts in decision. This may be demanded both from the tax courts and the council of state.

Explanation and 'correction of errors' may not be considered "ways of appeal" in the real sense, because decisions are not altered in essence, they are only made clearer or some mistakes are corrected.

In the second category, an appeal can be made from a decision of a court to a higher one. The ways in this category are "objection" and "appeal".

"Objection" has been used since 1982 and using this way, parties can take decisions of a tax court or court of administration consisting of one judge, to the regional court of administration. Although the term 'objection' is used in law, this is a way of appeal, because a decision of an inferior court is made subject to review by a superior court.

As to the general way of "appeal", it is a procedural way of getting decisions of an inferior court examined by a superior one. This is a new and second judgement and the decision of inferior court is judged.

"Correction of decision" is a complementary way, which provides parties with an opportunity to get decisions of Regional Courts of Administration and the council of state reviewed. In this case, a court of appeal reviews its own decision in that whether it is correct and conforming to the law or not.

"Rejudgement" is an extraordinary way of getting a definite court decision cancelled or altered and having the court review its decision.

These ways of appeal or review are regulated in modern legal systems (including Turkish System) in order to reestablish the peace of law. With the changes in administrative regulations in 1982, the tax courts system was formed. There are some problems in the system, but they stem from general operation of the state which physical inadequacy of the courts, heavy economic crises and insufficiency of judges and other staff in tax courts are common problems in the country.

I. GİRİŞ

1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE AMACI

Gelişmekte olan bir ülke konumundaki Türkiye'de bir takım iktisadi sorunlar yaşanmakta, bunların başında da vergi ile ilgili olanlar gelmektedir. Devletin kendisinden beklenen iktisadi, sosyal, kültürel vb. fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için gerektiği kadar mali güce sağlam finansal kaynağı olan vergilere ihtiyacı vardır. Vergi kişilerin satın alma gücünü azalttığı için bir takım etkilere yol açmakta (Vergi kaçırma, kaçakçılık, yansımaya v.b.), sonuçta devletin önemli yetersizlikleri ortaya çıkmaktadır.

Konumuz "Vergi Yargısında Kanun Yolları" dır. Mükellef ile devlet arasında ortaya çıkan ihtilafların çözümünde iki ana yol söz konusudur. İlki vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma v.b. gibi idari çözüm yollarıdır. Diğer yargısal çözüm yolu olup, bu çalışmamızda sözkonusu kanun yollarının neler olduğunu; hangi aşamalardan geçtiğini, hukuki sonuçlarını v.b. değerlendireceğiz. Ülkemizdeki yargı çözüm yolundaki eksiklikleri ve çözüm imkanlarını belirlemeye çalışacağız.

2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE METODU

Türk vergi yargısında kanun yollarını incelerken, 1982 yılı sonrası yargı sistemi asıl inceleme sahamızı oluşturmakla birlikte; bu dönem öncesine ait yargı sisteminin önemli özellikleri de gözönüne alınacaktır.

Çalışmamızda, vergi yargısı ve kanun yolları hakkındaki mevzuat, geçmişteki uygulamalar; ayrıca bununla ilgili bilimsel eserlerden yararlanılacaktır.

Çalışmamız, altı bölümden meydana gelmekte olup;

Birinci bölümde; kanun yolları ve tarihi gelişimi değerlendirilip, 1982 öncesi ve sonrası durum hakkında genel bilgiler verilecektir.

İkinci bölümde; kanun yollarında başvuru ve vergi yargısında gösterdiği özellikler dikkate alınacaktır.

Üçüncü bölümde; kanun yollarının ilki olan itiraz ve hukuki sonuçları incelenecektir.

Dördüncü bölümde; ikinci kanun yolu olarak temyiz değerlendirilecektir.

Beşinci bölümde; itiraz ve temyiz üzerine verilen kararların yeniden gözden geçirilmesini ifade eden karar düzeltme yolu ile ilgili hususlar gözönüne alınacaktır.

Altıncı ve son bölümde; olağanüstü kanun yollarından biri olan yargılamanın yenilenmesi değerlendirilip, hukuki açıdan sonuçları belirtmeye çalışılacaktır.

Vardığımız netice ve öneriler ise "sonuç" kısmında özetleyeceğiz.

BİRİNCİ BÖLÜM

KANUN YOLLARI

I. KANUN YOLLARI KAVRAMI

1.KANUN YOLLARININ AMACI:

Hukukun temel özelliği yargılama olayından kaynaklanmasıdır. Yetkisi toplum tarafından tanınan ve kabul edilen, uzman kişi ya da kişilerce karar verilmesi hukukun temelidir⁽¹⁾. Karar vermeye yetkili olan uzman kişilerde bir insan olduğu için, bütün bilgileri, deneyimleri ve iyiniyetlerine rağmen yanılabilir. Bu sebepten dolayı yargıçların hukuka aykırı kararlarına karşı başvuru yolları olma zorunluluğu vardır. Bu durumda yargıçlar daha duyarlı olacaktır⁽²⁾.

Mahkemenin kararı hukuka aykırı olmadığı halde taraf ya da taraflar mahkeme hükmünü hukuka aykırı sanabilir.

Mahkeme hükmü, bir tarafın yanlış olduğu kanısı karşısında manevi güç ve etkisini yitirir. Kanun yollarının tüketilmesinden sonra tekrar eski etkisini kazanır⁽³⁾. İlk mahkemenin verdiği kararların üst mahkemede tekrar incelenmesi bir zorunluktur ve taraflarda meydana gelebilecek kuşkuları ortadan kaldırır⁽⁴⁾.

Fakat tüm bunlara rağmen uyuşmazlığın sürekli olarak gündemde olmasının da sakıncaları vardır ve bu toplum barışını bozar. İşte bu sakıncalarından dolayı kanun yollarına bir sınır koymak gerekir. Artık bir noktadan sonra kararın tartışılması sona erer ve karar kesin hüküm haline gelir. Fakat yine de karar hukuka ve adalete aykırı olabilir⁽⁵⁾. Yargıcın kararı artık hukuki belirsizliği ortadan kaldırır ve hukuki barış yeniden tesis edilir. Burada mahkemenin amacı, hukuki barışı ve güvenliği

(1) Niyazi Öktem, Hukuk Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 1988, s.217.

(2) Musrafa Reşit Belgesay, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, İstanbul: 1947, s.137.

(3) Belgesay, loc.cit.

(4) Sabri Şakir Ansay, Hukuk Yargılama Usulleri, Ankara, Günay Matbaacılık A.Ş., 1950, s.284.

(5) Vecdi Aral, Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1992, s.35.

sağlamaktır⁽⁶⁾. Artık kesin hüküm halini alan karar adli bir hakikattir, itiraz edilemez ve dokunulamaz gerçektir⁽⁷⁾. Bu ise hukuk güvenliğinin kurulmasını sağlar⁽⁸⁾.

Uyuşmazlıkların yargılanmasında son bir derece konması bir zorunluluktur. Bu son derece hususu, modern hukuklarda iki dereceli kanun yolu ile çözümlenmiştir. Bunlar ise istinaf ve temyiz yollarıdır. Burada konu ve miktar açısından değeri yüksek olan davalar hakkında ilk mahkemelerinde verilen kararlar istinaf mahkemesinde incelenir ve daha sonrada en üst mahkemede temyiz incelemesi yapılır. Değeri ve önemi az olan davalar ikinci ve son kez istinaf mahkemesinde incelenir. Bu iki dereceli sistemin işleyişinde bazı farklılıklar vardır. İstinaf yolunda taraflar hükmün hukuka aykırılığı yanında davaya ait ilk mahkemede ileri sürmedikleri olay ve deliller ileri sürebilirler⁽⁹⁾.

Kanun yolları hukuk barışı ve güvenliğinin sağlanması için hükümlerin kesinleşmesi ve uyuşmazlıkların nihai olarak sona ermesini sağlar. Ayrıca somut olarak hukuka aykırı kararları ve yanlışlıkların düzeltilmesi sağlanır.

2. KANUN YOLLARININ TANIMI

Kanun yolu öncelikle davanın taraflarına ait bir hukuksal bir yoldur. Yukarıda da bahsedildiği üzere davanın tarafları hukuka aykırı gördükleri kararların düzeltilmesini ve yeniden incelenmesini sağlarlar⁽¹⁰⁾.

Bir diğer tanım ise, dava konusunun bir üst mahkemede yeniden incelenmesi için taraflara verilen usulî bir imkandır. Bu bakımdan kanun yollarının iki karakteri vardır. İlki muhakemenin bir üst mahkemeye iletilmesi ve diğeri ise hükmün ertelenmesidir⁽¹¹⁾.

Kanun yolları dışında kararların hukuka aykırılığını ileri sürmek mümkün değildir⁽¹²⁾.

Kanun yolları hukuk düzenimizde bütün yargı yolları için kabul edilmiştir. Adli yargıda hukuk usulü mahkemeleri kanunu, idari yargıda idari yargılama usulü kanunu,

(6) Saim Üstündağ, Medeni Yargılama Hukuku, İstanbul, Beta Yayınevi A.Ş. 1989, s.34.

(7) Aral, loc.cit.

(8) Üstündağ, loc.cit.

(9) Ansay, loc.cit., s.285-286.

(10) A. Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku, Ankara, "S" Yayınları, 1990, s.312.

(11) Üstündağ, op.cit., s.659-670.

(12) İlhan E. Postacıoğlu, Medeni Usul Hukuku Dersleri, İstanbul 1970, s.597.

ceza yargılamasında ise ceza muhakemeleri kanunu uygulanmaktadır.

Kanun yolları kavramı ilk mahkeme tarafından verilen nihai kararlara karşı varsa hukuka aykırılığın giderilmesi amacı ile davanın taraflarına tanınmış çeşitli başvuru yollarını kapsamaktadır.

3. VERGİ YARGI SİSTEMLERİ VE KANUN YOLLARI

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözümlenmesinde, genel ya da özel (ihtisas) mahkemelerinin yetkili olacağı hususu hâlâ tartışmalıdır. Vergi yargısının düzenlenmesinin, idari yargı içerisinde değil, müstakil vergi yargı sisteminin kurulmasının daha gerçekçi olacağını belirtenler, vergi ihtilaflarının kendisine özgü teknik ve hukuki nitelikleri olduğu belirterek, bağımsız vergi mahkemelerinin kurulmasını savunmaktadır⁽¹³⁾.

Bununla birlikte buna karşı görüş sahibi olanlar, her ne kadar vergi uyuşmazlıkları çok karışık problem yaratsa da bunun tek bir uzman tarafından da bilinemeyeceğini ileri sürerek, vergilerin uzmanlık istemesinin bunların genel mahkemelerde görülmesine engel olmaması gerektiğini belirtmişlerdir. Vergiye ilişkin bazı problemler olsa da, genel mahkemelerde çoğu kez iktisadi ve hatta tıbbi problemler de görülmektedir. Bunların çözümü hakkında hakim sık sık bilirkişiye başvurmaktadır; kaldı ki adli yargı içerisinde belli bir mahkemenin, ticaret mahkemeleri örneğinde olduğu gibi, yalnız vergi ihtilaflarına bakması olanağı da vardır denilmektedir⁽¹⁴⁾.

Kanaatimizce, vergi uyuşmazlıklarına bağımsız yargı organlarında ve ihtisaslaşmış belirli bir mahkemenin vergi davalarına bakması daha yararlı olacaktır. Bu ülke içerisinde hukuk birliğini sağlayacaktır.

Çeşitli ülkelerde uygulanan vergi yargı sistemlerini dört grupta toplayabiliriz:

- **Adli yargıya bağlı vergi yargı sistemi:** İngiltere'de bu sistem uzun yıllardan beridir uygulanmaktadır. İngiltere'de tek yargı sistemi bulunduğu için vergi davalarına genel mahkemelerde bakılır. Ülkede yargı alanında her hangi bir ayırım olmadığından her dava genel görevli adli yargı organlarında görülmektedir. Çok uzun yıllardır uygulanan ve köklü hukuk sistemi olan bu ülkede vergi uyuşmazlıklarının ve

(13) Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1982, s.125.

(14) Akif Erginay, Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.107.

diğer uyuşmazlıklarının tek yargı organlarında çözümlenmesi başarılı şekilde yürütülmektedir. Bu belki de Anglo-sakson hukuk sisteminin bir içtihatlar hukuku sistemi olmasının tabii sonucudur.

- **İdari yargıya bağlı vergi yargı sistemi** : Bu sistem 1982 yılından sonra ülkemizde uygulanan sistemdir⁽¹⁵⁾. Burada adli mahkemelerin yanında ve hakim güvencesine sahip idari hakimler ile yargılama yapılmaktadır. Oluşturulan vergi mahkemeleri idari yargı içerisinde yer almıştır. İlk derece mahkemesi üzerinde Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay bulunmaktadır. Uyuşmazlıklar hakim güvencesinde olan hakimler tarafından çözüme bağlanmaktadır. Ancak ülkemizdeki idari sistemin adli sistemden farklı olduğu hususlardan birisi adli yargı hakiminin hukuk fakültesi veya muadili fakülte mezunu olması gerektiği halde, idare ve vergi mahkemesi hakimi hukuk fakültesi mezunları dışında, iktisat, işletme gibi diğer sosyal bilimler fakültesi mezunları da hakim olarak görev yapabilmektedirler. Bunun ile kanun koyucu mahkemelerin idari ve vergi uyuşmazlıklarında bu konuda eğitim alan kişilerin de bu mahkemelerde çalışmasını uygun görmüştür.

- **Bağımsız vergi yargı sistemi** : Almanya'da uygulanan sistemdir. Bu ülkede mali yargı, başlarında adli hakim sıfatı olan kimselerin olduğu maliye mahkemeleri (veya vergi mahkemeleri) ile temyiz organı olan yargıtay niteliğindeki Maliye Divanından oluşmuştur. Bir çok alanda Türk yargı hukuku Kıta Avrupası hukukundan etkilenmiş ve bir çok kanun buradan esinlenerek hazırlanmıştır. Fakat daha sonra göreceğimiz gibi Türk vergi yargı sistemi Kıta Avrupasından etkilenmemiştir. Yukarıda da gördüğümüz gibi şu anda uygulanan sistem kıta Avrupa sisteminden farklıdır.

- **Karma sistem**: A.B.D.'lerinde ayrı mali bir yargı teşkilatı varsa da bunlar yüksek mahkemelere bağlı olarak çalışırlar⁽¹⁶⁾. Anglo-sakson hukukunun geçerli olduğu A.B.D.'lerinde kıta Avrupası sistemine göre çok farklı hukuk sistemi vardır.

Vergi ihtilaflarının hakem mahkemelerinde (kurullarında) görüşülmesi ayrı bir şekildir. Bu mahkemeler vergi dairesi temsilcileri ile mükellef temsilcilerinden oluşmaktadır. 1982 yılından önce oluşturulmuş olan "gayri muvazzaf itiraz komisyonları" bu şekilde kurulmuş idi; ancak bunun pek tatminkar olmadığı ve bağımsız

(15) Nihat Edizdoğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 1993, s.209.

(16) Erginay, op.cit., s.107.

yargıda bunun incelenmesi gerektiği o dönemde yapılan en büyük eleştiri noktalarından idi⁽¹⁷⁾. Gerçekten yargı yetkisinin, herşeyden önce, kamu otoritelerince kullanılmasının yanı sıra, temsilcilerinin karşılıklı ilgi ve menfaatleri bu çeşit mahkemelerin işleyişini güçleştirmiştir. Öte yandan kanunlar burada tam anlamı ile uygulanamamıştır⁽¹⁸⁾. Çünkü kurul üyeleri idare içerisinde olup çeşitli baskılar altındaydılar. Ayrıca kurul üyelerini koruyacak ve tarafsız çalışmasının sağlayacak "hakim güvencesi"nin olmaması büyük bir problem teşkil etmiştir. İşte belirtilen sebeplerden dolayı bu kurulların çalışması uygulamada pek başarılı olamamıştır. Bu yüzden 1982 yılında yapılan değişiklikler ile vergi uyuşmazlıkları bağımsız mahkemeler yanında ve aynı statüdeki vergi mahkemelerinde görülmeye başlamıştır. Vergi mahkemelerinin verdiği kararlara karşı ilgililerin gidebileceği kanun yolları da bu arada kanunlarda düzenlenmiştir.

II. ÜLKEMİZDE KANUN YOLLARININ TARİHİ GELİŞİMİ

1. 1982 YILINDAN ÖNCEKİ DURUM

A. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde

Tazminat'a kadar Osmanlı İmparatorluğu döneminde, bugünkü anlamda iptidai olsa da bir vergi yargısından ve kanun yollarından söz etmek mümkün değildir. Çünkü bu dönemde verginin tarh, tahakkuk ve tahsili ile ilgili olarak idari işlerin denetimi kabul edilmemiştir⁽¹⁹⁾.

Bugünkü anlamda "ilk vergi yargısı" teşkilatı 1868 tarihli "Şura-i Devlet Nizamnamesi" ile kurulmuştur. Bu nizamname ile vergi idaresiyle mükellef arasında çıkan ihtilaflar, "Şura-i Devlet" tarafından tetkik ve müzakere ediliyordu⁽²⁰⁾.

Cumhuriyetten önce Fransız etkisinde kalınarak, "Şura-i Devlet" kurulmuş ve her münferit kanunla ilgili olarak, her vergi için özel bir yargı teşkilatı kurulmuştur.

(17) Atilla Atalay, Vergiler Temyiz Komisyonu Dergisi, c.1, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1977, Sayı.17-18, s.11.

(18) Erginay, op.cit., s.108.

(19) Aksoy, op.cit., s.122.

(20) Sıddık S. Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul, 1952, c.1, s.703.

Kanunlarda çözüm mahalli olarak gösterilmeyen ihtilaflar, adliye mahkemelerinde, diğerleri de il ve ilçe idari kurullarında görüşülüyordu. Verilen kararlara karşı gidilecek yüksek mahkeme olarak Danıştay kabul edilmişti. Adliye mahkemelerinde görülen vergi davaları için adliye mahkemelerin kabul ettiği kanun yolları geçerliydi.

Genel olarak, genel görevli ilk inceleme mercii, il ve ilçe idare kurulları idi. Bunların verdiği kararlara karşı ilgililer Danıştay'a başvurabiliyordu. Ancak uygulamada il ve ilçe idare kurullarının işlerinin yoğunluğu ve idare kurulunun tabii üyesinin mal ya da maliye memurunun olması sebebinden dolayı vergi ihtilaflarının çözümü mal memurlarının elinde olmaktaydı. Temyiz kanun yolunda ise, Danıştay'da ilgili daire olmadığı için verilen temyiz kararlarının ilam şeklini almasını engellemiştir. Ayrıca Sadaret makamının tastiki olmadıkça da Danıştay kararlarının uygulama alanında yoktu⁽²¹⁾. İşte tüm bu olumsuzlukların varlığından dolayı Osmanlı İmparatorluğu döneminde tam anlamı ile vergi yargısından ve dolayısı ile kanun yollarından söz edemeyiz.

B. Cumhuriyet Döneminde

1. 1982 Yılından Önceki Durum

Cumhuriyet döneminde, vergi ihtilaflarının çözüm yetkisi, il ve ilçe idare kurullarından alınmıştır. Yeni düzenlemede ikili sistem kabul edilmiştir. Vasıtalı vergilerden doğan ihtilaflar için, idari komisyonlar kurulmuştur. Vasıtalı vergilerden doğan ihtilafların halledilmesi daha önceki gibi, yine adli mercilere bırakılmıştır.

Bugünkü anlamda, ilk mali yargı kuruluşu 1926 yılında 755 sayılı "Kazanç Vergisi Kanunu"nun kabulü ile sağlanmıştır. Bu kanun ile bazı illerde "Muvazzaf İtiraz Komisyonları" ile merkez Ankara'da ikinci derecede, vergi yargı organı olarak "Vergiler Temyiz Komisyonu" kurulmuştur. Bu komisyonlar önceleri sadece kazanç vergilerinden doğan ihtilafları tetkik edip, karara bağlarken, sonraları diğer vergi ihtilaflarına da bakmaya başlamışlardır⁽²²⁾.

(21) Aksoy, op.cit., s.123.

(22) M.Akif Eranıl, Türkiye'de Mali Yargının Tarihçesi, Ankara Barosu Dergisi, 1952, cilt.7, sayı.92.

1939 yılında 3692 Sayılı Kanunla vergi yargısında birlik sağlanmaya çalışılmıştır. Bununla vergi yargı usulleri, vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının kuruluş şekillerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunla, gümrük ve pul vergileri dışındaki tüm vergilerden doğan ihtilafların tetkik ve karara bağlanması, vergi itiraz komisyonlarına bırakılmıştır. Artık tüm vergi uyuşmazlıkları komisyonların yetkisi altına alınmaya çalışılmıştır.

1949 yılında itiraz ve temyiz komisyonlarının yargılama usulleri bir şekle bağlanmış, duruşma, tavzih, tashih, incelenmenin iadesi gibi bağımsız yargı organlarında uygulanacak yargı esasları kabul edilmiştir⁽²³⁾. Buradan da anlaşılacağı gibi o dönemin Kanun Koyucusu vergi komisyonlarının mahkemeler gibi çalışması gerektiği sonucuna varmıştır. Fakat mahkemelerde uygulanan usullerden bazılarının komisyonlarda uygulanması, uygulamada bazı kolaylıklar getirse de komisyonların tam randımanlı çalışmasını sağlayamamıştır. Zaten bu yüzden zaman içerisinde 1982 yılına kadar vergi yargısının bağımsız yargı organlarına bırakılması yönünde görüşler ortaya atılmıştır. Komisyonların daha düzenli ve daha bağımsız çalışması yönünde sürekli mevzuat değişiklikleri yapılmıştır.

1950 yılında, 5655 sayılı Kanun ile "Muvazzaf İtiraz Komisyonları" ile "temyiz komisyon"u üyelerinin seçimi için Ayırma Meclisi oluşturulmuştur^(23A). Bunun amacı komisyonların bağımsız ve tarafsız çalışmasını sağlamak idi. Fakat yine de uygulamada komisyonların bu şekilde çalışması sağlanamamıştır. Bu günümüzde de varlığı devam eden "Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu" benzeri kuruldur. Hakim ve savcının daha bağımsız çalışmasının sağlayan ve atama, yer değiştirme, mesleğe kabul etme gibi işlemlerini yüksek hakimlerin oluşturduğu kurullar eli ile yapmasına benzer bir uygulama getirilmek istenmiştir. Kanaatimce, kanun koyucunun bu meclisleri oluşturma amacı komisyon üyelerinin hakimler gibi atama, yer değiştirme ve mesleğe başlatılmasının bir organ tarafından yapılmasını sağlamaktadır. Uygulamada pek başarılı çalışmasa da vergi yargısının bağımsız mahkemelerce görülmesine kadar geçen süreç içerisinde bu önemli bir nokta tutmuştur.

(23) Atalay, op.cit., s.11.

(23A) Ayırma Meclisi, Maliye Bakanlığı Müsteşarı Başkanlığında Sayışay, Danıştay, Temyiz Komisyonu ve Yargıtay Başkanlıkları Temsilcilerinden Oluşmaktaydı.

Gümrük ve Tekel idarelerince alınan vergi ve resimler ile ithalattan alınan gider vergilerinden doğan ihtilaflarda ise, uyuşmazlık idari makamlarca tetkik edilip karara bağlanmakta idi. Ancak bu kararlara karşı Danıştaya temyiz kanun yoluna gidilebilmekte idi.

Vergi itiraz ve temyiz komisyonları iki dereceli idari yargı yetkisine haiz kuruluşlardır. İlk derecede, itiraz komisyonları, ikinci derecede ise, temyiz komisyonları bulunmaktaydı. Bu, her ne kadar komisyonlar yargı yetkisine sahip olmasa da, çağdaş batı ülke hukuklarında var olan istinaf mahkemesi uygulamasına benzemektedir. Bunların üzerinde de Danıştay yer almaktadır. Komisyon kararlarının kanunilik kontrolünü, temyiz davası ile yapmaktadırlar⁽²⁴⁾. Daha sonra göreceğimiz gibi günümüzde de Bölge idari mahkemeleri de bir nevi temyiz komisyonunun görevini yürütmektedir. İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinin tek hakimle baktığı davalara karşı ilgililer itiraz kanun yolu ile Bölge idare mahkemelerine gidebilirler. Bu bir nevi istinaf mahkemesi uygulamasıdır. Temyiz komisyonu gibi Bölge İdare Mahkemesi de uyuşmazlığın esasına girerek bizzat kendisi karar verebilir. Ancak ilgililer Bölge idare mahkemesi kararlarına karşı, Danıştay'a temyiz yoluna gidemezler (İ.V.U.K. m.48). Çünkü Bölge idare mahkemelerinin itiraz kanun yolu üzerine verdikleri kararlar kesin olup, bu kararlara karşı temyiz yoluna gidilemez.

Fonksiyon olarak idari yargı yapan vergiler temyiz komisyonu 1961 Anayasası ile sayılmış olan yargı organlarından değildir⁽²⁵⁾.

Komisyonların çalışmasına gelince; Vergi İtiraz Komisyonları kanunun belirttiği bazı illerde kurulmuş idi. Vergiler temyiz komisyonu ise sadece Ankara'da kurulmuştu. Temyiz Komisyonunun görevi, vergi itiraz komisyonunun kararlarını ikinci derecede idari incelemesini yapmaktır. Temyiz komisyonu "Ayırma Meclisi" tarafından seçilen üyelerden oluşan dokuz dairediydi.

C. 1982 Yılından Önce Vergi Yargısında Kanun Yolları

1982 yılından önceki vergi yargısında kanun yolları kavramına bakacak olursak;

(24) Uzdem Akyüz, Temyiz Davları ve Diğer İdari Davalardan Farklılıkları, Danışay Yayınları, no.29, 1986, s.48.

(25) Atalay, op.cit., s.48.

1. Temyiz: İlgililer, itiraz komisyonlarının kararlarına karşı temyiz komisyonuna başvurabilirlerdi (2577 sayılı kanun md.391). İlgililer kararın kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde, posta ile ya da itiraz komisyonu başkanı sıfatı ile mülki idare amirine verecekleri dilekçe ile yapabilirler.

