

## TÜRK VERGİ YARGISINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI- I

İbrahim ORGAN\*

Neslihan COŞKUN KARADAĞ\*\*

### ÖZET

Hukuk devleti idarenin yaptığı işlemlerde hukuka bağlılığını zorunlu kılar. Yasal idare ilkesi olarak adlandırılan bu ilkeye göre, idarenin yaptığı işlemler yasalara uygun olarak tesis edilir. Yasal idare ilkesini tamamlayan diğer bir ilke idarenin yargısal denetimidir. Bu ilkeye göre, idarenin tesis ettiği her türlü eylem ve işlem yargı denetimine tabidir.

İdari işleme karşı dava açılması, idarenin tesis ettiği işlemin yürütmesini engellemez. Bunun için yürütmeyi durdurma kararının alınması gerekir. Yürütmenin durdurulması, yargı kararı neticelenene kadar idari işlemin uygulanmasını erteleyen bir yargı işlemidir.

Vergi idareleri tarafından yapılan vergisel işlemler niteliği gereği birer idari işlemidir ve vergi idarelerinin tesis ettiği idari işlemler de yargı denetimine tabidir. İdari yargı ile vergi yargısı ortak kanunlarla düzenlenen alanlar olmasına rağmen, yargılama ayrı mahkemelerde yapılmaktadır. Ülkemizde 2576 Sayılı Kanun'la vergi davalarına bakmak üzere vergi mahkemeleri kurulmuştur. İki aşamalı yargılama sisteminin geçerli olduğu bu alanda Bölge İdare Mahkemeleri itiraz mercii, Danıştay temyiz mercii olarak görev yapmaktadır. Bazı özellikli durumlar hariç, görevli mahkemelerde dava açılması yürütmeyi durdurmamaktadır. İdari yargıda olduğu gibi ayrıca yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekmektedir.

İdare hukuku ile vergi hukukunun yakın ilişki içinde olduğu bilinen bir gerçektir ve bu yakınlığın yargı alanında arttığını söylemek yanlış olmayacaktır. Bu makalede, varoluş nedenleri ve hukuki niteliği çerçevesinde yürütmenin durdurulması kurumu hakkında genel bilgiler verilecek, iptal davası ile bağlantısı izah edilecektir. Bu aktarımdan sonra, ilgili kanunlarda, vergi uyuşmazlıkları ve vergi davaları bakımından özellikli hükümler içeren yürütmenin durdurulması kurumu ele alınacak ve açıklanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Yürütmenin Durdurulması, İptal Davası, Vergi Uyuşmazlığı

### ABSTRACT

A constitutional state necessitates the administration to abide the laws in execution of actions. According to this principle, called as the "principle of legal administration", the actions executed by the administration are established in compliance with the laws. Another principle which defines the principle of legal administration is the judicial review of the administration. According to this principle, any kind of act and action established by the administration is subject to the judicial review.

\*Doç. Dr. İbrahim ORGAN, Pamukkale Üniversitesi, İ.İ.B.F Maliye Bölümü ,  
iorgan@pau.edu.tr

\*\*Yrd.Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ, Çukurova Üniversitesi, İ.İ.B.F  
Maliye Bölümü, ncoskun@cu.edu.tr

Bringing a file against an administrative action does not prevent execution of an action established by the administration. A motion for stay of execution is required to be granted for such non-execution. Stay of execution is a legal transaction that suspends to impose an administrative action until adjudication is finalized.

Tax treatments executed by the tax administrations are the administrative actions by nature, and such administrative actions established by the tax administrations are also subject to the judicial review. Although administrative jurisdiction and tax jurisdiction are the fields regulated by the common laws, adjudication is held at different courts. In our country, tax courts have been established by the Law No.2576 in order to hear tax-court cases. In this field, where bilateral adjudication system is applied, the District Administrative Courts serve as the authority of complaints, and Council of State as the authority of appeals. Except for some specific cases, bringing a file at competent courts cannot stay execution. A motion for stay of execution is also required to be granted as well as in administrative jurisdiction.

It is a known fact that the administrative law and tax law have a close relation with each other, and it would not be wrong to say this closeness has grown in jurisdiction. In this article, general information on the institution of stay of execution has been given in frame of reasons for its existence, and its legal qualification; and its connection with suit of nullity has been explained. After this transfer, the institution of stay of execution which includes special provisions in related laws in terms of tax disputes and tax court cases has been handled and explained.

**Keywords:** Stay of Execution, Suit of Nullity, Tax Dispute

### **Giriş**

Hukuk devleti, toplum yaşamına kanunların egemen olmasını sağlamak amacıyla, kendi yaptığı hukukla kendini sınırlandıran devlet olarak tanımlanır (Özlem, 2000, s.15). Bir toplumda hukuk devleti anlayışının hâkimiyeti devletin keyfi işlemlerine karşı güvence olarak görülmektedir (Arslan, 2000, s.80). Hukuk devleti ilkesi bünyesinde bir takım alt ilkeleri barındırmaktadır. Bu ilkeler; yasal idare ilkesi, kanunların genelliği ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, kanunların ve idari işlemlerin geriye yürümezliği, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, idarenin yargısal denetimi, devletin mali sorumluluğu, devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi şeklinde sıralamak mümkündür<sup>1</sup>.

Güçler ayrılığı prensibinin var olduğu demokratik hukuk devletinde yasama kanun yapar, yürütme uygular, yargı kanunlara uygunluğu denetler. Yasamadan çıkan kanunlar yürütme tarafından uygulanmak durumundadır. Yürütmenin ya da başka bir

---

<sup>1</sup> Bu konuda Bkz. Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s 39; Çağan, N., Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, AÜHFD, Cilt:37, Sayı:1-4, 1980, s.137; Kumrulu, A.: Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 36, Sayı 1-4, Yıl 1979, s.153; Özgüven, V.: Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.46; Kaboğlu, İ.: Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım), Anayasa Yargısı, Cilt: 8, Ankara 1991, s.297-298.

ifade ile idarenin, kanunlara uymak zorunda oluşu yasal idare ilkesi ile ifade edilmektedir. Bu ilke çerçevesinde, kural olarak, idarenin kanunlara uygun işlem yaptığı kabul edilir. Aksi durum için, idarenin her türlü eylem ve işlemleri idarenin yargısal denetimi ilkesi çerçevesinde denetime tabidir. İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır

Türk hukuk mevzuatında idari yargı 2575 sayılı Danıştay Kanunu (DK), 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Hukuka aykırı olduğu düşünülen idari işlemler nedeniyle açılacak dava türleri 2577 Sayılı Kanun'un 2. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre idari eylem ve işlemler hakkında; iptal davası, tam yargı davası ile idari sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklara ilişkin dava açılabilir.

Bu makalede incelenen konu açısından iptal davalarının üzerinde durulması gerektiği kuşkusuzdur. Açılan iptal davaları idari işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Bu nedenle ayrıca yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekmektedir. İptal davası ile yürütmenin durdurulması farklı niteliklere sahip hukuki işlemlerdir. İptal davası ile yürütmenin durdurulması istemi tek dilekçe ile yapılabilir. Ancak doğurduğu sonuçlar açısından farklılıklar arz eder.

