

TÜRK VERGİ YARGISI SİSTEMİNDE OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLLARI

Murat ARSLAN*

GİRİŞ

Devletin kişilerle olan ve vergilendirmeden doğan ilişkilerine vergi hukuku ilişkisi denilmektedir. Bu ilişkide zaman zaman uyumsuzluklar ortaya çıkabilir. Vergi hukuku, kamu hizmetlerini finanse edebilmek için daha fazla vergi almak isteyen devletle, gelirinin azalmaması için daha az vergi ödemek isteyen kişiler arasındaki çıkar çatışmalarını, önceden belirlenmiş hukuk kuralları çerçevesinde dengeleme işlevi görmektedir.

Vergi hukuku içerisinde uyumsuzlukların çözümünde son aşama vergi yargısıdır. Kanun yolları ise, gerek vergi adaletinin gerçekleştirilmesi gerekse idarenin yargısal denetiminin sağlanması açısından vergi yargısı içerisinde çok önemli bir yere sahiptir. Ayrıca hukuk barışı ve güvenliğinin sağlanması da kanun yollarının iyi işlemesine bağlıdır.

Bu çalışmada vergi yargısında olağanüstü kanun yolları olarak kabul edilen yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz müesseseleri ele alınmıştır.

KANUN YOLU KAVRAMI VE OLAĞANÜSTÜ KANUN YOLU

Dava kavramı, haksızlığa uğrayan veya uğradığı inancını taşıyan kişilerin diğer kişiler ya da devlet aleyhine belli usuller dahilinde ve yetkili mahkemeler nezdindeki hak arama faaliyetini ifade etmektedir. Hukuk sistemlerinde genelde davanın ilk açılarak karara bağlandığı mahkemeler ile bunların vardığı kararları üst mercii olarak inceleyen mahkemeler olarak iki dereceli bir yargılama süreci teşkil edilmiş bulunmaktadır. İşte ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararlardaki hataların, usulsüzlüklerin ve bunlar gibi diğer hukuka aykırı hususların düzeltilmesi, bunların hukuka ve kanunlara uygunluğunun sağlanması amacıyla bu kararların bir üst mahkemede incelenebilmesi için taraflara tanınan hukuki başvuru yollarına genel olarak “kanun yolu” denilmektedir.¹

* Sayıştay Denetçisi

¹ Zehra ODYAKMAZ: Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları (İstanbul, 1993), s. 6

Doktrinde kanun yolları, olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılır. Olağan kanun yolları, kesinleşmemiş kararlara karşı başvuru ve kesinleşmelerine engel olan kanun yollarıdır. Olağanüstü kanun yolları ise, kesinleşmiş kararlara karşı başvuru kanun yolları olup kural olarak kararın yerine getirilmesine engel olmazlar.² Bu anlamda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45 inci maddesinde düzenlenen itiraz, 46 vd. maddelerinde düzenlenen temyiz ve 54 üncü maddesinde düzenlenen karar düzeltme olağan kanun yollarını teşkil etmekte; 53 üncü maddesinde düzenlenen yargılamanın yenilenmesi ve 51 inci maddesinde düzenlenen kanun yararına temyiz de olağanüstü kanun yollarını oluşturmaktadır.

YARGILAMANIN YENİLENMESİ

Hukuk devletinin temel özelliği yapılan işlemlerin yargı denetimine tabi tutulmasıdır. Yargı sistemi açısından hukuka uygunluğun sağlanabilmesi için ilk derece mahkemelerinde verilen kararların da denetlenmesi, yargı kararlarının üst mahkemelerce incelenmesi ve yargılamada olabilecek hataların önlenmesi gerekmektedir. Ancak yargılamanın yapıldığı sırada elde olmayan sebeplerden dolayı yargılamanın sonucunu etkileyecek bazı belge ve bilgilerin yargılama tamamlandıktan sonra ortaya çıkması halinde, hukuka uygunluğun sağlanması için taraflara yargılamanın yenilenmesi hakkı tanınmıştır.³

Yargılamanın yenilenmesi, yargılama yapılması esnasında yargılama hata ve eksiklerinin bulunması, yargılamadan önce gerçekleşen fakat yargılamadan sonra fark edilen ve yargı kararını değiştirecek nitelikte olan bir unsurun varlığının belirlenmesi halinde, kanunda belirtilen şartlar ve süreler içinde olmak kaydıyla taraf olanlara tanınan olağanüstü bir yargı yoludur.⁴