Temyize müracaat edilmesi icrayı durdurmaz. Ancak teminat karşılığı icranın geciktirilmesi (yürütmenin durdurulması) ilgililer talep edebilirlerdi (V.U.K. md.400). Temyiz incelemesinde tasdik ya da bozma kararı verilebilir. Ancak komisyon itiraz komisyonunun kararını yerinde görmez ise, onun yerine geçerek re'sen karar verebilir. Re'sen verilen kararlar ile tasdik kararları kesindir.

2. Kararın Düzeltilmesi: İlgililer kararın kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde kararı veren temyiz vergi itiraz komisyonundan verilen kararın düzeltilmesini isteyebilirler.

3. İncelemelerin Yeniden Gözden Geçirilmesi: Kanunun saydığı belirli halleri varlığı halinde ilgililer kesinleşen temyiz komisyonu kararlarına karşı yargılamanın yenilenmesini isteyebilirler. 1982 yılından sonraki vergi yargısı sistemi içerisinde bazı küçük değişiklikler ile, yargılamanın yenilenmesi uygulaması devam etmektedir.

4. Danıştay'a Başvuru: Yukarıda belirttiğimiz gibi itiraz ve temyiz komisyonlarının üstünde Danıştay'ın yargı denetimi vardır. İlgililer Ankara'da bulunan vergi temyiz komisyonunun kararlarını yeterli görmezler ise, Danıştay'a başvurabilirler. Bu aslında gerçek anlamda yargısal anlamı olan temyiz yoludur.

Gerek temyiz komisyonları ve gerekse itiraz komisyonları yapıları sebebiyle tam anlamı ile çalışmamıştır. Çünkü ilk derece inceleme organı olan itiraz komisyonu bir nevi kararı veren idarenin uzantısı şeklinde idi. Uygulamada itiraz ve temyiz komisyonlarının bağımsız çalışmasının sağlayacak hukuki ve yargısal düzenlemelerin olmaması ve idarenin bir nevi verdiği kararı ikinci kez incelemesi 1982 öncesi vergi yargısı ve kanun yollarının en büyük sorun olmuştur. Bazı hukukçular o dönemde bu hususu dile getirerek vergi yargısının hakim huzurunda ve bağımsız yargı organlarında görülmesini savunmuşlardır^(25A).

(25A) Bkz. Atalay, op.cit., s.11.

2. 1982 Yılından Sonraki Durum

6 Ocak 1982 yılından sonra kabul edilen üç yeni kanun ile idari ve vergi yargısı yeni şekline sokulmuştur^(25B).

Kabul edilen kanunlar ile, artık mali yargı idari komisyonların elinden çıkmış adli mahkemelerin yanında ve aynı statüde ve hakim güvencesine sahip hakimlerden oluşan idari mahkemelerden oluşmuştur. Vergi mahkemeleri de idari mahkemelerin içinde değerlendirilmiştir.

Vergi mahkemelerinin 1982 yılından itibaren göreve başlaması ile birlikte ilgili kanunlarda yer alan;

- İtiraz komisyonu, vergiler temyiz komisyonu, gümrük hakem komisyonu, vergi mahkemesi olarak yer değiştirmiştir.

- Vergi ihtilafı, vergi davası olarak değiştirilmiştir.

- İtiraz deyimi, vergi mahkemesinde dava açılması olarak değiştirilmiştir.

Bölge idare mahkemeleri de vergilere ilişkin olarak bir çeşit istinaf mahkemesi olarak görev yürütürler. İdare ve vergi mahkemelerinin daha az önemde olmasından dolayı tek hakimle baktıkları davalara itiraz kanun yolu ile ikinci kez bakarlar.

1982 yılından sonraki düzenlemede vergi mahkemelerince verilen kararlarına karşı, daha sonra detayları ile inceleyeceğimiz gibi, ilgililer aşağıdaki kanun yollarına gidebilir,

- Temyiz
- İtiraz
- Karar düzeltme
- Yargılamanın yenilenmesi

(25B) Bunlar 1. 2575 Sayılı Danışay Kanunu, 2. 2575 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, 3. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunları'dır.

II. KANUN YOLLARININ ÇEŞİTLERİ

1. HUKUK USULÜ MAHKEMELERİ KANUNU AÇISINDAN

Genellikle kanun yolları iki grupta değerlendirilirler. İki "olağan kanun yolları", ikincisi "olağanüstü kanun yolları"dır.

Mahkemelerin henüz kesinleşmemiş nihai kararlarına karşı tanınan kanun yollarına "olağan kanun yolları" denir. İlk mahkemenin nihai karar veya hükmü verilince kesinleşmez. Mahkemenin kararları temyiz merciinin onama kararından sonra kesinleşir (HUMK m.445). Medeni yargılamada temyiz ve karar düzeltme (tashih-i karar) şeklinde iki olağan kanun yolu vardır.

Kesinleşmiş nihai kararlara karşı tanınan kanun yolu olan yargılamanın yenilenmesi, bir olağanüstü kanun yoludur. Yargılamanın yenilenmesi, kanunda belirtilen sebeplerin varlığı halinde, hatalı olarak verilen karar ya da hüküm veren mahkemece kısmen ya da tamamen değiştirilmesidir⁽²⁶⁾.

2. VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARININ ÇEŞİTLERİ

Kanun yollarına başvuru ikili bir ayırımla incelenebilir. Kararların ikinci kez ele alınması kararı veren mahkemede ya da üst yargı organında olmak üzere incelenir^(26A).

Vergi mahkemesinde verilen ve aynı mahkemede ikinci kez incelenen kararlar şunlardır:

- Açıklama
- Yanlışlıkların düzeltilmesi
- Yargılamanın yenilenmesi

Vergi mahkemesinin verdiği kararların bir üst yargı merciinde incelenmesi ise, temyiz ve itirazdır. Ayrıca ilgili bakanlık talebi ya da Danıştay başsavcısının Danıştay'a başvurması ile, kanun yararına bozma verilebilir (İYUK md.51)⁽²⁷⁾.

(26) Baki Kuru, Medeni Usul Hukuku Esasları, Ankara, Sevinç Matbaası, 1984, c.4, s.212.

(26A) Tezel, Vergi Muhakemesi Hukuku, İsanbu, 1982, s.30-32.

(27) Adnan Tezel, Vergi Muhakemesi Hukuku, İstanbul, Meter Matbaası, 1982, s.30-32.

Üst yargı organı olarak Danıştay'ın verdiği kararlara karşı kanun yolları ise:

- Açıklama,
- Yanlışlıkların düzeltilmesi,
- Yargılamanın yenilenmesi,
- Kararın düzeltilmesidir.

Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlara karşı da temyiz ve kanun yararına bozma yolu açıktır (İYUK md.46)⁽²⁸⁾.

III. KANUN YOLLARININ BENZER KAVRAMLARDAN AYRILMASI

1. AÇIKLAMA (TAVZİH)

A. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Açısından

a. Açıklamanın Hukuki Niteliği

Açıklama yani "Tavzih" verilen kararın yeterince açık olmadığı ya da birbirine aykırı hüküm fıkralarını taşıması halinde taraflarca istenebilir⁽²⁹⁾. Dar anlamda kesin hüküm ("kaziye-i muhkeme") kararı veren mahkemeyi de bağlar⁽³⁰⁾. Bunun anlamı mahkemenin artık verdiği hüküm hakkında bir daha karar verememesidir. Ancak açıklama bu kapsamda değerlendirilemez. Burada hükme yeni bir şey ekleme ya da çıkarma sözkonusu olmadığından bu prensip zedelenmez⁽³¹⁾. Kararların özüne dokunulmadan özü açıklanır⁽³²⁾.

Kararın açıklanması talebi, bir kanun yolu sayılmaz. Açıklama, hükmü veren mahkemeden istenir⁽³³⁾.

(28) Adnan Tezel, Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı, Ankara, Şafak Matbaası, 1990, s.115.

(29) Kuru, op.ci., s.212.

(30) Üstündağ, op.cit., s.745.

(31) Necip Bilge, Medeni Yargılama Hukuku, Ankara, 1967, s.632.

(32) Orhan S. Kocahanoğlu, Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, İstanbul, Yayıncılık Matbaası, 1982, s.745.

(33) Üstündağ, log.cit., s.745.

b. Açıklamayı Gerektiren Durumlar

Açıklama, H.U.M.H.K.'nin üçüncü faslında düzenlenmiştir ve 455. madde ile de açıklamayı gerektiren durumlar sayılmıştır. Buna göre hükmün müphem olması ve yeterince açık olmaması ya da mütenakız olması ve birbiri ile çelişen fıkraları içermesi halinde açıklama yoluna gidilebilir.

Açıklama hem ilk mahkeme kararlarına ve hem de temyiz mahkemesi kararlarına karşı istenebilir.

Kararın açıklanması talebini ilgililer kararı yerine getirilmesine kadar isteyebilirler. Kararın icrasın başlanılmış olması açıklama talebine engel değildir⁽³⁴⁾. Ancak icrası tamamlanmış olan kararların açıklaması istenemez. İlama dayanarak yapılan icra takibi kararının açıklanması istenebilir⁽³⁵⁾.

Açıklama talebinde bulunabilmek için kararın kesinleşmesi gerekmez⁽³⁶⁾. Ancak kesinliğe elverişli olmayan ihtiyari tedbir ve nizasız kaza kararları için kararın açıklanması istenmesine gerek yoktur; çünkü bu kararlar her zaman düzeltilebilir⁽³⁷⁾.

c. Açıklamada Uygulanacak Usuller

Talepler ilgililerce bir dilekçe ile kararı veren mahkemeye verilecektir. Talepte bulunmak için davaya taraf olmak gerekir. Müracaat için İ.Y.U.K.'nu "belirsiz süre" koymuştur. Bundan, kararın icrasının tamam olmasına kadar anlamak gerekir⁽³⁸⁾.

Yürürlükten kaldırılan VUK'nun 405. maddesine göre, 1982 yılından önceki düzenlemede ilgililerin açıklamayı istemeleri için süre şartı konmuş idi. Bu ise kararın ilgiliye tebliğinden itibaren 15 gün idi.

Talep üzerine önce, talebin yerindeliğine ve şartların varlığı konusu üzerinde ön inceleme yapılır. Mahkeme dilekçe üzerinde inceleme yaparak karara varır.

Mahkeme çelişki ya da belirsizlik görürse açıklamayı yapar ve hüküm fıkrası altına açıklama yazılır⁽³⁹⁾.

(34) İlhan H.Posacıoğlu, Türk Hukukunda Hükümlerin Tavzihi, İstanbul 1956, s.295-296.

(35) Üstündağ, log.cit.

(36) Gözübüyük, log.cit.

(37) Bilge, op.cit.

(38) Ibid.

(39) Ibid.

B. Açıklamanın (Tavzih) Vergi Yargısında Gösterdiği Özellikler

İ.Y.U.K.'nun 29. maddesinde hangi durumlarda açıklama istenebileceğini açıklanmıştır. Bu esasında H.U.M.K.'da belirlenen sebeplerin tekrarıdır⁽⁴⁰⁾.

İdari yargılamada kabul edilen açıklama sebepleri şunlardır:

- Kararların yeterince açık olmaması
- Kararlarda birbirine aykırı hüküm fıkraları bulunması

Danıştay'da vergi ve idare mahkemelerinde bu sebeplerin varlığı iddiasıyla karar düzeltilmesi istenebilir (İYUK md.29)⁽⁴¹⁾.

Açıklama hem ilk derece mahkemesinde hem de temyiz mahkemesinde istenebilir. Talep dilekçesi ilgili mahkeme ya da Danıştay'ın ilgili dairesine verilecektir. Dilekçe kararın icrasının tamam olmasına kadar verilebilir. Uygulamada, açıklama talepleri hakkındaki kararlar, asıl dosya üzerinde incelenir ve karara varılır (İYUK md.29)⁽⁴²⁾.

Şüphesiz ki açıklamayla karara yeni bir şey eklenemeyeceği gibi çıkarılamazda⁽⁴³⁾. Yani kararın özüne dokunulmadan özü açıklanmaktadır. Ancak kanuna aykırı olarak hüküm fıkrası değiştirilirse, kanunda açıklık olmasada, bu konuda kanun yoluna gidilebilmelidir⁽⁴⁴⁾.

Açıklama ile ilgili kararlar nihai nitelikte kararlar olmayıp, bu kararlar ancak nihai kararlar ile temyize konu olabilir. Nitekim Danıştay 5. Dairesi İstanbul 5. idare mahkemesince verilen 16.12.1988 günlü E.1987/573 K.1988/836 sayılı kararın davacı tarafından açıklanması talebinin reddi yolundaki aynı mahkemenin 8.11.1989 günlü E.1987/573 K.1989/83+6 sayılı kararına karşı yapılan temyiz başvurusunu esastan inceleme imkanı görmemiştir⁽⁴⁵⁾.

(40) Gözübüyük, op.cit., s.356-357.

(41) Kocahanoğlu, op.cit., s.106.

(42) Kazım Yenice Yüksel Esin, İdari Yargılama Usulü, Ankara, 1983, s.617.

(43) Kocahanoğlu, loc.cit.

(44) Ibid., s.356.

(45) D. 5.D.K.T. 19.4.1990, E.1990/907, K.1990/898, Danışay Dergisi, yıl:21, sayı:8, 1991, s.227.

2. YANLIŞLIKLARIN DÜZELTİLMESİ

A. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Açısından

"Yanlışıkların Düzeltilmesi"de açıklama gibi kanun yolu değildir, hüküm daraltılması ya da genişletilmesi amacıyla kullanılamaz, yanışıklık bazen dosyanın içeriğinden ya da karar metninden anlaşılır⁽⁴⁶⁾. H.U.M.K.'nun 459. maddesinde tarafların adı, soyadı, talep sonuçları, ya da hüküm fıkrasındaki hesap hataları düzeltme kapsamındadır. İlgililer bu gibi durumlarda kararı veren mahkemeye dilekçe verebilirler.

Düzeltilme, her ilk derece mahkeme kararları hem de temyiz mahkemesi kararları için geçerlidir. Bu durumda yeni bir karar yazılmaz, düzeltme kararı ilamının altına yazılır⁽⁴⁷⁾.

B. Vergi Yargısında Gösterdiği Özellikler

Yanlışıkların düzeltilmesi İYUK'nun 30. maddesinde HUMK'dakine paralel şekilde düzenlenmiştir. Buna göre, mahkeme kararında yer alan tarafların adı, soyadı ve sıfatları, iddiaların sonuçları, tüzel kişilerde ünvan yanışılığı ile, hüküm fıkrasındaki hesaplara ilişkin yanışıklık ve hataların düzeltilmesi, taraflarca kararı veren mahkemeden istenebilir⁽⁴⁸⁾. Hüküm fıkrasında 50.000 TL. yazılması gerekirken, miktarın 5000 TL. yazılması maddi yanışıklıktır⁽⁴⁹⁾. Buradaki dikkate değer nokta ise, düzeltmeğe konu olan hatalar sadece maddi hatalardır ve asla hukuki hatalar düzeltmeye konu olamayacağıdır. Bunlar ancak kanun yolu ile düzeltilebilir.

İYUK'nun 30. maddesi, başvuru için bir süre sınırlaması ortaya koymamıştır. Yanlışıklar kararın her aşamasında hatta icrasının tamamlanmasından sonra da istenebilir. Ancak 1982 yılından önceki vergi yargısında, açıklamada olduğu gibi, kararın ilgililere tebliğinden itibaren 15 günlük süre şartı konmuştur. Kanaatimizce, süre şartının kaldırılması yerinde olmuştur⁽⁵⁰⁾.

Yetkili mahkeme yanışılığı kabul ederse, karar düzeltme ilamının altına ek olarak yazılır⁽⁵¹⁾.

(46) Yenice/Esin, op.cit., s.619.

(47) Ibid., s.619-622.

(48) Tezel, Vergi Muhakemesi Hukuku, s.30-31.

(49) Kocahanoğlu, op.cit.

(50) Kocahanoğlu, op.cit.

(51) Ibid.

İKİNCİ BÖLÜM

KANUN YOLLARINA BAŞVURU VE VERGİ YARGISINDA GÖSTERDİĞİ ÖZELLİKLER

2. GENEL OLARAK KANUN YOLLARINA BAŞVURU

I. KANUN YOLLARINA BAŞVURMANIN GENEL ŞARTLARI

Öncelikle her kanun yolunda ilk bakılan şey başvurunun kabule şayan olup olmadığıdır. Talep kabul edilebilir görülürse, talebin maddi kısmının haklılığı araştırılır. İkinci olarak, dilekçenin usulünce verilmesi gerekir. Dilekçede kanun yoluna başvuranın kimlik bilgileri, imzası ve karar ile ilgili yeterli bilgilerin bulunması gerekir. Ayrıca kanun yoluna başvurma süre ile ilgili şartlara uymak gerekir. Süresi içinde başvurunun yapılmaması halinde "hak düşer". Kanunların öngördüğü mahkeme harç ve giderlerinin yatırılması da bir zorunluluktur. Ayrıca başvuruda bulunanın, başvuruda menfaatinin bulunması gerekir. Bundan başka tarafların davayı feragat ile düşürmemesi gerekir⁽⁵²⁾.

II. BAŞVURU HALİNDE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

1. GENEL OLARAK

Aksi kanunlarda belirtilmedikçe, kanun yoluna başvuru halinde idari yargılamada idari işlemlerinin ya da yargı kararlarının durdurulması değildir. Aksi hukuken ispatlanıncaya kadar mahkeme kararları hukuka uygun sayılır. Aksi halde idare çalışamaz hale gelir⁽⁵³⁾. Ancak ilgililer hakları zedeleneceği endişesi ile yürütmenin durdurulması kararı ile korunmaya beklenir⁽⁵⁴⁾. Yürütmenin durdurulması ile kararın icrası askıya alınmış olur.

(52) Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, Ankara, 1991, s.403-404.

(53) A.Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, Ankara, 1991, .403.

(54) Yenice/Esin, op.cit., s.575.

İdarenin yaptığı işlemlerden yalnız "idari işlemler" türünde olanlar iptal davasına konu olur. İşlemin iptale kabil olabilmesi için, onun idari bir işlem olması, etkin bir işlem olması ve idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekir⁽⁵⁵⁾. İdari işlemler ise, idari kararlar, idari sözleşmeler, düzenleyici işlemler ve planlama belgeleri olarak dörde ayrılabilir⁽⁵⁶⁾.

2. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Yürütmenin durdurulması kararı ihtiyatı tedbirden ayrı ve geçici bir önlem olup, dava açılmak şartıyla, her zaman istenebilen ve itiraz edilebilen bir ara karardır⁽⁵⁷⁾. 1982 yılından önceki düzenlemede de temyiz komisyonuna başvuru kararın yürütmesini durdurmazdı. Ancak taraflar teminat karşılığı kararın icrasının geciktirilmesini (yürütmenin durdurulmasını) isteyebilirlerdi.

Yürütmenin durdurulması talepleri için verilen kararlara karşı "itiraz" usulünün getirilmesi ile yürütmenin durdurulması kararları "nihai karar" haline gelmiştir. Buna göre ilgililer kararın kendilerine tebliğinden itibaren 7 gün içinde yetkili mercilere itiraz edebilir⁽⁵⁸⁾.

3. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VERİLEBİLMESİ İÇİN GEREKLİ OLAN ŞARTLAR

A. Özel İlişkinin Şartları

Kural olarak yürütmenin durdurulması kararları olumlu kararlar için geçerli iken olumsuz kararlar için mümkün değildir. Çünkü bu halde yargı organı idarenin yerine geçmiş olur. Ancak olumsuz kararlar fiili ya da hukuki durumda değişiklik yapıyorsa yani icrai karakterde ise, bunlar için verilebilmelidir⁽⁵⁹⁾. Buradan da anlaşılacağı gibi, ilk şart idarenin olumlu bir işleminin olması gerekir. İkinci şart ise, kararın yerine getirilmesinde ilgilinin telafisi güç ya da imkansız bir zararının ortaya çıkması gerekir⁽⁶⁰⁾.

(55) Gözübüyük, op.cit., s.127-128.

(56) Duran, op.cit., s.393.

(57) Gözübüyük, op.cit., s.405.

(58) Celal Erkut, "Danıştay ve İdari Yargılama Usul Kanunları Hakkındaki Geirilen Değişiklikler Üzerine Kronik Argümenum. Sayı:1, yıl.1, s.5.

(59) Gözübüyük, op.cit., s.407.

(60) Kocahanoğlu, op.cit., s.96.

Üçüncü şart olarak da yürütmenin durdurulması kararı istenen işlemin açıkça hukuka aykırı olması gerekir. kanun koyucu yürütmeyi durdurma kararı ancak telafisi güç ya da imkansız zarar ile açıkça hukuka aykırılık şartlarının birlikte gerçekleşmesi şartına bağlamıştır⁽⁶¹⁾. Durdurma talebi için ilgililerin gerekçe göstermesi gerekecektir.

Ancak eski düzenlemede "icranın geciktirilmesi" için yukarıda belirttiğimiz şartlar aranmamıştır. Temyiz komisyonunun talep halinde verilebileceği belirtilmiştir (VUK. m.400).

B. Usule İlişkin Şartlar

Yürütmenin durdurulması dava dilekçesi ile ya da dava görülürken istenebilir. Re'sen mahkeme yürütmenin durdurulmasına hükmedemez.

İ.Y.U.K.'nun 27. maddesinin 4. bendine göre yürütmenin durdurulması doksan gün için verilir. Ancak tarafların gerekçeli talebi mahkemece yerinde görülmesi halinde karar yenilenebilir.

Eski düzenlemede 90 günlük süre sınırlaması yoktur. Süre sınırının olması hukuk düzeninin ve vergi sisteminin işleyişi bakımından yerindedir.

Danıştay, vergi ve idare mahkemeleri yürütülmesi durdurulan dava dosyalarını öncelikle inceler (İ.Y.U.K. m.27/3).

Yürütmenin durdurulmasına karar verilen dosyalar dosyanın tamam olmasından itibaren 60 günde esastan karara bağlanması gerekir (İ.Y.U.K. 17). Eğer 60 gün içinde karar verilemezse yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden düşer⁽⁶²⁾.

Yürütmenin durdurulması talebi üzerine genellikle teminat istenir, fakat duruma göre teminat istemeyebilir (İ.Y.U.K. m.27/5). Ancak 1982 yılı öncesinde icranın geciktirilmesi talebi ancak teminat karşılığı yapılabilmekte ve teminatın beş gün içerisinde yatırılmaması halinde icranın geciktirilmesi kararı geri alınırdı (VUK m.400). Savaş halinde yürütmenin durdurulması kararı verilemez (İ.Y.U.K. m.27/10).

İ.Y.U.K.'nun 27. maddesinin 12. fıkrası ile, idare ve vergi mahkemelerinin durdurma kararlarına karşı, ilgililer BİM'ne, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak

(61) Ibid., s.96.

(62) Ibid., s.97.

verdiği durdurma kararlarına karşı da idare ve vergi dava daireleri kuruluna itiraz edilebilir. Bölge idare mahkemeleri kararlarına karşı da en yakın B.I.M.'ne itiraz edilebilir. Ancak 1982 yılı öncesinde temyiz komisyonu kararlarının icrasının durdurulması kararına karşı ilgililer itiraz edemezlerdi (Bkz. VUK. m.400).

Durdurma kararına itiraz, bu konuda ilgili mahkemenin kararının taraflara tebliğinden itibaren 7 gün içinde yapılabilir⁽⁶³⁾. Eski düzenlemede durdurma kararına itiraz düzenlenmemiştir. Kanun koyucu bu eksikliği daha sonra tamamlamıştır.

Başvurulan merciler, itiraz üzerine kendilerine gelen dosyalar hakkında 7 gün içinde karar vermek zorunda olup, bu kararlar kesindir⁽⁶⁴⁾.

3. VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI

I. KANUN YOLLARINA BAŞVURUNUN VERGİ YARGISINDA GÖSTERDİĞİ ÖZELLİKLER

1. BAŞVURUNUN GENEL ŞARTLARI BAKIMINDAN

Başvurunun genel şartları bakımından düzenleme, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu tarafından yapılmıştır. Genel kurallar olan kabule şayanlık, dava taraf olma, süreler ile kısıtlı olma, kabul ve feragatte bulunmama burada da geçerlidir. Hukuk usulünden farklı olarak temyiz için daha uzun başvuru süresi ortaya konmuştur. Bu süre temyiz ve itirazda 30 gündür. Karar düzeltilmesi için ise vergi ve idare mahkemeleri arasında paralellik olup bu süre onbeş gündür. Eski düzenlemede temyiz ve karar düzeltme için süre onbeş gündür (V.U.K. m.393).

Kanun yolunun başlayabilmesi için ilgilinin dilekçe ile başvurusu gereklidir. Başvuru ise, kararı veren mahkemeye veya Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olması halinde Danıştay'a verilebilir. İlgili bunlara verilmek üzere idare ve vergi mahkemelerine dilekçesini verebileceği gibi bunların bulunmadığı yerlerde asliye hukuk mahkemesi ve yurt dışında Türk konsolosluklarına verilebilir. 1982 yılından önceki düzenlemede dilekçe itiraz komisyonu ya da komisyon başkanı sıfatı ile mülki idare amirlerine yapılmaktaydı (V.U.K. m.394). Bu konuda ilgili Danıştay kararı aşağıdadır:

(63) Hondu, op.cit., s.31-33.

(64) Gemal Alver, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve İlgili Mevzuat, Ankara, Gaye Matbaacılık, 1991, s.94-96.

"Davacı adına, re'sen salınan vergi ve kesilen cezayı terkin eden vergi mahkemesi kararı, dava mahallinde idare ve vergi mahkemesi bulunduğu halde dava dilekçesinin aynı mahaldeki asliye hukuk hakimliğine verilmek suretiyle İ.Y.U.K.'nun 4. maddesine aykırı hareket edildiğinden davanın vergi mahkemesi kaydına geçtiği gün itibarıyla süre aşımı nedeniyle reddi gerekeceği yolundaki usuli iddia yanısıra beyanname verilmemesi nedeniyle yapılan uygulamanın yasal olduğuna dair esasa ilişkin iddialar sürülerek bozulması istemiyle temyiz edilebilir. "Danıştayın bu hükümlerle amacının kişilerin anayasal hakkı olan dava açma haklarını kullanma konusundaki iradelerini açıklamalarını temine yönelik olup, bu açıklamayı belirleyecek organlar arasındaki asliye hukuk hakimliklerinin de sayılmış olmasından dolayı temyiz isteğini yerinde görmemiştir⁽⁶⁵⁾.