Aşağıda yürütmenin durdurulması kurumunun hukuk düzeninde mevcudiyetinin nedenleri, yürütmenin durdurulması kurumunun hukuki niteliği, iptal davası ile yürütmenin durdurulması arasındaki ilişki izah edilerek, vergi yargısında yürütmenin durdurulması kurumu hakkında açıklama yapılacaktır.

## **1. Yürütmenin Durdurulması Kurumu ve Varoluş Nedenleri**

### **1.1.Genel Olarak Yürütmenin Durdurulması**

Bilindiği üzere, idari işlemler, kamu hukuku kapsamında, idari makamların idari görevleri nedeniyle tek yanlı olarak tesis ettikleri uygulanması zorunlu yeni hukuki durumlar yaratan işlemlerdir. İdari işlemler mahiyetleri gereği icrai nitelikte olup, karşı tarafın irade açıklamasına gerek olmaksızın ilgililer bu işlemleri kamusal iradenin üstünlüğüne dayanarak tek taraflı olarak yürütebilmektedirler (Karavelioğlu, 2006, s. s.128; Gözübüyük, 2006, s.317). İdari işlemlerin bu özellikleri idareyi kişiler karşısında çok güçlü kılmaktadır. Devlet hayatında asıl amaç, kişinin hukuksal güvenliği ve mutluluğu olduğuna göre, yönetilenlerin yararına, idareye tanınmış bu ezici kudrete ve onun kötüye kullanılması ihtimaline karşı bazı tedbirlerin düşünülmesi de zorunlu hale gelmiş, bunun içinde idari yargı da bir denetim yolu olarak yürütmeyi durdurma müessesesi ortaya çıkmıştır (Karavelioğlu, 2006, s.1282-1283).

İdari işlemlere karşı açılan davalar<sup>2</sup>, idari işlemin hukuksal alemdeki etkinliğini ortadan kaldırmamakta, bir başka ifade ile yürütülmesini durdurmamaktadır. İdari bir davanın açılışından sonra uyuşmazlığın bitirileceği karara kadar geçen yargısal akış

<sup>2</sup> Dava bir başkası tarafından subjektif hakkı ihlal edilen veya tehlikeye sokulan veya kendisinden haksız bir talepte bulunulan kimsenin mahkemeden hukuki koruma istemesidir. Mahkemelerden istenilen hukuki koruma yasalarla güvence altına alınmış bir haktır. Korumayı isteyen kişi kanun önünde davacı, davacı hakkını ihlal eden ve/veya tehlikeye sokan kişi ise davalıdır (Acinöroğlu, 2009, s.193).

süresi uzunca bir zaman dilimini alabilmekte, hatta işlerin niteliksel ve niceliksel yoğunluğu bu sürenin artmasına neden olabilmektedir.

Doğruyu ve haklıyı bulma amacı güden yargılamanın bu akışı yanında, kamusal iradenin üstün gücüyle donanmış idari işlemin yasallık karinesi, o işlemin uygulanması ve uyulması zorunluluğu idare ile işlemin muhatabı kişiyi karşı karşıya getirecektir. İleride iptal edilebilecek işlem nedeniyle kişiler yönünden zarar ortaya çıkarken, hukuka aykırı işlemin uygulanması nedeniyle idare ağır bir tazmin yüküyle karşılaşacak ya da oluşmuş sonuçları ortadan kaldırma yükümlülüğü doğacaktır. Diğer taraftan, idarenin hukuka uygun kararlar geliştirdiği inancına dayalı idari işlemin kanuniliği karinesi yanında, her davada idari işlemin yürütülmesinin durmasının, hukuka uygun işlemlerin askıya alınmasına, kamu görevinin aksamasına ve kimi zaman toplumsal yarara olumsuz etkiler yapmasına neden olacağı da duraksama yoktur.

İdari işlemin, açılan idari davaya karşı yürütülmesinin devam etmesi ilkesine getirilen bu olumlu ve olumsuz yaklaşımlar, yürütmenin durdurulması kurumunu gerekli kılarken, sınırlarını ve boyutunu da çizmektedir (Apalak, 1998, s.10-11).

Yürütmenin durdurulması kararı ile yargı mercileri, bir taraftan daha başlangıçta kanuna aykırı olduğu halde telafisi güç durumların ortaya çıkmasına neden olacağı varsayılan bir işlemde dolayı işlemin iptaline karar verilinceye kadar vatandaşın haksızlığa uğramasını, haksız işlemin devamını önlerken, diğer taraftan da idareyi korumakta, hükmü geriye yürüten iptal kararı dolayısı ile içinden çıkılmaz, infazi güç ve telafisi mümkün olmayan hallere düşmesini, devletin ciddi zararlarla karşı karşıya kalmasını ve ayrıca iptal kararı verilinceye kadar geçecek zaman zarfı içerisinde ve belki yıllarca haksız bir işlemi yürütmüş bir idare olarak halkın şikayetine maruz kalmasını önlemektedir. Netice olarak, yürütmeyi durdurma kararları idareye işlemini yeniden gözden geçirme ve gerekirse düzeltme imkânı vererek, idari işlemdeki sürat ve istikrar ilkesini sağlamaya çalışmaktadır (Gerçek, 2002, s.120).

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin yasal düzenlemelerin izdüşümünü genel olarak Anayasa'nın 125. ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 27. maddesinde görebilmek mümkündür. Anayasa'nın 138. ve İYUK'un 28. maddelerinde ise, idarenin yürütmeyi durdurma kararını uygulamak zorunda olduğunun hüküm altına alınmış olduğu görülmektedir.

## **1.2. Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Varoluş Nedenleri**

### **1.2.1. Hukuk Devleti İlkesi**

Demokratik siyasi hayatın hakim olduğu toplumlarda, idare hukuka bağlı olmak zorundadır. Başka bir ifade ile, demokratik bir devletin idaresi hukuk düzeni içerisinde ve hukuk kurallarına uygun faaliyet gösteren bir idaredir. İdarenin hukuka bağlılığı "hukuk devleti" ilkesi ile ifade edilmektedir (Kalabalık, 2004, s.31). Tarihsel olarak hukuk devleti, yüzyıllar boyunca devam eden gelişme ve değişimler sonucunda bugünkü kıvamına ulaşan insan hakları düşüncesinin temelleri üzerinde doğmuş ve zaman içerisinde değişimlere uğrayarak çağdaş dünyanın hak ve adalet gibi evrensel ideallere ulaşmada vazgeçilmez yönetim ilkesi haline gelmiştir (Öz, 2004, s.7). Günümüzde, hukuk devletinden, genel olarak, bünyesinde insan haklarının yeşerdiği, yerleştiği, geliştiği ve teminatlı kılındığı toplumsal, ekonomik, siyasal ve hukuksal bir beşerî örgünleşme biçimi anlaşılmaktadır (Hafizoğulları, www.zekihafizogullari.com/Makaleler/Hukuk%20Devleti.doc).