Yargılamanın yenilenmesi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53 üncü maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“1. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.

a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,

² A. Şeref GÖZÜBÜYÜK: Yönetim Hukuku (Ankara, 1995), s. 200

³ Rıfat ORTAÇ: “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, Yaklaşım Dergisi, 59 (Kasım 1997), s. 66

⁴ Kazım YENİCE, Yüksel ESİN: Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü (Ankara, 1983), s. 735

b) Karara esas olarak alınan belgenin sabetliğine hükmedilmemiş veya sabte olduğu mahkeme veya resmi bir makam hüsurunda ikerar olunmuş veya sabetlik hakkındaki hüküm karardan ervel 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 bulunduğunun mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lebine 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 hakimın 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.

1) Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması.

2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

3. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (b) bendinde yazılı sebep için 10 yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için 60 gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.”

1- Yargılamanın Yenilenmesine Konu Edilebilecek Yargı Kararları ve Yargı Mercileri

Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin esas hakkında aldıkları nihai ve kesin hüküm niteliğindeki kararları yargılamanın yenilenmesine konu olabilen kararlardır. Buna karşılık mahkemelerin ara kararları, delil tespiti, işlem den kaldırma, yürütmenin durdurulması, bilgi isteme, dilekçenin reddi, görev ve yetkiye ilişkin merci tayini gibi davanın esasına ilişkin olmayan kararlar ve Danıştay'ın temyiz mercii olarak verdiği bozma ve onama kararları da yargılamanın yenilenmesine konu olmazlar. Konuya ilişkin Danıştay kararlarında; “...Hukuk dilinde esas karar tanımı, yargı yerlerince ilk derece mahkemesi

sıfatıyla verilen ve davanın tarafları arasındaki maddi uyumsuzluğu çözümlleyen kararlar için kullanıldığından, anılan 53 üncü maddenin 1. bendinde sözü edilen Danıştay kararlarından kasdın, Danıştay'ın 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği kararlar olduğu açıktır.

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 uyumsuzluğun çözümlenmesiyle doğrudan ilgili olmadıklarından, bu kararların esas karar olarak nitelendirilmelerine ve dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istemine konu edilmelerine yasal olanak bulunmamaktadır...'⁵ denilmektedir. Buna göre bir kararın yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilmesi için ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakılan davalarda verilmiş olması gerekir. Dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi başvurusuna konu edilebilecek kararlar;

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

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

c) Bölge idare mahkemelerinin itiraz başvurusunu kabul ederek, ilk derece idari yargı yerinin itiraza konu olan kararını bozduktan sonra, işin esasına girerek vermiş oldukları benzer kararlardır.⁶

Davayı sonuçlandıran taraf işlemlerinden olan feragat, kabul, sulh kesin hükmün tüm sonuçlarını doğurmasına karşılık bunlar için de yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemez.⁷

Doktrinde yargılamanın yenilenmesi talebinin olabilmesi için nihai karar

⁵ Dn. 3. D. 22.04.1998 tarih E. 1998/1136, K. 1998/1337 sayılı kararı. Danıştay Dergisi, 98, 234-235

Dn. 3. D. 15.04.1987 tarih ve E. 1987/667, K. 1987/1052 sayılı kararı. Danıştay Dergisi, 68-69, 282

⁶ Turgut CANDAN: Vergi Suç ve Cezaları (Ankara, 1995), s. 718-719

⁷ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK: Yönetmelik Yargı (Ankara, 1993), s. 411

konusunda tartışma vardır. Bazı yazarlarca yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmek için itiraz ve temyiz yoluna süresi içerisinde gidilmeyerek veya bu yollara müracaat edilip de olumsuz sonuçların elde edilmiş olması gerektiği ileri sürülmektedir.⁸ Ancak Danıştay'ın bir kararında; “*idari mahkemelerin kararlarının, yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar incelenmesinde diğer kanun yollarının tüketilmesinin şart olmadığı*”⁹ belirtilmiştir. İYUK'un 53 üncü maddesinde de Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerince verilen kararların, yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar incelenmesi için yasa da belirtilen kanun yollarının tüketilerek kesinleşmiş olması gerektiğini gösteren bir hüküm bulunmamaktadır.¹⁰

