

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ YARGILAMASINDA YARGI KARARLARINA  
KARŞI BAŞVURULAN KANUN YOLLARI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ahmet KANMAZ**

**Enstitü Anabilim Dalı: Maliye**

**Tez Danışmanı : Doç. Dr. Temel GÜRDAL**

**HAZİRAN-2010**

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ YARGILAMASINDA YARGI KARARLARINA  
KARŞI BAŞVURULAN KANUN YOLLARI

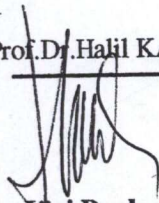
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet KANMAZ

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

Bu tez 25.06.2010 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

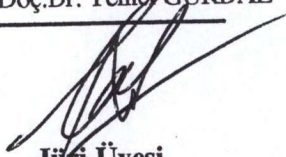
Prof.Dr.Halil KALABALIK



Jüri Başkanı

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

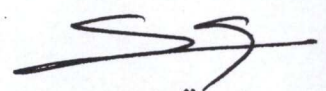
Doç.Dr. Temel GÜRDAL



Jüri Üyesi

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

Doç.Dr. N.Tolga SARUÇ



Jüri Üyesi

- Kabul  
 Red  
 Düzeltme

## **BEYAN**

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Ahmet KANMAZ**

**25.06.2010**

## ÖNSÖZ

Türk Vergi Yargı sistemi içerisinde yer alan vergi yargısı organları tarafından verilen nihai kararlara karşı başvuru kanun yollarının değişik yönleriyle incelenmesi, kanun yolları aşamasında karşılaşılan sorunların araştırılması ve bu sorunların çözümüne yönelik önerilerde bulunarak hem fiili uygulamaya hem de literatüre katkı sağlama isteği, bir yargı mensubu olarak beni, bu çalışmayı yapmaya yöneltmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında bilgi ve tecrübesi ile yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Temel Gürdal başta olmak üzere Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü öğretim üyelerine teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Bu çalışmanın hazırlanması sırasında, göstermiş oldukları özveriden dolayı emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim anneme, eşim Melike ve kızım Zeynep Vildan'a şükranlarımı sunarım.

**Ahmet KANMAZ**

**25.06.2010**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	viii
<b>ÖZET</b> .....	ix
<b>SUMMARY</b> .....	x
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>BÖLÜM 1: VERGİ YARGILAMASI HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR VE KANUN YOLU</b> .....	4
1.1. Vergi Yargısı Kavramı.....	4
1.2. Vergi Yargısı Sistemleri.....	6
1.2.1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Sistemi.....	7
1.2.2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Sistemi.....	8
1.2.3. Bağımsız Vergi Yargısı Sistemi.....	9
1.2.4. Karma Vergi Yargısı Sistemi.....	9
1.3. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi ve Vergi Yargı Organları.....	10
1.3.1. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi.....	10
1.3.1.1. Osmanlı Dönemi.....	10
1.3.1.2. Cumhuriyet Dönemi.....	11
1.3.2. Türkiye’de Vergi Yargı Organları.....	12
1.3.2.1. Vergi Mahkemeleri.....	13
1.3.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	14
1.3.2.3. Danıştay .....	17
1.4. Türkiye’de Vergi Yargılaması Süreci .....	20

1.4.1. Vergi Davasının Konusu.....	20
1.4.2. Vergi Davasında Taraflar .....	21
1.4.3. Vergi Davasında Görevli ve Yetkili Mahkemeler.....	23
1.4.4. Vergi Davasının Açılması.....	24
1.4.4.1. Dava Dilekçesi ve Dava Açmada Şekil.....	25
1.4.4.2. Dava Açma Süresi.....	27
1.4.5. Vergi Davasının Görülmesi ve Karara Bağlanması.....	32
1.4.5.1. İlk İnceleme.....	32
1.4.5.2. Dosyanın Tekemmül Ettirilmesi.....	34
1.4.5.3. Duruşma .....	36
1.4.5.4. Karar.....	37
1.4.6. Vergi Davası Açılmasının Sonuçları.....	39
1.4.7. Mahkeme Kararlarının Uygulanması .....	41
1.5. Kanun Yolu Kavramı .....	42
1.5.1. Kanun Yolunun Tanımı.....	42
1.5.2. Kanun Yollarının Amacı.....	44
1.6. Kanun Yollarının Çeşitleri.....	45
1.6.1. Olağan Kanun Yolları.....	45
1.6.2. Olağanüstü Kanun Yolları .....	45
1.7. Vergi Yargılamasında Kanun Yolları Bakımından Yabancı Ülke Uygulamaları...46	
1.7.1. İngiliz Vergi Yargısında Kanun Yolları.....	46
1.7.2. Alman Vergi Yargısında Kanun Yolları .....	46

1.7.3. Fransız Vergi Yargısında Kanun Yolları.....	47
<b>BÖLÜM 2: TÜRK VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI.....</b>	<b>48</b>
1. Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları .....	48
2. Olağan Kanun Yolları.....	49
2.1. İtiraz .....	49
2.1.1. Genel Olarak İtiraz Ve Hukuki Niteliği.....	49
2.1.2. İtiraz Yoluna Başvurulabilecek Kararlar ve Şartları.....	51
2.1.3. İtirazda Görevli Yargı Yeri .....	53
2.1.4. İtiraz Başvurusunda Bulunabilecekler.....	54
2.1.5. İtirazın Süresi .....	55
2.1.6. İtirazın Şekli ve Usulü.....	56
2.1.6.1. İtiraz Dilekçesi.....	56
2.1.6.2. İtiraz Dilekçesinin Verileceği Yerler.....	57
2.1.7. İtirazın Nedenleri.....	58
2.1.8. İtirazın İncelenmesi.....	59
2.1.9. İtiraz Üzerine Verilebilecek Kararlar.....	61
2.1.9.1. İlk Derece Mahkemesi Kararının Onanması.....	61
2.1.9.2. İtiraz Merciiinin Kararı Bozması ve Dosyayı İlk Derece Mahkemesine Geri Göndermesi.....	61
2.1.9.3. İtiraz Merciiinin Kararı Bozması ve İşin Esasın Hakkında Kendisinin Bir Karar Vermesi.....	62
2.1.10. İtirazdan Vazgeçme.....	63
2.1.11. İtirazın Hukuki Sonuçları.....	63

2.2. Temyiz.....	64
2.2.1. Genel Olarak Temyiz ve Hukuki Niteliği.....	64
2.2.2. Temyiz Konusu Yapılabilecek Kararlar ve Şartları.....	66
2.2.2.1. Temyiz Edilebilecek Kararlar .....	66
2.2.2.2. Temyiz Edilemeyecek Kararlar.....	69
2.2.3. Temyizde Görevli Yer.....	71
2.2.4. Temyiz Başvurusunda Bulunabilecekler.....	72
2.2.5. Temyizin Süresi.....	73
2.2.6. Temyizin Şekli ve Usulü.....	75
2.2.6.1. Temyiz Dilekçesi.....	75
2.2.6.2. Temyiz Dilekçesinin Verileceği Yerler.....	76
2.2.7. Temyizin Nedenleri.....	78
2.2.7.1. Görev ve Yetki Dışında Bir İşe Bakılmış Olması.....	78
2.2.7.2. Hukuka Aykırı Karar Verilmesi.....	81
2.2.7.3. Usul Hükümlerine Uyulmamış Olunması.....	82
2.2.8. Temyiz Aşamasında Duruşma.....	84
2.2.9. Temyiz Aşamasında Feragat.....	84
2.2.10. Temyizin İncelenmesi.....	85
2.2.11. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilebilecek Kararlar.....	87
2.2.11.1. Onama Kararı .....	87
2.2.11.2. Düzelterek Onama Kararı .....	87
2.2.11.3. Bozma Kararı .....	88



2.2.11.4. Kısmen Onama-Kısmen Bozma Kararı.....	89
2.2.12. Temyiz İncelemesi Sonucu Danıştay'ca Verilecek Kararlara Karşı İlk Derece Mahkemesinin (Vergi Mahkemesinin) Tutumu.....	90
2.2.12.1. Bozmaya Uyuma Kararı.....	91
2.2.12.2. Israr Kararı .....	91
2.2.13. Temyizin Hukuki Sonuçları.....	92
2.3. Karar Düzeltme.....	93
2.3.1. Genel Olarak Karar Düzeltme ve Hukuki Niteliği.....	93
2.3.2. Karar Düzeltme Yoluna Başvurulabilecek Kararlar ve Şartları.....	94
2.3.3. Karar Düzeltmede Görevli Yargı Yeri .....	95
2.3.4. Karar Düzeltme Başvurusunda Bulunabilecekler.....	96
2.3.5. Karar Düzeltme Başvurusunda Süre.....	97
2.3.6. Karar Düzeltme Şekli ve Usulü.....	97
2.3.6.1. Karar Düzeltme Dilekçesi.....	98
2.3.6.2. Karar Düzeltme Dilekçesinin Verileceği Yerler.....	99
2.3.7. Karar Düzeltmenin Nedenleri.....	100
2.3.8. Karar Düzeltme Talebinin İncelenmesi.....	102
2.3.9. Karar Düzeltmenin Hukuki Sonuçları .....	103
3. Olağanüstü Kanun Yolları .....	104
3.1. Yargılamanın Yenilenmesi .....	104
3.1.1. Genel Olarak Yargılamanın Yenilenmesi ve Hukuki Niteliği.....	104
3.1.2. Yargılamanın Yenilenmesine Konu Edilebilecek Yargı Kararları.....	105
3.1.3. Kararları Yargılamanın Yenilenmesine Tabi Yargı Mercileri.....	107

3.1.4. Yargılamanın Yenilenmesi Talebinde Bulunabilecekler.....	108
3.1.5. Yargılamanın Yenilenmesi Başvurusunda Süre .....	109
3.1.6. Yargılamanın Yenilenmesinin Nedenleri .....	111
3.1.6.1. Karardan Sonra Yeni Bir Belgenin Ele Geçmesi.....	111
3.1.6.2. Hükme Esas Alınan Belgenin Sahteliğinin Ortaya Çıkması...112	
3.1.6.3.Hükme Esas Alınan İlamın Kesin Hükümle Ortadan Kalkması.....	113
3.1.6.4. Bilirkişinin Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi.....	113
3.1.6.5. Hile Kullanılmış Olması.....	113
3.1.6.6. Davanın Yetkisiz Kimseler Huzurunda Görülmesi.....	114
3.1.6.7. Çekinme.....	115
3.1.6.8. Birbirine Aykırı Hüküm Verilmiş Olması.....	115
3.1.6.9. Hükümün İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya Eki Protokollerin İhlali Suretiyle Verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kararıyla Tespit Edilmiş Olması.....	116
3.1.7. Yargılamanın Yenilenmesi Talebinin İnceleneceği Yargı Mercii.....	116
3.1.8.Yargılamanın Yenilenmesi Talebinin İncelenmesi ve Hukuki Sonuçları.....	117
3.2. Kanun Yararına Temyiz.....	118
3.2.1. Genel Olarak Kanun Yararına Temyiz ve Hukuki Niteliği.....	118
3.2.2. Kanun Yararına Temyize Konu Olabilecek Kararlar.....	119
3.2.3. Kanun Yararına Temyiz Nedenleri.....	120
3.2.4. Kanun Yararına Temyiz Talebinde Yetki .....	121

3.2.5. Kanun Yararına Temyiz Başvurusu, Koşulları ve Karara Bağlanması...	121
3.2.6. Kanun Yararına Temyizin Hukuki Sonuçları.....	123
<b>BÖLÜM 3: TÜRK VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....</b>	<b>124</b>
1. Kanun Yollarına Yönelik Sorunlar ve Değerlendirmesi.....	124
1.1. Olağan Kanun Yollarının değerlendirilmesi.....	124
1.1.1. İtiraz'ın Değerlendirilmesi.....	124
1.1.2. Temyiz'in Değerlendirilmesi.....	126
1.1.3. Karar Düzeltme'nin Değerlendirilmesi.....	128
1.2. Olağanüstü Kanun Yolları.....	129
1.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi'nin Değerlendirilmesi.....	129
1.2.2. Kanun Yararına Bozma'nın Değerlendirilmesi.....	130
2. Kanun Yolu Başvurularını Çözümlemekle Görevli Yargı Mercilerine Yönelik Sorunlar ve Değerlendirilmesi.....	131
2.1. Bölge İdare Mahkemelerine İlişkin Değerlendirme.....	131
2.2. Danıştay'a İlişkin Değerlendirme.....	134
3. Alternatif bir çözüm önerisi : “İdari Yargıda İstinaf Müessesesi”.....	136
<b>SONUÇ.....</b>	<b>140</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>143</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>155</b>

## KISALTMALAR

<b>A.A.T.U.H.K.</b>	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>C.</b>	: Cilt
<b>D.K.</b>	: Danıştay Kanunu
<b>E.</b>	: Esas
<b>E.İ.T.İ.A.</b>	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
<b>H.U.M.K.</b>	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
<b>İ.Y.U.K.</b>	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K.</b>	: Karar
<b>K.V.Y.O.</b>	: Karar Verilmesine Yer Olmadığına
<b>m.d.</b>	: Madde
<b>R.G.</b>	: Resmi Gazete
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>S.</b>	: Sayı
<b>ss.</b>	: Sayfa sayısı
<b>S.K.</b>	: Sayılı Kanun
<b>UYAP</b>	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
<b>v.b.</b>	: Ve benzeri
<b>V.U.K.</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YD</b>	: Yürütmenin Durdurulması

<b>Tezin Başlığı:</b> Vergi Yargılamasında Yargı Kararlarına Karşı Başvurulan Kanun Yolları	
<b>Tezin Yazarı:</b> Ahmet KANMAZ	<b>Danışman:</b> Doç.Dr.Temel GÜRDAL
<b>Kabul Tarihi:</b> 25.06.2010	<b>Sayfa Sayısı:</b> X (ön kısım) + 155 (tez)
<b>Anabilimdalı:</b> Maliye	<b>Bilimdalı:</b> Maliye
<p>Devlet, vatandaşlarının temel bazı ihtiyaçlarını karşılamakla yükümlüdür. Eğitim, sağlık, adalet gibi belli başlı ihtiyaçların karşılanabilmesi ve kamu hizmetlerinin finanse edilebilmesi için devletin mali kaynağa ihtiyacı bulunmaktadır. İşte bu mali kaynakların başında yer alan ve en önemli kalemini oluşturan gelir, vergilerdir. Vergiler mali, ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle uygulamaya konmaktadır. Devlet ile mükellef arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlığındaki dengeyi hukuki anlamda kurmak vergi yargısının görevidir.</p> <p>Vergi yargılamasının etkin ve adil bir biçimde çalışabilmesi için vergi yargısı organları olarak ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlara karşı üst derece mahkemelerinde kanun yollarına başvurulabilmesi ve bu başvuru yollarının iyi işlemesi gerekmektedir. Bu nedenle hukuka aykırı yargı kararlarının ortadan kaldırılarak taraflar arasındaki uyuşmazlıkların hukuka uygun ve adil olarak çözüme kavuşturulması ve hukuk uygulamasında birliğin sağlanması için kanun yolları öngörülmüştür.</p> <p>Bu çalışmada, vergi yargısı organları tarafından verilen nihai kararların hukuka uygunluğunun denetlenmesi amacıyla ilgili mevzuatlarında öngörülen kanun yolları tezin ana konusunu oluşturmakla birlikte, kanun yollarına başvuruda ve kanun yollarının işleyişi sırasında meydana gelen, taraflardan veya yargı sisteminden kaynaklanan sorunlar tespit edilmeye çalışılmakta ve söz konusu eksikliklerin giderilmesi ve kanun yollarının daha etkin işleyebilmesi için yapısal çözüm yolları bulunmaya çalışılmıştır.</p>	
<b>Anahtar kelimeler:</b> Vergi Yargısı, Kanun Yolları, Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemesi	

<b>Title of the Thesis:</b> Ways of Law Applied Against the Decisions of the Jurisdiction While Judging the Taxes	
<b>Author:</b> Ahmet KANMAZ	<b>Supervisor:</b> Assoc.Prof.Dr.Temel GÜRDAL
<b>Date:</b> 05.07.2010	<b>Nu. Of Pages:</b> X (Pre text) + 155 (main body)
<b>Department:</b> Public Finance	<b>Subfield:</b> Public Finance
<p>A country is responsible for meeting some of the basic needs its citizens have. The country needs financial resources so that some certain needs such as education, health and justice could be met and its public service could be financed. Taxes are put into practice for economic, political and social reasons. It's the responsibility of tax judgement to legally establish the balance when tax dispute is concerned between the state and its tax payer.</p> <p>For tax judgement to function effectively and justly, people should be able to apply to some legal ways in writ of certiorari and these ways of application should be practised well against the conclusive decisions which the courts of first instance made as the organs of tax judgement. For this reason; some legal ways were considered suitable in order to solve the dispute among parties in legal and fair ways by abolishing the decisions of the court which are against the law and to provide the standartization while practising laws.</p> <p>In this work, legal ways constitute the main part of this thesis with the aim of controlling the conclusive decisions mode by the organs of law judgement to see if they are legally suitable. In addition, the problems which may arise while applying to legal ways and while practising them due to parties and legal system were identified, some structural solutions were found in order to deal with the short comings mentioned and to help the legal ways to function more effectively.</p>	
<b>Key Words:</b> Tax Jurisdiction, Ways of Law, Council of The State, District Administrative Court, Tax Court,	

## GİRİŞ

İnsanoğlunun yerleşik hayata geçerek bir arada yaşamaya başlaması ile birlikte toplumsal ilişkilerin, diğer bir ifade ile birbirleriyle ya da kurmuş oldukları devlet ve bu devletin kurumları ile aralarında gelişen ilişkilerin belirli kurallar ile düzenlenmesi gerekmiştir. Hukuki nitelik taşıyan hukuksal ilişkiler hukuk kuralları ile düzenlenmiştir.

Devlet, vatandaşlarının temel bazı ihtiyaçlarını karşılamakla yükümlüdür. Eğitim, sağlık, adalet gibi belli başlı ihtiyaçların karşılanabilmesi ve kamu hizmetlerini finanse edebilmesi için devletin mali kaynağa ihtiyacı bulunmaktadır. İşte bu mali kaynakların başında vergiler yer alır. Vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerinin, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla, egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden kanun zoruyla karşılıksız olarak aldığı paralardır. Vergiler mali, ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle uygulamaya konmaktadır.

Devletin vergi toplayabilmesi için hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kanuni bir dayanağının olması gerekmektedir. Bu yasallık ilkesi olarak da ifade edilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73.maddesinde; "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" denilmek suretiyle bu ilke anayasal olarak düzenlenmiştir. Vergilerin alacaklısı konumunda bulunan devlet, vatandaşına sunmuş olduğu kamu hizmetinin finans kaynağı olan vergileri mümkün olduğunca tam, hızlı ve en az masrafla tahsil etmek istemektedir. Bunun yanında vergi mükellefi konumunda olan vatandaşlar ise ödemekle yükümlü buldukları vergileri en az miktara indirmek ve mümkün olduğunca ödeme sürecini uzatmak yani geciktirmek istemektedir. Vergileri tahsil etmek isteyen devlet ile ödemekle yükümlü olduğu vergiden kaçınmak isteyen vatandaşlar arasında ortaya çıkan ihtilafların çözümlenmesi iki yolla mümkün olmaktadır. Birinci yol düzeltme, uzlaşma v.b. gibi idari çözüm yoludur. İkinci yol yargısal çözüm yoludur. Vergi yargılamasının temel görevi idarenin tesis etmiş olduğu vergiye ilişkin işlemlerin ve eylemlerin hukuku uygun olup olmadığını denetlemektir. Böylelikle, vergi idaresinin hukuka uygun hareket etmesi sağlanarak hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Vergi yargılamasının etkin ve adil bir biçimde çalışabilmesi için vergi yargısı organları olarak ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu nihai kararlara karşı üst derece

mahkemelerinde kanun yollarına başvurulabilmesi ve bu başvuru yollarının iyi işlemesi gerekmektedir. Bu nedenle hukuka aykırı yargı kararlarının ortadan kaldırılarak taraflar arasındaki uyuşmazlıkların hukuka uygun ve adil olarak çözüme kavuşturulması ve hukuk uygulamasında birliğin sağlanması için kanun yolları öngörülmüştür.

Ülkemizde vergi yargısı organları idari yargı sistemi içerisinde örgütlenmiştir. Vergi uyuşmazlıkları öncelikli olarak ilk derece mahkemesi konumundaki vergi mahkemelerinde çözümlenmekte olup, ilk derece mahkemesinin uyuşmazlık hakkında verdiği nihai kararlara karşı ise anlaşmazlığın konusuna veya parasal miktarına göre bölge idare mahkemelerinde veya Danıştay'da kanun yoluna başvurulabilmektedir.

Vergi yargısı organları tarafından verilen nihai kararların hukuka uygunluğunun denetlenmesi amacıyla ilgili mevzuatlarında öngörülen kanun yolları bu çalışmanın ana konusunu oluşturmakla birlikte, bu çalışmada kanun yollarına başvuruda ve kanun yollarının işleyişi sırasında meydana gelen taraflardan veya yargı sisteminden kaynaklanan sorunlar tespit edilmeye çalışılmış ve söz konusu eksikliklerin giderilmesi ve kanun yollarının daha etkin çalışabilmesi için yapısal çözüm yolları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

### **Çalışmanın Amacı:**

Bu çalışmanın amacı, Türk vergi yargısı sistemi içerisinde yer alan vergi yargısı organları tarafından verilen nihai kararlara karşı başvuru kanun yollarının tüm yönleriyle incelenmek ve kanun yolları aşamasında karşılaşılan sorunları belirleyerek çözüm önerileri geliştirmektir. Bu hususlara değinilirken literatür taramasına ek olarak çeşitli mahkemelerin ve özellikle idari yargı düzeninin içtihat mahkemesi olan Danıştay'ın kararları konumuza ışık tutacak kaynaklar olarak değerlendirilmiştir.

### **Çalışmanın Önemi:**

Çalışmada açıklanmaya çalışılan vergi uyuşmazlıkları konusunda ortaya çıkan ve yargı yoluyla ilk derece mahkemelerinde çözüme kavuşturulan ancak uyuşmazlığın taraflarından birini yada her iki tarafı da memnun etmeyen nihai kararlara karşı



başvurulabilecek kanun yollarını ve bu kanun yollarının etkin bir biçimde işlemesi ve uyuşmazlığın mümkün olduğunca kısa sürede doğru bir biçimde çözüme kavuşturulması açısından büyük önem arz etmektedir.

### **Çalışmanın Sınırlılıkları:**

Çalışmada, ilk olarak vergi yargısı kavramı üzerinde durulmuş ve vergi yargısı sistemleri kısaca anlatılmış, daha sonra, Türk vergi yargısının tarihsel gelişimi ve vergi yargı organları ile Türkiye’de vergi yargılaması süreci ana hatlarıyla ortaya konulmuştur. Kanun yolu kavramı, kanun yollarının hukuki niteliği, türleri, amaçları incelenmiş, vergi yargılamasında kanun yolları bakımından yabancı ülke uygulamalarına çok kısa örnekler verilmiştir.

### **Çalışmanın Yöntemi:**

Çalışmada konu ile ilgili literatür taraması yapılmış, konu ile ilgili çeşitli kaynaklardan faydalanılarak konu ortaya konulmaya çalışılmış, ayrıca çeşitli mahkeme kararlarına ve özellikle vergi yargılaması sisteminde yüksek mahkeme konumunda bulunan Danıştay kararlarına yer verilmek suretiyle konu örneklendirilmiş, konu ile ilgili sorunlar ve çözüm yolları ortaya konulmuştur.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; vergi yargısı kavramı üzerinde durulmuş ve vergi yargısı sistemleri kısaca anlatılmış, daha sonra, Türk vergi yargısının tarihsel gelişimi ve vergi yargı organları ile Türkiye’de vergi yargılaması süreci, yargılama usulünün teknik yönleri ve ilkeleri ana hatlarıyla ortaya konulmuştur. Kanun yolu kavramı, kanun yollarının hukuki niteliği, türleri, amaçları incelenecek, vergi yargılamasında kanun yolları bakımından yabancı ülke uygulamalarına örnekler verilmiştir.

İkinci bölümde; Türk vergi yargısında yer alan kanun yolları olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olarak iki kısma ayrılmak suretiyle, uygulamada karşılaşılan sorunlara ve Danıştay kararlarına yer verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, kanun yollarına yönelik ve kanun yolu başvurularını çözümlenmekle görevli yargı mercilerine yönelik sorunlar ortaya konulmuş ve bu aksaklıkların

değerlendirmesi yapılarak çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır. Alternatif bir çözüm önerisi olarak, “İdari Yargıda İstinaf Müessesesi” üzerinde durulmuştur.

Sonuç bölümünde ise araştırmadan elde edilen bulguların değerlendirilmesi yapılarak, varılan sonuçlara yer verilmiştir.

# BÖLÜM 1 : VERGİ YARGISI HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR VE KANUN YOLU

## 1.1. Vergi Yargısı Kavramı

Yükümlü ya da vergi sorumlularıyla devlet arasında çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi, önemli yararları olan bir yoldur. Ancak bütün çabalara rağmen bu yolun yeterli olmadığı hallerde, uyuşmazlıkların çözümü için yargı mercilerine başvurma ihtiyacı doğmaktadır (Karakoç, 1995:15). Türk vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yolların yanı sıra düzenlenmiş bulunan ikinci yöntem “yargısal çözüm yolu” olarak adlandırılmaktadır. Barışçıl nitelikteki idari çözümlerin aksine yargısal çözümde davacı ve davalı arasındaki “çekişme” yargı organının işlemi ile karara bağlanıp kesin olarak son bulmaktadır (Öncel ve diğ., 2007:185). Bahsi geçen vergi uyuşmazlıkları konusunda başvuru yolu vergi yargısı denilmektedir.

Vergi yargısı yanında ülkemizde mali yargı terimi de kullanılmaktadır (Kırbaş, 2000:204). Mali yargı, devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir, gider, borçlanma, devlet mallarının yönetimi gibi mali hukukun konusuna giren tüm mali işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklarının çözümlenmesini ve bu faaliyeti gerçekleştiren yargı kuruluşlarını içermektedir (Atay, 2002:4). Mali yargı, geniş anlamıyla devletin gelir elde etmesi ve harcamalarda bulunmasından doğan uyuşmazlıkların çözümünü; vergi yargısı ise, sadece kamu gelirlerinden vergilere ilişkin uyuşmazlıkları konu edinmektedir. Kamu gelir ve giderlerinin hukuka uygunluk denetimini içeren geniş anlamda mali yargının bir kolu olan vergi yargısı, sadece kamu alacaklarının denetimi ile görevlidir (Karakoç, 1995:16). Kamu giderleri bakımından görevli denetim organı kural olarak Sayıştay’dır. Vergi yargısı ise, kamu alacaklarının denetimi ile görevlidir. Sayıştay’ın kamu gelirleri konusunda da denetim görevi vardır (Karakoç, 1995:16). Çoğu zaman mali yargı, vergi yargısı kavramıyla özdeşleştirilmektedir. Oysa mali yargı kavramı vergi yargısına göre daha geniş kapsamlıdır. Mali yargı, vergi yargısıyla birlikte devlet harcamalarının yargısal denetimini de kapsamaktadır (Edizdoğan ve Taş, 1993:207).

Vergi yargısı kavramı, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında doğan uyuşmazlıkları çözümleyen usul hükümlerini kapsamakla birlikte, vergi yargı organlarının kuruluş işleyişini düzenleyen hükümleri de içermektedir. Çünkü vergi yargı organlarının kuruluş ve işleyiş tarzlarının, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli etkisi olmaktadır (Altundemir, 1998:17).

Vergi yargısı uyuşmazlıkları çözümler iken aynı zamanda vergi borcu ilişkisinin tarafları arasında, hukuka uygun olarak çıkar dengesini kurmaya çalışır. Vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümlenemeyip vergi yargısı ile nihai neticeye ulaşılması halinde, adil ve hukuka uygun bir çözüm olacağından, vergi kanunlarının etkinliğini ve verginin verimini artıracaktır (Altundemir, 1998:18).

Türkiye’de Vergi Yargısı bağımsız bir yargı kolu olmayıp İdari Yargı içerisinde yer almaktadır. Almanya gibi bazı ülkelerde vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu durumunda iken, bazı ülkelerde ise idari veya adli yargı içerisinde yer almaktadır. Buna karşılık Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının bir kısmı adli bir kısmı da idari yargıya tabi tutulmuştur (Çatal, 2002:7).

## **1.2. Vergi Yargısı Sistemleri**

Toplumsal ilişkiler sonucu ortaya çıkan uyuşmazlıklar çok çeşitli nitelikler gösterebilmektedir. Önceleri ilişkilerin basitliği nedeniyle yargılama birlik halinde yürütülmüştür. Ekonomik ve teknik gelişmeler sonucu ilişkiler karmaşık hale geldikçe bazı ilişkilerden doğan uyuşmazlıklar için ayrı yargı yerlerinin belirlenmesinin uygun olacağı düşüncesi egemen olmuştur (Kırbaş, 2000:206). Günümüzde yargı; anayasa yargısı, idari yargı, adli yargı ve askeri yargı olmak üzere birbirinden bağımsız kollara ayrılmış bulunmaktadır.

Vergi yargısının yargı kolları arasında bağımsız bir kol olup olmaması konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür (Kırbaş, 2000:206). Genellikle idare hukukçuları ve özel hukukçular, vergi yargısının bağımsızlığını kabul etmemektedirler. İdare hukukçuları, vergi uyuşmazlıklarının idari yargı içerisinde, özel hukukçular ise, adli yargı içerisinde çözümlenmesini istemektedirler. Daha çok maliyecilerden oluşan bir grup ise, vergi yargısının bağımsız olması gerektiğini savunmaktadırlar (Altundemir, 1998:26).

Bugün dünyada vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dört ayrı vergi yargısı sistemi uygulanmaktadır. Bunlar, İdari yargıya bağlı vergi yargısı sistemi, adli yargıya bağlı vergi yargısı sistemi, bağımsız vergi yargısı sistemi ve karma vergi yargısı sistemidir.

### **1.2.1. Adli Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Sistemi**

Adli yargıya bağlı vergi yargısı sistemini savunanların görüşlerine göre vergi uyuşmazlıkları adli yargı içerisinde yer alan vergi yargısı sistemi ile çözümlenmelidir. Bu görüşü savunanlar ise çoğunlukla özel hukukçulardır.

Özel hukukçular vergi hukukunun özel hukuka aykırı düşen kural ve kavramlarını bir istisnai durum olarak görmekte ve sonuç olarak da vergi hukukuna bir bağımsızlık değil de özel hukuk içerisinde bir yer vermektedirler (Kızılot, 2001:59).

Vergi hukukunun özel hukukla çok sıkı ilişkileri olduğuna göre, vergi uyuşmazlıklarına da adli yargı organlarınca bakılması kadar doğal bir şey olamaz. Çünkü, adli yargı organlarında görev almış olan yargıçlar, esasen vergi uyuşmazlıklarına uygulanan kanun ve hukukun genel ilke ve kurallarına yabancı değildir. Vergi uyuşmazlıklarını çözümlleyen yargıçların sadece vergi alanında uzman olmaları da yeterli değildir (Atay, 2002:6). Her şeyden önce, vergi uyuşmazlıklarını çözümlleyen yargıçta, vergi alanında uzman olmaktan öte, hukuk kültürü ve formasyonunun bulunması gerekmektedir. Bu da adli yargıçlarda mevcuttur (Mutluer, 1997:128). Vergi uyuşmazlıklarının kendilerine has teknik ve hukuki özellikler içermesi, bu uyuşmazlıkların adli yargıda çözümlenemeyeceği anlamına gelmez. Çünkü İş ve Ticaret kanunlarının uygulaması sırasında ortaya çıkan kendilerine özgü teknik ve hukuki özelliklere sahip uyuşmazlıklar, başarılı bir şekilde adli yargı içinde çeşitli yöntemlerle çözümlenebilmektedir. Bu yöntemlerden birisi bilirkişiye başvurma, bir diğeri ise adli yargı içinde vergi uyuşmazlıklarına bakacak mahkemelerin kurulması ve bu mahkemelerde görev yapacak hakimlerin vergi hukuku alanında yetiştirilmesidir (Altundemir, 1998:29).

Ayrıca, vergi uyuşmazlıkları, yargıya götürülmeden önce idari yollarla çözümlenmeye de çalışılır. Bu uygulamadan bir sonuç alınmaması halinde, ikinci bir alternatif olarak yargıya başvurulur. Geçen süre içinde, taraflar iddialarını daha net ve açık olarak ortaya koymuş yani dava olgunlaşmış olacaktır. Adli hakim, vergi konusunda yeterince bilgi

sahibi olmasa bile bu aşamaya gelmiş olan davayı genel hukuk bilgisi ile çözümlenebilecektir (Altundemir, 1998:29). Bu sistemin uygulandığı ülkelere İngiltere, Hollanda, Belçika ve Amerika Birleşik Devletlerini örnek gösterebiliriz.

### **1.2.2. İdari Yargıya Bağlı Vergi Yargısı Sistemi**

Bu sistemde vergi uyuşmazlıkları idari yargı organlarında çözümlenmektedir. Çünkü vergi uyuşmazlıkları tam anlamıyla idari uyuşmazlıklardır. Bu nedenle vergi uyuşmazlıklarına bakan yargıcın rolü, idari uyuşmazlıklara bakan yargıcın rolü ile aynıdır. Bundan dolayı, vergi uyuşmazlıklarını idari yargıdan ayırarak bağımsız bir vergi yargı koluna bırakmak idare ve hukuk bütünlüğünü bozarak bu yargı kolunu zayıflatmaktadır (Aslan, 2001). İdare hukukunun dayanmış olduğu kamu iradesinin üstünlüğü ilkesinin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de geçerli olması gerekmektedir. Çünkü, vergi ilişkisinde, eşit tarafların karşılıklı iradesi söz konusu olmayıp, devletin tek taraflı ve zorunlu bir isteğinin dayatması esası hakimdir (Erginay, 1990:12). Burada kamu gücünün üstün olduğu bir durum söz konusu, yani, kamu hukukunun hakim olduğu alandan bahsedilmektedir. Vergi yargısı ile idari yargının dayanağının farklı olmaması nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının idari yargı içerisinde incelenmesinin daha uygun olacağı söylenebilir.

İdare hukuku gittikçe genişleyen bir hukuk dalıdır. Bu genişlemenin doğal sonucu olarak ta bu gün birçok teknik konu idare hukukunun içerisine girmektedir. Eğer, idare hukukunun tartışmasız içinde yer alan vergi hukukunu ve vergi yargısını bu alandaki uyuşmazlıklar ve çözümü teknik bilgileri gerektirir düşüncesiyle idare hukukundan ayırırsak, yine idare hukukunun içinde yer alan imar hukuku gibi ortaya çıkan kavramların ifade ettikleri konulara da bağımsızlık tanımak gerekmektedir. Çünkü, bunların da en az vergi hukuku ve vergi yargısı kadar teknik özellikleri vardır. Böyle bir ayırımda ise idare hukukunun bütünlüğü gereksiz yere parçalanmış ve ortaya çok fazla bağımsız yargı kolu çıkmış olur (Keskin, 2002). Bu da gereksiz yere devlet bütçesine büyük bir mali yük yükler. Ayrıca, bu yargı kolları arasında da çok sayıda görev ve hüküm uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olunur. Bu nedenle ortaya çıkan bu tür uyuşmazlıkları en az seviyeye indirmenin en geçerli yolu, bağımsız yargı kollarını mümkün olduğunca az sayıda tutmaktır.

İdari yargıya bağılı vergi yargı sisteminin uygulandığı ũkelere örnek olarak Fransa ve İsveç'in yanı sıra Tũrkiye'yi de gösterebiliriz.

### **1.2.3. Bağımsız Vergi Yargısı Sistemi**

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü birçk teknik bilgi yanında, nitelikli muhasebe bilgisi de gerektirmektedir. Çk sık değişikliğe uğrayan ve sayıca çk olan vergi kanunlarındaki bilgilerin, adli veya idari alanda görev yapan bir yargıç tarafından takip edilmesi oldukça güçtür. Vergi uyuşmazlıklarını çzmele görevli yargıçlar adli veya idari yargıya bağılı olduğu takdirde, uyuşmazlıkların çözümü sırasında ortaya çıkan teknik bilgi eksikliklerini sık sık bilirkişi müessesine başvurarak giderme yolunu seçmektedirler. Bu durum da, vergi davalarının uzamasına, vergi adaletinin gecikmesine ve dolayısıyla vergi adaletinin sağlanamamasına sebep olmaktadır (Atay, 2002:9).

Vergi yargısının bağımsızlığını savunanların görüşlerinde vergi uyuşmazlıklarının kendilerine has teknik ve hukuki özelliklerinin olduğu ve bu tür uyuşmazlıkların sayısının gün geçtikçe arttığı hususları esas noktayı oluşturmaktadır. Ayrıca bilirkişi müessesenin, davaların sonucuna doğrudan etkili olan sakıncaları içinde barındırması vergi yargı sisteminin bağımsızlığını savunanları haklı kılmaktadır. Dolayısıyla hızlı bir şekilde sonuçlandırılması gereken vergi uyuşmazlığı türünden davalara hukuk bilgisi yanında muhasebe, işletme, iktisat ve sosyal alanda görülen son derece hızlı gelişmelere paralel olarak vergi kanunlarında yapılan çk sık değişikliklere ayak uydurabilecek ve bu değişiklikleri yorumlayabilecek hakimler, bu tür bilgilere sahip olanlardır (Altundemir, 1998:34).

### **1.2.4. Karma Vergi Yargısı Sistemi**

Bu sistemde vergi uyuşmazlıkları değişik yargı kollarında çözümlenmektedir. Bu iki şekilde olabilmektedir. Birincisi, vergi uyuşmazlıkları değişik aşamalarda farklı yargı kollarında çözümlenmektedir. Vergi uyuşmazlıkları önce idari nitelikteki organlarda daha sonra adli yargıda çözümlenmeye çalışılmaktadır. İkinci şekilde ise, vergi uyuşmazlıkları bir ayırıma tabi tutularak değişik yargı kollarında çözüme bağlanmaktadır. Fransa'da uygulanan sisteme göre vasıtasız vergilerle muamele

vergisinden doğan uyuşmazlıklar idari yargıda, vasıtalı vergilerle harçlar ve gümrük vergisinden doğan uyuşmazlıklar ise adli yargıda görülmektedir (Kırbaş, 2000:207).

### **1.3. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi ve Vergi Yargı Organları**

#### **1.3.1. Türk Vergi Yargısının Tarihsel Gelişimi**

##### **1.3.1.1. Osmanlı Dönemi**

Osmanlı'da Tanzimat'tan önce idari işler ile yargısal işler, teşkilat bakımından ayrılmış değildi. Aynı şahıs veya aynı kurul, hem idari hem de yargısal görev ve yetkilerle donatılmıştı (Özdeş, 1986:12). Bu dönemde vergilerin son derece ilkel olduğu görülmektedir. Vergileri "tekalifi şer'iyeye" ve "tekalifi örfiye" olmak üzere başlıca iki ana başlık altında toplayabiliriz. Vergi yargısının varlığından da söz etmek mümkün değildir. Ayrıca bu dönemde, verginin tarhi ve tahsili ile ilgili idari işlemlerin, imparatorluk içindeki diğer idari işlemler gibi, denetime tabi olmasının kabul edilmemesi de vergi yargısının olmamasının nedenlerinden biridir (Özgören, 1986).

İlk defa Tanzimat döneminde mali uyuşmazlıklar ve bu uyuşmazlıkların ne şekilde çözüleceği konusu üzerinde durulmuştur. 1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanında padişah tek yanlı iradesi ile vergilendirme alanındaki mutlak egemenliğini sınırlandırmıştır. Bu fermanla ayrıca vergi adaletine ilişkin bazı hükümlere de yer verilmiştir. Uygulamayı denetlemek üzere meclis-i Ahkamı Adliye adlı bir meclis kurulmuştur (Çil, 1996:30). Bu dönemde yürürlüğe giren 1871 tarihli "Vilayet Nizamnamesi" ile devletin vergilendirme işlemlerinden doğan anlaşmazlıkların incelenmesi görevi idare Meclisine verilmiştir (Atay, 2002:13).

Bugünkü anlamda ilk vergi yargısı teşkilatı 1868 tarihli Şura-ı Devlet Nizamnamesi ile kurulmuştur ve vergi uyuşmazlıklarının çözümü Şura-ı Devlet'in görevleri arasında sayılmıştır. Ancak Şura-ı Devlet'e intikal eden vergi uyuşmazlıklarına bakacak bir daire olmadığı için bu kuruluş tarafından verilen kararlar ilam mahiyetini alamamış ve sadaretin tasdiki olmadıkça uygulama safhasına geçirilememiştir (Karakoç, 1995:47).



### **1.3.1.2. Cumhuriyet Dönemi**

Cumhuriyet dönemini vergi yargılaması alanında köklü yapısal reformların yapıldığı 1982 yılından önceki dönem ile bu yıldan sonraki dönem olarak iki ayrı bölümde inceleyebiliriz.

#### **1.3.1.2.1. 1982 yılından önceki dönem**

Cumhuriyet döneminin başlangıç yıllarında çıkarılan her vergi kanunu ile birlikte o kanunun uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkların çözümüyle görevli itiraz ve temyiz komisyonları ayrı ayrı belirlenmiştir. Danıştay bu komisyonlardan verilecek kararların temyiz mercii ve yasalarda komisyon belirlenmeyen vergiler için uyuşmazlıkların çözümünde ilk derece yargı organıdır. İlk kez 1939 yılında farklı yasalarda yer alan itiraz ve temyiz komisyonları birleştirilerek, bütün vergiler için geçerli ortak bir sistem oluşturulmuştur (Kazak, 1997:19).

1982 yılına gelinceye kadar vergi yargısı sistemi, vergi itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'dan oluşan üçlü bir yapı arz ediyordu. Bu dönemde gümrüklerden alınan vergilerle diğer vergilerden doğan uyuşmazlıklar ayrı şekilde çözümleniyordu. Gümrük uyuşmazlıkları idari bir organ olan "Gümrük Hakem Kurullarında" ele alınıyor, bu kurullarda kesin çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar ise Danıştay'da kesin olarak karara bağlanıyordu. Diğer vergiler için ise, uyuşmazlıkların ilk görüş yeri, 2926 sayılı Maliye Vekaleti Vazife ve Selahiyetleri Hakkında Kanuna göre teşekkül ettirilmiş muvazzaf ve gayri muvazzaf "vergi itiraz komisyonları" idi. Bu komisyonun kararlarına karşı "vergiler temyiz komisyonuna" gidilebiliyordu. Danıştay ise, bu idari nitelikteki komisyonlarda çözümlenemeyen uyuşmazlıkların son çözüm mercii görevini gören yargı organı konumundaydı (Uluatam, 1995:242).

1982 öncesi dönemde vergi yargısının yapısı, komisyonların ve üyelerinin hakim ve mahkeme niteliğinde olmaması, yargı birliğinin bulunmaması, tarafsız, adil ve hızlı bir yargılama sağlanamaması nedeniyle çok eleştirilmiştir. Yeniden yapılanma çalışmalarının yapıldığı günlerde kurulacak sistemin idari yargı içinde örgütlenmesi veya bağımsız bir vergi yargı organı kurulması tartışmaları gündeme gelmiştir (Kazak, 1997).

