

Bir Hükmün Bozulmasını Takiben Verilen Kararda Hesaplanan Yargı Harcından Bozulan Hüküm Dolayısıyla Ödenmiş Olan Harcın Mahsubu

Hakemli Makale

İlhami ÖZTÜRK

Dr., Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (ilhamiozturk@hacettepe.edu.tr).
Dr., Hacettepe University Faculty of Economics and Administrative Sciences

İÇİNDEKİLER

Giriş141
1. Yargı Harçları141
2. Yargı Harçlarının Ödenmesi142
3. Bozulan Hükümden Evvelce Alınmış Olan Harcın Müteakip Hükme Ait Harçtan Mahsubu146
4. Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinde Düzenlenen Mahsup Müessesesinin Analizi147
5. Mahkeme Kararı ile Harç Mahsup İşleminin Yapılmamasının Hukuki Sonuçları155
Sonuç161
Kaynakça163

ÖZET

Yargı hizmetinden yararlanma karşılığı olarak ödenen yargı harçları yargılama giderlerinin önemli bir unsurunu oluşturur. Kural olarak, ilk derece mahkemelerince verilen kararlar üzerinden ödenmiş olan karar ve ilam harcının, temyiz incelemesi sonucunda hükmün bozulmasını müteakip ilk derece mahkemelerince verilen ilgili kararda dikkate alınarak hesaplanan harçtan mahsup edilmesi gerekir. Ancak, çeşitli yargı kararlarında bu kurala uyulmadığı, bozulan karar nedeniyle önceden ödenmiş olan yargı harçlarının yeni kararda hesaplanan yargı harçlarından mahsup edilmediği görülmektedir. Bu çalışmada, Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinde düzenlenen mahsup müessesesi yargı kararları ışığında analiz edilmiş, bir hükmün temyiz mahkemesince bozulmasını müteakiben verilen ilk derece mahkemesi kararına istinaden hesaplanan yargı harçlarından, bozulan hüküm nedeniyle daha önce ödenmiş olan harçların mahsup edilmemesinin usul ve yasaya aykırılığı ile doğurduğu hukuki sonuçlar irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yargı Harçları, Karar ve İlam Harcı, Yargılama Giderleri, Mahkeme Kararı, Mahsup

ABSTRACT

Judicial fees paid in order to benefit from the judicial services is an important component of the litigation expenses. In principle, the judgment and writ fees paid in relation to the judgments issued by the first instance courts should be taken into consideration and offset against the fees calculated in the related first instance court judgments which are issued following the reversal decisions of the appeal courts as a result of the appellate reviews. However, in several judgments, it is observed that this rule is not applied and the judicial fees already paid for the quashed first instance judgments are not offset from the fees calculated in the new judgments. This study analyses the principle of offset regulated by the Article 8 of the Act of Fees under the light of judicial decisions and examines the unlawfulness of omitting to offset the judicial fees previously paid for the quashed judgment against the judicial fees calculated based on the judgment of the first instance court which is issued on the reversal of the judgment by the appeal court, including the legal consequences of such practice.

Key Words: Judicial Fees, Judgment and Writ Fees, Litigation Expenses, Court Judgment, Offset

Giriş

Mahkeme kararlarında, yargılama giderleri ve bu giderlerin yükletileceği tarafın belirtilmesi zorunludur. Bu kapsamda, yargılama giderlerinin bir parçası olan yargı harçlarının da kararda hüküm altına alınması gerekir. Mükerrer ya da yersiz harç tahsilinin önlenmesi açısından kanunla çeşitli mekanizmalar getirilmiştir. Bunlardan birisi de hükmün bozulmasını müteakip verilecek hükümden, yeni bir hüküm gibi karar ve ilam harcı alınırken, bozulan hüküm dolayısıyla önceden alınan karar ve ilam harcının, mahsup edilmesidir. Ancak, uygulamada hükmün bozulmasını müteakip verilecek hükümlerde bu kurala aykırı olarak, bozulan hüküm nedeniyle daha evvel alınan harçların dikkate alınmadığı görülmektedir.

Bozma kararını müteakip verilen kararda yeniden harç hesaplanması, Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmüne uygun olmakla birlikte daha önce ödenmiş olan harçların dikkate alınmaması ve mahsup edilmemesi anılan kanun hükmü ile bağdaşmamaktadır. Davacının fazla harç ödemesine yol açan bu durum, harçların yargılama gideri olarak mahkeme kararında hükme bağlanması kuralına da aykırılık arz etmektedir. Ayrıca, mahsup edilmeyen yargı harcının, talep üzerine vergi dairesi tarafından davacıya iadesi müstakil bir idari işlem tesisini gerektirmektedir.