2- Yargılamanın Yenilenmesi Nedenleri

Yargılamanın yenilenmesi nedenleri İYUK'un 53 üncü maddesinde sayma yolu ile belirlenmiştir. Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilmek için bu nedenlerden birine ya da birkaçına dayanmak gerekir. Bu nedenlerin dışındaki bir nedenden dolayı bu yola gidilemez. Mahkemeler kıyas yoluyla bunu genişleterek yeni bir sebep ekleme yönünde içtihatla bulunamazlar. Bunun için bir yasa değişikliği gerekmektedir. Aksi takdirde, kesin hükmün kural oluşu ilkesinin bir anlamı kalmaz.¹¹

2.1 Belgenin Karardan Sonra Ele Geçmesi

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

a) Bu belge dava görülürken mevcut olmalıdır. Hüküm verildikten sonra gerçekleşen bir belge, yargılamanın yenilenmesine gerekçe teşkil edemez.

b) Yeni ele geçirilmiş olan belgenin, hükmü etkileyecek (karara müessir) nitelikte olması gerekir. Yani, bu belge davada ibraz edilmiş olsaydı dava yargılamanın yenilenmesini talep eden tarafın lehine sonuçlanacak idi ise yargılamanın yenilenmesine sebep teşkil edebilir.

c) Bu yeni belgenin hükmün verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması

⁸ Kazım YENİCE, Yüksel ESİN: a.g.e. s. 740.

Yılmaz ÖZBALCI: Vergi Davaları (Ankara, 2000), s. 576

⁹ Dn. 10. D. 29.05.1986 tarih ve E. 1985/301, K. 1986/1330 sayılı karar.

¹⁰ Rifat ORTAÇ: a.g.m. s. 68

¹¹ Ramazan ÇAĞLAYAN: “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı”, www.idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm, 25.10.2004

gerekir. Hüküm verilmeden önce ele geçirilmiş olup mahkemeye sunulmayan belgeler, yargılamanın iadesi sebebi teşkil edemez.

d) Bu yeni belgenin, dava sırasında ya zorlayıcı sebep ya da lehine hüküm verilen tarafın eyleminden dolayı elde edilememiş ve mahkemeye sunulamamış olması gerekir.¹²

2.2 Karara Esas Alınan Belgenin Sahteliği

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

a) Karara esas olarak alınan belgenin sahteliğine, hükümden sonra bir mahkeme kararıyla hükmedilmiş olması,

b) Hükme esas alınan belgenin sahteliğinin, hüküm lehine olan tarafça, bir mahkeme ya da resmi makam huzurunda ikrar edilmiş olması gerekir.

c) Senedin sahteliği hakkındaki mahkeme kararı, hükümden önce verilmiş olmakla birlikte, yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunan taraf bunu hükümden sonra öğrenmiş ise, bu da yargılamanın yenilenmesi sebebinin teşkil eder. Belgedeki sahteliğin, yararına hüküm verilen kişi ya da üçüncü bir kişi tarafından yapılmış olmasının önemi yoktur.

2.3 Karara Esas Alınan İlamın Ortadan Kalkması

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

2.4 Bilirkişinin Bilerek Gerçeğe Aykırı Rapor Vermesi

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

a) Bilirkişinin kasıtlı olarak gerçeğe aykırı rapor verdiğinin mahkemece

¹² A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Turgut TAN: İdare Hukuku, C. II, İdari Yargılama Hukuku, (Ankara, 1999), s.1084

karar altına alınmış olması,

b) Gerçeğe aykırı olduğu mahkeme kararıyla belirlenen bilirkişi raporunun, esas davada hükme esas olarak alınmış olması gerekir.

2.5 Hile Kullanılmış Olması

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

a) Söz konusu hilenin, lehine karar verilen tarafça kullanılması gerekir. Gerçekte var olan vakıaların bilerek gizlenmesi, veya sahte vakıalara dayanarak karşı tarafın yanıltılması, tebligatlarda hile yapılması, karşı tarafın vekili ile olan yazışmaların ele geçirilerek bunları kullanması gibi durumlar bu anlamda hileleri oluşturur.¹³

b) Hilenin karara etkisi olması gerekir. Bu hilelerin başka bir mahkeme tarafından tespit edilmesi gerekmez, doğrudan doğruya yargılamanın yenilenmesi talebini inceleyen mahkemede dikkate alınıp sonuçlandırılır.