### **1.3.1.2.2. 1982 yılından sonraki dönem**

Vergi yargısı sisteminden kaynaklanan şikayetleri ortadan kaldırmak, yargıya işlerlik kazandırmak ve bu suretle vergi kanunları ile vergi idaresinin etkinliğini güçlendirerek, vergiden beklenen sosyal ve ekonomik yararlar sağlamak ve vergi adaletini gerçekleştirmek üzere, 1982 yılında bu alanda reform sayılabilecek değişiklikler yapılmış, vergi yargısı ile birlikte idari yargıda yeni düzenlemeye ve teşkilatlanmaya gidilmiştir (Genco, 2002:15). 6 Ocak 1982 tarihinde kabul edilmiş olan ve 20 Ocak 1982 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile reform sayılabilecek nitelikteki yapısal değişikliklerle vergi mahkemeleri ilk derece mahkemesi olarak idari yargı sistemi içerisindeki yerini almıştır. Öte yandan, bu sistemde Danıştay üst derece mahkemesi olmakla birlikte bazı vergi davalarında üst derece mahkemesi olarak Danıştay'ın yerini bölge idare mahkemeleri almıştır. Bazı vergi davaları ise ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülmeye başlamıştır.

### **1.3.2. Türkiye'de Vergi Yargı Organları**

Türk vergi yargı sistemi içerisinde yer alan vergi yargısı organları ve bu organların görevleri 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile düzenlenmiştir. Bu organlarda yapılacak yargılamaya ilişkin usul hükümleri ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda düzenlenmiştir. Bu kanunlarla önemli yapısal değişikliklere gidilmiş olup, idarenin vesayeti altında bulunan itiraz ve temyiz komisyonları kaldırılmış yerine idare mahkemeleri ile idari yargı içerisinde uzmanlaşmış bir mahkeme olarak örgütlenen vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurulmuştur.

1982 Anayasa'sında, tıpkı 1961 Anayasa'sında olduğu gibi, vergi yargısına bağımsız bir yargı kolu olarak yer verilmemiştir. Böylelikle Anayasa'nın, yüksek mahkemelere ilişkin hükümleri arasında 155. maddesinde Danıştay hakkında sevk ettiği hüküm vergi yargısını da ilgilendirmektedir. Söz konusu maddeye göre Danıştay, İdari Mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idare merciine bırakmadığı karar ve

hükümleri için son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar. Bu düzenlemeler göz önüne alındığında, Anayasanın gerek ilk derece gerek üst derece mercileri itibariyle ayrı bir vergi yargısı kolu öngörmediği anlaşılmaktadır (Karakoç, 1995:55). Bugünkü yargısal düzenlemede vergi uyuşmazlıklarının iki kademeli üç mahkemeli bir yapı içerisinde çözüme kavuşturulması öngörülmüştür (Kumrulu, 1993:124). İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri kurulmuştur. İlk derece mahkemelerinin kararlarına karşı itiraz mercii olarak bölge idare mahkemeleri örgütlenmiş, bölge idare mahkemesinin görev alanına girmeyen davalarda ise Danıştay'a temyiz yolu getirilmiştir. Diğer taraftan Danıştay, özel kanunlar uyarınca ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda da temyiz başvurularını incelemekle görevlendirilmiştir.

#### **1.3.2.1. Vergi Mahkemeleri**

2576 sayılı Kanunu'na dayanılarak vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmekle görevli ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri göz önünde bulundurularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yine Adalet Bakanlığınca yargı çevreleri belirlenir. Vergi mahkemeleri kurulurken ve yargı çevreleri belirlenirken İçişleri ve Maliye Bakanlıklarının görüşleri alınır (2576 S.K. md.2/1 ve 2).

Vergi mahkemelerinin kaldırılmasına veya yargı çevrelerinin değiştirilmesine, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının görüşleri alınarak Adalet Bakanlığının teklifte bulunması üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunda karar verilir. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi kurulduğu durumlarda, bu mahkemeler arasındaki işbölümü de yine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karara bağlanır (2576 S.K. md.2/3 ve 4). Vergi mahkemelerinin kurulmaları, kaldırılmaları veya yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazetede yayımlanır.

Vergi mahkemeleri birer başkan ile yeteri kadar üyeden teşekkül eder. Mahkeme kurulları başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın bulunmadığı durumlarda mahkemede bulunan kıdemli üye heyette başkana vekillik eder.

2576 sayılı Kanunun 6.maddesine göre, vergi mahkemeleri;

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.

Vergi mahkemeleri kural olarak heyet halinde çalışmalarına rağmen, 2576 sayılı kanunun 6.maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri 7.790,00<sup>1</sup> lirayı aşmayan davalar, vergi mahkemesi hâkimlerinden biri tarafından çözümlenir.

Vergi mahkemelerinde işlemlerin düzenli ve verimli bir şekilde devam ettirilmesinden mahkeme başkanları sorumlu olup işlerde denge sağlanacak biçimde dava dosyalarının hakimler arasında dağılımına ilişkin esaslarda önceden mahkeme başkanı tarafından tespit edilir.

Kurul halinde çözümlenmesi gereken bir uyuşmazlığın tek hakim tarafından karara bağlanması durumunda itiraz yoluna gidilmesi halinde bozma nedeni olduğu gibi, tek hakim tarafından karara bağlanması gereken bir uyuşmazlığın mahkeme heyeti tarafından incelenerek çözümlenmesi durumunda da, temyiz yoluna başvurulması durumunda yine bozma nedenidir. Bu tür durumlarda itiraz ya da temyiz mercii dosyanın esasına girmeden usul yönünden vergi mahkemesi kararını bozmaktadır.

### **1.3.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri**

Bölge idare mahkemelerinin kuruluş yerleri ve yargı çevreleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde bulundurularak Adalet Bakanlığı'nca belirlenir. Kurulda ve yargı çevrelerinin belirlenmesinde Adalet Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının görüşünü alır (2576 S.K. md.2/1 ve 2). Yine İçişleri Bakanlığı ve

---

<sup>1</sup> 4577 sayılı yasa ile bu sınır 8.000.000 TL.' sından 1.000.000.000 TL.' sına yükseltilmiştir. 2010 yılı yeniden değerlendirme oranına göre 7.790,00 TL.'si olarak belirlenmiştir. Aynı yasa ile her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle uygulanacağı öngörülmekle, söz konusu parasal sınırın enflasyon karşısında erimesine engel olunmuştur.

Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşleri alınarak, Adalet Bakanlığı'nın önerisi sonrasında bölge idare mahkemelerinin görev yerleri değiştirilir veya kaldırılır. Görev yerlerini değiştirme veya mahkemeyi tamamen kaldırma kararı Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından verilir (2576 S.K. m.d.2/3). Bölge idare mahkemelerinin kurulmaları, kaldırılmaları veya yargı çevrelerinin değiştirilmeleri hakkındaki kararlar Resmi Gazete'de yayımlanır ( 2576 S.K. m.d.2/5).

Bölge idare mahkemeleri başkan ve iki üye ile toplanarak karar verirler. Mahkemelerin oluşumu ve görevleri 8.6.2000 tarih ve 4577 sayılı yasa ile yeniden düzenlenmiştir. Eski düzenlemeye göre, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından daimi üye atanmayan bölge idare mahkemesi üyelikleri, o yer idare ve vergi mahkemesi başkanlarınca yürütölmekteydi. Ancak Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa gibi bazı büyük şehirlerin bölge idare mahkemesi üyeliklerine daimi atama yapılmıştı. 4577 sayılı yasa ile bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılacağı belirtilmekle, bu mahkemelere muvazzaf üye ataması yapılmıştır (Çatal, 2002).

Mahkeme başkanının kanuni sebeplerle yokluğunda başkana en kıdemli üye vekalet eder, aynı sebeplerle üye noksanlığı ise bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır. Eski düzenlemeye göre muvazzaf üye ataması yapılmayan bölge idare mahkemeleri üyelikleri o yer idare ve vergi mahkemesi başkanları tarafından yürütöldüğünden vergi veya idare mahkemelerince verilen yürütmeyi durdurma kararlarına katılan idare veya vergi mahkemesi başkanları aynı zamanda bölge idare mahkemesi üyesi sıfatıyla söz konusu kararlara karşı yapılan itirazları da incelemekteydi. Bu durum, yürütmeyi durdurma kararları açısından sağlıklı ve adil yargılama yapılması ilkelerine gölge düşürecek nitelikteydi (Çatal, 2002). Yeni düzenlemeyle birlikte Bölge idare mahkemelerine daimi üye ataması yapılması sonrasında bu sorun belirli ölçüde ortadan kalkmış görünmektedir. Ancak her hangi bir sebepten dolayı bölge idare mahkemesi üye sayısının yetersiz olduğu bir anda bu boşluk idare veya vergi mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanacağı için kuşkusuz bu sorun yine gündeme gelecektir.

Bölge idare mahkemelerinin görevleri 2576 Sayılı Kanunun 8. maddesinde maddeler halinde sayılmıştır; Bölge İdare mahkemeleri;

- a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından 7 nci madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar.
- b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlar,
- c) Diğer kanunlarla verilen görevleri yerine getirir.

Diğer kanunlarla verilen görevler arasında, İdari Yargılama Usulü Kanununun 27. maddesinde yer alan yürütmeyi durdurma kararlarına yapılan itirazlar en önemlisidir. Bu maddeye göre, çalışmaya ara verme süresi dışında normal yargılama sürecinde idare ve vergi mahkemelerinin yürütmenin durdurulması istemlerine ilişkin olarak kurul halinde ya da tek hakimle verdikleri kararlara karşı bölge idare mahkemesine itiraz yoluyla başvurulabilir (Taşkan, 1998:165). Bu kararlara karşı itiraz yoluna başvurma süresi kararın tebliğinden itibaren 7 gündür.

4577 sayılı kanun ile, 2577 sayılı kanunun 45.maddesinde yapılan değişiklik ile bölge idare mahkemelerine yeni görevler verilmiştir. Bir takım kararlara karşı bölge idare mahkemelerine itiraz yolu öngörülmüştür. Bu değişikliğe göre;

İdare ve vergi mahkemelerinin;

- a) İlk ve orta öğretim öğrencilerinin sınıf geçmelerine ve notlarının tespitine ilişkin işlemlerden,
- b) Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşra teşkilatındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, görevden uzaklaştırma, yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerden,
- c) 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından,
- d) 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince kamu kurum ve kuruluşları tarafından sosyal yardım amacıyla bağlanan aylık ve yapılan sosyal yardımlarla ilgili uygulamalardan,

e) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarından, Kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hakimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir. İlk derece mahkemelerinin verdiği nihai kararlara karşı itiraz süresi tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olarak öngörülmüştür.

Diğer yandan, bölge idare mahkemelerinin bakmakla görevli oldukları bir diğer durum ise 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkındaki Kanun uyarınca verilen bir kısım kararlara karşı yapılan itirazları inceleyerek karara bağlamaktır.

### **1.3.2.3. Danıştay**

Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi ile danışma ve inceleme merciidir (2575 S.K. m.d.1). İdari yargıda en yüksek yargı mercii olan Danıştay'ın görev ve yetkileri Anayasamızın 155.maddesinin 1.fıkrasında kısaca şöyle tanımlanmıştır; “Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.”

Danıştay gerek idari görevlerini gerekse yargısal görevlerini kurul olarak yerine getirir. Danıştay'ın karar organları 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 5.maddesinde şu şekilde sıralanmıştır;

- Daireler,
- Danıştay genel kurulu,
- İdari İşler Kurulu,
- İdari Dava Daireleri Kurulu,
- Vergi Dava Daireleri Kurulu,
- İçtihatları Birleştirme Kurulu,

- Başkanlık Kurulu,
- Yüksek Disiplin Kurulu,
- Disiplin Kurulu'dur.

Danıştay 1 tanesi idari, 12 tanesi dava dairesi olmak üzere toplam 13 daireden oluşmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları bakımından başvurulabilecek en üst dereceli yargı mercii olan Danıştay'ın 13 dairesinden 4'ü (üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireler) vergi davalarını incelemekle görevli kılınmıştır. Lakin, Danıştay Başkanlık Kurulu iş yükü bakımından zorunluluk doğması halinde vergi dava dairelerinden birini idari dava dairesi olarak veya idari dava dairelerinden birini vergi dava dairesi olarak görevlendirme yetkisine sahiptir. Her dava dairesi bir başkan ve en az dört üyeden teşekkül eder. Dairelerde davaları görüşme sayılı beştir, çoğunluğun görüşüne göre karar alınır.

Danıştay'ın görevleri 2575 sayılı Kanunun 23.maddesinde sayılmış olup, aynı kanunun 24.maddesinde ise ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalara yer verilmiştir. Belirtilen maddeleri birlikte değerlendirdiğimizde Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakmakla görevli olduğu davalardan vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olanları şu şekilde sayabiliriz;

- Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- Bakanlar Kurulu tarafından alınan vergiye ilişkin kararlara,
- Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkartılan ve ülke çapında uygulanacak vergi ile ilgili düzenleyici işlemlere,

karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan davaları karara bağlar.

Bunlar dışında bazı vergi kanunlarında yer alan hükümler nedeni ile Danıştay bazı davalara ilk derece mahkemesi olarak bakmaktadır. Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesine göre Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Resmi Gazetede ilanını



izleyen 15 gün içinde Danıştay'da dava açılabilir. Bu davaları Danıştay ilk derece mahkemesi olarak çözümler (Kırbaş, 2000:212).

Danıştay'ın karar organlarından konumuz ile ilgili olanları Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu'dur.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi dava daireleri başkanları ve her vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından her üyenin kurulda görev yapacağı şekilde iki yıl için seçilecek üçer üyeden oluşur. Bu kurulun görevi, vergi mahkemeleri tarafından verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararları temyizen incelemektir (Atar, 1991:148).

İçtihatları Birleştirme Kurulu; Danıştay Başkanı, Başsavcı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden kurulur. Kurulun toplanma ve görüşme yetersayısı en az otuzbirdir. Toplantıda hazır bulunanlar çift sayıda olursa en kıdemsiz üye Kurula katılmaz. Esas hakkındaki kararlar, birinci toplantıda Kurul üye tamsayısının salt çoğunluğu ile, bu toplantıda karar yetersayısı sağlanamaz ise ikinci toplantıda toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile verilir. Kurulun diğer kararları oyçokluğu ile alınır. İçtihatları Birleştirme Kuruluna yeteri kadar tetkik hakimi ve memur verilir. (2575 S.K. m.d. 18).

İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve gerekli görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar bir karar verir (2575 S.K. m.d. 39). içtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkındaki kararlar gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanır. Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile ilk derece mahkemeleri (idare ve vergi mahkemeleri) ve idare uymak zorundadır (2575 S.K. m.d. 40).

Danıştay ayrıca yüksek danışma ve inceleme organıdır. Danıştay, Bakanlar Kurulu yada Başbakanlık tarafından hazırlanan vergi düzenlemeleri ile ilgili kanun teklifleri ve

tasarılar hakkında görüşünü idareye bildirir, bunun yanında hazırlanan tüzük tasarılarını inceleme görevi de vardır.

#### **1.4. Türkiye’de Vergi Yargılaması Süreci**

##### **1.4.1. Vergi Davasının Konusu**

Vergi davaları idari davaların bir türü sayılabilir. Yetkili makamların vergiye ilişkin bütün kesin ve yürütülmesi gereken işlemleri vergi davasının konusu olabilir. Vergi davasının söz konusu olabilmesi için bir idari işlemin ya da eylemin yapılmış olması gerekir. İdari işlemin dava konusu olabilmesi için, icrai bir nitelik taşıması gerekir. İşlemin oluşması için yapılan hazırlayıcı ya da ön işlemler ilgilinin durumunda değişiklik doğurmaması nedeniyle dava konusu yapılamaz (Birsenoğul, 1993:52).

Geniş anlamda vergi idarelerinin idari davaya konu edilebilecek nitelikteki idari işlemleri; verginin tarhına, vergi cezasının kesilmesine ve tarhedilen vergi ve kesilen vergi cezasının tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemlerle Devlet'in vergi toplama işlevine doğrudan veya dolaylı biçimde yardımcı nitelikteki işlemlerdir (Candan, 1995:616).

Vergi Usul Kanununun 378 inci maddesine göre, vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, kesinti yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir (Kırbaş, 2000:214).

Bu hükme göre, vergi davasının konusunu oluşturan hususlardan birincisi, ikmalen, re'sen yada idare tarafından yapılan tarhiyat sonucu ek vergi tarh edilmesidir. Beyana dayanan tarhiyatlarda mükellef ihtirazi kayıtla beyanname verme ile tarhiyattaki hatalar dışında dava açamaz. Dava konusu yapabilecek ikinci husus, ceza kesilmesidir. Adına ceza kesilen kişi kesilen ceza ihbarnamesi ve ekleri tebliğ edilmek koşuluyla dava açabilmektedir. Üçüncü husus takdir ve tadilat komisyonu kararlarıdır. Uygulamada daha çok takdir komisyonu kararları dava konusunu oluşturmaktadır. İlke olarak, mükellef takdir komisyonu kararlarına karşı değil, bu karara dayanılarak salınan vergiye karşı dava açabilmektedir (Pehlivan, 2009).

Dördüncü husus ise kesinti yoluyla alınan vergilerdir. Bu işlemlerin dava konusu yapılabilmesi için istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından da verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Bu iki koşul gerçekleşmediği takdirde dava açılmaz (Kırbaş, 2000:214).

Bakanlar Kurulunun tüzük ve kararnameleri ile Maliye Bakanlığının yönetmelik ve genel tebliğleri gibi objektif işlemleri dava konusu olabileceği gibi yine idarenin bazı sübjektif işlemleri dava konusu olabilmektedir. Buna örnek olarak il ve ilçe idare kurullarının verginin terkine esas olan hasar saptamasına ilişkin işlemleri, yatırım indiriminden, gümrük vergisi muaflık ve taksitlendirilmesinden yararlanmak için alınması öngörülen teşvik belgeleri, uzlaşma komisyonunun uzlaşmanın gerçekleşmediği yolundaki kararları gösterilebilir (Kırbaş, 2000:215).

#### **1.4.2.Vergi Davasında Taraflar**

Vergi davalarında taraflarla ilgili düzenleme diğer bir ifade ile dava açmaya yetkili olanlarla ilgili düzenleme Vergi Usul Kanununun 377.maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre;

- Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.
- Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.
- Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.
- Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatini almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir.

Yukarıda sayılanlar haricinde bazı konularda bazı kuruluşlara dava açma yetkisi verilmiş bulunmaktadır. Emlak vergisi ile ilgili olarak belirlenen bina metrekare inşaat maliyet bedellerine karşı, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, takdir komisyonlarının arsalara ve arazilere ait asgari birim değer tespitine ilişkin kararlarına karşı, kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları dava açabilmektedir (Keskin, 2002:42).

Mükellef gerçek veya tüzel kişi olabilir. Bu kişiler adına kanuni temsilcileri de dava açmaya yetkilidir. Ayrıca vekille de dava açmak mümkündür. Ancak, Avukatlık Kanunu uyarınca asıl kişi yerine dava açacak kişinin yani vekilin avukat olması zorunludur. Buna benzer bir hüküm 2577 sayılı Kanunda da mevcuttur. Avukat olmayan vekil aracılığı ile açılan davalarda dilekçelerin reddine karar verilebilmektedir.

Bunun yanında vergi dairesinin de yargılama safhasında davacı konumunda olduğu durumlar vardır. Vergi daireleri tadilat ve takdir komisyonu kararı ile tespit edilen matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Dava açma yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Belediyelerde ise bu yetki gelir müdürü tarafından kullanılmakta olup, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü ya da bu görevi yapan kişiler tarafından dava açma yetkisi kullanılmaktadır.

Ancak, vergi daireleri Maliye Bakanlığı'nın, İl Özel İdareleri ve Belediyeler ise Valilerin onayını almaksızın vergi mahkemelerinin kararlarına karşı yüksek mahkeme olan Danıştay'da temyiz yoluna başvuramazlar.

Tüzel kişiler olarak derneklerde yönetim kurulu, şahıs şirketlerinde ana sözleşmenin aksine bir hüküm bulunmadığı durumlarda ortaklar, sermaye şirketlerinde ise ana sözleşmede şirketi temsil yetkisi olanlar dava açmaya ve davanın takibi ile ilgili tüm işlemleri yapmaya yetkilidirler.

Danıştay Üçüncü Daire'sinin 01/07/1998 tarihli, E:1997/2034, K:1998/2775 sayılı kararında; "...Olayda, dava açmaya ehil bulunan tüzel kişiliği temsile yetkili olmayan ortak tarafından imzalanan dilekçe ile açılan dava üzerine Mahkemece öncelikle dilekçenin reddine karar verilerek tüzel kişiliği temsile yetkili olanların davayı yenilemesine imkan verilmesi gerekir-

ken davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir.” görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **1.4.3. Vergi Davasında Görevli ve Yetkili Mahkemeler**

Vergi yargısında ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri görev ve yetkili olmakla birlikte bazı vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak Danıştay görevli ve yetkilidir. Yetki konusu, görevli olan mahkemelerden hangisinin açılan davaya bakacağını belirler. Görev konusu ise bir uyuşmazlığın hangi yargı koluna ait hangi mahkemede çözümleneceğini belirler. Vergi yargısında yetki vergi mahkemeleri arasında bahis mevzuu olabilir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 37.maddesinde vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkemeler sayılmıştır. Bu Kanununa göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme;

- Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,
- Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,
- Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

İdare ve vergi mahkemeleri, idari yargının görev alanına giren bir davada görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle davanın reddine karar verirlerse dosyayı Danıştay’a veya görevli ve yetkili idare veya vergi mahkemesine gönderirler. Görevsizlik sebebiyle gönderilen dosyalarda Danıştay, davayı görevi içinde görmezse dosyanın yetkili ve görevli mahkemeye gönderilmesine karar verir. Görevsizlik veya yetkisizlik sebebiyle dosyanın gönderildiği mahkeme kendisini görevsiz veya yetkisiz gördüğü takdirde, söz konusu mahkeme ile ilk görevsizlik veya yetkisizlik kararını veren mahkeme aynı bölge

idare mahkemesinin yargı çevresinde ise, uyuşmazlık bölge idare mahkemesince, aksi halde Danıştay’ca çözümlenir. Görev ve yetki uyuşmazlıklarında Danıştay ve bölge idare mahkemesince verilen kararlar ilgili mahkemelere bildirilir ve bu husus taraflara tebliğ olunur. Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen kararlar kesindir. Görevli veya yetkili olduğu belirlenen vergi mahkemesi kesin olan bu kararlara uymak zorundadır (2577 S.K. m.d.37).

Danıştay Yedinci Dairesi’nin 13/03/2006 tarihli, E: 2005/328, K:2006/798 sayılı kararında; “...Olayda, haciz işlemini uygulayan makam her ne kadar Doğubayazıt Vergi Dairesi Müdürlüğü ise de, haciz işlemi ile tahsil edilmek istenen kamu alacağını tahakkuk ettiren makam Ankara TIR Gümrük Müdürlüğü olduğundan ve haczin dayanağını oluşturan haciz varakası da anılan gümrük müdürlüğü tarafından düzenlendiğinden, haciz işleminin Ankara TIR Gümrük Müdürlüğüne niyabeten Doğubayazıt Vergi Dairesince uygulanmasının da, uyuşmazlığı çözmekle yetkili bulunan vergi mahkemesinin belirlenmesinde herhangi bir etkisi bulunmadığından, Ankara Vergi Mahkemesinin yetkili olduğu sonucuna varılmış olup; bu itibarla, Erzurum Vergi Mahkemesinde açılan davada, davanın yetki yönünden reddi ile dosyanın yetkili Ankara Vergi Mahkemesine gönderilmesi yolunda karar verilmesi gerekirken, işin esası hakkında , yetkisiz mahkemece verilen kararda isabet görülmemiştir...” görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Danıştay Yedinci Dairesi’nin 27/09/2005 tarihli, E: 2003/2954, K:2005/2094 sayılı kararında; “...Olayda; para cezası kararına vaki itiraz, ilk kararı alan Manisa Gümrük Müdürlüğü’nün idari yönden bağlı olduğu İzmir Gümrükleri Başmüdürlüğüne karara bağlanmışsa da; yukarıda anılan hükümler uyarınca, davanın, işlemin yapıldığı gümrük müdürlüğü’nün bulunduğu yerdeki Manisa Vergi Mahkemesince çözümlenmesi gerekeceğinden, bu husus göz ardı edilerek, işin esası hakkında, yetkisiz mahkemece verilen kararda isabet görülmemiştir...” görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

#### **1.4.4. Vergi Davasının Açılması**

Vergi mahkemelerinde dava açabilmek için öncelikle verginin tarhedilmesi, cezanın kesilmesi, tahsilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif

yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir (Beyaztaş 1998:46).

#### **1.4.4.1. Dava Dilekçesi ve Dava Açmada Şekil**

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili olarak Yasada öngörülen yetkili vergi mahkemesine veya yine yasada düzenlendiği şekli ile ilk derece olarak Danıştay'da vergi davası açılması yazılı şekle tabiidir. Diğer bir ifade ile Danıştay Başkanlığı'na veya yetkili vergi mahkemesine yazılmış ve davacı veya vekili tarafından imzalanmış olan dilekçeler ile başvuru yapılması şarttır.

Dava dilekçelerinde bulunması zorunlu olan hususlar 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 3.maddesinde sayılmıştır.

Bu madde uyarınca dava dilekçelerinde;

- a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, gösterilmesi gereklidir.

Öte yandan, dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Ayrıca, dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf (yani davalı taraf) sayısından bir fazla olacak şekilde mahkemeye sunulmalıdır. Bunun yanında dava konusu edilen vergi uyuşmazlığını çözümlenmeye yardımcı olacak her türlü bilgi ve belge de dava dilekçesine eklenmelidir.

Dava dilekçelerinin hangi mercilere sunulacağı yasada belirtilmiştir. Buna göre, dilekçeler ile vergi davalarına ilişkin her türlü evrak, Danıştay veya ait olduğu vergi

mahkemesi başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına verilir. Ancak, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hâkimliklerine sunulabilir. Yabancı memleketlerde ise Türk konsolosluklarına verilebilir (2577 S.K. m.d.4).

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 12/04/2006 günlü, E:2004/2518, K:2006/1167 sayılı kararında; "...2577 sayılı Kanunun anılan 4'üncü maddesinde, asliye hukuk hakimlikleri aracılığıyla dava açılmasına olanak tanınmış olmakla birlikte, bu olanak, o yerde idare ve vergi mahkemeleri bulunmaması koşuluna bağlanmıştır. Yerleşim özellikleri itibariyle il merkezi veya il merkezinin devamı niteliğini taşıyan ilçeler, il merkezi dışında ayrı bir yer sayılamayacağından, olayda, davacının, dava dilekçesini, Kocaeli Vergi Mahkemesine gönderilmek üzere, İstanbul ilinin Kadıköy ilçesindeki Beşinci Asliye Hukuk Hakimliğine verdiği tarihte, davanın açılmış sayılamayacağı sonucuna varılmakla, dava açma tarihi olarak, dava dilekçesinin Kocaeli Vergi Mahkemesi kayıtlarına intikal ettiği tarihin esas alınması gerekmektedir..." görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık yada sebep - sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir. Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir (2577 S.K. m.d.5).

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 20/02/1992 günlü, E:1992/42, K:1992/424 sayılı kararında; "Maddi ve hukuki bağıllık koşullarının bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Yalnızca maddi olay ve unsurlarda birlik bulunması tek dilekçe ile dava açılmasına veya temyiz yoluna gidilmesine olanak vermez. İşlemler arasındaki maddi birlik yanında hukuki bağıllığın da var olması şarttır... Olayda, dava konusu gelir vergisi, Katma Değer Vergisi ile dahili tevkifat ve damga vergisi arasında hukuki bağıllık söz konusu olmadığı gibi, katma değer vergisi ile dahili tevkifat konusunda temyiz mercii Danıştay Yedinci Dairesi olduğu halde, gelir vergisinin Danıştay Dördüncü Dairesinin, damga vergisinin ise Danıştay Dokuzuncu Dairesinin



görevine girmesi nedeniyle de her konu için ayrı ayrı dava açılması gerekmektedir...” görüşlerine yer vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Aynı kişiyi ilgilendiren birden çok karara karşı bir dilekçe ile dava açabilmesi için şu şartlar gerekmektedir (Özbalcı, 2008).

- Dava konusu olacak kararlar arasında maddi veya hukuki bağılılık ya da sebep ve sonuç ilişkisi bulunması,
- Aynı yargı yerinin görevli olması,
- Süre yönünden uygunluk bulunması,
- Kararların aynı türden olması,
- Davalı yönünden uygunluk bulunması.

Öte yandan, tek dilekçe ile birlikte dava açanlar birlikte hareket etmek zorundadır. Çünkü hüküm dava açanlar hakkında ortak olarak verilir yani tek hüküm verilir. Birlikte dava açanlar farklı adres gösterebilirler. Bu durumda her bir davacıya ayrı ayrı tebligat yapılır. Yada ortak bir vekilleri varsa tebligat sadece bu vekile yapılır.

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 10/10/2006 günlü, E:2003/912, K:2006/2956 sayılı kararında; “...yukarıda adı geçen davacılar tarafından müşterek dilekçe ile açılan davada verilen mahkeme kararı ile davalı Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılan temyiz başvurusuna ait dilekçenin, yalnızca davacılarından ?'ın tayin ettiği Av. ?'e tebliğ edildiği, diğer davacılara herhangi bir tebligat yapılmadan, diğer bir anlatımla, dosyanın, tekemmül ettirilmeden Danıştaya gönderildiği anlaşılmıştır. Bu nedenle, belirtilen eksiklik giderildikten sonra Danıştaya gönderilmek üzere, dosyanın İstanbul Altıncı Vergi Mahkemesine gönderilmesine...” görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

#### **1.4.4.2. Dava Açma Süresi**

Hukuk devleti idarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olmasını gerektirmektedir. İdarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi bunlar hakkında dava açılmasını gerektirir. Uyuşmazlıkların yargı organlarına

intikal ettirilmesi belirli süreler içerisinde gerçekleşmektedir. Çünkü, uyuşmazlıkların uzun süre sürüncemede kalması hukuki güvenlik ilkesine aykırıdır. Uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal ettirilmesi için kabul edilmiş bulunan belirli zaman dilimlerine dava açma süreleri denilmektedir (Karakoç, 2000:39).

Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. Bazı özel kanunlarda (örneğin 213 sayılı Vergi Usul Kanun, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun) vergi davası açılması için ayrıca dava açma süresi öngörülmüştür. Örneğin; haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlar haczin tatbiki, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz (vergi mahkemesine dava açabilirler) edebilirler (6183 S.K. m.d.15). Haklarında ihtiyati tahakkuk üzerine ihtiyati haciz tatbik olunanlar ihtiyati tahakkuk sebeplerine ve miktarına tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itirazda (vergi mahkemesine dava açabilirler) bulunabilirler (6183 S.K. m.d.20). Yine A.A.T.U.H.K.'un 58.maddesinde belirtildiği üzere; kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde itiraz (vergi mahkemesine dava açabilir) edebilir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13/11/2006 tarihli, E:2005/2134, K:2006/2156 sayılı kararında; "...Anayasanın 40 ncı maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin gerekçesinde de belirtildiği gibi, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkındaki Kanunda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda yer alan dava açma süreleri ve bunlara ilişkin diğer özel düzenlemeler dikkate alındığında, son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uyulmadığını göstermekte, dolayısıyla, Anayasanın 36 ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini sınırlayıcı bir sonuç doğurmakta ve Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40 ncı maddesine açıkça aykırılık oluşturmaktadır...

Bu nedenle, özel yasasında yer alan düzenleme gereği tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde dava açılması gereken ödeme emirlerinin içeriğinde, bu bilgiye yer verilmemiş

olduğundan, bu ödeme emirlerine karşı açılan davada, anılan Anayasa hükmü karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmamaktadır...” görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Yine 213 sayılı V.U.K.’un Ek 7.maddesine göre; ...uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacağı kurala bağlanmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 21/04/1988 tarihli, E:1986/2696, K:1988/1656 sayılı kararında; “...Olayda süresinde ve 28.6.1985 gününde uzlaşma komisyonuna başvurulduğu 16.7.1985 gününde yapılan toplantıda uzlaşmanın vaki olmadığına göre yukarıda sözü edilen 2577 sayılı Kanununun 8/3 maddesinde sözü edilen sürenin olaya uygulanması gerektiğinden uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren belirtilen 15 günlük sürede dava açılmadığı ve bu nedenle süre aşımı noktasından reddi yolundaki kararda yasaya uygunluk bulunmamıştır...” görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Bazı özel durumlarda ise öncelikle idare içerisinde itiraz mekanizmasının kullanılması ve sonrasında dava açılması özel kanundan kaynaklanan bir zorunluluktur. Örneğin; gümrük uyuşmazlıklarında ise, tahakkuk yapıldıktan sonra, yükümlüye veya temsilcisine veya gümrük komisyoncusuna yapılan tahakkuk tebliğ edilir. İşte bu bildirim yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde ilgilisi tarafından idareye itirazda bulunması gerekir. İtirazlar başmüdürlüklerde iki ay, genel müdürlükte üç ay içerisinde incelenerek karara bağlanır. Söz konusu kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerekmektedir. İtiraz yolu tüketilmeden dava açılır ise dava dilekçesinin reddine karar verilerek dilekçe yetkili mercie tevdi edilir (Karakoç, 1995:190-191).

Vergi davalarında davanın süresinde açılmadığı iddiası dosya karara bağlanıncaya kadar davanın her aşamasında davanın taraflarınca ileri sürülebilir. Taraflarca bu iddia

ileri sürülmemiş olsa da, mahkeme bu hususu kendiliğinden dikkate almak zorundadır. Çünkü dava açma süresi kamu düzeni ile ilgidir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 13/03/1998 tarihli, E:1996/244, K:1998/45 sayılı kararında; "...idari yargılama hukukunda dava açma sürelerinin kamu düzeniyle ilgili olduğu ve hak düşürücü süre niteliği taşıdığı, ancak yasada öngörülen hallerde uzayacağı, duracağı ve kesileceği, vergi mahkemesinde 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra açılan davanın süre aşımı yönünden reddi gerektiği..." görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Vergi davalarında 30 gün olan dava açma süresinin başlangıcı (2577 sayılı İ.Y.U.K m.d.7/2-b) ;

- Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, kesilen cezaların veya tarh edilen verginin yazılı bildirim yapıldığı,
- tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı,
- tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı,
- Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın yapıldığı,
- idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği,

Tarihi izleyen günden itibaren başlamaktadır.

Mükellefler veya ilgililer vergi uyuşmazlığına konu olabilecek bir eylemin yapılmasını veya bir işlemin tesis edilmesini idareden örneğin vergi dairesinden talep edebilirler. Bu durumda, yetkili idare tarafından söz konusu başvuruya karşı 60 gün içerisinde bir cevap verilmez ise talep reddedilmiş sayılacağından (zımnen reddedilme) ilgililer 60 günün bittiği tarihten itibaren yasal süre olan 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. 60 gün içinde verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı isteminin reddi sayarak cevabın tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde dava açabileceği gibi ilgili idarenin kesin cevabını da bekleyebilir. Lakin, bekleme süresi başvuru tarihinde itibaren altı ayı geçemez.

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 25/10/2005 tarihli, E:2002/1037, K:2005/2522 sayılı kararında; "...2577 sayılı kanunun 11'inci maddesi kapsamında yapılan başvuruya 60 gün içinde cevap verilmezse, istemin reddedilmiş sayılacağı, 60 günün bitiminden itibaren kalan süre içinde davanın açılması gerektiği; dava açma süresi geçtikten sonra cevap verilmesi halinde, dava açma süresinin yeniden işlemeye başlamayacağı ve bu cevabın yeni bir dava hakkı doğurmayacağına..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Görevli olmayan yargı yerlerine başvurma (dava açılması) halinde davanın görev yönünden reddine karar verilmektedir. Söz konusu kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içinde görevli mahkemede dava açılabilir. Görevsiz yargı merciine başvurma tarihi, Danıştay'a veya vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir (2577 sayılı İ.Y.U.K m.d 9).

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 25/06/2003 tarihli, E:2002/1254, K:2003/1789 sayılı kararında; "...adli yargı yerince verilen görevsizlik kararının tebliğinden itibaren 30 gün içinde idari yargı yerinde dava açılması gerekmekte birlikte, mahkeme kararlarıyla ortaya çıkan gelişmelerin davacının hukukunu etkilemesi halinde olayın özelliğine göre davanın süresinde açıldığının kabulü gerektiğine..." karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Dava açma süreleri genel olarak dava konusu olan işlemin tebliğ edildiği veya ilanı gereken bir işlem ise ilanın yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren başlar. Süreler gün olarak hesaplanır. Tatil günleri de sürelere dahil edilmektedir. Ancak, sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. Söz konusu olan dava açma süresinin son günü çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa bu süreler, ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 21/04/2000 tarihli, E:1999/447, K:2000/159 sayılı kararında; "...özel kanunlarda öngörülen ve bitmesi çalışmaya ara verme zamanına rastlayan dava açma sürelerinin de ara vermenin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacağı..." karara bağlanmıştır (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

#### **1.4.5. Vergi Davasının Görülmesi ve Karara Bağlanması**

Danıştay, Bölge idare mahkemeleri ve idare mahkemelerinde olduğu gibi yargılama usulü açısından 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununa tabi olan vergi mahkemelerinde de yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır.

##### **1.4.5.1. İlk İnceleme**

Danıştay ve vergi mahkemesi başkanlıklarına veya 2577 sayılı İ.Y.U.K.'un 4.maddesinde yazılı yerlere verilen dava dilekçelerinin harç ve posta ücreti alındıktan sonra deftere kayıtları yapılır (Ulusal Yargı Ağı Projesi olan kağıtsız ofis ortamını oluşturan UYAP kapsamında artık dava dilekçelerinin defterlere kaydı yapılmamakta olup dava dilekçesi mahkemeye intikal ettiği andan itibaren elektronik ortama geçirilmektedir) , kayıt tarih ve sayısı dilekçenin üzerine yazılır. Vergi davası bu kaydın yapıldığı tarihte açılmış sayılır. Danıştay da ise dilekçeler evrak müdürlüğüne kaydedilmekte ve genel sekreterlikçe görevli dairelere havalesi yapılmaktadır. Danıştay'da daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hakimi, vergi mahkemelerinde ise mahkeme başkanı veya başkanın görevlendireceği bir üye tarafından dilekçeler ilk incelemeye tabi tutulmaktadır. Dilekçelerin hangi yönlerden ilk incelemesinin yapılacağı 2577 sayılı kanunda sayılmıştır. Buna göre dilekçeler;

- a) Görev ve yetki,
- b) İdari merci tecavüzü,
- c) Ehliyet,
- d) İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı,
- e) Süre aşımı,
- f) Husumet,
- g) 3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları,

Yönlerinden sırasıyla incelenir.

İlk inceleme yapıldıktan sonra ilk incelemeyi yapanlar tarafından tespit edilen hususlar bir raporla birlikte daireye veya mahkemeye sunulur. Ancak burada bir istisna vardır. Tek hakimle çözümlenecek vergi davalarında rapor düzenlenmemektedir. Yukarıda sayılan hususlar dilekçenin alındığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde sonuçlandırılması gerekmektedir. İlk inceleme sonrasında kanunun belirttiği hususlara aykırılık görülmez ise dava dilekçesi tebligata çıkarılmaktadır.

Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince ilk inceleme bakımından kanuna aykırılık görülürse, sırasıyla;

Görev ve yetki bakımından; adli ve askeri yargının görevli olduğu konularda vergi mahkemesine dava açılmış ise davanın reddine karar verilir. İdari yargının görevli olduğu konularda ise görevli veya yetkili olmayan vergi mahkemesine açılan davanın görev veya yetki yönünden reddine karar verilir ve dava dosyası görevli ve yetkili mahkemeye gönderilir.

İdari merci tecavüzü bakımında; bazı özel kanunlarda vergi davası açılmadan önce idareye başvuru yolu öngörülmüş ve söz konusu itiraz yolu tüketilmeksizin yani idareye başvurulmaksızın dava açılmış ise dava dilekçesinin yetkili idari mercie tevdiine yani başvuru yerine geçmek üzere gönderilmesine karar verilir.

Ehliyet bakımından; davacının dava açma konusunda ehliyetinin yani menfaatinin olmadığı durumlarda davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmektedir.

İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı bakımında; dava konusu edilen işlem idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem değilse davanın incelenmeksizin reddine karar verilir.

Süre aşımı bakımında; vergi davalarında dava açma süresi hak düşürücü bir süre olduğu için, dava süresinde açılmamış yani dava açma süresi kaçırılmış ise bu durumda davanın süre yönünden reddine karar verilmektedir.

Husumet bakımında; dava hasım belirtilmeksizin veya yanlış hasım gösterilerek açılmış ise bu durumda mahkemece veya hakim tarafından bir ara kararı alınır ve davada hasım düzeltilerek dava dilekçesinin gerçek yani doğru hasma gitmesi sağlanır.

3 ve 5 inci maddelere uygun olup olmadıkları bakımından; bu maddelere aykırılık varsa, otuz gün içerisinde söz konusu maddelere uygun şekilde dava dilekçesinin yeniden düzenlenerek veya eksiklikleri tamamlanarak yenilenmesi amacıyla dilekçenin reddine karar verilir. Yenilenen dilekçelerde aynı yanlışlıklar yapıldığı durumda ise davanın reddine karar verilir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 07/02/2007 günlü, E:2006/2098 , K: 2007/238 sayılı kararında; "...dava açma hakkının kullanılmasına engel olabilecek bir durum hakkında davacının bilgilendirilmesi gerekli olup; mahkemece verilen ilk dilekçe ret kararında, aynı yanlışlıkların tekrarı halinde davanın reddedileceği belirtilmediğinden, uygun olmayan ilk dilekçe ret kararı üzerine aynı yanlışlıkların yapıldığından söz edilerek davanın reddedilmesinde yasaya uyarlık görülmediği..." görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2008).

#### **1.4.5.2. Dosyanın Tekemmül Ettirilmesi**

Yukarıda açıklanan ilk inceleme hususları açısından kanuna her hangi bir aykırılık görülmez ise dava dilekçesinin tebligata çıkarılacağından bahsetmiştik. Bu aşamaya dosyanın tekemmül ettirilmesi aşaması yani replik düplik işlemlerinin tamamlanması aşaması denilmektedir. Dosyanın tekemmül ettirilmesi sırasında tebligat işlemlerinin ne suretli yapılacağı 2577 sayılı İ.Y.U.K.'un 16.maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; dava dilekçelerinin ve eklerinin birer örneği davalıya, davalının vereceği savunma davacıya tebliğ olunur. Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir. Taraflar, yapılacak tebliğlere karşı, tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde cevap verebilirler. Bu süre, ancak haklı sebeplerin bulunması halinde, taraflardan birinin isteği üzerine görevli mahkeme kararı ile otuz günü geçmemek ve bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. Sürenin geçmesinden sonra yapılan uzatma talepleri kabul edilmez. Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili vergi mahkemesi başkanlığına gönderilir (2577 S.K. m.d.16).



Vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. İdari yargıda re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan, tarafların iddialarının doğru olup olmadığını araştırmak ve bu husustaki belgeleri ilgili idarelerden ve kişilerden getirtmek ve incelemek veya incelettirmek vergi mahkemesinin görevidir; vergi dairesinin savunma vermemiş olması ya da yükümlünün resmi makamlardan istenebilecek kanıtları kendisinin sunmamış olması bu görevin re'sen yerine getirilmesine engel değildir. Mahkemeler belirlenen süre içinde gerekli gördükleri belgelerin gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilirler. Bu konudaki kararların ilgililerce süresi içinde yerine getirilmesi zorunludur (Kaneti, 1989:298).

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 21/02/1994 tarihli, E: 1991/919, K: 1994/799 sayılı kararında; "...Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları, mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilecekleri belirtilmek suretiyle, idari yargı yerlerine geniş bir resen araştırma yetkisi tanınmıştır. Bu itibarla, takdir komisyonunca takdir edilen ve uyuşmazlık konusu cezalı tarhiyatın dayanağını oluşturan bedelin, 3065 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan maddelerinde tanımlanan emsal bedeline uygun olup olmadığının tespiti amacıyla yapılacak araştırma sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın yazılı gerekçeyle terkinine ilişkin mahkeme kararında isabet görülmediğine..." karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2008).