İ.Y.U.K.'nun 15/1 d ve c maddelerinde belirtilen haller dışında, kanun yollarını başvuru halinde ön şartlar yönünden ya da dava dilekçesi yönünden reddi halinde bu kararlara karşı temyiz ya da itiraz yolu açıktır. Eğer 3. ve 5. maddedeki eksiklikler varsa eksikliklerin giderilmesi için 15 gün süre verilir. Fakat aynı hatalar giderilmezse, dava reddedilir. Önceki vergi yargısı sistemimizde dilekçedeki eksikliklerin tamamlanması için süre verilmesi yoktur. Vergi yargısına bu kavram 1982 yılından sonra girmiştir.

Dilekçe red kararı davayı sona erdiren nihai kararlardan olmadığından temyizinin mümkün olmamasının davacı için bir sakıncası yoktur.

Bu konudaki Danıştay kararı ise aşağıdadır:

"2577 sayılı idari yargılama usulü kanunun ilk inceleme üzerine verilecek kararları gösteren 15. maddesinin 1/d bendinde dilekçelerin kanunun 3. ve 5. maddelerine uygun olmamaları halinde otuz gün içinde ilgili maddelere uygun şekilde yeniden düzenlemek ya da eksiklikleri tamamlamak üzere reddeder, aynı maddenin 10.4.1990 tarih ve 20488 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 3622 sayılı kanunla değişik 4. bendinde de; ilk inceleme üzerine Danıştay ve mahkemece verilen kararlara karşı bu maddenin 1/c ve 1/d bantlarında yazılı haller dışında temyiz yoluna başvurulabileceği belirtilmiş

(65) Dn. 4.D.K.T. 10.4.1990, E.87-3882, K.90-1302 (Bkz. Şükrü Kızılat. Vergi Sorunları ile İlgili Danıştay Kararları, Ankara, 1990).

olup, bu durumda yukarıda sözü edilen 15. maddenin 1/d bendi gereğince verilen dilekçe red kararlarına karşı temyiz yoluna gidilmesi mümkün değildir. Bu durumda yukarıda açıklanan maddeler uyarınca nihai karar niteliğini taşımayan ve bu nedenle temyiz edilmesi mümkün olmayan vergi mahkemesi kararının temyiz isteminin inceleme olanağının bulunmadığından incelemeksizin reddine karar verildi⁽⁶⁶⁾".

Yukarıdaki kararda da görüldüğü gibi, dilekçelerdeki İYUK md. 15/1.d bendinde sayılan hususların bulunmaması sebebi ile verilen red kararları, davayı sona erdirmez. İlgililer, bu red kararını ancak davayı sona erdiren mahkeme kararları ile birlikte temyiz edebilirler.

2. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI BAKIMINDAN

A. İlk Derece Mahkemesinde Yürütmenin Durdurulması

a. Yürütmenin Kendiliğinden Durması

Vergi mahkemesinde açılan davalarda yürütmenin durdurulması talebi halinde idare mahkemelerinden farklı olan bir düzenleme getirilmiştir. İ.Y.U.K.'nın 27/8.maddesine göre vergi uyuşmazlıklarında dava açılması o verginin, resim, harç ya da benzeri mali yükümlüğünün tahsil işlemi durmaktadır. Yani bu tür davanın açılması halinde davacının ayrıca yürütmenin durdurulmasını istemesine gerek yoktur. Ancak davanın açılmasının tahsilatı durdurmasının istisnası vardır. Bunlar hayat standartı esasına göre yapılacak tarhiyatlar, ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler, işlemde kaldırılan dosyalar ve tahsilat işlemleridir. Bu işlemlerin yürütülmesinin durdurulması istenebilir⁽⁶⁷⁾.

(66) Dn. 7.D.K.T. 11.3.1990, E.91/435, K.91/941.

(67) Şerafettin Aksoy, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, İstanbul, Bayrak Matbaacılık, 1990, s.219.

b. Yürütmenin Durdurulmasının Talebe Bağlı Olduğu Durumlar

ı. işlemde kaldırılan dosyaları: Vergi mahkemesinde dava açıldıktan sonra, tebligat yapılamaması nedeniyle dosyanın işlemde kaldırılmasında bu dosya ile ilgili vergi dairesi tahsilat işlemine devam eder. Daha sonra ilgilinin ortaya çıkıp adresini bildirerek dosyayı canlandırması halinde, artık devam eden tahsil işlemi kendiliğinden durmaz, bunun için ayrıca durdurma talebi gerekir⁽⁶⁸⁾.

ii. ihtirazı kayıtla verilen beyannameleri: Vergi usul kanununun 378. madde ikinci fıkrada mükelleflerinin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı -vergi hatalarına ait istisna saklı kalmak şartıyla- itiraz edip dava açamayacaklarını öngörmektedir. Bu vergi hukukundaki mükelleflerin kendi beyanlarına dayanılarak yapılan tarhiyatları dava edemeyecekleri ilkesine dayanır. Fakat ilgililer bu ilkedan dolayı tereddüt karşısında ihtirazı kayıt verebilirler. Bu tür beyannamelere dayanılarak yapılan işlemlere karşı dava açabilirler. Bu halde dava açılırken durdurma talep edilebilir. Örneğin ilgilinin beyanname verirken faaliyette olmadığını bildirmesine rağmen vergi alınması.

iii. tahsilat işlemleri: Burada söz konusu olan 6183 sayılı amme alacakları tahsili hakkındaki kanunun uygulamasından doğan davalardır. Özellikle kamu alacağının kesinleşmesinden sonra düzenlenen ödeme emirleri dolayısı ile açılır. İşte bu kanun uygulamasına göre haciz; ihtiyatı haciz gibi vergi mahkemesinde açılan davalarda ayrıca durdurmanın talep edilmesi gerekir⁽⁶⁹⁾.

iv. hayat standartı esasları : Gerçek usulde gelir vergisine tabi olan ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin, bu faaliyetleri dolayısı ile beyan ettikleri gelir, gelir vergisi kanununun mükerrer 116. maddesinde belirtilen hayat standartı göstergelerinden düşük olamaz. Gelir vergisi kanununun 16. maddesi bu standartı göre yapılacak tarhiyata itirazın tahsilatı durdurmaz. Ayrıca aynı kanun bu konudaki uyuşmazlıkların Danıştay ve vergi mahkemelerinde öncelikle ele alınacağını ve dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanmasını hükme bağlamıştır⁽⁷⁰⁾.

(68) Necati Uğur, "Vergi İşlemlerinde Yürütmeyi Durdurma İstemi", Maliye ve Sigorta Yorumları, sayı.113 (1 Ekim 1991) s.38.

(69) Hondu, op.cit., .30.

(70) Dn. 3.D.E. 1989/3231 K.1989/1789.

v. geçici vergi: Gelir vergisi kanunun geçici vergi hususunu düzenleyen 120. maddesi geçici vergiye yapılacak itirazların, geçici vergiyi durdurmayacağını belirtmiştir.

Gerek geçici vergi ve gerekse hayat standartı ile ilgili olarak kanunlarda belirtilen "itiraz" kelimesinden mahkemede açılmış dava olarak anlamak gerekir. Yoksa usul hukukundaki kanun yolu olan itiraz anlaşılmalıdır. Ayrıca her iki durumda da durdurma ile ilgili hüküm bulunmamaktadır. Fakat bunu geniş yorumlayıp yürütmeyi durdurmayı ilgililerin isteyebileceğini kabul etmek gerekir.

B. Yürütmenin Durdurulmasında Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Ortaya Çıktığı Durumlar

Danıştay kanununun 24. maddesi Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak bakacağı davaları saymıştır. İlgili maddenin j bendi vergi usul kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin olanlarıdır.

Vergi hatası kapsamında bulunan tarhiyatın düzeltilmesi, düzeltme, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde, her zaman vergi dairelerinden istenebilir. Bu taleplerin reddi halinde başvurulacak merci şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'dır. Şikayetin ilgili bakanlıkça reddi halinde başvuru mercii Danıştay'dır. Burada Danıştay ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesinin görevini üstlenmektedir.

Bununla ilgili olarak Danıştay kararı aşağıdadır:

"2575 sayılı Danıştay kanununun 24/1 maddesinin j bendinde, vergi usul kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak iptal davalarını ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın hükme başlayacağı belirtilmiştir.

213 sayılı vergi usul kanununun 1. maddesinde; bu kanunun ikinci maddesinde yazılanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı hükmüne yer vermiştir.

Uyuşmazlığa konu olan vergi iadesi ve cezası 2978 sayılı vergi iadesi hakkındaki kanununun 6. maddesinin hükümlerine göre haksız yere vergi iadesine sebebiyet verilmesi nedeniyle istenen bir alacak olup, vergi resim, harç ve bunlara bağlı bir ceza olmadığından, vergi usul kanununun şumulüne girmemektedir. Olaya vergi usul kanunu hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Maliye Bakanlığı tarhiyatın düzeltilmesi şikayetini yerinde görmezse, ilgililer, Danıştay'a dava açabilir. Ancak Danıştay'a dava açılması yürütmeyi durdurmaz. Burada durdurulacak bir işlem olmayıp, yerine getirilmeyecek bir karar vardır. Niteliği itibariyle durdurma talebi mümkün değildir⁽⁷¹⁾.

C. Danıştay'ın Temyiz Mercii Olduğu Durumlarda Yürütmenin Durdurulması

Temyiz yoluna başvurulması mahkeme ve Danıştay'ın kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığı durdurulması temyizi inceleyen Danıştay'dan istenebilir ve Danıştay buna karar verebilir⁽⁷²⁾. Kararın bozulması ise, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur.

Danıştay'ın temyiz yolunda yürütmeyi durdurması ile ilgili olarak örnek kararlar şunlardır:

"Olayda vergi mahkemesince verilen karara karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurulmuş ise de, yürütmenin durdurulmasına dair talep Danıştay 3. dairesi tarafından reddedilmiş olup, kesin bir bozma kararı da verilmemiş olması nedeniyle vergi mahkemesi kararına göre hesaplanıp mükellefe ikinci ihbarname ile tebliğ edilen vergi ve cezaların kanunda öngörülen bir aylık sürede ödenmemesi üzerine kamu alacağının tahsili için ödeme emri düzenlenip tebliğinde kanuna aykırılık bulunmadığından, vergi mahkemesince kamu alacağının henüz yargı organında ihtilafli olup kesinleşmediğinden bahisle ödeme emrinin iptali yönünde karar verilmesinde isabet görülmemiştir⁽⁷³⁾.

"Olayda, 1984 takvim yılı işlemlerini incelemesi sonucu düzenlenen rapora göre ikmalen ve resen salınan cezalı vergilerin vergi mahkemesince değişikle onanılması üzerine taraflarca temyiz isteminde bulunulmuş ve ayrıca onanan kısma ilişkin olarak ikinci kez düzenlenen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren de vadesinde ödenmemesi nedeniyle ödeme emri düzenlenmiştir. Ancak ödeme emrine esas olan vergi mahkemesi kararının temyiz edilmiş olması tahsilatı

(71) Uğur, op.cit. s.38-39.

(72) Alver, op.cit., s.94.

(73) Dn. 3.D.K.E. 1990/1508 K.1990/3630.

durdurmayacağından bu kararın temyiz merciince bozulması halinde yeniden tayin edilecek olan vergi tutarına göre yeni bir vade oluşup, takibin buna göre devam edecek olması ilk mahkeme kararına göre belirlenen vadeye göre tebliğ edilen ödeme emrinin iptali için yeterli olmaz⁽⁷⁴⁾.

D. Bölge İdare Mahkemesine İtiraz Yoluyla Başvuru Halinde Yürütmenin Durdurulması

Bölge idare mahkemesine itiraz yolu ile başvuru halinde vergi mahkemelerinin kararlarının yürütülmesi durmaz. Talep üzerine ve teminat karşılığında, B.İ.M., vergi mahkemesi kararını durdurabilir. İptal davalarında teminat aranmayabilir. İtirazın kabul edilmesi halinde ise, vergi mahkemesinin kararının yürütülmesi kendiliğinden durur⁽⁷⁵⁾.

(74) Dn. 4.D.K. E.1990/1508, K.1990/3236.

(75) Adnan Tezel, Vergi Muhakemesi Hukuku, İsanbul, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, 1982, s.39.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İTİRAZ

4. VERGİ YARGISINDA İTİRAZ

I. GENEL OLARAK İTİRAZ VE NİTELİĞİ

1982 yılından önce Bölge idare mahkemesi ve itiraz komisyonlarının kararlarında ve bakacakları uyuşmazlıklarda bir parasal sınırlama olmadığı için itiraz müessesesi yoktur.

İtiraz kanun yolu ilk kez 6.2.1982 tarihli idari yargılama usulü kanunu ile hukukumuzda girmiştir. İdari yargıda kararlar iki ayrı usul ile denetlenmektedir. İdari usulde ilk derece mahkemeleri vergi ve idare mahkemeleri ile bazı dava konularında Danıştay'dır (İYUK m.45)⁽⁷⁶⁾. İdari yargılama usul kanunumuz ilk derece mahkemelerinin kararlarının itiraz yolu ile Bölge idare mahkemelerinde incelenebileceğini hükme bağlamıştır⁽⁷⁷⁾. İlgili kanuna göre idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle vereceği kararlara karşı itiraz yolu ile B.İ.M.'ce inceleneceği ve kesin hükme bağlanacağını belirtilmiştir. Bölge idare mahkemelerinin üstünde bir denetleme organı yoktur. İlk derece mahkemelerinin kurul halinde vereceği kararlara karşı ancak temyiz kanun yolu ile Danıştay'a gidilebilir (İYUK m.46)⁽⁷⁸⁾.

Her ne kadar kanunumuz "itiraz" lafını kullanmış ise de bu bir temyiz yollarından biridir. Bölge idare mahkemeleri de bir itiraz merciidir. İtiraz olağan bir kanun yolu olup ilgili karar bir üst merci tarafından yargısal denetimine tabi olmakta ve kesin hükme bağlanmaktadır. Burada ilk derece mahkemesinin kararını tek yargıyla olması gerekir. Eğer kurul halinde alınmış ise, bunun itiraz yolu ile Bölge idare mahkemesinde ele alınmasına imkan yoktur (İYUK m.47).

(76) Kocahanoğlu, op.cit., s.137.

(77) Yenice/Esin, op.ci., s.715.

(78) Kocahanoğlu, loc.cit.

II. VERGİ YARGISINDA İTİRAZA KONU OLAN KARARLAR

1. DAVALARIN GÖRÜLÜŞ BİÇİMİNDEN

A. Tek Hakimle Bakılan Davalar

İdari yargılama usulünde mahkemelerin çalışması prensip olarak kurul halinde yapılmaktadır. Fakat tüm işlerini kurul olarak yürütmezler⁽⁷⁹⁾. İ.Y.U.K.'nun 7.maddesi hangi dvaları tek hakimle bakılacağını tek tek saymıştır. Bu davaların nicelik ve niteik olarak daha basit davalar olduğu varsayımı kabul edilmiştir. Bu davalar üzerine verilen kararlara itiraz B.İ.M.'lerine yapılacaktır.

"İ.Y.U.K.'nun 7. maddesinde sayılan ve davaları tek hakimle görüleceği davalar şunlardır:

- a. Kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerin sınıf ve derecelerinin tespiti işlemlerine karşı açılan davalar,
- b. Her türlü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı sekiz milyon lirayı geçmeyen tarhlara ve bu miktarla sınırlı olmak üzere 6183 sayılı amme alacakları tahsili usulü hakkındaki manunun uygulamasına ilişkin davalar (80).

B. Tek Hakimli Davaların Özellikleri

Tek hakimli davalar iki yönden sınırlandırılmaktadır. Bunlardan birincisi konu sınırlaması, diğeri de mikar sınırlamasıdır.

a. Konu Açısından Getirilen Sınırlamalar

V.U.K.'nun 40. maddesine göre "götürü ücretler, götürü ticaret ve serbest meslek kazançları, iş ve hizmet nevi ve grupları itibarıyla her iş ve hizmet nevi ve gurubu için beş derece üzerinden tespit olunur." Komisyonlarca belirlenen bu kazanç takdirlerine ise mükelleflerce değil bağlı oldukları meslek kuruluşları tarafından dava açılabilir. Kendilerine karar ulaşan daire, kurum ve teşekküller kararın kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı ilgili kurumlar 15 gün içinde Danıştay'a başvurabilir⁽⁸¹⁾.

(79) Yenice/Esin, op.ci., s.716.

(80) Cemil Alver, op.cit., s.231.

(81) Ahmet Can ve Ahmet Kavak, Kaynakçalı Vergi Kanunları, İstanbul, 1972, s.420-421.

b. Miktar Açısından Getirilen Sınırlamalar

Tek hakimle bakılacak davaların görülmesinde getirilen diğer bir sınırlama ise, uyuşmazlığın mikar sınırlamasıdır. Vergi tarhiyatında uyuşmazlık konusu vergi ve cezalar toplamı sekiz milyon lirayı geçmiyorsa bu davalara tek hakimli vergi mahkemeleri bakacaktır. Kanun ilk çıktığında bu 500 bin lira iken, daha sonra 2 milyon liraya, 1993 yılı başından itibaren 8 milyon liraya çıkarılmıştır. Esasında para cezaları için Türk Ceza Kanununda getirilen ceza miktarlarını memur katsayısına bağlayan esas bu mahkemeler için getirilmelidir. Çünkü yoğun enflasyon baskısı altında getirilen miktar sınırlamaları bir müddet sonra çok anlamsız rakamların doğmasına neden olacak ve mahkemenin tek hakimle bakacağı dava nerde ise kalmayacaktır.

Belirtilen bu meblağın üzerinde ise buna kurul olarak bakacaklardır. Miktarın hesaplanmasında vergi, resim ve harç ile bunlara eklenen zam ve cezalarının toplam olarak dikkate alınması önemli bir husustur. Kanun vergi, resim ve harçlarda tür ayırımı yapmadığı için farklı vergi türlerinin olması mümkündür⁽⁸²⁾.

Yine aynı mikar sınırları geçerli olmak üzere 6183 sayılı amme alacakları tahsili usulü kanunun uygulanmasındaki uyuşmazlıklarda davalar tek yargıda çözümlenir.

Vergi mahkemelerinde kurul olarak karar verilmesi gerekirken, hukuka aykırı olarak tek hakimle karar verilmesi halinde bu kararlara karşı Bölge idare mahkemesine itiraz edilmelidir. Eğer bu Danıştay'a temyiz edilmiş ise, Danıştay davanın esasına girmeyip kararın itiraz yolu ile incelemeye yetkili olan bölge idare mahkemesine göndermesi gerekir⁽⁸³⁾.

2. VERGİ USUL KANUNUNDA GETİRİLEN İSİSNANIN İTİRAZA ETKİSİ

İ.Y.U.K.'nun 45/1 maddesi tek yargıyla verilen vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki B.İ.M.'ne itiraz edilebileceğini belirtmektedir. V.U.K.'nun 41 maddesine göre götürü ücretler, götürü ticaret ve serbest meslek kazançlar için takdir komisyonunca tespit olunan derecelere karşı Danıştay'a dava açılması gerekecektir⁽⁸⁴⁾.

(82) Kocahanoğlu, op.ci., s.140-141.

(83) Aksoy, op.cit., s.232.

(84) Yenice/Esin, op.cit., s.717.

III. İTİRAZ BAŞVURUSU

1. BAŞVURU MERCİLİ

İtiraz taebini içeren dilekçe kararı veren mahkemeye Bölge İdare Mahkemesine gönderilmek üzere sunulur. Dilekçe karşı taraf sayısından bir fazla olarak hazırlanmalıdır. Dilekçe karşı tarafa ebliğ edildikten sonra alınan cevabı dileçeden sonra ya da 30 günlük cevap süresinin geçmesinden sonra dosya ilgili vergi mahkemesi tarafından Bölge İdare Mahkemesine gönderilir. Eğer karşı taraf itiraz süresini kaçırmış olsa bile cevap dilekçesi ile itiraz hakkını kullanabilir⁽⁸⁵⁾. Buna uygulamada "karşı dava" denir.

Kural olarak itiraz dilekçesinin kararı veren vergi mahkemesine verilmesi gerekir. Vergi mahkemelerine müacaata diğer mahkemeler, konsolosluklar ve asliye hukuk hakimliklerine müracaatı kabul ettiği halde bölge idare mahkemeleri için kabul etmemiştir⁽⁸⁶⁾. Fakat uygulamada mahkemelerin de benimsediği gibi, kanunun geniş yorumlanması ile vergi mahkemeleri için geçerli olan bu uygulamanın bölge idare mahkemeleri için de geçerli olması gereklidir.

2. BAŞVURU SÜRESİ

Vergi mahkemesinin tek hakimle verdiği kararlara karşı bölge idare mahkemesi nezdinde, 30 günlük bir itiraz başvuru süresi vardır.

Sürenin başlangıcı ise kararın ilgililere tebliğinden itibaren başlamaktadır. Tatil günleri süre hesabına katılmaz. Ancak otuz günlük başvuru süresinin son günü tatil gününe rastlarsa, tatil gününü takip eden ilk çalışma gününde süre biter.

Eğer son gün adli tatile rastlarsa, süre, adli tatilin bimesinden itibaren yedi gün uzar.

(85) Yılmaz Özbalcı, Vergi Davaları, Ankara, 1988, s.475.

(86) Ibid.

3. İTİRAZ TALEBİ VE İTİRAZ ŞEKLİ

İtiraz talebi ve şekli hususunda, temyiz yolu için geçerli olan şekil ve usullerin İ.Y.U.K.'nun 43/3 maddesi hükme bağlamıştır. Bu durumda İ.Y.U.K.'nun 48. maddesi hükümleri dikkate alınarak, itiraz dilekçelerinin bölge idare mahkemesine hitaben düzenlenerek, itiraza konu kararı veren vergi mahkemesine verilmesi gerekir. İ.Y.U.K.'nun 3. maddesi gereğince itiraz dilekçelerinde şunların bulunması gerekir:

- a. Tarafların, varsa vekillerin ya da temsilcilerinin ad, soyad ya da ünvanları ile adresleri,
- b. İtiraz edilen kararın konusu ile itiraz sebepleri ve dayandığı deliller,
- c. İtiraz konusu kararın tebellüğ tarihi,
- d. Vergi uyuşmazlığı ve tam yargı davalarında itiraz talebinin ilgili olduğu miktar,
- e. Vergi uyuşmazlıklarında, ilgili vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümün zam ve cezalarının çeşiti ve yılı, itiraz edilen kararın konusu ile birlikte kararı veren mahkemenin adı, kararın tarih ve numarası,
- f. Mükellef hesap numarası.

Eğer dilekçede eksiklik varsa, eksikliklerin tamam olması için, ilgiliye onbeş günlük süre ve bu ilgiliye tebliğ edilir. Bu süre sonunda eksiklik ikmal olmaz ise, kanun yoluna başvurulmamış kabul edilir⁽⁸⁷⁾.

IV. İTİRAZIN İNCELENMESİ VE KARAR VERİLMESİ

İdari yargılama kanununda itiraz sadece 45. madde ile düzenlenmiştir. İtirazın gerek başvuru şekli ve gerekse itirazın incelenmesi şekli ve usulü, Danıştay'ın temyiz incelemesi gibidir.

Bölge idare mahkemesi ik olarak incelemeyi dosya üzerinden yapar. Bu inceleme sonucunda şu sonuçlara varılabilir:

- a. Tek hakim tarafından yapılan inceleme ve toplanan bilgi ve belge yeterli ise, mahkemenin kararı hukuki açıdan hatalı olsa da, bölge idare mahkemesi, ayrıca soruşturamaz, mahkeme kararını esastan karara bağlayabilir,

(87) Özbacı, op.cit., s.494.

b. İtiraz hakkında maddi yanlışlıklar olması durumunda; bunlar düzeltilerek yine işin esası hakkında karar verebilir.

c. İtiraz sadece hukuki noktalara ilişkin olduğunda da; bölge idare mahkemesi işin esasını hemen karara bağlayabilir⁽⁸⁸⁾.

Bölge idare mahkemesi ilk incelemede maddi olaylar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görmezse ya da itiraz olunan karardaki maddi hataların düzeltilmesi mümkün olmuyorsa, dosya üzerinde, kendisi ilk derece mahkemesi gibi yeni bir inceleme yaparak, esas hakkında yeniden karar verebilir. Mahkeme her türlü araştırma ve incelemeyi bizzat kendi yapabilir. Bunun için bilirkişi dinleyebilir ve tahkikatı bizzat yapabilir. Bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine vereceği kararlar kesindir. Bölge idare mahkemesi Danıştay gibi bozma kararı veremez. Çünkü itiraz üzerine bölge idare mahkemesinin esas hakkında vereceği kararlar bir bozma kararı olmayıp, her koşulda ilk derece mahkemesi kararı gibidir. Oysa temyiz yolunda, işin esası hakkında karar verilmemişse, karar bozulmakta ve dosya yeniden incelenmek üzere ilk mahkemeye gönderilmektedir⁽⁸⁹⁾.

İ.Y.U.K.'nun 45/4 maddesine göre BİM'ne ancak ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim in baktığı durumlarda, kararı bozmakla beraber dosyayı geri gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu kararı kesindir. Yani davayı husumet ve dilekçe yönünden red kararı verilirse temyiz ve itiraz yoluna gidilemeyecektir⁽⁹⁰⁾.

İlgili maddenin 5. fıkrasına göre bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine vereceği kararlar kesindir. Ve bu kararlara karşı artık temyiz yoluna gidilemez. Bu hususa ilgili Danıştay kararında ise:

"Uyuşmazlık; re'sen salınan vergi katma değer vergisi dahili tevkifata uygulanan kusur cezasını kaldıran vergi mahkemesi kararına karşı vergi dairesi müdürlüğünce yapılan temyiz başvurusu; 2577 sayılı idari yargılama usulü kanununün mükellefiyetinin mevzuuna, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin vergi uyuşmazlıklarında tek hakimle verilen kararların Danıştay'da temyiz edilebileceğine ilişkin 47. maddesi hükmününün 10.4.1990 arihinde yürürlüğe giren 3622 sayılı kanununün 27. maddesi ile

(88) Yenice/Esin, op.cit., s.717.

(89) Kocahanoğlu, op.cit., s.144-145.