2.6 Vekil veya Yasal Temsilci Olmayan Kimselerle Davanın Karara Bağlanmış Olması

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

2.7 Çekinme

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinin birisi de davadan çekinmeye mecbur olduğu halde hakimin davayı görüp karara bağlamasıdır (m. 53/1-g). Bu halde, hakimin davaya bakmış olmasının hükmü etkileyip etkilemediğine bakılmaz. Toplu mahkemelerde, hakimin birisinin bu kapsamda olması, yargılamanın yenilenmesi için yeterli olur.

2.8 Birbirine Aykırı Hüküm Verilmiş Olması

Yargılamanın yenilenmesi sebeplerinden sonuncusu ise, birbirine aykırı

¹³ Baki KURU: Hukuk Muhakemeleri Usulü (İstanbul, 2001), s. 5210

iki hükmün ortaya çıkması durumudur (m. 53/1-h). Çelişik hükümlerin varlığı sebebinin gerçekleşmesi için, şu şartların bir arada bulunması gerekir.

- a) Ortada bir mahkeme kararı bulunmalıdır.
- b) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bu konu hakkında yeni bir mahkeme kararı verilmiş olmalıdır.
- c) Kanuni bir dayanak olmamasına rağmen, ikinci kararın birinci karara aykırı olması gerekir.
- d) Birinci karara aykırı olan ikinci karar, ya aynı mahkeme ya da başka bir mahkeme tarafından verilmiş olmalıdır.

Yargılamanın yenilenmesi yoluna gidebilmek için iki kararın da kesinleşmiş olması gerekir.

Ortada bir kesin hüküm varken, verilmemesi gereken ikinci hükme karşı yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilir. Şu duruma göre, ikinci hüküm lehine olan tarafın, yargılamanın yenilenmesi bakımından hukuki yararının bulunmadığının kabulü gerekir. Kısaca sadece ikinci hüküm için yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilir.

Adli mahkemeler ile idari mahkemeler arasında oluşan çelişik kararlar için yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilemeyeceği, bunlar hakkında hüküm uyumsuzluğunun giderilmesi için Uyuşmazlık Mahkemesine başvurulacağı kabul edilmektedir.¹⁴

3- Yargılamanın Yenilenmesinde Süre

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

¹⁴ Baki KURU: a.g.e. s. 5226

biçimde ortadan kalktığı öğrenildiği, bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor vermesi halinde mahkumiyet kararının kesinleştiği, hile durumunda hilenin ortaya çıktığı, davanın yetkisiz kimselerle görülme durumunda kararın aleyhine karar verilen kişiye tebliğ edildiği ve çekinme durumunda da kararın yazılı olarak bildirildiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.

4- Yargılamanın Yenilenmesi İsteminde Taraflar

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunma yetkisi asıl davanın taraflarına aittir. Davanın taraflarından olmayan bir kimse yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunamaz. Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunabilmek için hukuksal bir menfaat bulunmalıdır. Lehine karar verilmiş olan taraf, hukuki yararının olmaması nedeniyle yargılamanın yenilenmesi yoluna başvuramaz.¹⁵

Yargılamanın yenilenmesi isteminde bulunan tarafın, dilekçesinde karşı tarafı da belirtmesi gerekir. Yargılamanın yenilenmesine konu olan karardan yararlanan taraf, karşı taraf olarak gösterilir.

5- Yargılamanın Yenilenmesi İsteminin İnceleneceği Yargı Yeri

Yargılamanın yenilenmesi istemleri, kural olarak esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesince karara bağlanır. Danıştay tarafından temyizden incelenmiş kararlarda da esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine başvurulur.¹⁶

6- Yargılamanın Yenilenmesi İsteminin İncelenmesi ve Karara Bağlanması

Yargılamanın yenilenmesi başvurusu dava dilekçesi için öngörülen usul kurallarına uygun olarak hazırlanan dilekçe ile yapılır. Dilekçe karşı taraf sayısından bir fazla olacak şekilde düzenlenir. Dilekçede özellikle yargılamanın yenilenmesi gerekçeleri açıklanır ve yargılamanın yenilenmesini gerektiren sebeplerin gerçekleşme tarihi gösterilerek buna ilişkin belgeler eklenir. Vekilin yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilmesi için vekaletnamesinde bu konuda açık yetkisinin olması gerekir.