Ancak, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez (2577 S.K. m.d.20/3).

Danıştay ve vergi mahkemelerinde dosyalar, 2577 sayılı Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; vergi mahkemeleri için Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca konu itibarıyla tespit edilip Resmi Gazete'de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş

tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dahilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır (2577 S.K. m.d.20/5).

### **1.4.5.3. Duruşma**

Vergi yargılamasında her ne kadar yazılı yargılama usulü öngörülmüş ise de, Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve 7.790,00 TL'yi aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı 7.790,00 TL'yi aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılması İdari Yargılama Usulü Kanununun 17.maddesinin 1.fıkrasında öngörülmüştür. Ancak, aynı maddenin ikinci fıkrasında, temyiz ve itirazlarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlı olduğu vurgulanmıştır. Bu durumda tarafların duruşma talebinin olması yeterli olmayıp üst dereceli yargı organının duruşma yapılmasına onay vermesi gerekmektedir (Candan, 1989:35).

Öte yandan duruşma talepleri davanın her aşamasında yapılamaz. Sadece dava dilekçesi ile cevap ve savunma dilekçeleri sunulur iken talepte bulunulabilir. Bununla birlikte tarafların istemine bağlı kalmaksızın Danıştay, vergi mahkemesi veya vergi mahkemesi hakimi kendiliğinden yani re'sen duruşma yapılmasına karar verme yetkisine sahiptir. Hangi durumda olursa olsun tarafların duruşma tarihinden haberdar oldukları duruşma davetiyeleri duruşmanın yapılacağı günden en az otuz gün önce taraflara gönderilmek zorundadır (2577 S.K. m.d.17).

Duruşmalar açık olarak yapılmaktadır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin ya da hakimin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır. Danıştay'da ve vergi mahkemelerinde heyet halinde karar verilecek olan dava dosyalarına ilişkin olarak yapılan duruşmaları daire başkanı veya mahkeme başkanı yada mahkeme başkanının yokluğunda başkan vekili, tek hakimin baktığı dosyalarda ise davayı yürütmekte olan hakim yönetmektedir. Duruşmalarda taraflara ikişer defa söz verilir. Taraflardan yalnız biri gelirse onun açıklamaları dinlenir; hiç biri gelmezse duruşma açılmaz, inceleme evrak üzerinde yapılır. Danıştay'da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır.

Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve verilen kararın daha sonra taraflara tebliğ edileceği söylenerek duruşmaya son verilir. Duruşmalı işlerde savcılar, keşif, bilirkişi incelemesi veya delil tespiti yapılmasını yahut işlem dosyasının getirtilmesini istedikleri takdirde, bu istekleri görevli daire veya kurul tarafından kabul edilmezse, işin esası hakkında ayrıca yazılı olarak düşünce bildirirler (2577 S.K. m.d.18).

Duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir. Kanaatimizce burada kastedilen nihai kararın verilmesidir. Kaldı ki, dosyaların tekemmülünden sonra temin edilmesi gereken bilgi ve belgeler ile bilirkişi incelemeleri ve sair hususlar tamamlanmadan duruşma yapıldığı durumlarda yani mahkeme tarafından duruşmadan sonra ara kararı niteliğinde karar verildiği durumlarda İdari Yargı Müfettişlerince “Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu’nun 29.11.1982 günlü 342 sayılı ilke kararı gereğince öncelikli işlerden olan duruşmalı davalarda, gecikmelere sebebiyet vermemeye özen gösterilmesi, 2577 sayılı yasanın 19’uncu maddesi uyarınca, duruşma yapıldıktan sonra en geç on beş gün içinde karar verilmesi esas olduğundan, duruşma davetiyesi tebliğe çıkarılmadan önce dosyada lüzumlu incelemeler yapılmak suretiyle gerekli ara kararların duruşma sonrasına bırakılmaması hususunda özenli davranılması,” gerektiği yönünde eleştiri konusu yapılmış (Adalet Bakanlığı, 2009) ve Adalet Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından hazırlanan “İdari Yargı Önerilen Listesine” alınmıştır.

Duruşma yapıldıktan sonra ara kararı yapılmasının zorunluluk arz ettiği durumlarda, bu kararın ilgililer tarafından yerine getirilmesi üzerine, söz konusu dava dosyaları öncelikle incelenir.

#### **1.4.5.4. Karar**

Dava dosyasının usul ve esas yönünden incelenmesi yapıldıktan ve dosyanın usule uygun olarak tekemmülü sağlandıktan sonra artık dava dosyası esas yönünden karar verilebilir hale gelmiş olmaktadır. Karar aşamasına gelen dosyalar mahkeme tarafından veya hakim tarafından ele alınır ve dosyadaki konular sırasıyla tartışmaya açılmaktadır. Bu tartışmalar sonucunda her konu ayrı ayrı oya konularak karara bağlanmaktadır (Aksoy, 1990:224).

Yargılama usulüne ilişkin konularda azınlıkta kalanlar işin esası hakkında oylarını kullanırlar. Azınlıkta kalan üyelerin görüşleri kararın altına yazılır.

Her dava dosyası için görüşmelere katılan başkan ve üyelerin, Danıştay'da düşünce veren savcının, tetkik hakiminin ve tarafların ad ve soyadlarını, incelenen dosya numarasını, kısaca dava konusunu ve verilen kararın neticesini, çoğunlukta ve azınlıkta bulunanları gösteren bir tutanak düzenlenir (ilk derece mahkemelerinde UYAP ile birlikte bu tutanaklar elektronik ortamda düzenlenmekte ve yazıcıdan çıktısı alınarak dosyaya takılmakta olup, elektronik ortamda da muhafaza edilmektedir. Ancak, Danıştay'ın henüz UYAP sistemine dahil olmaması nedeniyle bu tutanaklar halen elle tanzim edilmektedir). Bu tutanaklar görüşmelere katılanlar tarafından aynı toplantıda imzalanır (aynı zamanda UYAP ile birlikte elektronik imzada kullanılmaya başlandığı için söz konusu kararlar başkan ve üyeler tarafından e-imza ile de imzalanmaktadır) ve dosyalarında saklanır (2577 S.K. m.d.23).

Kararlarda bulunması gerekli olan hususlar İ.Y.U.K.'un 24.maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre; Kararlarda:

- a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları yahut unvanları ve adresleri,
- b) Davacının ileri sürdüğü olayların ve dayandığı hukuki sebeplerin özeti istem sonucu ile davalının savunmasının özeti,
- c) (Değişik bent: 10/06/1994 - 4001/11 md.) Danıştayda görülen davalarda tetkik hakimi ve savcının ad ve soyadları ile düşünceleri,
- d) Duruşmalı davalarda duruşma yapılıp yapılmadığı, yapılmış ise hazır bulunan taraflar ve vekil veya temsilcilerinin ad ve soyadları,
- e) Kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi ve hüküm; tazminat davalarında hükmedilen tazminatın miktarı,
- f) Yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiği,
- g) Kararın tarihi ve oybirliği ile mi, oyçokluğu ile mi verildiği,

h) Kararı veren mahkeme başkan ve üyelerinin veya hakiminin ad ve soyadları ve imzaları ve varsa karşı oyları,

ı) Kararı veren dairenin veya mahkemenin adı ve dosyanın esas ve karar numarası, belirtilir.

Kararın mahkeme başkanı ve üyeleri veya hakimi tarafından imzalı asıllarından biri, karar dosyasına, diğeri de dava dosyasına konur; mahkeme mührü ve başkan yahut hakim, Danıştay'da daire veya kurul başkanı veya görevlendireceği bir üye imzasıyla tasdikli birer örneği de taraflara tebliğ edilir (2557 S.K. m.d.25).

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 09/03/2005 günlü, E: 2005/829, K: 2005/340 sayılı kararında; "...temyize konu mahkeme kararının, görüşme tutanağında imzası bulunmayan üye tarafından imzalanması ve görüşmeye katılan, tutanakta imzası bulunan üyenin ad ve soyadı ile imzasının kararda bulunmaması nedeniyle, kararın bozulması gerektiğine..." hükmedilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2008).

#### **1.4.6.Vergi Davası Açılmasının Sonuçları**

Vergi davasının açılması sonrasında bazı hukuki sonuçlar doğmaktadır. Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam cezalarının dava konusu edilen miktarının tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurur. Bunun için mahkemenin bir kararına yada davacının talebine gerek yoktur (Aslan, 1994:21).

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 23/05/2006 günlü, E: 2005/2925, K: 2006/1687 sayılı kararında; "...para cezası uygulanmasına dair kararlara vaki itirazın reddine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle Vergi Mahkemesinde idari dava açılmış olması sebebiyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı yolunda yer alan hüküm uyarınca, tahsilatın durması nedeniyle konusu kalmadığı..." görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2008).

Bu ilkenin üç istisnası bulunmaktadır (Edizdoğan ve Taş, 1993:219-220).

- "İhtirazi kayıt" ile verilen beyanname üzerine tarh edilen vergiye karşı açılan dava tahsilatı durdurmaz. Ancak, davacının yürütmenin durdurulmasını istemesi ve mahkemenin de şartların gerçekleştirildiğine kanaat getirmesi durumunda yürütme durdurulur.

- 6183 sayılı AATUHK uyarınca yapılan tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda, davanın açılması yürütmeyi durdurmaz. Ancak, ödeme emrine karşı dava açan borçlu teminat gösterirse, takip işlemleri, dava konusu edilen borç miktarı için vergi mahkemesince karar verilinceye kadar durdurulur.

- Eksik harç ya da posta pulu ile dava açılmış olması durumunda, ilgili mahkeme başkanlığı tarafından bu eksikliklerin tamamlanması için tanınan süre içinde eksiklikler tamamlanmazsa, dosya işlemde kaldırılır. Dosyanın işlemde kaldırılması üzerine, tahsil süreci devam eder.

Vergi mahkemesince yürütmenin durdurulmasına yönelik verilen kararlara karşı taraflar, Danıştay dava dairelerince verilmişse Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarına, vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, çalışmaya ara verme süresi içinde ise vergi mahkemeleri tarafından verilen kararlara en yakın nöbetçi mahkemeye veya kararı veren hakimin katılmadığı nöbetçi mahkemeye, kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.

Öte yandan, yürütmenin durdurulması kararlarının belli sonuçları vardır (Aslan, 1994:29).

- Kararın yerine getirilmesi,

-Yürütmenin durdurulması halinde gecikme zammı uygulanmaz

- Yürütmenin durdurulması kararı tahsil zamanaşımı süresini keser.

Bir başka sonuç ise zamanaşımı ile ilgilidir. Dava açıldıktan sonra dava konusu edilen kısmın zamanaşımına uğraması engellenmiş olmaktadır.

Dava açılması üzerine mahkeme harekete geçmekle yükümlüdür. Mahkeme önüne gelen davayı karara bağlamak zorundadır. Bu anayasal bir zorunluluktur. Mahkeme önüne gelen davaya yetkisiz olsa bile bakmak zorundadır. Davanın yüzüstü bırakılması hakkı yerine getirmekten kaçınmak anlamına gelir ve yargıcın sorumluluğunu gerektirir (Gözübüyük, 2004:445).

#### **1.4.7. Mahkeme Kararlarının Uygulanması**

Hukuka bağlı idare anlayışı, idarenin idari yargı kararlarının icaplarına uygun olarak, derhal idari işlem tesis etmesini veya eylemde bulunmasını, gerektirir. İptal ve yürütmenin durdurulması kararları arasında, idarenin, kararların gereklerine göre işlem yapması bakımından bir fark olmadığı, maddi koşulların elverdiği ölçüde bu kararların derhal uygulanması idare hukukunun genel ilkelerindedir (Kazak, 1997:77).

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Mahkeme kararlarının (otuz) gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir. Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir (İ.Y.U.K. m.d.28).

Vergi mahkemesi, mükellefin açmış olduğu davalarda talebi kabul edebilir. Yani dava kabul kararı ile sonuçlanırsa; vergi dairesinin mükellef aleyhine tesis etmiş olduğu işlem iptal edilmiş olur. Bunun anlamı, vergi dairesince tarh edilen vergi veya cezanın bütün sonuçlarıyla hukuk aleminden kaldırılması demektir. Vergi mahkemesinin mükellef lehine verdiği kararlar üzerine yeniden ihbarname düzenlenmez; tarhiyatın terkin için tahakkuk servisine bilgi verilir ve sonuçta tarh edilen vergi ve cezalar düzeltme fişiyle terkin edilir (Karavelioğlu, 1997:722).

İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda, vergi mahkemesince beyana dayalı olarak tahakkuk eden verginin kaldırılmasına karar verilmesi halinde, vergi idaresince tahakkuktan terkin yapılır. Vergi ve ceza tahsil edilmiş ise bu halde altmış gün içinde reddiyat yapılır (Karavelioğlu, 1997:723).

Ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davalarda mahkemenin, ödeme emrinin iptaline karar vermesi halinde, karara itiraz edilmeyecek ya da karar temyiz edilmeyecek ise, tahakkuktan terkin işlemi yapılır. Ancak karara itiraz edilecek, ya da karara karşı temyiz yoluna gidilecek ise bu durumda terkin işlemi yapılmaz; yalnızca itiraz/temyiz sonucuna kadar takibat işlemleri durdurulur (Karavelioğlu, 1997:723).

Haciz ve ihtiyati haciz uygulamalarından doğan vergi davalarında vergi mahkemelerince verilen ret ya da haczin veya ihtiyati haczin kaldırılması yolundaki kararlar üzerine vergi idaresince herhangi bir işlem yapılmaz, vergi idaresinin haciz işlemlerine devam edebilmesi için kararın kesinleşmesini beklemesi gerekir (Karavelioğlu, 1997:723).

## **1.5. Kanun Yolu Kavramı**

### **1.5.1. Kanun Yolunun Tanımı**

Kanun yolu kavramı birincisi geniş anlamda ikinci dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir.

Geniş anlamda kanun yolu, yanlış olan ya da yanlış olduğu düşünülen bütün yargısal kararların (nihai olsun ara karar olsun) bir daha gözden geçirilmesini sağlayan her türlü yoldur. Bu gözden geçirme genel olarak üst mahkemelerde yapılmakla beraber ilk



derece mahkemelerinde de yapılabilir. Nihai kararlar dışında, ara kararlarına karşı yapılan itirazlar da bu anlamda birer kanun yoludur. Bu anlamda, temyiz, itiraz, karar düzeltme, yargılamanın yenilenmesi, açıklama (tavzih), yanlışlıkların düzeltilmesi de birer kanun yoludur. Geniş anlamda kanun yoluna, “hukuki çareler” denmesi gerektiği, kanun yolu ifadesinin sadece dar anlamda, hatta olağan kanun yolu için kullanılması gerektiğini ifade eden yazarlar da bulunmaktadır (Buyuran, 2008:17).

Dar anlamda kanun yolu ise ilk derece mahkemelerinin sadece nihai kararlarının bir daha gözden geçirilmesini ifade etmektedir. Hukukumuzda kanun yolu dendiğinde daha çok mahkemeler tarafından verilmiş nihai kararların bir daha gözden geçirilmesi anlaşılmaktadır (Çağlayan, 2002:19).

Kanun yolu kavramı, davanın tarafına kendi aleyhine olduğunu düşündüğü ve henüz kesinleşmemiş bir ilk derece mahkemesi kararının üst derece mahkemesinde incelenmesini talep etme hakkını veren bir hukuki durumu ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile kanun yoluna başvurma, bir yargı düzeninin en üst mahkemesine ilk derece mahkemesinde verilen kararın usule ve hukuka uygun olmadığına denetlenmesi için başvurmak demektir. Kanun yolu davanın taraflarına tanınan bir hukuki imkandır. Yanlış olduğu düşünülen ilk derece mahkemesi kararlarının üst mahkemede tekrar incelenmesini sağlar (Çağlayan, 2002:19).

Davanın tarafları genellikle mahkeme kararlarını kendi görüşleri, kanaatleri veya çıkarları doğrultusunda değerlendirmek eğilimindedirler. Bu nedenle mahkeme kararının her bakımdan doğru ve yerinde olsa, şüphe ile karşılanabilmesini ve bütün taraflarca tatmin edici bulunmayışını olağan karşılamak gerekir (Karakoç, 1995:229).

Bütün bunların yanında bazen de mahkeme çeşitli sebeplerle mevzuata, usule ve hukuka aykırı kararlar verebilir. Delillerin takdirinde, kanun ve hukuk kurallarının yorumunda ve uygulanmasında yanılmış veya hata yapmış olabilir.

Yargısal kararı veren, o kararı kendiliğinden bozamaz, değiştiremez, geri alamaz ve yeni bir karar veremez. Hatalı yargısal kararın düzeltilebilmesi, yine kural olarak bir üst merci tarafından alınacak kararlarla mümkündür. Ancak üst merci de yargısal kararları kendiliğinden inceleyemez, mutlaka davanın taraflarının başvurusunun olması gerekir. İşte bu yüzden hukuk ve ceza yargılamasında olduğu gibi idari yargılama usulünde de;

her ne sebeple olursa olsun, yapılmış usulsüzlüklerin, yanlışların, hataların düzeltilmesi, hukuk kurallarına uygunluğunun sağlanması amacıyla mahkeme kararlarının bir üst mahkemede incelenebilmesi için taraflara çeşitli hukuki başvuru yolları tanınmıştır. Bu yollar doktrinde ve pozitif hukukta genel olarak "kanun yolları" diye adlandırılır (Odyakmaz, 1993:5-6).

Yargı organlarının vermiş olduğu kararların hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği tek yer kanun yollarıdır. Ancak bu da sınırsız olarak kullanılamamaktadır. Yasal mevzuat çerçevesinde öngörülen süreler içerisinde bu yola başvurmak gerekir. Süresi geçirildikten sonra karar kesinleşmiş olur. Bu nedenle de kesinleşen bir kararın hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kanun yoluna başvuru yapılamaz.

Kural olarak mahkemelerin verdikleri nihai kararlara karşı kanun yoluna gidilebilir. Nihai kararlar, yargılamayı sona erdiren ve hâkimin davadan elini çekmesi sonucunu doğuran kararlardır (Kuru ve diğ. 2001:538).

### **1.5.2. Kanun Yollarının Amacı**

Kanun yolu incelemesinin varlık nedeni ilk olarak, ilk derece mahkemesinin somut olayda hukuka uygun bir şekilde adil bir karar verip vermediğinin denetlenmesidir. İkinci olarak, hukuk kurallarının uygulanmasında birliğin sağlanması ve hukukun oluşturulmasına katkıda bulunulmasıdır. Bunlardan birincisi daha çok tarafların menfaatine hizmet ederken, diğeri kamu yararını gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Bu iki amaçtan hangisine öncelik verileceği konusunda farklı görüşler bulunmakla beraber idari yargı düzeninde istinaf mahkemelerinin olmayışı ve İYUK 51.maddede düzenlenen kanun yararına bozma müessesesi dikkate alındığında temyiz yeri olarak Danıştay'ın her iki amacı birlikte gerçekleştirmek durumunda olduğunu söyleyebiliriz. Hem hukukun uygulanmasında birliğin sağlanması, hem de somut olayda hukuka uygun karar verilmiş olup olmadığının denetlenmesi söz konusudur (Çağlayan, 2002:20-21). Kanun yolu incelemesine başvurmanın diğeri bir amacı da, henüz kesinleşmemiş olan ilk derece mahkemesi kararının kesin hüküm haline getirilmesini inceleme sonrasına kadar durdurmaktır. Başka bir deyişle, kanun yoluna başvurma hükmün kesinleşmesini engellemektedir (Karakoç, 1995:230).

## **1.6. Kanun Yollarının Çeşitleri**

Kanun yolları genel olarak iki grupta toplanmaktadır. Bunlar olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yollarıdır.

### **1.6.1. Olağan Kanun Yolları**

Yargı organlarınca verilen nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yoluna olağan kanun yolu denilmektedir. Diğer bir ifade ile olağan kanun yoluna başvurulması halinde kanun yolu başvurusu kesinleşmeden ilk derece mahkemesi tarafından verilen nihai karar kesinleşmez. Bu yolla ilk derece mahkemesince verilen kararın kesinleşmeden önce üst derece mahkemesinin denetiminden geçerek hukuka uygun olup olmadığı incelenmektedir. Bugünkü hukuk sistemimizde, ceza yargılama usulünü, medeni yargılama usulünü, idari yargılama usulünü incelediğimizde olağan kanun yollarını temyiz, itiraz, karar düzeltme ve istinaf olarak sayabiliriz.

### **1.6.2. Olağanüstü Kanun Yolları**

Kesinleşmiş hükümlere karşı tanınan başvuru yoluna ise olağanüstü kanun yolu denilmektedir. Burada hükmün kesinleşmiş olmasından kasıt; olağan kanun yollarına gidilmiş ve üst dereceli yargı yerince hukuki durum hakkında bir karar verilmiş olması yani olağan kanun yollarının tüketilmiş olması veya yasal süresi içerisinde olağan kanun yoluna başvurulmaması nedeniyle nihai kararın kesinleşmiş olmasıdır. Hükmün kesinleşmesinden sonra aynı dava konusu ile ilgili olarak aynı sebeplere dayanarak ve aynı taraflar arasında yeni bir dava açılmaz. Dava açılrsa da bu dava yargı yerince incelenmez. Fakat, bazı ağır usul hatalarının varlığı sebebiyle kararın kaldırılması veya değiştirilmesi zorunluluğu ortaya çıktığı için olağanüstü kanun yolları müessesesi tesis edilmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanununda yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz müesseseleri olağanüstü kanun yolu olarak benimsenmiştir.

## **1.7. Vergi Yargılamasında Kanun Yolları Bakımından Yabancı Ülke Uygulamaları**

### **1.7.1. İngiliz Vergi Yargısında Kanun Yolları**

Eşitlik ve verimlilik ilkelerine göre vergilemenin yapıldığı İngiltere’de, vergi yargısı halkın vergi kanunlarına oldukça saygılı olmaları nedeniyle, Avrupa’nın diğer ülkeleri kadar kapsamlı değildir (Aliefendioğlu, 1979:46).

Bununla birlikte, İngiliz vergi yargısında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının mali teşkilat içinde çözümlenmesi yani uzlaşmaya gidilmesi esastır. Bu konuda büyük yetkiye sahip olan Maliye Bakanlığı kesinleşmiş bir vergi cezasını kısmen veya tamamen kaldırabilmektedir. Bu nedenle, uygulamada vergi yargısına intikal eden uyuşmazlık sayısı oldukça azdır (Bilgin, 1992:36).

İngiliz vergi yargısında, itiraz komisyonlarının kararlarına karşı itirazların yapıldığı istinaf mercii, İngiltere ve Galler’de "Yüksek Mahkeme-High Court", İskoçya’da "Court of Session", Kuzey İrlanda’da ise, "County Court " dur (Bilgin, 1992:37).

Bu mahkemelerce verilen kararlar 21 gün içinde "Yüksek İtiraz Mahkemesi-Court of Appeal"da temyiz edilebilir. Ancak, uygulamada mali uyuşmazlıklar bu aşamada son bulmakla birlikte bazı kararlara karşı, "Lordlar Kamarası"na başvurulabilmektedir (Bilgin, 1992:37).

### **1.7.2. Alman Vergi Yargısında Kanun Yolları**

Alman vergi yargı sistemi idari yargı sistemi ve adli yargı sisteminden bağımsız olarak örgütlenmiştir. Vergi uyuşmazlıkları bağımsız vergi yargısı organlarınca çözümlenmektedir.

Almanya’da vergi uyuşmazlığının öncelikle barışçıl yollarla çözümü esastır. Hatta yargı yoluna başvurmadan önce yükümlü, idari yolu denemek zorundadır. Bu usulün bir istisnası vardır. Matraha ilişkin uyuşmazlıklarda vergi dairesinin onaylaması şartıyla yükümlünün uzlaşmayı denemeksizin doğrudan vergi mahkemesine başvurmasıdır (Kızılot, 1991:3662).

Alman vergi yargısı, ilk dereceyi oluşturan mali mahkemeler ve uyuşmazlıklara bir temyiz organı olarak bakan Federal Mali Mahkemeden oluşmaktadır. Ancak, kamu cezasını gerektiren uyuşmazlıklar ise adli yargı içinde ceza mahkemelerince çözümlenmektedir (Bilgin, 1992:36).

Mükelleflere belli bir parasal miktarı aşan uyuşmazlıklarda mali mahkemelerce verilen kararlara karşı Federal Mali Mahkemede temyiz yoluna başvurma hakkı tanınmıştır.

### **1.7.3. Fransız Vergi Yargısında Kanun Yolları**

Türk vergi yargı sisteminin kaynağını oluşturan Fransız idari yargı sistemi, vergi uyuşmazlıklarının çözümünü 1982 öncesi Türk vergi yargı sistemine benzer bir şekilde düzenlemiştir. Bu sisteme göre vasıtasız vergiler ile muamele vergisinden doğan uyuşmazlıklar idari yargı kolu içinde, vasıtalı vergiler ve harçlar ile gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıklar adli yargı kolu içinde çözümlenmektedir. Fakat burada önemle üzerinde durulması gereken nokta vergi uyuşmazlıklarının vergi yükümlüleri ile vergi daireleri arasında dava konusu olmadan önce idari yollarla çözümlenmeye çalışılmasıdır (Bilgin, 1992:33).

Fransız idari yargı sistemi Danıştay, idari istinaf mahkemeleri ve idare mahkemeleri olmak üzere üç dereceden oluşmaktadır. İdari yargı sistemi içerisinde ayrıca bağımsız vergi mahkemeleri kurulmamıştır.

Vergi uyuşmazlıkları, idari mahkemelerce hem maddi, hem de hukuki yönden incelenmektedir. İdari mahkemelerce verilen kararlar ise, istinaf mahkemesine konu edilir. İstinaf mahkemesi kararlarına karşı hukuka aykırılık iddiası ile Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir (Bilgin, 1992:34).

Adli yargının görev alanına giren uyuşmazlıklardan gümrük vergilerine ilişkin olanlar, sulh mahkemelerince, diğerleri ise hukuk mahkemelerince çözümlenir (Kızılot, 1991:3661). Bu mahkemeler tarafından verilen kararlara karşı temyiz mahkemelerinde temyiz davası açılır. Uyuşmazlık kamu cezasını gerektiriyorsa ceza mahkemesinde çözümlenir. Bu kararlara karşı öncelikli olarak istinaf mahkemesine daha sonra ise temyiz yoluna başvurulur.

## **BÖLÜM 2: TÜRK VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARI**

### **1. Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları**

İdari Yargı Kolu içerisinde yer alan bugünkü vergi yargısı sistemimiz, ilk kurulduğu tarihte uyuşmazlığın kaynağına göre genel olarak iki dereceli, özel olarak da tek dereceli iken, 2575 sayılı Danıştay Kanunu ve 2576 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile tek dereceli yargı sistemi olma özelliğini yitirmiş, tamamen iki dereceli hale gelmiştir. Bu kanunların öngördüğü biçimde örgütlenmede, ilk derecede, maddi uyuşmazlığı çözümlenmeye görevli vergi mahkemeleri (2575 sayılı yasanın 24.maddesinde sayılı davalarda Danıştay vergi dava daireleri); üst derecede ise alt derece yargı yerinin yani vergi mahkemesinin oluşumuna göre itiraz veya temyiz mercii bulunmaktadır (Candan, 2006:915).

Diğer bir ifade ile 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun kabulü ile iki dereceli vergi yargı teşkilatı oluşturulmuştur. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile de vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümüne ilişkin usul hükümleri düzenlenmiştir (Çetintemel, 1988:68,69).

Türk vergi yargısında kanun yolları, olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olarak ikiye ayrılmaktadır. İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri veya duruma göre Danıştay vergi dava dairesince verilen ve kesinleşmemiş olan nihai kararların kesinleşmesine engel teşkil eden kanun yollarına olağan kanun yolları denilmektedir. Kesinleşmiş olan nihai kararlara karşı başvuru kanun yolu ise olağanüstü kanun yolu denilmektedir. Bu bağlamda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45.maddesinde düzenlenen itiraz müessesesi, 46.maddesi ile takip eden maddelerde düzenlenen temyiz müessesesi, 54.maddesinde düzenlenen karar düzeltme müessesesi olağan kanun yollarını oluşturmaktadır. Öte yandan, yine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51.maddesinde yer bulan kanun yararına bozma müessesesi ile 53.maddesinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi müessesesi olağanüstü kanun yollarını teşkil etmektedir.

## **2. Olağan Kanun Yolları**

Yukarıda da değinildiği üzere, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda itiraz, temyiz, karar düzeltme olağan kanun yolu olarak düzenlenmiştir.

### **2.1. İtiraz**

#### **2.1.1. Genel Olarak İtiraz ve Hukuki Niteliği**

Olağan kanun yollarından birisi olan itiraz 2577 sayılı idari yargılama usulü kanunun “kararlara karşı başvuru yolu başlıklı” üçüncü bölümünde yer alan ve “itiraz” başlığını taşıyan 45. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir;

- İdare ve vergi mahkemelerinin;

a) İlk ve orta öğretim öğrencilerinin sınıf geçmelerine ve notlarının tespitine ilişkin işlemlerden,

b) Valilik, kaymakamlık ve yerel yönetimler ile bakanlıkların ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının taşra teşkilatındaki yetkili organları tarafından kamu görevlileri hakkında tesis edilen geçici görevlendirme, görevden uzaklaştırma, yolluk, lojman ve izinlerine ilişkin idari işlemlerden,

c) 3091 sayılı Taşınmaz Mal Zilyedliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından,

d) 2022 sayılı 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun ile 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu gereğince kamu kurum ve kuruluşları tarafından sosyal yardım amacıyla bağlanan aylık ve yapılan sosyal yardımlarla ilgili uygulamalardan,

e) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca verilen işyeri kapatma cezalarından, Kaynaklanan uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hakimle verilen nihai kararlara, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemelerin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.

- İdare ve vergi mahkemelerinin yukarıdaki fıkra uyarınca verdikleri nihai kararlara karşı itiraz süresi, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür.

- İtiraz, temyizın şekil ve usullerine tabidir.

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

- Bölge idare mahkemesinin kararları kesindir; temyiz yoluna başvurulamaz.

- İtiraza konu edilen kararı veren ya da karara katılan hakim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.

Yukarıda yer verilen kanun metninden de anlaşılacağı üzere itiraz davanın taraflarına, tek hakimle verilen vergi mahkemesi kararları ile heyet halinde verilmiş olsa da bazı özel yasalardan kaynaklanan uyuşmazlıklar hakkında verilen idare ve vergi mahkemesi kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, kararı veren ilk derece mahkemesinin bulunduğu yerdeki bölge idare mahkemesine başvurma hakkı tanımaktadır.

İtiraz müessesesinin hukuki niteliği doktrinde tartışma konusudur. İtirazın istinaf yolu olduğunu savunanların yanında, bir temyiz yolu olduğunu savunanlarda bulunmaktadır.

İtiraz hukuki yapı olarak, verilen kararın hem olay hem de hukuki açıdan denetlenmesi bakımından istinaf kanun yoluna, kesinliği ve üst yargı merciine başvurulmaması yönünden de temyiz kanun yoluna benzemektedir (Gözübüyük ve Dinçer, 2001:874).

Ancak, itirazın istinaf veya temyize benzer yanları bulunsa da aslında ne bir istinaf yolu nede bir temyiz yoludur. İdari yargılama usulünde itiraz üzerine verilen kararlar kesin olduğu halde, istinaf üzerine verilen onama kararı veya davanın tekrar görülerek yapılan inceleme üzerine verilen yeni karar kesin değildir. Çünkü hukuki yönden de olsa temyiz edilebilir. İtiraz müessesesi incelemeyi yapan mercie dava hakkında



yeniden delil toplayarak inceleme yapma yetkisi vermesi bakımından da temyiz yolundan ayrılmaktadır (Çatal, 2002).

Bölge idare mahkemesi, itiraz edilen ilk derece mahkemesi kararını hukuka aykırı bulduğu takdirde bozmaktadır. Ancak, dosyanın yeniden karara bağlanması amacıyla ilk derece mahkemesine dosyayı geri gönderememektedir. Bu aşamada gerekli inceleme, araştırma ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında bir karar vermektedir. Bu kararlar yukarıda değinildiği üzere kesin olup, Danıştay nezdinde temyiz yoluna gidilememektedir.

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 19/09/2006 tarih ve E: 2006/2885, K: 2006/2414 sayılı kararında; "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45'inci maddesinin 5'inci fıkrasında, bölge idare mahkemesi kararlarının kesin olduğu ve bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hukuki durum karşısında; Van Vergi Mahkemesinin tek hakimle verdiği karara karşı yapılan itiraz başvurusunun reddine dair Van Bölge İdare Mahkemesinin kararının bozulması istemiyle, Danıştay Başkanlığına hitaben yazılan dilekçeyle yapılan temyiz başvurusunun incelenme olanağı bulunmamaktadır. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin incelenmeksizin reddine..." karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Kanun yolları arasında itiraza yer verilmesinin nedenlerinden biri, 1982 sonrası iki dereceli hale gelen idari yargı sisteminde ilk derece mahkemelerince (idare ve vergi mahkemelerince) verilen kararların tamamının temyiz yoluyla Danıştay'a gitmesini ve Danıştay'ın büyük bir iş yükü altında kalmasını engellemektir. Bu yolla Danıştay'ın içtihat mahkemesi, inceleme ve danışma mercii olma işlevini yerine getirmesi amaçlanmıştır.

### **2.1.2. İtiraz Yoluna Başvurulabilecek Kararlar ve Şartları**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45.maddesinde, tek hakimle verilen vergi mahkemesi kararları ile heyet halinde verilmiş olsa da bazı özel yasalardan kaynaklanan uyuşmazlıklar hakkında verilen idare ve vergi mahkemesi kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, kararı veren ilk derece mahkemesinin bulunduğu yerdeki bölge idare mahkemesine başvurma hakkı (yani itiraz yoluna gitme hakkı) tanınmaktadır. İlk derece mahkemesince verilen tüm

kararlara karşı itiraz yolu öngörülmemektedir. Kanun yolu olarak itiraz yoluna başvurulabilmesi için en önemli koşul, hakkında itiraz yoluna gidilen ilk derece mahkemesi kararının kesin yani nihai karar niteliğinde olmasıdır.

Mahkemelerin vermiş oldukları kararları ara karar ve nihai karar olarak ikiye ayırabiliriz. Ara kararlar yargılamayı sona erdirmeyen ve onu yürütmeye, ilerletmeye yarayan kararlardır. Hakim ara karar ile davadan elini çekmez (Kuru ve diğ., 2001:537). Dava konusu uyuşmazlığı neticelendirmeye kaynak teşkil edebilecek mahiyette olan bilgi veya belgelerin taraflardan yada ilgili makamlardan istenmesine yönelik kararlar ile keşif veya bilirkişi incelemesi yaptırılmasına dair kararlar veya bir tedbir olarak yürütmenin durdurulmasına yönelik verilen kararları ara karara örnek olarak verebiliriz. Ara kararları ancak esas yani nihai kararlarla birlikte itiraz yada temyiz konusu yapılabilir. Ara kararı verilmesi ile hakim dosyadan eline çekmez. Ara karar cevabı geldikten sonra hakim yargılamaya kaldığı yerden devam etmek zorundadır.

Ancak, nihai kararda durum böyle değildir. Nihai karar davayı sona erdiren karardır. Yargılamanın sonunda verilen ve davaya bakan yargı yerinin işten el çekmesi sonucunu doğuran kararlar "nihai karar" olarak adlandırılırlar (Yenice ve Esin, 1983:721). Mahkeme veya hakim nihai karardan dönemez, yani kararı geri alamaz. Oysa ara kararlarında, taraflardan biri lehine usulü bir kazanılmış hak doğmamışsa, dönülebilir. Nihai kararlar üst mahkemelerce bozulmadıkça, hakim veya mahkeme, davaya tekrar el koyamaz. Davanın kabulü veya davanın görev, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması, süre aşımı ve sübut bulmaması nedenleriyle reddi hakkındaki kararlar nihai kararlardır (Odyakmaz, 1993:42).

Öte yandan, 2577 sayılı yasanın 45.maddesi dışında bazı özel yasalarda da itiraz yolu öngörülmüştür. Örneğin; 4483 sayılı Memurlar Ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun uyarınca alınan bir takım kararlara karşı da bölge idare mahkemesine itiraz yolu bulunmaktadır. Bu kararlar anılan yasa uyarınca tesis edilen soruşturma izni verilmesine veya verilmemesine ilişkin kararlardır. Bu kararlara karşı ilgililer Soruşturma izni verilmesine ilişkin karara karşı hakkında inceleme yapılan memur veya diğer kamu görevlisi; soruşturma izni verilmemesine ilişkin karara karşı ise Cumhuriyet başsavcılığı veya şikayetçi itiraz yoluna gidebilir. İtiraz süresi, yetkili

merciin kararının tebliğinden itibaren on gündür. Söz konusu itirazlar bölge idare mahkemesince 3 ay içinde incelenir ve karara bağlanır. Verilen kararlar kesindir.

Vergi mahkemesinin kurul halinde inceleyerek karar vermesi gereken bir davaya tek hakim tarafından karar verilmesi durumunda, söz konusu karara karşı bölge idare mahkemesine itiraz edilmelidir. Kurul halinde karar verilmesi gerektiğinden bahisle söz konusu karara karşı Danıştay'a temyiz yoluna gidilemez.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 21/09/1984 tarihli, E: 1984/1514, K: 1984/2758 sayılı kararında; "...Olayımızda da Vergi Mahkemesinin tek hakimli olarak verdiği nihai bir karar söz konusu olduğuna ve bu karara karşı da itiraz yoluna gidildiğine göre, uyuşmazlığın niteliği itibariyle tek hakimle çözümlenecek davaların olmadığı gerekçesiyle itiraz isteminin karara bağlanması gerekirken bu istemin temyiz başvurusu olduğu yolundaki ... Bölge İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir..." şeklinde karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **2.1.3. İtirazda Görevli Yargı Yeri**

2576 sayılı yasa uyarınca kurulan Bölge idare mahkemelerinin görevleri aynı Kanunun 8. maddesinde maddeler halinde sayılmıştır; Bölge İdare mahkemeleri; Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından 7. madde hükümleri uyarınca verilen kararları itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlar. Buradan çıkan sonuca göre, itiraz müessesesinde görevli yargı yeri yani ilk derece mahkemesinin nihai kararlarını usule ve hukuka uygun olup olmadığını değerlendiren merci bölge idare mahkemesidir. Bunun yanında, diğer kanunlarla verilen görevleri de yerine getirir.

Bölge idare mahkemeleri ayrıca yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını da kesin olarak karara bağlar. Yargı çevresinin genişliği nedeniyle bölge idare mahkemesi adını almasına karşın, idare ve vergi mahkemelerinin de aynı şekilde yargı çevresi genişliği esasına göre kurulduğu dikkate alındığında, bu mahkemelere "Üst İdare Mahkemesi" adının verilmesinin daha uygun olacağı savunulmaktadır (Hondu, 1986:103).

Vergi mahkemesinin bir üyesi tarafından diğeri bir ifade ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı itiraz yoluna başvurulacak yargı merciinin bölge idare mahkemesi olduğu açıktır. Ancak, her hangi bir sebepten (kanun yolunu bilmeme, hata v.b. durumlardan) dolayı Danıştay'a başvurulması halinde, Danıştay tarafından dosyanın esasına girilmeden, usulü olarak dosya incelenir ve görevsizlik kararı verilerek dosya yetkili ve görevli bölge idare mahkemesine gönderilir.

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 21/02/1984 günlü, E: 1984/103 K: 1984/600 sayılı kararında; "...Danıştay'ca temyizen incelenmesi mümkün bulunmayıp mezkur karara karşı 2577 sayılı Kanunun 45.maddesi hükmü uyarınca aynı yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesine itiraz edilebileceği cihetle Vergi Mahkemesinin tek hakimli olarak verdiği kararının temyizen incelenmesi istemiyle verilen dilekçe üzerine sözü edilen mahkeme tarafından tekemmül ettirilerek Danıştay'a gönderilen dosyanın karara bağlanması Danıştay'ın görevi dışında bulunduğundan temyiz isteğinin görev yönünden reddine ve 2577 sayılı Kanunun 15.maddesinin (a) bendi hükmü uyarınca dosyanın bu kararı itirazın incelemeye yetkili bulunan Bölge İdare Mahkemesine tevdiine..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

#### **2.1.4. İtiraz Başvurusunda Bulunabilecekler**

Vergi mahkemesi kararlarının bölge idare mahkemesince incelenebilmesi için itiraz yoluna başvurulması gerekir. Nihai karara karşı itiraz yoluna başvurulmamış ise bölge idare mahkemesi dosya üzerinde kendiliğinden her hangi bir inceleme yapması söz konusu değildir. Vergi davalarında genellikle özel veya tüzel kişiler davacı konumunda, idare ise davalı konumundadır. Ancak bazı vergi uyuşmazlıklarında idarede (örneğin defterdarlık) davacı konumunda bulunabilmektedir. Buna örnek olarak defterdarlık tarafından götürü matrah takdirine karşı ticaret ve sanayi odalarına, belediyelere veya meslek teşekkülleri aleyhine açılan davaları gösterebiliriz.

İtiraz başvurusuna davayı kısmen veya tamamen kaybeden taraf başvurmuştur. Karşı taraf ise davayı kazanan taraftır, kazanan taraf lehine olan kararın bozulmasını isteyemez (Candan, 2006:926). Kararı kendisi bakımından uygun bulmayan davacı veya varsa vekili, kanuni temsilcisi yada yine kararı kendisi bakımından uygun

bulmayan idare itiraz talebinde bulunabilir. Karara tek bir taraf itiraz edebileceği gibi her iki tarafta itirazda bulunabilir (Karakoç, 1995:276).

İtirazda bulunabilmek için itirazda bulunan kişinin kararın bozulmasında menfaati olması gerekir. İtiraz başvurusuna ancak davanın tarafları gidebilir. Davanın asıl tarafı yani davacı veya davalı olmayan sadece taraflar yanında davaya katılan müdahilin tek başına itiraz başvurusunda bulunma hakkı yoktur. Böyle bir durum söz konusu olduğu zaman bölge idare mahkemesi başvuruyu incelenmeksizin reddetmektedir.

### **2.1.5. İtirazın Süresi**

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri nihai kararlara karşı itiraz süresi, söz konusu nihai kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz gündür. Yasal olarak belirlenen bu süre içerisinde davanın tarafları her hangi bir itiraz başvurusunda bulunmazlar ise karar kesinleşmiş olur. Taraflardan biri süresi içerisinde itirazda bulunmuş, ancak diğer tarafta itiraz süresini kaçırmış yani otuz günlük süreyi geçirmiş olsa dahi süresi içerisinde itiraz eden tarafa ait itiraz dilekçesinin mahkeme tarafından kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde yeniden itiraz etme hakkı doğmaktadır.

Bu anlatılanlar dışında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 48.maddesinde özel başvuru süreleri öngörülmüştür. Bunlar;

- İtiraz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme tarafından verilen onbeş günlük süre içerisinde tamamlanmaması üzerine karara itiraz edilmemiş sayılmasına yönelik karar,
- İtiraz başvurusunun kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde kararı veren mahkeme tarafında itiraz isteminin reddine ilişkin verilen karar,
- İtiraz dilekçesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 3.maddesine aykırı olarak düzenlenmiş olması ve mahkemece verilen 15 günlük sürede eksikliklerin giderilmemiş olması nedeniyle verilen itiraz isteminde bulunulmamış sayılmasına dair karardır.

Bu kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde itiraz yoluna başvurulabilir.

İtiraz süresinin başlangıcı itiraza konu edilecek vergi mahkemesi kararının taraflara tebliğini izleyen günden itibaren başlar. Başvuru süreleri adli ara vermeye veya tatil gününe rastlarsa itiraz süresi tatilin bitimine kadar ya da adli ara vermenin bitiminden itibaren yedi gün daha uzamış olur. Bunlar dışında itiraz süresinin uzaması söz konusu değildir. Örneğin, mücbir sebep yada hastalık halinde itiraz süresi kesinlikle uzamaz (Candan, 2006:935).