(90) Aksoy, op.cit., s.145.

yürürlükten kaldırıldığı. bu durumda vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararların 3622 sayılı kanunun 27. maddesi ile yürürlükten kaldırıldığı, bu durumda vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği nihai kararların 3622 sayılı kanunun yürürlük tarihinden sonra Danıştay'da temyizen incelenmesi mümkün değildir⁽⁹¹⁾".

2577 sayılı İYUK mükellefin eas, şekil, muafiyeye ve istisnasına ilişkin vergi mahkemelerinin tek hakim ile karar vermesini sağlamıştı. Bu kararlar aleyhine ilgililer Danıştay'a temyiz için başvurabiliyordu. Ancak 1990 yılında 2622 sayılı kanunun 27. maddesi ile, bu husus değiştirilmiştir. Artık ilgililer vergi mahkemelerinin tek hakimle vereceği tüm kararlara karşı BİM itirazda bulunabileceklerdir. Ancak Danışay'a bu hususa temyiz başvurusu kapatılmıştır.

V. BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARINA KARŞI KANUN YOLLARI

1. KANUN YOLLARI

A. Kararın Düzeltilmesi

Bölge idari mahkemesinin itiraz üzerine verdiği kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere, kararın ilgiliye tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde taraflarca karar düzeltilmesi talebinde bulunabilecektir. Bu konu hakkında ilgili Danışay kararı aşağıdadır.

"Olayda bölge idare mahkemesi tarafından 2577 sayılı kanunun 45. maddesine göre verilen kararların bozulması talebini içeren başvuru 2577 sayılı kanunun 54. maddesinin 1. fıkrasına 10.4.1990 günlü ve 3622 sayılı yasanın 23. maddesiyle eklenen ve bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdiği kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere kararların düzeltilebileceğini düzenleyen hüküm kapsamında bulunduğundan, söz konusu talebin bölge idare mahkemesi tarafından karara bağlanması gerekir. Bu nedenle dosyanın bölge idare mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir⁽⁹²⁾".

(91) Dn. 7.D.K.T. 14.1.1991, E.1990, K.1991/92.

(92) Dn. 4.D.K.T. 14.1.1991, E.1991/12 K.1991/6.

Kanaatimizce, Danışay'ın BİM kararına karşı verebileceği kararlar ancak 'tavsiye' niteliğindedir. Çünkü kanun açık bir şekilde BİM'nin itiraz üzerine vereceği kararları temyiz incelemesinden muaf tutmuşur (İYUK md.27).

B. Yargılamanın Yenilenmesi

3622 sayılı kanun ile İ.Y.U.K.'nun 53 maddesi değiştirilerek Bölge idare mahkemesi kararlarına karşı da maddede yazılı sebeplerle yargılamanın yenilenmesi yolu kabul edilmiştir.

2. DİĞER BAŞVURU YOLLARI

A. Açıklama

Bölge idare mahkemesi kararlarına karşı taraflar, kararın yeterince açık olmadığı ya da birbirine çelişkili hüküm fıkraları içermesi halinde kararın yerine getirilmesine kadar, kararın açıklanması veya aykırılığın giderilmesi için kararı veren bölge idare mahkemesine başvurabilirler (İYUK md.29).

B. Yanlışlıkların Düzeltilmesi

"Bölge idare mahkemesi kararlarında yer alan tarafların adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaları sonucuna ilişkin yanlışlıklar ile hüküm fıkrasındaki hesaplarla ilgili yanlışlık ve hataların düzeltilmesi, taraflarca kararı veren bölge idare mahkemesinden talep edilebilir (İYUK md.30).

3. KANUN YARARINA BOZMA

Bölge idare mahkemesi tarafından verilen ve hukuka aykırı bir sonucu ihtiva eden kararlar ilgili bakanlığın göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Danıştay başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Temyiz talebi Danıştay tarafından yerinde görüldüğü takdirde bölge idare mahkemesi kararı kanun yararına bozulur. Fakat bu bozma kararı daha önce verilen ve kesinleşen kararın hukuki niteliğini ortadan kaldırmaz. Bozma kararının bir sureti ilgili bakanlığa gönderilir ve karar resmi gazetede yayınlanır (İYUK md.53)⁽⁹³⁾.

(93) Aksoy, op.cit., s.237-238.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TEMYİZ

5. VERGİ YARGISINDA TEMYİZ

I. TEMYİZ KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Temyiz idari yargılama usulünde "İtiraz" dan sonragelen ve ona nazaran daha önemli genl kanun yoludur⁽⁹⁴⁾. Daha önceden de belirttiğimiz gibi kanun yolları olağan kanun yolu ve olağanüstü kanun yolu olarak ikiye ayrılır. Uygulamada fazla bir önemi olmasada olağan ve olağanüstü kanun yolu kavramının ayrımı üzerinde duracak olursak, şekli kesinliğe engel olup olmama ölçüsü ile, sade ve pratik olması ayırımında esas noktayı tutar⁽⁹⁵⁾.

Temiz yolun önemini, adli ve idari yargıda istinaf yolunun bulunmayışı bir kez daha arttırmaktadır⁽⁹⁶⁾. "Mahkeme kararlarının yüksek bir mahkeme tarafından denetlenmesi sorunu bugün artık her ülkede bir temyiz mahkemesinin varlığı çözümlenmiş bulunmaktadır". Ülke çapında hukuk birliğinin oluşması ve hukuk birliğinin işlerliğinin sağlanabilmesi düşüncesi yargı denetiminin üst noktasında bir yüksek mahkeme oluşturulmasına yol açmıştır⁽⁹⁷⁾.

Gerçekten temyiz mahkemelerinin kuruluş amaçlarının ne olduğu konusunda çeşitli görüşler ortaya atılmıştır. Amaçlar açısından bakılacak olursa hukukun gelişmesine ve hukukun uygulanmasında birliği sağlamak şeklindeki amaç, bir kamu yararına dayandığı halde; somut olayda yanlış kararların ortadan kaldırılarak, maddi bakımdan haklılığın sağlanması gayesi, daha çok tarafların çıkarına hizmet eder. Temyiz mahkemesinin faaliyetlerinde düşünülebilecek olan bu amaçlardan hangisinin daha ağır basacağı sorusu ise, değişik cevap ve görüşlere konu olmaktadır⁽⁹⁸⁾.

(94) Kocahanoğlu, op. cit. s. 153

(95) Necip Bilge, "Türk Hukukunda Karar Düzeltme Yolunun Tarihi Gelişimi ve Hukuk Değeri", Yargıtay 100. Yüzyıl Armağanı. s. 279-280

(96) Gözübüyük. Yönetmelik Yargı s.438

(97) Ömer Sivrihisarlı. Hukuk Yargılamasında Maddi Hukuka İlişkin Temyiz Nedenleri ve Yargıtay Denetiminin Kapsamı. İstanbul Hukuk Fak. 1978 s.7

(98) Üstündağ. op. cit. s.670

Temyiz yargısının hukukun gelişimini ve birliğini sağlamak şeklindeki, kamu yararı ağırlıklı fonksiyonu Danıştay'da içtihatleri birleştirme kurumu ile gerçekleştirmeye çalışılmaktadır. Danıştay içtihatları sadece bu uyuşmazlığın taraflarını ilgilendirmez aynı zamanda toplum yaşantısında objektif bir ölçüde düzenleyici rol oynar ve hukuk kaynakları arasında yer alır. Mahkeme kararları yorum niteliğindedir. İçtihatları birleştirme olayı meydana gelebilecek istikrarsızlığı kaldırabilecek ve hukuk güvenliğininin sağlayacaktır. Burada hakime ve hukukçuya düşen görev, kamu yararı ve kişi yararı arasındaki bu dengeyi kurabilmektedir⁽⁹⁹⁾.

Temyiz yolunun yeni bir yargılama mı ya da aleyhine başvuru olan hüküm ile neticelenmiş olan muhakemenin bir devamı olup olmadığı sorusunu gündeme gelecek olursa; temyiz yolunun yeni bir muhakeme olacağını kabul etmek yerinde olacaktır⁽¹⁰⁰⁾.

"Temyiz; bir yargı kararı ile bu hükmün dayandığı yargılamanın hukuki bakımından daha yüksek mahkemede bir daha daha incelenebilmesi olanağını sağlayan bir kanun yoludur⁽¹⁰¹⁾". Temyiz yargılamasında ilk derece mahkemesi kararını, yargıladığı uyuşmazlıkta önüne getirilen maddi olayları usulüne uygun biçimde incelenip incelenmediği ve olayların kanunlara iyi uygulanıp uygulanmadığı yönünde denetler⁽¹⁰²⁾.

Başka bir anlamla, temyiz yolunda genel olarak ilk derece mahkemelerinin kararları dava konusu uyuşmazlığın usulüne uygun incelenip incelenmediği ve verilen kararlarda kanunların doğru uygulanıp uygulanmadığını denetlenmek istenir. Nitekim, İdari Yargılama Usul Kanunu da temyiz incelenmesinde kararların yalnızca hukuka aykırılık, görev ve yetki yönünden inceleneceği açıkça belirtmiştir⁽¹⁰³⁾. Mahkemenin kararı taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözümlendiği halde, temyiz mahkemesinin kararı uyuşmazlığı değil, uyuşmazlığı çözmüş olan kararın kanun ve usule uygun olup olmadığını tesbit eder. Bu nedenle "mahkeme davayı hüküme bağlar, temyiz

(99) Aydın H. Tuncay. İdare Hukuku ve İdari Yargılamanın Bazı Sonları. Ankara Başbakanlık Basımevi, s. 265-266

(100) Mustafa R. Belgesay. Hukuk Usulu Mahkemeleri Kanun Şerhi. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1939 s. 354-356

(101) Hüseyin Özcan. Hukuk Sözlüğü. Ankara. Olguç Matbaası. 1980. s. 713

(102) Baki Kuru. Hukuk Usulü Mahkemeleri Usulü, Ankara, Sevinç Matbaası, 1984, cilt. 4 s. 3290

(103) Kocahanoğlu. op. cit. s. 153-154

mahkemesi ise hükmü muhakeme eder" denilmektedir⁽¹⁰⁴⁾. Bunun anlamı temyiz incelemesinde yeni maddi olay ve olguların ileri sürülmemesidir. Fakat karar verildikten sonra meydana gelen ve hüküm hakkında inceleme yapılmasına engel olan olgular temyiz aşamasında da ileri sürülebilir⁽¹⁰⁵⁾.

Temyiz kanun yolu ile ilgili olarak idari yargılama alanında incelemelerimizde görülürki; idari yargılama hukukunda esasında iki temyiz yeri öngörülmüştür. Bunlardan ilki Danıştay, diğer ikincisi ise Bölge idare mahkemeleridir. Danıştay idari yargı alanında genel görevli temyiz mahkemesi olmakla birlikte Danıştay'a idari yargılama sistemi içerisinde iki görev birlikte yüklenmiştir⁽¹⁰⁶⁾. Buna göre Danıştay hem ilk derece mahkemesi hem de temyiz ve içtihat mahkemesi olarak görev yapmaktadır⁽¹⁰⁷⁾.

Eski düzenlemede vergi uyuşmazlıkları için ilgililer itiraz komisyonu kararlarına karşı yalnızca temyiz komisyonuna temyiz yoluna gidebilmekte idi. Ancak o günkü vergi yargısı sisteminde temyiz komisyonunun hukuki yapısının idari olmasından dolayı ilgililer temyiz komisyonunu kararlarına karşı Danıştay'a "temyiz" için müracaat edebilmekte idiler(V.U.K. m.406). Ancak temyiz komisyonu 30 bin liradan aşağıda verecekleri kararlar kesin olup "Temyiz" incelemesine tabi değildir. Bu uygulama daha sonra B.İ.M. için "itiraz" yolu ile kabul edilmiştir.

Danıştay, bugün hem idari davaları inceleyip karara bağlayan en yüksek idare mahkemesi hem de yüksek danışma ve inceleme kuruludur(Dn.k.md.1).

Danıştay'ın görevlerine kısaca değinecek olursak, Danıştay; idare ve vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara karşı temyiz taleplerini inceleyip karara bağlayan bir mahkemedir. Danıştay kanunda belirtilen idari davaları ilk ve son mercii olarak inceler ve karara bağlar(Dn. k. md.3).

Vergi davalarına bakmakla görevli üçüncü dairesi, dördüncü dairesi yedinci dairesi ve dokuzuncu dairesinde hangi tür vergi davalarının çözümleneceği de hüküme bağlanmıştır⁽¹⁰⁸⁾.

(104) Postacioğlu. op. cit. s. 153

(105) Kuru. op. cit.s. 3292

(106) Gözübüyük. Yönetim Hukuku, s. 346

(107) Kocahanoğlu. op. cit. s. 153

(108) Şerafettin Aksoy. Vergi Hukuku ve Türk Vergisi Sistemi, Filiz Kitabevi 1991, s. 145

Şurası açıktır ki Danıştay'ın aslı görevi ve sıfatı üst denetim yetkisi ve görevidir⁽¹⁰⁹⁾.

II. TEMYİZ EDİLEBİLECEK KARARLAR

Danıştay'ın temyiz incelemesine tabi olacak uyuşmazlıkları şöyle gruplandırabiliriz: (Bkz. Danıştay kanunu m.24)

-"Vergi mahkemesinde verilen nihai kararlar Danıştay'da temyiz yolu ile incelenir ve karara bağlanır".

-Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak görüp karara bağladığı davalara gelince bunlar:

"a. Birden çok vergi mahkemesinin görev alanına giren

b. VUK'da yer alan düzeltme usulü ile ilgili şikayetlerden doğan

c. Emlak vergisi olarak belirlenen bina inşaat maliyet bedelleri hususunda ticaret ve sanayi odaları ile ticaret borsaları birliğinin aykırı görüşlerinden doğan veya

d. Bakanlar kurulunun vergiler hakkındaki düzenleyici işlemleri" hakkındaki uyuşmazlıklarla ilgili iptal ve tam vergi davalarıdır⁽¹¹⁰⁾.

2577 sayılı kanununun 46. maddesi Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı başka kanunlarda aksine hüküm bulsa dahi Danıştay'da temyiz edilebileceğini öngörmektedir. İlgili kanun maddesi "nihai karar" ların temyiz edilebileceğini belirtmektedir. Nihai karardan maksat davayı sona erdiren karardır. Bununla mahkeme uyuşmazlık konusu hakkında işten el çeker. Ancak yargılama esasında verilen, yeni ara kararlar son karar sayılmaz, bunlara karşı temyiz yoluna gidilemez⁽¹¹¹⁾. "İlk derece mahkemelerinin verdiği ara kararlar, ancak davayı sonuçlandıran nihai kararlarla birlikte temyiz edilebilir". Ara kararlar örnek olarak belge isteme, keşif, bilirkişi incelemesi yaptırma, yürütmenin durdurulması gibi kararlardır⁽¹¹²⁾.

Dilekçeler üzerine ilk inceleme sonucunda Danıştay yada idare ve vergi mahkemelerinde verilen kararlara karşı, İ.Y.U.K. nun 15. maddesinin 4. bendinde

(109) Güran. op. cit. s. 354

(110) Tezel. op. cit. s. 45

(111) Yenice/Esin. op. cit. s. 721

(112) Gözübüyük. Yönetmelik Yargı, s. 439

belirtildiği üzere aynı maddenin 1/c ve1/d bendlerinde yazılı haller dışında, temyiz yoluna, tek hakim kararına karşı itiraz kanun yoluna gidilebileceği 3622 sayılı kanun belirtmiştir. Görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, süre aşımı, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olup olmadığı yönünden yapılan ilk inceleme sonucu verilen Danıştay veya vergi mahkemeleri kararına karşı temyiz, tek hakimli ise itiraz kanun yoluna başvurabilecektir.

Temyiz dilekçesinin İ.Y.U.K'nun 3. maddesine uygun olması nedeniyle ilk olarak rededilmesi halinde ilgiliye, yeniden düzenlemek veya eksiklikleri gidermek için, onbeşgünlük bir süre verilir. Bu önceki dönemde yok idi. şimdi ise bu husus ilgiliye tebliğ edilir. Bu sürede eksiklikler tamamlanmazsa temyiz talebinde bulunulmamış sayılmasına karar verilir. İlgililer bu talepte bulunulmamış sayılma kararına karşı kendilerine tebliğinden yedi gün içinde temyiz yoluna başvurabilirler.

Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararların temyiz mercii Danıştay dır. Ancak her vergi mahkemesi kararının temyiz incelemesine tabi olması mümkün değildir. Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlar için itiraz yolu ile B.İ.M.'ne başvurulur. Tek hakimle verilen bu kararların temyizi ise mümkün bulunmamaktadır. Bununla uyuşmazlıkların gereksiz yere uzatılmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır (İYUK m.47)⁽¹¹³⁾.

Danıştay sadece idare ve vergi mahkemelerinde verilen kararlara karşı değil, ayrıca ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın ilk derece ile ilgili dava dairelerinde görülen davalara ilişkin kararlara karşı yapılan temyiz taleplerini inceleyecektir. Nitekim Danıştay kanununun 17, 20,38, maddeleri ile İ.Y.Ü.K.'nun 46.,49.,50.,51.,52. maddelerinde yapılan değişiklikler tamamen Danıştay kanununun 23. maddesine uyarlılık sağlamak içindir^(113 a).

(113) Kocahanoğu. op. cit. s. 145

(113a) İbid s. 146

III. TEMYİZ BAŞVURUSU

1. BAŞVURU MERCİİ

Temyiz dilekçeleri, Danıştay'a gönderilmek üzere, temyiz konusu kararı vermiş olan mahkemeye verilir. Mahkeme, dilekçenin bir örneğini, karşı tarafa tebliğ edip, otuz günlük cevap verme süresi içinde, cevabını aldıktan sonra veya otuz günlük sürenin cevapsız bırakılmasından sonra, dosyayı dizi listesine bağlı olarak temyiz dilekçesi ile birlikte Danıştay'a gönderir⁽¹¹⁴⁾. 1982 yılından önceki düzenlemede bu süre 15 gündür (V.U.K. m.395/1).

3622 sayılı kanun ile değişik 48. madde gereği temyiz dilekçeleri kararı veren vergi mahkemesince ilk derece mahkemesi sıfatı ile Danıştay'a veya İ.Y.U.K.'nun 4. maddesinde belirtilen yerlere de verilebilecektir. Buna göre dilekçeler Danıştay'a gönderilmek üzere idare yada vergi mahkemesi başkanlıklarına, bu mahkemelerin bulunmadığı yerlerde ise asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilecektir. Aynı husus temyize cevap dilekçeleri bakımından da geçerlidir. 1982 yılından önceki düzenlemede dilekçeler itiraz komisyonuna yada komisyonu başkanı sıfatı ile mülki idareye yapılıyordu (V.U.K. m.395/2). Yeni düzenleme başvuru mercilerini genişleterek, taraflar lehine çok yerinde bir düzenleme getirmiştir⁽¹¹⁵⁾.

2.BAŞVURU SÜRESİ

İdare ve vergi mahkemenin kararlarına karşı temyiz süresi İ.Y.U.K. 'nun 46. maddesine göre 30 gündür. Daha önceden 60 gün olan bu sürenin 30 güne düşmesinin sebebi dava süresinin kısaltılmasıdır. Temyiz süresi kararın ilgiliye tebliğinden itibaren işlemeye başlar.

Taraflardan birinin süresi içinde temyiz yoluna başvurması durumunda, karşı taraf, temyiz süresini geçirse bile, cevap verme süresi içinde olmak şartıyla temyiz yoluna gidebilir(İYUK m.46/3)⁽¹¹⁶⁾.

(114) Özbalcı. op. cit. s. 495

(115) Gözübüyük, loc. cit.

(116) Gözübüyük. op. cit. s. 450

3. TEMYİZ TALEBİ VE ŞEKLİ

"Temyiz istemeleri Danıştay başkanlığına hitaben yazılmış dilekçeyle yapılır (İYUK m.48/1)⁽¹¹⁷⁾. Kararların temyiz kanun yolunda incelenebilmesi için öncelikle taraflardan birinin kararı temyiz etmiş olması gerekir. Danıştay kendiliğinden temyiz incelemesi yapmaz⁽¹¹⁸⁾. Vergi daireleri Maliye bakanlığının il özel idareleri ile belediyeler, valilerin onayını almadan vergi mahkemelerinin aleyhine Danıştay'a temyiz yoluyla başvuramazlar. Vergi daireleri bakanlığının muvakatı ile açtıkları davalardan yine ancak bakanlıktan usulüne göre alınacak olay yazısına dayanarak feraget yapabilirler. Alınacak muvakatın temyiz süresi içerisinde alınması gerekir. Ancak temyiz süresinden sonra alınacak onayları uygulamada mahkemelerce kabul edilmektedir⁽¹¹⁹⁾. V.U.K'nun 377. maddesine göre Maliye bakanlığının belirleyeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla muvafakat verme yetkisini defterdarlıklara devredebilir.

1982 yılından önce de temyiz kanun yoluna süresinde yapılacak temyiz başvurusu ile temyiz kanun yolu başlar idi (V.U.K. m. 394). Temyiz komisyonu re'sen temyiz incelemesine gidemezdi.

Temyiz dilekçeleri dava dilekçelerinin şu şekil şartlarını ve hususlarını taşımaktadır.

Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad soyadları vergi unvanları ve adresleri, davanın konusu ve sebepleri ile dayanağı deliller, davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi, vergi, resim, harç, ve benzeri yükümler ve bunlara ilişkin uyuşmazlık konusu miktar, bunların yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası olmalıdır⁽¹²⁰⁾. Temyiz dilekçesinde bunlara ek olarak, temyiz edilen kararın özet, temyiz nedenleri, duruşma isteniyorsa duruşma talebi, ve talep sonucu yer alır. ilgili yerlerce alınan dilekçenin hemen kaydı yapılır. Karar kaydın yapıldığı tarihte temyiz edilmiş sayılır (İYUK m.3). Tüm bu hususlar 1982 yılı öncesinde de mevcuttu (V.U.K. m.395).

(117) Akif Ergiay. Vergi Hukuku, Ankara, 1990, s. 112

(118) Gözübüyük. loc cit. s. 450

(119) Kanatı op. cit.s. 302-303

(120) Aksoy. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Sistemi, s. 141

Burada belirtmekte yarar olan diğer hususu ise, Danıştay'da duruşma isteniyorsa dilekçede bunun ayrıca belirtilmiş olması gerekir. Duruşma talebi temyiz dilekçesi ile birlikte yada cevap dilekçesinde ileri sürülebilecektir. Fakat ilgililer ileri sürmese dahi Danıştay re'sen duruşma için karar verebilir. Duruşma davetiyeleri duruşmadan en az otuz gün önceden taraflara gönderilir. Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal, tam vergi ve vergi davalarında tarafların duruşma talebi dava konusunun en az on milyon TL olmasına bağlı tutulmuştur.

1982 yılından önce duruşma yerine "dinleme" kavramını V.U.K. benimsemiştir. Bu hususu düzenleyen V.U.K. 397 maddesine göre davanın tarafları dinleme talep etmedikçe "dinleme" yoluna gidilemezdi. Eğer ilgililer dinleme talep ederlerse komisyon tarafları dinlemek zorundadır. Danıştay gibi re'sen dinleme (duruşma) yapma yetkisi yoktur. Esasında yeni getirilen düzenleme davanın incelenmesi için daha yerindedir.

Temyiz dilekçesinde eksikliklerin giderilmesine bakarsak; kararı temyiz edilen yargı yerince, on beş gün içerisinde tamamlanması için ilgiliye tebliğ olunur. Bu süre içinde eksiklikler tamamlanmazsa temyiz talebinde bulunulmamış sayılmasına karar verilir. Bu husus vergi yargısına 1982 yılından sonra gelmiştir. Daha önce dilekçedeki şekil noksanlıkların tamamlanması için süre verilmemekte idi. Kanaatimce bu getirilen ek süre çok yerindedir.

"Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması durumunda, kararı veren mahkeme yada Danıştay daire başkanı tarafından verilecek onbeş günlük süre içinde tamamlanması, aksi takdirde temyiz isteminden vazgeçilmiş sayılacağı temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve gider tamamlanmadığı takdirde kararın temyiz edilmiş sayılmasına karar verilir⁽¹²¹⁾".

"Temyiz dilekçelerindeki istek ve iddiaların dava açanın idaresine uygun olduğunun ilgilinin imzası ile teyid edilmesi gerekir⁽¹²²⁾".

"Mükellefin gösterdiği adreste tebligat yapılamaması halinde yeni adres bildirilinceye kadar dava dosyası işlemde kaldırıılır⁽¹²³⁾".

(121) Gözübüyük. loc cit.

(122) Dn. 3D KT 10.1.88 E.87-300 K.88-120, Şükrü Kızılot, s. 1061

(123) Dn. 2D KT 20.1.87 E.86-5423 K.87-445, Şükrü Kızılot, s. 1072

IV. TEMYİZ TALEBİNİN DANIŞTAY'DA İNCELENMESİ

1. YETKİ VE GÖREV DIŞI KARAR VERİLMESİ

Temyiz yolunun konusunu teşkil eden ilk derece mahkemesinin kararının, görevsiz yada yetkisiz mahkemede verilmesi durumu ile karşı karşıya kalınabilir. Genel olarak yetkili yargı yerini belirlemek önemli bir sorun teşkil etmeyip, bir mahkemenin yetkili olduğu alanı saptamak oldukça kolaydır. İdari yargı yerlerinin yetki alanlarını belirlemede mülki idare bölümlerinden faydalanılır. Ayrıca yargı yerinin yetkisi saptamak için, idari işlem yada eylemin yapıldığı ya da yapanın bulunduğu ya da kamu görevlisinin son görev yaptığı yer gibi olgulardan yararlanılır. Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme İ.Y.U.K 'nun 37. maddesine göre, uyuşmazlığa konu olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, 6138 sayılı kanunun uygulamasında ödeme emrini düzenleyen ve diğer uyuşmazlıklarda işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

1982 yılından önce V.U.K. 398. maddesinin 1. bendi ilk temyiz sebebi olarak yetki ve görev dışı karar verilmesini kabul etmiştir.

Gelir vergisi mükellefinin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesince, gider vergileri vergiye tabi olayların meydana geldiği yer vergi dairesince, tarh olunur.

Bir davaya hangi yerdeki görevli mahkemenin bakabileceği hususu bazı sorunlara neden olabilir. Eğer temyiz konusu karar yetkisiz mahkemece verilmişse veya yetkili olduğu halde yetkisizlik kararı verilmiş ise, Danıştay temyiz incelemesinde bu gibi kararları bozar (İYUK m.49).