Yargılamanın yenilenmesi dilekçesi esas kararı vermiş olan ilk derece mahkemesine verilir ve istem bu mahkemece karara bağlanır. Duruşma yapılması ilgili daire veya mahkemenin takdirindedir. Mahkeme gerekçeleri yerinde bulursa

¹⁵ Şükrü KIZILOĞ: “Yargılamanın Yenilenmesi-3”, Hürses, 16.08.1996, s. 5

¹⁶ Dn. 3. D. 22.04.1998 tarih E. 1998/1136, K. 1998/1337 sayılı kararı. Danıştay Dergisi, 98, 234-235

davaya yeniden bakarak karar verir, değilse istemi reddeder. İstem kabulü üzerine mahkeme iki şekilde karar verebilir. Yargılamanın yenilenmesi nedeni bulunsa bile ya eski kararını doğru bulur ve yineler ya da eski kararının bir bölümünü veya tümünü değiştirir. Bu durumda yeni karar eski kararın yerini alır.¹⁷ Bu yeni karara karşı temyiz yoluna gidilebilir. Ancak aynı nedene dayanılarak yargılamanın yenilenmesi yoluna ikinci kez başvurulamaz.

7- Yargılamanın Yenilenmesine İlişkin Özel Hükümler

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin özel hükümler İYUK'un 55 inci maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre; İstem ilişkin olduğu konu başka bir yargı yerinin görevine girmişse, ilk kararı kendi almamış olsa bile yargılamanın yenilenmesi istemini bu daire veya mahkeme karara bağlar. Dilekçe karşı tarafa tebliğ edilir ve gelen savunmadan sonra istem incelenerek kanunda yazılı sebepler varsa davaya yeniden bakılır. İstem kanunda yazılı sebeplere dayanmıyor ise reddedilir.

KANUN YARARINA TEMYİZ

Bölge idare mahkemesi kararlarıyla, vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip de temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlar niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edebilirler. Bu durumda kanun Danıştay Başsavcısına kararı kanun yararına temyiz başvurusu hakkı vermiştir. Bu yolun kabul edilmesinin nedeni hukuka aykırı bir içtihadın yerleşmesini önlemektir.¹⁸

Kanun yararına temyiz, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51 inci maddesinde, kararlara başvuru yollarından biri olarak şu şekilde düzenlenmiştir:

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

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

¹⁷ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK: a.g.e. s. 415

¹⁸ Mehmet Tahir UFUK: “Ülkemizde Vergi Yargısı”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, sayı 362, (Şubat 2002), s.102

3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmi Gazetede yayımlanır.”

1- Kanun Yararına Temyize Konu Olabilen Kararlar

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

Kararlar, temyiz kabiliyeti olmadığı veya temyiz kabiliyeti bulunduğu halde taraflarca temyiz yoluna başvurulmadığı için ya da temyiz yoluna başvurulduğu halde temyiz dilekçesinin reddi yüzünden temyiz incelemesinden geçmemiş olabilir. Bölge İdare Mahkemesince itiraz üzerine verilen kararların Danıştayca incelenmesi söz konusu olmadığından bu kararların tümü hakkında kanun yararına temyiz yoluna gidilebilir. İYUK'un 45 inci maddesine göre dosyadaki bilgilerin yeterli görülmesi sebebiyle veya itirazın sadece hukuki noktalara inhisarı sebebiyle işin esası hakkında verilen kararlar ile Bölge İdare Mahkemesinin gerekli inceleme ve araştırmayı bizzat yaparak verilen kararları arasında bir fark yoktur. İdare ve vergi mahkemesince verilen kararlardan temyiz edilmeyerek kesinleşenler ile süresi geçtikten sonra temyiz edilmeleri sebebiyle temyiz istemleri incelenmeden reddedilen dosyalar arasında kanun yararına bozma isteminde bulunmada bir fark yoktur. Zira, bu yola başvurulmasında temel kural dosyanın Danıştayca esastan temyizen incelenmemiş olmasıdır. İdare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdikleri kararlar, itiraza gidilmeden kesinleşmiş olsa bile kanun yararına temyiz edilemez. Bunlar bakımından kanun yararına temyiz, ancak itiraz konusu yapıp, bölge idare mahkemesince onanma halinde bölge idare mahkemesi kararı itibarıyla söz konusu olacaktır.¹⁹