### **2.1.6. İtirazın Şekli ve Usulü**

İdari Yargılama Usulü Kanununda itiraz başvurusunun şekline ve usulüne ilişkin ayrı bir tanımlama yapılmamıştır. İ.Y.U.K.'un 45.maddesinin 3.bendinde; itiraz başvurusunun temyizlik şekil ve usulüne tabi olduğu kurala bağlanmıştır. İtiraz başvuruları kararı veren ilk derece mahkemesinin bulunduğu yerin yargı çevresi açısından bağlı bulunduğu yetkili bölge idare mahkemelerine hitaben yazılmış ve itirazda bulunan tarafça veya temsile yetkili kişilerce imzalanmış olan itiraz dilekçeleriyle yapılmaktadır.

#### **2.1.6.1. İtiraz Dilekçesi**

Yukarıda da vurguladığımız gibi öncelikli olarak itiraz dilekçeleri yetkili bölge idare mahkemesine hitaben yazılmış olmalıdır. Bunun yanında şekil bakımından itiraz dilekçelerinin 2577 sayılı yasanın 3.maddesinde belirtilen hususlara uygun olması gerekir. Bu madde uyarınca itiraz dilekçelerinde;

- a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,

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

Öte yandan, itiraz konusu mahkeme kararının tarihi, esas ve karar numarasının da itiraz dilekçesinde yazılı olması gerekmektedir. İtiraz dilekçesine mahkeme kararı ve itiraz nedenlerine ilişkin bilgi ve belgelerin asılları veya örnekleri eklenmelidir. İtiraz dilekçeleri ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf (yani davalı veya davacı taraf) sayısından bir fazla olacak şekilde nihai kararı veren mahkemeye sunulmalıdır.

Zira fazladan sunulan itiraz dilekçeleri karşı tarafa tebliğ edilmekte olup, karşı tarafın savunması alındıktan sonra dosya tekemmül ettirilmekte ve itiraz dilekçesi ile bu dilekçeye karşı verilen savunma dilekçesi ve nihai kararlar birlikte dava dosyası yetkili bölge idare mahkemesine gönderilmektedir (Özbalcı, 2008).

İtiraz dilekçelerinin İ.Y.U.K 3.madde esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir, ancak, bu madde hükmüne göre düzenlenmemiş ise eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren mahkemece itirazda bulunan tarafa tebliğ olunur. Verilen bu süre zarfında eksiklikler tamamlanmazsa mahkemece itiraz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir.

Öte yandan, itiraz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren mahkeme tarafından verilecek onbeş günlük süre içerisinde parasal eksikliğin tamamlanması, tamamlanmaması halinde itiraz isteminden vazgeçilmiş sayılacağı hususu itiraz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme itirazda bulunulmamış sayılmasına karar verir.

İtiraz isteminde bulunulmamış sayılmasına yönelik olarak verilen kararlara karşı da ilgilisi tarafından 7 gün içerisinde itiraz yoluna başvurulabilir.

#### **2.1.6.2. İtiraz Dilekçesinin Verileceği Yerler**

İtiraz dilekçeleri bölge idare mahkemesine gönderilmek üzere, itiraza konu olan kararı veren mahkeme başkanlığına veya kararı veren mahkemeye gönderilmek üzere idare

veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemelerinin bulunmadığı yerlerde asliye hukuk hakimliklerine ve yabancı memleketlerde Türk Konsolosluklarına verilebilir (Karakoç, 1995:280).

Daha önce itirazın, temyizın şekil ve usulüne tabi olduğunu belirtmiştik. Bu bağlamda itiraz dilekçesinin verilebileceği yerler İ.Y.U.K.'un 48/3.maddesinde sayıldığı için ve sayılan yerler içerisinde bölge idare mahkemesinin bulunmaması nedeniyle, itiraz dilekçesinin doğrudan doğruya itirazı inceleyecek olan bölge idare mahkemesine verilemeyeceği sonucuna varabiliriz.

Bir başka üzerinde durulması gereken husus ise, itiraz dilekçesinin idare ve vergi mahkemesinin bulunduğu yerlerde veya bu mahkemelerin yetki alanına giren yerlerdeki asliye hukuk mahkemelerine verilemeyeceğidir. Verilmesi durumunda ise itiraz süresi durmamakta devam etmekte olup, itiraz tarihi olarak itiraz dilekçesinin asliye hukuk mahkemesi hâkimliğine verildiği tarih değil de kararı vermiş olan ve kararına karşı itirazda bulunulan vergi mahkemesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınmaktadır. Tabii ki burada itirazın süre yönünden kaçırılmış olması durumu söz konusu olabilmektedir.

Bununla birlikte itiraz dilekçesi posta yolu ile mahkemeye gönderilmiş ise, yine yukarıda değindiğimiz gibi itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih ve postada geçen süreler dikkate alınmamakta olup, itiraz tarihi olarak itiraz dilekçesinin postaya verildiği tarih değil de kararına karşı itirazda bulunulan vergi mahkemesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınmaktadır.

### **2.1.7. İtirazın Nedenleri**

İdari Yargılama Usulü Kanununda itiraz başvurusunun şekline ve usulüne ilişkin ayrı bir tanımlama yapılmamıştır. İ.Y.U.K.'un 45.maddesinin 3.bendinde; itiraz başvurusunun temyizın şekil ve usulüne tabi olduğu kurala bağlanmıştır. İ.Y.U.K.'un 49.maddesinin 1.fıkrasında yazılı olan temyiz nedenlerini aynı zamanda itiraz nedenleri olarak sayabiliriz. Buradan yola çıkarak itiraz nedenlerini;

- Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- Hukuka aykırı karar verilmesi,



- Usul hükümlerine uyulmamış olunması,

olarak sıralayabiliriz.

Ayrıca, olayların değerlendirilmesinde ve delillerin takdir edilmesinde hata yapılmış olması veya soruşturmanın tam yapılmamış olması gibi maddi olaylara ve sübuta ilişkin konular da itirazda yer alabilmektedir (Karakoç, 1995:283).

### **2.1.8. İtirazın İncelenmesi**

İtiraz incelemesinde İ.Y.U.K. tarafından benimsenmiş olan yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. Daha önce itirazın, temyizden şekil ve usulüne tabi olduğunu söylemiştik. Vergi mahkemesi kararlarına karşı söz konusu karar aleyhine olan tarafın yada kararın bozulmasında menfaati olan tarafın (davacı veya davalı) itiraz başvurusu üzerine bölge idare mahkemesince öncelikli olarak bir ön inceleme yapılmaktadır. İtiraz dilekçeleri bölge idare mahkemesi başkanı veya görevlendireceği bölge idare mahkemesi üyesi tarafından İ.Y.U.K.'un 14.maddesinin 3.bendi uyarınca ilk incelemeye tabi tutulmaktadır. Söz konusu ilk incelemede itiraz dilekçesi sırasıyla; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, üçüncü maddede belirtilen şekle göre düzenlenip düzenlenmedikleri yönünden incelenir. Dosyanın doğru oluşturulup oluşturulmadığına yani tekemmül edip etmediğine de bakılır.

İdari yargıda dolayısı ile vergi yargılamasında geçerli olan resen araştırma ilkesi, itiraz başvurusu üzerine bölge idare mahkemesince inceleme yapılırken de uygulanmaktadır. Resen araştırma ilkesi gereğince bölge idare mahkemesi itiraz incelemesini yaparken taraflarca ileri sürülmüş olsun yada olmasın olayların aydınlatılması için gerekli olan her türlü delilleri kendiliğinden toplama yükümlülüğü vardır (Sancar, 1989).

Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında bölge idare mahkemesince bir karar verilir. Farklı bir durum söz konusu ise bölge idare mahkemesi resen araştırma ilkesi uyarınca gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen

kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı geri gönderir. Kararı bozularak geri gelen hakim dosyayı yeniden inceleyerek bir karar verir. Bölge idare mahkemesi kararları kesin olduğu için bu kararlara karşı her hangi bir ısrar yoluna gidemez.

Ancak, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı karar düzeltme ve yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilir (Odyakmaz, 1993:58). Tabii ki bu yollara mahkemenin yada hakimin isteğiyle değil tarafların talep etmesi halinde gidilmektedir.

İtiraz incelemesine katılamayacak yani ilk derece mahkemesinin itiraz yolu ile bölge idare mahkemesinde incelenmesinde bulunamayacak olan kişiler İdari Yargılama Usulü Kanununda sayılmıştır. İ.Y.U.K.'un 45.maddesinin 6.bendine göre; itiraza konu edilen kararı veren ya da karara katılan hakim, aynı davanın itiraz yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamamaktadır. Öte yandan, itiraz üzerine davaya bakmakta olan bölge idare mahkemesi başkan ve üyelerinin taraflarca reddi veya davaya bakmaktan çekinmeleri halinde bu istem, reddedilen veya çekinen başkan veya üyenin katılmadığı bölge idare mahkemesince incelenir ve karara bağlanır (Karavelioğlu, 1997:1008). İstem kabul edilir ise, ret edilen bölge idare mahkemesi üyesi veya başkanı incelemeye katılamaz. Bölge idare mahkemelerinde reddedilen başkan veya üye birden çok ise istem Danıştay'ca incelenir. Danıştay'ca ret istemleri yerinde görülürse işin esası hakkında Danıştay tarafından bir karar verilir.

İtiraz incelemesi sırasında duruşma yapılabilmesi için tarafların istemde bulunması ve bölge idare mahkemesince bu istemin yerinde görülerek duruşma yapılmasına karar verilmesi gerekmektedir (İ.Y.U.K. m.d. 17/2). Yani bölge idare mahkemesinin uygun görüşü olmadan taraflar istemde bulunsalar dahi itiraz incelemesi aşamasında duruşma yapılamamaktadır. Bununla beraber bölge idare mahkemesi tarafların istemi olmadan yani kendiliğinden de duruşma yapılmasına karar verebilir (Karaçay, 1991:98). Duruşmaya ilişkin esaslara çalışmanın birinci bölümünde detaylı olarak yer verilmiş olup, aynı esaslar bölge idare mahkemesince yapılan duruşmalar içinde geçerli olduğundan burada yeniden değinilmeyecektir.

### **2.1.9. İtiraz Üzerine Verilebilecek Kararlar**

İdari Yargılama Usulü Kanununun 45.maddesinde itiraz yoluna başvurulması halinde bölge idare mahkemesince yapılan inceleme sonrasında itiraz merciince verilebilecek kararlar sayılmıştır. Bu kararları üç başlık altında toplayabiliriz. Mahkeme kararının onanması, mahkeme kararının bölge idare mahkemesince bozulması ve yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın mahkemeye geri gönderilmesi, mahkeme kararının bozulması üzerine işin esası hakkında bölge idare mahkemesince bir karar verilmesi.

#### **2.1.9.1. İlk Derece Mahkemesi Kararının Onanması**

İlk derece mahkemesi olan vergi mahkemesince verilen karar usul hükümlerine ve hukuka uygun bulunur ise bölge idare mahkemesince onanır yani tarafların yapmış olduğu itiraz başvurusu reddedilmiş olur. Bu kararlar kesindir.

#### **2.1.9.2. İtiraz Merciiinin Kararı Bozması ve Dosyayı İlk Derece Mahkemesine Geri Göndermesi**

Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin ilk inceleme üzerine verdiği kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu durumda veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı vergi mahkemesine geri gönderir (İ.Y.U.K. m.d. 45/4). Vergi mahkemesinin İ.Y.U.K.'un 14.maddesi gereğince ilk inceleme üzerine aynı kanunun 15.maddesi uyarınca verdiği kararlar itiraz üzerine bölge idare mahkemesince bozulur ve dosya vergi mahkemesine geri gönderilir ise vergi mahkemesince bu bozma kararına karşı her hangi bir itirazda bulunulamaz. Çünkü bölge idare mahkemesinin bu konuda verdiği kararlar kesindir. Vergi mahkemesince bölge idare mahkemesi nezdinde ısrar edilmesi veya taraflarca bölge idare mahkemesinin kararının Danıştay nezdinde temyiz edilmesi düşünülemez. Kaldı ki, Danıştay Yedinci Dairesinin 22/05/2006 günlü, E: 2006/1640, K: 2006/1569 sayılı kararında; "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45'inci maddesinin 5'inci fıkrasında, bölge idare mahkemesi kararlarının kesin olduğu ve bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hukuki durum karşısında; İzmir Vergi Mahkemesinin tek hakimle verdiği kararı bozan İzmir Bölge İdare Mahkemesinin kararının bozulması istemiyle, Danıştay

Başkanlığına hitaben yazılan dilekçeyle yapılan temyiz başvurusunun incelenme olanağı bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin incelenmeksizin reddine...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Bölge idare mahkemesi tek hakimle vermiş olan vergi mahkemesi kararını incelerken tek hakimin görevi ve yetkisi dışındaki bir uyuşmazlığın çözümlendiğini fark ederse, bu durumda bölge idare mahkemesi bu kararı bozarak işin esası hakkında kendisi karar veremez. Çünkü, bu halde bölge idare mahkemesi de yetkisiz ve görevsizdir. Böyle bir kararlar önüne gelen dosyayı Danıştay’a da gönderemez. Nitekim tek hakimle verilen kararları incelemek Danıştay’ın görevi dışındadır. Bölge idare mahkemesinin bu durumda yapacağı en uygun hareket dava dosyasını ilgili vergi mahkemesine geri göndermek olacaktır.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin 21/09/1984 tarih ve E:1984/1514 K: 1984/2758 sayılı kararında da; “...Olayımızda da Vergi Mahkemesinin tek hakimli olarak verdiği nihai bir karar söz konusu olduğuna ve bu karara karşı da itiraz yoluna gidildiğine göre, uyuşmazlığın niteliği itibarıyla tek hakimle çözümlenecek davaların olmadığı gerekçesiyle itiraz isteminin karara bağlanması gerekirken bu istemin temyiz başvurusu olduğu yolundaki ... Bölge İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle itiraza konu kararın 2577 sayılı yasanın 45.maddesi uyarınca incelenerek bir karar verilmek üzere ... Bölge İdare Mahkemesi Başkanlığına gönderilmesi...” gerektiğine hükmedilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

İtiraz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkemeye gönderilir. Bu karar, dosyanın mahkemeye geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde ilgili vergi mahkemesince taraflara tebliğ edilir.

### **2.1.9.3. İtiraz Merciiinin Kararı Bozması ve İşin Esasın Hakkında Kendisinin Bir Karar Vermesi**

Bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesinin kararını hukuka ve usul hükümlerine aykırı bulduğu takdirde kararı bozar. Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeterli görürse veya itiraz

sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise bozduğu vergi mahkemesi kararına ilişkin olarak işin esası hakkında kendisi bir karar verir. Aksi halde gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak işin esası hakkında yeniden karar verir (İ.Y.U.K. m.d.45).

Bölge idare mahkemesinin itiraza konu kararı bozduktan sonra işin esası hakkında karar verebilmesi için, her şeyden önce, itiraza konu kararın ilk inceleme üzerine verilen kararlardan olmaması veya görevsiz olarak davaya bakan hakim tarafından verilmiş bulunmaması gerekmektedir. Yani, itiraza konu karar alt derece yargı yerince görevi içinde ve dava dosyasının tekemmülünden sonra davanın esası hakkında verilmiş olması gereklidir (Candan, 1995:709,710).

Son olarak bölge idare mahkemesinin vergi mahkemesi kararını bozduktan sonra dosyayı geri göndermeyip esastan karara bağlamasının en önemli amacının yargılamaya hız kazandırmak olduğunu da vurgulamak gerekir (Metin, 1992:56).

#### **2.1.10. İtirazdan Vazgeçme**

Mahkemece bir karar verilmeden daha doğrusu itiraz hakkı doğmadan itirazdan vazgeçilemez. Ancak karar verildikten sonra taraflar bu karara karşı itiraz hakkından vazgeçebilirler veya itiraz dilekçesini verdikten yani itiraz hakkını kullandıktan sonra itiraz, bölge idare mahkemesince karara bağlanıncaya kadar yine itirazlarından vazgeçebilirler. İtirazdan vazgeçme mahkeme başkanlığına verilen dilekçe ile olur. İtirazdan vazgeçen, kararın doğruluğunu kabul etmiş sayılır (Karakoç, 1995:294).

#### **2.1.11. İtirazın Hukuki Sonuçları**

İtiraz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkemeye gönderileceğini ve bu kararın, dosyanın mahkemeye geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde ilgili vergi mahkemesince taraflara tebliğ edileceğini daha önce belirtmiştik.

Bölge idare mahkemesi kararının vergi mahkemesince taraflara tebliğinden itibaren idare en geç otuz gün içerisinde işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Aksi bir durumda, kararı uygulamayan yani bölge idare mahkemesi kararının gereğini yerine getirmeyen idare veya kamu görevlisi aleyhine maddi ve

manevi tazminat davası açılabilir. Kararın yerine getirilmesinin gecikmesi nedeniyle idareden gecikme faizi talep edilebilir (Tezel, 1982:41).

Vergi davası idare aleyhine sonuçlanmış ise önceden tahsil edilmiş bulunan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile ceza ve zamlara ilişkin kararın ilgili idareye tebliği ile idarece yerine getirilmesine kadar geçen süre aralığında yükümlüye kanuni gecikme faizi ödenmesi gerekmektedir. Öte yandan, dava ihtiyati haciz veya haciz ile ilgili ise bölge idare mahkemesi kararı doğrultusunda işlem yapılmalıdır (Karakoç, 1995:295).

İdari Yargılama Usulü Kanununun “temyiz ve itiraz istemlerinde yürütmenin durdurulması” başlıklı 52.maddesinde, itiraz yoluna başvurulmuş olmasının, hakim veya mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmayaacağı belirtilmiştir. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına itiraz istemini incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Vergi mahkemesi veya hakim tarafından verilen davanın reddine ilişkin kararlara karşı itiraz yoluna başvurulması halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için İ.Y.U.K.’un 27. maddesinde öngörülen koşulun varlığına bağlıdır. Bu koşul şu şekildedir; idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olmasıdır. İki şartında birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek ve teminat karşılığında vergi mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasına bölge idare mahkemesince karar verebilirler. Ancak, idareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz.

Öte yandan, vergi mahkemesi tarafından verilen kararın bölge idare mahkemesince bozulması üzerine, vergi mahkemesi kararının yürütülmesi kendiliğinden durur.

## **2.2. Temyiz**

### **2.2.1. Genel Olarak Temyiz ve Hukuki Niteliği**

Genel anlamda temyiz, hüküm mahkemelerinden yani ilk derece mahkemelerinden verilen kararların (idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştay dava dairelerinin ilk derece olarak baktığı davalar sonunda verilen kararların) usul ve kanuna uygun olup olmadığının üst derece mahkemesi tarafından incelenmesini sağlayan bir kanun yoludur

(Yenice ve Esin, 1983:720). İlk derece idari yargı yerlerince verilmiş olan ve üst dereceli idari yargı yerlerine başvuru imkanı bulunmayan nihai kararların temyiz yolu ile kesin olarak görülmesi ve sonuçlandırılması, temyiz davalarını oluşturmaktadır (Onar, 1966:1775). Diğer bir ifade ile temyiz davaları, daha önce bir idari yargı merciinde görülüp karara bağlanan bir davada verilen nihai kararın Danıştay nezdinde hukuki açıdan incelenerek karara bağlandığı davalardır (Akyüz, 1986:19).

İlk derece mahkemeleri, davanın tarafları arasındaki uyuşmazlığın esasını çözmekle görevli mahkemelerdir. Temyiz incelemesinde ise, ilk derece mahkemelerinin uyuşmazlıkların esasını çözüme kavuşturmak amacıyla verdiği kararların hukuka uygun olarak verilip verilmediği hususunun üst derece mahkemesi tarafından denetlenmesi söz konusu olup ayrıca maddi olaylar yeniden incelenerek yeni bir karar verilmesi mümkün değildir (Pekcanitez ve diğ., 2001:493).

Olağan kanun yollarından birisi olan temyiz 2577 sayılı idari yargılama usulü kanunun “kararlara karşı başvuru yolu başlıklı” üçüncü bölümünde yer alan ve “temyiz” başlığını taşıyan 46. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir;

- Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay’da temyiz edilebilir.

- Özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde, Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay’da temyiz yoluna başvurulabilir.

Yukarıdaki kanun metninden anlaşıldığı üzere başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay dava dairelerinin ilk derece olarak baktıkları davalar sonunda verilen kararlar ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı taraflara Danıştay nezdinde bir kanun yolu olarak temyiz yoluna başvurma hakkı tanınmıştır.

Temyiz başvurusunu inceleyen yargı mercii, davayı değil davanın esasını karara bağlayan yargısal kararların, idari yargılama usullerine uygun verilip verilmediğini, uyuşmazlığa uygulanan hukuk normlarının doğru ve yerinde uygulanıp uygulanmadığını inceler. Eğer temyiz mercii, ilk derece mahkemesinin kararında usul

ve esas bakımından hukuka aykırılık tespit ederse temyiz edilen kararı bozar. Ancak, davaya yeniden bakıp bir karar veremez. Sadece bozduğu karar hakkında yeniden bir inceleme yapılarak karar verilmesi için dava dosyasını ilk derece mahkemesine geri gönderebilir. Mahkemenin ilk verdiği kararda ısrar hakkı bulunuyor ise mahkeme Danıştay'ın bozma kararına ısrar edebilir. Fakat ilk derece mahkemesinin ısrar hakkı bulunmuyor ise, bu durumda Danıştay'ın bozma kararı doğrultusunda uyuşmazlığı çözüme bağlar. İsrar hakkı yoksa bozma kararına uymak zorundadır (Onar, 1966:1963).

Yukarıda yapmış olduğumuz bütün bu değerlendirmelerden sonra temyizi kısaca şöyle tanımlayabiliriz; idare ve vergi mahkemelerince verilen ve tarafları memnun etmeyen nihai kararların usul ve maddi hukuk yönünden Danıştay nezdinde yeniden incelenerek denetimini sağlayan olağan bir kanun yoludur.

### **2.2.2. Temyiz Konusu Yapılabilecek Kararlar ve Şartları**

İ.Y.U.K.'a göre ilk derece mahkemesince verilen nihai kararlara karşı temyiz kanun yoluna başvurulabilmesi için bu kararların bazı şartları taşınması gerekir. Bu şartları taşımayan nihai kararlara karşı temyiz yoluna başvurma imkanı yoktur. Dolayısıyla bu konu temyiz edilebilecek kararlar, temyiz edilemeyecek kararlar olarak iki altı başlık altında ele alınacaktır.

#### **2.2.2.1.Temyiz Edilebilecek Kararlar**

İdari Yargılama Usulü Kanununun 46.maddesinde; Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da temyiz edilebilir denilmektedir. Buradan çıkan sonuç, mahkemelerin nihai olmayan ara karar niteliği taşıyan kararlarının temyiz edilemeyeceği anlaşılmaktadır. O halde nihai kararın ve ara kararının ne anlama geldiğini incelememiz gerekir.

Nihai karar, davayı sonuçlandıran yargılamayı sona erdiren, mahkemeye işten yani davadan el çektiren kararlardır. Mahkemeler verdikleri nihai kararlardan dönemezler. Yani nihai olarak verdikleri kararları geri alamazlar (Karakoç, 1995:234). Yargılama esnasında verilen kararlar ise ara kararı niteliğindedir. İdari yargı yerlerinin verdikleri ara kararlara örnek olarak; belge isteme, keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırma gibi



olaylar ya da hukuksal durumu açıklığa kavuşturmaya yönelik verilen kararları gösterebiliriz (Gözübüyük, 2004:492).

Nihai kararlar sadece uyuşmazlığı çözüme kavuşturan kararlar değildir. İşin özünü karara bağlamadan davayı neticelendiren kararlarda nihai karar hüviyetindedir. Bu kararlar arasında görev ret, ehliyet ret, süre ret kararları veya karar verilmesine yer olmadığına yönelik (yani K.V.Y.O) kararlar bulunmaktadır (Gözübüyük, 2004:492).

2575 sayılı Kanununun 38.maddesinde; Danıştay dava dairelerinin vermiş oldukları nihai kararların temyiz yolu ile idari veya vergi dava daireleri genel kurulunda temyiz yolu ile incelenebileceği belirtilmiştir.

Danıştay dava dairelerinin temyiz edilebilecek kararları, ilk derece mahkemesi olarak baktıkları davalarda verdikleri kararlar olup, temyiz incelemesi sonucunda verdikleri kararları temyiz edilememektir. Bu kararlara karşı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesi uyarınca aynı dairede kararın düzeltilmesi istenebilmektedir. Ancak, Danıştay dava dairelerinin karar düzeltme aşamasında verdikleri kararlara karşı da temyiz yoluna başvurulamamaktadır (Çağlayan, 2007:45).

Temyiz dilekçesinin usule uygun olarak düzenlenmemesi sonucu verilen yasal süre içerisinde eksikliğin giderilmemesi üzerine kararın temyiz edilmemiş sayılmasına dair verilen kararlar ile temyiz kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde verilen temyiz isteminin reddine dair kararlara karşı, bu kararların tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi gün içinde temyiz yoluna başvurulabilmektedir (İ.Y.U.K. m.d. 48/6).

Öte yandan, ilk derece mahkemesi olarak vergi ve idare mahkemelerinin nihai kararlarına karşı temyiz kanun yoluna başvurulabileceğini söyledik ancak burada unutulmaması gereken husus, vergi mahkemesi kararının kurul halinde verilmiş olmasıdır. Çünkü, tek hakimle verilmiş olan vergi mahkemesi kararına karşı temyiz yolu kapalıdır. Ancak, bu karara karşı taraflar itiraz isteminde bulunabilir.

Danıştay Beşinci Dairesinin 13/5/2005 tarihli, E: 2005/1309, K: 2005/2438 sayılı kararında; "...Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde; Bursa Bölge İdare Mahkemesi'nin; "tek hakim tarafından karara bağlanmış ise de; dava konusu işlemin,

davalı idarenin merkez birimince tesis edildiğinin anlaşıldığı ve bu nedenle, Mahkemelerince, anılan kararın itirazın incelenmesine olanak bulunmadığından bahisle, davacının itiraz isteminin görev yönünden reddi ve dosyanın temyizden incelenmek üzere Danıştay'a gönderilmesi" yolunda verdiği kararda hukuki isabet görülmemiştir..." denilmektedir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Buna karşın tek hakimle karar verilmesi gereken bir davaya vergi mahkemesi heyet halinde bakmış ise, her ne kadar uyuşmazlığın aslına tek hakim bakması gerekir ise de, bu karara karşı bölge idare mahkemesine itiraz yoluna değil de, Danıştay nezdinde temyiz yoluna başvurmak gerekir. Nitekim, bu tür durumlarda verilen kararlara karşı Danıştay'a yapılan temyiz yolu başvurularında Danıştay tarafında vergi mahkemesinin nihai kararları bozulmaktadır.

Danıştay Yedinci Dairesinin 16/4/1986 günlü, E: 2005/1309, K: 2005/2438 sayılı kararında; "...Buna göre vergi ve ceza toplamı itibariyle Yasada belirtilen yetmişbeş bin liralık kanuni haddin altında olduğu ihtilafsız uyuşmazlık konusu davanın tek hakim tarafından görülüp çözümlenmesi gerekirken, mahkeme heyetince karara bağlanmasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle temyiz isteminin kabulü ile tek hakim tarafından görüşülüp karara bağlanmak üzere mahkeme kararının görev noktasından bozulmasına..." yönelik hüküm kurulmuştur (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Daha önce itiraz üzerine bölge idare mahkemesince verilen kararların kesin olduğunu, bu kararlara karşı temyiz yoluna gidilemeyeceğini vurgulamıştık. Ancak, bölge idare mahkemesi tarafından verilen bazı kararlara karşı temyiz yoluna gidilebilmektedir. Tabii ki bu kararlar itiraz üzerine verilen kararlar değildir. Bölge idare mahkemesinin kanundan doğan görevlerini yaparken verdiği kararlardır. Örneğin, bölge idare mahkemesince, İ.Y.U.K.'un 31.maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa (H.U.M.K.) atıfta bulunulan reddi hakim taleplerinin kabulü veya reddine yönelik verilen kararların Danıştay nezdinde temyiz edilebileceğine yönelik Danıştay kararları mevcuttur. Danıştay 10.Dairesinin 23.01.1989 tarih ve E:1986/2402, K:1989/90 sayılı kararı ile yasa da her ne kadar, bölge idare mahkemesince verilen kararların kesin olduğu ve temyiz yoluna başvurulamayacağı belirtilmişse de; temyize konu edilemeyecek bölge idare mahkemesi kararlarının, itiraz üzerine verilecek kararlar

olduğu “reddi hakim istemi” hakkında verilmiş olan kararın, itiraz üzerine verilmiş bir karar olmadığı belirtilerek bu kararlara karşı temyiz yolunun açık olduğuna karar verilmiştir (Danıştay Dergisi, s.76-77,1990:793).

Bunun yanında reddi hakim talebi hakkında bölge idare mahkemesince verilen kararların Danıştay nezdinde temyiz edilemeyeceğine yönelik kararlarda vardır. Danıştay Yedinci Dairesinin 07.04.2004 günlü ve E:2004/431, K:2004/863 sayılı kararında; “...hukuki uyuramazlığı sona erdirmeyen, diğer bir deyişle, nihai olmayan ve bu nedenle, ancak, davanın esası hakkında verilen ve yargılamayı sona erdiren kararla birlikte temyiz edilebilir nitelikte olan reddi hakim takibi hakkında (bölge idare mahkemesince) verilen kararın, müstakilen temyiz başvurusuna konu edilmesine yasal olanak bulunmadığı...” yönünde gerekçe belirtilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

#### **2.2.2.2. Temyiz Edilemeyecek Kararlar**

İdare ve vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemeyeceği İdari Yargılama Usulü Kanununun ‘teyiz edilemeyecek kararlar’ başlıklı 47.maddesinde açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla buradan ilk derece mahkemeleri tarafından verilen nihai kararlar içerisinde temyiz kanun yoluna gidilemeyecek kararlar bulunduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz.

Öte yandan, Danıştay nezdinde temyiz incelemesinden geçmiş olan kararlara karşı da ikinci kez temyiz yoluna başvurulamamaktadır (Karakoç, 1995:235).

Danıştay Beşinci Dairesinin 19/04/1990 tarih ve E: 1990/1105, K: 1990/894 sayılı kararında; “...Belirtilen yasal düzenlemeye göre, hakkında temyiz yoluna başvurulmuş ve temyiz incelemesinden geçmiş olan Danıştay Dava Daireleri kararları ile idare ve vergi mahkemeleri kararlarının ikinci kez temyiz istemine konu edilebilmelerine olanak bulunmadığından bu yoldaki istemlerin esastan incelenmesi de mümkün değildir. Açıklanan nedenlerle, İdare Mahkemesince verilen ve Danıştay Beşinci Dairesince onanan karara karşı davalı idare tarafından ikinci kez yapılan temyiz başvurusunun incelenmeksizin reddine...” karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

İdari yargıda bazı uyuramazlıklar hakkında verilen nihai kararlar aynı zamanda uyuramazlığa ilişkin özel kanundan kaynaklanan nedenlerden dolayı kesin hüküm ifade

etmektedir. Bu tür kararlara karşı kanun yoluna başvurulamaz. İlk derece mahkemesinin kararı kesindir. Örnek olarak 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Kanunu uyarınca verilen para cezalarına karşı açılan iptal davalarında mahkeme tarafından verilen kararları gösterebiliriz.

Danıştay Onuncu Dairesinin 4/4/2005 tarihli, E: 2005/1082, K:2005/1489 sayılı kararında; "...Bu durumda, 4077 sayılı Yasa uyarınca verilen para cezalarına yapılan itiraz üzerine İdare Mahkemesince verilen kararlar kesin olduğundan ve anılan Yasada para cezalarının tahsili aşamasına yönelik farklı bir düzenlemeye yer verilmediğinden, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan bu davada verilen kararın temyizen incelenmesine de hukuken olanak bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin incelenmeksizin reddine..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine vermiş oldukları kararlar kesindir. Bu kararlar hakkında temyiz yoluna gidilememektedir.

Mahkemelerce verilmiş olan kararlarla ilgili açıklama ve yanlışlıkların düzeltilmesi talepleri ile ilgili kararlar temyiz edilemezler. Ancak bu talepler üzerine verilen karar hükmü değiştiriyorsa o halde bu yeni hüküm için kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz yoluna başvurulabilir (Karakoç, 1995:236).

Danıştay Üçüncü Dairesinin 22/05/1995 tarihli, E: 1995/1874, K: 1995/1594 sayılı kararında; "...Açıklama yolu ile daha önce verilmiş bir kararın değiştirilmesi olanağı yoktur. Esasen açıklama müessesesi 2577 sayılı yasada bir kanun yolu olarak sayılmamıştır. Açıklama isteğine ilişkin olarak verilen kararlar bu nitelikleri itibariyle, 2577 sayılı yasanın 46. maddesinde sözü edilen ve temyize konu olabilecek nihai kararlardan değildir. Ancak, açıklama isteği üzerine, daha önce verilen hüküm değiştirilmiş veya her ne suretle olursa olsun yeni bir hüküm verilmiş ise, bu karar nihai bir karar niteliğinde olduğundan temyiz yolu ile incelenmesi mümkündür..." şeklinde görüş belirtilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

2577 sayılı İ.Y.U.K.'un 15. maddesinin 4. bendinde; idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlar ile, husumetin düzeltilmesi kararları ile dava dilekçesindeki eksiklikler ve avukat olmayan vekil

tarafından açılan davalar nedeniyle verilen dilekçenin reddine ilişkin kararlara karşı temyiz ve itiraz yoluna başvurulamayacağı kurala bağlanmıştır.

Danıştay Yedinci Dairesinin 14/7/2004 günlü ve E: 2004/1909, K: 2004/2147 sayılı kararında; “...Bu durumda, Mahkemece verilen, 2577 sayılı Kanunun 5'inci maddesine uygun şekilde yeniden düzenlenmek suretiyle 30 gün içinde her bir işleme karşı ayrı ayrı dava açılmak üzere dilekçenin reddine ilişkin kararın, temyizen incelenmesi mümkün bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin incelenmeksizin reddine...” karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

İlk derece mahkemelerince verilen ve nihai karar olmayan, yani ara kararı niteliği taşıyan örneğin; bilirkişi incelemesi yapılmasına yönelik kararlar, taraflardan bilgi ve belge istenilmesine ilişkin kararlar veya davaya müdahil olma talebine ilişkin kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz. Fakat, bu kararlar nihai karar ile birlikte temyiz edilebilir.

### **2.2.3. Temyizde Görevli Yer**

Olağan kanun yollarından birisi olan temyiz 2577 sayılı idari yargılama usulü kanunun “kararlara karşı başvuru yolu başlıklı” üçüncü bölümünde yer alan ve “teyiz” başlığını taşıyan 46. maddesinde; Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararları, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay’da temyiz edilebileceği belirtilmiştir. Kanun metninden anlaşıldığı üzere başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay dava dairelerinin ilk derece olarak baktıkları davalar sonunda verilen kararlar ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı taraflara Danıştay nezdinde bir kanun yolu olarak temyiz yoluna başvurma hakkı tanınmıştır.

Bu düzenlemeye göre, idare ve vergi mahkemelerinin ilk derece olarak verdikleri nihai kararlara karşı yapılan temyiz başvurusu üzerine incelemeyi Danıştay dava daireleri yapmaktadır. Danıştay dava dairelerinin ilk derece olarak baktıkları davalar sonunda verilen kararlara karşı ise konusuna göre Danıştay idari dava daireleri genel kurulu

veya Danıştay vergi dava daireleri genel kurulu temyiz incelemesini yapmakta görevlidir (D.K. m.d.38).

Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun 08/10/1993 tarih ve E: 1993/556, K: 1993/487 sayılı kararında; “...Danıştay dava dairesinin bozma kararına, idare mahkemesince uyulmak suretiyle gerekli araştırma yapıldıktan sonra verilen kararın temyiz isteminin, ilgili dava dairesince incelenmesi gerektiği...” görüşlerine yer verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

#### **2.2.4. Temyiz Başvurusunda Bulunabilecekler**

Vergi mahkemesi kararlarının Danıştay’da incelenebilmesi için temyiz yoluna başvurulması gerekir. Nihai karara karşı temyiz yoluna başvurulmamış ise Danıştay dosya üzerinde kendiliğinden her hangi bir inceleme yapması söz konusu değildir. Vergi davalarında genellikle özel veya tüzel kişiler davacı konumunda, idare ise davalı konumundadır.

Temyiz başvurusuna davayı kısmen veya tamamen kaybeden taraf başvurmaktadır. Karşı taraf ise davayı kazanan taraftır, kazanan taraf lehine olan kararın bozulmasını isteyemez (Candan, 2006:926). Kararı kendisi bakımından uygun bulmayan davacı veya varsa vekili, kanuni temsilcisi yada yine kararı kendisi bakımından uygun bulmayan idare temyiz talebinde bulunabilir. Karara tek bir taraf temyiz edebileceği gibi her iki tarafta temyiz talebinde bulunabilir. Yani her iki tarafta kendi açısından temyiz yoluna başvurarak kararın bozulmasını isteyebilir (Karakoç, 1995:236).

Temyiz yoluna başvurabilmek için temyiz talebinde bulunan kişinin kararın bozulmasında menfaati olması gerekir. Temyiz yolu başvurusuna ancak davanın tarafları gidebilir demiştik. Davanın asıl tarafı yani davacı veya davalı olmayan sadece taraflar yanında davaya katılan müdahilin tek başına temyiz yoluna başvuruda bulunma hakkı yoktur. Böyle bir durum söz konusu olduğu zaman Danıştay başvuruyu incelenmeksizin reddetmektedir.

Danıştay Üçüncü Dairesinin 28/01/2003 tarih ve E: 2000/3608, K: 2003/539 sayılı kararında; “...İdari yargı yerlerince verilen kararlara karşı başvuru yolları, bu kararların aleyhlerine olan hüküm fıkraları yönünden taraflarca izlenebilir. Vergi

dairesi müdürlüğü tarafından bozulması istenen karar ise; ... Limited Şirketi adına re'sen salınan kaçakçılık cezalı gelir (stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davanın reddi yolunda olup davalı durumundaki vergi dairesi müdürlüğünün sözü geçen kararın bozulmasında hukuki yararı bulunmamaktadır. Bu nedenle istemin incelenmeksizin reddine..." karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Ayrıca kararı temyiz edilen mahkemenin azınlıkta kalan üyeleri davanın tarafları olmadıkları için temyiz yoluna başvuramazlar. Birden fazla kişinin bir karara karşı ortak dava açmaları durumunda, davacılarından her biri kararı ayrı ayrı temyiz edebilirler (Karakoç, 1995:238).

### **2.2.5. Temyizin Süresi**

Danıştay dava daireleri ile idare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir (İ.Y.U.K. m.d.46/2). Yasal olarak belirlenen bu süre içerisinde davanın tarafları her hangi bir temyiz başvurusunda bulunmazlar ise karar kesinleşmiş olur. Taraflardan biri süresi içerisinde temyiz talebinde bulunmuş, ancak diğer tarafta temyiz süresini kaçırmış yani otuz günlük süreyi geçirmiş olsa dahi süresi içerisinde temyiz başvurusunda bulunan tarafa ait temyiz dilekçesinin mahkeme tarafından kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde yeniden temyiz başvurusunda bulunma hakkı doğmaktadır.

Bu anlatılanlar dışında 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 48.maddesinde özel başvuru süreleri öngörülmüştür. Bunlar;

- temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; mahkeme veya Danıştay daire başkanı tarafından verilen onbeş günlük süre içerisinde tamamlanmaması üzerine kararın temyiz edilmemiş sayılmasına yönelik karar,

Danıştay Yedinci Dairesinin 24/10/2005 tarih ve E:205/832, K: 2005/2462 sayılı kararında; "...Posta pulu noksanlığının, yazıya rağmen 15 gün içerisinde tamamlanmamış olması nedeniyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun

48'inci maddesinin 6'ncı fıkrası uyarınca, mahkeme kararının temyiz edilmemiş sayılmasına...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

- temyiz başvurusunun kanuni süre geçtikten sonra yapılması halinde kararı veren mahkeme veya ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi tarafında temyiz isteminin reddine ilişkin verilen karar,

- temyiz dilekçesinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 3.maddesine aykırı olarak düzenlenmiş olması ve mahkemece verilen 15 günlük sürede eksikliklerin giderilmemiş olması nedeniyle kararı veren mahkeme veya ilk derece mahkemesi olarak davaya bakan Danıştay dairesi tarafından verilen temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına dair karardır.

Bu kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde temyiz yoluna başvurulabilir.

Temyiz süresinin başlangıcı temyize konu edilecek vergi mahkemesi kararının veya ilk derece mahkemesi olarak Danıştay dava dairesince verilmiş olan kararın taraflara tebliğini izleyen günden itibaren başlar. Başvuru süreleri adli ara vermeye veya tatil gününe rastlarsa temyiz süresi tatilin bitimine kadar ya da adli ara vermenin bitiminden itibaren yedi gün daha uzamış olur. Bunlar dışında temyiz süresinin uzaması söz konusu değildir. Örneğin, mücbir sebep yada hastalık halinde itiraz süresi kesinlikle uzamaz (Candan, 2006:935).

Vergi Usul Kanunu mükerrer 49. maddesi özel bir temyiz süresi düzenlemiştir. Kanununun 49/a maddesine göre; bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin belirlenmesine ilişkin kararların Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Danıştay'da dava açabilir. Kanununun 49/b maddesine göre; takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararları hakkında kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi mahkemesinin konu hakkındaki kararı üzerine 15 gün içinde Danıştay'a temyiz müracaatında bulunabilirler.



## **2.2.6. Temyizin Şekli ve Usulü**

Temyiz başvurusunun şekline ve usulüne ilişkin tanımlama İdari Yargılama Usulü Kanununda yapılmıştır. İ.Y.U.K.'un 48.maddesinin 1.bendine göre; temyiz başvuruları Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış ve temyiz başvurusunda bulunan tarafça veya temsile yetkili kişilerce imzalanmış olan temyiz dilekçeleriyle yapılmaktadır.

Danıştay Üçüncü Dairesinin 09/04/1985 tarih ve E: 1984/5114, K: 1985/1192 sayılı kararında; "...temyiz dilekçesinin işlem görebilmeye elverişli hale gelebilmesi için imza edilmesi gerekeceği..." vurgulanmıştır (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **2.2.6.1. Temyiz Dilekçesi**

Temyiz istemleri Danıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış dilekçelerle yapılır (Erginay, 1990:112). Bunun yanında şekil bakımından temyiz dilekçelerinin 2577 sayılı yasanın 3.maddesinde belirtilen hususlara uygun olması gerekir. Bu madde uyarınca itiraz dilekçelerinde;

- a) Tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- b) Davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası, gösterilmesi gereklidir.

Öte yandan, temyiz konusu mahkeme kararının tarihi, esas ve karar numarası ile tebliğ tarihinin de temyiz dilekçesinde yazılı olması gerekmektedir. Temyiz dilekçesine mahkeme kararı ve temyiz nedenlerine ilişkin bilgi ve belgelerin asılları veya örnekleri eklenmelidir. Temyiz dilekçeleri ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf (yani

davalı veya davacı taraf) sayısından bir fazla olacak şekilde nihai kararı veren mahkemeye veya Danıştay'ın ilgili dava dairesine sunulmalıdır.

Zira fazladan sunulan temyiz dilekçeleri karşı tarafa tebliğ edilmekte olup, karşı tarafın savunması alındıktan sonra dosya tekemmül ettirilmekte ve itiraz dilekçesi ile bu dilekçeye karşı verilen savunma dilekçesi ve nihai kararlar birlikte dava dosyası Danıştay Başkanlığı'na veya Danıştay dava dairelerinin verdiği kararlarda konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu'na gönderilmektedir (Özbalcı, 2008).

