

*Avukat*

*Bekir Baykara*

---



---

**İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN-YÜRÜTMİYİ DURDURMA KARARI VE ÖDENEN  
VERGİLERİN İADESİ  
(2000/3 Sayılı KVK İç Genelgesinin Değerlendirilmesi)**

Not: Bu makale Yaklaşım Ekim 2000 sayı 94’de yayınlanmıştır.

Bekir BAYKARA  
Yeminli Mali Müşavir  
Eski Hesap Uzmanı

## **I-GİRİŞ**

Bilindiği gibi, 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Eki kararın 2/b bendinin parantez içinde yer alan ve GVK’nın 94/6-b-ii bendine eklenen “yatırım indirimi dahil” ibaresi, Danıştay 4. Dairenin 03.05.2000 tarih ve E. 1999/5648, K. 2000/1914 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.<sup>1</sup>

Danıştay’ın bu iptal kararı üzerine mükellefler Yatırım İndirimi tevkifatına ilişkin Muhtasar beyannamelerini 2577 sayılı VUK’nun 27/3 maddesine göre ihtirazi kayıtlı vermişlerdir. İhtirazi kayıtlı beyanın hemen arkasından vergi mahkemelerine dava açmışlar, açtıkları davalarda “Yürütmenin durdurulması” talebinde de bulunmuşlardır. Mahkemeler yürütmeyi durdurma talebini kabul etmişler ve bu yönde karar vermişlerdir. Dava açan mükelleflerin bir kısmı vergi taksitlerini ödemiş, bir kısmı ise ödemeyi dava sonuna ertelemiş, ödeme yapmamışlardır. Kitle halindeki davalar ve yürütmeyi durdurma kararları, Bakanlık, karardan önce ödenen (ve ödenmeyen) taksitlerin durumu hakkında açıklama yapma zorunda bırakmıştır. Bakanlık bu konudaki açıklamayı 15.08.2000 tarih ve 2000/3 sayılı “Kurumlar Vergisi Kanunu İç Genelgesi” ile yapmıştır.

Bakanlığın 2000/3 sayılı Kurumlar Vergisi İç Genelgesi, Özetle, “.....stopajın tahsil edilmiş taksitlerinin iade edilmemesi, vadesi gelmemiş taksitlerin ise tahsil işlemlerinin durdurulması gerekir” demektedir.

Aşağıda açıkladığımız nedenlerle varılan bu sonuç hukuka aykırıdır. Bu aykırılık hem usul (Kanunun iç genelgeyle düzenlenmesi) hem de İYUK’nun 28. Maddesi yönüyledir.

Yazımız üç bölümden oluşmuştur. Giriş bölümünden sonra, adı geçen genelgenin usul yönünden hukuka aykırılığı ve İYUK’nun 28. Maddesi yönüyle hukuka aykırılığı işlenecektir.

---

<sup>1</sup> Bakanlığın karara karşı yaptığı yürütmeyi durdurma talebi de Vergi Dava Dilekçeleri Genel Kurulu tarafından reddedilmiştir. Buna ilişkin karar 07.07.2000 tarihlidir.

## II-KONUNUN İÇ GENELGE İLE DÜZENLENMESİ UYGUN DEĞİLDİR

İdare görevlerini yaparken kararlar alır, işlemler yapar eylemlerde bulunur. İdari işlem, idarenin kamu gücünü kullanarak yaptığı tek taraflı ve hukuki sonuç, doğuran açıklamalarıdır. İdarenin işlemleri birel (veya bireysel) idari işlemler ve düzenleyici (kaide-kural koyucu) işlemler olarak ayrılır. Düzenleyici idari işlemler Tüzük ve Yönetmelik olarak Anayasada düzenlenmiştir. Ancak düzenleyici idari işlemler bunlarla sınırlı değildir. Başka adlarla örneğin kararname, karar, genelge, tebliğ sirküleri ve diğer adlar altında da yapılabilir. Bunlara adsız düzenleyici işlem adı verilmekte ve yönetmelik gibi görülmektedir.<sup>2</sup>