2- Kanun Yararına Temyiz Nedenleri

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

“...Kanun yararına bozma sebepleri, kanunda temyiz sebepleri kadar geniş bir şekilde düzenlenmemiştir. Temyiz sebepleri arasında yer alan “hukuka aykırılık” kanun

¹⁹ Yılmaz ÖZBALCI: a.g.e. s. 568

*yararına bozmada tek sebep olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, yargılamada usul hükümlerine riayet edilmemiş olması, ancak hukuka aykırı bir sonucun karar haline gelmesinde, kanun yararına bozma sebebidir. Yoksa mücerret usul hükümlerine uyulmamış olması tek başına kanun yararına bozma sebebi olarak yeterli değildir...*²⁰ denilmek suretiyle sonucu etkilemeyen usul hatalarının kanun yararına bozma sebebi olmadığı belirtilmiştir.

Maddi olaylara dayanılarak kanun yararına temyiz incelemesi yapılamaz. Zira, kanun yararına temyizde olay denetimi değil, tarafların hukukunu etkilemeyen, soyut bir hukuki denetim söz konusudur. Bu yüzden mahkemece yapılan maddi olay değerlendirilmesi hukuki incelemede tartışmasız veri olarak alınmalıdır.²¹

3- Kanun Yararına Temyizde Yetki

Kesinleşmiş bir ilk derece mahkeme kararına karşı kanun yararına temyiz istemi ile başvurma hususundaki yetki, yalnız Danıştay Başsavcısına tanınmıştır. Danıştay Başsavcısı bu yola ya re'sen veya ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine başvurabilir.

İlgili bakanlığı ise, karara konu edilen maddi olayın ilgili olduğu bakanlık olarak anlamak gerekir. Başka bir bakış açısıyla da idari davaya taraf olan idarenin hiyerarşisi içinde bulunduğu bakanlığı veya vesayet makamı olan bakanlığı ifade ettiği söylenebilir.

İlgili bakanlığın istemi üzerine, kural olarak Başsavcının başvuruda bulunma zorunluluğunu kabul etmek gerekir. Usule ilişkin sebeplerle veya konuyla ilgili olarak daha önce verilmiş Danıştay kararları sebebi ile Başsavcı bu yoldan imtina edebilir. Ancak hukuki yorum farklılıkları sebebi ile ilgili bakanlık istemine karşın bu yola başvurulmaması söz konusu olmamalıdır. Bozma kararlarının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir. Burada ilgili bakanlık başsavcılığa başvuran bakanlık olabileceği gibi bunların yanında başsavcılıkça ilgili görülen bakanlıklar da olabilir.²²

4- Kanun Yararına Temyizin Sonuçları

Kanun yararına temyiz incelemesi sonunda verilen bozma kararları üzerine, kararı vermiş olan mahkemece ilgili davaya yeniden bakılmaz. Ayrıca,

²⁰ Dş. 4. D. 11.06.1985 tarih E. 1985/214, K. 1985/1711 sayılı kararı. Resmi Gazete, 03.08.1985- 18831

²¹ A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, Güven DİNÇER: İdari Yargılama Usulü. (Ank., 1996), s.925-926

²² A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, Güven DİNÇER: a.g.e. s. 926-928

İlgili mahkeme kanun yararına bozulan karara karşı ısrar da edemez. Kanun yararına temyiz kararları üzerine ilgili mahkemelerce verilecek herhangi bir karar veya yapılacak herhangi bir işlem söz konusu değildir.

Kanun yararına temyiz kararı, tarafların hukuki durumlarını ve daha önce kesinleşmiş bulunan hükmün hukuki sonuçlarını etkilemez. Bozmaya konu olan, 2577 sayılı Kanununun 51. maddesinde belirtilen, Bölge İdare Mahkemesi, İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi kararları ile Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilen kararlar, kesin hükmün bütün sonuçlarına sahiptirler.

