

BİR GENEL TEBLİĞİN YARGI TARAFINDAN İPTALİ HALİNDE OLUŞACAK HUKUKİ DURUM

(Bir görüşün dipnotsuz kısa savunması)

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 05.12.2018

Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edilen "*vergilerin kanuniliği*" ilkesi çerçevesinde kural vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının kanunlar ile yapılmasıdır. Ancak son dönemde gittikçe daha kabul gördüğü üzere idarenin Kanun ile verilen yetki çerçevesinde Genel Tebliğler çıkarması yanında esasen bir "*yorum*" üzerinden çıkarılmış Genel Tebliğ veya adsız genel düzenleyici idari işlemler ile karşılaşılmaktadır.

Genel düzenleyici idari işlemler, idare hukukunda **kural işlem** olarak da adlandırılmakta ve bunların da bir idari işlem olarak iptal davası yolu ile yargı denetimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. İlk tesis edildiklerinde dava konusu edilmeyen bu işlemlerin, daha sonra birel işleme dayanak alındıkları anda birel işlemin tek başına bir davaya konu edilmesi yanında genel düzenleyici işlem ile birlikte de dava konusu edilmeleri mümkündür.

Bir genel düzenleyici idari işlemin yargı tarafından iptali halinde çoğu kez kafa karışıklığı yaşanmakta, dava açan – açmayan bireyler yanında bir de iptal kararı sonrası idari başvuru yapan ve/veya dava açan bireyler ile bu karmaşa daha da çoğalmaktadır. İptal edilen genel düzenleyici idari işlemin, daha önce var olan bir genel düzenleyici idari işlemi değiştirdiği veya kaldırdığı durumlarda ise çoğu kez ne yapılacağı konusunda bir belirsizliğe düşüldüğü gözlemlenmektedir.

Konu hakkında savunduğumuz görüş, teorik boyuta fazla girmeden ve dipnot / kaynak gibi bir dayanak göstermeksizin kısaca aşağıda yer almaktadır. Belki bir gün üzerinde daha uzun ve usülünce yazmak üzere bu yazı bir giriş olarak da kabul edilebilir.

Anayasanın 2. maddesinde hukuk devleti ilkesine yer verilmiş, bu ilkenin işlerlik kazanması için de, 138. maddede, yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları; bu organlar ve idarenin mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremeyeceği ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği kurala bağlanmış olup, yine 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. maddesinde, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin kararların icaplarına göre idarenin, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu hükmü yer almıştır.

Tartışma, iptalin etkisinin kendiliğinden mi yoksa başvuru ile mi ortaya çıkacağı, ayrıca iptal hükmünün ileriye yönelik ya da geriye dönük olarak mı etkisini göstereceği noktasında ortaya çıkmaktadır.

Eğer bireysel bir idari işlemi iptal edilmiş ise idare, bireyin eski hukuki durumunu kazanması için gereken işlemleri yapmakla yükümlüdür; düzenleyici bir işlem iptal edilmiş ise, ortada hukukten doldurulması zorunlu bir boşluk oluşmadıkça, verilen yargı kararı idarenin herhangi bir uygulama işlemine gerek kalmaksızın hukuki sonuçlarını ortaya koyar. Başka bir anlatımla iptal edilen düzenleyici işlemin uygulanabilirlik (icrailik) niteliği son bulur ve işlemin yapılmasından önceki hukuki durum yürürlük kazanır. Örneğin her hangi bir Genel Tebliğin belli bir maddesini kaldıran ve ya değiştiren bir Genel Tebliğ için iptal kararı verilmiş ise değişiklik yapan hüküm uygulanmaz ve değiştirilen hüküm yürürlükte kalır.