Bu çalışmada, ilk derece yargılama sonucunda mahkemelerin vermiş oldukları kararlar üzerine davacılar tarafından ödenen ve yargılama giderlerinin bir unsurunu oluşturan, karar ve ilam harcının, bozma kararını müteakip verilecek olan kararda hesaplanan harçtan mahsup edilmemesi yönündeki içtihatların hukuka uygunluğu analiz edilmiştir.

1. Yargı Harçları

Anayasa'nın 36'ncı maddesinde yer alan "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*" hükmüyle; başkalarının tutum ve davranışları nedeniyle hakkı ya da menfaati ihlal edilenlerin, ilgili mahkemeye başvurarak, uğradığı maddi ve manevi zararın karşılanmasını isteme hakkı olarak tanımlanabilen hak arama hürriyeti,¹ anayasal bir güvenceye kavuşturulmuştur. Benzer şekilde Anayasa'nın 125'inci maddesiyle de idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu hükme bağlanmak suretiyle idari eylem ve işlemler de yargı denetimine tabi kılınmıştır. Yasama ve yürütme yetkisi gibi yargı yetkisi de bir devlet erki olup yargı yetkisi Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır (Anayasa md.9). Hukuk devletinin,² temel gereklerinin başında yer alan bağımsız yargı vasıtasıyla; yasama, yürütme, hatta yargı işlemlerinin yargı denetimi gerçekleştirilir.³

1 KARATEPE, Şükrü, **Anayasa Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2013, s. 354.

2 ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993, s. 88-89; GÖZÜBÜYÜK, Şeref / TAN, Turgut, **İdare Hukuku**, Cilt:1, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 36; GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, Cilt:1, 2. Baskı, Ekin, Bursa, 2009, s. 122-128; ÖZER, Attila, **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s.95-101; GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetmelik Yargı**, 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s. 1-2.

3 ERDOĞAN, Mustafa, **Anayasa Hukuku**, Orion Kitabevi, Ankara, 2011, s. 186; KABAĞÖZ, İbrahim Ö., **Anayasa Hukuku Dersleri**, 2. Baskı, Legal, İstanbul, 2005, s. 117-118; GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetim Hukuku**, 30. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 28-29; AKINCI, Müslüm, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 38.

Kural olarak yargılama hizmetleri ücretsizdir. Ancak bu hizmet karşılığı harç alınması Anayasa ve kanunlara uygundur. Alınan harç bu hizmetin gerçek maliyeti olmayıp hizmetten bireysel olarak yararlanma karşılığında alınan bir bedeldir.⁴ Yargı harçları da diğer harçlar için olduğu gibi yararlanılan hizmetin maliyetinin bir kısmına hizmetten yararlanma karşılığında katılma bedelidir. Bu noktada harcı vergiden ayıran en önemli etken cebirlik unsurunu yerine yararlanma unsurunun söz konusu olmasıdır.⁵

Harçlar Kanunu'nun 1'inci maddesinde, bu kanuna göre alınacak harçlar arasında yargı harçları da sayılmıştır. Anılan Kanun'un 2'nci maddesinde; yargı işlemlerinden bu kanuna bağlı (1) sayılı tarifede yazılı olanlarının yargı harçlarına tabi olduğu, 5'inci maddesinde; Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay'da açılacak davalardan (1) sayılı tarife gereğince harç alınacağı hükme bağlanmıştır.

Harçlar Kanunu'na bağlı (1) sayılı tarifede yargı harçları olarak; başvurma harcı, celse harcı, karar ve ilam harcı, nispi ve maktu karar ve ilam harcı, temyiz, istinaf ve itiraz harçları, keşif harcı, icra harçları, iflas harçları, kayıt ve tescil harçları, kayıt ve belge suretleri ve tasdikname harçları, suret harçları, muhafaza harçları, miras işlerine ait harçlar ile vasiyetname tanzimine ait harçlar yer almıştır.

2. Yargı Harçlarının Ödenmesi

Her borç ve alacak ilişkisinde olduğu gibi ödeme, alacak ve borç ilişkisinin en tabii ortadan kalkma yoludur. Bir borç ve alacak ilişkisi doğurması nedeniyle harç da ödeme ile ortadan kalkar. Vergi Usul Kanunu'nun 23'üncü maddesi ödeme konusunu vergi alacaklısı bakımından dikkate alarak, madde başlığında "tahsil" ibaresini kullanmıştır. Adı geçen madde tahsili, verginin kanuna uygun surette ödenmesi şeklinde tanımlamıştır. Aynı Kanun'un 111'inci maddesinde de vergilerin kanunlarda gösterilen süreler içinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.⁶

Harç, hizmetten özel ve doğrudan yararlanma karşılığı alındığından önce ödeme sonra hizmetten yararlanma söz konusu olur.⁷ Harçlar Kanunu'nun 27/1 maddesi uyarınca

4 AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 520; SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Beta, İstanbul, 2014, s. 7; PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009, s. 372; ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 23. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 437; YILMAZ, Kazım, **Türk Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2005, s. 283; EDİZDOĞAN, Nihat / ÖZKER, Niyazi, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s. 365; GEREK, Şahnaz / AYDIN, Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin, Ankara, 2005, s. 29; ORHANER, Emine, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 118-119; ÖZER, İlhan, **Devlet Maliyesi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1980, s. 19.