Görev hususunda ise; Bir davaya aynı yargı yolundaki mahkemelerden hangisinin bakacağı saptayan hukuk kuralları görev ile ilgili kurallardır. Görevli mahkemenin bulunması daha karmaşık sorundur. Danıştay; ilk derece mahkemesi görevi dışında kalan bir konuda karar vermiş ya da aksine görevi dahilinde olduğu halde davaya bakmaktan kaçınıp görevsizlik kararı vermiş ise, kararı bozar. Görev ve yetkiye ilişkin kurallar kamu düzeni ile ilgilidir. Temyiz mercii olan Danıştay bu hususu taraflar ileri sürmese dahi re'sen gözönüne almak zorundadır^(123 a).

Danıştay'ın görev konusu ile ilgili karşılaştığı bir kaç ihtimal ve sonuçları aşağıda şu şekilde ele alınmıştır:

(123a) Tezel op. cit.

a. Adli Yargı veya Askeri İdari Yargının görevli olması

Esasen adli veya askeri idari yargının görevli olduğu bir uyuşmazlık konusu hakkında idare ve vergi mahkemesi kendini görevli kabul ederek işin esasını karara bağlamış ise; veya idari yarda vergi yargısının görevli olmasına rağmen başka yargı düzenini görevli görerek gerevsizlik kararı vermiş ise, Danıştay ilk derece idare veya vergi mahkemesinin bu yöndeki kararını bozar.

b. Danıştay'ın görevli olması durumu

İlk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın baktığı ve görevli olduğu bir uyuşmazlıkta alt dereceli yargı yeri, yanlışlık sonucu kendisine müracaat olunan bu davada, gerevsizlik kararı vermesi gerekirken işin esasını hükme bağlamış ise, Danıştay bu kararı görev yönünden bozar ve daha sonra işin esası hakkında kendisi karar verir.

Alt dereceli idari vergi organı, kendisini görevli olmadığı, Danıştay'ında görevi dışında kalan ve fakat bir başka idari yargı yerinin görev alanına giren bir konu hakkında gerevsizlik kararı vereceği yerde işi esastan karara bağlamış ise, bu takdirde de yine alt dereceli idari yargı yerinin kararı Danıştay tarafından bozulur⁽¹²⁴⁾.

2. HUKUKA AYKIRI KARAR VERİLMİŞ OLMASI

1982 Yılından önceki düzenlemede "kanunlar ve tüzükler hükümlerine" aykırı hüküm verilmesi demektir (V.U.K. m.398/2). Kanaatimizce, bunu şimdiki gibi genel "hukuka aykırılık" olarak anlamak gerekir.

İYUK m.49 hükmüne göre ikinci bozma sebebi "hukuka aykırı karar verilmesi" dir. Teknik anlamda usül hukuku kurallarına aykırılık da bu deyimın kapsamına girer. "Ancak usule aykırılık halleri fıkranın (a) ve (c) bentlerinde düzenlenmiş olduğundan bu bozma sebebi "maddi hukuka aykırılık" olarak anlamak uygun düşecektir.Dava konusu uyuşmazlığa uygulanacak maddi hukuk kurallarının seçiminde yanlışlık yapılması veya seçilen kural doğru olmakla beraber yanlış veya eksik uygulanmış ise, maddi hukuka aykırılık olarak değerlendirilmelidir⁽¹²⁵⁾. Bu durumda temyiz mercii olan Danıştay ilk derece mahkemesinin kararını bozar. Bu yönü ile idari yargı ile adli yargı arasında usul ve uygulama açısından fark yoktur. Her ikisinde de hukukun yanlış uygulanması bir bozma

(124) Gözübüyük op. cit. s. 442-444

(125) Yenice/Esin. op. s. 729

sebebidir⁽¹²⁶⁾. Fakat adli yargılamada hukuka aykırılık kavramına, örf adet kuralları ve hatta yabancı hukuk kaideleri dahil olmakta iken, idari yargılamada bu daha dar anlaşılmaktadır⁽¹²⁷⁾.

3.USUL HÜKÜMLERİNE UYULMAMASI

Bu husus 1982 yılından önce de V.U.K. 394. maddesinin 4. bendinde aynen benimsenmiştir.

"Bilindiği gibi, biçim ve yöntemle ilgili kurallar bir yandan davanın tarafları için bir güvencedir, diğer yandan da hem taraflar, hem de davayı karara bağlayan merciler için, izlenmesi gereken yolu gösterir⁽¹²⁸⁾. Görev ve yetkinin dışında kalan açılış şartları yönünden davada usulsüzlük varsa ve bu husus mahkemece dikkate alınmadan karar verilmiş ise, davalının temyiz isteğinde bulunması halinde diğer konulara geçilmesine gerek kalmaz ve kararın bu yönden bozulması zorunluluğu doğar. Dava şartlarının kamu düzeninden olduğunu taraflar ileri sürmese dahi, bu konularda Danıştay re'sen araştırma yapmak zorundadır⁽¹²⁹⁾.

1982 yılı öncesinde V.U.K. 398. maddesinin 3. bendinde, iki taraftan birinin iddiasını ispat için ileri sürdüğü delillerden herhangi birinin kanuni bir sebep gösterilmeksizin kabul edilmemiş olması veya hiç incelenmemiş olması hususu ile, 398. maddenin 5. bendinde, kanunen yasak kimselerin karara iştirak etmiş olması hususları düzenlenmiş iken, İ.Y.U.K. da sadece üç sebep kabul edilmiştir^(129a). Kanaatimce son sayılan iki husus "hukuka aykırı karar verilmiş olması" kavramı içerisinde değerlendirilmelidir. çünkü bu kanunda daha önce sayılmış olan "kanun ve tüzüklere aykırı karar verilmiş olması" kavramının tekrarından başka bir şey değildir.

(126) Gözübüyük op. cit. s.445

(127) Üstünğaç. op. cit. s. 684

(128) Gözübüyük op. cit. s. 446

(129) Yenice/Esin. op. cit. s. 728

(129a) Bu üç sebep İYUK şöyle sıralamıştır:

- 1- Usul hükümlerine uyulması,
- 2- Hukukuka Aykırı karar verilmesi,
- 3- Yetki ve Görev dışı karar verilmesi

V. TEMYİZ İNCELEMESİ SONUCU VERİLECEK KARARLAR

1. ONAMA KARARI

Danıştay temyize konu olan kararın usul ve kanuna uygun olduğu ve görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olmadığına kanısına varmış, ilk derece mahkemesinin kararını aynen onar. Danıştay'ın onama kararı ile hüküm hemen kesinleşmiş olmaz. Onama kararına karşı onbeş gün içerisinde kararın düzeltilmesi yoluna başvurulmazsa, hüküm "şekli anlamda" kesinleşir. Danıştay'ın onama kararına karşı karar düzeltme yoluna başvurulursa, hüküm karar düzeltme talebinin Danıştay tarafından reddi ile kesinleşir⁽¹³⁰⁾.

Eski düzenlemede daha önce de belirttiğimiz gibi, temyiz komisyonu kararları, istisnaları hariç, kesin olmamaktaydı, çünkü bu kararlar aleyhine Danıştay'a "temyiz" yoluna gitmek mümkündü.

2. BOZMA KARARI

Danıştay'a gelen dava dosyası ilk inceleme yapıla bilmesi için bir tetkik hakimine verilir. Ön şartlar bakımından yapılan incelemede bir sakatlık görülmezse, kurulca temyiz talebinin yerinde olup olmadığı karara bağlanır. Bozma nedenlerinin bulunması sonucu karar bozular. Mahkemenin yaptığı inceleme ve soruşturma, ise karara bağlamaya elverişli olmayabilir. veya tespit edilen maddi yanlışlığı düzeltilmesi, bir inceleme ve araştırmaya gerek gösterebilir. İşte bu hallerde, Danıştay, yanlış veya eksik işlemleri birer birer belirtmek suretiyle mahkemenin buna göre incelenme ve soruşturma yapması ve sonucuna göre yeniden karar vermesi için kararı bozar. Danıştay B.İ.M. gibi gerekli incelemeyi kendi yapamaz.

Ancak 1982 yılından önce, temyiz komisyonuna gelen vergi uyuşmazlıklarını komisyon hukuka aykırı bulursa B.İ.M. olduğu gibi işin esasına re'sen girerek karar verebiliyordu. Komisyonun re'sen verdiği kararlar B.İ.M. olduğu gibi kesindir.

(130) Kuru. op. cit. s. 3395-3397

a. Bozma kararına uyma

Mahkeme bozmadan sonraki ilk duruşma Danıştay'ın bozma kararına uyulmasına karar verirse, artık bu uyma kararı ile mahkeme bağlıdır. Daha sonra bozma kararına uyma kararından vazgeçerek, direnme kararı vermez. Çünkü bozma uyma kararı ile bozma yararına olan taraf için usule ilişkin hak doğmuştur. Bozma kararına uymasına karar veren mahkeme bunun üzerine yargılamaya devam eder. Bozma kararı uyarınca inceleme yaparak yeni bir karar verir. Taraflar mahkemenin bu yeni hükmüne karşı temyiz yoluna başvurabilirler⁽¹³¹⁾.

b. Bozma kararına karşı ısrar

"İ.Y.U.K.'da yapılan değişiklikle idare ve vergi mahkemelerine Danıştay'ın bozma kararına karşı direnme hakkı tanınmıştır(md.49/4). Mahkeme bozma kararına uymayarak eski kararında ısrar edebilir. Direnme kararının ilgili tarafından temyizi mümkündür. Bu kararın temyiz yolu ile Danıştay'da incelenmesi davanın niteliğine göre ya vergi dava daireleri genel kurulunda ya da idari dava daireleri genel kurulunda yapılır. Görevli bulunan idari yada vergi dava daireleri genel kurulu Danıştay dairesinin verdiği bozma kararını yerinde gördüğü takdirde direnme kararını bozar, uygun görmediği takdirde ise idare veya vergi mahkemesinin vermiş olduğu direnme kararını onaylar. Bu kararlara karşı Danıştay ve mahkemelerin uyma zorunluluğu vardır. Aynı kural, Danıştay'ın ilk derece yargı yeri olarak baktığı ve görevli olduğu ve Danıştay kanununun 24. maddesinde sayılı işlerle ilgili verdiği kararları temyiz mercii olarak inceleyen idari veya vergi dava daireleri genel kurulun bozma kararlarında da uygulanır. İlk derece yargı yeri olarak Danıştay'ın dava daireleri genel kurulun bozma kararlarına karşı direnme hakkı yoktur ve bozma kararı uyarınca karar almakla yükümlüdür⁽¹³²⁾.

" Danıştay'ın temyiz talebinin reddine ve alt derece mahkemesinin kararı onamasına ilişkin kararlar davanın esası hakkında verilmiş olmadıklarından yargılamanın yenilenmesi talebine konu edilmeyecektir⁽¹³³⁾.

(131) Ibid s. 3377-3382

(132) Gözübüyük op. cit. s.452-453

(133) Dn. 3D KT 15.4.1987 E.87-1052, Şükrü Kızılot, s. 1068

1982 yılı öncesinde, V.U.K. 403. maddesine göre, bozma kararı sonrası, itiraz komisyonu tarafından karar ilgililere tebliğ edildikten sonra, ilgililere 15 günlük cevap süresi verilir. İlgililer bu süre zarfında cevap verir ya da vermez, komisyon bozmaya uyma ya da ısrar kararı verir. Günümüzde bozma kararı üzerine vergi mahkemesinin ilgililere süre vermesi yoktur. Kanaatimizce, eskisi gibi verilmesi yerinde olacaktır. Çünkü ilk derece mahkemesinin vereceği karar tarafların haklarında değişiklik yapabilecek nitelikte olabilir.

3. ESAS HAKKINDA KARAR

Temyiz incelenmesinin ardından uyuşmazlığın Danıştay tarafından esastan karara bağlanması iki durumda karşımıza çıkar:

- Birincisi, ilk derece mahkemenin karara bağladığı konuda Danıştay'ın görevli olması ve buna rağmen ilk derece yargı yerinin yanlışla karar vermesi olasılığında, Danıştay bu yanlış kararı görev yönünden bozarak ve davanın esasını da bizzat karara bağlayacaktır.

- İkincisi ise, ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise Danıştay ilk derece mahkemesinin kararını bozar ve işin esasına girerek maddi yanlışlığı bizzat düzeltir⁽¹³⁴⁾.

4. KISMEN TASDİK - KISMEN BOZMA

Temyiz edilen karar birden çok uyuşmazlığa ilişkin olup da bunlardan bir kısmı hakkındaki karar yerinde ise veya bozmayı gerektirecek nitelikte olmakla beraber ikinci bendi uyardınca, esastan çözüme bağlayabilecek ise, Danıştay hükmün o kısmı için son kararını verir. "yeniden inceleme ve soruşturma yapılmasına gerek olan kısım yönünden ise, kararı bozarak dosyayı mahkemeye gönderir. İYUK 49. maddesinin 5. fıkrası, kararının kısmen bozulup, kısmen onanması Danıştay kararında açıkça belirtileceğini hükme bağlamıştır. Bu kural ısrar üzerine görevli dava daireleri genel kurulu tarafından verilecek kararlar için de geçerlidir⁽¹³⁵⁾.

(134) Gözübüyük, loc. cit.

(135) Yenice/Esin. op. cit. s. 730-731

VI. TEMYİZ KARARLARINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

1. KANUN YOLLARI

A. Kararın Düzeltilmesi

Danıştay'ın ilk derece yargı yeri olarak verdiği kararlara karşı temyiz mercii olan vergi dava daireleri genel kurulunun temyiz yeri sıfatı ile verdiği kararlara karşı ilgililer, bir defaya mahsus olmak üzere kararın kendilerine tebliğinden itibaren on beş gün içinde kararı veren bu mercilerden kararın düzeltilmesini isteyebilirler.

Bu husus 1982 yılı öncesinde de kabul edilmiştir (V.U.K. m.404).

B. Yargılanmanın Yenilenmesi

Danıştay'ın temyiz incelemesi ile ilgili olarak verdiği kararlar hakkında taraflarca yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilir.

1982 yılı öncesinde de ilgililer "incelemenin iadesini" isteyebiliyorlardı (V.U.K. m. 407).

2. DİĞER BAŞVURU YOLLARI

A. Açıklama

Temyiz yolunda Danıştay'ın verdiği kararlar yeterince açık değilse veya birbirine aykırı hüküm fıkraları taşıyorsa taraflardan her biri açıklama talep edebilir (İYUK m. 29).

Önceki düzenlemede ilgililer 15 gün içerisinde açıklama için başvurabiliyorlardı (V.U.K. m. 405).

B. Yanlışlıkların Düzeltilmesi

Danıştay tarafından temyiz incelemesi sonunda verilen kararda yer alabilecek nesnel yanlışlıkların düzeltilmesi kararı veren mercilerden talep edilebilir (İYUK m.30).

1982 yılı öncesinde, V.U.K. 405. maddesinin 2. fıkrasında bu husus düzenlenmiştir.

3. KANUN YARARINA BOZMA

"Kanun yararına bozma" yolu ya da "kanun yararına temyiz" adını alan bu özel temyiz yolu ile temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlara karşı Danıştay Başsavcısı kararın bozulması için talepte bulunabilir. Bu husus İ.Y.U.K.'nun 51. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun yararına bozulabilecek kararlar; bölge idare mahkemesi ve ilk derece idare veya vergi mahkemelerinin veripte temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşen aynı zamanda hukuka aykırı bir sonucu ifade etmiş olanlardır. Hukuk birliğine ters düşen bu nitelikteki kararlara karşı, Başsavcı, gerek Adalet Bakanlığının dikkat çekmesi gerekse re'sen yani kendiliğinden harekete geçebilir. Bu idari yargılama alanına ait olup, Hukuk Usulündeki düzenleniş biçiminden farklı karektere sahiptir. Bu başvuru yolunda her hangi bir süre sınırlaması kanunlarımızda düzenlenmemiştir. Yani bir süre sınırı yoktur.

Başsavcının kanun yararına temyiz talebi yerinde ve haklı görülürse, karar "kanun yararına" bozular. Ancak bu bozma kararı niteliği bakımından, bozmaya konu teşkil eden mahkeme kararının hukuki etki ve sonuçlarını ortadan kaldırmaz. Bunun nedeni, bu özel kanun yolu ile hukukun ülke çapında uygulanışında birliği sağlamak ve böylece hukuk güvenliğini sağlamlaştırmak, bundan böyle bu tip kararlarda yargı yerlerine uygulama yönünden yön vermek amacı güdülmektedir. Yine hukuk güvenliği ilkesi korunarak önceki kararın artık uyuşmazlığı çözmüş olacağı için, hukuk barışını kurmuş olması sebebi ile bu kararın sonuçları devam etmektedir. Kanun yararına bozma kararına karşı direnilemez ve yeni bir karar alınamaz.

Danıştay'ın kanun yararına bozma kararları Resmi Gazetede yayınlanır⁽¹³⁶⁾.

"Nihai hüküm de kanun hükümlerine aykırı olmamak şartıyla usul hükümlerine uyulmamış olması, kanun yararına bozma sebebi teşkil etmez⁽¹³⁷⁾.

Bu husus 1982 yılı öncesi vergi yargısında düzenlenmiştir ve uygulaması yoktur. HUMK'nda kabul edilen bu uygulama vergi ve idari yargıda da benimsenmiş, 1982 yılından sonra vergi hukukuna girmiştir. Kanun yararına Bozmanın kabul edilmesi ile hukuk birliğinin tesis edilmesi kolaylaşacaktır.

(136) Gözübüyük op. cit. s.455

(137) Dn. 4D KT 11.6.1985 E.85-2514 K.85-1714, Şükrü Kızılot, s. 1082

BEŞİNCİ BÖLÜM

KARARIN DÜZELTİLMESİ

6. VERGİ YARGISINDA KARARIN DÜZELTİLMESİ

I. KARARIN DÜZELTİLMESİ KAVRAMIN HUKUK DÜZENİ İÇİNDEKİ YERİ

Diğer vergi kollarında olduğu gibi vergi yergisinde da idari yargılama usulü kanunu ile benimsenen ve düzenlenen bir diğer çeşit kanun yolu da "kararların düzeltilmesi" dir. İdari yargılama usulü kanunu "kararın düzeltilmesi" deyimini kullanmaktadır. Hukuk usulü mahkemeleri kanunda "Tashih-i Karar" öğretide "Karar Düzeltme" kullanılan deyimler arasında yer almaktadır⁽¹³⁸⁾.

1982 yılından önce V.U.K. 'da bu husus "kararların tashihi" başlığı altında düzenlenmiştir. V.U.K. 404. maddesi temyiz komisyonunun kesinleşmiş kararlarına karşı ilgililerin 15 gün içerisinde kararı veren komisyondan kararın tashihi isteyebileceği başvurusunu düzenlemiştir. Kanun için ayrıntısına girmeden bu hususta HUMK hükümlerinin uygulanacağını belirtmekte idi. Halen yürürlükte olan uygulama ve İYUK'da HUMK'daki hükümlerin ve uygulamanın tekrarından ibarettir. Yani bu hususta 1982 yılı öncesi ve sonrasında vergi yargısında bir farklılık yoktur.

Kararın düzeltilmesi yolu, yalnızca Türk hukukunda bulunan ve bizim hukuk sistemimizin ortaya koyup geliştirdiği bir kanun yoludur. Bu hukuki kuruma batı kaynaklı usul kanunlarının düzenlemelerinde rastlanılmadığını ve bundan hareketle bu kurumun yol açtığı sakıncaların, sağladığı yararlardan daha fazla olduğu düşüncesini savunan yazarlar bunun herşeyden önce davaları, gereksiz derecede uzattığı savına dayanarak yapmaktadır. Kararın düzeltilmesi hasmı rahatsız etme aracı olarak kullanılabilir en uygun yoldur ve ayrıca zaten işi çok olan temyiz organlarının yükünü daha da artırmaktadır. Fakat uygulamada sık sık başvuru bu yol genelde talepte bulunan tarafa olumlu bir sonuç sağlamamaktadır⁽¹³⁹⁾.

(138) Gözübüyük Yönetim Hukuku. s. 352

(139) Üstündağ. op. Cit. s. 738

Kararın düzeltilmesi yolu ile güdülen amacı ve gerçekleşmesi beklenen yararları ifade etmek üzere diyebiliriz ki kararın düzeltilmesi yolu ile Danıştay ve bölge idare mahkemelerinin, temyiz yeri olarak verdiği kararların, kanunen verilmiş sürede talepte bulunmak şartıyla ve sadece kanunda belirtilen nedenlerle hukuki değerlendirmeğe tabi tutularak gözden geçirilmesi amacı gerçekleştirilmeye çalışılır, ki bu da temyiz yolunu tamamlayıcı bir kanun yoludur.

İdari Yargılama Usul Kanunumuzun 54. maddesinin 1. fıkrasının göre ilgililer bir defaya mahsus olmak üzere temyiz mahkemesi kararlarına karşı kanun yoluna gidebilirler⁽¹⁴⁰⁾.

Kararın düzeltilmesi talebi yeni bir idari dava sayılmaz. Bu yol kararı önceden verilmiş olan yargı yerince bir kez daha hukuka uygunluk açısından gözden geçirilmesidir⁽¹⁴¹⁾.

II. DÜZELTİLMESİ İSTENECEK KARARLAR

3622 sayılı idari yargılamausulü hakkındaki kanunun 23. maddesinin getirdiği yenilik sonucu kararın düzeltilmesine ilişkin 54. maddenin ilk fıkrasının son şekline göre " Danıştay dava daireleri ve idari veya vergi dava daireleri genel kurullarının temyiz üzerine verdikleri kararlar ile Bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında bir defaya mahsus olmak üzere, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içerisinde kararın düzeltilmesi talebinde bulunulabilir⁽¹⁴²⁾.

Artık kararın düzeltilmesi Danıştay'ın daire ve kurullarının ancak temyiz yeri olarak verdikleri kararlarla sınırlandırılmıştır.

Danıştay dava daireleri ile kurullarının ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararlar, kararın düzeltilmesi usulünün kapsamı dışında tutulurken, daha önce kanun metninde yer almayan, Bölge idare mahkemelerinin, idare ve vergi mahkemelerinin davayı sonuçlandıran kararlarına karşı yapılan itiraz üzerine verdikleri kararlar da, kararın düzeltilmesi yolunun kapsamı içine alınmıştır⁽¹⁴³⁾.

(140) Kocahanoğlu. op. cit. s. 184

(141) Gözübüyük, loc. cit.

(142) Alver. op. cit. s. 94

(143) Gözübüyük Yönetim Hukuku. s. 352

"Dosyanın incenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, kararın düzeltilmesi yoluna ilişkin incelemede bu görevi yapamazlar⁽¹⁴⁴⁾."

III. DÜZELTME İSTENMEYECEK KARARLAR

Hakkında düzeltme talebinde bulunulmayacak kararlar da vardır. Bunlar;

a. Temyiz ve itiraz yerlerinin vermiş oldukları ara kararları, ya da yürütmenin durdurulması gibi önlem kararına karşı ve tevdi kararlarına karşı kararın düzeltilmesi yoluna gidilemez.

b. Vergi ve idare mahkemesince verilen ve süresinde temyiz edilmeyerek kesinleşen kararlarına karşı düzeltme talep edilemez.

c. Vergi ve idare mahkemelerinin tek hakimle verdikleri ve süresinde itiraz yoluna gidilmediği için kesinleşen kararlarına karşı düzeltme talep edilemez.

Kararın düzeltilmesi; temyiz başvurusu ve incelenmesinin tamamlayıcısı durumunda ve Danıştay ile Bölge İdare Mahkemesinin temyiz ve itiraz üzerine verdiği kararlara karşı başvuru bir kanun yoluolduğuna göre, kanunda belirtilen sürede temyiz veya itiraz başvuru hakkının kullanılmaması nedeniyle karar temyize geçmeden kesinleşmiş olacaktır.

d. Danıştay'ın idari işlerle görevli birinci ve ikinci dairelerince verilen kararlar: Çünkü bu iki daire dava dairesi değildir. Bunların kararları da yargı kararı sayılmamaktadır⁽¹⁴⁵⁾."

IV. KARAR DÜZELTME BAŞVURUSU

1. BAŞVURDU MERCİİ

Düzeltilme talebi, bu talebe konu olan temyiz kararı ile itiraz kararını vermiş olan daire, kurul, ya da bölge idare mahkemesince incelenir ve karara bağlanır⁽¹⁴⁶⁾.

(144) Ahmet Özer. "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Uygulaması" yıl. 63 sayı. 391 (haziran 1991) s. 54

(145) Kocahanoğlu. op. cit. s. 185

(146) Gözübüyük Yönetmelik Yargı, s. 464

2. BAŞVURU SÜRESİ

"Bir kararın düzeltilmesi talebi ilamın tebliğ tarihini izleyen 15 gün içinde yapılır". Kararın sözlü bildirim sürenin işlemesi için yeterli değildir⁽¹⁴⁷⁾. Sürenin bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süre ara vermenin sona erdiği ilk günü takiben yedi gün uzamış olacaktır. Bu idari yargılama usulü kanununun 8. maddesi 3. fıkrasında düzenlenmiştir⁽¹⁴⁸⁾. Bu onbeş günlük ilk süre ilk tashih talebinde bulunacak taraf için önemlidir. Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanuna göre davanın tarafları bağımsız olarak ve 440/1 maddesi gereği konulan süre içerisinde karar düzeltilmesi talebinde bulunabilecekleri gibi süreyi geçmiş olan taraf dahi karşı tarafın karar düzeltme dilekçesinin kendisine tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde daha önce bu yolda bir talep de bulunmamış olsa bile başvuru imkanı elde etmiş olur. O, bunu dilerse özel bir dilekçe ile yapabileceği gibi dilerse talepte bulunan tarafa süresinde vereceği cevap dilekçesinde, göstereceği kanuni nedenlerden biri ile de karar düzeltilmesi yoluna başvurabilir. Buna hasmın, karar düzeltme talebine "katılması" da denir⁽¹⁴⁹⁾. Bu husus 1982 yılından önce yoktur.