Tüzük Bakanlar Kurulunca çıkarılabilir. (Anayasa Md. 115). Başbakanlık, Bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri ise kendi görev alanları ile ilgili yönetmelikler çıkarabilirler. (Anayasa Md. 124). İdarenin, karar, tebliğ sirküleri veya diğer adlarla çıkardığı her genel düzenleyici metin, yönetmelik hükmündedir.<sup>3</sup> Yönetmeliğin tabii olduğu hükümlere tabidir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi Maliye Bakanlığının “Tebliğ”, “İç Genelge”, “Genel Yazı” gibi genel düzenleyici işlemleri (Metinler) yönetmelik hükmündedir. Anayasamızın 124/11 maddesine göre hangi yönetmeliklerin yayınlanacağını kanun belirler. Bu konudaki kanuna göre<sup>4</sup> kamuyu ilgilendiren yönetmelikler Resmi Gazetede yayımlanır. Yürütmeyi durdurma kararları sonucunda yapılacak işlemlerin kamuyu ilgilendirdiği kuşkusuzdur. Dolayısıyla bu iç genelge Resmi Gazetede yayımlanmadı yayımlanmalıydı. İç Genelgelerin Resmi Gazetede yayımlanması mutlak olmadığından, bu düzenleme “Genel Tebliğ” ile yapılmalıydı. Dolayısıyla da yayımlanmayan bu “iç genelge” usul yönünden hukuka aykırıdır.<sup>5</sup>

## III-TAHSİL EDİLEN VERGİLERİN YÜRÜTMİYİ DURDURMA KARARINA RAĞMEN İADE EDİLMEMESİ HUKUKA AYKIRIDIR

İdare İdari Yargı mercilerince verilmiş esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarını gecikmeksizin yerine getirmek zorundadır. (İYUK Madde 28/1).

Yürütmenin durdurulması kararı, iptal kararı ile aynı sonuçları doğurur.<sup>6</sup> Anayasamızın 138. Maddesinin son fıkrasındaki hükme uygun olarak düzenlenen İYUK'nun 28/1 maddesi iptal kararları ile yürütmenin durdurulması kararları arasındaki farkı

<sup>2</sup> Lütfi Duran, İdare Hukuku Ders Notları İstanbul, 1982, Sh. 473. Tahsin Bekir Balta, İdare Hukuku, C. I. Genel Konular. Ankara 1970/72 sh. 182, İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, İdare Hukuku C.I. İstanbul 1998 Sh. 155-156, Metin Günday, İdare Hukuku Dersleri, Ankara 1996 Sh. 101, Şeref Gözübüyük Turgut Tan, İdare Hukuku, Ankara 1998 C.I. Sh. 111.

<sup>3</sup> Yukarıda sayılan eserler.

<sup>4</sup> 24.05.1984 Tarih ve 3011 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanacak yönetmelikler hakkında kanun

<sup>5</sup> Metin Günday Age. ve 2 no’lu dipnotta adı geçen eserler.

<sup>6</sup> Ramazan Çağlayan, İdari Yargı Kararlarının Sonuçları ve Uygulaması (Doktora Tezi), Ankara 2000 Sh. 233.

kaldırmıştır.<sup>7</sup> Tıpkı iptal kararında olduğu gibi idarenin idari işlemi yapmadan önceki<sup>8</sup> duruma getirmesi gerekir.<sup>9</sup> Danıştay'ın kararları da bu yöndedir.<sup>10</sup> Bunun için idarenin bazen hiçbir şey yapmaması (yani pasif-edilgen olması)<sup>11</sup> bazen de bir şeyler yapması (Yani aktif-etken olması)<sup>12</sup> gerekir.

İdare hukuku literatürü yanında, vergi hukukuna ilişkin yazılarda da durum aynıdır. Bu konudaki yazı ve kitaplarda ihtirazı kayıtlı verilen beyanname ile ilgili açılan davalarda yürütmeyi durdurma kararı alındığında, vadesi gelmemiş taksitlerin tahsili için girişimde bulunmamak yetmez, tahsil edilen vergilerin de iadesi gerekir.<sup>13</sup>

Hal böyle iken, sözünü ettiğimiz iç genelge yukarıda yapılan açıklamaların aksine,

“Bu açıklamalara göre vergi uyumsuzluklarına ilişkin davalarda verilen yürütmeyi durdurma kararları, yalnızca “vergi tahsilatının durdurulmasını” kapsadığından yürütmenin durdurulması kararının verilmesinden evvel 1999 yılı kazançlarına uygulanan Yatırım İndirimi dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin b-ii alt bendine göre yapılan stopajın tahsil edilmiş taksitlerinin iade edilmemesi vadesi gelmemiş taksitlerin ise tahsil işleminin durdurulması gerekir” demektedir.