5 PINAR, Burak, **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s. 32-33; TEKBAŞ, Abdullah, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009, s. 174-175.

6 MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.141-143; ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 101-102; ÜREL, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Seçkin, Ankara, 2014, s. 239; ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 278-279; ÜNSAL, Hilmi, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 33; AYDIN, Selda / ÇAŞKURLU, Eren, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 311; EREN, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 906-907.

7 ERDEM, Metin / ŞENYÜZ, Doğan / TATLIOĞLU, İsmail, **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 72.

(1) sayılı tarifede yazılı maktu harçlar ilgili bulunduğu işlemin yapılmasından önce peşin olarak ödenir. Anılan Kanun'un 28/1-a maddesi uyarınca, karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin,⁸ geri kalanı (dörtte üçü) kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Harçlar Kanunu'nun 32'nci maddesi gereğince kural olarak yargı işlemlerinde alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmaz⁹ ise de 28'inci maddesinde, bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olmasının, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.¹⁰ Benzer şekilde, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 302'nci maddesi uyarınca; taraflar, harcın ödenmiş olup olmamasına bakılmaksızın ilamı her zaman alabilirler, bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez. Harçlar Kanunu dâhil, diğer kanunların bu maddeye aykırı hükümleri uygulanmaz.

Bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, hükmün gereğinin yerine getirilmesine engel olmadığı gibi, söz konusu harcın mükellefinden takip ve tahsil edilmesine yönelik işlemlerin yürütülmesine de engel teşkil etmez. Nitekim; Harçlar Kanunu'nun "*Süresinde Ödenmeyen Harçlar*" başlıklı 37'nci maddesinde; "*Bu kanunda ödeme zamanı gösterilen harçlardan süresinde ödenmeyenleri, ilgili mahkeme ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren onbeş gün içinde bir yazı ile o yerin vergi dairesine bildirilir ve harçlar vergi dairesince tahsil olunur. Yazıda harcın nevi ve mahiyeti, miktarı, mükellefin soyadı ve adı ve en son ikametgahı adresi açık olarak gösterilir*" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun'un "*Kısımlar Arası Müşterek Hükümler*" başlıklı onuncu kısmında yer alan, zamanında ödenmeyen harçların bir müzekkere ile ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerektiğini düzenleyen 130'uncu maddesi de benzer mahiyette hüküm taşır. Her iki madde hükmü de bakiye karar ve ilam harcının süresinde ödenmemesi durumunda, kanuni mükellefinden vergi dairesi tarafından tahsil edileceğini ifade eder.¹¹

8 Ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan harcın oranı yirmide bir olarak uygulanır.

9 Anayasa Mahkemesi 17/03/2010 tarih ve 27524 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 14/01/2010 tarih ve E.2009/27, K.2010/9 sayılı kararı ile Harçlar Kanunu'nun 32'nci maddesinde yer alan, "yargı işlemlerinde alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmaz" hükmünün; "Yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemlerin yapılmayacağını belirten kural, bireylerin özel menfaatleriyle ilgili olarak yargı hizmetinden yararlanmalarını, bu hizmetin karşılığı olan harcın ödenmesi koşuluna bağladığından, hak arama özgürlüğünü sınırlandıran bir nitelik taşımamaktadır." gerekçesi ile Anayasa'nın 36'nci maddesine aykırı olmadığına hükmetmiştir. Harçlar Kanunu'nun 32'nci maddesindeki, "yargı işlemlerinde alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemler yapılmaz" hükmüne benzer olarak Harçlar Kanunu'nun 27'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında da "Harç peşin veya süresinde ödenmemiş ise, müteakip muamelelere ancak, harç ödendikten sonra devam olunur." hükmü yer almaktadır.

10 Anayasa Mahkemesi, Harçlar Kanunu'nun, 28'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin "*Karar ve ilam harcı ödenmedikçe ilgiliye ilam verilmez*" biçimindeki ikinci tümcesini Anayasa'nın 2'nci ve 36'nci maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir (Anayasa Mahkemesi'nin 17/03/2010 tarih ve 27524 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 14/01/2010 tarih ve E.2009/27, K.2010/9 sayılı kararı). Harçlar Kanunu'nun 28'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin ikinci cümlesi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmeden önce "*Karar ve ilâm harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Karar ve ilâm harcı ödenmedikçe ilgiliye ilâm verilmez*" şeklindeydi.