Bu imkanın idari yargılama usulü alanında da ve dolayısı ile onun bir bölümü olan vergi yargısında da olup olmadığı tartışmaya açık bir konudur. Bazı bilim adamları "İ.Y.U.K.'da H.U.M.K.'dakine benzer bir hükmün yer almadığından Danıştay kararının düzeltilmesi dilekçesine verilecek cevap dolayısı ile düzeltme yolunu kabul etmektedir" demektedir. Bunu 28.12.1950 gün ve Esas 50/3387 K.50/5934 Sayılı 4. Daire kararını yansıttığını, H.U.M.K. 'nun koyduğu ilkenin Danıştay'cada benimsenmesini savunmaktadır⁽¹⁵⁰⁾. Kanatımızca, Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanununun getirdiği bu düzenlemenin karar düzeltme yolu için vergi yargısında getirilmesi gerekir.

(147) Sadık Kırbaş. Vergi Hukuku-Temel Kavramlar-İlkelek ve Kurumlar, Ankara, 1988, s. 202

(148) Yenice / Esin. op. cit. s.743

(149) Üstündağ. op. cit. s.744

(150) Gözübüyük. "idari yargıda kararın düzeltilmesi". Siyasal Bilimler Fakültesi dergisi. c.20 Sy.4. s 154

3. KARARIN DÜZELTİLMESİ TALEBİ

Daha önce belirtilen kanuni süreler içinde düzeltme sebebinin gösterildiği dilekçe ile istenir. "Kararın düzeltilmesi taleplerinde gerek Danıştay ve gerekse Yargıtay'da kanunun ön gördüğü süre içinde önce düzeltme süresini korumak için dilekçe verme, düzeltme süresi geçtikten sonra düzeltmenedenlerini bildirme yolu benimsenmemiştir. "Zira hukuk yargılaması bakımından temyiz nedenlerini sonradan ayrı bir layiha ile bildirilmesine kanun izin verdiği halde (H.U.M.K. md. 435-437) karar düzeltilmesi bakımından böyle açık bir izin söz konusu olmadığından düzeltme sebeplerinin sonradan yeni bir layiha ile bildirilemeyeceği kabul olmaktadır. Bu arada düzeltme sebepleri sınırlı sayı ilkesi ile kanun tarafından sayılmış olduğu göz önünde bulundurulduğunda düzeltme dilekçesinde düzeltme taleplerinin İYUK'da sayılan sebeplerden birine açıkça dayanması gerekip gerekmediği üzerine duracak olursak, Bazı bilim adamlarına göre, düzeltme nedenlerini göstermeyen bir dilekçe ile düzeltme süresini kesmeolanağı yoktur. Şuna dikkat çekmek gerekirse, burada kanuni süresi içinde verilmiş düzeltme talebini taşıyan bir dilekçe sözkonusudur. Bu bir süre kesme dilekçesi değildir. Yargıtay'ın H.G.K. 27.6.1984 tarihli kararına göre hangi sebepten dolayı açıldığının açıkça gösterilmesi de gerekli değildir⁽¹⁵¹⁾.

Esas itibariyle dilekçenin İ.Y.U.K.'nun 3. maddesine göre içermesi gereken konuları ve bunlara ek olarak düzeltilmesi istenen kararın tarih ve numarasını ve düzenleme nedenlerini taşıması gerekir^(151A).

Kararın düzeltilmesi talebinde bulunacak taraflara gelince, bu yetki davanın taraflarına aittir. Temel olarak bir davada ancak davacı ve davalı taraf olmak üzere iki taraf bulunmakla beraber aynı davada birden ziyade alacaklar birleşeceği gibi birden ziyade kişiler de birlikte taraf olabilir. Bu durumda dava arkadaşlığı veya ortaklığından ya da tarafların çokluğundan bahsedilebilir. Hukuk usulü muhakemeleri kanunun kullandığı terim ise, tarafların taaddüdüdür⁽¹⁵²⁾.

Eğer davanın davacı kısmında birden fazla şahıslar varsa aktif, davalı kısmında mütaaddid şahıslar mevcut ise pasif dava arkadaşlığından bahsedilir. Aslında birden

(151) Gözübüyük Yönetmelik Yargı. s. 436-464

(151a) İbid, s. 464

(152) Ansay op. cit. s. 109

fazayı ayrı ikame edilebilmesi mümkün olan davaların birleştirilerek tek bir dava çatısı altında, birarada çözümünü imkanı ile davaların sayısının azaltılması şeklindeki "davanın ekonomi prensibi" gerçekleştirilmiş olmaktadır. Böylece muhakemeyi kısaltmak davaların daha çabuk ve daha az giderler sonuçlanmasını temin eden ve birbirine zıt kararların verilmesini önlemek sağlanmaya çalışılmakta zaman, emek ve masraflardan tasarruf edilmektedir⁽¹⁵³⁾.

Hukuk usulü mahkeme kanununa göre davaların birleştirilmesi şu haller bakımından gerekli olmaktadır:

1. Davacılar veya davalılar arasında dava konusu olan hak veya borcun iştirak halinde bulunmasıyla kanun metnindeki iştirak tabiri değişik görüş ve yorumlara neden olmuştur. Bazı ilimadamlarına göre, buradaki iştirak kelimesi yalnız iştirak halindeki mülkiyet şeklinde anlamak zorunluluğu yoktur. Kanun mehzasında göz önüne alınarak müteselsil alacak ve borçları müşterek mülkiyet şeklini de içine alarak yorumlamak gerekir⁽¹⁵⁴⁾.

2. Aynı hukuki muameleden ötürü müteaddid kimselerin borç altına girmiş olması veya bir kimsenin müteaddid kimselere karşı borç yüklenmiş olması halinde sözkonusudur. Burada adigeçen borcun kabili taksim "bölününebilir" olması gerekir. Aksi halde her bir ortağın alacağını bağımsız olarak dava edebilme olanağı olmayacaktır.

3. Davanın herbirinin aynı sebepten doğmuş olması. Burada kastedilen sebep maddi vakalar karışımı anlamındaki dava sebebidir. Dava sebebi aynı olmasına rağmen hukuki sebebin farklı olduğu hallerde de usul kanununun 43. maddesinin 2. bendine göre birleştirme yine uygundur⁽¹⁵⁵⁾.

İşte bu durumda birden fazla kişi idari karara veya aynı eyleme karşı birlikte dava açabilirler. Bununla beraber idari yargılama usulü kanununun 5. maddesinin 2. fıkrası ile düzenlediği "birden çok kişinin birlikte dava açabilmesi" imkanı H.U.M.K. 'nun düzenlemesine nazaran daha sıkı şartlara bağlı kurulmuş ve böylece daraltılıp sınırlandırılmıştır.

(153) Üstündağ. op. cit. s.298

(154) Postacıoğlu, op. cit. s. 261

(155) Üstündağ. op. cit. s.300

Davanın birlikte birlikte açılabilmesi için kanunda öngörülen şartların yerine getirilmesi gereklidir⁽¹⁵⁶⁾. Kanuna göre hak veya menfaatte iştirak ile maddi ve hukuki sebeplerde birlik bulunması halinde birlikte dava açabilecektir⁽¹⁵⁷⁾. Kısaca arasında hak veya menfaatin bozulmasına yol açan durumun maddi-hukuki unsurlarında birlik bulunması gerekir. Oysa H.U.M.K. 'nun 43. maddesinde belirtilen şartlardan yalnız birinin bulunması tek başına yeteli görülmüştür. 2. fıkrada yalnız işletmelerden söz edilip, idari eylemlere değinilmemiş olmakla beraber kanun koyucu "işlem" deyiminin 13. maddeye göre elde edilecek ön kararları da içine aldığı düşüncesiyle idari eylemlerden ayrıca söz etmeye gerek duymamış olabilir⁽¹⁵⁸⁾. Görülüyor ki H.U.M.K. ile İ.Y.U.K. bu konuda farklı esaslar içermektedir. Danıştay bir çok kararında kişilerin uğradıkları zararların gerek nitelik, gerek nicelik yönünden farklılık göstermesi durumunda ayrı ayrı dava açmalarına karar vermekte ve bunlar arasında "hak ve menfaat" ilişkisi bulunduğunu kabul etmektedir⁽¹⁵⁹⁾.

Taraflar arasında boş ve haklar yönünden gerçek iştirak halinde mülkiyet varsa zaruri dava arkadaşlığı söz konusu olacağından zaten davanın taraflarca hep birlikte açılması zorunluluğu vardır. Ama her halükarda sadece beraber hak ve mefaate sahip olmak değil müştereken borçlu olmak ihtiyarı arkadaşlığa sebep olmalıdır.

Vergi hukukunda bu uygulamaya gelince, mükelleflere yapılan tarhiyatlara bu kanun açısından bir-idari işlem-sayılmaktadır. Şu halde vergi tarhiyatı ile ilgili birden fazla idari işlemin tek dilikçe ile dava konusu yapılabilmesi için kanunun aradığı iki şart şöyledir.

- a. İdari işlemler arasında maddi ve hukuki bağılılık
- b. Birden fazla tarhiyatın aynı mükellefe yapılmış olması⁽¹⁶⁰⁾.

Bu açıklamalardan sonra kararın düzeltilmesi talebinde bulunma bakımından birden çok kimsenin bir karara karşı ortak dava açmaları durumunda yani isteğe bağlı dava arkadaşlığında davacılardan her biri ayrı ayrı kararın düzeltilmesi yoluna başvurabilirler.

(156) Gözübüyük Yönetim hukuku. s. 352

(157) Gözübüyük Yönetim Yargı. s. 394

(158) Yenice / Esin. op. cit. s.158

(159) Gözübüyük op. cit. s. 395

(160) Kocahanoğlu. op. cit. s. 40

Taraflardan herbiri yanında davaya katılmış olanlar diğer kanun yollarında olduğu gibi tekbaşlarına kararın düzeltilmesini isteyemezler. Esasen her dava yalnız taraflar arasında cereyaneder, ancak hakkı veya borcu bir davanın neticesine bağlı olana gerçek veya tüzel bir üçüncü kişi kendisine bir ihbar yapılmasa dahi iki taraftan birine katılmak için davaya girebilir. Buna fer'i katılma denir⁽¹⁶¹⁾.

Kararın düzeltilmesi aşamasında müdahale mümkün değildir. Müdahalenin tekbaşına kararın düzeltilmesi yoluna gidilmemesi H.U.M.K.'da düzenlemiştir. Zira müdahil taraf olmayıp, iltihak ettiği tarafla birlikte hareket eder⁽¹⁶²⁾. Davanın ihbarı hususu ise, 2577 sayılı kanunun 31. maddesinde tamamen H.U.M.K.'a atıfta bulunarak idari yargıya dahil etmiştir. Medeni yargılama hukukunda ihbarı amacı aleyhte bir kesin hükmün çıkması olanağına karşı bunun neticelerini üçüncü kişiye mümkün olduğunca sirayet "etki" ettirmek davanın neden kaybedildiği yolunda bir hesap vermek durumuna düşmemektir. Katılma da, katılanların iltihaki kendiliğinden olduğu halde ihbarda ise bu müdahale taraflarca tahrik edilmiştir⁽¹⁶³⁾.

İhbar eden, üçüncü şahsın davaya katılması veya kendi yerine geçmesini ister. Üçüncü şahıs ihbar edenin yerine geçerse davayı kendi adına takip edemez. İhbar edeni temsil eder. Bunun neticesi iltihak eden kendisi hükmü temyiz edebilir. idari yargılamada bu husus nasıl işleyecektir. Bazı bilim adamları HUMK'da düzenlenen bu hususun özel hukuk uyuşmazlıkları için düzenlendiği davanın ihbarı idari ve yargı ihtilaflarının yargılamasında işlerliği olan usuller değildir, demektedirler⁽¹⁶⁴⁾.

V. KARARIN DÜZELTİLMESİ TALEBİNİNİNCELENMESİ

Düzeltilme talebi, temyiz incelemesini yapmış olan daire veya kurul veyahut vergi mahkemesi kararlarını itiraz yoluyla tekrar inceleyen bölge idare mahkemesi kararlarına karşı istenir. Yani temyiz ve itiraz incelemesini yapmış olan daire, kurul veya mahkeme tarafından incelenir ve karara bağlanır⁽¹⁶⁵⁾. Kararın düzeltilmesi talebinin kabulü

(161) Ansay, op. cit. s. 118

(162) Yenice / Esin. op. cit. s.743

(163) Postacıoğlu, op. cit. s. 281

(164) Lütfi Duran. "İdari Yargı Adlileşti". Sarıca'ya Armağan. Y.3. Sy. 1-3 1982 s.71-72

(165) Gözübüyük op. cit. s. 464

üzerine verilen kararı kaldırma ve koyma karara bağlamanın başka bir dairenin görevi içine girdiğinin anlaşılması durumunda, dosya görevli daireye gönderir.

"Düzeltilme talebine konu olan kararın alınması sırasında incelemeyi yapan tetkik hakimleri o kararın düzeltme yolu ile alınmalarında görev yapamazlar⁽¹⁶⁶⁾. Hakimlerin kendi düşüncelerindeki isabetsizliği kabul etmelerini her zaman bekleyemeyiz⁽¹⁶⁷⁾. Esasen, terekküp (oluşum) biçimi değişmeyen bir kurul, yapılan ikinci inceleme sırasında önceki kararın etkisi altında kalması ve onu benimseme eğiliminde olması önlenmesi kolay olmayan psikolojik bir olaydır. Bu durum ilgililerin zihinlerinde bir kuşku düşürebilir. İşte kararın doğruluğuna gölge düşürebilecek olan bu psikolojik etkenden yüksek yargı merciinin kurtarılması ve bu suretle kararın düzeltilmesi yolunun gerçek güvenceye bağlanabilmesi için bu taleplerin ya tamamen başka bir kurula veya hiç olmasa biçimi değişmiş ve genişletilmiş olan bir kurula incelemek gerektiği, böylece bu kanun yolundan beklenen faydanın gerçekleşeceği görüşünü savunanların bu düşünceleri İ.Y.U.K. ile gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır⁽¹⁶⁸⁾.

Kararın düzeltilmesi talebinde Yargıtay'da düzeltme taleplerinin karara bağlanmasında, kanuni bir engel olmamasına rağmen, duruşma yoluna gidilmemektedir. Buna karşılık Danıştay'da bakılan düzeltme talepleri dolayısı ile duruşma yapıp yapılmamasına düzeltme talebini inceleyen veya kurul ya da Bölge idare mahkemesi karar verecektir⁽¹⁶⁹⁾.

Danıştay, düzeltme taleplerini ön şartlar bakımından inceler. Bu şartlar şunlardır:

- a. Ortada düzeltme talebine konu olabilecek temyiz incelemesi neticesinde verilmiş bir yargı kararının bulunup bulunmadığı
- b. Düzeltmenin esas davanın taraflarından biri tarafından istenip istenmediği
- c. Düzeltme dilikçesinin kanuni şartlarına uygun olup olmadığı
- d. Kararın düzeltilmesinin süresinde istenip istenmediği
- e. Husumetin doğru biçimde yöneltilmiş olup olmadığı

(166) Tezel op. cit.s.59

(167) Yenice / Esin. op. cit. s.745

(168) Necip Bilge. " Türk Hukukunda Karar Düzeltme Yolunun Gelişimi ve Hukuki Değeri" s. 308

(169) Gözübüyük Yönetmelik Yargı. s. 464

Ön şartlar bakımından eksiklik olması durumunda işin esasını incelenmeden düzeltme talebi reddedilir⁽¹⁷⁰⁾. Ön şartlar bakımından talebi kabul eden temyiz ve itiraz yargı merci düzeltme nedenlerinin bulunup bulunmadığını inceler. Şimdi düzeltme sebeplerinin neler olduğunu görelim;

VI. KARARIN DÜZELTİLMESİ SEBEPLERİ

1982 yılından önceki düzenlemede V.U.K.'da karar düzeltme sebepleri tek tek sayılmamıştır.

Karar düzeltme sebepleri, İ.Y.U.K.'nın 54/1 maddesinde dört bent halinde sıralanmıştır. Bunlar,

- a. Kararın esasına etkili olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması.
- b. Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması.
- c. Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması
- d. Temyiz incelemesi sırasında, temyiz edilmeyi etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması.

1. KARARIN ESASINA ETKİLİ OLAN İDDİA VE İTİRAZLARIN KARARDA KARŞILANMIŞ OLMASI

Bu bentte sözü edilen, temyiz dilekçesi ve kanuni süresi içinde verilmiş olmak şartı ile, karşı tarafın temyize cevap dilekçesi ile ileri sürülüp, hüküme etkisi olan itirazların, kısmen veya tamamen cevapsız bırakılmış olmasıdır. Temyiz süresini geçirmiş taraf dahi, temyiz talebinde bulunanın dilekçesinin kendisine tebliğinden itibaren kanuni süresi içerisinde, gerek vereceği cevap dilekçesinde ve gerekse ayrı bir dilekçe ile temyiz taleb ve iddialarına itirazını ileri sürebilir⁽¹⁷¹⁾.

Cevapsız bırakılan iddia ve itirazların düzeltme nedeni sayılabilmesi kararın esasına etkili olacak güç ve nitelikte olması ve aynı zamanda geçerli olarak kararda karşılanmamış olması gerekir⁽¹⁷²⁾. Danıştay ve Bölge idare mahkemesi karar düzeltme

(170) Gözübüyük. idari yargıda kararın düzeltilmesi, s. 156

(171) Üstündağ. op. cit. s.739

(172) Gözübüyük op. cit. s. 148

talebinin esası hakkında yapacağı bu incelemede temyiz incelemesi sırasında cevapsız bırakılmış olan itirazları kendi görüşüne göre kararı etkileyecek ölçüde bulmazsa düzeltilmesi talebini rededebilir⁽¹⁷³⁾. Şu halde sonuca etkili olmayan bir temyiz itirazının susularak geçirilmesi kararın düzeltilmesi sebebi olmayacaktır⁽¹⁷⁴⁾. Bunun yanı sıra İ.Y.U..K.'nın karar düzeltme nedenlerini düzenleyen 54/1-a bendinin H.U.M.K.'daki aynı konuyu düzenleyen 440 maddesine karşılık geldiği göz önünde bulundurulursa, bu madde için yapılan açıklamalar idari yargı alanında geçerli olacaktır.

İşte gerek Danıştay ve B.İ.M gerek Yargıtay temyiz ve itiraz incelemesi sırasında cevapsız bırakıp da karar düzeltilmesi aşamasında reddettiği itirazların her biri hakkında gerekçe göstermek zorundadır⁽¹⁷⁵⁾. Bu hüküm isbatlıdır. Çünkü bu, karar düzeltilmesi yolundan beklenen yararın gerçekleşmesi için cevapsız bırakılan itirazlara cevap alınması ve başvuruların neticelenmesidir⁽¹⁷⁶⁾.

2. KARARDA BİRBİRİNE AYKIRI HÜKÜM FIKRASI BULUNMASI

"Düzeltilme nedenlerinden ikincisi, bir kararda birbirine aykırı hükümlerin bulunmasıdır. Burada dikkat edilecek nokta, hüküm fıkrasında, birbirine aykırı hükümlerin bulunmasıdır. Kararın gerekçesinde birbirine aykırı görüşlerin yer alması, tek başına düzeltme nedeni sayılmaz⁽¹⁷⁷⁾. Aykırı görüşü savunanlar" çünkü ister kararın hüküm fıkrasından, ister gerekçesinden veya tümünden, farklı iki hüküm çıkabiliyor kararın tek sonuç doğuran kesinliği zedelenmiş olacağını savunmaktadırlar⁽¹⁷⁸⁾.

"Bir kararda birine aykırı hüküm fıkralarının bulunması, aynı zamanda bir açıklama nedeni olmaktadır. Kararın düzeltilmesi talebinin kabul edilmesi durumunda eski kararın ortadan kaldırarak yeniden karar verilmesi gerektiği halde, açıklamada buna benzer bir durum yoktur. Açıklama ile belirsizlik ve aykırılık giderilir, fakat karar ortadan kaldırılarak yerine yeni bir karar alınmaz⁽¹⁷⁹⁾.

(173) Kuru op. cit. s. 3475

(174) Bilge, Medeni Yargılama Hukuku, s. 594

(175) Kuru loc. cit.

(176) Üstündağ. op. cit. s.5764

(177) Gözübüyük Yönetmelik Yargı. s. 459

(178) Kocahanoğlu. op. cit. s. 186-187

(179) Gözübüyük op. cit. s.559-460

3. USUL VE KANUNA AYKIRILIK

Düzeltilme sebeplerinin en yaygın olanı kararın usul ve kanunlara aykırı olmasıdır. Buradaki "usul ve kanuna aykırı" çok geniş bir deyimdir. Buna dayanarak, bütün temyiz nedenlerinin karar düzeltme sebebi olarak yeniden ileri sürülmesi mümkün olabilmektedir. O zamanda karar da düzeltme sebeplerinin sınırlı sayıda olduğu ilkesinin teorik bir anlamı kalmaktadır⁽¹⁸⁰⁾. Bunun yanında usul ve kanuna aykırılık kavramını kanunların yanısıra, hukukun genel ilkelerini ve vergi içtihatlarını da içine alan geniş çerçev içinde düşünmek gerekir⁽¹⁸¹⁾.

"Çelişkili içtihatların gidirilmesi amacı ile çıkarılan içtihadi birleştirme kararları ile meydana gelen değişiklik, bir düzeltme nedeni olabilir mi? Yani içtihadi birleşme kararına daire ve kurul uymak zorundadır? Bu soruya Danıştay çeşitli kararı ile olumlu cevap vermiştir⁽¹⁸²⁾.

Danıştay'a yapılan düzeltme taleplerinin çoğunluğu usul ve kanuna aykırılık nedenine dayanmaktadır.

4. BELGELERDE HİLE VE SAHTEKARLIK

Temyiz incelemesi sırasında kararın esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması bir düzeltme nedeni olarak öngörülmüştür.

Temyiz incelemesi sırasında dava dosyasındaki belgelerde, hile ve sahtekarlık yapıldığı tesbit edilmiş ise ve bu sahtekarlıktan dolayı, karar esas yönünden etkilenmemiş ise, kararın düzeltilmesi talebinde bulunulmayacaktır. Sahtekarlık, ilk başta mevcut ve gerçek belgeler üzerinde tahribat yapmak ve değiştirmektir. Sahtekarlık ve hiledeki ölçüyü "belgelerin doğru olması veya hile yapılmaması halinde kararın başka türlü çıkıp çıkmayacağı" nın tesbitine göre değerlendirmek gerekmektedir. Aksi takdirde subjektif kalmaktadır⁽¹⁸³⁾.

Karara kesinleştikten sonra karara esas olarak alınan belgenin sahteliği anlaşılırsa bu bir yargılamanın yenilenmesi sebebidir.

(180) Kuru, op. cit. s.3479

(181) Kocahanoğlu. op. cit. s. 187

(182) Gözübüyük op. cit. s.460-461

(183) Kocahanoğlu. op. cit. s. 188

VII. KARAR DÜZELTME SONUCU VERİLECEK KARARLAR

Temyiz yargı yeri, kararın yeniden görüşülüp incelenmesini benimserse tebligat işlemine geçilecektir. Tebligat aracılığıyla karşı tarafın savunması geldikten sonra dilekçede belirtilen istekler ışığında yeniden inceleme yapılarak bir karar verilir⁽¹⁸⁴⁾. Bu arada cevap dilekçesi talepte bulunana tekrar gönderilmez ve kanun sözcüsünün görüşü alındıktan sonra tekemmül etmiş olur. Daire veya kurul ya da Bölge idare mahkemeleri düzeltme nedenlerinin bulunmadağı ya da ileri sürülen sebeplerin kanunda yer alan nedenlerden olmadığı kanısında ise, talebi reddeder⁽¹⁸⁵⁾. Zira düzeltme sebeplerine başka sebep eklenmez yani bu nedenler genişletilerek daha başka sebeplerden dolayı düzeltme istenemez. Bu sebeplerden biri yoksa dilekçesi reddedilir ve sunulan sebepler dışında başka sebep aranmaz⁽¹⁸⁶⁾. Bu bakımdan karar düzeltilmesinde, temyiz incelemesinden farklı olarak ilgili taraf ne öne sürmüştü ise, onun üzerinden inceleme ve değerlendirme yapılarak istek hakkında bir sonuca gidilecektir. Ancak ortaya konan maddi ve hukuki sebeplere göre düzeltme isteği haklı görülerek karar kaldırılırsa durum değişecek ve bu halde Danıştay, temyiz incelemesinde olduğu gibi kamu düzenine ilişkin hususları re'sen dikkate alabilecektir⁽¹⁸⁷⁾.

İleri sürülen düzeltme nedenlerinin bulunması durumunda eski karar ortadan kaldırılır ve talepe bağlı olmak üzere, dosya yeniden incelenir ve karara bağlanır. Eğer düzeltme nedeni yerinde görülmeyle beraber bu kararın değişmesini gerektirecek nitelikte değilse, düzeltme üzerine verdiği kararda yine eski kararını yeniler. Danıştay ve B.İ.M.'ce yerinde görülen düzeltme nedeni kararı değiştirecek nitelikte ise, düzeltme nedeninin kararı etkilediği ölçüde kararında değişiklik yapar⁽¹⁸⁸⁾.

Danıştay 6. dairesinin 11.12.1984 tarihinde vermiş olduğu kararın da "Danıştay'da temyizen görülen davalarda verilen kararlar üzerine karar düzeltme istemi kabul edilerek eski karar kaldırılmak suretiyle yeni bir karar verilmesi halinde, bu karara karşı karar düzeltme isteminde bulunabilir" demıştır.

(184) Ibid, s. 191

(185) Gözübüyük op. cit. s.465

(186) Yenice/Esin. op. cit. s.744

(187) Yenice/Esin. op. cit. s.745

(188) Gözübüyük op. cit. s.465

Bu arada verilmiş onama kararı, bozmayı isteyen tarafca ileri sürülen düzeltme isteği üzerine temyiz kararı bozulur⁽¹⁸⁹⁾. Bozmayı içeren temyiz veya itiraz kararı ise düzeltme istemi kabul edilince, kararın onanmasına karar vermek gerekir. Yoksa bozma kararı kaldırarak yerine başka bir bozma kararı verilmesi doğru olmaz. Çünkü bu surette talepte bulunan lehine bir müktesep hak oluştuğu kabul edilmektedir. temyiz mahkemesi bozma sebeplerinden yalnız birtanesi dikkate alarak hükmü bozarsa, bozmanın dışında kalan hususlar kesinlik kazanmış olur⁽¹⁹⁰⁾.