İç genelgede verilen sonuç, hukuka uymadığı gibi kendi içinde de çelişkilidir. Çünkü genelgede “..... tahsil edilmiş taksitlerin iade edilmemesi, vadesi gelmemiş taksitlerin ise tahsil işleminin durdurulması gerekir” denilerek “..... yürütmenin durdurulması kararından önce ödenmesi gerekirken ödenmemiş taksitlerin de tahsili için harekete geçmeyi” de dolayısıyla emretmektedir. Oysa yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı gibi, yürürlükteki hukuka göre bu mümkün değildir. Esasen vergi idaresi, dava açıp yürütmeyi durdurma kararı almış mükelleflerden hiç ödeme yapmamış olanlar nezdinde tahsilata girişmemiştir.

### III-SONUÇ

Yazımızdan anlaşılacağı gibi, Resmi Gazetede yayımlanmayan iç genelgeler ile, sadece idareyi ilgilendiren hususlar düzenlenebilir. Mükellefi de ilgilendiren düzenlemelerin

<sup>7</sup> Zehreddin Aslan, İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması (Doktora Tezi) İstanbul 1994 Sh. 113

<sup>8</sup> Olayımızda tahakkuk işleminden önceki.

<sup>9</sup> Gözübüyük, Tan, Age. C. 2 Sh. 977.

<sup>10</sup> Danıştay 5. Daire 27.12.1988 T. E. 88/1860 (Zehreddin Aslan age. Sh. 113) Danıştay D.D.K. 04.02.1966 T. E. 66/473, (Gözübüyük, Tan age. Sh. 977), Danıştay 8. Daire 10.07.1968 T. E. 67/1965, (Ramazan Çağlayan, age. Sh. 237) Danıştay 1. Daire 07.06.1982 T. E. 82/112 (Ramazan Çağlayan age. Sh. 240), Danıştay 5. Daire 31.03.1982 T. E. 78/1017 (Şeref Gözübüyük, Güven Dinçer, İdari Yargılama Usulü, Ankara, 1996 Sh. 463)

<sup>11</sup> Örneğin olayımızda, hiç ödeme yapmayan mükellefe tahsilat için başvurmaması gibi.

<sup>12</sup> Örneğin olayımızda, tahsil ettiği vergileri iadesi, veya mahsup talebinin yerine getirilmesi gibi.

Resmi Gazetede yayımlanan Genel Tebliğler ile yapılması gerekir. Bu nedenle 2000/3 sayılı Kurumlar Vergisi İç Genelgesi hukuka uygun değildir.

Yazımızda vardığımız ikinci sonuç ise, yürütmeyi durdurma kararı iptal kararı ile aynı sonuçları doğurur. Dolayısıyla idarenin yürütmeyi durdurma kararı almış mükellefin vadesi karardan sonra gelecek vergilerinin tahsili için girişimde bulunmaması yetmez. Ayrıca, bu karardan önce ödenmiş dava konusu vergilerin iadesini de kapsar. Dolayısıyla iç genelgede yer alan “..... tahsil edilmiş vergilerin iade edilmemesi,....” hükmü hukuka aykırıdır. Tahsil edilen vergilerin nakden veya mahsuben iadesi gerekir.

---

<sup>13</sup> Erdal Sönmez, Garip Ayaz Vergi Yargısı, Ankara, 1999, Sh. 357, Mehmet Özbudak, Kaydi İhtirazi İle Beyan, Vergi Dünyası, Sayı 172 Aralık 1995, Erdal Sönmez, Garip Ayaz, Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Müessesesi, Vergi Dünyası, Sayı 198, Şubat 1998.