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

Kanun yararına temyiz istemleri üzerine verilen kararlar, karar düzeltmesine veya yargılamanın yenilenmesine konu olamazlar. Kanun yararına temyiz yolu olağanüstü ve özel bir kanun yolu olup bu konuda kanunun diğer hükümlerinin uygulanması sınırlandırılmıştır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Sürekli gelişen ekonomik ve sosyal hayatı takip etmek durumunda olan vergi hukuku dinamik bir hukuk dalıdır. Vergi mevzuatının çok sık değişiklik geçirmesi yeni bir takım vergi uyumsuzluklarını da beraberinde getirmektedir. Ayrıca bu mevzuatın karışık olması, vergi idaresinin iyi organize edilmemiş olması ve vergi ödememe eğiliminde olan mükelleflerin çıkardığı suni uyumsuzluklar da vergi uyumsuzluklarını dolayısıyla kanun yollarının kullanımını arttırmaktadır.

Uyumsuzlukların yargı mercilerinde çözümlenmesi aşamasında taraflar hep kendilerini haklı gördüklerinden ve mahkeme kararlarını kendi menfaatleri ve görüşleri doğrultusunda yorumlama eğiliminde olduklarından kararlar ne kadar adil olurlarsa olsunlar tarafları tatmin etmeyebilir.²³ Bunun yanında bazen de mahkeme veya hakim, bilgisizlik, tecrübesizlik veya işlerin çokluğu yüzünden yeteri kadar dosyayı inceleyememe, araştıramama gibi nedenlerle usule ve hukuka aykırı kararlar verebilir. Delillerin takdirinde, hukuk kurallarının yorumunda ve uygulamasında yanılmış veya hata etmiş olabilir.²⁴ Bu durumun düzeltilmesi ve

²³ Yusuf KARAKOÇ: Vergi Yargılaması Hukuku (İstanbul, 1995), s. 229

²⁴ Zehra ODYAKMAZ: a.g.e. s.5

adalet ve hakkaniyetin sağlanması da ancak kanun yollarına başvuru ile sağlanabilir.

Bir yargı kararı, yasalarda belirlenen usullere uygun olarak verildikten ve kanun yollarından geçerek veya bunlara ilişkin başvuru süreleri sona ererek kesinleştikten sonra değişmez bir nitelik kazanır. Yargı kararlarının bu değişmezlik kuvvet ve niteliğine “kesin hüküm” (muhkem kazıye) denilmektedir. Yargı yerlerinin bu şekilde verdiği karar kesin hüküm halini alınca, gerçeğe uymasa bile, hukuksal gerçek olarak kabul edilir. Ancak bu kuralın mutlak olarak uygulanması her zaman adaletli bir sonuç doğurmayabilir. Kararın gerçeğe aykırı olduğu, kesin hükümden sonra yeniden bir yargılama yapılmasını haklı gösterecek önemde bir hatanın yapılmış olduğu sonradan anlaşılabilir. Bu durumda ortada bir kesin hüküm olduğu öne sürülerek, kararın olduğu gibi bırakılması, yeni bir haksızlık doğurur. Beşeri faaliyetlerde hata ihtimali daima mevcuttur. Yasal düzenlemeler tek başına hata ihtimalini tamamen ortadan kaldıramazlar. Yargılama faaliyeti sonucunda verilen hükümde hata yapılmışsa, hüküm gerçeğe aykırılık teşkil ediyorsa, kesin hükmün bu gerçeğe tercih edilerek başka bir adaletsizliğe yol açılması hukuk aleminde telafisi çok güç hatta imkansız yaralar açar. İşte bu gibi durumlarda, kanunda sayılmış sebeplere dayanılarak, kesin hükmün ortadan kaldırılarak davanın yeniden görülmesini sağlamak üzere, olağanüstü bir kanun yolu olarak yargılamanın yenilenmesi müessesesi hukuk sistemlerinde kabul edilmiştir. Yargılamanın yenilenmesi için daha önce verilmiş bir yargı kararı olması ilk şarttır. Ancak bu yargı kararı için bütün kanun yollarının tüketilmiş olma şartı ile ilgili bir hüküm İYUK’un 53 üncü maddesinde bulunmamaktadır. Doktrinde karşı görüşler olmasına rağmen Danıştay da bu doğrultuda karar vermiştir ve kanaatimizce yerinde bir karardır.

İYUK’un 53 üncü maddesinde yargılamanın yenilenmesi sebepleri tahdidi (sınırlı) olarak sayıldığından mahkemeler, kıyas yoluyla bunu genişleterek yeni bir sebep ekleme yönünde içtihatla bulunamazlar. Bunun için bir yasa değişikliği gerekmektedir. Aksi takdirde, kesin hükmün kural oluşu ilkesinin bir anlamı kalmayacaktır.