Ancak, temyiz dilekçesinin ve cevap dilekçesinin karşı tarafa tebliğ edilememesi halinde İdari Yargılama Usulü Kanununun 26.maddesi kıyasen uygulanır ve karşı taraf adresini bildirinceye kadar veya Tebligat Kanunu uyarınca ilan tebligat isteğinde bulunana kadar dava dosyası işlemde kaldırırlır (Hondu, 1983:54).

Temyiz dilekçelerinin İ.Y.U.K. 3.madde esaslarına göre düzenlenmesi gereklidir, ancak, bu madde hükmüne göre düzenlenmemiş ise eksikliklerin onbeş gün içinde tamamlanması hususu, kararı veren mahkeme veya Danıştay'ın ilgili dava dairesince temyiz başvurusunda bulunan tarafa tebliğ olunur. Verilen bu süre zarfında eksiklikler tamamlanmazsa mahkemece veya Danıştay'ın ilgili dava dairesince temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verilir.

Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren mahkeme veya Danıştay'ın ilgili dava dairesi tarafından verilecek onbeş günlük süre içerisinde parasal eksikliğin tamamlanması, tamamlanmaması halinde itiraz isteminden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir. Verilen süre içinde harç ve giderler tamamlanmadığı takdirde, mahkeme veya yerine göre Danıştay'ın ilgili dava dairesi temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına karar verir.

Temyiz isteminde bulunulmamış sayılmasına yönelik olarak verilen kararlara karşı da ilgilisi tarafından 7 gün içerisinde temyiz yoluna başvurulabilir.

#### **2.2.6.2. Temyiz Dilekçesinin Verileceği Yerler**

Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren mahkemeye, Danıştay'a veya kararı veren mahkemeye ya da Danıştay'a gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi

başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemelerinin bulunmadığı yerlerde asliye hukuk hakimliklerine ve yabancı memleketlerde Türk Konsolosluklarına verilebilir (Karakoç, 1995:241).

Üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise, temyiz dilekçesinin idare ve vergi mahkemesinin bulunduğu yerlerde veya bu mahkemelerin yetki alanına giren yerlerdeki asliye hukuk mahkemelerine verilemeyeceğidir. Verilmesi durumunda ise temyiz süresi durmamakta devam etmekte olup, temyiz tarihi olarak temyiz dilekçesinin asliye hukuk mahkemesi hâkimliğine verildiği tarih değil de kararı vermiş olan ve kararına karşı temyiz başvurusunda bulunulan vergi mahkemesi veya Danıştay'ın kayıtlarına girdiği tarih esas alınmaktadır. Tabii ki burada temyiz süre yönünden kaçırılmış olması durumu söz konusu olabilmektedir.

Danıştay Sekizinci Dairesinin 24/10/2005 tarih ve E: 2005/5247, K: 2005/4229 sayılı kararında; “17.11.2004 günlü İstanbul 2. İdare Mahkemesi kararının davacı vekiline 29.3.2005 gününde tebliğ edildiği, yukarıda anılan yasa hükümleri uyarınca 30 günlük temyiz süresi dikkate alınarak en geç 28.4.2005 günü mesai saati bitimine kadar temyiz başvurusunda bulunulması gerekirken, bu süre geçirildikten sonra 2.5.2005 günü İstanbul 2. İdare Mahkemesi kayıtlarına giren dilekçe ile temyiz isteminde bulunulduğu anlaşılmıştır.

Her ne kadar, temyiz dilekçesinin 27.4.2005 gününde Pendik Asliye Hukuk Hakimliğine sunulduğu görülmüş ise de, İstanbul İlinde İdare ve Vergi Mahkemesinin bulunması ve Pendik İlçesi ayrı bir ilçe olsa bile İstanbul İlinin içinde yer alması nedeniyle, yukarıda Yasa hükmünde belirtilen, İdare ve Vergi mahkemelerinin bulunmadığı bir yer olarak değerlendirilmesi olanağı bulunmamaktadır.

Bu durumda, Yasada belirtilen süre geçirildikten sonra temyiz isteminde bulunulduğu belirlendiğinden, istemin süre aşımı nedeniyle reddine...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Öte yandan, Temyiz dilekçelerinin kararı veren mahkemeye verilmesi gerekirken doğrudan Danıştay'a verilmesi durumunda, temyiz makamı dava dosyasını ilgili mahkemeye gönderir. Mahkeme gerekli işlemleri yaptıktan sonra dosyayı temyiz

makamına gönderir. Temyiz üzerine ilk incelemeyi yapmak ve dosyayı tekemmül ettirmek görevi ilk derece mahkemesininidir (Çağlayan, 2002:66).

Bununla birlikte temyiz dilekçesi posta yolu ile mahkemeye veya ilgisine göre Danıştay Başkanlığı'na gönderilmiş ise, yine yukarıda değindiğimiz gibi temyiz dilekçesinin postaya verildiği tarih ve postada geçen süreler dikkate alınmamakta olup, temyize başvuru tarihi olarak temyiz dilekçesinin postaya verildiği tarih değil de kararına karşı temyizde bulunulan vergi mahkemesinin veya ilgisine göre Danıştay'ın kayıtlarına girdiği tarih esas alınmaktadır.

Danıştay Yedinci Dairesinin 21/01/1985 tarih ve E: 1984/198, K: 1985/114 sayılı kararında; “dava dilekçelerinin ptt idaresine verildiği tarihte dava açma süresinin kesilemeyeceği, dilekçenin deftere kayıt tarihinin esas olduğu” belirtilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **2.2.7. Temyizin Nedenleri**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda temyiz nedenleri üç başlık altında toplanmıştır. Bu nedenler İ.Y.U.K.'un 49.maddesinde yer aldığı haliyle;

- a) Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması,
- b) Hukuka aykırı karar verilmesi,
- c) Usul hükümlerine uyulmamış olunmasıdır.

#### **2.2.7.1. Görev ve Yetki Dışında Bir İşe Bakılmış Olması**

Genel anlamda görev kavramıyla bir davanın konusu ve miktarına göre dava konusu yapılan uyuşmazlığın hangi mahkemede çözümleneceği belirlenmeye çalışılmaktadır (Hondu, 1984:356). Görev sorunu iki farklı yargı kolu arasında olabileceği gibi aynı yargı kolundaki farklı mahkemeler arasında da olabilir. Görev kamu düzeni ile ilgilidir, bu sebeple hiçbir yargı yeri görev alanı içinde olmayan bir davaya bakamayacağı gibi, görev alanındaki bir davaya da bakmaktan kaçınamayacaktır (Akın, 1996). Yetki ise taraflar arasındaki uyuşmazlığa konu davanın coğrafi bakımdan hangi yerde görevli olan mahkeme tarafından bakılacağı hususunu ifade eder (Yıldırım, 1996:87).

İlk derece mahkemesi önüne gelen uyuşmazlıkta görevli veya yetkili olmadığı halde bir karar vermiş uyuşmazlığı çözümlenmiştir. Ya da görevli veya yetkili olduğu halde uyuşmazlığı çözümlenmemiş görevsizlik veya yetkisizlik yönünden davayı reddetmiştir. Her iki durumda temyiz nedenidir.

İlk derece mahkemesinin görev ve yetki kurallarını ihlali ile karar verdiği durumlarda bu kuralların ihlal edilmiş olması temyiz nedenidir. Bu kuralların ihlali ile karara bağlanan dava;

- adli veya askeri yargı yerlerinden birinin görevine giriyor olabilir,
- başka bir idari yargı yerinin görevine giriyor olabilir,
- kurul halinde karara bağlanan dava tek hakimin veya tek hakim tarafından karara bağlanan dava kurulun görevine giriyor olabilir,
- dava aynı tür ve oluşumlu idari yargı yerinin görevine girmekle birlikte başka bir idari yargı yerinin yetki alanında olabilir (Candan, 2006:942,943).

sayılan tüm bu haller temyiz nedenidir.

Görev ve yetki konuları idari yargı alanında kamu düzeni ile ilgili konulardır. Davanın tarafları görev ve yetki itirazında bulunmamış olsalar dahi, yargılamanın her aşamasında yargı yerleri (ilk derece mahkemeleri ve üst derece mahkemeleri) bu hususları kendiliğinden göz önüne almak durumundadırlar.

Danıştay Onbirinci Dairesinin 7/11/2003 tarih ve E:2002/2064, K: 2003/4822 sayılı kararında; "...İdare Hukukunun temel ilkelerinden olan "Resen araştırma ilkesi" ile yukarıya metni aktarılan kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; kanunla getirilen genel ve özel yetki kurallarının davanın taraflarını ve mahkemeleri kesin bir şekilde bağlayacağı açık olup, yargı mercilerince, yetki konusunun re'sen araştırılması gerekmektedir.

Bu durumda, parasal haklara ilişkin olan uyuşmazlığın çözümünde, 2577 sayılı yasanın 33/3 maddesi hükmü uyarınca İzmir İdare Mahkemesi yetkili bulunmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, davalı idarelerin temyiz isteminin kabulüyle, ... İdare Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin 1/a fıkrası uyarınca yetki yönünden bozulmasına...” hükmetmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Danıştay’ın görevine giren bir konuda alt derece idari yargı yeri yanlışlıkla kendisine açılan davada, görevsizlik kararı vererek dosyayı Danıştay’a göndermesi gerekirken, davanın esası hakkında karar vermişse, Danıştay alt derece idari yargı yerinin kararını görev noktasından bozar ve davanın esasını kendisi karara bağlar (Buyuran, 2008:55).

Danıştay Altıncı Dairesinin 19/3/1991 tarih ve E:1990/2743, K: 1991/467 sayılı kararında; “...Diğer taraftan 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24.maddesinin 1.fıkrasının d bendinde Bakanlıkların düzenleyici işlemlerine karşı açılacak iptal davalarının ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görüleceği kurala bağlanmış olup, olaydada 18.3.1987 günlü, 87/11608 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla turizm merkezi olarak belirlenen ... mevkii için 2634 sayılı Yasanın 7.maddesi uyarınca Turizm Bakanlığınca hazırlanacak 26.4.1988 gününde Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca onaylanan 1/5000 ölçekli nazım imar planının iptali dileğiyle açılan davanın, yukarıda anılan Yasa kuralı uyarınca ilk derece Mahkemesi olarak Danıştay'da görülmesi gerekirken İdare Mahkemesince işin esası incelenerek verilen kararda isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyize konu İdare Mahkemesi kararının bozulmasına...” karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Alt derece idari yargı yeri, kendi görev alanı içine girmeyen fakat Danıştay’ın da görev alanı dışında kalan ve başka bir idari yargı yerinin görevi içinde bulunan bir davada görevsizlik kararı vermeyerek davanın esası hakkında karar vermiş ise, Danıştay alt derece yargı yeri kararını yine görev noktasından bozar (Buyuran, 2008:55).

Danıştay Üçüncü Dairesinin 29/9/2004 tarih ve E:2004/1489, K: 2004/2348 sayılı kararında; “...vadesi geçmiş vergi borcundan dolayı davacı hakkında uygulanan yurt dışı çıkış yasağı, pasaport kanununun 22'nci maddesinin uygulanmasına ilişkin olduğundan, davanın görüm ve çözüm yerinin idare mahkemesi olduğuna...” karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### 2.2.7.2. Hukuka Aykırı Karar Verilmesi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49/b maddesinde; hukuka aykırı karar verilmiş olması bozma nedeni olarak sayılmıştır. Burada sözü edilen hukuka aykırılık, “maddi hukuka aykırılık” şeklinde anlaşılmalıdır. Maddi hukuka ilişkin bir kuralın yanlış uygulanması, yani uygulanması gereken hukuk kuralının uygulanmaması, uygulanması gereken hukuk kuralının tam olarak olaya uygulanmaması halidir (Karakoç, 1995:257). 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 sebebidir (Gözübüyük, 2004:498). Fakat adli yargılamada hukuka aykırılık kavramına örf adet kuralları ve hatta yabancı hukuk kaideleri dahil olmakta iken, idari yargılamada bu daha dar anlaşılmaktadır (Üstündağ, 1989).

Hukukun kaynaklarından biri olan ve hukukun gelişmesini sağlayan araçlarından birini oluşturan ve doktrin olarak adlandırılan ilmi görüşlerin meydana getirdiği doktrin hukukuna aykırılık da hukuka aykırılık teşkil eder (Kunter, 1989:1059).

İlk derece mahkemesi olaya uygulayacağı hukuk kuralında hata yapmış olabilir. Doğru hukuk kuralı olaya uygulanmaz ise hatalı karar verilmiş olunur ve bu durum bozma nedenidir.

Uyuşmazlık konusu davaya uygulanacak kuralların başında Anayasa hükümleri gelir. Bunun sonucu olarak idari yargı mercileri kanunları yorumlar ve uygularken, hukuk devleti, eşitlik, laiklik, sosyal devlet, kanunilik, kanunla sınırlama, mali güce göre vergilendirme, idarenin bütünlüğü ilkeleri ile adil yargılanma hakkı gibi, temel hak ve özgürlükler ile ilgili Anayasal ilkelere uygun karar vermek zorundadır (Bilgen, 1995:143).

Danıştay Beşinci Dairesinin 23/03/1988 tarih ve E: 1987/1673, K: 1988/773 sayılı kararında; “...Hizmet sözleşmesi ile 6 ay sözleşmeli statüde istihdam edilen ve başvurusu üzerine yoklama memurluğu kadrosuna atanarak memur statüsüne geçtiği anlaşılan ve lise mezunlarının atanabilecekleri bir kadroya atanmış olduğu ihtilafsız bulunan davacının, memurluğa atandığı tarihte atandığı kadro için atama şartlarından olan öğrenim şartını taşımadığından söz edilemeyeceği gibi, yüksek okul mezunu

olduğu halde başvuru formunda tahsil durumunu lise mezunu olarak göstermiş olması da 657 sayılı Kanunun 98.maddesi hükmüne göre görevine son verilmesini haklı kılacak bir neden olarak kabul edilemez...657 sayılı Kanunun 48.maddesinde belirtilen memurluğa atanma şartlarını taşıdığı anlaşılan davacının görevine son verilmesine ilişkin işlemde mevzuata ve hizmet gereklerine uyarlık bulunmamaktadır. Bu nedenle davacının temyiz istemi yerinde görüldüğünden... İdare Mahkemesi kararının bozulmasına..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

İdari yargı yerince verilen kararın hukuka uygun olabilmesi her şeyden önce davaya konu edilen maddi uyuşmazlığın ve bu uyuşmazlıkla ilgili olayın doğru olarak saptanmış olmasına bağlıdır. Mahkeme, maddi uyuşmazlığı doğru saptayamamışsa ona uygulayacağı hukuk kuralı da hatalı olacaktır (Candan, 2006:944). Tabi ki bu da bozma nedenini oluşturacaktır. Örneğin, naklen atama işlemi olan davanın konusunu disiplin cezası olarak belirlenir ve olaya disiplin cezasına ilişkin hukuk normları uygulanırsa ve bu şekilde karar verilirse, Danıştay tarafından söz konusu karar bozulur.

Danıştay ilk derece mahkemesince dava konusu olayın nitelendirilmesini de denetlemekte ve gereğinde mahkeme kararını bozmaktadır (Gözübüyük, 2004:500).

### **2.2.7.3. Usul Hükümlerine Uyulmamış Olunması**

2577 sayılı Kanunun 49.maddesinde yer olan son temyiz ve bozma nedeni usul hükümlerine uyulmadan karar verilmiş olmasıdır.

Usul hükümlerine aykırılık genel olarak, davanın süresinden sonra veya ehliyeti olmayan şahıs tarafından açılması, idari merci tecavüzü bulunmasına rağmen karar verilmiş olması, davanın yanlış hasma karşı karara bağlanması gibi durumları ifade etmektedir. İlk derece mahkemesinin bu gibi durumları göz önüne almadan karar vermesi bozma nedenidir (Kalabalık, 2003:349).

Kısaca bu kurallardan bazılarına örnekler verebiliriz. Mesela, ilk derece mahkemesi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 16.maddesinde belirtilen kurallara uymadan dosyayı tekemmül ettirerek karar vermiş olabilir. Bu durumda verilen karar Danıştay tarafından bozulmaktadır.



Danıştay Dördüncü Dairesinin 19/11/1984 tarih ve E: 1984/1233, K: 1984/4171 sayılı kararında; "...Vergi Mahkemesinde 22.12.1983 gününde kayda geçen dilekçe ile dava açtığı, bu dilekçenin 28.1.1984 gününde davalı idareye, davalı idarenin süresinde verdiği savunma dilekçesinin de 10.2.1984 gününde davacıya tebliğ edildiği, ancak yükümlünün yukarıda anılan yasa gereği 30 günlük süre içinde verdiği 13.2.1984 günlük savunma dilekçesi beklenmeksizin 8.2.1984 gününde dosya hakkında karar verildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda 2577 sayılı Yasanın 16.maddesindeki usul hükümlerine uyulmayarak, tekemmül etmemiş bir dosya hakkında verildiği anlaşılan mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Bu nedenle, hükümlünün temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına..." karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 24.maddesinde yargı kararlarında bulunması gereken hususlar sayılmıştır. Bu hususlara uyulmadan verilen kararlar Danıştay tarafından bozulmaktadır.

Danıştay Yedinci Dairesinin 31/12/2004 tarih ve E: 2003/2139, K: 2004/202 sayılı kararında; "...Yargılama Hukukunda, yargı (hüküm), uyuşmazlığı çözmekle görevli ve yetkili yargı yerinin yargılama sürecinin sonunda ulaştığı "sonuç" tur. Yargı yerinin bu sonuca ulaşırken bir gerekçeye dayanması, hem Anayasamızda, hem de Yargılama Hukukumuzda yer alan ilkelerdendir. Gerekçe, yargıcın, çözümlenmek durumunda olduğu uyuşmazlığa uygulanması gereken soyut hukuk kuralının saptanmasında, yorumlanmasında ve tüm ayrıntılarıyla ortaya konulup nitelendirilen maddi olaya uygulanmasında izlemiş olduğu yöntemi gösteren ve, bu özelliği sebebiyle, yargılamanın objektivitesi ile varılan yargının doğruluğu konusunda davanın taraflarına güven, üst yargı yerine de denetleme olanağı veren açıklamadır. Yukarıda sözü edilen ilke ile sağlanmak istenen amaç da, budur.

Oysa, temyize konu kararda, mevzuat hükümlerine yer verilmesine ve olay hakkında açıklamalarda bulunulmasına karşın, mevzuatın yorumu ve açıklanan maddi olaya uygulaması yapılmaksızın, dava konusu işlemin kanun ve usul hükümlerine uygun bulunmadığı sonucuna varılmış bulunmaktadır.

Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne; ve yargı kararlarının gerekçeli olması kuralına aykırı bulunan mahkeme kararının bozulmasına...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

2576 sayılı kanunun 4. maddesine göre idare ve vergi mahkemesi kurulları bir başkan ve iki üyeden oluşur. Danıştay Kanununun 13. maddesi ise Danıştay Dairelerinin bir başkan ve dört üyeden oluşacağını düzenlemektedir. Her iki kurulda üye tam sayısı ile toplanır ve çoğunlukla karar alır. Bu kurala uyulmadan mahkemece karar verilmesi usul kuralına aykırılık sayılır ve bozma nedenidir (Kıvrakdal, 2006:65).

### **2.2.8. Temyiz Aşamasında Duruşma**

Danıştay’da temyiz incelemesi sırasında duruşma yapılabilmesi için taraflardan birinin istemde bulunması, bu isteğin kanunun öngörülmediği şekilde olması ve diğer koşulların gerçekleşmiş bulunması yeterli değildir. Ayrıca, duruşma talebinin Danıştay’ca kabul edilmiş bulunması gerekmektedir. Uygulamada, Danıştay genellikle maddi uyuşmazlığın gereği gibi açıklanmasında yarar umduğu hallerde tarafların istemlerinin kabulüne karar vermektedir (Candan, 2006:587).

Duruşma istemleri temyiz yoluna başvurmaya ilişkin başvuru dilekçesinde, savunma dilekçesinde veya başvuru ve savunma süresi içinde olmak koşulu ile verilecek ek dilekçelerde yapılabilir (Candan, 2006:587).

Bununla beraber Danıştay tarafların istemi olmadan yani kendiliğinden de duruşma yapılmasına karar verebilir.

Duruşmaya ilişkin esaslara çalışmanın birinci bölümünde detaylı olarak yer verilmiş olup, aynı esaslar temyiz incelemesi sırasında Danıştay’da yapılan duruşmalar içinde geçerli olduğundan burada yeniden değinilmeyecektir.

Ancak, Danıştay’da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar (İ.Y.U.K. m.d. 18/4).

### **2.2.9. Temyiz Aşamasında Feragat**

Mahkemece bir karar verilmeden daha doğrusu temyiz hakkı doğmadan temyizden vazgeçilemez. Ancak karar verildikten sonra taraflar bu karara karşı temyiz hakkından

vazgeçebilirler veya temyiz dilekçesini verdikten yani temyiz hakkını kullandıktan sonra temyiz başvurusu, Danıştay’ca karara bağlanıncaya kadar yine temyiz isteminden vazgeçebilirler. Temyizden vazgeçme mahkeme başkanlığına verilen dilekçe ile olur. Dilekçenin asıl tarafça imzalanmasına gerek yoktur. Temyiz aşamasında feragat etme yetkisi bulunan vekil veya kanuni temsilcide temyizden vazgeçebilir. Temyiz isteminden vazgeçen, kararın doğruluğunu kabul etmiş sayılır (Karakoç, 1995:269).

Danıştay İkinci Dairesinin 28/09/2004 tarih ve E: 2004/2046, K: 2004/653 sayılı kararında; “...? Tarım İl Müdür Yardımcısı olan davacının ? Valiliği emrine Mühendis olarak atanmasına ilişkin işlemin iptali yolunda Van İdare Mahkemesinin 10.9.2002 günlü, E:2002/469, K:2002/676 sayılı kararının davalı idare tarafından temyizen incelenerek bozulması istenilmekte ise de 20.9.2004 tarihinde Danıştay Genel Yazı İşleri Kaleminde kayda giren dilekçesiyle davacı davasından feragat ettiğini bildirmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinin yollamada bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 91. maddesinde; feragat, "iki taraftan birinin netice-i talebinden vazgeçmesi" olarak tanımlanmış, 95. maddesinde de; feragatın, kesin hükmün hukuki sonuçlarını doğuracağı belirtilmiştir.

Bu durumda, davalı tarafından temyiz edilmekle henüz kesinleşmeyen Van İdare Mahkemesinin 10.9.2002 günlü, E:2002/469, K:2002/676 sayılı kararının, davadan feragat nedeniyle bozulmasına, 2577 sayılı Yasanın 49. maddesinin 3622 sayılı Yasa ile değişik 3. fıkrası uyarınca dosyanın bu yönde karar verilmek üzere adı geçen Mahkemeye gönderilmesine...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **2.2.10. Temyizin İncelenmesi**

Temyiz incelemesinde İ.Y.U.K. tarafından benimsenmiş olan yazılı yargılama usulü uygulanmaktadır. Vergi mahkemesi kararlarına karşı söz konusu karar aleyhine olan tarafın ya da kararın bozulmasında menfaati olan tarafın (davacı veya davalı) temyiz başvurusu üzerine Danıştay’da öncelikli olarak bir ön inceleme yapılmaktadır. Temyiz dilekçeleri ve Danıştay’a gelen dosyalar ilk inceleme yapılmak üzere bir tetkik hâkimine verilir (Kalabalık, 2003:352). Tetkik hakimi tarafından İ.Y.U.K.’un 14.maddesinin 3.bendi uyarınca ilk incelemeye tabi tutulmaktadır. Söz konusu ilk

incelemede itiraz dilekçesi sırasıyla; görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı, süre aşımı, husumet, üçüncü maddede belirtilen şekle göre düzenlenip düzenlenmedikleri yönünden incelenir. Dosyanın doğru oluşturulup oluşturulmadığına yani tekemmül edip etmediğine de bakılır.

Temyiz incelemesini yapacak olan Danıştay dava dairesi veya kurulu tarafından, tebligatları tamamlandıktan, karşı tarafın cevabı alındıktan veya cevap verme süresi geçtikten sonra, temyiz dosyası esastan düşünce almak üzere Danıştay Başsavcılığı'na gönderilir. Savcılık kalemine gelen dosya inceleme sırasına konur. Sırası gelince düşüncesini dosyaya sunması için, bir Danıştay savcısına verilir (Buyuran, 2008).

Savcının düşüncesi alındıktan sonra (savcının düşünce vermek için bir aylık süresi vardır) dosya, savcılık kaleminde görevli Danıştay dava dairesi kalemine gönderilir. Dairesinde gerekli kayıtlar yapıldıktan sonra, dosya temyiz incelemesinin esasının görüşülmesi için sıraya konur (Buyuran, 2008).

Temyiz incelemesinde yargılamayı Danıştay dairesi veya Danıştay dairelerince verilmiş olan kararın temyiz incelemesini konusuna göre Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu veya İdari Dava Daireleri Genel Kurulu yapmaktadır.

Temyiz incelemesinde ilk derece mahkemesinin kararı yalnızca hukuka uygunluk açısından denetlenir. Danıştay olay ve delil araştırması yapmaz. Temyiz aşamasında yeni deliller ve olaylar ileri sürülemez (Kıvrakdal, 2006:68).

İdari yargıda dolayısı ile vergi yargılamasında geçerli olan resen araştırma ilkesi, temyiz başvurusu üzerine Danıştay'da inceleme yapılırken de uygulanmaktadır. Resen araştırma ilkesi gereğince Danıştay temyiz incelemesini yaparken taraflarca ileri sürülmüş olsun ya da olmasın olayların aydınlatılması için gerekli olan her türlü delilleri kendiliğinden toplayabilmektedir.

Danıştay temyiz başvurusun ilk inceleme yönünden kabul edip, dosyayı tekemmül ettirdikten sonra işin esasını görüşmeye geçer. İlk derece yargı yerlerinin vermiş oldukları kararların hukuka uygun olup olmadığını denetler. Temyiz incelemesi

sonrasında Danıştay ilk derece mahkemesi kararı hakkında; onama kararı, bozma kararı, kısmen onama-kısmen bozma kararı veya düzelterek onama kararı verebilir.

### **2.2.11. Temyiz İncelemesi Üzerine Verilebilecek Kararlar**

Yukarıda da belirttiğimiz gibi temyiz incelemesi sonucu temyiz mercii ilk derece mahkemesinin kararının onanmasına, düzeltilerek onanmasına, kısmen onanmasına-kısmen bozulmasına veya bozulmasına karar verebilir.

#### **2.2.11.1. Onama Kararı**

Danıştay yapmış olduğu temyiz incelemesi sonrasında ilk derece mahkemesinin kararını usul hükümlerine ve hukuka uygun bulur ise mahkeme kararını onamaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/12/2008 tarih ve E: 2007/1118, K: 2008/6245 sayılı kararında; "...Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, İstanbul 7.Vergi Mahkemesinin 20.12.2006 günlü ve E:2005/1784, K:2006/3284 sayılı kararının onanmasına..." karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Ancak, burada bir hususu vurgulamak gerekir. Danıştay'ın onama kararından sonra söz konusu karar henüz kesinleşmiş sayılmaz. Kararın kesinleşmesi için davanın taraflarınca onama kararının tebliğinden itibaren 15 gün içinde Danıştay'ın onama kararına karşı karar düzeltme başvurusunda bulunmamış olmaları veya karar düzeltme isteminde bulunmuş olmakla beraber bu talebin Danıştay'ca reddedilmiş olması gereklidir.

#### **2.2.11.2. Düzelterek Onama Kararı**

Temyiz incelemesi sonucunda, ilk derece mahkemesi kararı esas yönünden hukuka uygun olmakla birlikte, sadece bazı maddi hatalar tespit edilmiş ve bu hataların düzeltilmesi mümkün ise karar Danıştay tarafından maddi hatalar düzeltilerek onanmaktadır.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 15/10/1991 tarih ve E: 1991/118, K:1991/2893 sayılı kararında; "...Temyiz edilen Vergi Mahkemesi kararında 2577 sayılı İdari Yargılama

Usulü Kanununun 49.maddesinin 1.fikrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından, temyiz isteminin reddine, ancak olayda ihtilaf konusu noter harcı olduğu halde kararda tapu harcı olarak yazıldığından, bu şekilde yapılan maddi hatanın 2577 sayılı İ.Y.U.K.'un 49.maddesinin 2.fikrası uyarınca "Noter Harcı" olarak düzeltilmesine ve mahkeme kararının bu hali ile onanmasına..." karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Bazı durumlarda ise ilk derece mahkemesinin kararının sonucu itibariyle hukuka uygun olduğu ancak yanlış gerekçeye dayanılarak böyle bir sonuca ulaşılmış olabilir. Burada Danıştay tarafından ilk derece mahkemesinin gerekçesi düzeltilerek karar onanmaktadır.

Danıştay Altıncı Dairesinin 14/3/2002 tarih ve E: 2001/722, K: 2002/1588 sayılı kararında; "...Bu durumda, aracın egzoz gazı emisyon ölçümünün yaptırılmamış olmasının Çevre Kanunu uyarınca para cezası verilebilmesi için yeterli bir neden olmaması, taşıtın çevre kirliliğine neden olduğuna ilişkin olarak yapılmış bir tespitin de bulunmaması karşısında, sadece egzoz gazı ölçümünün yaptırılmamış olması yönünde yapılan tespite dayalı olarak Çevre Kanunu uyarınca para cezası verilmesinde mevzuata uyarlık bulunmadığından, İdare Mahkemesince, iptaline karar verilmesinde sonucu itibariyle isabetsizlik görülmemiştir. Dava konusu işlemin iptali yolundaki temyize konu ... İdare Mahkemesinin ... günlü, ... sayılı kararının yukarıda belirtilen gerekçeyle onanmasına..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **2.2.11.3. Bozma Kararı**

Danıştay yaptığı temyiz incelemesi sonucu İdari Yargılama Usulü Kanununun 49.maddesinde sayılan bozma nedenlerinden birini veya bir kaçını tespit ederse kararı bozar. Danıştay hukuka aykırılık bularak bozduğu ilk derece mahkemesi kararlarını mahkemesine geri göndermekle yetinir. Uyuşmazlık hakkında kendisi bir karar veremez.

Ancak bazı durumlarda Danıştay ilk derece mahkemesinin kararını bozduktan sonra dosyası yeniden bir karar verilmek üzere mahkemesine geri göndermez. Bunlardan birisi, daha önce anlatıldığı üzere kararın bozulmasını gerektirmeyen maddi hataların tespit edilmiş olması durumunda Danıştay, bu maddi hataları kendisi düzelterek kararı

onar. Diğeri ise, Danıştay'ın görevine giren bir uyuşmazlığın yanlışlıkla vergi mahkemesi tarafından karara bağlanmış olmasıdır. Bu halde, Danıştay mahkeme kararını bozmakla kalmaz aynı zamanda davanın esası hakkında da kendisi bir karar verir.

Danıştay temyiz incelemesi sonucu hukuka aykırılık tespit ederek bozmuş olduğu mahkeme kararına ilişkin bozma kararında söz konusu hukuka aykırılıklar açık bir biçimde gösterilir. Bunun amacı, ilk derece yargı yerlerinin yeniden verecekleri kararları, daha kısa sürede ve kolay bir biçimde vermelerine yardımcı olmaktır.

Danıştay Beşinci Dairesinin 10/4/2002 tarihli ve E: 2000/623, K: 2002/1607 sayılı kararında; "...Davacı, iptal ve tam yargı davasını birlikte açarak ödenmeyen yolluğun yasal faiziyle birlikte tazminini istediğine göre, yukarıda yer alan açıklamalar karşısında iptal davasının açıldığı 17.6.1998 tarihinden itibaren yasal faize hükmedilmesi gerekmekte olup; nakil işleminin tebliğ edildiği 25.5.1998 tarihinin İdare Mahkemesince yasal faizin başlangıç tarihi olarak alınmasında hukuki isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, ... 1. İdare Mahkemesinin ... günlü, ... sayılı kararının işlemin iptali ile ödenmeyen yolluğun yasal faiziyle birlikte davacıya ödenmesine hükmedilmesine ilişkin kısmının davalı idarenin temyiz isteminin reddi ile onanmasına, kararın yasal faizin başlangıç tarihine ilişkin kısmının ise davalı idarenin temyiz isteminin kabulü ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1/b. fıkrası uyarınca bozulmasına, aynı maddenin değişik 3. fıkrası gereğince ve yukarıda belirtilen hususlar gözetilerek faizin başlangıç tarihi hakkında yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın adıgeçen Mahkemeye gönderilmesine..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

#### **2.2.11.4. Kısmen Onama-Kısmen Bozma Kararı**

İlk derece mahkemesi kararlarında çok çeşitli uyuşmazlıklar çözümlenmiş olabilir. Bu anlaşmazlıkların bir kısmı usul hükümlerine ve hukuka uygun olabileceği gibi başka bir kısmı aykırılık teşkil edebilir. Bu durum da söz konusu mahkeme kararının usul ve hukuka uygun olan kısmı onanır, aykırı olan kısmı ise bozulur. Yani mahkeme kararı kısmen onanmış-kısmen bozulmuş olur. Kararın kısmen bozulan kısmı için mahkeme

yeniden yargılama yaparak bir karar verir. Bu kararda yeni bir karar olduğu için bu karara karşı da temyiz yoluna gidilebilir.

Danıştay Üçüncü Dairesinin 4/6/2007 tarih ve E: 2006/2441, K: 2007/1761 sayılı kararında; "...Anayasada bu konudaki düzenlemeden Anayasa Mahkemesinin verdiği iptal kararlarının, bu kararın verilmesinden önce açılmış ve bakılmakta olan davaların çözümünü kararın gerekçesi ve iptal nedeni doğrultusunda etkileyeceği sonucuna ulaşıldığından vergi mahkemesi kararının, vergi ziyai cezasına ilişkin hüküm fıkrasının yeniden karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kısmen reddine ve Antalya Vergi Mahkemesinin 10.2.2005 gün ve E:2005/17, K:2005/98 sayılı kararının gelir vergisi ve fon payı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının onanmasına, kararın, vergi ziyai cezası yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının yeniden karar verilmek üzere bozulmasına..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

#### **2.2.12. Temyiz İncelemesi Sonucu Danıştay'ca Verilecek Kararlara Karşı İlk Derece Mahkemesinin (Vergi Mahkemesinin) Tutumu**

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkeme veya Danıştay dairesine gönderilir. Bu karar, dosyanın mahkeme veya Danıştay dairesine geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde mahkeme veya Danıştay dairesince taraflara tebliğ edilir (İ.Y.U.K. m.d.50).

Tebliğden sonra taraflar Danıştay'ın bozma kararına karşı 15 gün içinde karar düzeltme talebinde bulunabilecekleri için, uygulamada, dosya bu süre geçinceye kadar esas defterine kaydedilmeden bekletilmekte ve karar düzeltme talebinde bulunulursa dosya tekrar Danıştay'a gönderilmektedir. Karar bozulmuş ve taraflar karar düzeltme talebinde bulunmamışlarsa dosya ilk derece mahkemesinin esas defterine yeniden kaydedilmektedir (Karakoç, 1995:266).

Mahkeme dosyayı diğer öncelikli işlere nazaran daha öncelikli inceler ve varsa gerekli araştırmayı yaparak yeniden karar verir.( İ.Y.U.K. m.d. 49/3). Danıştay'ın bozma kararına karşı ilk derece mahkemesinin izleyebileceği iki yol vardır. Ya Danıştay'ın



bozma kararına uyar veya bozma kararına uymayarak mahkeme ilk vermiş olduğu kararda ısrar eder.

### **2.2.12.1. Bozmaya Uyma Kararı**

Mahkeme bozma kararına uyduğu takdirde, bozma kararı gereğince dosyanın diğer öncelikli işlere nazaran daha önce incelemesini tamamlayıp bozma kararına uygun olarak karar verir. Mahkeme, Danıştay'ın kararına uyma kararı verirse artık bu kararı ile bağlıdır. Bu karardan dönerek ısrar kararı veremez. Danıştay'ın bozma kararına uyarak verilmiş mahkeme kararı yeni bir karar olduğundan temyize konu olabilir, fakat bu kararın temyiz incelemesi genel bir temyiz incelemesi olamayacak ve yalnızca bozma kararının gereklerine uygun olup olmadığı yönünden incelemeye tabi tutulacaktır (Taş, 2005). Mahkeme Danıştay'ın bozma kararında belirttiği esaslara göre bozmaya uyma kararı vermiş ise, Danıştay mahkeme kararını onar. Aksi halde ise Danıştay tarafından mahkeme kararı yeniden bozulabilir.

### **2.2.12.2. Israr Kararı**

İlk derece yargı yeri, Danıştay'ın bozma kararını yerinde görmez ve kendi kararının doğru olduğunu düşünürse, gerekçesini açıkça belirterek ilk kararını aynen yazarak ısrar edebilir. Kural olarak ısrar kararından bahsedebilmek için, bozma kararı üzerine ilk derece mahkemesinin yeni araştırma ve incelemeye girmeden, örneğin, keşif, bilirkişi incelemesi yapmadan, ilk kararını yeniden ve aynı gerekçelerle vermesi gerekir (Buyuran, 2008).

“İsrar” kurumu, içtihadın, dolayısıyla idare hukukunun gelişmesine önemli katkıları olan bir usul hukuku kurumudur (Hondu, 1986:52).

Bir kararın ısrar kararında olup olmadığının takdiri ısrar kararı hakkında karar verme yetkisine sahip merci olan Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu veya İdari Dava Daireleri Genel Kuruludur (Karakoç, 1995:267).

İsrar kararları da davayı sonuçlandıran nihai, kararlardandır. Bu nedenle taraflarca temyiz edilebilir. İsrar kararları, konusuna göre, İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu'nda incelenir (Odyakmaz, 1993:87). Ancak belirtmemiz gerekir ki taraflar ısrar

kararına karşı temyiz talebinde bulunmaz ise ısrar kararı kendiliğinden kurulda incelenemez.

Danıştay dava daireleri kurulları Danıştay'ın ilgili dairesinin kararını uygun görürse mahkemenin ısrar kararını bozar. Eğer ki mahkemenin ısrar kararı yerinde ise bu defa mahkemenin ısrar kararı onanır. Bu konuda Danıştay dava daireleri kurullarının vermiş olduğu kararlarına uyulması zorunludur (İ.Y.U.K. m.d. 19/3 ve 4).

### **2.2.13. Temyizin Hukuki Sonuçları**

Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla birlikte kararı veren mahkemeye gönderileceğini ve bu kararın, dosyanın mahkemeye geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde ilgili vergi mahkemesince taraflara tebliğ edileceğini daha önce belirtmiştik.

Danıştay kararının vergi mahkemesince taraflara tebliğinden itibaren idare, en geç otuz gün içerisinde bir işlem tesis etmeye veya bir eylemde bulunmaya mecburdur. Aksi bir durumda, Danıştay kararını uygulamayan yani Danıştay kararının gereğini yerine getirmeyen idare veya kamu görevlisi aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. Kararın yerine getirilmesinin gecikmesi nedeniyle idareden gecikme faizi talep edilebilir.

Vergi davası idare aleyhine sonuçlanmış ise önceden tahsil edilmiş bulunan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile ceza ve zamlara ilişkin kararın ilgili idareye tebliği ile idarece yerine getirilmesine kadar geçen süre aralığında yükümlüye kanuni gecikme faizi ödenmesi gerekmektedir. Vergi dairesinin davayı kazanması durumunda ise yapacağı her hangi bir işlem yoktur.

Mükellefin yani davacının davayı kısmen kazanması, kısmen kaybetmesi durumunda vergi dairesi, yükümlünün kaybettiği miktar için ikinci ihbarnameyi tebliğ etmektedir (Sönmez ve Ayaz, 1999:372).

İdari Yargılama Usulü Kanununun “temyiz ve itiraz istemlerinde yürütmenin durdurulması” başlıklı 52.maddesinde, itiraz yoluna başvurulmuş olmasının, hakim veya mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmayaacağı belirtilmiştir. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dairesince veya Danıştay dava daireleri genel kurullarınca

karar verilebilir. Vergi mahkemesi tarafından verilen davanın reddine ilişkin kararlara karşı temyiz yoluna başvurulması halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için İ.Y.U.K.'un 27. maddesinde öngörülen koşulun varlığına bağlıdır. Bu koşul şu şekildedir; idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olmasıdır. İki şartında birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek ve teminat karşılığında vergi mahkemesi kararının yürütülmesinin durdurulmasına Danıştay dairesince veya Danıştay dava daireleri genel kurullarınca karar verilebilir. Ancak, idareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat alınmaz.

Kararın bozulması, kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurur (Tuncer, 1996:35). Yani, vergi mahkemesi tarafından verilen kararın Danıştay'ca bozulması üzerine, vergi mahkemesi kararının yürütülmesi kendiliğinden durur. Veya Danıştay dairesince verilen kararın Danıştay dava daireleri kurullarınca bozulması üzerine de Danıştay dairesi kararının yürütülmesi kendiliğinden durur.

## **2.3. Karar Düzeltme**

### **2.3.1. Genel Olarak Karar Düzeltme ve Hukuki Niteliği**

Olağan kanun yolu başvurularından biride karar düzeltmedir. Kararın düzeltilmesi yolu ile belli bir süre içerisinde ve kanunda belirtilen nedenlerden dolayı, nihai olarak verilmiş bir yargı kararının, kararı vermiş olan yargı merciince yeniden gözden geçirilmesi ve muhtemel sakatlıkların önlenmiş olması sağlanmaktadır. İ.Y.U.K. kararın düzeltilmesi deyimini kullanmaktadır. H.U.M.K. tashihi karar deyimini kullanmakta, öğretide ise karar düzeltme deyimleri kullanılmaktadır (Gözübüyük, 2004:515).

Kararın düzeltilmesi yolu Türk hukukunun geliştirdiği ve Türk hukukuna özgü bir kanun yoludur (Bilge, 1973:39).

Kararın düzeltilmesi Danıştay dava dairelerinin idare veya vergi mahkemesi kararlarını temyizen incelemesi sonucu vermiş olduğu nihai kararlar ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının dava daireleri kararlarını temyizen incelemeleri sonucu verdikleri nihai kararlar ve bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesi sonrasında verdikleri

nihai kararlara karşı hukuki menfaati bulunanların kanunda belirtilen süre içerisinde ve bir defaya mahsus olmak üzere yasada belirtilen nedenlerden birini veya birkaçını öne sürmeleri sonucu önceden verilen kararın yeniden incelenmesini sağlayan bir kanun yoludur (Karavelioğlu, 1997:978). Karar düzeltme başvurusu yeni bir dava değildir. Önceden verilen kararın bir kez daha, tabi, kanunda sayılı hallerle sınırlı olarak gözden geçirilmesidir.

Karar düzeltme yolu olağanüstü kanun yollarındandır (Yenice ve Esin, 1983:742), (Karavelioğlu, 1997:979). Her ne kadar bazı yazarlar karar düzeltme yolunu olağanüstü kanun yolları arasında değerlendirmiş olsalar da, kanaatimizce; karar düzeltme kanun yoluna başvurulmasıyla birlikte söz konusu kararın kesinleşmesi, karar düzeltme talebi hakkında bir karar verilinceye kadar ertelendiği için, kararın kesinleşmesi engellendiği için karar düzeltme yolu olağan bir kanun yoludur.

Kararın düzeltilmesi yoluna hukuk sisteminde yer verilmesinin amacı, nihai olarak verilmiş yargı kararlarının kanunlarda belirtilen sebepler ve şartlar içinde tekrar gözden geçirilmesini sağlayarak, doğabilecek hataları önlemektir (Mutluer, 1975).

### **2.3.2. Karar Düzeltme Yoluna Başvurulabilecek Kararlar ve Şartları**

Danıştay dava dairelerinin temyiz incelemesi sonucu verdikleri nihai kararlara, Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarının temyiz incelemesi sonrasında vermiş oldukları kararlara, bölge idare mahkemesinin itiraz incelemesi üzerine verdiği nihai kararlara karşı yasada öngörülen nedenlerden dolayı söz konusu kararın tebliğini izleyen onbeş gün içerisinde bir defaya mahsus olmak üzere taraflarca karar düzeltme kanun yoluna başvurulabilir.