Uygar demokratik rejimlerin temel özelliklerinden birisi olarak hukuk devletini en kısa tanımıyla, vatandaşların hukukî güvenlik içinde buldukları, Devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistem (Kuzu, <http://www.siyasaliletisim.org/pdf/hukukdevletivehukukzihniyeti.pdf>) olarak tanımlamak mümkündür. Ünlü anayasa hukukçusu Dicey'e göre hukukun üstünlüğüne dayanan hukuk devleti ilkesi üç anlama gelmekte ya da üç farklı bakış açısından değerlendirilebilmektedir: Bunlardan birincisi keyfi iktidar karşısında hukukun mutlak hakimiyeti ve keyfilüğünün dışlanmasıdır. İkincisi, ülkede yaşayan herkesin aynı yasalara tabi olmasının ve anlaşmazlıkların ülkenin normal mahkemelerinde karara bağlanmasıdır. Son olarak, anayasanın "mahkemelerce tanımlanıp uygulanan birey hakları"nın kaynağı değil, sonucu olmasıdır (Arslan, 2008, s.22-23).

Hukuk devleti anlayışı aniden ortaya çıkmamıştır. Ortaçağda hakim olan "mülk devlet" anlayışı daha sonra yerini "polis devleti" ve "hazine teorisi" anlayışlarına bırakmıştır. Devlet ile devlet hazinesinin tek bir tüzel kişi olduğu düşüncesinin benimsenmeye başlaması ile hazine teorisi yavaş yavaş terk edilmiş onun yerini, ilk gelişmelerin Almanya'da yaşandığı "hukuku devleti" teorisi almıştır (Gözler, 2008 s.21-22). Hukuk devleti deyimi ilk kez XIX. yüzyılda Alman hukukçuları Bähr ve Gneist tarafından kullanılmıştır (Öz, 2004, s.8). Hukuk devleti kavramının ilk kullandığı Anayasa ise 1946 tarihli Bavyera Anayasası'dır. Siyaset bilimine ilişkin yazılarda, Hukuk Devleti kavramına ilk kez XVIII. yüzyılın sonunda rastlamak mümkündür. Ancak, Hukuk Devleti terimi yeni olsa bile bu yönde Eski-Çağ Döneminde de bazı talep ve düşünceler ileri sürülmüş ve bu talep ve düşünceler kısmen de olsa gerçekleşebilmiştir (Kuzu,

<http://www.siyasaliletisim.org/pdf/hukukdevletivehukukzihniyeti.pdf>). Hukuk devleti kavramı, ülkemizde önce öğretilerde, sonra yargı kararlarında, daha sonra 1961 ve 1982 Anayasalarında yer almıştır (Gözübüyük, 2006, s.25). 1961 Anayasası ile, hukuk devletinin gerçekleşmesi için gereken hukuksal koşullar ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiş ve hukuk devleti anayasal bir yapıya kavuşturulmuştur. Hukuk devleti, 1982 Anayasası ile bazı kısıtlamalara uğramakla beraber, Anayasanın temel ilkelerinden biri olma niteliğini (Gözübüyük, 1989, s.153) korumaktadır.

Hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukuk güvenliğine sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanan hukuk devletinin temel niteliklerini şöyle sıralayabilmek mümkündür; idarenin hukuka bağlılığı, idarenin yargısal denetimi, Anayasa yargısının varlığı, temel hakların güvence altında bulunması, yargı bağımsızlığı ve güvencesi, kazanılmış haklara saygı, kanunların genelliği, devletin mali sorumluluğu.

İdarenin eylem ve işlemleri konusunda hukuk devleti ilkesini gerçekleştiren en önemli özellikler ise, idarenin hukuka bağlılığı ve idarenin yargısal denetimidir (Kumrulu, 1981, s.153). İdareler kamu gücüne dayalı olarak aldıkları ya da gerçekleştirdikleri karar ve eylemlerde yasalara ve hukuka aykırı olmamak şartıyla usulüne uygun bir şekilde çıkarılmış tüzüklere, yönetmeliklere bağlı olmak ve bunlara uygun tasarruflarda bulunmak zorundadır (Yenice, Esin, 1983, s.37-38). Ayrıca, idareler yasalarda ve diğer objektif düzenlemelerde yazılı olsun ya da olmasın kazanılmış hak, geriye yürümeme, kanun önünde eşitlik, adalet-hakkaniyet gibi genel hukuk ilkelerini idari faaliyetleri sırasında gözetmek durumundadırlar (Yenice, Esin, 1983 s.38). Zira, idarenin her tasarruf ve fiilinde hukuka bağlılığı ilkesi geniş bir yargısal denetim ile yaptırıma bağlanmıştır. (Onar, 1966, s.206) . Bu çerçevede ister vergi yargısı isterse

idari yargı alanında olsun yürütmeyi durdurma müessesesi idarenin idari işlemlerinin denetlenmesi sürecinde önemli bir işlevi yerine getirmektedir.

### 1.2.2. İptal Davası<sup>3</sup>

İptal davası, idare tarafından tesis edilen yürütülmesi zorunlu bir karardan kişisel, hukuka uygun ve güncel bir menfaati etkilenen kişinin, idari yargıya başvurarak bu idari işlemin, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat öğelerinden biriyle hukuka aykırılığından ötürü iptalini istemesidir (Nazalı, 2009, s.2). 2577 sayılı İYUK'un 2. maddesinde iptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmıştır. İptal davaları kural olarak ilgililerin haklarını ve çıkarlarını korumanın yanında, yürütme ve idarenin hukuka uygun davranmasını gerçekleştirmeye yönelik, objektif ve soyut nitelikteki dir dava türü olarak teoride ifade edilmekle beraber, istisnai olarak uygulamada subjektif ve somut nitelikte örnekler (parselasyon işlemleri gibi) de içeren idari bir dava türüdür (Karavelioğlu, 2006, s. 69).

Hukuka aykırı idari bir işlemin idari yargı yerlerince iptal edilmesini sağlayan bir dava türü olan ( Gözübüyük, Tan, 1999 s.271) iptal davalarının<sup>4</sup> amacı, idarenin tek yanlı ve icrai hukuksal işlemlerinin hukuka uygun olup olmadıklarını tespit etmek, hukuka aykırı olanlarını iptal etmektir. Dolayısı ile, iptal davasının amacı idarenin hukuka aykırı kararlar almasını önlemektir. İptal davaları ile idarenin hukuk kurallarına bağlılığı sağlanmakta ve hukuka aykırı olduğu saptanan idari işlemleri hukuk düzeninden kaldırmak sureti ile hukuk düzeninin korunması amaçlanmaktadır (Yüce, 2010 s.105).

İptal davasının başlıca özellikleri şunlardır (Gözübüyük, Tan, 1999, s.272-273; Gözler, 2008, s.318-319; Tosuner, Arıkan, 2011, s.66);

- iptal davasının konusu, idari işlemlerdir. İdari işlem ancak, idari işlemin öğeleri olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden hukuka aykırılığı sözkonusu olduğunda iptal davasına konu olur. İdarece alınan kararların, yapılan işlemlerin yerindeliği iptal davasına konu olamaz.
- idari işlemlerden "yürütülmesi gerekli" ve "tek yanlı" olanlar ancak iptal davasına konu olabilir. İdarenin danışma niteliğinde olan, görüş belirten işlemleri, idari sözleşmeler ve idari yargı kararları iptal davasına konu olamaz.
- iptal davası açmak için, hak ihlali şart değildir, menfaat ihlali yeterlidir.
- iptal, idari işlemin alınmasından itibaren, bütün hüküm ve sonuçlarıyla birlikte hukuk aleminde ortadan kalkması anlamına gelir. İptal karardan yalnız davacı değil, iptal edilen idari kararlarla ilgili olanlarda yararlanır.