Kararın düzeltilmesi konusunda bu yola ancak bir kez başvurulacağı hükmüne istisna oluşturabilecek bir durumdan bahsederek açıklamalarımıza son verebiliriz. Karar düzeltme isteminin Danıştay'da ve Bölge idare mahkemesinde ön şartlar yönünden reddi halinde, bu karara karşı 15. maddenin 4. fıkrasına göre temyiz ve itiraz yolu açık olduğundan bu karara karşı da yeniden düzeltme talebi mümkündür. Bu mümkün olan ön şartlar, görev ve yetki, idari merci tecavüzü , ehliyet ve süre aşımıdır.

Karar düzeltme istemi Danıştay'ca süre aşımı yönünden reddedilen tarafın sözkonusu süre red kararına karşı 2577 sayılı kanunun 15. maddesinin 4. fıkrasına göre karar düzeltme yoluna başvurabileceği, süre yönünden verilen red kararının yeniden bulunmaması halinde, bu karar kaldırılmak suretiyle esas karara yönelik karar düzeltme talebi inceleneceği hükme bağlanmıştır⁽¹⁹¹⁾.

(189) Dn 6 D KT 11.12.1984 E. 84/932, Cemil Alver, s.89

(190) Postacıoğlu. op. cit. s. 637

(191) Dn 10 D KT 5.2.1987 E. 87/186, Cemil Alver, s.89

ALTINCI BÖLÜM

YARGILAMANIN YENİLENMESİ

7. KESİN HÜKÜM

I. KESİN HÜKÜM KAVRAMI

Toplumlarda huzur ve güvenin sağlanması ve barışın tesis edilmesi hukuk düzeninin sağlanması herkese eşit olarak uygulanması gerekmele beraber uyuşmazlıklar hakkında mahkemelerin verdiği kararlara herkesin uyması toplumdaki huzur ve barışın bir unsuru olarak görülür. Bu sebeple mahkemeler tarafından verilen kararların o, uyuşmazlığı kesin olarak çözdüğünün kabul edilmesi bir zorunluluktur. Bunun kabul edilmesiyle bozulan hukuk barışının sonunun geleceği beklenir. Bu yüzden verilen hükümlerin toplumda bir itibarının olması gerekir. Hukuk devleti ile yönetilen ülkelerde bu barışa kesin hüküm "Mahkem Kaziye" kurumu ile ulaşılmıştır (192).

II. KESİN HÜKMÜN ÇEŞİTLERİ

Bağımsız yargı organlarının verdiği kararlar ancak bir noktadan sonra hiçbir kanun yoluna başvurulamaz. Buna karar veya hükümlerin şekli manada kesinliği denir.

İkinci anlamda ise, mahkeme kararlarında oluşan adli hakikatın tam hakikat olduğu kabul edilmekte ve onun tekrar tartışılmasına izin vermemektedir. Yani bunun anlamı davanın tarafları arasındaki hukuki ilişki bütün bir gelecek için kesin olarak tesbit edilip düzenlenmektedir. Buna da maddi anlamda kesinlik denir.

1. ŞEKLİ ANLAMDA KESİN HÜKÜM

Maddi anlamda kesinliğin bir şartı olarak kabul edilen şekli anlamda kesinlik, tarafları bir karar aleyhine olağan yada olağanüstü kanun yoluna artık gidilemeyeceğini ve hakim dahi bu kararı resmen bozamayacağını ifade eder. Şekli manada kesinlik,

(192) Bilge, op.cit. s.597-598.

kanunlarımızda ayrı olarak düzenlenmemiş olmasına rağmen, bazı kanun hükümlerindeki, özellikle temyiz ve yargılamanın iadesi bölümündeki "kesinleşme" ile şekli manada kesinleşme kastedilmektedir⁽¹⁹³⁾.

A.Şekli Manada Kesinliğin Meydana Geliş Şekilleri

İlk derece yargı organlarının verdiği işten el çekmesi sonucunu doğuran nihai kararların şekli anlamda kesinleşmesine yol açan ihtimaller şunlardır:

I. Nihai kararlar verildiği anda kesin olup, temyiz ve itiraz yolları kapatılmış ise bu kararlar derhal kesinliğe kavuşur.

II. Temyiz ve itiraz yoluna konu olabilen kararlar ise:

a. Bu kararlar kanun yoluna başvuru süresinin, hakkın kullanımı için gerekli eylemde bulunmayıp hareketsiz kalarak geçirilmesi sonucu kesinleşir. Söz konusu durum iki şekilde gerçekleştirilir⁽¹⁹⁴⁾.

Birincisi, temyiz ve itiraz süresinin geçmesi ile; idare ve vergi mahkemelerinin kurul olarak verdiği kararlara karşı temyiz süresi İ.Y.U.K.'nın 46.maddesi gereği 30 gündür. Tek hakimle verilen kararlara karşı itiraz süresi de 47.maddeye göre 30 günle sınırlandırılmıştır. Bu süreler içinde temyiz yada itiraz yoluna gidilemezse ilgili mahkeminin verdiği kararlar kesinleşir.

İkincisi, kanuni süresi içinde temyiz ve itiraz yoluna başvurulup da, bu karar aleyhine danıştay ve bölge idare mahkemesinin verdiği onama kararına karşı onbeş günlük sürede düzeltme talebinde bulunulmamış ise nihai karar kesinleşir⁽¹⁹⁵⁾.

b. Kanun yoluna başvurulup da daha sonra bundan feregat edilmesi halinde de hüküm şekli anlamında kesinleşmesinden bahsedilir. Feregat, temyiz karar düzeltilmesi aşamasında yapılabilir.

c. Kanun yoluna başvurulup da reddedilmiş ise, nihai karar kesinleşmiş olur.

Danıştay ve bölge idare mahkemesi kararlarına karşı karar düzeltme yolunun kapalı olduğu hallerde, temyiz talebinin reddi ile (yani Danıştay'ın onama kararı ile) vergi mahkemesinin kararı şekli anlamda kesinleşir.

(193) Ibid, s.598-599.

(194) Kuru, s.3528.

(195) Ibid, s.3528.

Danıştay'ın kararına karşı karar düzeltme yolunun açık olduğu hallerde, Danıştay'ın onama kararı ile hüküm hemin kesinleşmez. Bu halde hüküm ancak karar düzeltme talebinin reddi ile kesinleşir.

d. Danıştay'ın temyiz incelemesi sırasında bozulmuş olduğu bir hükmü, karar düzeltme talebi üzerine onaması ile de, hüküm şekli anlamda kesinleşmiş olur.

B. Şekli Anlamda Kesinliğin Sonuçları

I. Kesinleşen kararlara karşı artık normal kanun yollarına başvurulamaz.

II. Bir kararın maddi anlamda kesinliğinden söz etmek için öncelikle şekli anlamda kesinliği olmalıdır.

III. Bir hüküm yürütmeye konulabilmesi için, onun kural olarak şekli anlamda kesinleşmiş olması gerekmez. Ancak bazı hallerde hükmün yerine getirilmesi şekli anlamda kesinleşmiş olmasına bağlıdır⁽¹⁹⁶⁾.

2.MADDİ ANLAMDA KESİN HÜKÜM

Şekli anlamda kesinliğide içeren maddi anlamda kesinlik, tarafların maddi hukuk ilişkilerine hükmün etki etmesidir. Yani maddi anlamda kesin hükümlerle, tarafların durumu kesin bir şekilde çözümlenmiş, kanuni ve maddi hakikat ortaya konmuştur. Taraflar maddi ilişkilerinin tekrar incelenmesini hiç bir merciiden istenemez. "Şekli manada kesinlik, kesin hükmün şekli şartlarını ifade ettiği halde, maddi manada kesinlik hükmün neticelerini ifade eder".

Maddi anlamda kesin hüküm ancak hakimin hükme bağladığı, bir talep neticesi hakkında söz konusu olabilir. Şu halde, tarafların hükme bağlanmamış olan talep neticeleri hakkında kesin hükümden söz edilemeyeceğin gibi, bir dava sebebi ile talep edilmemiş olup, mahkeme karara bağlamış bir hususun dahi kesin hüküm teşkil edeceği söylenemez⁽¹⁹⁷⁾.

(196) Ibid, s.3528-3529.

(197) Kuru, op. cit. s.600.

A. Maddi Anlamda Kesinliğin Şartları

Yeni bir davaya karşı, daha önce o davanın kesin hükme bağlandığını söyleyebilmek için, eski dava ile yeni davanın;

I.Tarafları aynı olmalıdır: "Kesin hükümden bahsedilmek için tarafların aynı olması gerekir". İki taraf arasında uyuşmazlık konusu olan dava sonunda verilen karar şekli manada kesinleştikten sonra artık aynı kimselerin, diğer şartlarda bulunmak kaydıyla, tekrar dava açmalarında kesin hüküm engeldir. Eski davada davacı olan kimsenin yeni davada davalı duruma geçmesi sonucu değiştirmez. Önceki davanın kanuni temsilci veya vekil vasıtasıyla, sonraki davanın bizzat takip edilmesinde de durum aynıdır. Zira kanunun aradığı husus tarafların aynı olmasıdır. Bu sebeple bir kimse davayı kendi adına açtıysa, davası reddedildikten sonra, aynı davayı bu defa başkası adına açmış olsa, kesin hüküm ortadan kalkar.

II.Müddeabihin aynı olması: Maddi anlamda kesin hükümden sözedebilmek için uyuşmazlık konusu davanın aynı olması gerekir. Buradaki konudan maksat tarafların talep sunuŖları olarak istedikleri şeydir. Konunun yani müddeabihin belirlenmesi için birinci dava sonunda verilen hüküm fıkrası ile, ikinci davanın talep sonucunu karşılaştırmak gerekir. "İkinci davada verilecek karar birinci dava ile hüküm altına alınan neticeleri tesirsiz bıraktığı veya ihlal ettiği takdirde, iki davanın konularının aynı olduğu söylenebilir⁽¹⁹⁸⁾.

III.Dava sahiplerinin aynı olması gerekir: Yani iki davada aynı sebebe dayanmalıdır. Aynı konuda açılmış olmalıdır.

B.Maddi anlamda kesin hükmün sonuçları

I.Kesin hüküm bağlayıcıdır:Bunun anlamı mahkemeler aynı konuda, aynı dava sebebine dyanarak, aynı taraflar hakkında verilmiş olan bir kesin hüküm ile bağlıdır.

II. Kesin hüküm itirazı: Taraflar arasında hüküm verildikten ve kesinleştikten sonra, aynı taraflar arasında, aynı konuda aynı dava sebebine dayanarak yeni bir dava açılırsa, ikinci dava "Kesin hüküm" itirazı ile karşılanır. Esasa girilmeden dava kesin hükmünden dolayı rededilir.

(198)Ibid, s. 601-603.

III.Kesin hüküm "kesin dalil" teşkil eder: Birinci davada verilen bir hüküm ikinci davada delil olarak kullanılır.

8. YARGILAMANIN YENİLENMESİ

1. VERGİ YARGISINDA YARGILAMANIN YENİLENMESİ

I. GENEL OLARAK YARGILAMANIN YENİLENMESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

1982 yılı öncesinde "incelemenin iadesi" olarak V.U.K'da düzenlenmiştir. İlgililer kesinleşmiş temyiz komisyon kararlarına karşı yargılamanın yenilenmesini isteyebilirdi (V.U.K. m.407). Bu husus V.U.K.'nun 407-412 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Diğer konuların aksine bu husus bugünkü İ.Y.U.K.'na çok yakın bir şekilde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan ve düzenlenen kanun yollarından bir diğeri de 2577 sayılı kanunda yer alan ismiyle "Yargılamanın Yenilenmesi"dir. İ.Y.U.K.'nun 53.maddesinde düzenlenmiş olan yargılamanın yenilenmesi sebepleri; Danıştay, idare ve vergi mahkemesi ile bölge idare mahkemesi kararlarına karşı kanunda belirtilen "tahdidi bir biçimde" sayılmıştır. Ancak bunun tanımı yapılmamıştır. Fakat yargılamanın yenilenmesini düzenleyen, diğer usul kanunlarımızda tanım mevcuttur. Nitekim idari yargılama usul kanunumuzda başvuru kanun yolu özel hukuk yargılama kanunundaki şekliyle aynen benimsenmiş bulunmaktadır (HUMK m.445)⁽¹⁹⁹⁾.

Sonuç olarak tanım yapılacak olursak, yargılamanın yenilenmesi ya da yargılamanın iadesi; "bir yargı organının verdiği ve kesin hale gelmiş hükmünün kaldırılmasını veya değiştirilmesini ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur" denilebilir⁽²⁰⁰⁾.

Yargılamanın iadesi istisnai bir kanun yoludur. Teknik olarak bir kanun yolu şeklinde nitelenemez. Çünkü bir üst merciide sözkonusu karar incelenmemektedir. Şekli anlamda kesinleşen karar, İYUK'nun 53. maddesinde sayılan sebeplerin varlığı halinde, kararı veren mahkemede yeniden incelenir.

(199) Kocahanoğlu, op. cit. s.171.

(200) Gözübüyük, op. cit. s.467

II.YARGILAMANIN YENİLENMESİ SEBEPLERİ

"Yargılamanın yenilenmesi sebepleri İ.Y.U.K.'da tek tek sayma yolu ile belirtilmiştir. Bu yasada belirtilen yargılamanın yenilenmesi sebepleri, iki eksiği ile H.U.M.K.'daki yargılamanın yenilenmesi sebepleri ile aynıdır. Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için bu sebeplerden birbirine veya birkaçına dayanmak gerekmektedir. Bu belirtilen sebeplerin dışında bir sebepten dolayı bu yola gidilemez. "Yargılamanın yenilenmesi sebepleri İ.Y.U.K.'nun 53. maddesinde şu şekilde sıralamıştır⁽²⁰¹⁾.

Aşağıdaki sayılan sebeplerin sonuncusu hariç aynen 1982 yılı öncesinde V.U.K.'da düzenlenmiştir.

1. BELGENİN SONRADAN ELE GEÇİRİLMESİ

Bu sebepten dolayı yargılamanın yenilenmesinin istenebilmesi için, belgelerin görülmekte olan dava sırasında elde edilememiş olması, bunun zaruri sebeplere veya lehine hüküm verilmiş olan tarafın aleyhine olması ve kati hüküm verilmesinden sonra o belgenin elde edilmiş bulunması gerekir.

Bu hükme göre örneğin; belgeyi çaldırmış olup da hükümden sonra bulan kimse yargılamanın yenilenmesini isteyebilir. Fakat belgeyi yargılama sırasında elde ettiği halde ibraz etmeyen yada belge başkasının elinde bulunmakla beraber, bundan haberi bulunduğu halde ibrazını istemeyen kimse yargılamanın yenilenmesini isteyemez. Aynı şekilde belge zorunlu sebep neticesinde veya lehine hüküm alan tarafın eyleminden dolayı değil de, üçüncü bir kişi tarafından senedi alıkoymasından ötürü ibraz edilmemiş ise, yine iade yoluna gidilemez, meğer ki, üçüncü şahsın fiilinde diğer tarafın iştiraki veya zorunlu sebep bahis konusu olsun⁽²⁰²⁾.

Kanundaki mücbir sebep lafsından, objektif teori anlamında, yani ilgili ile ilişkisi olmayan ve önüne geçilmeyen bir kuvvet sonucunda dışarıdan vuku bulan olay (deprem, su baskını, savaş gibi olaylar) anlamında değil, fakat subjektif anlamında yani hakkaniyet gereğince bir kimseden beklenen çaba ve ihtimana rağmen bir belgenin yargılama sırasında ele geçirilmemiş olması, ele geçirilmesinden herhangi bir kusurunun bulunması şeklinde anlaşılması gerekir⁽²⁰³⁾.

(201) Gözübüyük, op. cit. s.468

(202) Bilge, Medeni Yargılama Hukuku, op. cit. s. 618-619

(203) Üstündağ, op. cit. s.468

Belgenin ibraz edilememiş olması, lehinde karar verilenin bir eyleminden doğan sebeple olabilir. "Yani lehine karar verilen taraf, dava safhasında öbür tarafı örneğin ölümlle tehdit etmiş ve karara etki edebilecek vesikanın ibrazını engellemiştir.

Buradaki her iki durumda ön şart, zorlayıcı veya engelleyici sebebin isbatı için belgenin ibrazının mahkemece kabul edilmesi hususudur. "Zira, yasanın öngördüğü bu iki nezaret, kanunun öngördüğü bir nevi usuli şartlardır." Aksi durumda bu iki şart aranmazsa yargılamanın bitmesinden sonra yargılamanın yenilenmesi istenecek ve davalar bir türlü sona erdirilmeyecektir. Bu ise kanun koyucunun amacını aşan bir durum ortaya koyacaktır.

Burada belirtilen iki şart birlikte yada ayrı ayrı aranabilir. İlgili kanunda bulunulmasa da, ibraz edilemeyen belgenin zamanında kararı etkileyebilecek nitelikte ve önemde bir belge olması da gerekir." Aksi halde bu yola gitmenin anlamı kalmayacaktır".

Yargılamanın yenilenmesini vergi yargısı açısından yorumlarsak, dava konusu uyuşmazlık ve tarhiyatla ilgili bütün belge ve defterler bu bent hükmüne girmektedir. Çünkü vergilendirme hukukunun en önemli ispat vesikaları kanuni defterler ve bununla ilgili vesikalardır. Bu bakımdan vergi davalarında karar sırasında zorlayıcı sebeplerle elde edilmediği için ortaya konulmayan ve kararın yanlış çıkmasına sebep olan bütün defter ve belgelerin sonradan ele geçirilmeleri halinde yargılamanın yenilenmesinde dikkate alınmaları zorunludur⁽²⁰⁴⁾.

2. BELGELERDE SAHTERARLIK OLMASI

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden ikincisi "karara esas olan belgenin sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış" olmasıdır. Belgelerin sahteliği lehine hüküm verilmiş kişi yada üçüncü kişi tarafından yapılması arasında fark yoktur⁽²⁰⁵⁾.

Yargılamanın iadesinde isteyen taraf öncelikle karara esas olan belgenin sahteliği ile ilgili kesinleşmiş bir mahkeme ilamı elde etmek zorundadır. Yargılamanın iadesi prosedürü sürerken aynı zamanda sahteliğe karar verilmesi istenemez.

(204)Kocahanoğlu, op. cit. s.172-173.

(205) Gözübüyük, op. cit. s.468-469.

Sahtelik kararını veren mahkeminin önemi yoktur. Bunun ceza yada hukuk mahkemesi olması fark etmez.

Sahte belge belgenin vergi hukukunda veya idari işlemlerde kullanılan ve doğru bilgiler yerine gerçeğe uymayan yanlış bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenmesidir. "Üzerindeki imzalar bilgi ve miktarlar sahte olan her türlü belge, makbuz, yazı, fatura, defterler ve vergi hukukunda mükellef veya vergi idaresince düzenlenmiş diğer resmi evraklar bu sahteliğe birer örnektir. "Burada önemli olan belgenin gerçekmiş gibi ilk olarak düzenlenmesi ve bilgiler üzerine herhangi değişiklik yapılmış olmamasıdır.

"Kanun, belgelerin sahteliği konusunda subjektif bir iddiayı değil kesin, hukuksal ve resmi bir hüküm veya kararlar sabit olmasını esas almıştır. "Buna göre iddia olunan ya bir mahkemece hükümlenmiş veyahut, yine bir mahkeme veya resmi bir makam önünde sahteliğin kabul edilmiş olması gerekmektedir.

3. KARARA ESAS OLAN HÜKMÜN BOZULMUŞ OLMASI

Vergi ve idari davalarda, karara esas alınan bir mahkeme kararın daha sonradan kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkmış olmasını da yargılamanın yenilenmesi sebebi saymaktadır.

İdari yargılama ya da vergi yargılaması yapılırken karar verme aşamasında, mahkemelerin verecekleri karara, başka mahkemelerin karar veya ilam hükmünü esas almış olabilirler. Fakat vergi mahkemesini kararlarına esas aldığı ilam hükmü yada karar kesinleştikten sonra diğer bir mahkeme kararı ile bozulmuşsa yani yargılamanın yenilenmesi yolu ile ortadan kaldırılmışsa sonraki vergi mahkemesinin kararı hukuki dayanaktan yoksun kalacaktır. Bu halde ilgili taraflar yargılamanın yenilenmesini isteyebilirler.

"Örneğin; bir vergi mahkemesi kararında, aynı onayla ilgili olarak verilmiş diğer mahkeme kararına dayanmıştır. Ancak Danıştay dayanılan bu kararı bozmuşsa, vergi mahkemesi kararı bu hukuki dayanaktan yoksun kalacaktır⁽²⁰⁶⁾.

(206) Kocahanoğlu. op. cit. s. 174-175.

4. BİLİRKİŞİNİN BİLEREK GERÇEĞE AYKIRI RAPOR VERMESİ

Bilirkişinin gerçeğe aykırı olarak verdiği raporu bazı şartların varlığı halinde yargılamanın yenilenmesi için bir sebep olacaktır. Bu halin varlığı halinde ilgili yargılamanın yenilenmesini talep edebilir. Ancak bu nedenle yenileme isteyebilmek için, bilirkişinin gerçeğe aykırı raporunu verirken kastılı iradesinin var olduğunun daha sonra mahkeme kararı ile belirlenmesi ve bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı beyanının yenilenmesinin istendiği hükmün verilmesinde etkili olması gerekir. Eğer hükmün verilmesinde başka delillere dayanılmış ve bunlar esas alınmış ise, bilirkişinin gerçeğe aykırı raporundan dolayı yargılanıp hüküm giymiş olması bile, yargılamanın yenilenmesine neden olmaz⁽²⁰⁷⁾.

5. HİLE KULLANILMIŞ OLMASI

Bundan amaç yalan şahitlik, yalan yemin, sahte senet ve benzeri sebepler dışında bir hiledir. Mesela davayı kazanan tarafın ve temsilcisi ile gizlice anlaşmak, yahut onların yazışmalarını gizlice ele geçirmek suretiyle netice elde edilmişse hilenin varlığı kabul olunur. Kanun hile bakımından ceza mahkumiyeti aramamaktadır. Şu halde bu gibi bir hile nedeniyle iade doğrudan doğruya idare mahkemesince yapılabilecek ve dava sırasında hile isbat olunabilecektir⁽²⁰⁸⁾.

6. VEKİL YA DA KANUNİ TEMSİLCİ OLMAYAN KİMSELERİN KULLANILMIŞ OLMASI

Bu sebepten dolayı yargılamanın yenilenmesini isteyebilmek için, davanın kanuni temsilcinin değil, ilgilinin kendisi tarafından vekalet verilmiş bir vekil huzurunda görülmüş ve fiil ehliyetinin noksanlığının, vekalet verildiği andan davanın sonuna kadar devam etmiş olduğunun ispatlanması gereklidir.

İlgili davada tarafı temsil eden vekile usulüne uygun vekalet verilmemiş ya da fiil ehliyetine sahip olmaması da bu bende göre yargılamanın yenilenmesi sebebi olur. Burada dikkat edilirse kanun koyucu karşı tarafın kusuru ya da yargılamanın iadesini isteyen kusursuzluğu gibi subjektif unsura yer vermemiştir. Fakat burada ilgileri hüsünüyet kurallarına sahip olması gereklidir.

(207) Gözübüyük, op. cit. s.469

(208) Bilge, op. cit. s.623.

Kanun gereğince ilgili taraf olmaksızın dava görülürse, bu sebebe dayanılarak yargılamanın yenilenmesi talep edilemez.

Burada önemli nokta şudur; bu sebepten dolayı usuli dairesince temsil edilmemiş taraf değil, karşı taraf dahi yargılamanın iadesini isteyebilir.

7. ÇEKİNMEYE MECBUR OLAN BAŞKAN VEYA HAKİMİN KATILMASI İLE KARAR VERİLMESİ

Yedinci neden, çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılması ile karar verilmiş olmasıdır. Çekinmesi gereken hakimin karara katılması yargılamanın yenilenmesi için yeterlidir, sonucu etkileyip etkilememesi önemli değildir⁽²⁰⁹⁾.

8. BİRBİRİNE AYKIRI HÜKÜMLERİN BULUNMASI

Taraflar, dava nedeni aynı olan bir dava bakımından verilmiş olan bir karara aykırı yeni bir kararın verilmesini haklı kılacak hiç bir kanuni dayanak yokken, ilk ilam hükmüne aykırı başka bir karar verilmiş bulunması da yeniden yargılama sebebidir. (İ.Y.u.K. m.53/h). Bu yeni ilanın evvelki kararı veren aynı mahkeme veya başka bir mahkeme tarafından verilmiş olmasının önemi yoktur.

Burada kanunun taraflara getirdiği imkan, emsal kararlardan faydalanmak suretiyle yargılamanın yenilenmesinin istenmedir.

Bu bende göre yargılamanın yenilenmesini isteyebilmek için, kesin hüküm halini almış iki mahkeme kararının bulunması gereklidir. Aynı zamanda bu iki davada tarafların ve dava konularının aynı olması gereklidir. Yani mahkemenin belli bir sebebe dayanan uyuşmazlık hakkında verdiği karar kesinleşmiştir. Daha sonra aynı kişiler aynı maddi vakalardan doğan uyuşmazlık sebebi ile yeni ve başka bir dava açmış olabilir. Bunun yanında ikinci kararın verilmesini sağlayacak yeni bir dayanak da yoktur. Bu durumda iki ayrı ve birbiri ile zıt çelişkili kararların çıkması hukuk birliğini de bozacaktır. Madem ki, olay ve sebep aynıdır, uygulanacak kanun hükümleri de aynıdır ve kararlar arasında birlik olması gerekir. Bunu aksi kanun koyucu tarafından yeniden yargılama için bir sebep sayılmıştır.

(209) Bilge Umar, "Türk Medeni Yargılama Usul Hakkında İade-i Mahkeme " İ.U. Hukuk Fakültesi Mecmuası, xxix sayı. 1-2, s.282.

Burada verilen çelişkili kararların aynı mahkeme tarafından verilmiş olması karar başka mahkemeler tarafından verilmiş olması da mümkündür. Sonuç değişmez, davada tarafların ve olayın doğuş nedeninin aynı olması yeterlidir. Bununla birlikte, yeni bir kararın verilmesine sebep teşkil edecek haklı ve geçerli bir kanuni dayanağın bulunmasını kanun koyucu iki karar arasındaki tutarsızlığı mazur gören tek neden olarak tanımıştır⁽²¹⁰⁾.