İtiraz ve temyiz yolu açık kararlar için bu yollara gidilmeden kararın düzeltilmesi isteminde bulunulamaz (Coşkun ve Karyağdı, 2001:559). İlk derece mahkemelerinin vermiş oldukları her türlü (ara kararı veya nihai) kararlar ile Danıştay dava dairelerinin ilk derece olarak verdikleri kararlar karar düzeltme kanun yolu kapsamı dışında bırakılmıştır. Bunun yanında bölge idare mahkemesinin itiraz incelemesi dışında (örneğin; 4483 sayılı yasadan kaynaklanan görevleri veya hakimin reddi talebinin değerlendirilmesine yönelik) almış oldukları kararlarda karar düzeltme yolu dışında bırakılmıştır. Ayrıca, Danıştay'ın görev ve yetki uyuşmazlıklarına ilişkin olarak

verdikleri mercii tayini kararlarına, yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen kararlara, Danıştay idari dairelerinin ve Danıştay İdari İşler Kurulunun yargısal nitelikte olmayan kararlarına karşı da karar düzeltme yoluna başvurulamaz.

Son olarak şunu da hatırlatmamız gerekir ki, İ.Y.U.K.'un 54.maddesinin 1.fıkrasında karar düzeltme yoluna bir defaya mahsus olmak üzere gidilebileceği belirtilmiş olduğundan, karar düzeltme başvurusu sonucu verilen kararlara karşıda yeniden karar düzeltme talebinde bulunulamaz.

Danıştay Yedinci Dairesinin 25/09/1997 tarih ve E: 1997/3000, K:1997/3151 sayılı kararında; "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54.maddesinin 3622 sayılı Kanunla değiştirilen 1.fıkrasında, Danıştay dava dairelerinin temyiz üzerine verdikleri kararlar hakkında bir defaya olmak üzere, kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde taraflarca kararın düzeltilmesinin istenebileceği hükme bağlanmıştır. Maddede "taraflarca" denilmek suretiyle, düzeltme isteminin, taraf belirtilmeden bir defa yapılabileceği açıklanmıştır. Aksi amaçlanmış olsaydı "taraflarca birer defa" ibaresi yer alırdı. Esasen karar düzeltme yolu ancak belirli koşul ve nedenlerle başvurulacak bir kanun yolu olup, bunun bir defadan fazla yapılabileceğini kabul etmek, kesinleşen hükümlerin tekrar tekrar inceleme konusu yapılmasına ve yargı organının kısır bir döngü içine girmesine yol açar. Açıklanan nedenlerle, karar düzeltme isteminin incelenmeksizin reddine..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **2.3.3. Karar Düzeltmede Görevli Yargı Yeri**

Kararın düzeltilmesi talebine yönelik başvuru, görev değişikliği hali hariç, düzeltilmesi istenilen kararı vermiş olan bölge idare mahkemesi, Danıştay Dava Dairesi veya Dava Daireleri Kurulu tarafından incelenerek karara bağlanır. İstemi inceleyecek olan mahkeme, daire veya kurul, dilekçede ileri sürülen sebeplerle bağlıdır. Dilekçede ileri sürülmeyen sebebin inceleme sırasında saptanması halinde dahi, yargı yeri, kendiliğinden bu sebebi nazara alarak kararı düzeltemez (Buyuran, 2008).

Dosyanın incelenmesinde tetkik hâkimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar (İ.Y.U.K. m.d.54/3).

#### **2.3.4. Karar Düzeltme Başvurusunda Bulunabilecekler**

Danıştay dava dairelerinin temyiz başvurusu üzerine verdikleri kararlar, Danıştay dava daireleri genel kurullarının temyiz incelemesi sonrasında verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemesinin itiraz üzerine verdikleri kararların Danıştay dava dairesince veya Danıştay dava daireleri genel kurullarınca yada bölge idare mahkemesince karar düzeltme açısından yeniden incelenebilmesi için tarafların karar düzeltme talebinde bulunması gerekir. Karar düzeltme yoluna başvurulmamış ise karar düzeltme kanun yolunda inceleme yapmakta görevli olan yargı yerlerince itiraz veya temyiz incelemesi sonrası verilen kararın, karar düzeltme yolu ile yeniden incelenmesi söz konusu değildir.

Karar düzeltme başvurusuna temyiz veya itiraz incelemesini kısmen veya tamamen kaybeden taraf başvurmaktadır. Temyiz veya itiraz incelemesi sonucu temyizi veya itirazı kazanan taraf, lehine olan temyiz veya itiraz kararının karar düzeltilmesi yoluyla bozulmasını isteyemez. Temyiz veya itiraz kararını kendisi bakımından uygun bulmayan davacı veya varsa vekili, kanuni temsilcisi ya da yine temyiz veya itiraz kararını kendisi bakımından uygun bulmayan idare temyiz veya itiraz kararına karşı karar düzeltme talebinde bulunabilir.

Karar düzeltme başvurusunda bulunabilmek için karar düzeltme talebinde bulunan kişinin temyiz veya itiraz kararının bozulmasında menfaati olması gerekir.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 12/06/1998 tarih ve E: 1998/315, K:1998/274 sayılı kararında; "...kararın düzeltilmesini isteme hak ve yetkisi kural olarak, bu kararlarda aleyhlerine hüküm bulunan taraflara ait olup,... kararı ile onandığına ve böylece dava konusu işlemlerin hukuka uygun olduğu idarenin savunması doğrultusunda yargı merciince de saptanmış bulunduğuna göre davalı idarenin menfaatini ihlal edebilecek bir husus içermeyen söz konusu kararın düzeltilmesi yolundaki isteminin incelenmeksizin reddine..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Karar düzeltme başvurusuna ancak davanın tarafları gidebilir demiştik. Davanın asıl tarafı yani davacı veya davalı olmayan sadece taraflar yanında davaya katılan müdahilin tek başına karar düzeltme başvurusunda bulunma hakkı yoktur. Böyle bir

durum söz konusu olduğu zaman karar düzeltme başvurusunu incelemekle görevli bölge idare mahkemesi, Danıştay dava daireleri veya Danıştay dava daireleri kurulları başvuruyu incelenmeksizin reddetmektedir. Ayrıca karar düzeltme aşamasında davaya katılma yani müdahil olma mümkün değildir.

### **2.3.5. Karar Düzeltme Başvurusunda Süre**

Danıştay dava daireleri veya Danıştay dava daireleri kurullarının temyiz incelemesi sonrasında verdikleri kararlar ile bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlar hakkında, kararın tebliğ edildiği tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içerisinde taraflarca karar düzeltme yoluna başvurulmalıdır (Bilici, 2006:139).

Karar düzeltme başvurusu süresinin başlangıcı karar düzeltmeye konu edilecek temyiz veya itiraz kararının taraflara tebliğini izleyen günden itibaren başlar. Başvuru süreleri adli ara vermeye veya tatil gününe rastlarsa karar düzeltme için başvuru süresi tatilin bitimine kadar ya da adli ara vermenin bitiminden itibaren yedi gün daha uzamış olur. Bunlar dışında karar düzeltme başvurusu süresinin uzaması söz konusu değildir.

Süreyi kaçıran taraf karşı tarafın düzeltme isteminde bulunması halinde temyiz başvurularında olduğunun aksine cevap verme süresi içinde kararın düzeltilmesi başvurusunda bulunabilme olanağına sahip değildir (Candan, 2006:1010,1011).

Danıştay Beşinci Dairesinin 06/02/1989 tarih ve E: 1989/120, K: 1989/135 sayılı kararında; "...Dolayısıyla, Danıştay Dava Daireleri ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurullarından verilen kararlara karşı taraflardan birisinin kararın düzeltilmesini istemesi halinde diğer tarafın, bu yoldaki dilekçenin kendisine tebliği üzerine kararın kendisine tebliğ tarihine göre onbeş günlük sürenin geçirilmemiş olması hali hariç, kararın düzeltilmesini isteyemeyeceği açıktır. Açıklanan nedenlerle, davalı idarenin kararın düzeltilmesine ilişkin dilekçesinin tebliği üzerine davacının cevap dilekçesiyle yaptığı kararın düzeltilmesi isteminin, esastan incelenme olanağı bulunmadığından reddine..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **2.3.6. Karar Düzeltme Şekli ve Usulü**

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 441.maddesinde karar düzeltme talebinin bir dilekçe ile olacağı düzenlenmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 54 ve 55

maddelerinde açık bir düzenleme bulunmamaktadır. 55.maddenin 2.fıkrasında karşı tarafın savunmasının alınacağından bahsedilmekte ve 5.fıkrasında da bu Kanunun diğer hükümlerinin karar düzeltme usulünde de uygulanacağı hükme bağlanmıştır. O halde temyiz usulü burada da uygulanacaktır (Çağlayan, 2002:119).

Karar düzeltme başvuruları karar düzeltme talebini inceleyecek olan Danıştay Başkanlığı'na (dava dairesine ya da dava daireleri kurullarına) veya bölge idare mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış ve karar düzeltme başvurusunda bulunan tarafça veya temsile yetkili kişilerce imzalanmış olan karar düzeltme dilekçeleriyle yapılmaktadır.

Danıştay Yedinci Dairesinin 30/3/2000 tarih ve E: 2000/785, K: 2000/911 sayılı kararında; "...Her ne kadar, kararın düzeltilmesi istemini içeren ... tarihli dilekçeden önce ... tarihli faks mesajı ile kararın düzeltilmesi istenilmiş ise de, söz konusu faks mesajının, yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler karşısında imzalı karar düzeltme dilekçesi olarak kabulü mümkün görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, kararın düzeltilmesi isteminin süre aşımı yönünden..." reddine karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **2.3.6.1. Karar Düzeltme Dilekçesi**

Karar düzeltme talebi, aynen temyizde olduğu gibi, imzalı dilekçe ile karar düzeltme istemini karar bağlayacak yargı yerine hitaben yazılmalıdır (Çağlayan, 2002:119). Bunun yanında şekil bakımından temyiz dilekçelerinin 2577 sayılı yasanın 3.maddesinde belirtilen hususlara uygun olması gerekir. Buna göre karar düzeltme dilekçesinde;

- karar düzeltme talebinde bulunan tarafların ve varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ve adresleri,
- karar düzeltme talebine konu edilen kararı veren yargı yeri ve kararın tarihi ile esas ve karar numaraları,
- karar düzeltme yoluna başvuru kararın tebliğ tarihi,



- karar düzeltme talebinde bulunma sebepleri ve açıkça kararın düzeltilmesi talebi yazılı olmalıdır.

Karar düzeltme dilekçeleri ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf (yani davalı veya davacı taraf) sayısından bir fazla olacak şekilde dava dosyasına sunulmalıdır. Bunun yanında karar düzeltme yoluna başvurulması için gerekli harç ve posta giderleri de yatırılmalıdır.

Kararın düzeltilmesine ilişkin dilekçe, verildiği mahkemece karşı tarafa tebliğ olunur. Karşı taraf, dilekçeye otuz gün içinde cevap verebilir. Bu cevap düzeltme isteminde bulunana tebliğ olunmaz. Dosya, karşı tarafın cevabının alındığı veya otuz günlük sürenin cevapsız olarak dolduğu tarihte tekemmül etmiş sayılır (Candan, 2006:1010).

Düzeltilme nedenlerini göstermeyen bir dilekçe düzeltme süresini kesemez. Kararın düzeltilmesi istemlerinde, yasanın öngördüğü süre içinde, önce düzeltme süresini korumak için dilekçe verme, sonra düzeltme nedenlerini bildirme yolu benimsenmeyerek on beş günlük süre içinde gerekçeli olarak düzeltme dilekçesi verilmesi yolu benimsenmiştir (Gözübüyük ve Dinçer, 2001).

### **2.3.6.2. Karar Düzeltme Dilekçesinin Verileceği Yerler**

Karar düzeltme dilekçeleri, karar düzeltmeye konu olan itiraz veya temyiz kararını veren yargı mercilerine gönderilmek üzere ilk kararı veren yargı yerine verilmektedir. Bunun dışında İdari Yargılama Usulü Kanununun 4.maddesinde belirtilmiş olan idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemelerinin bulunmadığı yerlerde asliye hukuk hakimliklerine ve yabancı memleketlerde Türk Konsolosluklarına karar düzeltmeye konu olan itiraz veya temyiz kararını veren yargı mercilerine gönderilmek üzere ilk kararı veren yargı yerine sunulmak üzere verilebilir.

Karar düzeltme dilekçesinin idare ve vergi mahkemesinin bulunduğu yerlerde veya bu mahkemelerin yetki alanına giren yerlerdeki asliye hukuk mahkemelerine verilememektedir. Verilmesi durumunda ise karar düzeltme süresi durmamakta devam etmekte olup, karar düzeltme başvuru tarihi olarak karar düzeltme dilekçesinin asliye hukuk mahkemesi hâkimliğine verildiği tarih değil de karar düzeltmeye konu olan itiraz veya temyiz kararını veren yargı mercilerine gönderilmek üzere ilk kararı veren yargı

yerinin kayıtlarına girdiği tarih esas alınmaktadır. Tabii ki burada karar düzeltmenin süre yönünden kaçırılmış olması durumu söz konusu olabilmektedir.

Bununla birlikte karar düzeltme dilekçesi posta yolu ile karar düzeltmeye konu olan itiraz veya temyiz kararını veren yargı mercilerine gönderilmek üzere ilk kararı veren yargı yerine gönderilmiş ise; karar düzeltme dilekçesinin postaya verildiği tarih ve postada geçen süreler dikkate alınmamakta, karar düzeltme başvuru tarihi olarak karar düzeltme dilekçesinin postaya verildiği tarih değil de karar düzeltmeye konu olan itiraz veya temyiz kararını veren yargı mercilerine gönderilmek üzere ilk kararı veren yargı yerinin kayıtlarına girdiği tarih esas alınmaktadır.

### **2.3.7. Karar Düzeltmenin Nedenleri**

Karar düzeltme nedenleri İdari Yargılama Usulü Kanununun 54. maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre karar düzeltme sebepleri;

- a) Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların, kararda karşılanmamış olması,
- b) Bir kararda birbirine aykırı hükümler bulunması,
- c) Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması,
- d) Hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olmasıdır.

Danıştay dava daireleri ve İdari veya Vergi Dava Daireleri Genel Kurulları ile bölge idare mahkemeleri, kararın düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağılırlar (İ.Y.U.K. m.d. 54/2).

Kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması kararın düzeltilme nedenidir. Söz konusu olan iddia ve itirazların gerek dava dilekçelerinde, gerekse cevap veya cevaba cevap dilekçelerinde ileri sürülen iddia ve savunmalar olması gerekir. Bunların düzeltilebilmesi için kararın esasına etkili olacak güç ve nitelikte olması ve gerekçeli kararda karşılanmamış olması gerekir (Karakoç, 1995:300).

İdari Yargılama Usulü Kanununa göre kararlar gerekçeli olarak verilmek zorundadır. Ancak, uygulamada genellikle “temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması

istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir” şeklinde gerekçesi olmayan kararlar verilmektedir. Bu durum yukarıda yapılan açıklama gereğince kararın düzeltilmesini gerektirebilecekken uygulamada bu hükme işlerlik kazandırılmamıştır (Sönmez ve Ayaz, 1999).

Düzeltilme nedenlerinden bir diğeri de, kararda birbirine aykırı hükümler bulunmasıdır. Karar düzeltilme talebine konu olabilecek çelişkinin hüküm fıkrasında bulunması gerekir. Yoksa yalnızca gerekçede birbirine aykırı hükümlerin bulunması bir karar düzeltilme nedeni teşkil etmez. Buna karşılık gerekçe ile hüküm fıkrası arasındaki çelişki karar düzeltilme nedeni sayılmalıdır (Karakoç, 1995:301).

Kararın usul ve kanuna aykırı bulunması, kararın düzeltilmesi nedenlerinden bir diğeriştir. Düzeltilme sebeplerinin en geniş olanı budur. Adeta diğerlerini de kapsamaktadır. Danıştay’a yapılan karar düzeltilme taleplerinin büyük bir kısmı bu nedene dayandırılmaktadır.

İlk derece mahkemesinin kararının, hukuka uygun olduğu halde bozulması veya hukuka aykırı olduğu halde onanması da karar düzeltilme sebebidir. Danıştay, usul ve kanuna aykırılığı anlamlandırırken, kanunun farklı yorumunu, karar düzeltilme sebebi saymamaktadır (Çağlayan, 2007:125).

Hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması da karar düzeltilme nedeni olarak sayılmıştır.

Kararın düzeltilmesi talebinde belgelerin sahteliği ve hile nedenine dayanabilmek için hile ve sahtekarlığın temyiz aşamasında ortaya çıkması gerekmektedir. İlgilinin de bu durumu en geç karar düzeltilme süresi içinde öğrenmesi gerekir (Karakoç, 1995:303).

Son olarak böyle bir sahteliğin karar düzeltilme sebebi sayılabilmesi için, karar hükümünün esasını etkileyecek nitelikte olması gerekir. Hükümün esasını etkilemeyecek nitelikte ise karar düzeltilme talebi reddedilmektedir (Çağlayan, 2002:126).

### 2.3.8. Karar Düzeltme Talebinin İncelenmesi

Karar düzeltmeye konu olan itiraz veya temyiz kararını veren yargı mercilerine gönderilmek üzere ilk kararı veren yargı yerine süresi içerisinde sunulmuş olan karar düzeltme dilekçeleri, ilk incelemeye tabi tutulur.

İlk inceleme esnasında aşağıdaki hususlara sırasıyla bakılır (Çağlayan, 2002:127).

- Düzeltme talebinde bulunulabilecek bir yargı kararının bulunup bulunmadığı,
- Karar düzeltme talebinde bulunan kişinin buna yetkili olup olmadığı,
- Karar düzeltme dilekçesinin yasada öngörülen koşulları taşıyıp taşımadığı,
- Karar düzeltme isteminin süresinde yapılıp yapılmadığı,
- Gerekli harç ve giderlerin yatırılıp yatırılmadığı.

Ön koşullarda eksiklik bulunması durumunda yargı mercii işin esasına girmeden usulü olarak karar düzeltme talebini reddeder. Ön incelemede yani usulü işlerde bir eksiklik yok ise esastan incelemeye geçilir.

Daha önce değinildiği üzere, dosyanın incelenmesinde tetkik hakimliği yapanlar, aynı konunun düzeltme yoluyla incelenmesinde bu görevi yapamazlar. Ayrıca, karar düzeltme incelemesini yapan yargı mercii kararın düzeltilmesi isteminde tarafların ileri sürdüğü sebeplerle bağıdırlar, ileri sürülmeyen bir neden resen göz önüne alınamaz.

Yargı yeri, karar düzeltmeye konu olan kararda, karar düzeltme nedenlerinin bulunmadığını ya da ileri sürülen nedenlerin kanunda yer alan nedenlerden olmadığını tespit ederse karar düzeltme talebini reddeder (Kalabalık, 2003).

Danıştay Dördüncü Dairesinin 11/10/2005 tarih ve E: 2005/1231, K:2005/1729 sayılı kararında; "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54.maddesinde, Danıştay tarafından verilen yargısal kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği belirtilmektedir. Dilekçe sahibinin ileri sürdüğü iddialar, Kanunda belirtilen hallerden hiçbirine uymamaktadır. Bu nedenle, kararın düzeltilmesi isteminin reddine..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Taraflarca ileri sürülen düzeltme nedenlerinin bulunması durumunda eski karar kaldırılır ve düzeltme talebi ile bağılı olmak üzere dosya yeniden incelenir ve karara bağlanır (Karakoç, 1995:305). Yani karar düzeltme talebi kabul kararı verilmiş olur.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 6/7/2005 tarih ve E: 2005/406, K:2005/1349 sayılı kararında; "...Davacının ileri sürdüğü iddialar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasının c bendi karşısında kararın düzeltilmesini gerektirecek nitelikte görüldüğünden Dairemizin 6.12.2004 günlü ve E:2004/1093, K:2004/2442 sayılı kararının kaldırılmasına karar verilerek Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 17.2.2004 gün ve E:2003/796, K:2004/182 sayılı kararına karşı yapılan temyiz başvurusu yeniden incelendi...

...Bu durumda, 4811 sayılı Yasa'nın çıkarılış amacı ve İdarenin mükelleflerin borçlarını kolayca tespit edebilme olanağına sahip olması ile davacının iradesi de dikkate alındığında, başvurunun tüm borçlar için yapıldığının kabulü gerekir.Bu durumda,4811 sayılı Kanun'un 5 inci maddesinden yararlanmak için ayrıca dilekçe verilmemesi nedeniyle tarhiyatın kesinleştiğinden söz edilerek düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığından mahkemece davanın reddedilmesinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, Ankara 4. Vergi Mahkemesinin 17.2.2004 günlü ve E:2003/796, K:2004/182 sayılı kararının bozulmasına..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Son olarak karar düzeltme aşamasında duruşma yapılması karar düzeltme taleplerini inceleyen yargı yerinin (bölge idare mahkemesi, Danıştay dairesinin) kararına bağılıdır (İ.Y.U.K. m.d. 55/4).

### **2.3.9. Karar Düzeltmenin Hukuki Sonuçları**

Kararın düzeltilmesi talebinde bulunulmuş olması itiraz veya temyiz kararının yürütülmesinin durdurulmasını gerektirmez. Ancak, taraflardan birinin talepte bulunması ve karar düzeltme talebini inceleyen yargı yerinin bu talebi kabul etmesi halinde kararın yürütmesi durdurulmuş olur.

Karar düzeltme talebini inceleyen yargı yeri (duruma göre Danıştay dairesi veya bölge idare mahkemesi), düzeltme nedenlerinin gerçekleşmediği ya da ileri sürülen nedenlerin yasada yer alan nedenlerden olmadığı kanaatine varırsa karar düzeltme talebini reddetmektedir. İleri sürülen düzeltme nedenlerinin bulunması durumunda, eski karar ortadan kaldırılarak düzeltme talebi ile bağlı olmak üzere, dosya yeniden incelenir ve yeni bir karar verilir. Yargı yerince kabul edilen düzeltme nedeni, ortadan kaldırılan kararın değiştirilmesini gerektirecek nitelikte değilse, düzeltme istemi reddedilerek eski karar yenilenmektedir.

### **3. Olağanüstü Kanun Yolları**

Kesinleşmiş hükümlere karşı başvuru kanun yoluna olağanüstü kanun yolu denilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanununun 51.maddesinde anlatılmış olan kanun yararına bozma ile aynı kanunun 53.maddesinde yer bulan yargılamanın yenilenmesi kanun yolları Türk Vergi Yargı Sisteminde olağanüstü kanun yolları olarak değerlendirilmektedir.

#### **3.1. Yargılamanın Yenilenmesi**

##### **3.1.1. Genel Olarak Yargılamanın Yenilenmesi ve Hukuki Niteliği**

Yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş hükümlere karşı kabul edilmiş olağanüstü bir yasa yoludur. Yargılamanın yenilenmesi kesin hükümle sonuçlanmış bir yargılamada önemli bir hata yapıldığının tespiti üzerine gündeme gelir (Kuru, 1995:912). Yargılamanın yenilenmesi, kanunda belirtilen sebeplerin varlığı halinde kararı veren mahkemece yargılamanın baştan itibaren tekrarlanarak yeniden karar verilmesidir (Özbek, 2006:756).

Bir davanın mahkemede görülmesi sırasında taraflardan biri elinde olmayan sebeplerle haksız duruma düşebilir. Mahkemenin verdiği karar kesin hüküm halini almakla gerçeğe uymasa bile hukuksal gerçek olarak kabul edilir. İleride ortaya çıkan bazı durumlar nedeniyle ile haksızlığı anlaşılan bir karara dokunulamaması başka yönlerden sakınca yaratabilir. Bu hallerde kanunun sınırlı olarak saydığı nedenler kapsamında esas hükmün kaldırılmasını ve davanın yeniden incelenmesini sağlayan olağanüstü kanun yoluna yargılamanın yenilenmesi denir. Bu anlamda yargılamanın yenilenmesi

bir mahkemece verilen ve kesinlik arz eden kararın belli bazı sebepler dolayısı ile aynı mahkemece iptal edilmesini ve değiştirilmesini sağlayan bir kanun yoludur (Karakoç, 1995:307). Yargılamanın yenilenmesi olağanüstü bir kanun yoludur. Zira, süresi içinde varsa normal kanun yollarına başvurulmaması veya başvurularak tüketilmesiyle mahkeme kararının maddi anlamda kesinleşir. Artık aynı taraflar arasında aynı dava sebebine dayanarak aynı uyuşmazlık hakkında açılacak olan bir dava kesin hüküm itirazı ile karşılanır ve reddedilir. Bu nedenle, bu dava hakkında yargılamanın yenilenmesi söz konusu olur (Bilgin, 1992:113,114).

Yargılamanın yapıldığı sırada elde olmayan sebeplerden dolayı yargılamanın sonucunu etkileyecek bazı belge ve bilgilerin yargılama tamamlandıktan sonra ortaya çıkması halinde, hukuka uygunluğun sağlanması için taraflara "Yargılamanın Yenilenmesi" hakkı tanınmıştır (Ortaç, 1997:59).

Yargılamanın yenilenmesi müessesesi İdari Yargılama Usulü Kanununun 53. ve 55. maddesinde yer almıştır.

### **3.1.2. Yargılamanın Yenilenmesine Konu Edilebilecek Yargı Kararları**

Yargılamanın yenilenmesi müessesesi olağanüstü bir kanun yoludur. Bu nedenle, yargılamanın yenilenmesine konu yapılacak olan kararların ilk derece mahkemesi sıfatı ile davaya bakılması üzerine verilen nihai karar olması ve kesinleşmiş bulunması, yani olağan kanun yollarının tükenmiş olması gerekir. Bu kararlar Danıştay, bölge idare mahkemesi, idare veya vergi mahkemesinin verdiği kararlar olabilir.

Ancak, Danıştay ve bölge idare mahkemelerinin kesin hüküm halini alan her türlü kararı, bu başvuruya konu edilebilecek nitelikte değildir. Örneğin; Danıştay'ın temyiz başvuruları dolayısıyla vermiş olduğu onama ve bozma kararları, bölge idare mahkemelerinin itiraz başvurularının reddine ve ilk derece mahkemesinin kararının onanmasına ilişkin kararları böyledir. Bu kararlar aleyhine, yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulması olanaklı değildir (Candan, 2006:1012,1013).

Bu açıklamaya göre, yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilecek nitelikteki kararlar kesin hüküm halini almış olmaları koşuluyla;

- İlk derece idari yargı yerlerinin vermiş olduğu davanın reddi. Dava konusu işlemin iptali, davanın kısmen reddi, ve dava konusu işlemin kısmen iptali, dava hakkında çeşitli nedenlerle karar verilmesine yer olmadığı yolunda verilen kararlarla İdari Yargılama Usulü Kanununun 15 inci maddesi uyarınca ilk inceleme sonucunda verilen davanın incelemeksizin reddine dair kararlar,

- Bölge idare mahkemelerinin, itiraz başvurusunu kabul ederek, ilk derece mahkemesinin itiraza konu kararını bozduktan sonra, işin esasına girerek vermiş oldukları kararlar,

- Danıştay dava dairelerinin, 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24 üncü maddesinin birinci fıkrasında ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın görevine girdiği belirtilen davalarda vermiş oldukları benzer kararlardır (Candan, 2006:1013).

Bir karar verildikten ve kanun yolundan geçerek kesinleştikten sonra artık hiçbir güç o kararı değiştiremez. İşte yargı kararlarının bu değişmezlik kuvvet ve niteliğine kesin hüküm denir (Yalçın, 1992:39).

Danıştay'ın vermiş olduğu onama ve bozma kararlarına karşı yargılamanın yenilenmesi başvurusuna gidilemez. Çünkü bu kararlar davayı esastan sonuçlandıran kararlar değildir. Aynı nitelikte, bölge idare mahkemesinin vermiş olduğu itiraz başvurusunun reddine yani ilk derece mahkemesi kararının onanmasına ilişkin kararlarına karşı da yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamaz.

Davayı sonuçlandırmak ve kesin olmakla beraber tarafların açık iradeleriyle davadan feragat etmeleri ya da davayı kabul etmeleri halinde verilen kararlar için yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez (Bulut, 1995:89).

Mahkemelerin vermiş oldukları ara kararlara karşıda yargılamanın yenilenmesi başvurusu yapılamaz. Çünkü ara kararları yargılamaya son vermeyen bilakis yargılamayı ilerletmeye yönelik kararlardır (Çağlayan, 2002:135).

Yürütmenin durdurulması kararı idari işlemin yürütülmesini dava sonuna kadar erteleyen, kanuni işlemin icrailik vasfını askıya alan yargısal bir karardır (Özay, 1999:165). Yargılamayı sonuçlandıran bir karar olmadığı için Y.D. kararlarına karşı da yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez.



Danıştay idari dairelerin ve idari işler kurulunca verilen kararlar yargısal nitelikte olmadığı için bu kararlara karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez (Çağlayan, 2002:142).

Usulü olarak davayı sonuçlandırmış olsa da, davanın esasını karara bağlamayan kararlara (örneğin; dilekçenin reddi, görev ve yetki uyuşmazlığına ilişkin merci tayini kararlarına) karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulamaz. Son olarak yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen kararlara karşı da yeniden yargılamanın yenilenmesi talep edilemez.

### **3.1.3. Kararları Yargılamanın Yenilenmesine Tabi Yargı Mercileri**

Yargılamanın yenilenmesi müessesesi olağanüstü bir kanun yoludur. Bu nedenle, yargılamanın yenilenmesine konu yapılacak olan kararların ilk derece mahkemesi sıfatı ile davaya bakılması üzerine verilen nihai karar olması ve kesinleşmiş bulunması gerektiğine yukarıdaki açıklamalarda yer vermiştik. Buradan hareketle kararları yargılamanın yenilenmesi tabi yargı mercilerini, bölge idare mahkemesi, idare ve vergi mahkemesi, son olarak ta Danıştay dava daireleridir.

Ancak, Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararlar yargılamanın yenilenmesi talebine tabidir. Temyiz aşamasında verdiği bozma yada onama kararlarına karşı yargılamanın yenilenmesine gidilemez.

Danıştay Yedinci Dairesinin 28/10/2004 tarih ve E: 2004/2407, K: 2004/2691 sayılı kararında; "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 53'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; "Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir" denildikten sonra, bentler halinde yargılamanın yenilenmesi sebepleri sayılmış, 2'nci fıkrasında da, yargılamanın yenilenmesi isteklerinin esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanacağı belirtilmiştir.

Fıkra hükmünde sözü edilen esas karar deyimi ile, yargı yerlerince ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen, davanın tarafları arasındaki maddi uyuşmazlığı çözümlleyen kararların amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Buna göre, Danıştay’ca verilen kararlara karşı yargılamanın yenilenmesine olanak tanıyan madde hükmünün, Danıştay’ın ancak ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararlara karşı yapılacak başvurular hakkında uygulanabileceği sonucuna varılmaktadır.

Bu itibarla, temyiz incelemesi sonucu vergi mahkemesi kararının onanmasına ilişkin dairemiz kararı hakkında yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilmesi mümkün değildir.

Açıklanan nedenle, istemin incelenmeksizin reddine...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Danıştay Üçüncü Dairesinin 22/4/1998 tarih ve E: 1998/1136, K: 19981377 sayılı kararında; “...Hukuk dilinde esas karar tanımı, yargı yerlerince ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilen ve davanın tarafları arasındaki maddi uyuşmazlığı çözümleyen kararlar için kullanıldığından, anılan 53.maddesinin 1. bendinde sözü edilen Danıştay kararlarından kasdın, Danıştay’ın 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24.maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlar olduğu açıktır. İlk derece mahkemesince işin esası hakkında verilen kararın temyizi üzerine bu başvurunun Kanunda yazılı sebepler yönünden incelenerek reddedilmesine ve kararın onanmasına ilişkin Danıştay kararları, temyize konu kararın hukuka uygunluğu yönünden yapılan inceleme sonucu verilmiş kararlardır. Diğer bir anlatımla; ilk derece mahkemesince karara bağlanan davanın tarafları arasındaki maddi uyuşmazlığın çözümüyle doğrudan ilgili olmadıklarından, bu kararların esas karar olarak nitelendirilmelerine ve dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istemine konu edilmelerine yasal olanak bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Manisa Vergi Mahkemesi kararını bozan Dairemiz kararının ortadan kaldırılması yolunda yapılan başvuruyu kabul ederek, vergi mahkemesi kararını onayan Dairemizin 1997/4793 sayılı kararının yargılanmanın yenilenmesi yoluyla kaldırılması mümkün bulunmadığından, sözü edilen karara karşı yapılan yargılamanın yenilenmesi isteminin görev yönünden reddine...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **3.1.4. Yargılamanın Yenilenmesi Talebinde Bulunabilecekler**

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunma yetkisi davanın asıl taraflarına aittir. Davanın tarafı konumunda olmayan bir kimse yargılamanın yenilenmesi talebinde

bulunamaz. Ancak davanın taraflarından da yargılamanın yenilenmesinde hukuksal yönden bir menfaati olan taraf bu talepte bulunabilir. Lehine karar almış olan taraf yargılamanın yenilenmesi yoluna gidemez (Gözübüyük, 2004:530).

Müdahilin yani davacı veya davalının yanında davaya katılanın, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunma hakkı yoktur. Taraflardan birinin vekili konumunda olan kimsenin ise yargılamanın yenilenmesini isteyebilmesi için, vekaletnamesinde açık yetkinin olması gerekir. Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan taraf, dilekçesinde karşı tarafı da gösterir. Burada karşı taraf, yargılamanın yenilenmesine konu olan yargı kararından yararlanan taraftır (Çağlayan, 2007:146).

Danıştay Sekizinci Dairesinin 19/12/1985 tarih ve E: 1985/809, K: 1985/1022 sayılı kararında; "...Bu kurallara göre davaya katılanın katılma isteğinin kabulü kendisine davada taraf olma niteliğini kazandırmamakta, katıldığı tarafla birlikte hareket etme olanağını sağlamaktadır. Olayda, yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunanın asıl davada katılma istemi kabul edilmekle birlikte, tek başına yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunmasında yukarıda açıklanan yasa kurallarına uyarlık bulunmamaktadır. Ayrıca davalı tarafından istenilen ve davaya davalı yanında katılanın da istemde bulunduğu yargılamanın yenilenmesi isteği de Dairemizin 27.9.1985 gün E: 1983/819, K: 1985/803 sayılı kararı ile reddedilmiş bulunmaktadır. Açıklanan nedenle, istemin incelenmeksizin reddine..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **3.1.5. Yargılamanın Yenilenmesi Başvurusunda Süre**

Yargılamanın yenilenmesi istemine ilişkin süreler İdari Yargılama Usulü Kanununun 53/3. maddesinde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu süreler;

- Belgenin sonradan ele geçmesi nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre, belgenin elde edildiği tarihten itibaren altmış gündür.
- Belgenin sonradan ele geçmesi nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre, sahtelik hakkındaki hükmün kesinleştiği tarihten itibaren altmış gündür.
- Karara esas alınan mahkeme kararının ortadan kalkması nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre, yargılamanın yenilenmesini isteyen, kesin delil olarak kullanılan hükmün, kesin olarak ortadan kalktığını öğrendiği tarihten itibaren altmış gündür.

- Bilirkişinin bilerek gerçeğe aykırı rapor vermesi nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre, mahkumiyet kararının kesinleşmesinden itibaren altmış gündür.
- Hile kullanılmış olması nedenine dayanan yargılananın yenilenmesi talebi için süre, hilenin ortaya çıktığı tarihten itibaren altmış gündür.
- Vekil yada kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanması durumunda, yargılamanın yenilenmesi talebine konu olan kararın, aleyhine karar verilen kişiye yada gerçek vekil veya temsilcisine tebliğ tarihinden itibaren altmış gündür.
- Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılması ile karar verilmiş olması nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre kararın tebliği tarihinden itibaren altmış gündür.
- Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir karar verilmesine sebep olabilecek kanuni bir dayanak yokken aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki karara aykırı bir karar verilmiş olması nedenine dayanan yargılamanın yenilenmesi talebi için süre, zamanaşımı süresi olan on yıldır. Bu süre, ikinci kararın kesinleşmesinden itibaren işlemeye başlamaktadır (Karakoç, 2000:149,150).

Bu sürelerin hesaplanmasında idari dava açma süresi ile ilgili esaslar uygulanmaktadır (Candan, 2006:1014).

Danıştay Üçüncü Dairesinin 12/05/1998 tarih ve E: 1997/1936, K: 1998/1706 sayılı kararında; "...olayda yargılamanın yenilenmesi isteminde dayanak alınan Asliye Hukuk Mahkemesi kararı davacıya ... tarihinde tebliğ edildiği halde, Kanunda belirtilen altmış günlük yargılamanın yenilenmesi süresi geçtikten sonra ... tarihinde yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunulduğunun mahkemelerine ibraz edilen Asliye Hukuk Mahkemesi kararının tebliğine ilişkin tebliğ mazbatasından anlaşıldığı, bu nedenle istemin süre aşımı nedeniyle reddi gerektiği gerekçesiyle süre aşımı yönünden reddeden Bolu Vergi Mahkemesinin 1997/28 sayılı kararının; ...ileri sürülerek bozulması istemidir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen

kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **3.1.6. Yargılamanın Yenilenmesinin Nedenleri**

Yargılamanın yenilenmesinin nedenleri İdari Yargılama Usulü Kanununun 53.maddesinin 1.fıkrasında sayılmıştır. Bu nedenler;

- a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,
- b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da, yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,
- c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,
- d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,
- e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,
- f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,
- g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hakimin katılmasıyla karar verilmiş olması,
- h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması,
- ı) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olmasıdır (İ.Y.U.K. m.d. 53/1).

#### **3.1.6.1. Karardan Sonra Yeni Bir Belgenin Ele Geçmesi**

Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen belgenin, kararın verilmesinden sonra ele geçmiş olması yani yenileme isteminde bulunan tarafın belgeyi unutma, aramayı ihmal ile bulup ibraz

edememe gibi bir kusurunun olmaması gerekir. Ayrıca elde edilen bu belge, kararın sonucunu etkileyecek nitelikte olmalıdır (Odyakmaz, 1993:95).

Danıştay Yedinci Dairesinin 31/1/2002 tarih ve E: 2000/2747, K: 2002/364 sayılı kararında; "...Olayda; yargılamanın yenilenmesi başvurusunda; ... Ağır Ceza Mahkemesinde gümrük kaçakçılığı suçundan dolayı yargılanan davacı lehine olarak anılan Mahkemece verilen ... gün ve ... sayılı beraat kararı yargılamanın yenilenmesi sebebi olarak gösterilmişse de, dosyanın incelenmesinden; anılan mahkeme ilamının, yargılamanın yenilenmesi istenilen ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararını onayan Danıştay Yedinci Dairesinin 2.11.1998 gün ve E:1997/1367; K:1998/3697 sayılı kararının düzeltilmesi istemi hakkında karar verilmeden önce 28.5.1999 tarihinde verilen dilekçenin eki olarak dosyaya ibraz edildiği ve Dairemizce kararın verilmesi aşamasında incelendiği anlaşıldığından, anılan belgenin yargılamanın yenilenmesini gerektirecek yeni bir sebep olarak kabulüne olarak bulunmamaktadır..." şeklinde karar vermiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **3.1.6.2. Hükme Esas Alınan Belgenin Sahteliğinin Ortaya Çıkması**

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 (Gözübüyük, 2004:528).

Danıştay Dördüncü Dairesinin 19/10/1983 tarih ve E: 1983/563, K: 1983/7827 sayılı kararında; "...Yükümlü tarafından yargılamanın yenilenmesi istemine dayanak olarak, ... Belediye Başkanlığı Fen İşleri Müdürlüğünden kendi isteği üzerine verilen ve daha önce aynı Müdürlükçe Gelirler Kontrolörlüğüne gönderilen yazı ile eklerinde zuhulen noksan ve değişik bilgiler saptandığından, söz konusu yazıdaki bilgilerin, maliyeti uyuşmazlığa konu olan apartman içi geçersiz olduğu yolundaki yazısı gösterilmektedir... Olayda iddia, sahteliğine hükmedilmiş bir belgenin varlığına dayanmadığından, Yasanın 53/1-b maddesinde yer alan ve sahte olduğu resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş bir belgenin varlığının aranması gerekmektedir...Yükümlü tarafından dilekçeye ekli olarak sunulan ... Belediyesi Fen İşleri Müdürlüğünün yazısında, daha önce aynı müdürlük tarafından Gelirler Kontrolörlüğüne gönderilen yazıdaki bilgilerin, yükümlüye ait apartman inşaatı

yönünden geçersiz olduğuna değinilmiş olup, bu yazıyı tarihyata dayanak alınan 17.10.1978 günlü belgenin sahteliğinin resmi bir makam huzurunda ikrarı niteliğinden kabule olanak bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle imzanın, 2577 sayılı Yasanın 53.maddesindeki nedenlerden hiçbirine dayanamamasından dolayı reddine...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **3.1.6.3. Hükme Esas Alınan İlamın Kesin Hükümle Ortadan Kalkması**

Burada iki hükmün varlığı söz konusudur. Bunların ilki esas hükümdür. Diğeri ise esas hükmün verilmesinde kesin kanıt olarak kullanılan ikinci hükümdür (Bilgin, 1992:116). Danıştay Onuncu Dairesinin 31/5/1989 tarih ve E: 1988/1621, K: 1989/1182 sayılı kararında; “...Polis memuru olan davacının, memuriyetten çıkarılması hakkındaki davalı idare Yüksek Disiplin Kurulu kararının iptali istemiyle açılan davanın reddine ilişkin olarak Danıştay Mürettep Dairesince verilen karara dayanak alınan ve davacının mahkumiyetine dair Sıkıyönetim Komutanlığı Askeri Mahkemesi kararının bozulmasından sonra Ağır Ceza Mahkemesince verilen kararlar davacının üzerine atılı bulunan suçtan beraat ettiği anlaşılınca, davacının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 53/1-C maddesine uygun bulunan yargılanmasın yenilenmesi isteminin kabulüne...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **3.1.6.4. Bilirkişinin Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi**

Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme tarafından belirlenmesi gerekir. Bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor vermiş olmasının yargılamanın yenilenmesi nedeni olarak ortaya atılabilmesi için bu raporun hükmün tesis edilmesinde etkili olması gerekir. Eğer hüküm rapor haricinde başka kanıtlara dayanılarak alınmış ise bilirkişi gerçeğe aykırı rapor düzenlemiş olmasından dolayı hüküm giyse bile bilirkişinin mahkum olması yargılamanın yenilenmesini gerektirmez (Gözübüyük, 2004:528).

### **3.1.6.5. Hile Kullanılmış Olması**

Yargılamanın yenilenmesi nedenlerinden beşincisi lehine karar verilen tarafın karara etkisi olan bir hile kullanmış olmasıdır. Burada söz konusu olan hile; tanıklık, yalan yere and içme, sahte belge gibi nedenlerin dışında kalan bir davranıştır. Örneğin, davayı kazanan tarafın karşı tarafın avukatı ile anlaşması, davanın yürütülmesi sırasında yazılı bildirimlerin alınmasında hileli yollara başvurulmuş olması, bildirimlerin asıl davalı

yerine bir başkasına yapılması gibi (Gözübüyük, 2004:529). Hileli tutum doğrudan doğruya yargılamanın yenilenmesine bakacak mahkeme önünde kanıtlanabilir (Karakoç, 1995:311).

### **3.1.6.6. Davanın Yetkisiz Kimseler Huzurunda Görülmesi**

Altıncı neden, “vekil ya da kanuni temsilci olmayan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış” bulunmasıdır. Örneğin, usul kurallarına göre vekil olma niteliği bulunmayan kimseye bildirim yapılarak davanın yürütülmüş ve karara bağlanmış olması gibi. Burada, sadece davanın vekil veya mümessil olmayan kimseler ile görülmüş olması yeterlidir; bu sakatlığın hükmü etkilemiş olup olmadığını araştırmaya gerek yoktur. Bu gibi durumlarda, yargılamanın yenilenme süresi, yargılamanın yenilenmesi istemine konu olan yargı kararının, aleyhine karar verilen kişiye, ya da gerçek vekil, ya da temsilcisine bildirim tarihinden itibaren başlar (Gözübüyük, 2004:529).