<sup>3</sup> İdari yargıda açılacak davalar 2577 sayılı İYUK'un 2. maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır; iptal davası, tam yargı davası ve idari sözleşmelerden doğan davalar

<sup>4</sup> İdari bir işlemin iptal davasına konu olabilmesi aşağıdaki üç şartın gerçekleşmiş olması gereklidir;

1- İdarenin işlemi, idari bir işlem olmalıdır 2- Etkili bir işlem olmalıdır 3- İdari işlem kesinlik kazanmış olmalıdır ( Ayrıntılı bilgi için Bkz. Gözübüyük, 1999, s.137-165; Gözübüyük, Tan, 1999, s.276-302).

- iptal davası, kamu düzeni ile ilgilidir. Bu yoldan önceden vazgeçilmesi geçerli olmadığı gibi, iptal kararı verildikten sonra vazgeçilmesi de işleme yeniden geçerlilik kazandırmaz. İptal davası açabileceği yolu, yasa ile de kapatılmaz.
- iptal davaları objektif davalardır. Bu davalar bir idari işlemin hukuk düzenine, objektif hukuk kurallarına uygun olup olmadığını inceler.

İdari bir tasarrufun ya da işlemin hukuk kurallarına aykırı olup olmadığını incelemek ve aykırılığı halinde işlemi ortadan kaldırmak şeklinde fonksiyon üstlenmiş iptal davalarının amacı kısaca hukuk düzenini korumaktır. Ancak iptal davaları sonuçlanıncaya kadar uzunca bir süre geçmektedir (ortalama 2-5 yıl). Hukuka aykırı bir işlem veya yargı kararının nihai kararın alınacağı dava sonucuna kadar geçerli kalması; kişi ya da kurumların hukuka saygı ve güveninde tahribatlar yaratabileceği gibi, bazı davalarda yargılama neticesinde verilen iptal kararlarının geçersiz, tatbiki imkansız hale gelmesi sonucunu da doğurabilmektedir. Bu itibarla onarılması mümkün olmayan sonuçlar doğurabilecek ve telafisi alınacak nihai dava sonucunda da mümkün olmayacak durumlarda “yürütmenin durdurulması” en önemli tedbir kararı olarak görülmektedir. Bu yüzden de “yürütmenin durdurulması kararları” iptal davalarının kaderi ve varlığı ile bütünleşmiş durumda olup; Hukuk Devletinin temel güvencesi niteliğindeki iptal davalarını çoğu kez anlamlı kılmakta, ondan ayrılması mümkün olmayan bir parçasını oluşturmaktadır (Kırıktaş, 2004, s.1-2)

### 1.2.3. İdari Dava Açmanın Yürütmeyi Durdurmayacağı İlkesi

Bir idari işlem aleyhine bir yargı merciinde dava açılmış olması, kanunda aksi öngörülmedikçe, o idari işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır. Ancak mahkeme tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi durumunda<sup>5</sup> söz konusu idari işlemin yürütülmesi durdurulur. Mahkemenin yürütmeyi durdurma yönünde bir kararı yoksa ve kanunda da emredilmemişse yürütme durmaz (Kıratlı, 1966, s173). İdari davaların yürütmeyi durduramayacağı şeklinde ifade edebileceğimiz bu ilkenin İYUK’un 27<sup>6</sup> maddesinde açıkça belirtilmiş olduğu görülmektedir.

Davanın açılmasıyla yürütmenin durmayacağı ilkesini haklı kılan nedenler ise ;

- Hukuka uygunluk karinesi,
- İdarenin kamu yararı amacı,
- Kuvvetler ayrılığı ilkesi,
- İdari işlemlerin icrai olması ve re ‘sen icra yetkisidir.

<sup>5</sup> İdari yargının yürütmeyi durdurma konusundaki yetkisinin İYUK’un 27. ve Anayasa’nın 125. maddesi ile kısıtlandığı görülmektedir. Buna göre İYUK’un 21/1. ve Anayasanın 125/5. maddesinde yargıcın ancak idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmeyi durdurma kararı verebileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, Anayasanın 125/6. maddesinde olağanüstü hallerde, sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halinde ayrıca millî güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık nedenleri ile kanunun yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlayabileceği hüküm altına alınmıştır.

<sup>6</sup> İYUK madde 27/1: “ Danıştay’da veya idarî mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz”.

**Hukuka uygunluk karinesi;** aksi sabit oluncaya kadar idari işlemlerin hukuka uygun olduğu kabul edilir. İdare hukukunda icrai kararların mevzuata ve hukuka uygunluğu yolunda bir karine geçerlidir. Yani her icrai karar -aksi mahkeme kararıyla sabit oluncaya kadar- mevzuata ve hukuka uygun sayılır (Türkiye Barolar Birliği, 1975, s.9-10).

**İdarenin kamu yararı amacı;** idarenin tüm faaliyetlerinde kamu yararı amacının hakim olması idari dava açılmakla yürütmenin kendiliğinden durmamasını zorunlu kılmaktadır. Kamu hizmetlerinin kesintisiz, sürekli ve düzenli bir şekilde görülebilmesi ancak bu şekilde mümkün olabilmektedir. İdari dava açılması ile yürütmenin durması idari faaliyetler felce uğrayabilir, idare iş göremez hale gelebilir (Dönmez, 1985, s.8).

**Kuvvetler ayrılığı ilkesi;** ülkemizin genel hukuk düzeni, Anayasa'da yasama, yürütme ve yargı olarak egemenlik kullanım alanları şeklinde ayrılmış bulunmaktadır. Bu ayrım ise, Devlet organları arasında bir üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli devlet yetki ve görevlerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı, medeni bir işbirliği manasına gelmektedir. Üstünlüğün nerelerde ve nasıl olduğu konusuna gelince, hukuki düzenlemeleri içeren hükümlerin incelenmesinden yalnızca Anayasa ve yasa hükümlerinde saklı olduğu anlaşılmaktadır (Polatkan, 2003, s.1). İdari ve yargısal otoritelerin ayrılığı ve birbirlerine karşı bağımsızlığı ilkesi gereğince, yargı mercileri idareye herhangi bir hal seklini uygulamaya zorlayamazlar, onun yerine geçip icrai karar alamazlar. Davanın açılmasıyla yürütmenin kendiliğinden durmaması, bu ilkenin de bir gereğidir. İdari işlemlere karşı açılan davaların yürütmeyi kendiliğinden durdurması idarenin ancak yargıcın iznine bağlı olarak ve onun vermiş olduğu karar çerçevesinde hareket etmesi anlamına gelir ki bu da idarenin yargı organına bağlılığını ifade eder (Kıratlı, 1966, s.175). Şüphesiz bu durum kuvvetler ayrılığı ilkesinin ruhuna aykırılık teşkil eder

**İdari işlemlerin icrai olması ve resen icra prensibi;** icrai karar idare makamlarının kamu hukukundan doğan yetkilerine dayanarak aldıkları kararlardır. Bu kararlar, yalnız tarafları değil, gerektiğinde üçüncü kişileri de etkileyen, doğrudan doğruya yerine getirilmesi mümkün bulunan hukuki tasarruflardır (Şener, 2001, s.318). Buna göre idare aldığı kararları bir yargıcın aracılığı, müdahalesi, ön izni olmadan kendi kendine uygulayabilmektedir. Üçüncü şahıslar, idare edenler, önce bu karara uyar, itaat eder, sonra itiraz edip yasaya uygun olup olmadığını tartışabilirler (Kızılot, Kızılot, 2010, s.662).