11 Kanun gerekçesinde de; ödeme için belli bir süre tespit edilmiş fakat çeşitli sebeplerle ödenmemiş olan harç-

Bu hükme paralel olarak, Tahsilat Genel Tebliği'nin (Seri:A, Sıra No:1) 3/1-1 bölümünde; "Mevzuatımızda yargı harçları (karar ve ilam harçları hariç) ile mahkeme giderlerinin kesinleştikten ne kadar süre sonra ödeneceği hakkında bir hüküm bulunmadığından, bu ilamların borçlularına daha önce tefhim veya tebliğ edilmiş oldukları da dikkate alınarak 6183 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle¹² Bakanlığımıza verilen yetkiye istinaden 1 aylık ödeme süresinin başlangıcı olacak tebliğin talik suretiyle yapılması uygun görülmüştür. Vergi dairelerince yargı harcı ve mahkeme giderlerine ilişkin harç tahsil müzekkerelerinin alınmasını müteakip talik suretiyle yapılacak tebliğlerde, borçlunun adı, soyadı, unvanı, biliniyorsa T.C. kimlik/vergi kimlik numarası, bilinen son adresi ile amme alacağının tutar ve türünü gösterir bir cetvel 10 gün süreyle vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılacaktır. İlanın asılması ve indirilmesi tutanakla tespit edilecek, söz konusu 10 günlük ilan süresinin sonunda ilgiliye tebliğ yapılmış sayılacaktır. Bu şekilde yapılan tebliğ tarihinden itibaren 1 aylık sürenin son günü, amme alacağının vade tarihi olacaktır." şeklinde düzenleme yer almaktadır.¹³ Bir aylık süre sonunda harcın ödenmemesi halinde ödeme emri düzenlenmesi gerekir.¹⁴

Yargı kararlarında da yukarıda belirtilen düzenlemelere uygun olarak harç tahsilatı yapılacağı vurgulanmıştır.¹⁵

ların, ilgili makam ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde bir müzekkere ile o yerin vergi dairesine bildirileceği ve bundan sonra harcın vergi daireleri tarafından takip ve tahsil olunacağı ifade edilmiştir.

12 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37'nci maddesinde; amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödeneceği, hususi kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş olan amme alacaklarının Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödeneceği hükme bağlanmıştır.

13 Benzer mahiyette bir düzenleme Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde de yer almaktadır. Bu düzenleme; yargı harçlarının süresinde ödenmediğinin harç tahsil müzekkeresi ile vergi dairesine bildirileceği, mahkemece düzenlenip ilgili vergi dairesine gönderilen harç tahsil müzekkerelerinin hesap defterine kaydedileceği, defterin ilan cetveli yazılı nüshasının vergi dairesinin ilan tahtasına 10 gün süre ile ilan tebliğ edilmek üzere asılacağı ve ilan tarihine göre verilen bir aylık vadenin defterin ilgili sütununa yazılacağı ve vadesinde ödeme yapmayan mükellefler hakkında ödemeye çağrı mektubu düzenleneceği şeklidir.

14 COŞKUN, Mahmut, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2013, s. 359.

15 Danıştay 9. Dairesi'nin 15/02/2006 tarih ve E.2005/573, K.2006/134 sayılı kararında; mahkemelerce harç tahsil müzekkeresinin vergi dairesi müdürlüğüne gönderilmesi üzerine 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesi uyarınca idarece mükelleflere bir aylık ödeme süresi verilmesi ve bu sürenin sonunda harcın ödenmemesi üzerine ödeme emri düzenlenmesinin icabettiği, olayda ise İstanbul 2. Asliye Ticaret Mahkemesinin gönderdiği harç tahsil müzekkeresi üzerine vergi dairesi müdürlüğüne doğrudan ödeme emri tebliğ edildiği, idarece mükellefe ilam harcının ödenmesi konusunda ödeme emrinden önce bir aylık sürenin verilmediği görülmüş olup, bu durumda ortada 6183 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde öngörüldüğü şekilde usule uygun şekilde kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş bir amme alacağından söz edilemeyeceğinden bu aşamada yükümlü adına düzenlenen ödeme emrinin vergi mahkemesince iptali gerekirken davanın reddine ilişkin olarak verilen kararda isabet görülmediği hükme bağlanmıştır. Danıştay 9. Dairesi'nin 15/11/2006 tarih ve E.2004/3636, K.2006/4415 sayılı kararında da; genelde uygulamada kısa kararın mahkemede ki duruşmada açıklanması sırasında açıklanan kararın harcının ne kadar olduğu çoğu durumlarda henüz hesaplanmamış olduğu için bilinmemekte olduğu, borçlu olunan bu meblağ ancak gerekçeli kararın mahkemece hazırlanıp yazılması, kararın tebliğ çıkarılacak hale gelmesi ile açıklığa kavuşmakta olduğu, kararın hazırlanması, tebliğ çıkarılacak hale gelmesi tarihlerinin tesbiti tam olarak mümkün olmayacağı gibi bu tarihin, davanın tarafları olan kişilerce de bilinmesi imkansız olduğundan, vade tarihinin başlangıcının belirlenmesi gerektiği, mahkemelerce harç