İdari yargı kararlarının Anayasa yargısı kararlarından en büyük farkı budur. Anayasa Mahkemesi'nin bir yasayı yürürlükten kaldıran yasanın iptal edilmiş olmasının, yürürlükten kalkan yasanın kendiliğinden yürürlüğe girmesi sonucunu doğurmayacağı yolundaki içtihadı Anayasa'nın 153. maddesinde ifadesini bulan ve Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararlarının geriye yürümeyeceği yolundaki kuralın zorunlu ve doğal sonucudur. Oysa idari yargıda iptal kararları (ve buna bağlı olarak yürütmenin durdurulması kararları), bilimsel ve yargısal içtihatlarda tartışmasız kabul edildiği gibi, dava konusu işlemin tesis edildiği andan itibaren hukuki sonuç doğururlar.

Bir düzenleyici işlemi kaldıran veya değiştiren yeni bir düzenleyici işlemin idari yargı yerince iptal edilmesi (veya yürütülmesinin durdurulması) halinde, eski düzenleyici işlem hiç değiştirilmemiş ve kaldırılmamışcasına uygulanma niteliğini sürdürür. Aksi bir yorumu, hukuk düzenine vaki ihlalleri ihlalin vuku bulduğu tarihten itibaren ortadan kaldırmayı amaçlayan iptal davaları ve bu davaların hukuksal araçları olan iptal (ve yürütmenin durdurulması) kararları ile bağdaştırmak mümkün değildir.

Düzenleyici işlemin iptalinin bu konuda dava açmayanlar yönünden etki yaratması ancak bu konuda idareye yapılacak başvuru ile mümkündür. Aksi halde düzenleyici işleme karşı süresinde dava açan ile süresinde dava açmadığı halde açılmış olan bir davanın sonucunu bekleyenler arasında bir fark kalmayacaktır. Bu halde, dava açmayanlar yönünden de düzenleyici işlemin iptalinin geriye yürüyeceğini ve bu işleme dayalı tüm bireysel işlemlerin kendiliğinden ortadan kalkacağını söylemek hukukten mümkün değildir. Böyle bir durumun idari istikrar prensibine aykırı düşeceği kuşkusuzdur.

Sonuç olarak düzenleyici işlemin iptalinden yararlanmak isteyen kişinin iptalden sonra idareye başvurusu zorunlu olup, başvuru olmadan düzenleyici işlemin iptalinden yararlanmak için açılacak davaların incelenmeksizin reddi gerekir.

Düzenleyici işlemin iptalinin süresinde dava açmayanlar yönünden geçmişe yönelik hak doğurup doğurmayacağı konusuna gelince, hak doğurduğunu iddia etmek şu sakıncalı durumlara yol açacaktır:

- Öncelikle 2577 sayılı Kanunun dava açma sürelerini öngören hükümleri bertaraf edilmiş olacaktır. Zira davacı genel düzenleyici idari işlem uygulanırken süresinde dava açmadığı halde bu dönem için süre geçtikten sonra açtığı davada hak talep edecektir. Bu durumda dava açma süreleri ortadan kalkacağı gibi süresinde dava açan ile açmayan arasında fark kalmayacaktır.
- İkinci olarak düzenleyici işlemin iptalinin dava açmayanlar yönünden geçmişe yönelik hak doğurması idari istikrar prensibine de aykırı olduğundan idarenin yeni hukuki

durum gerekçesi ile genel zaman aşımı süresi içinde devamlı olarak dava tehdidi altında kalması söz konusu olacaktır.

Olayı vergi hukuku özelinde ele alırsak;

- Genel düzenleyici işlem ve/veya birel işlemlere süresinde dava açmış bireyler açısından bu işlemin iptali eldeki davada dikkate alınması gereken bir husustur.
- Süresinde bir dava açmamış bireyin 2577 sayılı Kanun 10 ve 11. maddeleri çerçevesinde iptal kararı sonrasında idareye yeni bir başvuru yaparak bunu yargıya taşıma olasılığı değerlendirilebilirse de genel kabul konu vergi olduğunda bu iki madde hükmünün uygulanma imkânı olmadığı yönündedir.
- Geriye sadece iptal kararı sonrası Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme (ve şikayet yolu ile müracaat) müessesesi kalmaktadır. Ancak burada da Danıştay'ın istikrar gösteren kararları hukuki ihtilafın çözümünü gerektiren durumların bu kapsamda ele alınmayacağı yolundadır.