### **1.3. Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Hukuki Niteliği**

Yürütmenin durdurulması, dava sonuçlanıncaya kadar dava konusu edilen idari işlemin uygulanmasını durduran tedbir mahiyetinde bir karardır (Ünlü, 2011, s 1). İdari yargıda yürütmenin durdurulması kararlarını, bir uyuşmazlığın esastan sonuçlanmasına kadar dava konusu idari işlemi askıya alan ve hukuki etkisi esas hükümle beraber sona eren kararlar (Ay, Alparşlan, 2011, s.;169) olarak tanımlayabiliriz. Yürütmenin durdurulması kararını, idarenin kamu gücüne dayalı olarak yaptığı ve herhangi bir izne tabi olmaksızın icra ettiği işlemlerin icrailik niteliğini işlemez duruma getirerek, onu uygulanabilme yeteneğinden yoksun bırakan bir yargı işlemi (Kızılot, Kızılot, 2010, s.679) olarak da tanımlamak mümkündür. Mahkemece yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, ana dava karar bağlanıncaya kadar, eski durum hukuki varlığını korur. Böylece davacıların, dava konusu yaptıkları idari işlemin uygulanması, dava



sonuna kadar ertelenir. Dolayısı ile yürütmeyi durdurma kararı, bu ertelemeyi sağlayan geçici bir önlemdir. Yürütmenin durdurulması idarenin yapmış olduğu işlemin hukuki varlığını sona erdirmeyip sadece icra olunabilme vasfını ortadan kaldırırlar (Yüce, 2010, s.140). Yürütmenin durdurulması kararları, kaynağını Anayasa'dan alan kuvvetin kuvveti durdurması ilkesine dayalı olarak verilmekte olduklarından, Anayasa'nın 36. maddesindeki hak arama hürriyetinin, 125. maddesindeki yargıya gitme hakkının ve 2. maddedeki hukuk devletinin birer müeyyidesini oluşturmaktadır. Açılmış bir iptal davasında yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar uyuşmazlığı kesin ve nihai olarak çözen kararlardan değildir. Yürütmenin durdurulması yolunda verilmiş olan kararlar, davacının haklı olduğuna kuvvetli bir karine teşkil etmelerine karşın, süren bir uyuşmazlığı bitirme ve hakimine davadan el çekirme niteliklerine sahip değildir (Polatkan, 2003, s.1).

Yargı yerlerinin ve yargıçların yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili her türlü işlemi yargı işlemi olduğuna göre yürütmenin durdurulması kararları da yargı işlemleridir (Uler, 1970, s.4-5). Mahkeme, önüne gelen uyuşmazlığı karara bağlarken davacıya yapılan haksızlığın giderilmesi ya da zararın azaltılması için gerekli önlemleri alabilir. Dava açılmış olması şartı ile yürütmenin durdurulması her zaman istenebilir. Ara kararı niteliğinde olan yürütmenin durdurulması istemleri üzerine verilen kararlara karşı, düzeltme yoluna gidilemediği gibi, temyiz yoluna da gidilemez (Gözübüyük, 2006, s. 461).

### **1.3.1. Yürütmenin Durdurulması ve İptal Kararları**

Hukuki nitelikleri bakımından yürütmenin durdurulması ve iptal kararı birbirinden farklıdır. Ancak etkileri bakımından benzerlik söz konusudur. İptal kararları uyuşmazlığı çözen, kesin hüküm olabilen, işlemi ortadan kaldıran kararlar iken; yürütmenin durdurulması kararları işlemin uygulanmasını erteleyen koruyucu tedbir niteliğinde ara kararlarıdır (Uler, 1970, s.4). İki karar arasındaki diğer farklara şunlar örnek verilebilir (Dönmez, 1985, s.11);

- iptal kararları gösterici ve açıklayıcı kararlar olmasına karşın yürütmeyi durdurma kararları yapıcı ve yaratıcı niteliktedir,
- yürütmeyi durdurma kararlarında idareye hitap eden emir ve direktif açıktır, iptal kararları ise böyle bir emri açıkça içermez,
- yürütmeyi durdurma kararları bazen kendiliğinden yerine gelirler

Gerek yürütmenin durdurulması gerekse iptal kararında önde tutulan öge idari işlemdeki "sakatlık kuşkusu" dur. Hatta bu konuda daha açık olmak için «sakatlık kuşkusu» yerine «sakatlığın açık olması» ölçüsünü koymak daha yararlı olur. Bu ögenin önde tutulması yürütmenin durdurulması kararlarının etkilerinin iptal kararlarına benzemesi açısından önemlidir. Bir iptal davasında verilmiş olan iptal kararı ile bir iptal davasında ara karar olarak verilmiş olan yürütmenin durdurma kararının etkileri de aynı niteliktedir. Zira, her iki karar ile idari işlemde önceki hukuki durumun yürürlüğü sağlanmış olur (Uler, 1970, s.5-6). Ayrıca, her iki karara da herkesin uyma zorunluluğu vardır (Dönmez, 1985. s.11).

### **1.3.2. Yürütmenin Durdurulması ve Ara Kararlar**

Ara kararlar, yargılamaya son vermeyen, yargılamanın bir sonraki aşamaya geçmesine ve ilerlemesine, davanın esasına ve nihai karara etki edebilecek kararlardır (Metin, 2009, s.29). Yayınlarda yürütmenin durdurulması kararlarında "ara kararı" diye söz edilmesine karşılık, ara kararların teknik anlamı düşünüldüğünde yürütmenin

durdurulması kararlarının ara kararı olmadığı görülmektedir. Ara kararlar davayı ilerletmeye yönelik kararlar olmasına karşılık yürütmenin durdurulması kararları davayı ileri bir aşamaya geçirmezler (Dönmez, 1985, s.10-11).