Danıştay Sekizinci Dairesinin 15/6/1989 tarih ve E: 1988/297, K: 1989/553 sayılı kararında; “...Mahkeme kararına dayanak alınan vazgeçme dilekçesinin şirketi temsile yetkili iki kişinin imzasını taşımadığı, bu nedenle kararın geçersiz bir belgeye dayandığı savıyla yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunan davacının bu istemi de yargılamanın yenilenmesi dilekçesinde ileri sürülen savların 2577 sayılı Yasanın 53.maddesinde yazılı nedenlerin hiçbirisine uymadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Vazgeçme dilekçesinin davacı şirketçe vekil tayin edilen avukatın imzasını taşımadığı, ünvanı belirtilmeksizin şirket yetkililerinden sadece bir kişi tarafından imzalandığı görüldüğünden yukarıda yer alan Türk Ticaret Yasası ve şirket ana sözleşmesinde yer alan kurallar uyarınca vekil veya yeterli sayıda yasal temsilci tarafından imzalanmayan söz konusu belge geçerli sayılamaz....2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının Yargılamanın Yenilenmesini düzenleyen 53.maddesinin (1/f) bendinde vekil veya yasal temsilci olma yan kimseler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması durumunda Yargılamanın yenilenmesinin istenebileceği öngörülmüştür. Bu durumda yukarıda yer alan yasal düzenlemeler karşısında davacı isteminin anılan yasanın 53.maddesinde yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığı gerekçesiyle reddinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Ancak söz konusu maddenin (3) numaralı fıkrasının yollamada bulunduğu Hukuk Usulü Mahkemeleri Yasasının 447.maddesinde belirlenen üç aylık



süre içinde yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunulmadığından istemin süre aşımı nedeniyle reddi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle sonucu bakımından yerinde bulunan İdare Mahkemesi kararına yönelik temyiz isteminin reddine...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **3.1.6.7. Çekinme**

Yedinci neden, çekinmeye mecbur olan başkan veya hakimin katılması ile karar verilmiş olmasıdır. Çekinmesi gereken başkanın veya hakimin karara katılması yargılamanın yenilenmesi için yeterli bir nedendir. Sonucu etkileyip etkilememesi önemli değildir (Umar, 19??).

### **3.1.6.8. Birbirine Aykırı Hüküm Verilmiş Olması**

Tarafları, dava nedeni ve konusu aynı olan bir dava hakkında verilen hükme aykırı olarak yeni bir hüküm verilmesine sebep olabilecek bir kanun maddesi yokken, aynı veya başka bir mahkemece ilk hükme aykırı yeni bir hüküm verilmesi yargının yenilenmesi nedenidir (Kuru, 2001).

Danıştay Altıncı Dairesinin 11/11/1999 tarih ve E:1998/6787, K: 1999/5568 sayılı kararında; “...uyuşmazlığa konu ... pafta, ... parsel sayılı taşınmazın kamulaştırılmasına ilişkin işlemin iptali istemiyle taşınmazın diğer iki paydaşı tarafından açılan davalarda işlemin iptali yolundaki idare mahkemesi kararlarının karar düzeltme aşamasında Danıştay Altıncı Dairesinin ... günlü, ... ve ... günlü, ... sayılı kararları ile bozulduğu, bakılmakta olan davada ise Mahkeme kararının Danıştay Altıncı Dairesince onandığı ve 14.12.1995 günlü, E:1995/3369, K:1995/5103 sayılı kararıyla da karar düzeltme istemi reddedilerek kesinleştiği, bunun üzerine davalı ... Valiliği tarafından anılan kararlar arasında içtihat aykırılığı bulunduğu gerekçesiyle içtihatların birleştirilmesinin istenildiği, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 18.3.1997 günlü Genel Evrak No:96/43249 sayılı yazısı ile kararlar arasında içtihadın birleştirilmesine konu olan bir aykırılığın bulunmadığı, Altıncı Dairenin 14.12.1995 günlü, E:1995/3369, K:1995/5103 sayılı kararının yargılamanın yenilenmesine konu olabileceğinin bildirildiği, davalı idare tarafından da 16.6.1997 günlü başvuru ile yargılamanın yenilenmesi istenilmişse de İdare Mahkemesince istemin reddedildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, İdare Mahkemesince yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak istemin değerlendirilmesi suretiyle yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle ... İdare Mahkemesinin ... günlü, ... sayılı kararının bozulmasına...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 31/3/1982 tarih ve E: 1981/2602, K: 1982/1718 sayılı kararında; “...Yukarıda açıklandığı gibi, birbirine aykırı olduğu ileri sürülen kararların dava sebepleri (konuları) birbirinden farklı bulunmaktadır. Bu durumda, yargılamanın yenilenmesi dilekçesinde ileri sürülen nedenler 2577 sayılı yasanın 53.maddesinde belirtilen nedenlerden hiçbirine uymadığından yargılamanın yenilenmesi isteminin reddine...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **3.1.6.9. Hükümün İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya Eki Protokollerin İhlali Suretiyle Verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kararıyla Tespit Edilmiş Olması**

Bu yargılamanın yenilenmesi nedeni kanuna 2003 yılında eklenmiş olup “hükümün, İnsan Hakları ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş” olmasıdır. Burada yönetsel bir mahkemenin verdiği kararın kesinleşmesi ve kişinin verilen bu karar ile sözleşme ile güvence altına alınmış hak ve özgürlüklerin çiğnendiği gerekçesi ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurmuş olması gerekir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi söz konusu hüküm ile başvuranın sözleşme ile korunan haklarının ihlal edilmiş olduğuna karar verirse, kişi bu karara dayanarak yargılamanın yenilenmesini isteyebilir (Gözübüyük, 2004:530).

### **3.1.7. Yargılamanın Yenilenmesi Talebinin İnceleneceği Yargı Mercii**

İdari Yargılama Usulü Kanununun 53.maddesinin 2.fıkrasında; Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır, denilmektedir. Yani yargılamanın yenilenmesi taleplerini esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesi olarak vergi mahkemesi ya da ilk derece mahkemesi sıfatı ile davaya bakarak esas kararı vermiş olan Danıştay’ın ilgili dava dairesi incelemektedir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin E: 1994/5424, K: 1994/5558 sayılı kararında; “...Dosyanın incelenmesinde Antalya Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemi ile taraflarca yapılan temyiz başvurusunun reddine ilişkin Danıştay 9.Dairesince verilen kararlar için yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunulduğu anlaşılmış olup... yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemelerden istenebileceğinden ve bu mahkemelerce karara bağlanacağından istemin incelenmesi

olanağı bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle yargılamanın yenilenmesi isteminin incelenmeksizin reddine...” karar verilmiştir (Kıvrakdal, 2006:99).

### **3.1.8. Yargılamanın Yenilenmesi Talebinin İncelenmesi ve Hukuki Sonuçları**

Yargılamanın yenilenmesi istemi esas kararı veren idari yargı yerine hitaben yazılan taraflarca veya yetkili kişilerce imzalanmış olan dilekçe ile yapılır. Yargılamanın yenilenmesi talebini içeren dilekçeler, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 3.maddesinde gösterilen esaslara uygun olarak düzenlenmeli ve karşı taraf sayısından bir nüsha fazla olarak esas kararı veren idari yargı yerine veya bu mahkemeye gönderilmek üzere 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 4. maddesinde yazılı olduğu üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına veya olmadığı yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilir. Yargılamanın yenilenmesi talebi sadece esas kararı veren yargı yerinden istenebilir.

Yargılamanın yenilenmesi dilekçesi karşı tarafa tebliğ olunur. Karşı taraf bu dilekçeye otuz gün içinde bir cevap verebilir. Yani savunma yapabilir. Bu savunma yargılamanın yenilenmesini isteyen tarafa tebliğ edilmez. Dosya böylece tekemmül etmiş sayılır. Söz konusu sürede karşı taraf savunmada bulunmasa da dosya yine tekemmül etmiş sayılır (Candan, 2006:1021).

Mahkeme, kanunda yazılı sebeplerin bulunup bulunmadığını evrak üzerinden inceler. Yargılamanın yenilenmesi talebi kanunda yazılı sebeplere dayanmıyorsa talebin reddine, dayanıyorsa talebin kabulüne karar verilir. Yargılamanın yenilenmesi talebinin kabulünden sonra mahkeme davaya yeniden bakar ve bir karar verir (Karakoç, 1995:314).

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 55/4. maddesine göre, yargılamanın yenilenmesi istemlerinde duruşma yapılması görevli mahkemenin kararına bağlıdır (Karakoç, 2004:540). Taraflar dilekçelerinde talepte bulunabilir veya yargılamanın yenilenmesi talebini incelemekle görevli yargı yeri kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir.

Yargılamanın yenilenmesini düzenleyen İ.Y.U.K.’un 53. ve 55. maddelerinde yürütmenin durdurulması ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 55.madde atfı gereği burada temyizcinin yürütmenin durdurulması ile ilgili hükümleri uygulanacaktır (Kıvrakdal, 2006:101).

Yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunmakla esas kararın yürütülmesini durdurmaz. Taraflar yürütmenin durdurulması talebinde bulunursa, bu hususu yargılamanın yenilenmesi istemini incelemeye görevli yargı yeri değerlendirerek Y.D. hakkında bir karar verir.

### **3.2. Kanun Yararına Temyiz**

#### **3.2.1. Genel Olarak Kanun Yararına Temyiz ve Hukuki Niteliği**

Temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş olan kararlara karşı, Danıştay Başsavcısının başvurabileceği özel bir temyiz yolu vardır. Buna kanun yararına temyiz yolu yada kanun yararına bozma yolu denilir (Gözübüyük, 2004:513). Kesinleşmiş olan kararlara karşı kanun yararına temyiz yoluna gidildiği için olağanüstü bir kanun yoludur.

Kanun yararına temyiz kurumu, prensipleri doğrulamaya ve hukuka aykırı kararların hukuk alanında emsal teşkil etmesini önlemeye yönelik bir usul hukuku kurumudur (Postacıoğlu, 1975:722).

Kanun yararına temyiz müessesesi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51.maddesinde;

“Kanun Yararına Bozma:

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

2. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozulur. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan mahkeme veya Danıştay kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete’de yayımlanır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun yararına temyizi düzenleyen İ.Y.U.K.'nun 51.maddesinin başlığı 'kanun yararına bozma'dır. Madde metninde ise 'kanun yararına temyiz'den söz edilmektedir. Bozma, temyiz isteminin sonucunda, gerçekleşir. Hâlbuki bazı koşullar altında Danıştay Başsavcısı'na tanınan temyiz etme hakkı söz konusudur. Bu bakımdan müessesenin 'kanun yararına temyiz' olarak adlandırılması gerektiği kanaatindeyiz (Odyakmaz, 1993:92).

Kanun yararına bozmayla hukuk düzeninde oluşan aykırılık giderilerek yürürlükteki hukuka aykırı olarak kesinleşen idari yargı kararlarının benzer uyuşmazlıklar için örnek oluşturması önlenir ve kanunun ülke genelinde uygulanmasında birlik sağlanır (Buyuran, 2008:145).

### **3.2.2. Kanun Yararına Temyize Konu Olabilecek Kararlar**

Bölge İdare mahkemelerinin verdiği kararlar ile idare ve vergi mahkemeleri ve Danıştay dava dairelerinin ilk derece mahkemesi sıfatı ile verdiği ve temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş olan nihai kararlar, kanun yararına temyize konu olabilecek kararlardır. Bu kararların temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş olması yeterli olmayıp aynı zamanda niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonuç teşkil etmeleri gerekir.

Kural olarak, bölge idare mahkemelerinin kararlarına karşı Danıştay'a temyiz yoluna kapalıdır. Ancak, bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesinden geçtikten sonra kesinleşen kararlarına karşı kanun yararına temyiz yoluna başvurabilme imkanı vardır (Gözübüyük ve Dinçer, 2001:927).

İlk derece mahkemelerinin vermiş olduğu bazı kararlar ise uyuşmazlığı aydınlatan özel kanundan kaynaklanan bir durum olduğu için kesin hüküm ifade etmektedir. Yani bu kararlara karşı itiraz veya temyiz yoluna başvurulamaz. Örnek olarak 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Kanunu uyarınca verilen para cezalarına karşı açılan iptal davalarında mahkeme tarafından verilen kararları gösterebiliriz. Peki bu kararlara karşı kanun yararına temyiz yoluna başvurulabilir mi? İşte bu konu hakkında Danıştay Onuncu Dairesinin 7/11/2002 tarih ve E: 2002/6545, K: 2002/4254 sayılı kararında; "...İdare Mahkemesince, 4077 sayılı Kanun'a göre... ceza verilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir...4077 sayılı

Kanun'un 26.maddesi uyarınca, bu yasada düzenlenen para cezalarına karşı yasada öngörülen süre içerisinde yetkili idare mahkemesine yapılan itiraz üzerine idare mahkemesince verilen kararlar kesin olduğundan, anılan mahkeme kararına karşı olağan kanun yollarından olan temyiz yoluna başvurulmamıştır...Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, yerleşik Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere mecra kuruluşlarının reklam ve ilanın bir parçası olduğunu ve kanun kapsamı dışında saymaya hukuken olanak bulunmadığını öne sürerek mahkeme kararının kanun yararına bozulması isteğiyle Danıştay Başkanlığı'na başvurmuştur...Danıştay Başsavcılığı, 4077 sayılı Kanun'da...bulunmadığını belirterek mahkeme kararını kanun yararına temyiz etmiştir....2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51.maddesinde, idare mahkemelerince "kesin olarak verilen" kararların da kanun yararına temyiz olunacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, kanun yararına bozmanın amaç ve işlevi dikkate alındığında idare mahkemesince verilen kesin kararların da kanun yararına temyiz olunabileceğine karar verilerek, esasa geçildi....

...Bu durumda, ...gerekçesiyle işlemin iptali yolunda verilen mahkeme kararının kanun yararına bozulması gerekmektedir...

Açıklanan nedenlerle, Danıştay Başsavcılığı tarafından yapılan kanun yararına temyiz isteminin kabulü ile ... İdare Mahkemesi'nin ... tarih ve ... sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51.maddesi uyarınca hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere kanun yararına bozulmasına..." karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009).

### **3.2.3. Kanun Yararına Temyiz Nedenleri**

Kanun yararına temyiz edilebilecek kararlar içerisinde niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin kanun yararına temyiz edilebileceğini belirtmiştik. İşte 2577 sayılı İ.Y.U.K.'un 51/1.maddesinde yer alan yürürlükteki hukuka aykırılıktan anlaşılması gereken maddi yani pozitif hukuka aykırılıktır.

Ancak, kanun yararına temyiz incelemesinin yapı olarak istinaf incelemesini kapsamadığı, salt temyiz incelemesi olduğu göz önünde tutulmalıdır. Bu sebeple maddi olaylara dayanılarak kanun yararına temyiz incelenmesi yapılamaz. Çünkü, kanun yararına temyizde olayın denetimi değil tarafların hukukunu etkilemeyen, soyut

bir hukuki denetim söz konusudur. Bu nedenle mahkemece yapılan maddi olay değerlendirmesi hukuki incelemede tartışmasız veri olarak alınmalıdır (Çatal, 2002:95,96).

#### **3.2.4. Kanun Yararına Temyiz Talebinde Yetki**

İdari Yargılama Usulü Kanununun 51.maddesinde Danıştay'ca incelenmeksizin kesinleşen bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince veya Danıştay'ca ilk derece mahkemesi sıfatı ile verilen kararlara karşı Danıştay Başsavcısına kanun yararına temyiz yoluna başvurma yetkisi verilmiştir. Danıştay Başsavcısı bu yola ilgili bakanlıkların gerek görmesi üzerine (vergi davalarında bu bakanlık Maliye Bakanlığı'dır) ya da kendiliğinden yani resen kanun yararına temyiz yoluna başvurabilir (Karakoç, 1995:314). Öte yandan, Danıştay Başsavcısına vekalet eden Danıştay üyesi tarafından da bu yetki kullanılabilir. Ancak, Danıştay savcılarında biri tarafından Başsavcı adına veya yerine kanun yararına bozma istenmesi mümkün değildir.

#### **3.2.5. Kanun Yararına Temyiz Başvurusu, Koşulları ve Karara Bağlanması**

Kanun yararına temyiz başvurusu belli bir süre ile sınırlandırılmamıştır. Başvuru süresine ilişkin olarak İ.Y.U.K.'ta her hangi bir düzenleme yoktur.

Kanun yararına temyiz dilekçesinin Başsavcı veya yokluğunda Başsavcı Vekili tarafından mutlaka imzalanması gerekir.

Kamusal yararı olan ve güncel bir uygulama için kanun yararına temyiz başvurusunda bulunulabilir. Güncelliği kalmamış hukuki konulara ilişkin kararlara karşı kanun yararına bozma ile temyiz yoluna başvurulmasının bir faydası yoktur (Gözübüyük ve Dinçer, 2001:927).

Kanun yararına temyiz yoluna başvurabilmenin bazı koşulları vardır. Bunlar;

- karar, madde metninde yazılı olan idari yargı yerlerince verilmiş olmalıdır.
- karar, nihai nitelikte olmalıdır.

- kanun yararına temyiz başvurusuna konu edilen ilk derece mahkemesi kararı temyiz edilmeden kesinleşmiş olmalıdır.

- karar, hukuka aykırı bir sonucu ifade etmelidir (Candan, 2006:981,986).

Kanun yararına temyiz başvurusu için İ.Y.U.K.'ta özel bir yargılama yöntemi düzenlenmemiştir. Kanun yararına temyiz başvurusuna olağan kanun yolu olan temyiz müessesesi için öngörülen yöntemin uygulanacağına yönelik bir hüküm yoktur. Bu nedenle, Danıştay Başsavcısının yapacağı başvurusunun ilgili daire veya kurulda incelenmesinde İdari Yargılama Usulü Kanununun 46. ve sonraki maddelerinde düzenlenen usul kuralları uygulanmamaktadır (Candan, 2006:989).

Başvuruyu inceleyen dava dairesi veya dava daireleri kurulu kararın yürürlükteki hukuka yani pozitif hukuka aykırı olduğunu saptarsa bozulmasına karar verebilir. Yürürlükteki hukuka aykırı değilse Danıştay Başsavcısının istemi reddedilir (Candan, 2006:989).

Danıştay Altıncı Dairesinin 14/5/2008 tarih ve E: 2006/4099, K: 2008/3006 sayılı kararında; "...Olayda İdare Mahkemesince tek hakimle, para cezasına yönelik davanın reddi yolunda verilen kararda, 2872 sayılı Yasanın 25 inci maddesi uyarınca kararın kesin ve Bölge İdare Mahkemesine itiraz yolunun kapalı olduğu yolunda hüküm kurulması nedeniyle, davacı tarafından itiraz yoluna gidilmediği ve bu nedenle kararın kesinleştiği görülmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51 inci maddesinde, maddede yazılı idari yargı yerlerince tek hakimle ve kesin olarak verilen kararlara karşı kanun yararına temyiz yoluna başvurulabileceğine ilişkin açık bir hüküm yer almamış olmakla birlikte, maddenin içeriği ve kanun yararına temyiz (bozma) kurumunun işlevi göz önünde tutulduğunda, idari mahkemelerin tek hakimle ve "kesin olarak verilen" kararlarının da kanun yararına bozulması için temyiz olunabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcılığının temyiz isteminin kabulüne; kesinleşmiş bulunan Edirne İdare Mahkemesince tek hakimle verilen 26.12.2005 günlü, E:2005/139, K:2005/1836 sayılı kararın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesine göre kanun yararına ve hükmün sonuçlarına etkili olmamak üzere



bozulmasına, kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığı ile Danıştay Başkanlığına gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına...” karar verilmiştir (Danıştay Bilgi Bankası, 2009). Söz konusu karar 3.2.2009 tarih ve 27130 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

### **3.2.6. Kanun Yararına Temyizin Hukuki Sonuçları**

Kanun yararına bozma kararı üzerine, ilgili mahkemece davaya yeniden bakılmaz. Buna bağlı olarak da mahkemenin bozmaya uygun olarak yeni bir karar vermesi söz konusu olmaz. Bu nedenle, mahkemenin kanun yararına bozmaya karşı direnme hakkından da söz etmek mümkün değildir (Çatal, 2002:96).

Kanun yararına bozma talebinin reddi durumunda, Başsavcı tarafından karar düzeltme yoluna gidilemediği gibi yargılamamanın yenilenmesi de istenilemez. Kanun yararına bozma incelemesinde, yürütmenin durdurulması da talep edilemez. Zira, yürütmenin durdurulması kararının, ne mahkeme kararına ne de tarafların hukuki durumuna bir etkisi olur (Buyuran, 2008:150).

Kanun yararına temyiz başvurusu ilgili bakanlığın talebi ile yapılmış ise bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazete'de yayımlanır (İ.Y.U.K. m.d.51/3).

## **BÖLÜM 3: TÜRK VERGİ YARGISINDA KANUN YOLLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

### **1. Kanun Yollarına Yönelik Sorunlar ve Değerlendirmesi**

#### **1.1. Olağan Kanun Yollarının değerlendirilmesi**

##### **1.1.1. İtiraz'ın Değerlendirilmesi**

Olağan kanun yollarından olan itiraz müessesesi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45.maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; tek hakimle verilen vergi mahkemesinin nihai yani davayı sonuçlandıran kararlarına karşı kararı vermiş olan vergi mahkemesinin yargı çevresi açısından bağlı bulunduğu bölge idare mahkemesi nezdinde davanın taraflarına itiraz etme hakkı tanınmıştır. Kamu düzeni açısından bu hakkın söz konusu kararın tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içerisinde kullanılması gerektiği belirtilmiştir. İtiraz başvurusu üzerine Bölge idare mahkemesi evrak üzerinde yaptığı inceleme sonunda, maddi vakıalar hakkında edinilen bilgiyi yeter görürse veya itiraz sadece hukuki noktalara ilişkin ise veya itiraz olunan karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise işin esası hakkında karar vermektedir. Aksi bir durumda gerekli inceleme ve tahkikatı kendisi yaparak esas hakkında yeniden karar verir. Ancak, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan itirazı haklı bulduğu veya davaya görevsiz hakim tarafından bakılmış olması hallerinde kararı bozmakla birlikte dosyayı vergi mahkemesine geri göndermektedir. Bölge idare mahkemesinin itiraz başvurusu üzerine vermiş olduğu kararları kesin olup, bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamamaktadır.

İtiraz müessesesinin hukuki niteliği doktrinde tartışma konusudur. İtirazın istinaf yolu olduğunu savunanlar veya itirazın bir temyiz yolu olduğunu savunanlar bulunmaktadır.

İtiraz hukuki yapı olarak, verilen kararın hem olay hem de hukuki açıdan denetlenmesi bakımından istinaf kanun yoluna, kesinliği ve üst yargı merciine başvurulmaması yönünden de temyiz kanun yoluna benzemektedir (Gözübüyük ve Dinçer, 2001:874).

Ancak, itirazın istinaf veya temyize benzer yanları bulunsa da aslında ne bir istinaf yolu nede bir temyiz yoludur. İdari yargılama usulünde itiraz üzerine verilen kararlar kesin

olduğu halde, istinaf üzerine verilen onama kararı veya davanın tekrar görülerek yapılan inceleme üzerine verilen yeni karar kesin değildir. Çünkü hukuki yönden de olsa temyiz edilebilir. İtiraz müessesesi incelemeyi yapan mercie dava hakkında yeniden delil toplayarak inceleme yapma yetkisi vermesi bakımından da temyiz yolundan ayrılmaktadır (Çatal, 2002).

Kanun yolları arasında itiraza yer verilmesinin nedenlerinden biri, 1982 sonrası iki dereceli hale gelen idari yargı sisteminde ilk derece mahkemelerince (idare ve vergi mahkemelerince) verilen kararların tamamının temyiz yoluyla Danıştay'a gitmesini ve Danıştay'ın büyük bir iş yükü altında kalmasını engellemektir. Bu yolla Danıştay'ın içtihat mahkemesi, inceleme ve danışma mercii olma işlevini yerine getirmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla 4577 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile itiraz müessesesinin etkinliği arttırılmaya çalışılmıştır. 4577 sayılı kanunla getirilen yeni düzenleme ile söz konusu parasal sınırın her yıl yeniden değerlendirilerek enflasyon karşısında erimesi önlenmiştir.

Vergi mahkemesince tek hakim tarafından verilen kararlara karşı itiraz yoluna başvurulmaktadır. Vergi mahkemesine intikal eden uyuşmazlıklarda davanın kurul olarak mı yoksa tek hakim olarak mı görüleceği ve karara bağlanacağı konusunda temel kriter parasal sınırdır. Bu sınır 2010 yılı için 7.790,00 TL'dir. Örneğin; dava konusu uyuşmazlık miktarı bu sınırın altında ise vergi mahkemesi hakimi tarafından görülmekte ve tek hakimle karara bağlanmaktadır. Bu karara karşı itiraz yoluna başvurulmaktadır. Eğer, uyuşmazlık 7.790,00 TL veya üzerinde ise bu takdirde dava vergi mahkemesi heyeti tarafından çözümlenmekte ve bu karara karşı da temyiz yoluna başvurulmaktadır.

İtiraz başvurusu üzerine bölge idare mahkemesince verilen kararların kesin oluşu, farklı yargı çevrelerinde bölge idare mahkemelerince verilen birbirine aykırı kararlar arasında içtihat birliğinin sağlanması yolunda bir düzenlemenin bulunmayışı bölge idare mahkemeleri arasında aynı konuda farklı kararların verilmesine ve bu kararların birbiriyle ve aynı konu hakkındaki Danıştay kararlarıyla çelişen ancak kesin olan sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Bunun sonucu olarak hukuksal uyuşmazlık hakkında farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durum eşitlik

ilkesiyle kesinlikle bağdaşmamakta aynı zamanda tarafların adalete olan güven duygusunun sarsılmakta ve mahkemelerin saygınlığını zedelemektedir.

Öte yandan, uyuşmazlık üzerine heyet halinde verilen kararlara karşı temyiz yoluna başvurulduğunda inceleme Danıştay dairesinde 5 yüksek yargıçtan oluşan bir kurul tarafından yapılmakta ve vergi mahkemesi kararı Danıştay tarafından bozulduğu durumlarda vergi mahkemesi ilk kararında ısrar edebilmekte ve ısrar sonucu uyuşmazlık yine Danıştay'da ancak bu defa Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunda incelenmektedir. Böylece dava konusu uyuşmazlık en yetkili ve meslek içerisinde yüksek tecrübesi ve birikimi bulunan yargıçlar tarafından değerlendirilmektedir. Ancak, itiraz yolunda bu durum söz konusu değildir. Çünkü itiraz yolunda inceleme bölge idare mahkemesi başkanı ve iki üyeden oluşan üç kişilik bir heyet tarafından yapılmaktadır. Bu durum anlaşmazlığın sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılmasına gölge düşürücü niteliktedir. Bu nedenle temyiz kanun yolu itiraz kanun yoluna göre daha çok güven verici bir yoldur.

İçtihat birliğinin sağlanabilmesi için uygulanabilecek çözüm yollarından biri de kanun yararına temyize başvurma imkanlarını genişletmektir. Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlardan hukuka aykırı olduğu düşünülenler, kanun yararına bozularak ülke çapında hukuk birliği sağlanabilir. Bunun için, ilk derece mahkemesine kanun yararına bozma yoluna gidilmesi amacıyla Danıştay Başsavcısına başvurma hakkı tanınabilir. Ayrıca, İdari yargı organlarını idari yönden denetleyen Adalet müfettişlerince, bölge idare mahkemesi kararlarının özellikle incelenerek hukuka aykırı kararların Adalet Bakanlığı kanalıyla Danıştay Başsavcılığına iletilmesi yolu çok daha fazla kullanılabilir (Çatal, 2002).

### **1.1.2. Temyiz'in Değerlendirilmesi**

Olağan kanun yollarından birisi olan temyiz 2577 sayılı idari yargılama usulü kanunun "kararlara karşı başvuru yolu başlıklı" üçüncü bölümünde yer alan ve "temyiz" başlığını taşıyan 46. maddesinde düzenlenmiştir.

Genel anlamda temyiz, hüküm mahkemelerinden yani ilk derece mahkemelerinden verilen kararların (idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştay dava dairelerinin ilk derece olarak baktığı davalar sonunda verilen kararların) usul ve kanuna uygun olup

olmadığının üst derece mahkemesi tarafından incelenmesini sağlayan bir kanun yoludur (Yenice ve Esin, 1983:720). İlk derece idari yargı yerlerince verilmiş olan ve üst dereceli idari yargı yerlerine başvuru imkanı bulunmayan nihai kararların temyiz yolu ile kesin olarak görölmesi ve sonuçlandırılması, temyiz davalarını oluşturmaktadır (Onar, 1966:1775). Diğer bir ifade ile temyiz davaları, daha önce bir idari yargı merciinde görölüp karara bağlanan bir davada verilen nihai kararın Danıştay nezdinde hukuki açıdan incelenerek karara bağlandığı davalarıdır (Akyüz, 1986:19).

İlk derece mahkemeleri, davanın tarafları arasındaki uyuşmazlığın esasını çözmekle görevli mahkemelerdir. Temyiz incelemesinde ise, ilk derece mahkemelerinin uyuşmazlıkların esasını çözüme kavuşturmak amacıyla verdiği kararların hukuka uygun olarak verilip verilmediği hususunun üst derece mahkemesi tarafından denetlenmesi söz konusu olup ayrıca maddi olaylar yeniden incelenerek yeni bir karar verilmesi mümkün değildir (Pekcanıtez ve diğer., 2001:493).

Türkiye çapında oluşturulan tüm idari işlemlerin yargısal denetiminin, ilk derece veya temyiz yolu ile Danıştay tarafından yapılmasının, ağır iş yükü nedeniyle yargılama sürecini son derece uzattığı ve yapılan işin etkinliğini azalttığı bilinen bir gerçektir. Ayrıca içtihat mahkemesi olan bir yüksek mahkemenin önüne her davanın gelmesi Danıştay'ın asli görevini yerine getirmesini de zorlaştırmaktadır (Çatal, 2002).

Başta yargının müşterek ve bitmeyen derdi iş yüküdür. Yargının belli kesiminde, yüksek mahkemelerin belli dairelerinde mevcut dosya sayısı normal çalışma ile eritemeyecek sayılara ulaşılmıştır; adaleti biraz hızlandırmak için olağanüstü çalışmak gerekmektedir. Özellikle yüksek mahkemelerde daha belirgin olan iş yoğunluğu bazen yargıcın özel yaşamını etkilemekte; zaman zaman da sağlığını tehdit eden noktalara kadar varmakta; ve yüksek mahkemelerin "içtihat mahkemesi" olarak çalışmasında en büyük engellerden biri durumuna gelmektedir (Buyuran, 2008).

Temyiz yolunun sağlıklı işleyebilmesi için başta iş yükünün azaltılmasına yönelik olmak üzere çeşitli öneriler getirilebilir.

Yargı çevrelerindeki idare ve vergi mahkemelerince verilen bazı kararların itiraz üzerine bölge idare mahkemelerince incelenip (bu inceleme istinaf veya temyiz incelemesi niteliğinde olacaktır) kesin olarak karara bağlanabilir (Alan, 2009).

Ancak bu tür çözüm yolu kanaatimizce kalıcı bir çözüm yolu değildir. Çünkü daha öncede değindiğimiz halen Türkiye'nin farklı illerinde toplam 28 adet olan bölge idare mahkemesi sayısı ve bunların aynı konu hakkında bir birinden farklı kararlar verebileceği ve aralarında içtihat oluşturmaya yönelik her hangi bir oluşumun bulunmaması hususu düşünüldüğünde bu uygulamanın sağlıklı bir biçimde işlemeyeceği açıktır.

İdari ve vergi mahkemelerinde tek hakim kararı ile çözümlenecek davaların kapsamı günün koşullarına uygun olarak ve uyuşmazlık konusu parasal sınır çözüme katkı sağlayacak bir seviyeye yükseltmek suretiyle genişletilebilir (Alan, 2009).

Kanaatimizce bu tür çözüm yolları kalıcı değil geçici çözümlerdir. Temyiz kanun yolundaki tıkanıklığın giderilmesi için tek kalıcı çözüm yolu idari yargı düzeni içerisinde istinaf müessesesinin kurulmasıdır.

4575 sayılı yasanın 2.maddesi ile 2575 sayılı Danıştay Kanununun 24.maddesinde yapılan düzenlemeyle, yani; ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davaların kapsamının daraltılması, Danıştay'ın tam anlamıyla temyiz mercii olması yönünde gerçekleştirilen önemli bir gelişme olmuştur.

### **1.1.3. Karar Düzeltme'nin Değerlendirilmesi**

Kararın düzeltilmesi Danıştay dava dairelerinin idare veya vergi mahkemesi kararlarını temyizen incelemesi sonucu vermiş olduğu nihai kararlar ile İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarının dava daireleri kararlarını temyizen incelemeleri sonucu verdikleri nihai kararlar ve bölge idare mahkemelerinin itiraz incelemesi sonrasında verdikleri nihai kararlara karşı hukuki menfaati bulunanların kanunda belirtilen süre içerisinde ve bir defaya mahsus olmak üzere yasada belirtilen nedenlerden birini veya birkaçını öne sürmeleri sonucu önceden verilen kararın yeniden incelenmesini sağlayan bir kanun yoludur (Karavelioğlu, 1997:978). Karar düzeltme başvurusu yeni bir dava değildir. Önceden verilen kararın bir kez daha tabi kanunda sayılı hallerle sınırlı olarak gözden geçirilmesidir.

Yani karar düzeltme talepleri daha önceki kararı veren yargı organınca incelenmektedir. Bu haliyle karar düzeltme, teknik anlamda olağan kanun yolu şartı olan üst mercie

müracaat şartını taşımamaktadır. Böyle olunca da kanun yoluna başvurudan amaçlanan gaye gerçekleştirilememekte, davaların çözümü gereksiz yere uzamakta, zaten iş yükü çok fazla olan temyiz merciinin işi artırılarak temyiz merciine olan güven sarsılmaktadır. Sonuçta, karar düzeltme kanun yolundan beklenen amaç gerçekleşmemektedir. Bu nedenle temyiz incelemesinin devamı niteliğinde olan karar düzeltme kanun yolunun usul kanunlarından çıkarılması yönünde görüşler olduğu gibi bu yolun revize edilerek her halde hukuk sisteminde yer alması gerektiği yönünde görüşler de vardır (Buyuran,2008).

## **1.2. Olağanüstü Kanun Yolları**

### **1.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi'nin Değerlendirilmesi**

Yargılamanın yenilenmesi mahkemece verilmiş olan ve kesinlik arz eden bir kararın belli başlı bazı sebepler nedeniyle kararı vermiş olan mahkemece değiştirilmesini ve iptal edilmesini sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur.

Doktrinde yargılamanın yenilenmesi başvurusunda bulunabilmek için mahkemece verilmiş olan kararın kesinleşmesi gerektiğini savunan yazarlar vardır. Yani mahkeme tarafından verilen kararın davanın taraflarınca temyiz veya itiraz yoluna başvurulmaması nedeniyle kesinleşmiş olması yada temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş ve olumsuz bir netice alınmış olması ileri sürülmektedir.

Ancak, 2577 sayılı İYUK'un 53. maddesinde de, Danıştay veya idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların, yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar incelenebilmesi için yasada belirtilen kanun yollarının tüketilerek kesinleşmiş olması gerektiğini gösteren hüküm bulunmamaktadır (Ortaç, 1997).

Yargılamanın yenilenmesi sebepleri usul kanunlarında tek tek sayılmıştır. Yargılamanın yenilenmesi müessesesinin bir usul hukuku konusu olduğunda da şüphe yoktur. Ülkemizin de içinde bulunduğu Kıta Avrupası hukuk sistemlerinde, usul kuralları kamu düzeninden sayıldığından, mahkemelerin içtihatla usul kuralı koymaları mümkün değildir. Mahkemeler, mevcut kuralı genişletici yoruma tabi tutabilirler fakat yeni bir sebep ekleme yönünde içtihatla bulunamazlar. Bunun için bir yasa değişikliği

gerekmektedir. Aksi takdirde, kesin hükmün kural oluşu ilkesinin bir anlamı kalmamaktadır (Çağlayan, 2010).

Davaya doğrudan uygulanan kanunun, Anayasa mahkemesi tarafından iptal edilmesi yahut, yasama organınca kaldırılması, değiştirilmesi, daha sonra yapılan bir yasa ile zımnen ilga edilmesi gibi durumların birer yargılamanın yenilenmesi sebebi sayılması gerekir. Hükme esas alınan ilamın ortadan kalkması yargılamanın yenilenmesi sebebi sayılırken, hükme esas olan yasanın ortadan kalkmasının kabul edilmemesi hukuk mantığına uygun düşmemektedir (Çağlayan, 2010).

2577 sayılı İYUK'ta Temmuz 2003'te yapılan bu son değişiklikle Avrupa Birliği sürecinde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının, davacının lehine olması durumu da yargılamanın yenilenmesi nedeni sayılmış ve gerçek bir hukuk devleti olma yönünde önemli bir adım atılmıştır (Buyuran, 2008).

### **1.2.2. Kanun Yararına Bozma'nın Değerlendirilmesi**

Temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş olan kararlara karşı, Danıştay Başsavcısının başvurabileceği özel bir temyiz yolu vardır. Buna kanun yararına temyiz yolu yada kanun yararına bozma yolu denilir (Gözübüyük, 2004:513). Kesinleşmiş olan kararlara karşı kanun yararına temyiz yoluna gidildiği için olağanüstü bir kanun yoludur.

Kanun yararına temyiz kurumu, prensipleri doğrulamaya ve hukuka aykırı kararların hukuk alanında emsal teşkil etmesini önlemeye yönelik bir usul hukuku kurumudur (Postacıoğlu, 1975:722).

Kanun yararına bozmayla hukuk düzeninde oluşan aykırılık giderilerek yürürlükteki hukuka aykırı olarak kesinleşen idari yargı kararlarının benzer uyuşmazlıklar için örnek oluşturması önlenir ve kanunun ülke genelinde uygulanmasında birlik sağlanır (Buyuran, 2008:145).

Kanun yararına bozma kararı taraflar aleyhine hüküm doğurmaz. Çünkü bozma kanun yararına yapılmıştır. Bozma ile kararı bozulan mahkeme bir çeşit uyarılmış, dikkati çekilmiş olur. Ayrıca karar, emsal olaylar için diğer mahkemelere yol gösterici rol oynar. Bu yüzden bozma kararının bir örneğinin, kararın kanun yararına bozulması için



lüzum gören bakanlığa gönderilmesine ve bozma kararının Resmi Gazete’de yayınlamasına yönelik düzenlenmeye İYUK m.d. 51/3’te yer verilmiştir.

Kanun yararına temyizın amacına ulaşması için kanun yararına temyiz edilip bozulan kararları müteakip, hukuk devletinde yer alan idarenin, kanun yararına bozulan karara uygun yeni bir idari işlem tesis ederek ilgililerin hukuki durumlarını değerlendirmesi ve idari işlemi düzeltme yoluna gitmesi gerekmektedir (Arslan, 2010).

Kanun yararına temyiz yolunda kamu yararına üstünlük tanınmıştır. Bu yolla yapılan kanun yolu incelemesi sonucunda verilen kararların taraflara hiçbir etkisi bulunmamaktadır. Yani bu yolun asıl amacı, hukuk uygulamasında birliğin sağlanmasıdır. Ancak, hukuk birliğinin sağlanması şeklinde ifade edilen amaç, kararın hukuka uygun olması ile sağlanmalıdır (Alangoya, 1973).

## **2. Kanun Yolu Başvurularını Çözümlemekle Görevli Yargı Mercilerine Yönelik Sorunlar ve Değerlendirilmesi**

### **2.1. Bölge İdare Mahkemelerine İlişkin Değerlendirme**

İdari yargı sisteminin iki dereceli hale gelmesiyle birlikte 2576 sayılı Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’la ihdas edilen ve ilk derece mahkemesi statüsünde olan idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle çözümlenmiş oldukları uyuşmazlıklarda verilen kararlara karşı itiraz mercii olarak aynı kanunda bölge idare mahkemeleri öngörülmüştür.

Türk hukuk sisteminde yer alan idari yargı organlarından bölge idare mahkemeleri, yüksek içtihat mahkemesi olan Danıştay’la ilk derece mahkemesi dediğimiz idare ve vergi mahkemeleri arasında yer alan bir mahkemedir (Hondu, 1991:397).

1982 yılında 2576 sayılı kanun ile Türk Yargı Sistemine giren Bölge idare mahkemelerinin asıl kuruluş amacı bazı davalarda ilk derece mahkemelerince verilen bir takım kararlara karşı itiraz yolu öngörülerek Danıştay’ın görev yükünün azaltılmasıdır. Bu şekilde Danıştay asıl görevi olması gereken içtihat mahkemesi kimliğine kavuşabilmesi amaçlanmıştır.

Bölge idare mahkemelerinin amaçlanan ve öngörülen bu fonksiyonu tam anlamıyla sağlayamamış ve uygulamada bazı sorunlarla karşılaşmıştır. İtiraza konu olabilecek tek hakimle çözümlenmesi gereken dava değeri dönemin ekonomik verilerine göre çok düşük kalmıştır. Bu nedenle bölge idare mahkemelerine itiraz incelemesi için gelen dosya sayısı azalmış, bu azalmaya bağlı olarak Danıştay'a temyiz incelemesi için giden dava sayısında büyük bir artış olmuştur. Uygulamada karşılaşılan bu problemin çözümlenmesi amacıyla 4577 sayılı kanunla idari yargı mevzuatında bir takım değişiklikler yapılmıştır. 4577 sayılı kanunla birlikte itiraza konu dava değeri tek hakimin baktığı uyuşmazlıklarda parasal sınır 1.000,00,- TL'ye yükseltilmiş ve Vergi Usul Kanunu mükerrer 298. maddesi gereğince Maliye Bakanlığınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında bu miktarın her yıl arttırılması kararlaştırılmış ve parasal sınırın enflasyon karşısında erimesi engellenmiştir. Öte yandan, vergi mahkemelerinde heyet halinde çözüme kavuşturulan uyuşmazlıklar arasında yer alan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince verilen iş yeri kapatma cezalarına karşı açılacak davalarda verilecek kararlara karşı bölge idare mahkemesine itiraz yolu öngörülmüştür. Böylece heyet halinde verilen bu gibi kararlara karşı da itiraz yolu açılmıştır.

Bu değişiklikle birlikte itiraza konu olan dava sayısı artmış ve o dönemde Danıştay'ın iş yükü bir nebze de olsa azalmıştır.

4577 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinde önce bölge idare mahkemelerinin heyet oluşumunda bölge idare mahkemeleri arasında farklılıklar bulunuyordu. Örneğin, iş yoğunluğu fazla olan bölge idare mahkemelerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca devamlı üye atanmakta iken, iş yoğunluğu çok olmaya bölge idare mahkemesinde heyetler o bölgede bulunan idare ve vergi mahkemesi başkanlarının katılımıyla oluşturulabilmekteydi. Yani bazı bölge idare mahkemelerinde devam görev yapabilecek atanmış üyeler bulunmamaktaydı.

4577 sayılı kanunun kabul edilmeden önce yürürlükte olan bu durum uygulamada büyük sorunların çıkmasına neden olmuştur.