Bu durumda örneğin bir Genel Tebliğ uyarınca işlemleri vergiye tabi tutan ve bu (birel) işlemi ve/veya genel düzenleyici idari işlemi (Genel Tebliği) yargıya taşımayan bir mükellef açısından kullanılabilecek bir hukuki enstrüman yok gibidir. Yargının bu Genel Tebliği iptal etmesi, bu mükellefe bir menfaat sağlamayacaktır. Aksine bu Genel Tebliğe aykırı davranan bir mükellef, yargı kararı ile iptal edilmiş Genel Tebliğ dayanak alınarak bir cezalı tarhiyata muhatap alınmayacak, alınsa bile iptal yolundaki yargı kararına dayanarak kendini savunabilecektir. Burada bir çelişki var gibi görünse de durum budur.

Kur farklarının, KDV Kanunu'nun 24. maddesinde yer almamasına rağmen KDV Uygulama Genel Tebliği (III/A-5.3. ve III/B-1.2.2. bölümleri) ile bunların Kanun'da sayılan vade farkı gibi değerlendirilmesi ile matraha dâhil edilmesi yolundaki hükmün Danıştay tarafından iptalinde de durum böyle olmalıdır.

Danıştay 4. Daire, 18.05.2017 tarih ve E:2014/4834 K:2017/4605 sayılı karar ile Tebliğin ilgili bölümlerinin iptaline karşı açılan davayı reddetmiş ise de Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.12.2017 tarih ve E:2017/548 K:2017/606 sayılı karar ile bu kararı temyizen bozmuştur. 2577 sayılı Kanun uyarınca Danıştay Dairesi, ilk derece mahkemesi olarak yaptığı yargılamada ilk kararında ısrar etme imkânına sahip olmadığından bozmaya uymak durumundadır.

Bozma kararı sonrası yeniden verilecek karar ile Genel Tebliğin dava konusu kısmı iptal edilecektir. Ancak halihazırda Daire bir karar vermedi diye bozma kararının yok sayılması da Anayasa'nın 138 ve 2577 sayılı Kanununun 28. maddeleri çerçevesinde mümkün değildir.

Zaten anlaşılan bu nedenle konu 30.11.2018 tarihinde TBMM'ne sunulan bir Kanun Teklifi ile Kanuna taşınmaya çalışılmaktadır. Teklifin 19. maddesi ile KDV Kanunu'nun 24. Maddesine "fiyat farkı" ibaresinden sonra gelmek üzere *kur farkı*" ibaresinin eklenmesi öngörülmektedir. Böylece kur farklarının KDV matrahına dâhil olup olmadığı tartışması sona erecektir. Anayasa'nın 73. maddesi çerçevesinde doğru olan da bu yöntemdir.

Teklif gerekçesinde, "...kur farklarının da matraha dahil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amaçlanmaktadır." şeklinde yer verilen ifade

de bu yönüyle değerlendirilmelidir. Teklif kabul edilir ve kanunlaşırorsa elbette ileriye doğru yürüyecektir. Yoksa bu gerekçeden hareketle “kur farkları zaten vergi matrahına dâhildir” gibi bir düşünce ile geçmiş işlemlerin bu şekilde değerlendirilmesi bir anlamda kanunun örtülü olarak geriye yürütülmesi anlamına geleceğinden geçmişe dönük değerlendirme kabul edilecek kanun üzerinden değil, yukarıda yer verdiğimiz ilkeler yönünden yapılmalıdır. Aksi zaten yargı kararı ve gerekçesini göz ardı etme ile eş anlamlı olacaktır. Kaldı ki burada son olarak KDV Uygulama Genel Tebliği’ne dâhil edilmiş bu uygulamanın esasen bir idari yorumdan ibaret olduğu da göz ardı edilmemelidir.

Teklifin kanunlaşması sonrası uygulamadaki durumu hep birlikte göreceğiz.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK’e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.