### **1.3.3. Yürütmenin Durdurulması ve İhtiyati Tedbir**

Davanın açılması ile hüküm verilmesi arasında geçen zaman uzun sürebilmektedir. Dava sırasında davalının müddeabih<sup>7</sup> başkasına temlik etmesi olanaklı olduğundan, davacının davayı kazanması halinde dava konusu olan şeye (mala) kavuşması tehlikeye girebilmektedir. Bu nedenle, davacının davayı kazanması halinde dava konusu mala kavuşmasını daha dava sırasında (hatta davadan önce) güvence altına almaya yarayan tedbirlere ihtiyatî tedbirler denir (Kuru, Arslan, Yılmaz, 2006, s.694). İhtiyati tedbire yukarıdaki ifadeden de anlaşılacağı üzere kesin korumanın yeterli olmadığı ve geçici bir hukuki koruma ihtiyacı duyulan durumlarda başvurulmaktadır. İhtiyati tedbire duyulan ihtiyaca göre, ihtiyati tedbirin çerçevesi geniş veya dar olabilmektedir. Bununla birlikte ihtiyati tedbir sürekli bir koruma sağlamamakta kesin korumanın sonucunu baştan sağlayıcı bir rol oynamamaktadır. İhtiyati tedbir geçici olup sadece kesin hukuki korumanın sonucuna kadar, bu sonucu boşa çıkaracak tehlikeyi bertaraf etmeyi amaçlar (Pekcanitez, Atalay, Özkes, 2009, s.652). İhtiyati tedbir kararları ve yürütmenin durdurulması kararları geçici nitelikte kararlar olsalar da, iki kurum aşağıda belirtilen sebeplerle birbirinden farklı kurumlardır (Pekcanitez, Atalay, Özkes, 2009, s.654-655; Kuru, Arslan, Yılmaz, 2006, s. 695-702; Toprak, 2006, s.18; Kıratlı, 1966, s.179-180; Metin, 2009, s. 26-27);

#### **1.3.3.1. Usul Farkı**

- İhtiyati tedbir kararları dava açılmadan önce istenebileceği gibi dava açıldıktan sonra da istenebilmektedir, ancak yürütmenin durdurulması kararı dava açılmadan önce istenemez.
- İhtiyati tedbir, davadan önce, en az masrafla en çabuk nerede ifası mümkünse, o yer; ya da asıl dava nerede açılacaksa o yer mahkemesinden istenebilir. Dava açıldıktan sonra, her türlü ihtiyati tedbir yalnız davaya bakmakta olan mahkemeden istenebilir. Yürütmenin durdurulmasına ise ancak kendilerine dava açılmış idari yargı mercileri karar verebilir.
- İhtiyati tedbirde, hakim iki tarafı dinledikten sonra karar verebileceği gibi, şartların oluşması halinde karşı tarafı dinlemeden ve yaklaşık ispatla yetinerek tedbire karar verebilir.<sup>8</sup> Yürütmenin durdurulmasında ise diğer tarafın savunmasını almaya engel bulunmamakla beraber zorunluluk da yoktur.

#### **1.3.3.2. Konu Farkı**

Yürütmenin durdurulmasının konusu sadece idari işlemin icrasının durdurulmasıdır. İhtiyati tedbir de ise menkul veya gayrimenkul malların haczi, yediemine teslimi, ihtilafli şeyin olduğu gibi mühürlenmesi veya kilit altına alınması, bozulmak üzere olan şeylerin satılıp bedelinin dava sonuna kadar muhafazası gibi her türlü tedbirin alınması mümkündür.

#### **1.3.3.3. Amaç Farkı**

<sup>7</sup> Müddeabih, davanın konusu olan şey anlamına gelmektedir.

<sup>8</sup> HUMK Madde 107: Kendisi dinlenmeden tedbire karar verilen taraf, tedbire itiraz edebilir.

Yürütmenin durdurulması kararları davacının hak ve özgürlüklerini koruma amaçlarken, ihtiyati tedbir kararları daha çok, dava konusu edilen şey veya konunun korunmasını amaçlar.

#### **1.3.3.4. Kararın İcrası Bakımından Farkı**

İhtiyati tedbir ve ihtiyati haciz kararları<sup>9</sup> ise genel itibariyle icra dairelerince yerine getirilirler. Bununla birlikte, mahkemece kararın yazı işleri müdürü veya katiplerden biri tarafından da uygulanmasına karar verilebilir. Yürütmenin durdurulması kararlarına, idare tarafından uyulması için ayrıca icra işlemi yapılmasına gerek olmamakla birlikte, kararın idareye tebliğinden itibaren idarece uyulması zorunludur.

#### **1.3.3.5. Süre Farkı**

İptal davasında mahkemece işlemin iptaline karar verilirse, işlem hiç yapılmamış gibi geriye yürüdüğü için yürütmenin durdurulmasının devamı gerekmez. İhtiyati tedbir kural olarak esas hakkındaki kararın verilmesi ile ortadan kalkar. Ancak, karar, ihtiyati tedbir kararı verilen kimsenin lehine ise, mahkeme kararın yerine getirilmesini temin için ihtiyati tedbir kararının bir süre daha devam etmesine karar verebilir.

### **2. Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması**

#### **2.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Yürütmenin Durdurulması**

##### **2.1.1. Vergi Uyuşmazlığı**

İnsanoğlunun dünya üzerindeki varlığı onların toplu ihtiyaçlarının da giderilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. İnsanoğlunun toplu ihtiyaçlarını karşılayan devasa aygıt ise devlettir. Günümüzde devletin görevleri çok çeşitlenmiştir. Devlet bir taraftan kamu hizmetlerini ifa etmek diğer taraftan da sosyal ve kültürel

---

<sup>9</sup> Özel hukukta ihtiyati haciz, alacaklının bir para alacağının zamanında ödenmesini garanti altına almak için, mahkeme kararı ile, borçlunun mallarına önceden geçici olarak el konulması olarak tanımlanmaktadır (Kaçak, 2005, s.27). İhtiyati haciz, HUMK'daki ihtiyati tedbirin özel bir çeşidi olmakla birlikte özellikle konusu ve düzenlendiği hükümler açısından ihtiyati tedbir kurumundan farklılık arz etmektedir. Bu farklılıkları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

1- İhtiyati haciz, sadece para alacaklarına ilişkin davalarda veya icra takiplerinde söz konusu olduğu halde, ihtiyati tedbir kararları esas olarak haklar, menkuller, gayrimenkuller gibi paradan başka şeyler hakkındaki davalarda alınır. İhtiyati tedbirde dava konusu olan şey için önleyici veya koruyucu nitelikte tedbir alınırken ihtiyati hacizde, alacaklıya henüz kesin haciz isteme yetkisinin gelmediği bir dönemde, alacaklının para alacağını zamanında ödenmesi garanti altına alınmaktadır.

2- İhtiyati hacizde ihtiyaten haczedilen mallar, alacaklının açtığı/yaptığı ya da açmayı/yapmayı düşündüğü bir dava veya icra takibinin konusu değildir. Buna karşın, ihtiyati tedbirde üstüne ihtiyati tedbir konulan mallar, davacı ile davalı arasında çekişmeli olup, davacının açmış olduğu ya da ileride açmayı düşündüğü bir davanın konusudur.

3- İhtiyati tedbirle, dava konusu olan ve kimin olduğu konusunda taraflar arasında çekişme olan mallar için koruma tedbiri alınır; ihtiyati haciz de ise, alacaklının bir para alacağını vaktinde ödenmesini garanti altına almak için, mahkeme kararı ile borçlunun mallarına önceden geçici olarak el konulmasıdır (Kayıhan, Erdem, 1998).

görevleri yerine getirmek zorundadır. Böylece, kamu harcamaları her geçen gün biraz daha artmaktadır. Artan kamu harcamaları devleti ya yeni gelir kaynakları bulmaya ya da mevcut gelirleri daha da artırmaya sevk etmektedir. Kuşkusuz, kamu harcamalarının finansman kaynakları içinde en başta vergiler gelmektedir. İşte, devletin kendinden beklenen fonksiyonları icra edebilmesi için, ihtiyaç duyduğu geliri elde edebileceği kaynakların başında vergilerin gelmesi onların zaman içerisinde çeşit olarak artmasına, mükellefiyet ve oran açısından büyümesine yol açmıştır. Bunun neticesi olarak da, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi ve farklı kaynaklara dayanan ödeme güçlerini vergilendirilmesi, yeni vergilerin uygulanmasına ve uygulamaya yönelik birçok uyuşmazlığın ortaya çıkmasına neden olmuştur (Aksoy, 1990, s.64).