III. YARGILAMANIN İADESİ BAŞVURUSU

1. BAŞVURU MERCİİ

Yargılamanın yenilenmesi talebi bir davadır. Yargılamanın yenilenmesi davası, hükmü vermiş olan mahkemeye açılır ve o mahkeme tarafından incelenip karara bağlanır. Hükmü vermiş olan mahkeme davayı en iyi bildiği için yargılamanın yenilenmesi davasının bu mahkemede açılacağı ve incelendiği şekilde anlamak gerekir⁽²¹¹⁾. Bu konuda usül hükümleri 55. maddeyle düzenlenmiştir. Burada incelenen husus görevli yargı yerinin tesbitidir.

İ.Y.U.K.'nun 53.maddesi birinci fıkrasında Danıştay ile vergi ve idare mahkemelerinde, verilmiş ve kesinleşmiş olan kararlar hakkında bu yola gidilebileceği belirtilmiştir.

Şunu belirtmekte fayda vardır; yargılamanın yenilenmesine esas kararı vermiş olan mahkemede aynı onun kararı aleyhine yeniden yargılama işlenebilecektir. Esas karar ise ilk derece mahkemesinde derinlemesine incelenip verilen nihai kararlardır. Üst derece mahkemelerinin esas görevi, ilk derece mahkemelerinin kararlarının kanunlara uygunluğunu denetlemek olduğundan dava dosyaları, esas kararları veren ilk derece mahkemelerinde olduğu gibi üst derece mahkemelerinde incelenmez. Yani ilk derece mahkemesinde uyuşmazlık konusu gerek konumu, gerekse delilleri itibariyle daha teferuatıyla incelenir. Bu nedenle medeni yargılamada benimsenen ilke idari yargılamada da kabul edilmiştir. Bu konuda ilgili Danıştay kararı ise aşağıdadır.

(210) Kocahanoğlu, op. cit. s. 178.

(211) Kuru, op. cit.s. 3639.

"13.6.1989 tarihli dilekçesi ile vergi mahkemesinde yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulduğu, anılan vergi mahkemesinde ise, 5.10.1989 günlü kararı ile yargılamanın yenilenmesi başvurusunun (süre aşımı) nedeniyle nihai kararı veren Danıştay dördüncü dairesine yapılması gerekirken ilk kararı vermiş olan mahkemelerine yapılmasında kanuna uyulmadığı gerekçesi ile reddettiği bu red kararı üzerine yükümlünün vergi mahkemesinin söz konusu 21.3.1988 günlü kararı hakkında bu sefer Danıştay'da yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunulduğu ve bu suretle dosyanın dairemize intikal ettiği anlaşılmıştır. 2577 sayılı idari yargılama usulü kanununun 53.maddesinde, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında maddede yazılı sebepler dolayısıyla Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanununun süreye ilişkin hükümleri dahilinde yargılamanın yenilenmesi istenebileceği ve yargılamanın yenilenmesine ait talepleri esas hakkındaki kararı vermiş olan mahkemeye karara bağlanacağı hükmü yer almıştır.

Bu durumda vergi mahkemesinin 21.3.1988 günlü kararına ilişkin temyiz talebinin Danıştay'ca süre aşımı nedeniyle reddedilmiş olması anılan mahkeme kararı hakkındaki yargılamanın yenilenmesi talebiyle kararın ilgili vergi mahkemesince incelenmesine engel değildir.

Açıklanan nedenlerle yükümlünün yargılamanın yenilenmesi talebinin incelenmek üzere dosyanın vergi mahkemesine gönderilmesine karar verilmiştir⁽²¹²⁾.

Çelişkili kararlardan biri Danıştay, diğeri alt düzey idari yargı yeri tarafından verilmiş ise, son kararı verenin Danıştay olup olmadığına bakılmaksızın, yargılamanın yenilenmesi talebinin Danıştay'ca karara bağlanması yerinde bir uygulama olacaktır. Aksi takdirde, mesela son kararı verenin idare mahkemesi olması durumunda, idare mahkemesinin Danıştay'ın kararını gözden geçirmesi gibi bir durumla karşı karşıya kalınır.

Birbirine aykırı iki hüküm bulunması sebebi ile açılan yargılamanın yenilenmesi davası ikinci hükmü veren mahkemeye açılır⁽²¹³⁾.

(212) Dn. 4.D.K.T., 24.12.1992 K.90/3922 E.89/2698.

(213) Kuru, op.cit., s.3639.

2. YARGILAMANIN YENİLENMESİNİ İSTEME SÜRESİ

I.Y.U.K.'da süreye ilişkin bir düzelme yoktur. İlgili Kanun Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanuna yollama yaparak buradaki süreye ilişkin kurallar uygulanacaktır. Bu nedenle Medeni Yargılama Usulu Kanununun 447. maddesi uygulanacaktır.

İlgili kanun hükmüne göre yukarıda saydığımız yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin ilk sekizi için süre üç aydır, son yargılamanın yenilenmesi sebebi için ise on yıllık zaman aşımı süresi vardır⁽²¹⁴⁾. Şöyleki;

a. Zorlayıcı sebepler nedeniyle yada lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan sebepten dolayı elde edilmeyen bir belgenin karar verilmesinden sonra doğan bir sebeple ele geçirilmesi halinde, yargılamanın yenilenmesini talep etme süresi, yeni belgenin elde edildiği tarihten itibaren üç aydır.

b. Belgenin sahteliği sebebiyle yargılamanın iadesini talep etme süresi, sahtelik hakkındaki hüküm kesinleştiği tarihten itibaren üç aydır. Eğer resmi makam önünde ikrar sözkonusu ise yine ikrarın resmi makam önünde tesbitinden itibaren üç aydır.

c. Karara esas alınan ilamın ortadan kalkması sebebiyle yargılamanın yenilenmesini isteyebilmek için gereken süre, yargılamanın yenilenmesini isteyen, kesin delil olarak kullanılan hüküm, kesin bir biçimde ortadan kalktığını öğrendiği tarihten itibaren üç aydır.

d. Bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı rapor vermesi halinde süre, mahkumiyet kararının kesinleşmesinden itibaren üç aydır.

e. Hile kullanılmış olması halinde, yargılamanın yenilenmesini isteme süresi, hilenin ortaya çıktığı andan itibaren üç aydır.

f. Vekil veya temsilci olmayan kimseler hakkında yargılamanın yenilenmesini isteme süresi, yargılamanın yenilenmesine konu olan yargı kararının, aleyhine karar verilen kişiye ya da vekil veya temsilcisine bildirim tarihinden itibaren üç aydır.

g. Çekilme nedeniyle yargılamanın yenilenmesi talebinde süre, kararın yazılı bildirim tarihinden itibaren üç aydır.

h. Birbirine aykırı hükümler nedeniyle yargılamanın iadesini isteyebilmek için gereken süre, zaman aşımı süresi kadardır. Yani bu on yıldır. Bu süre ikinci kararın kesinleşmesinden başlar⁽²¹⁵⁾.

(214) Bilge, op.cit., s.625.

(215) Gözübüyük, op.cit., s.469-470.

Burada belirtilen son hüküm eski vergi yargılaması düzenlenmesinde yoktur. Bu husus vergi yargısına 1982 yılından sonra girmiş ve çok yerindedir.

3.YARGILAMANIN YENİLENMESİ TALEBİ

Hüküm aleyhine verilen taraf isteyebilecektir. Birbirine aykırı iki hüküm bulunması sebebiyle yargılamanın yenilenmesine gidilecek hallerde, ilk hüküm lehine olupta, ikinci hüküm aleyhine olan kimse bu yola başvurabilecektir⁽²¹⁶⁾.

Yargılamanın yenilenmesini talep etmek için davanın tarafı bulunmak gerekir. Buna ek olarak davanın yenilenmesini isteyen tarafın hukuki menfaatinin bulunması gerekir. Karar lehine verilen kimsenin yasa yoluna başvuruda menfaati yoktur. Talep sahibi, yargılamanın yenilenmesi talebini içeren dilekçesinde karşı tarafı da göstermek zorundadır.

Yargılamanın yenilenmesine konu olan karardan faydalanan, karşı taraf olarak belirtilir. Yani talepte bulunan davacı ise karşı taraf davalı olarak belirtilecektir⁽²¹⁷⁾.

IV. YARGILAMANIN YENİLENMESİ TALEBİNİN İNCELENMESİ

Yargılamanın yenilenmesi usulü, kararın düzeltilmesi usulü arasında benzerlikler görülmektedir. Karar düzeltme gibi, esas hakkında kararı vermiş olan mahkemeden istenir.

Kural olarak bu talep esas hakkında kararı vermiş olan mahkeme tarafından karara bağlanır. Dilekçenin de dava dilekçesinde bulunan konuları içermesi, dava dilekçesi gibi yazılması gereklidir. Ayrıca bu dilekçede davayı takip edecek vekilin, bu kanun yoluna başvurabileceği açık olarak belirtilmelidir.

Bu olağanüstü kanun yoluna başvuru dilekçesinde, yargılamanın yenilenmesi sebebi ile ilgili ispat vesikalarının ya asılları yada onaylı örnekleri eklenir. Dilekçe ve ekleri karşı tarafa bildirimde yetecek sayıda olmalıdır.

Dilekçe ilgili mahkemeye ulaştıktan sonra, dilekçe örneğinin biri karşı tarafa tebliğ edilir ve savunması alınır. İlgili mahkeme İ.Y.U.K.'nunda sınırlı şekilde sayılan yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin varlığını araştırır. Eğer sebeplerden biri varsa,

(216) Üstündağ, op.cit., s.764.

(217) Gözübüyük, op.cit., s.470-471.

talebin kabulüne karar verir. Eğer sebeplerin var olduğuna inanmıyorsa yargılamanın yenilenmesini red eder. Bu kanun yolunda ön incelemeden sonra, dava kabul görür ise, mahkeme davaya esastan bakar ve kararını verir.

Yargılamanın yenilenmesinde duruşma yapılması tıpkı kararın düzeltilmesi yolunda olduğu gibi, görevli mahkemenin takdirine bağlıdır (I.Y.U.K. m.55/4).

Yargılamanın yenilenmesi talebinin kabulünden sonra yapılan yargılama neticesi, mahkeme iki ihtimal ile karşı karşıya kalır. Yargılamanın yenilenmesi talebini haklı bulsa bile ya eski kararını yeniler ya da eski kararını bazen bir kısmı veya bazende tamamını değiştirir. Eski kararın bir kısmını ya da tamamının değiştirilmesine karar verildiğinde, yeni karar eski kararın yerini alır. Bu yeni karara karşı temyiz yolu açıktır ve bu yola gidilebilir. Ancak aynı nedene dayanarak ikinci kez yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez⁽²¹⁸⁾.

V.YARGILAMANIN YENİLENMESİNİN SONUÇLARI

Bir hükme karşı iade-i mahkeme yani yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilmesi o hükmün uygulamasını durdurmaz. Ancak talep üzerine davayı görecek olan mahkemeden teminat verilmek şartıyla yürütmeyi durdurma talep edilebilir. Devletin ya da adli yardıma muhtaç olan kimselerin yürütmeyi durdurma taleplerinin kabulü için teminat aranmaz.

Yargılamanın iadesi sonucu bir hükmün ortadan kaldırılması halinde bu geriye doğru etkilidir. Yani etkisini geçmişe dönük olarak gösterir.

(218) Ibid, s.471-473.

SONUÇ

Hukukun temel özelliği, yetkisi toplum tarafından tanınan ve toplum adına karar veren, uzman kişi yada kişilerce karar verilmesidir. Yargılama olayını yürüten uzman kişi yada kişiler de bir insandır. Her ne kadar hukuk alanında uzman olsalar bile zaman içerisinde yanılarak hukuka aykırı karar verebilirler. Ayrıca karar hukuka uygun olduğu halde davanın tarafları kararın hukuka aykırı olduğunu zanedebilirler. İşte bu yüzden mahkemelerin verdikleri kararların bir üst derece mahkemesinde incelenmesi yani verilen kararlara karşı "kanun yolu"nın olması bir zorunluluktur.

Mahkemelerin kararlarına karşı kanun yollarının olması hakimlerin daha dikkatli karar vermesini sağlayacaktır.

Eğer mahkemenin vermiş olduğu kararlara karşı davanın taraflarından bir şüphede oluşursa, o kararın manevi gücü kaybolur. "Kanun yolları"nın tüketilmesinden sonra o kararın eski gücü tekrar ortaya çıkar. Bu yüzden taraflardan gelebilecek şüphelerin en az asgari seviyeye indirilmesi için verilmiş olan kararların yeniden incelenmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Kanun yolları hukuk barışının ve güvenliğinin sağlanması için hükümlerin kesinleşmesini, uyuşmazlıkların sona erdirilmesini ve dolayısıyla hüküm mahkemesinin verdiği karardan el çekmesini sağlar. Ayrıca ilk derece mahkemesinin hukuka aykırı kararlarının da düzeltilmesini sağlar.

Kanun yolları öncelikle davanın taraflarına tanınan bir haktır. Taraflar hukuka aykırı gördükleri kararların düzeltilmesini ve yeniden incelenmesini kanun yolları ile isterler. Kanun yolları ayrıca; davanın bir üst mahkemede incelenmesi imkanını taraflara sağlayan usuli bir yoldur.

Kanun yollarının iki karakteri bulunmaktadır.

-Birincisi; muhakemenin bir üst mahkemeye iletilmesi

-İkincisi; mahkeme hükmünün ertelenmesidir.

Kanun yolları dışında gerek davanın tarafları gerekse diğer kişiler verilen kararın hukuka aykırı olduğunu ileri süremezler.

Türk yargılama hukukunda vergi yargısı tarih içerisinde daha öncede gördüğümüz gibi, çok değişik süreç içerisinde geçmiştir. Cumhuriyet öncesinde modern anlamda vergi yargısında ve kanun yollarından sözedemeyiz. Ancak cumhuriyet sonrası ortaya çıkan vergi yargısı ve kanun yolları, günümüz anlamında modern vergi yargısı izleri taşıması

bakımından incelemeye değerdir.

Cumhuriyet döneminde vergi yargısı iki dereceli idari yapıya haiz komisyonlar eliyle yapılmaktaydı. Birinci derecede, taşrada illerde itiraz komisyonları vergi uyuşmazlıklarına bakmaktaydı. Bunların başında mülki idare amirleri bulunmaktaydı. Bu komisyonlar tamamen idari yapıda ve kurallarda çalışmaktaydı. İtiraz komisyonlarının üstünde temyiz komisyonları bulunmaktaydı. Temyiz komisyonları itiraz komisyonlarının vergi kararları ikinci derecede inceleyen organdı. Temyiz komisyonu sadece Ankara'da bulunmaktaydı.

1982 yılından önceki vergi yargısı ve kanun yollarının getirdiği sistemin özü, vergi uyuşmazlıklarının idari yapıya sahip komisyonlar eliyle çözülmesi kabul edilmişti. Tabii olarak da, ilgililerin bu idari yapıdaki komisyon kararlarına karşı gidebilecekleri kanun yolu mercileri yine idare yapıdaki komisyonlar olmaktaydı. Bu sistemde, idare tarh ve tahakkuk ettiği vergiye karşı yapılan itirazları yine kendi incelemekte ve karar vermekteydi. İlgililerin birinci derecede yaptıkları itirazlar üzerine verilen kararlara karşı gidebilecekleri organın yine idari yapıda olan komisyon olması hukuk düzeninin sarsılmasına neden olmuştur. Yukarıda bahsettiğimiz gibi kanun yollarının amacı, ilgilinin mahkemenin hükmüne duyduğu şüphelerin ortadan kaldırılması ve verilen kararın yeniden incelenmesidir. 1982 yılından önceki düzenlemede bu sağlanamamakta ve vergi yargısı sisteminin aksamasına neden olmaktaydı.

1982 yılından önceki vergi yargısı sistemine getirelen eleştiriler sebebiyle komisyonların bağımsız çalışmasını sağlamak maksadıyla komisyon üyelerini belirleyecek ayırma meclisleri oluşturulmuştur. Fakat yine de tam anlamıyla başarılı olunamamıştır.

Komisyon üyelerinin memur statüsünde olması idareden bağımsız kararlar alınmasını önliyordu. Bunun ötesinde komisyonların kuruluşu, işleyişi ve yargılamada uygulanacak usul kuralları hakkında yeterli bir mevzuat bulunmamaktaydı. Ayrıca üyelerin belli bir hukuk nosyonunun olmaması da bir handikapı. Her ne kadar kanun yolları bakımından bugünkü sisteme benzese de, arada daha öncede gördüğümüz gibi farklılıklar vardır. 1982 yılından önceki vergi yargısı ve kanun yolları sistemine getirilen, haklı olarak, en büyük eleştiri vergi uyuşmazlıklarının bağımsız yargı organlarında görülmemesidir.

Vergi yargısında meydana gelen aksamalar neticesinde, 1982 yılında Anayasanın

değişmesi ile birlikte İ.Y.U.K. ve B.İ.M., vergi ve idare mahkemelerinin kuruluşu ve işleyişi hakkında kanunlar çıktı. Bununla vergi yargısı ve kanun yolları, çağdaş batı hukuk sistemlerinde olduğu gibi başlarında hakim güvencesine sahip hakimlerin bulunduğu bağımsız yargı organlarında görülmeye başlanılmıştır.

Bugünkü vergi yargısı ve kanun yolları sisteminde 1982 yılından önceki bir çok aksama ve eleştiri konusu ortadan kalkmıştır. Bunun en büyük nedeni, vergi yargısı ve kanun yollarının adliye mahkemeleri yanında ve aynı statüde ki bağımsız yargı organlarında görülmesidir. Ayrıca davaların hakim güvencesine sahip hakimler eliyle yürümesi de davaların kararı veren vergi idaresinden bağımsız organlarda görülmesini sağlamıştır. Yine bu mahkemelerin verdiği kararlara karşı ilgililerde doğacak şüphe ve tereddütlere karşı, kanun yoluna bağımsız yargı organlarına gidilecektir. Bunun ile ilgililerin devlet otoritesine ve hukuk düzenine saygısı artacaktır. Böylece daha adil ve saygın vergi düzeni oluşturulacaktır.

Günümüzde yürürlükte olan vergi yargısında ve dolayısı ile idari yargıda bir kaç değişiklik husus hariç, hukuk usulünde benimsenen kanun yolları usulü benimsenmiştir. Bu yüzden de, "idari ve vergi yargısı adlileşmiştir" denebilir. Vergi yargısında benimsenen kanun yollarının bir çoğu hukuk usulünde benimsenenlerin tekrarından ibarettir. Bu esasında hukuk düzeninin tekliği ve birliğini sağlamada faydalıdır. Bununla tek hukuk düzeni sağlanmıştır.

Yürürlükte olan vergi yargısı sistemimizin yine de eksik ve eleştirilecek birçok noktası vardır. Tabi bunların bir çoğu genel olarak tüm yargı sistemimiz için geçerlidir. Öncelikle yıllardır eleştiri konusu yapılan istinaf mahkemelerinin kurulması bir zorunluluktur. Burada konu ve değeri açısından yüksek olan davalar hakkında; ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararlar, istinaf mahkemesinde incelenir ve daha sonra temyiz incelemesi için en üst dereceli mahkemeye gidilir. Böylece kararlar daha iyi incelenir ve temyiz mahkemesinin incelediği kararlar ön bir süzgeçten geçirilir. Eğer değeri ve konusu daha az önemli ise; istinaf mahkemeleri uyuşmazlık hakkında ikinci ve son kez inceler. Bu da en üst yargı yerinin yükünü oldukça hafifletir. Bu hukuk ve ceza yargılama hukukun aksine vergi ve idari yargıda B.İ.M. ile istinaf uygulaması başlamış gibidir. Ancak çağdaş anlamda istinaf mahkemesi olması için bazı düzenlemelerin sağlanması gereklidir. Bunlardan bazıları ise, tüm vergi uyuşmazlıklarının B.İ.M. incelemesi sağlanmalı ve miktarı ve konusu daha az olanlara bugünkü olduğu gibi ikinci

ve son kez B.İ.M. karar vermesinin sağlanması gereklidir. Ayrıca itiraz olmadan tüm ilk derece vergi mahkemesi kararlarını B.İ.M. incelemelidir. Bundan başka taraflar ilk derece mahkemelerinde dermayen edemedikleri delil ve vakaları B.İ.M.'de ileri sürebilmelidir.

Sonuç olarak kanun yolları, bozulan hukuk barışının yeniden tesis edilmesi maksadı ile modern hukuklarda ve hukukumuzda düzenlenmiştir. Özellikle 1982 yılından sonra getirilen vergi yargısı sistemi ile bu daha da başarılı şekilde sağlamaya başlamıştır. Ancak sistemde görülen bazı aksamalar devletin genel işleyiş,i vergi mahkemelerinin fiziki yetersizlikleri, yaşanan yoğun ekonomik bunalım, hakim ve vergi yargısı personelinin eksikliği gibi ülkenin genel problemlerinden kaynaklanmaktadır.



KAYNAKÇA

- AKSOY, Şerafettin Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi, İstanbul, 1990.
- AKSOY, Şerafettin Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Sistemi, İstanbul, 1990.
- AKYÜZ, Uzdem Temyiz Davaları ve Diğer Davalardan Farkları Ankara, 1986.
- ALVER, Cemil İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara, 1991.
- ANSAY, Sabri Şakir Hukuk Yargılama Usulleri, Ankara, 1950.
- ARAL, VECDİ Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, Filiz Kitapevi İstanbul, 1992.
- ARICA, M. Nadir Vergi Usül Kanunu, 1989.
- ATALAY, Atilla Vergiler Temyiz Komisyonu, Ankara, 1977.
- BELGESAY, Mustafa Reşit Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanunu, İstanbul, 1947.
- BELGESAY, Mustafa Reşit Hukuk Usulü Mahkemeleri Şehri, İstanbul, 1939.
- BERKİN, Necmettin M. Medeni Usul Hukuku Esasları, İstanbul, 1969.
- BİLGE, Necip Medeni Yargılama Hukuku, 2.Bası, Ankara, 1967.
- CAN, Ahmet Kaynakçalı Vergi Kanunları, İstanbul En Son Değişikliklerle 6. Bası.
- DURAN, Lütfi Yargı Adileşti, Sarıca'ya Armağan yıl:3, sayı 1-3,1982.
- DURAN, Lütfi İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul.
- DURAN, Lütfi "Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması", Türk Hukuku Kurumu Yayınları, 1966.
- EDİZDOĞAN, Nihat Vergi Ceza Hukuku, Bursa, 1993.
- ERANİL, M.Akif Türkiye'de Mali Yargının Tarihçesi, Ankara 1952.
- ERGINAY, Akif Vergi Hukuku, Ankara, 1990.
- ERKUT, Celal Danıştay ve İdari Yargılama Usulü Kanunları Hakkında Getirilen Değişiklikler Üzerine Kronik Argumentum, yıl: 1, sayı:1
- EROĞLU, Nurettin Açıklamalı ve İçtihatli Vergi Usül kanunu, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref Yönetmelik Yargı Ankara, 1991.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref Yönetim Hukuku, Ankara, 1991.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref İdari Yargıda Kararın Düzeltilmesi, SYBFD, c:20, sy:4, s.145.

- GÜRAN, Sait Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Üzerine Yapısal Bir İnceleme, İstanbul, 1977.
- HONDU, Selçuk İdare ve Vergi Mahkemelerinden Verilen Yürütme Kararlarına İtiraz, Danıştay Dergisi, y:21,s.80.
- KENETİ, Selim Vergi Hukuku 2. Bası, Filiz Kitapevi İstanbul, 1989.
- KARAGÖZOĞLU, H.Fevzi Danıştay Yargılama Usulünde Davadan Feregat ve Kabul, Ankara 1975, Fon Matbaası
- KIRBAŞ, Sadık Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumları, 2.bası, Ankara, 1995.
- KIZILOT, Şükrü Vergi Sorunları ile İlgili Danıştay Kararları ve Mutezazlar, Ankara, 1990.
- KURU, Baki Hukuk Mahkemeleri Usulü, Cilt:ıv 4.bası, Sevinç Matbaası, Ankara, 1984.
- ONAR, S.Sami İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul 1952.
- ÖKTEM, Niyazi Hukuki Felsefesi ve Hukuk Sosyolojisi Beta basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul,1988.
- ÖZAY, İlhan Birinci Ulusal İdare Hukuku Kongresi Bildiri Özetleri, Ankara, 1990.
- ÖZBALCI, Yılmaz Vergi Davaları, Ankara, 1988.
- ÖZCAN, Hüseyin Hukuk Sözlüğü, Olgaç Matbaası, Ankara,1980.
- ÖZER, Ahmet İdari Yargılama Usul Kanunu ve Uygulaması Türk İdare Dergisi, y:63, s.391, Haziran 1991.
- POSTACIOĞLU, İlhan E. Medeni Usul Hukuku Dersleri, 5.bası, İstanbul 1970.
- POSTACIOĞLU, İlhan E. Türk Hukukunda Hükümlerin Tavzihi, Muammer Raşit Seviğ'e Armağan, İstanbul 1956.
- SARICA, Ragıp "Tehir-i İcra" Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması, 1966.
- SİVRİHISARLI, Ömer Hukuk Yargılamasında Maddi Hukuka İlişkin Temyiz Sebepleri ve Yargıtay Denetiminin Kapsamı, İstanbul 1978.
- TEZEL, Adnan Vergi Mahkemesi Hukuku, İstanbul, 1982.
- TEZEL, Adnan Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Ankara, 1990.

- TUNCAY, Aydın H. İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1972.
- TUTANAK DERGİSİ Dönem 18., yıl. 3. cilt, 43.b. 95.100.
- UĞUR, Necati Vergi İşlemlerinde Yürütmeyi Durdurma İşlemleri, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi 1.10.1991, Sayı.113.
- UMAR, Bilge Türk Medeni Usul Hukukunda İade-i Muhakeme, İÜHFM, C: 29, sayı:1-2, sayfa:261.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim Medeni Yargılama Hukuku, 4. Bası İstanbul 1989.
- YALÇIN, Hasan İdari Yargıda Yürütmeyi Durdurma Kararları İzmir Barosu Dergisi, Temmuz 1991, s.3.
- YENİCE, Kazım Açıklamalı İçtihatlı, Notlu İdari Yargılama Usulü, Arısan Matbaası, Ankara 1983.