Doktrinde, 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 gerektiği hususunda görüşler mevcuttur.²⁵ Ancak bu görüşlere katılmak mümkün gözükmemektedir. Hukukta, mevzuatın yürürlükte

²⁵ Ramazan ÇAĞLAYAN: a.g.m.

oldukları zaman dilimi içerisinde meydana gelen olaylara uygulanacağı bir kaidedir. Dolayısıyla daha önceki cari olan mevzuata göre sonuçlanan bir davanın mevzuat değiştikten sonra yargılamanın yenilenmesi yoluyla tekrar görülmesi hukuk mantığına terstir ve böyle bir uygulama kanunların sürekli değiştiği bir ortamda içinden çıkılmaz sonuçlar doğurur.

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

Kanun yararına temyizın amacı, hukuk kurallarının belirli bir doğrultuda uygulanmasını sağlayarak benzeri davalarda mahkemelerin aynı hukuki yanlışlıkları yapmalarını önlemek ve bu nedenle kanun yararına bozulmuş bile olsa, kesinleşmiş karar hükmünü yürütmektir. Kanun yararına temyiz müessesesinin amacına ulaşması bakımından kanun yararına temyiz edilip bozulan kararları müteakip, hukuk devletinde yer alan bir idarenin, kanun yararına bozulan karara uygun yeni bir idari işlem tesis ederek ilgililerin hukuki durumlarını değerlendirmesi ve gerekirse idari işlemi düzeltme yoluna gitmesi gerekmektedir.

Kanun yararına temyiz kararının Resmi Gazetede yayımlanması ile de uygulanan hukuk kuralının ülkenin her yanında aynı şekilde anlaşılmasını sağlamak amacı güdülmüştür.

Aynı şekilde kanun yararına temyiz yoluna başvuru imkanının sağlanması ile, özellikle temyiz edilemeyerek kesinleşen mahkeme kararlarının hukuksal denetimi sağlanmakta ve bu suretle ülke çapında hukuk birliğinin oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKSOY**, Şerafettin. Türk Vergi Yargısı ve Vergi Yargısı Sistemi. (İstanbul, 1990).
- BULUT**, Mehmet. “Yargılamanın Yenilenmesi İstemlerinde Duraksamalı Hususlar”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. 304, (Eylül 1995).
- CANDAN**, Turgut. Vergi Suç ve Cezaları. (Ankara, 1995).
- ÇAĞLAYAN**, Ramazan. “İdari Yargıda Yargılamanın Yenilenmesi Sebepleri ve Sınırlılığı”, www.idare.gen.tr/caglayan-yenileme.htm.
- GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref. Yönetim Hukuku. (Ankara, 1995).
- GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref. Yönetimsel Yargı. (Ankara, 1993).
- GÖZÜBÜYÜK**, A.Şeref; Güven **DİNÇER**. İdari Yargılama Usulü. (Ankara, 1996).
- GÖZÜBÜYÜK**, A. Şeref; Turgut **TAN**. İdare Hukuku, C. II, İdari Yargılama Hukuku. (Ankara, 1999).
- KARAKOÇ**, Yusuf. Vergi Yargılaması Hukuku. (İstanbul, 1995).
- KIZILOT**, Şükrü. Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları. (Ankara, 1999).
- KIZILOT**, Şükrü. “Yargılamanın Yenilenmesi-3”, Hürses. (16.08.1996).
- KURU**, Baki. Hukuk Muhakemeleri Usulü. (İstanbul, 2001).
- ODYAKMAZ**, Zehra. Türk İdari Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları. (İstanbul, 1993).
- ORTAÇ**, Rıfat. “Vergi Yargı Sistemimizde Yargılamanın Yenilenmesi”, Yaklaşım Dergisi. 59, (Kasım 1997).
- ÖZBALCI**, Yılmaz. Vergi Davaları. (Ankara, 2000).
- SAĞLAM**, Mehmet. “Kanun Yollarında Süre”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. 274, (Haziran 1998).
- UFUK**, Mehmet Tahir. “Ülkemizde Vergi Yargısı”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi. 362, (Şubat 2002).
- YALÇIN**, Türkan. “Vergi Yargısında Kesin Hüküm”, Mali Hukuk Dergisi. 37, (Ocak-Şubat 1992).
- YENİCE**, Kazım; Yüksel **ESİN**. Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü. (Ankara, 1983).