İdare ve vergi mahkemeleri başkanlarının asli görevleri, kendi mahkemelerinin işlerini yürütmektir. Ek olarak bölge idare mahkemesine üye olarak katıldıkları zaman genellikle kendi mahkemelerindeki işlere öncelik vereceklerdir. Ayrıca vergi veya

idare mahkemesi başkanları kendi mahkemelerinde heyet halinde verdikleri herhangi bir kararda görüşlerini ihsas ettikten sonra, benzer bir uyuşmazlığı çözen tek hakim kararını itirazen bölge idare mahkemesi üyesi sıfatıyla incelemek durumunda kaldıklarından, doğal olarak kendilerini ilk verdikleri kararlarla bağlı hissedeceklerdir (Hondu, 1991:398,400).

En temel hukuk mantığı ile bağdaşmayan bir başka durum ise; bölge idare mahkemesi heyetlerine üye sıfatı ile katılan idare veya vergi mahkemesi başkanları kendi mahkemelerinde verdikleri yürütmenin durdurulması kararlarına karşı yapılan itirazlarda, bu defa bölge idare mahkemesi heyetinde bu itirazların incelemesini yapmak durumunda kalıyorlardı. Yani kendi verdikleri karara karşı yapılan itirazı yine kendileri denetlemek durumunda kalmakta idiler (Hondu, 1991:401).

Öte yandan, idare veya vergi mahkemesi başkanlarının bölge idare mahkemesi heyetinin oluşumuna üye sıfatı ile katıldığı durumlarda kendi mahkemelerinde de işler aksamaktaydı. Çünkü kendi mahkemelerinde de heyetin oluşabilmesi için başkanın heyete iştirak etmesi gerekmektedir.

İşte 4577 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte hukuk mantığı ile bağdaşmayan bu durumlar ortadan kaldırılmış ve bölge idare mahkemelerine daimi üyeler atanmıştır.

İtiraz başvurusu üzerine bölge idare mahkemesince verilen kararların kesin oluşu, faklı yargı çevrelerinde bölge idare mahkemelerince verilen birbirine aykırı kararlar arasında içtihat birliğinin sağlanması yolunda bir düzenlemenin bulunmayışı bölge idare mahkemeleri arasında aynı konuda farklı kararların verilmesine ve bu kararların birbiriyle ve aynı konu hakkındaki Danıştay kararlarıyla çelişen ancak kesin olan sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Bunun sonucu olarak hukuksal uyuşmazlık hakkında farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durum eşitlik ilkesiyle kesinlikle bağdaşmamakta aynı zamanda tarafların adalete olan güven duygusunu sarsmakta ve mahkemelerin saygınlığını zedelemektedir.

Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlardan hukuka aykırı olduğu düşünülenler, kanun yararına bozularak ülke çapında hukuk birliği sağlanabilir. Ancak İdari Yargılama Usul Kanununda kanun yararına temyiz başvurusunu yapabilecek

olanlar sınırlı tutulmuştur. İlk derece mahkemelerine de kanun yararına temyize başvurma imkanı tanınarak şu aşamada içtihat birliğinin olması sağlanabilir.

Uygulamada aynı uyuşmazlığa ilişkin olarak aynı kişi tarafından açılan ancak parasal sınır olarak miktarları farklı olan ve ilk derece mahkemesinde yapılan yargılama sonrasında tek hakimle verilen karar bölge idare mahkemesine itiraz incelemesi için gitmekte, parasal sınır olarak heyetin karara bağladığı dava ise temyiz incelemesi için Danıştay'a gitmekte, ancak aynı zamanda ve aynı konuda açılan davalarda itiraz ve temyiz mercileri arasında farklı kararların verildiği görülmektedir. Bu gibi durumlarda, Danıştay'da dava dairelerinin aynı konudaki farklı kararları birleştirilip aykırılık giderildiği halde, bölge idare mahkemesi kararları hakkında içtihatların birleştirilmesi yolunun bulunmaması mevcut düzenleme bakımından bir eksikliklerdir.

## **2.2. Danıştay'a İlişkin Değerlendirme**

Danıştay, 1868 yılında Fransız idari yargı sisteminden esinlenerek, Fransız Danıştay'ı örnek alınarak kurulmuştur (Çırakman, 1999:9). Bu günkü halini ise 2575 sayılı kanunla birlikte almıştır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 1. maddesinde belirtildiği gibi Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sı ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir. 1982 Anayasası'nın 155. maddesinde ise; "Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunda gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar" tanımlaması yapılmak suretiyle yüksek mahkemeler arasında yer alan Danıştay'ın hem ilk derece idari yargı yerlerince verilen, hem de kendisinin ilk derece mahkemesi olarak verdiği kararların temyiz mercii olduğu belirtilmiştir (Odyakmaz, 1993:71).

Bunun yanında 2575 sayılı kanunun 24.maddesinde belirtilen bir takım uyuşmazlıklara ilk derece mahkemesi olarak Danıştay bakmaktadır. Bu da Danıştay'ın iş yükünü arttırmaktadır. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak davalara bakması Danıştay'ın yüksek içtihat mahkemesi olma amacına ters bir durumdur. Bu bağlamda ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların azaltılmasına yönelik olarak 4577 sayılı kanunla bir takım düzenlemeler yapılmıştır.

Başta yargının müşterek ve bitmeyen derdi iş yüküdür. Yargının belli kesiminde, yüksek mahkemelerin belli dairelerinde mevcut dosya sayısı normal çalışma ile eritilemeyecek sayılara ulaşılmıştır; adaleti biraz hızlandırmak için olağanüstü çalışmak gerekmektedir. Özellikle yüksek mahkemelerde daha belirgin olan iş yoğunluğu bazen yargıcın özel yaşamını etkilemekte; zaman zaman da sağlığını tehdit eden noktalara kadar varmakta; ve yüksek mahkemelerin “içtihat mahkemesi” olarak çalışmasında en büyük engellerden biri durumuna gelmektedir (Buyuran, 2008). Örneğin; 1986-2006 yılları arasında Danıştay dava dairelerinin iş yükü dağılımına baktığımızda; 1986 yılında Danıştay dava dairelerinde görülmekte olan toplam 41412 davanın sadece 20190’ı karara bağlanabilmiştir. 1990 yılında toplam 66954 dosyanın 29527 tanesi sonuçlandırılmıştır. 1995 yılında ise bir önceki yıldan devreden dosyalarla birlikte toplam 113942 davanın 60852’si karara bağlanmıştır. 2000 yılına gelindiğinde toplam 140174 dosyanın 55896’sı sonuçlandırabilmiştir. 2006 yılında ise toplam iş yükü 168412 dosyaya ulaşmış, aynı yıl bu davaların ancak 71786’sı karara bağlanabilmiştir (Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, 2010).

Danıştay’ın iş yükünün azaltılmasına yönelik olarak çeşitli öneriler getirilebilir.

Danıştay’da yaşanan iş yoğunluğunun azaltılması için daire sayısının artırılması ve buna bağlı olarak Danıştay Üyelerinin ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin sayısının artırılması düşünülebilir. Ancak bu kalıcı bir uygulama olmaz. Günü kurtarma adına yapılan bir düzenleme olur. Asıl amaç Danıştay’ın içtihat mahkemesi olarak bu rolünü en iyi ve verimli bir şekilde yürütmesini sağlayacak çözüm önerileri bulmaktır.

Örneğin; yargı çevrelerindeki idare ve vergi mahkemelerince verilen bazı kararların itiraz üzerine bölge idare mahkemelerince incelenip (bu inceleme istinaf veya temyiz incelemesi niteliğinde olacaktır) kesin olarak karara bağlanabilir (Alan, 2009).

Ancak bu tür çözüm yolu kanaatimizce kalıcı bir çözüm yolu değildir. Çünkü daha öncede değindiğimiz halen Türkiye’nin farklı illerinde toplam 28 adet olan bölge idare mahkemesi sayısı ve bunların aynı konu hakkında bir birinden farklı kararlar verebileceği ve aralarında içtihat oluşturmaya yönelik her hangi bir oluşumun bulunmaması hususu düşünüldüğünde bu uygulamanın sağlıklı bir biçimde işlemeyeceği açıktır.

İdari ve vergi mahkemelerinde tek hakim kararı ile çözümlenecek davaların kapsamı günün koşullarına uygun olarak ve uyuşmazlık konusu parasal sınır çözüme katkı sağlayacak bir seviyeye yükseltilmek suretiyle genişletilebilir (Alan, 2009).

Nitekim, 4577 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile bu sınır o günün koşullarında 1.000,00.-TL'ye çıkarılmış ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan yeniden değerlendirme oranında her yıl artırılması kararlaştırılmış ve enflasyon karşısında erimesi engellenmek istenilmiştir (2010 yılı için 7.790,00.-TL).

Kanaatimizce bu tür çözüm yolları kalıcı değil geçici çözümlerdir. Danıştay'da yaşanan tıkanıklığın giderilebilmesi ve Danıştay'ın içtihat mahkemesi olarak asıl rolüne bürünebilmesi için tek kalıcı çözüm yolu idari yargı düzeni içerisinde istinaf müessesesinin kurulmasıdır. İstinaf müessesesinin sıfırdan kurulması değil de, mevcut olan itiraz müessesesinin yani bölge idare mahkemelerinin yapısının istinaf yoluna uygun şekilde değiştirilmesidir.

### **3. Alternatif bir çözüm önerisi : “İdari Yargı’da İstinaf Müessesesi”**

Kanun yolu kavramı, davanın tarafına kendi aleyhine olduğunu düşündüğü ve henüz kesinleşmemiş bir ilk derece mahkemesi kararının üst derece mahkemesinde incelenmesini talep etme hakkını veren bir hukuki durumu ifade etmektedir. Yargı organlarının vermiş olduğu kararların hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği tek yer kanun yollarıdır. Kanun yolları sayesinde ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kararın maddi ve hukuki değerlendirilmesi yeniden yapılmaktadır. Yargı sisteminin sağlıklı işlemesi açısından kanun yollarının varlığı şarttır. Bu sebeple hukuk sistemimizde olağan ve olağanüstü olmak üzere iki çeşit kanun yoluna yer verilmiştir.

Bu kanun yollarından ülkemizde idari yargı düzeni içerisinde uygulanmayan ancak idari yargı rejiminin uygulandığı bir çok ülkede idari yargı sistemi içerisinde yer verilen kanun yolu istinaftır.

İstinaf terimi Arapça “enf” kökünden gelmekte olup, “uç”, “burun” anlamını taşımaktadır. Sözlük terimi olarak ise istinaf, “yeniden başlama”, “sözün başlangıcı, sözün başı”, “bidayet (ilk derece) mahkemelerince verilen hükmün bir üst mahkemeye

başvurarak feshini isteme” anlamına gelmektedir (Yılmaz, 2005). İstinafla ilgili olarak literatürde farklı tanımlamalar yapılmıştır.

İstinaf, ilk derece mahkemesinin verdiği son kararın, yani yaptığı maddi tespitler ve bunlara bağladığı hukuki sonuçlar ile uyguladığı usul hukuku kurallarının, başka bir üst mahkemece yeniden yargılamasının yapılarak kontrol edilmesi ve gereken hallerde nihai kararın ıslah edilmesine yönelik yargılama sürecine denir (Yenisey, 1979:4).

İstinafta da, her kanun yolunda olduğu gibi, önceden yapılan bir yargılama vardır. Ancak, istinaftan bahsedebilmek için, önceki yargılamanın tamamlanması, yani, nihai kararın verilerek uyuşmazlığın çözülmüş olması gerekir. İstinaf, bu nihai kararın, hukuki veya maddi sebeplerle kaldırılarak, yeniden bir nihai karar verilmesi için açılan bir kanun yolu davasının ve bu dava üzerine yapılan yargılamanın adıdır. Görülüyor ki istinaf, nihai karardaki hukuka aykırılığı ıslah yöntemi ile gideren bir kanun yoludur (Kunter, 1989:1042).

Bir davanın, taleplerle belirlenen sınırlar içerisinde ikinci kez yeniden görülmesi gerekiyorsa, karara bağlanmasını sağlamaya yönelik olan kanun yoluna istinaf kanun yolu denilmektedir (Özdemir ve diğ., 2005:3).

İstinaf, önceden belli ve yargılama usulüne ilişkin yasal düzenlemelerde adlı adınca gösterilmiş şartlara bağlı bulunmadan ikinci bir yargıcın birincisinin yerine geçerek aynı davayı bütün boyutlarıyla yeniden incelemesi ve kararı ‘teyit’ ya da ‘reform’ etmesi yani değiştirmesi anlamını taşımaktadır (Özay, 1996:649).

Hukuk devletinde yargının iki dereceli olması gereği yani alt derece mahkemeleri ve süzgeç denetimi gören istinaf ve temyiz organlarının olması yargı denetiminin olgunluğu açısından gereklidir. Gerçekten yalnızca temyiz incelemesinin olması, denetimin erdemini sağlamaz. Bunun için ayrıca istinaf organının da olması gerekir. Bu konuda İtalyan Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararında iki dereceli sistemin, ancak istinaf aşamasının olması ile birlikte varlık kazandığını kabul etmektedir (Bereket, 1998:12,13).

İlk derece mahkemesi maddi olaya uygulanacak kanun hükmünü belirlemede ve hükmün açıklanmasında yanılabilceği gibi, maddi olayları değerlendirirken de hata

yapabilir. İstinafta, ilk derece mahkemesinin nihai kararını verirken yapmış olduğu ve hukuk kurallarının uygulanmasından doğan hatalardan başka, maddi olayların tespitine ilişkin olan hatalar da incelenir. Bu nedenle istinaf mahkemesine ikinci derece bir hadise mahkemesi denilebilir. Orada maddi olaylar yeniden ele alınır, araştırma ve yargılama aşamaları ilk derece mahkemesinde olduğu gibi yeniden cereyan eder. (Buyuran, 2008). Temyiz yolunda ise ilk derece mahkemesince verilen kararın usul ve hukuka uygun verilip verilmediği belirlenmektedir. Temyiz aşamasında maddi vakıalar ve olaylar yeniden incelenmemektedir.

Öte yandan, temyiz aşamasında temyiz mercii inceleme yaparken ilk derece mahkemesinin kararında usul ve yasaya aykırı bir yön tespit ederse, kararı bozmaktadır. Ancak, işin esasına girerek yeni bir karar vermemekte sadece dosyayı mahkemesine geri göndermekle yetinmektedir.

İstinafta ise temyizden farklı olarak verilen kararın hatalı olup olmadığının yanında taraflarca ileri sürülen yeni deliller ve olaylarla birlikte işin esası da incelenir (Akyüz, 1986:20). İstinaf mahkemesi, yaptığı inceleme sonucunda ilk derece mahkemesinin nihai kararının doğru olmadığını tespit ederse, gerekli incelemeleri yaparak uyuşmazlığın esası hakkında kendisi bir karar verebilir.

Temyizde asıl amaç hukuk uygulamasında ülke genelinde içtihat birliğinin sağlanmasıdır. Kamu yararının üstünlüğü esas alınmaktadır. Bu nedenle istinafa göre daha geniş etki alanı vardır. Ancak, istinaf müessesesinde hukuk kurallarının yanı sıra maddi olayların tespit işlemlerinin de kontrol edilmesi, yani kamu yararının yanında tarafların yararı da üstün tutulmaktadır.

Hukuk devletinde yargının iki dereceli olması gereği, yani, alt derece mahkemeleri ve süzgeç denetimi gören istinaf ve temyiz organlarının olması denetimin olgunluğu açısından gereklidir (Özay, 1996).

Ancak, Danıştay'ın istinaf görevlerinden kurtulabilmesi için üç dereceli yargı yolunun oluşturulması gerekir. Bu yapılanma hem Danıştay'ı temyiz organı haline getirecek hem aşırı olan iş yükünden kurtaracaktır (Dinçer, 1990:1008).



Ancak sorun; ayrı bir istinaf organı olarak yapılaşmayı sağlayacak maddi olanaklar ve istinaf konusunda özel olarak yetişmiş insan gücünün olmayışıdır. Bu nedenlerle kanaatimizce: mevcut Bölge İdare Mahkemeleri'nin daimi üyelik kadroları takviye edilmeli ve ismi "Yüksek İdare Mahkemesi" olarak değiştirilerek bu mahkemelere istinaf yetkisi verilmelidir. Böylece toplu mahkeme kuralı gereği tek hakim müessesesi ve buna bağlı itiraz yolu kaldırılabilir ve konu ile ilgili gerekli önlemler alınır ve yasal düzenlemeler yapılabilir. Yapılacak yasal düzenlemelerde istinaf mahkemesi savcılığı olmalı. İstinaf mahkemesi kararlarına karşı Danıştay Başsavcısına itiraz olanağı tanınmalıdır (Bereket, 1998:24).

İstinaf mahkemeleri tek sayıyla toplanmalı, toplantı nisabı, reddi hakim ve çekinme nedenleri özel olarak düzenlenmelidir (Bereket, 1998:25)..

Ayrıca, istinaf yoluna başvuruda yürütmenin durdurulması ve süre konusu önceden belirli kurallara bağlanmalıdır (Bereket, 1998:25).

Ayrı usul kurallarına tabi olarak yapılacak istinaf incelemesi sonucunda verilen kararlara karşı her halükarda Danıştay'a temyiz yolu öngörülmelidir. Ancak, temyizde yeni bir tıkanmayı önlemek için hangi şartlarla temyize gelineceğinin yasalarla belirlendiği 'ön inceleme' kurumu oluşturulmalıdır (Bereket, 1998:25).

## SONUÇ

İdari yargı mercii içerisinde yer alan ilk derece mahkemesi niteliğindeki vergi yargısı organları idarenin tesis ettiği işlem veya eylemin hukuka uygun olup olmadığını denetleyerek yaptıkları yargılama sonucunda verdikleri nihai karar ile vergi uyuşmazlığını çözümlenmektedirler. Söz konusu nihai kararlar idarenin işlemi veya eylemi hukuka uygun bulunarak davacının talebi reddedilecek yada idarenin işlem veya eylemi hukuka aykırı bulunarak işlemin iptaline karar verilecek veya eylemden doğan zararın tazmin edilmesine hükmedilecektir. Ancak, ilk derece mahkemelerinin vermiş olduğu bu kararlarında hukuka uygun olup olmadıkları bakımından incelenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir. Çünkü, ilk derece mahkemesi tarafından verilen ve hukuka aykırı olan nihai kararların ortadan kaldırılması ve taraflar arasındaki uyuşmazlığın daha adil bir çözüme kavuşturulması ve hukuk uygulamasında birliğin sağlanması hukuki bir gerekliliktir. İşte bu amaçla vergi yargısı sisteminde kanun yolları müessesesi öngörülmüştür.

Türk yargı sisteminde tüm yargı kollarının ortak sorunu olan davaların geç sonuçlanması sorunu idari yargı düzeni yani vergi yargılaması açısından da geçerlidir. “Geciken adalet adalet değildir” sözünü doğrular nitelikte davalar taraflar açısından neredeyse hiçbir anlam ifade etmeyecek kadar uzun bir sürede sonuçlanmaktadır. İlk derece mahkemelerinde yaşanan bu gecikmeler doğal olarak yüksek yargıya yani Danıştay’a da yansımaktadır. Danıştay’da, temyiz ve diğer kanun yolları incelemeleri uzun bir süre sonra sonuçlandırmaktadır.

Danıştay Daireleri iş yoğunluğundan dolayı çalışamaz hale gelmiştir. İlk derece mahkemeleri önlerine gelen bir uyuşmazlıkla ilgili olarak yaklaşık iki yılı bulan bir sürede nihai kararlarını vermektedirler. Söz konusu nihai kararlara karşı taraflarca kanun yollarına başvurularak, örneğin karar temyiz edilmek suretiyle Danıştay’a gönderildiği durumda, kanun yolu başvurusunun sonuçlandırılması için iki yıla yakın bir süre de Danıştay’da geçmektedir. Dolayısıyla bir uyuşmazlığın çözümlenmesi kanun yolu başvurularıyla birlikte neredeyse dört yılı bulmaktadır. Danıştay tarafından ilk derece mahkemesinin kararı bozulduğu takdirde bu sürede daha da uzamaktadır. Bu durum adil yargılanma hakkının en temel güvencesi olan yargılamanın en makul sürede sonuçlandırılması ilkesine tamamen aykırıdır.

Danıştay'da yaşanan iş yoğunluğunun azaltılması için daire sayısının artırılması ve buna bağlı olarak Danıştay Üyelerinin ve Danıştay Tetkik Hakimlerinin sayısının artırılması düşünülebilir. Ancak bu kalıcı bir uygulama olmaz. Nitekim geçmişte yaşanan uygulamalar ile bu durum kanıtlanmıştır. Asıl amaç Danıştay'ın içtihat mahkemesi olarak bu rolünü en iyi ve verimli bir şekilde yürütmesini sağlayacak çözüm önerileri bulmaktır.

Danıştay'da yaşanan tıkanıklığın giderilebilmesi ve Danıştay'ın içtihat mahkemesi olarak asıl rolüne bürünebilmesi için tek kalıcı çözüm yolu idari yargı düzeni içerisinde istinaf müessesesinin kurulmasıdır. İstinaf müessesesinin sıfırdan kurulması değil de, mevcut olan itiraz müessesesinin yani bölge idare mahkemelerinin yapısının istinaf yoluna uygun şekilde değiştirilmesidir.

Kanun yolları arasında itiraza yer verilmesinin nedenlerinden biri, 1982 sonrası iki dereceli hale gelen idari yargı sisteminde ilk derece mahkemelerince (idare ve vergi mahkemelerince) verilen kararların tamamının temyiz yoluyla Danıştay'a gitmesini ve Danıştay'ın büyük bir iş yükü altında kalmasını engellemektir. Bu yolla Danıştay'ın içtihat mahkemesi, inceleme ve danışma mercii olma işlevini yerine getirmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla 4577 sayılı yasa ile yapılan değişiklik ile itiraz müessesesinin etkinliği arttırılmaya çalışılmıştır. 4577 sayılı kanunla getirilen yeni düzenleme ile söz konusu parasal sınırın her yıl yeniden değerlendirilerek enflasyon karşısında erimesi önlenmiştir.

İtiraz başvurusu üzerine bölge idare mahkemesince verilen kararların kesin oluşu, farklı yargı çevrelerinde bölge idare mahkemelerince verilen birbirine aykırı kararlar arasında içtihat birliğinin sağlanması yolunda bir düzenlemenin bulunmayışı bölge idare mahkemeleri arasında aynı konuda farklı kararların verilmesine ve bu kararların birbiriyle ve aynı konu hakkındaki Danıştay kararlarıyla çelişen ancak kesin olan sonuçların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Bunun sonucu olarak hukuksal uyumsuzluk hakkında farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durum eşitlik ilkesiyle kesinlikle bağdaşmamakta aynı zamanda tarafların adalete olan güven duygusunu sarsmakta ve mahkemelerin saygınlığını zedelemektedir.

Bölge idare mahkemelerinin itiraz üzerine verdikleri kararlardan hukuka aykırı olduğu düşünülenler, kanun yararına bozularak ülke çapında hukuk birliği sağlanabilir. Ancak

İdari Yargılama Usul Kanununda kanun yararına temyiz başvurusunu yapabilecek olanlar sınırlı tutulmuştur. İlk derece mahkemelerine de kanun yararına temyize başvurma imkanı tanınarak şu aşamada içtihat birliğinin olması sağlanabilir

Karar düzeltme başvurusu yeni bir dava değildir. Önceden verilen kararın bir kez daha, tabii, kanunda sayılı hallerle sınırlı olarak gözden geçirilmesidir. Karar düzeltme talepleri daha önceki kararı veren yargı organınca incelenmektedir. Bu haliyle karar düzeltme, teknik anlamda olağan kanun yolu şartı olan üst mercie müracaat şartını taşımamaktadır. Böyle olunca da kanun yoluna başvurudan amaçlanan gaye gerçekleştirilememekte, davaların çözümü gereksiz yere uzamakta, zaten iş yükü çok fazla olan temyiz merciinin işi arttırılarak temyiz merciine olan güven sarsılmaktadır. Karar düzeltme yoluna başvurma imkanı sınırlandırılarak istisnai hallerde başvurulacak olağanüstü kanun yolu haline getirilmelidir.

2577 sayılı İYUK'ta Temmuz 2003'te yapılan değişiklikle Avrupa Birliği sürecinde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının, davacının lehine olması durumu da yargılamanın yenilenmesi nedeni sayılmış ve gerçek bir hukuk devleti olma yönünde önemli bir adım atılmıştır.

Temyiz mercii olan Danıştay'da yaşanan tıkanıklığın giderilmesi ve Danıştay'ın asıl rolü olan içtihat mahkemesi hüviyetini yeniden kazanabilmesi, itiraz mercii olan bölge idare mahkemelerinin vermiş olduğu kararların kesin oluşu, farklı yargı çevrelerinde bölge idare mahkemelerince verilen birbirine aykırı kararlar arasında içtihat birliğinin sağlanmasına yönelik bir mekanizmanın bulunmaması, üç dereceli yargı yolunun oluşturulması için yeterli maddi imkanların ve yetişmiş insan gücünün olmaması nedeniyle mevcut bölge idare mahkemeleri kadrolarının takviye edilerek İdari Yargı'da İstinaf Müessesesi kurulmalı ve Yüksek Yargıda yaşanan tıkanıklığın önü açılmalı, Danıştay içtihat mahkemesi hüviyetini kazanmalıdır.

## KAYNAKÇA

- AKSOY, Şerafettin (1990), *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- AKIN, Cengiz (1996), “Anayasalarımızda Doğal Yargıç İlkesi”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C:70, S:10-11-12, İstanbul.
- AKYÜZ, Uzdem (1986), “Temyiz Davalarının Diğer İdari Davalardan Farklılıkları İle Sonuçları”, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler III, Danıştay Yayınları No:29*, 2.Baskı, Ankara.
- ALANGOYA, Yavuz (1973), *Medeni Usul Hukukumuzda Tahkimin Niteliği ve Denetlenmesi*, İstanbul.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz (1973), “İngiliz Vergi Yargı Sistemine Genel Bakış”, *Danıştay Dergisi*, s.6-7, Ankara.
- ALTUNDEMİR, Mehmet Emin (1998), *Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- ARSLAN, Murat (2004), “Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları”, *Sayıştay Dergisi*, S:53, Ankara.
- (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=392>, 15.02.2010
- ASLAN, Mehmet (2001), *Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- ASLAN, Zehredin (1994), *İdari Yargı'da Yürütmenin Durdurulması*, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- ATAR, Yavuz (1991), *Vergi Hukuku Genel Esasları*, Mimoza Yayınları, Ankara.
- ATAY, Genco (2002), *Türk Vergi Yargı Sisteminde Kanun Yolları ve Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

- BEREKET, Zuhâl (1998), BEREKET, “İdari Yargılama Usulü Açısından İstinaf ve Kabulü Sorunu”, <http://www.danistay.gov.tr/>, 5.2.2010
- BİLGİ, Necip (1973), *Medeni Yargılama Hukukunda Karar Düzeltme*, Ankara.
- BİLGİN, Pertev (1995), *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul.
- BİLGİN, Sibel (1992), *Türk Vergi Yargı Sisteminde Yargı Kararlarına Karşı Başvurulan Kanun Yolları*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- BİLİCİ, Nurettin (2006), *Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)*, 14.Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- BULUT, Mehmet (1995), “Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde Duraksamalı Hususlar ”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Eylül 1995, S:304.
- BUYURAN, Yasemin (2008), *Vergi Yargılamasında Kanun Yolları*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- CANDAN, Turgut (2006), *Açıklamayı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- CANDAN, Turgut (1995), *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- COŞKUN, Sabri ve Müjgan Karyağdı (2001), *İdari Yargılama Usulü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan (200?), “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı”, (Erişim) <http://www.idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm>, 10.1.2010
- ÇAĞLAYAN, Ramazan (2007), *İdari Yargıda Kanun Yolları (Kararlara Karşı Başvuru Yolları)*, 2.Baskı, Asil Yayınevi, Ankara.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan (2002), *İdari Yargıda Kanun Yolları (Kararlara Karşı Başvuru Yolları)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- ÇATAL, Ali (2002), *Türk Vergi Yargısı Sisteminde Kanun Yolları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- ÇETİNTEMEL, Harun (1988), “İlk Derece Yargı Yerlerinin Sorunları”, *Danıştay Dergisi*, Ankara.
- ÇIRAKMAN, Erol (19??), “Danıştay’ın 130.Yılı”, *Yaklaşım*, Y:6, S:66, Ankara.
- ÇİL, İlker (1996), *Vergi Yargısının Örgütsel Yapısı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- DANIŞTAY DAVA DAİRELERİ İŞ YÜKÜ DAĞILIMI 1986-2006, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü, Ankara.
- (Erişim) [http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik\\_2006/danistay/danst1.htm](http://www.adli-sicil.gov.tr/istatistik_2006/danistay/danst1.htm), 04.Şubat.2010
- DİNÇER, Güven (1990), "Türk Yargı Modeli ve Yeni Bir Model Gereği", *I Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, 3. Kitap, (Çeşitli İdare Hukuku Konuları) 1-4 Mayıs, Ankara.
- EDİZDOĞAN, Nihat ve Metin Taş (1993), *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitapevi, Bursa.
- ERGİNAY, Akif (1990), *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref (2004), *Yönetmelik Yargı*, *Güncelleştirilmiş 20.Bası*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve Güven Dinçer (2001), *İdari Yargılama Usulü*, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara.
- HONDU, Selçuk (1991), “Bölge İdare Mahkemelerinin Oluşumu İle İlgili Sorunlar”, *I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, I.Kitap, Danıştay Yayınları, N: 53, Ankara.
- HONDU, Selçuk (1986), “İdari Yargılama Usulünde Israr”, *Danıştay Dergisi*, Sayı 60-61, Ankara.
- HONDU, Selçuk (1986), “Bölge İdare Mahkemeleri ve Uygulanması”, *Adalet Dergisi*, C:77, S:3, Ankara.

- HONDU, Selçuk (1984), “Türk İdari Yargı Alanında Yeni Kurulan B.İ.M., İ.M. ve V.M.’lerinin tanıtılması”, *Adalet Dergisi*, C:I, S:2, Ankara.
- HONDU, Selçuk (1983), “İdari Yargılama Usulünde İtiraz ve Temyiz Başvurularına İlişkin Bazı Sorunlar”, *Danıştay Dergisi*, Sayı 50, Ankara.
- İDARİ YARGI ÖNERLER LİSTESİ, Adalet Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı’nın İdari Yargıya Yönelik 132 Sıra Numaralı Tavsiyesi, Ankara.
- (Erişim) <http://www.teftis.adalet.gov.tr/liste/i2.html#132>, 15.Eylül.2009
- KALABALIK, Halil (2003), *İdari Yargılama Hukuku*, Değişim Yayınları, İstanbul.
- KANETİ, Selim (1989), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2.Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- KARAÇAY, Vildan (1991), *Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- KARAKOÇ, Yusuf (2004), *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KARAKOÇ, Yusuf (2000), *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KARAKOÇ, Yusuf (1995), *Vergi Yargılaması Hukuku*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- KARAVELİOĞLU, Celal (1997), *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3.Baskı, Top-Kar Matbaacılık, Trabzon.
- KAZAK, Engin (1997), *Türkiye’de Vergi Yargısının Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KESKİN, Önder (2002), *Vergi Uyuşmazlıklarının Vergi Mahkemelerinde Dava Yoluyla Çözülmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- KIRBAŞ, Sadık (2000), *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara.



- KIVRAKDAL, Akın (2006), *Türk Vergi Yargısında Kanun Yolları*, Yayınlanmamış Düzeltilmiş Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KIZILOT, Şükrü (2001), *Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KIZILOT, Şükrü (1991), *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Cilt 3, Savaş Yayınları, Ankara.
- KUMRULU, Ahmet (1993), "*Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme*" II.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Ankara.
- KURU, B., R. Arslan ve E. Yılmaz (2001), *Medeni Usul Hukuku*, Genişletilmiş 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KURU, Baki (2001), *Hukuk Muhakemeleri Usulü*, IV.Cilt, Demir Yayınevi, İstanbul.
- KURU, Baki (1995), *Hukuk Usulü Muhakemeleri El Kitabı*, İstanbul.
- KUNTER, Nurullah (1989), *Ceza Muhakeme Hukuku*, 9.Baskı, İstanbul.
- METİN, Sevtap (1992), *Vergi Yargısında Kanun Yolları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- MUTLUER, Kamil (1975), *Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi*, EİTİA Yayını, N:141/87, Eskişehir.
- ODYAKMAZ, Zehra (1993), *Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları*, 1.Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- ONAR, S.Sami (1966), *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, 3.Baskı, İstanbul.
- ORTAÇ, Rıfat (1997), *Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi*, Yaklaşım Dergisi, Kasım Sayısı, Ankara.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2007), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

- ÖZAY, İlhan (1999), *Yargısal Korunma*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- ÖZAY, İlhan (1996), *Günüşiğinde Yönetim*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- ÖZBALCI, Yılmaz (2008), *Vergi Davaları*, Oluş Yayınevi, Ankara.
- ÖZDEŞ, Orhan (1986), Danıştay'ın Kuruluşununun 118.Yıldönümü ve "İdari Yargı Günü"nü Açış Konuşması, *Danıştay Dergisi*, Sayı:62-63,
- ÖZBEK, Veli Özer (2006), *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- ÖZDEMİR Kenan, Yüksel Hız ve Yusuf Solmaz Balo (2005), "Türk Yargısında Yapısal Çözüm Arayışları ve Bölge Adliye Mahkemeleri", *Adalet Dergisi*, S:21, Ankara.
- ÖZGÖREN, Vedat (1968), *"Türk Mali Yargı Sistemi"*, Maliye Enstitüsü Konferansları, 17. Seri
- PEKCANITEZ, Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özkes (2001), *Medeni Usul Hukuku*, 2.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- PEHLİVAN, Osman (2009), *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Yayınevi, Trabzon.
- POSTACIOĞLU, İlhan (1975), *Medeni Usul Hukuku Dersleri*, İstanbul.
- SANCAR, Mithat (1989), "Vergi Yargısında Dava Malzemesinin Toplanması Ve İspat Yükü", *Mali Hukuk Dergisi*, S:24,
- SÖNMEZ, Erdal ve Garip Ayaz (1999), *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- TAŞ, Metin (2005), *Vergi Yargısı*, Ekin Yayınları, Bursa.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya (1998), "4369 Sayılı Yasa Karşısında Bölge İdare Mahkemelerinin Vergi Yargılanmasındaki İşlevi", *Yaklaşım*, Yıl: 6, Sayı: 72, Aralık.
- TEZEL, Adnan (1982), *Vergi Muhakemesi Hukuku*, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul.

TUNCER, Mehmet (1996), “Vergi Uygulamalarında Yürütmenin Durdurulması”, *Maliye Postası Dergisi*, Şubat Sayısı, Ankara.

ULUATAM, Özhan (1995), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara.

UMAR, Bilge (19??). “Türk Medeni Usul Hukukunda İade-i Muhakeme”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C:29, Sayı 1-2, İstanbul.

ÜSTÜNDAĞ, Saim (1989), *Medeni Yargılama Hukuku*, 4.Baskı, İstanbul.

YALÇIN, Türkan (1992), “Vergi Yargılamasında Kesin Hüküm”, *Mali Hukuk Dergisi*, S:37, Ocak-Şubat.

YENİCE, Kazım ve Yüksel Esin (1983), *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*, Ankara.

YENİSEY, Feridun (1979), *Ceza Muhakemesi Hukukunda İstinaf ve Tekrar Kabulü Sorunu*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.

YILDIRIM, Ramazan (1996), “Türk İdari Yargısında Görev ve Yetki”, *Amme İdaresi Dergisi*, C:29, S:3, Ankara.

YILMAZ, Ejder (2005), “Medeni Hukuk Alanında İstinaf Mahkemeleri ve Bölge Adliye Mahkemelerinin Teşkilatları”, *Hukuki.Net*.

(Erişim) <http://www.hukuki.net/hukuk/index.php?article=418>. 05.2.2010

## **MAHKEME KARARLARI**

- Danıştay Üçüncü Daire’sinin 01/07/1998 tarihli, E:1997/2034, K:1998/2775 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 29.Eylül.2009

- Danıştay Yedinci Dairesi’nin 13/03/2006 tarihli, E: 2005/328, K:2006/798 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 08.Eylül.2009

- Danıştay Yedinci Dairesi’nin 27/09/2005 tarihli, E: 2003/2954, K:2005/2094 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 08.Eylül.2009

- Danıştay Yedinci Dairesi’nin 12/04/2006 günlü, E:2004/2518, K:2006/1167 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 17.Eylül.2009

- Danıştay Yedinci Dairesi'nin 20/02/1992 günlü, E:1992/42, K:1992/424 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> ,17.Eylül.2009
- Danıştay Yedinci Dairesi'nin 10/10/2006 günlü, E:2003/912, K:2006/2956 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> ,17.Eylül.2009
- Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 13/11/2006 tarihli, E:2005/2134, K:2006/2156 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> ,04.Ekim.2009
- Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 21/04/1988 tarihli, E:1986/2696, K:1988/1656 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> ,05.Ekim.2009
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 13/03/1998 tarihli, E:1996/244, K:1998/45 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> ,05.Ekim.2009
- Danıştay Yedinci Dairesi'nin 25/10/2005 tarihli, E:2002/1037, K:2005/2522 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> ,04.Ekim.2009
- Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 07/02/2007 günlü, E:2006/2098 , K: 2007/238 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> , 05.Mart.2008
- Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 25/06/2003 tarihli, E:2002/1254, K:2003/1789 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> ,05.Ekim.2009
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 21/04/2000 tarihli, E:1999/447, K:2000/159 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> ,04.Ekim.2009
- Danıştay Yedinci Dairesi'nin 21/02/1994 tarihli, E: 1991/919, K: 1994/799 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> , 15.Mart.2008
- Danıştay Yedinci Dairesi'nin 09/03/2005 günlü, E: 2005/829, K: 2005/340 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> , 15.Mart.2008
- Danıştay Yedinci Dairesi'nin 23/05/2006 günlü, E: 2005/2925, K: 2006/1687 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> , 10.Nisan.2008

- Danıştay Yedinci Dairesi'nin 19/09/2006 tarih ve E: 2006/2885, K: 2006/2414 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 15.4.2009
- Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 21/02/1984 günlü, E: 1984/103 K: 1984/600 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 15.4.2009
- Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 21/09/1984 tarihli, E: 1984/1514, K: 1984/2758 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 15.4.2009
- Danıştay Yedinci Dairesinin 22/05/2006 günlü, E: 2006/1640, K: 2006/1569 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.4.2009
- Danıştay Beşinci Dairesinin 13/5/2005 tarihli, E: 2005/1309, K: 2005/2438 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.4.2009
- Danıştay Onuncu Dairesinin 23.01.1989 tarihli, E: 1986/2402, K: 1989/90 sayılı kararı Danıştay Dergisi, Sayı:76-77, 1990, s:793.
- Danıştay Yedinci Dairesinin 07.04.2004 günlü ve E:2004/431, K:2004/863 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 15.4.2009
- Danıştay Onuncu Dairesinin 4/4/2005 tarihli ve E: 2005/1082, K:2005/1489 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 15.4.2009
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 22/05/1995 tarihli, E: 1995/1874, K: 1995/1594 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 15.4.2009
- Danıştay Beşinci Dairesinin 19/04/1990 tarih ve E: 1990/1105, K: 1990/894 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 15.4.2009
- Danıştay Yedinci Dairesinin 14/7/2004 günlü ve E: 2004/1909, K: 2004/2147 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 15.4.2009
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 28/01/2003 tarih ve E: 2000/3608, K: 2003/539 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.5.2009
- Danıştay Yedinci Dairesinin 24/10/2005 tarih ve E:205/832, K: 2005/2462 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.5.2009

- Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun 08/10/1993 tarih ve E: 1993/556, K: 1993/487 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.5.2009
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 09/04/1985 tarih ve E: 1984/5114, K: 1985/1192 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay Yedinci Dairesinin 21/01/1985 tarih ve E: 1984/198, K: 1985/114 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay Sekizinci Dairesinin 24/10/2005 tarih ve E: 2005/5247, K: 2005/4229 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay Onbirinci Dairesinin 7/11/2003 tarih ve E:2002/2064, K: 2003/4822 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay Altıncı Dairesinin 19/3/1991 tarih ve E: 1990/2743, K: 1991/467 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 29/9/2004 tarih ve E:2004/1489, K: 2004/2348 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay Beşinci Dairesinin 23/03/1988 tarih ve E: 1987/1673, K: 1988/773 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 19/11/1984 tarih ve E: 1984/1233, K: 1984/4171 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay Yedinci Dairesinin 31/12/2004 tarih ve E: 2003/2139, K: 2004/202 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay İkinci Dairesinin 28/09/2004 tarih ve E: 2004/2046, K: 2004/653 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 16.5.2009
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/12/2008 tarih ve E: 2007/1118, K: 2008/6245 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 20.7.2009
- Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 15/10/1991 tarih ve E: 1991/118, K:1991/2893 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 20.7.2009

- Danıştay Altıncı Dairesinin 14/3/2002 tarih ve E: 2001/722, K: 2002/1588 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 20.7.2009
- Danıştay Beşinci Dairesinin 10/4/2002 tarihli ve E: 2000/623, K: 2002/1607 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 20.7.2009
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 4/6/2007 tarih ve E: 2006/2441, K: 2007/1761 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 20.7.2009
- Danıştay Yedinci Dairesinin 25/09/1997 tarih ve E: 1997/3000, K:1997/3151 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 13.7.2009
- Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 12/06/1998 tarih ve E: 1998/315, K:1998/274 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 13.7.2009
- Danıştay Beşinci Dairesinin 06/02/1989 tarih ve E: 1989/120, K: 1989/135 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 13.7.2009
- Danıştay Yedinci Dairesinin 30/3/2000 tarih ve E: 2000/785, K: 2000/911 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 13.7.2009
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 11/10/2005 tarih ve E: 2005/1231, K:2005/1729 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 13.7.2009
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 6/7/2005 tarih ve E: 2005/406, K:2005/1349 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 13.7.2009
- Danıştay Yedinci Dairesinin 28/10/2004 tarih ve E: 2004/2407, K: 2004/2691 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 13.7.2009
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 22/4/1998 tarih ve E: 1998/1136, K: 1998/1377 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 13.7.2009
- Danıştay Sekizinci Dairesinin 19/12/1985 tarih ve E: 1985/809, K: 1985/1022 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.8.2009
- Danıştay Üçüncü Dairesinin 12/05/1998 tarih ve E: 1997/1936, K: 1998/1706 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.8.2009

- Danıştay Yedinci Dairesinin 31/1/2002 tarih ve E: 2000/2747, K: 2002/364 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.8.2009
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 19/10/1983 tarih ve E: 1983/563, K: 1983/7827 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.8.2009
- Danıştay Onuncu Dairesinin 31/5/1989 tarih ve E: 1988/1621, K: 1989/1182 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.8.2009
- Danıştay Sekizinci Dairesinin 15/6/1989 tarih ve E: 1988/297, K: 1989/553 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.8.2009
- Danıştay Altıncı Dairesinin 11/11/1999 tarih ve E:1998/6787, K: 1999/5568 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.8.2009
- Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 31/3/1982 tarih ve E: 1981/2602, K: 1982/1718 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.8.2009
- Danıştay Onuncu Dairesinin 7/11/2002 tarih ve E: 2002/6545, K: 2002/4254 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.9.2009
- Danıştay Altıncı Dairesinin 14/5/2008 tarih ve E: 2006/4099, K: 2008/3006 sayılı kararı (Erişim) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, 10.9.2009



## ÖZGEÇMİŞ

05/02/1980 tarihinde Tekirdağ İli'ne bağlı Hayrabolu İlçesi'nde doğan Ahmet KANMAZ, ilk ve orta öğrenimini Hayrabolu'da, yükseköğrenimini ise Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde tamamlamıştır.

2005 yılında girdiği İdari Yargı Hakim Adaylığı sınavında başarılı olarak başladığı Hakim Adaylığı stajını 2007 yılında tamamlayarak, aynı yıl Sakarya 1.İdare Mahkemesi Üyesi olarak atanan ve halen aynı göreve devam etmekte olan KANMAZ, evli ve 1 çocuk sahibi olup, İngilizce bilmektedir.