Böylece, bir taraftan bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olmasına rağmen mahkeme kararı hüküm ve sonuçlarını doğuracak, diğer taraftan da ödenmeyen harcin mükellefi olan davacıdan tahsiline yönelik süreç işletilebilecektir.

Öte yandan, mahkeme kararında hükme bağlanan karar ve ilam harcının tahsili için kesinleşme şartı aranmaz. Bir başka ifadeyle, mahkeme kararına karşı temyiz yoluna başvurulmuş olması, bu karara ilişkin yargı harcının ödenmesini veya tahsilini engellemez.¹⁶ Benzer olarak, kararın kesinleşmesinden sonra icraya konulabilecek hükümler¹⁷ için de kararda hükmedilen harcin alınabilmesi kesinleşme şartına bağlı değildir.¹⁸

tahsil müzekkeresinin vergi dairesi müdürlüğüne gönderilmesi üzerine 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesi uyarınca idarece mükelleflere usulüne uygun bir tebliğat yapılarak bir aylık ödeme süresi verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Danıştay 9. Dairesi, 22/01/2004 tarih ve E.2001/5557, K.2004/622 sayılı kararında, Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin 09/10/2000 tarih ve E.2000/6274, K.2000/6528 sayılı kararı ile yükümlü banka adına harca hükmedilmesi üzerine mahkemece 26/10/2000 tarihinde harç tahsil müzekkeresi düzenlenerek davalı vergi dairesi müdürlüğüne harç tahsili için gönderildiği ve vergi dairesi müdürlüğü tarafından da 27/11/2000 tarihinde ödeme emri düzenlenerek yükümlü bankaya tebliğ edildiği, yasal düzenlemeler gözönüne alındığında mahkemece düzenlenen harç tahsil müzekkeresinin yasal süre gözetilmeksizin düzenlendiğine hükmetmiştir.

16 Bodrum Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından 23/05/1996 tarih ve E.1994/991, K.1996/362 sayılı kararla yükümlü adına yargı harcına hükmedildiği, bu karara dayanılarak düzenlenen harç tahsil müzekkeresinin davalı vergi dairesine gönderilmesi üzerine verilen süre içerisinde ödenmeyen yargı harcının tahsili amacıyla dava konusu edilen ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmıştır. Harçlar Kanunu'nun 27/2, 28/a ve 37'nci maddeleri gözönüne alındığında yükümlünün, Bodrum Asliye Hukuk Mahkemesi'nin anılan kararını temyiz etmesinin yargı harcı ödemesini ortadan kaldıracak bir durum yaratmadığı açıktır. Kaldı ki Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinde, bir hükmün bozulmasını müteakip verilecek hükümlerden yeni bir hüküm gibi karar ve ilam harcı alınacağı ve bozulan hükümden evvelce alınmış olan karar ve ilam harcının, müteakip hükme ait harçtan mahsup olunacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle mahkemece harca konu olan kararın kesinleşmediği gerekçeyle yükümlü adına düzenlenen ödeme emrinin iptal edilmesinde yasal isabet bulunmamaktadır (Danıştay 9. Dairesi'nin 19/11/2003 tarih ve E.2001/1895, K.2003/5187 sayılı kararı).