Genel ifade ile uyuşmazlık, herhangi bir konu üzerinde taraflar arasındaki düşünce ve davranış farklılığı nedeni ile ortaya çıkan anlaşmazlıktır<sup>10</sup>. Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellef, vergi sorumlusu, iştirakçi veya ceza muhatabı gibi taraflar arasında vergilendirme ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıklardır (Yüce, 2010, s. 65). Vergi uyuşmazlığının özünde mükellef ile vergi idaresi arasındaki “anlayış farkı” ya da “görüş ayrılığı” yatmaktadır (Kızılot vd., 2008, s.225). Vergi uyuşmazlıkları uygulamada ya vergi hatalarından doğmakta ya da hukuki uyuşmazlık şeklinde göstermektedir. İlk durumda, ortada hukuki bir anlaşmazlık olmayıp, vergi alacağının ortadan kaldırılmasına yönelik bir düzeltme işlemi söz konusudur. Ancak bu durumda da anlaşmazlığın giderek hukuki bir uyuşmazlığa dönüşerek yargı yoluna taşınması söz konusu olabilmektedir (şikayet yolunun kullandığı durumda red cevabının alınması halinde olduğu gibi). İkinci durumda, yani vergi uyuşmazlıkları ise, vergi veya usul kanunlarının uygulanmasından doğmakta ve uyuşmazlığın çözümü için doğrudan yargı yoluna gidilmektedir (Kızılot, Kızılot, 201, s.281-282).

### **2.1.2. Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması**

İdari yargı alanında genel kural, idari işlemlere karşı açılan davaların, davaya konu edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmamasıdır. Başka bir ifade ile, açılan idari davaya karşın, idare, bu davaya konu edilen işlemi uygulayabilme olanağına sahiptir. Bu kuralın istisnası, İYK’ın 27. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir (Candan, 2006, s.207-208). Buna göre, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklardan doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini<sup>11</sup> durdurmaktadır.

<sup>10</sup> Karakoç (2007), idare ile mükellef arasında çıkan anlaşmazlıkların idari aşamada kaldığı sürece “sorun” olduğunu, sorunların idari aşamada çözümlenemeyip yargıya taşınması halinde “uyuşmazlık” haline dönüştüğünü belirtmekte ve bu şekilde tanımlamaktadır (Karakoç, 2007, s.25-26).

<sup>11</sup> Dönmez (1985) bir çalışmada İYUK’un 3. fıkrasında geçen “tahsil işlemlerini durdurur” ifadesinin yürütmeyi durdurma kavramını dar anlamda kavradığını, bu kavramın bu anlamı dışında daha geniş bir yönünün olduğunu belirtmektedir. Dönmez, vergi kanunlarında yürütmenin durdurulmasının genellikle “**tahsil**” açısından ele alındığını, bunun tahsil işlemlerinin durdurulması ile yürütmenin durdurulmasının aynı anlama geldiği sonucunun ortaya çıkmasına neden olduğunu ifade etmektedir. Ona göre, gerçekten, vergilendirme süreci içerisinde düşünüldüğünde, vergisel işlemlerin

İYUK'ta vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların özellikleri dikkate alınarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 27. maddenin 3. fıkrası ile “yürütmenin durdurulmasının talebe bağlı olduğu” kuralından ayrılarak vergi uyuşmazlıklarında “davacının talepte bulunması ve mahkemenin bu yönde bir karar vermesine gerek kalmadan” davanın açılmasıyla kendiliğinden uygulanmaya geçmesi esası öngörülmüştür. Ancak bu durum tüm vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar için geçerli değildir (Yüce, 2010, s.143). İYUK'un 26. maddesinin 3. fıkrasına<sup>12</sup> göre işlemden kaldırılan vergi dava dosyalarının yeniden işleme konulması, ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesi ve tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda tahsilat işlemi durmamakta, bu durumlar için ayrıca yürütmeyi durdurma talep edilmelidir.

### **Sonuç**

Yürütmenin durdurulması kurumu, idarenin yaptığı eylem ve işlemlerinde yasal idare karinesi çerçevesinde hareket etmesi gerekliliği ön doğrusuna karşılık, aksi bir durumda idari işlemten etkilenen tarafın zarar görmesini engellemek adına hukuk düzeninde yer verilmiş, idare hukukuna özgü bir kurumdur.

Vergi alacaklısı olarak devlete, vergi borçlusu olarak mükellefe karşılıklı ödevler yükleyen vergi ilişkisinde, mükellefin yükümlülüklerini yasalarda belirtilen hükümlere uygun hareket etmesi gerektiği kadar, vergi idaresi yasal sınırlar dahilinde vergisel işlemler tesis etmelidir. Farklı çıkara sahip olan vergi ilişkisine taraf olanlar, yasal hareket etseler dahi aralarında anlaşmazlık/uyuşmazlık yaşanacaktır. Vergi işlemlerinde idare etken, vergi mükellefi edilgen durumdadır. Başka bir ifade ile, vergilemeye ilişkin idare tarafından yapılan idari işlemlerden etkilenen taraf mükelleftir. İşte vergi uyuşmazlıklarında idari işlemten etkilenen taraf olarak mükellefin zarar görmesini

---

sonuçta nihai hedef olarak tahsile yöneldiği görülür. Ancak vergi idaresinin yaptığı icrai nitelikteki işlemlerden bazıları –her ne kadar sonunda yine vergi alacağının tahsilini amaçlasa da- ilk planda yükümlüleri herhangi bir para borcunun ödenmesi dışında bir takım yükümlülükler altına sokar. Vergi hukuku alanında yapılan parasal yükümlülük ve biçimsel yükümlülük ayırımına uygun olarak vergi idaresi, mükellefleri bazı biçimsel yükümlülükleri yerine getirmeleri için zorlayabilir. Ayrıca vergi ilişkisi dışındaki üçüncü kişilere yönelen idari işlemlerde bulunabilir. Bu tür işlemlerin yürütülmesi için tahsil işlemlerinin yapılması gerekmez. Dolayısıyla tahsil işlemlerinin durup durmaması da söz konusu olmaz. Anayasa'nın idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunu açık tutan ilkesi nedeniyle idarenin bu tür işlemlerinin de yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönünden idari yargının denetimine tabi olacağı kuşkusuzdur. Bu denetim sırasında koşulları varsa diğer idari işlemlerde olduğu gibi, yürütmenin durdurulmasına karar verilebilecektir. Vergi yargısı açısından yürütmenin durdurulması kavramının tahsil işlemleri ile birlikte idarenin diğer türden işlemlerini de içermesi yürütmenin durdurulmasının geniş anlamını ifade eder (Dönmez, 1985, s14-17).