17 Çeşitli kanunlarda tahdidî biçimde sayılmış olan davalara ait ilamlar kesinleşmedikçe icraya konulamaz: Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 350'nci maddesinin 2'nci fıkrası ile 367'nci maddesinin 2'nci fıkrasında; kişiler hukuku, aile hukuku ve taşınmaz mal ile ilgili aynı haklara ilişkin kararların kesinleşmedikçe yerine getirilemeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Gemilere ve bunlarla ilgili aynı haklara ilişkin kararlar, kesinleşmedikçe icra edilemez (2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu md.31/a). Yabancı mahkeme kararlarının tenfiz isteminin kabul veya reddi hususunda verilen kararların temyizi yerine getirmeyi durdurur (5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun md.57). Ceza mahkemelerinin Devlete ait yargılama giderlerine ilişkin kararları Harçlar Kanunu hükümlerine göre; kişisel haklara ilişkin kararları İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yerine getirilmekle birlikte (5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu md.324/4) bunun için kararın kesinleşmesi gerekmektedir (5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun md.4). Sayıştay ilamları kesinleşmeden icra olunamaz (6085 sayılı Sayıştay Kanunu md.53). İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca; Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin gerek esas hakkındaki gerekse yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararları üzerine, idarenin "en geç otuz gün içinde" işlem tesis etmesi veya eylemde bulunması gerekmektedir. Bu fıkranın 4001 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesiyle değişik şekilde yer alan ve yargı kararı gereğinin otuz günde yerine getirilmesi mecburiyetine istisna niteliği taşıyan "Ancak, haciz veya ihtiyatî haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir." cümlesi Anayasa Mahkemesi'nin 10/07/2013 tarih ve E.2012/107, K.2013/90 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı sonrasında ise idari davalara ilişkin kararların gereğinin yerine getirilmesi için kesinleşme şartı aranan bir dava türü kalmamıştır.

18 "1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 443'üncü maddesinde gayrimenkule ve buna müteallik aynı haklara ilişkin hükümlerin kesinleşmedikçe icra olunamayacağı öngörülmüştür. Anılan Yasa hükmü ile gayrimenkulün aynına ilişkin olup icrası halinde ileride telafisi imkansız veya güç zararların doğmaması amaçlanmıştır. Gayrimenkulün tescilli davasında tescil kararının icrası üzerine ilgilinin gayrimenkulünün satışı veya devri

3. Bozulan Hükümden Evvelce Alınmış Olan Harcın Müteakip Hükme Ait Harçtan Mahsubu

Dava açılırken, başvuru harcı ile karar ve ilam harcının dörtte biri peşin olarak ödenmektedir. Bakiye, dörtte üç tutarındaki karar ve ilam harcı ise kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Belirtilen süre içinde ödeme yapılmaz ise ilgili mahkeme tarafından bu sürenin dolmasından itibaren onbeş gün içinde vergi dairesine müzekkere yazılır.

Harç tahsil müzekkeresini alan vergi dairesi, kamu alacağı niteliğindeki¹⁹ söz konusu harcın takip ve tahsili için harekete geçer.

Takip sürecinde harca esas kararın bozulması durumunda harç tahsilatının bundan nasıl etkileneyeceği, başlatılan takibin devam ettirilip ettirilemeyeceği meselesinin açıklığa kavuşturulmasında fayda vardır. Bu noktada, yargı harçlarının ödenmesine ilişkin olarak yukarıda belirtilen mevzuata ek olarak Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinde yer alan; *"Bir hükmün bozulmasını müteakip verilecek hükümlerden yeni bir hüküm gibi karar ve ilam harcı alınır ve bozulan hükümden evvelce alınmış olan karar ve ilam harcı, müteakip hükme ait harçtan mahsup olunur."* hükmünün²⁰ de dikkate alınması gerekir.

Anılan maddeyle, ilk derece mahkemesi tarafından verilen bir kararın temyiz mahkemesince bozulması durumunda, verilecek yeni hükümde belirlenen harç tutarı ile bozulan hüküm uyarınca evvelce alınmış olan harç tutarları arasında, fazla veya eksik harç alınmasını önlemek amacıyla, bağlantı kurulması sağlanmaktadır. Örneğin; idare mahkemesince bir tam yargı davası ile 10.000-TL idare aleyhine tazminata hükmedilmiş olsun. Bu tutar üzerinden nispi karar harcı hesaplanacağı bunun da haksız çıkan davalı idareye yükletileceği açıktır. İdare mahkemesi kararı bozularak tazminat tutarının 5.000-TL'ye indirilmesinin ya da 15.000-TL'ye çıkarılmasının gerekmesi durumunda yeni verilecek hüküm uyarınca alınması gereken harç miktarı değişecektir. Bozma kararına uyularak verilen yeni kararda; belirlenen tazminat tutarı üzerinden harç hesaplanacak ve önceki karara dayalı olarak alınan harç bu tutardan mahsup edilecektir.