<sup>12</sup> İYUK Madde 26/3 “Tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik” ile ilgili hükmü: “Davacının gösterdiği adrese tebligat yapılamaması halinde, yeni adresin bildirilmesine kadar dava dosyası işlemten kaldırılır ve varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır. Dosyanın işlemten kaldırıldığı tarihten başlayarak bir yıl içinde yeni adres bildirilmek suretiyle yeniden işleme konulması istenmediği takdirde, davanın açılmamış sayılmasına karar verilir.”

engellemek maksadıyla vergi yargısında da uygulama alanı bulan yürütmenin durdurulması kurumu, yargı süreci tamamlanana kadar idari işlemin neticelerinin doğmasını engelleyen bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **Yararlanılan Kaynaklar**

- Acinöroğlu, S., 2009, Vergi Davasının Hukuki Niteliği, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23 (3), <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/view/2888/2784>, Erişim Tarihi: 03.11.2011.
- Aksoy, Ş., 1990, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Apalak, Ş., 1998, İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması, Sayıştay Dergisi, Sayı.31. <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der31m2.pdf>, Erişim Tarihi: 13.11.2011.
- Arslan, Z., 2008, Anayasa Teorisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Arslan, Z., 2000, Devletin Hukuku, Hukuk Devleti ve Özgürlük Sarkacı, Doğu Batı Düşünce Dergisi, Yıl:4 (13):67-89.
- Ay, H., Alpaslan, M., 2011, Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri, Vergi Dünyası, Sayı.260: <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, Erişim Tarihi:07.10.2011
- Candan, T., 2006, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu (3. Bs), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Çağan, N., 1980, Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, *AÜHFD*, Cilt:37 (1-4). <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1980-37-01-04/AUHF-1980-37-01-04-Cagan.pdf>, Erişim Tarihi:15.10.2010
- Dönmez, R., 1985, Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir. <http://www.belgeler.com/blg/2311/turk-vergi-yargisinda-yurutmenin-durdurulmasi>, Erişim Tarihi: 19.08.2011.
- Gerçek, A., 2002, Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki Ve Sonuçları, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 2002. <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/8713/8072> , Erişim Tarihi: 18.11.2011.
- Gözler, K., 2008, İdare Hukukuna Giriş (9. Bs), Ekin Kitabevi, Bursa.
- Gözübüyük, A. Ş., 1989, Yönetim Hukuku (3. Bs), Sevinç Matbaası, Ankara.
- Gözübüyük, A.Ş., Tan, T., 1999, İdare Hukuku, Cilt:2, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Gözübüyük, A.Ş., 2006, Yönetim Hukuku (24. Bs), Ankara.
- Gözübüyük, A. Ş., 1999, Yönetim Hukuku, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Hafizoğulları, Z., Hukuk Devleti ve Türk Ceza Kanunu, [www.zekihafizogullari.com/Makaleler/Hukuk%20Devleti.doc](http://www.zekihafizogullari.com/Makaleler/Hukuk%20Devleti.doc). Erişim Tarihi:12.01.2012
- Koboğlu, İ., 1991, Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı (Özgürlükler Hukuku Açısından Bir Yaklaşım), Anayasa Yargısı, Cilt: 8, Ankara.
- Kaçak, N., 2005, Açıklamalı İçtihatlı Son Değişiklikleriyle İhtiyati Haciz, Seçkin Yayıncılık,, Ankara.
- Kalabalık, H., 2004, İdare Hukuku Dersleri, Değişim Yayınları, İstanbul.

- Karakoç, Y., 2007, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karavelioğlu, C., 2006, Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu (6. Bs.) Cilt:2, Ankara.
- Kayıhan, Ş., Erdem, M., Haksız İhtiyati Tedbir ve Haksız İhtiyati Haciz Koyduranın Sorumluluğu, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi, Cilt:2 (1), [http://hukuk.erkincan.edu.tr/dergi/makale/1998\\_13.pdf](http://hukuk.erkincan.edu.tr/dergi/makale/1998_13.pdf), Erişim Tarihi: 28.03.2012).
- Kıratlı, M., 1966, Yürütmenin Durdurulması, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt: 21. <http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dergi/?cilt=21>, Erişim Tarihi: 12.11.2011.
- Kırıkaş, İ., 2004, Yürütmenin Durdurulması Kararları ve Vergilemeye Etkileri, Vergi Dünyası, Sayı:279. <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, Erişim Tarihi: 07.11.2011.
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z., 2010, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları (18. Bs), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R., 2008, Vergi Hukuku (3. Bs), Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kumrulu A., 1981, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, Ankara. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf>, Erişim Tarihi: 17.11.2011.
- Kuru, B., Arslan, R., Yılmaz, E., 2006, Medeni Usul Hukuku (17. Bs), Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kuzu, B., Hukuk Devleti ve Hukuk Zihniyeti, <http://www.siyasaliletisim.org/pdf/hukukdevletivehukukzihniyeti.pdf>, Erişim Tarihi: 12.01.2012.
- Metin, F., 2009, Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009, <http://www.belgeler.com/blg/1ghw/vergi-yargisinda-yurutmenin-durdurulmasi-stay-of-execution-by-law-of-tax>, Erişim Tarihi: 18.12.2011
- Nazal, E., 2009, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararı Verilemez” Kuralının Vergi Davalarına Uygulanabilirliği, Vergi Dünyası, Sayı:331. <http://www.vergidunyasi.com.tr/ara.php>, Erişim Tarihi: 07.10.2011.
- Onar S.S., 1966, İdare Hukukunun Umumi Esasları (3.Bs.), Cilt I, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., 2008, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öz, E., 2004, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özgülven, V., 2007, Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Özlem, D., 2000, Hukuk Devletini Sosyal Devlet İçinde Düşünmek, Doğu Batı Düşünce Dergisi, Yıl:4, Sayı:13.
- Pekcanitez, H., Atalay, O., Özekes, M., 2009, Medeni Usul Hukuku (8. Bs.), Yetkin Yayınları, Ankara.
- Polatkan, V., 2003, Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Hukuk Düzenimizdeki Yeri, Önemi, Niteliği ve Usulü, Yaklaşım Dergisi.

- [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2003043594.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003043594.htm), Erişim Tarihi: 19.10.2011.
- Şener, E., 2001, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Toprak, A., 2006, Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, <http://www.belgeler.com/blg/1aep/vergi-yargisinda-yurutmenin-durdurulmasi-stay-of-execution-in-tax-judgement>, Erişim Tarihi: 12.10.2011.
- Tosuner, M., Arıkan, Z., 2011, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İzmir.
- Türkiye Barolar Birliği, 1975, İdari Yargı Kararlarının, Özellikle "Yürütmenin Durdurulması Kararları"nın Uygulanmaması Konusunda T.B.B.- Yönetim Kurulunun Görüşleri, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Uler, Y., 1970, İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.281, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Ünlü, U., 2011, Yürütmenin Durdurulması Üzerine Bir İnceleme; 3091 Sayılı Taşınmaz Mal Zilyetliğine Yapılan Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanun, E-Yaklaşım, Sayı:219. [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20110318889.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110318889.htm), Erişim Tarihi: 27.09.2011.
- Yenice K., Esin, Y., 1983, Açıklamalı İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü, Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, Ankara.
- Yüce, M., 2010, Türk Vergi Yargısı, Ekin Kitabevi, Bursa.