Böylece, eksik harç varsa tamamlanmış fazla harç varsa iadesi sağlanmış, nihai olarak alınması gereken harç tutarına ulaşılmış olacaktır.²¹

mümkün olup ileride kararın bozulması durumunda eski malikin haklarının telafisi mümkün olamayacağından bu durumların yaşanmaması düşüncesi ile yasa koyucuyu bu yönde tedbir alma yoluna gitmiş bulunmaktadır. Sonuç olarak bu tedbir gayrimenkulun aynına ilişkin hükümlerle sınırlıdır. Harçlar Kanunu bakımından ise yargı harçlarının hangi durumlarda alınacağı ve tahsil usulleri düzenlenmiş olup, bu konuda verilen kararın nevine göre farklı bir düzenleme ve istisna öngörülmemiştir. Ayrıca verilecek kararın bozulması durumunda verilecek yeni kararda, daha önce verilen kararda hükmedilen harcın dikkate alınacağı da yasa da düzenlenmiştir. Bu durumda gayrimenkul tescilli davasında öngörülen yargı harcının alınabilmesi için kesinleşmesi gerekmediğinden, yargı harcının tahsili için düzenlenen ödeme emrini, taşınmazın tesciline ilişkin kararın kesinleşmesinden sonra icraya konulabileceği gerekçesiyle iptal eden vergi mahkemesi kararında isabet görülmüştür." (Danıştay 9. Dairesi'nin 16/11/2005 tarih E.2004/927, K.2005/3307 sayılı kararı).

19 TUNCER, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.262-263.

20 06/10/1964 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği'nde, hükmün bozulması halinde ne yolda harç alınacağına Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinde düzenlendiği vurgulanmıştır.

21 Danıştay 8. Dairesi, 07/11/2008 tarih ve E.2007/3255, K.2008/7133 sayılı kararında; Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca, bozulan karar üzerinden hesaplanan ve maliye veznesine ödenen harç miktarının, hükmün bozulmasını müteakip verilen kararda hesaplanan harçtan mahsup edilmemesinde hukuka uyarlık gö-

Mahkeme kararının temyiz incelemesi neticesinde bozulması, bu karara istinaden ödenmesi gereken harcın tahsil sürecine etki etmez.²² Bir başka ifadeyle, hükmün bozulması, bozulan hükme istinaden hesaplanan harçların tahsiline engel olmaz. Nitekim tahsil edilecek bu tutarlar Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmü gereğince, bozmayı müteakip verilecek karara istinaden hesaplanan harçtan mahsup edilecektir. Bu yolla mükerrer harç tahsilatının önüne geçilmiş olacağından harcın mükellefi olan davacılar açısından bir hak kaybı da söz konusu değildir. Ancak kararın bozulmasının harç tahsilini engelleyeceği yönünde verilmiş kararların²³ da mevcut olduğunu hatırlatmakta fayda görüyoruz.

4. Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinde Düzenlenen Mahsup Müessesesinin Analizi

4.1. Mahsup Tanımı ve Mahkeme Kararında Harcın Mahsubuna Hükmedilmesi

Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi uyarınca, mahkeme bozmayı müteakip karar verirken, yeni bir hüküm gibi karar ve ilam harcı hesaplayacaktır. Bu hesaplama işlemi, Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinin yanı sıra Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 332'nci maddesinde belirtilen, yargılama giderlerinin hükümde yer alacağı kuralının da gereğidir. Yargı harçları da, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323'üncü maddesi uyarınca yargılama gideri olarak nitelendirilmiş olduklarından mahkeme kararında hükme bağlanmaları zorunludur.

rülmediğine karar vermiştir. Benzer biçimde, Yargıtay 10. Hukuk Dairesi'nin 10/02/2015 tarih ve E.2014/4005, K.2015/1876 sayılı kararında; "*Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi düzenlemesi gözetilmeksizin, bozulan ilk karar sonrası ödenen harcın mahsubu yapılmaksızın fazla karar ve ilam harcına karar verilmiş olması usul ve yasaya aykırı olup bozma nedenidir.*" hükmüne yer verilmiştir. Yargıtay 10. Hukuk Dairesi 08/09/2015 tarih ve E.2015/11252, K.2015/14289 sayılı, Yargıtay 10. Hukuk Dairesi 04/05/2015 tarih ve E.2015/8002, K.2015/8491 sayılı, Yargıtay 10. Hukuk Dairesi 03/11/2008 tarih ve E.2008/15736, K.2008/13933 sayılı, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi 17/06/2014 tarih ve E.2014/14010, K.2014/17581 sayılı ile Yargıtay 21. Hukuk Dairesi 31/03/2014 tarih ve E.2014/3647, K.2014/6323 sayılı kararları da bu istikamettedir.

22 Danıştay 9. Dairesi, 14/04/2005 tarih ve E.2003/3711, K.2005/929 sayılı kararında, davacı aleyhine verilen karar uyarınca tahakkuk ettirilen ilam harcının ödeme emri ile istenilmesinde, kararın bozulduğundan bahisle ödeme emrinin iptaline karar verilmesinde hukuka uyumluluk görülmediğine hükmetmiştir.

23 Ödeme emrine konu yargı harcına hükmeden İstanbul 2. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin kararının Yargıtay 19. Hukuk Dairesi'nin kararı ile bozulduğu, bu durumda Yargıtay tarafından verilen bu bozma kararı davacı aleyhine hükmedilen ilam harcı miktarını etkileyecek nitelikte olması nedeniyle ortaya çıkan bu yeni duruma göre ilam harcının yeniden hesaplanacağı tabii olduğundan düzenlenen ödeme emri yerinde bulunmamaktadır (Danıştay 9. Dairesi'nin 14/05/2009 tarih ve E.2007/5922, K.2009/2135 sayılı kararı). Gaziantep 2. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin 09/02/2006 tarih ve E.2004/359, K.2006/54 sayılı kararı ile ilam harcına hükmedildiği, aynı kararın Yargıtay 13. Hukuk Dairesi'nin 16/03/2997 tarih ve E.2007/349, K.2007/3848 sayılı kararı ile bozulduğu, söz konusu karara Gaziantep 2. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin 18/05/2007 tarih ve E.2007/159, K.2007/214 sayılı kararı ile ısrar edildiği, ısrar kararının ise Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 17/10/2007 tarih ve E.2007/13-661, K.2007/726 sayılı kararı ile bozulduğu, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun belirtilen bozma kararına uyularak verilen Gaziantep 2. Asliye Hukuk Mahkemesi'nin 29/01/2008 tarih ve E.2007/547, K.2008/14 sayılı kararında Gençlik ve Spor Müdürlüğüne karşı açılan davanın reddine karar verildiği ve adı geçen genel müdürlük adına herhangi bir harca hükmedilmediği anlaşılmaktadır. Bu durumda, Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun bozma kararı ve bu karara uyularak verilen kararla, davacı adına düzenlenen ödeme emrinin dayanağı ortadan kalktığından Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinden bahisle bozma kararından sonra verilecek kararda evvelce alınmış olan karar ve ilam harcının mahsup olunacağı gerekçesi ile davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uyumluluk görülmemiştir (Danıştay 9. Dairesinin, 09/03/2010 tarih ve E.2008/1097, K.2010/1113 sayılı kararı).

Bozmayı müteakip verilen karar uyarınca hesaplanan yargı harcından, bozulan hükme istinaden önceden ödenen harcın mahsup edilmesi, mahkeme kararı ile yapılacak bir işlem olup, bu mahsup işlemi idari bir tasarrufa bırakılmamıştır. Her ne kadar Harçlar Kanunu'nun 8'inci madde metninde; mahsup işleminin kim tarafından ve nasıl yapılacağı, ne zaman yapılacağı hususunda açık bir belirleme bulunmamakta ise de, kanun sistematigi ve bütünü, maddenin düzenlendiği bölüm, maddenin hemen öncesindeki ve sonrasındaki madde başlıkları ve içeriği hükümler dikkate alındığında bu işlemin mahkemeler tarafından, mahkeme kararı ile hüküm tesisi anında yapılacağı sonucuna varmak mümkündür. Nitekim, yargı kararları da bu istikamettedir.²⁴

Uygulamada çok kere takasla eş anlamda kullanılan ve sözlük anlamı "sayışma" olan mahsup terimi, aslında hukuken farklı bir kurumu ifade eder. Mahsup bazı sebeplerle bir alacak miktarından indirim yapılmasıdır. Örneğin, bir kimsenin tazminat alacağıнын miktarını belirlemek için uğradığı zararın hesabında, o şahsın zarar verici olaydan elde ettiği yararların zarardan indirilmesi mahsup terimi kapsamındadır. Zilyetliğin iadesinde, iyiniyetli zilyedin elde ettiği semereler kendi giderlerine mahsup edilir. Vekilin veya komisyoncunun müvekkili adına yaptığı masrafları vekile veya komisyoncuya verilen avanstan veya yaptığı tahsilattan indirmesi de bir mahsup işlemidir. Bu indirime esas olan miktarlar birer karşı alacak değildir ve borçlunun mahsup iddiasının karşılıklı alacakları sona erdirmesi söz konusu olmaz. Mahsup, alacağın hesabına ait bir itirazdır ve bu itirazı sadece borçlu değil, ilgili her şahıs ileri sürebilir.²⁵ Bu itibarla, mahsup, alacağın gerçek miktarını belirlemek üzere yapılan bir işlemidir. Mahsup işlemi bir başka örnekle şu şekilde açıklayabiliriz: Kira sözleşmesinde kiracı, kiralanan şeyi kendi kusurundan veya şahsında doğan bir mücbir sebepten dolayı kullanamasa veya sınırlı biçimde kullansa dahi, kira bedelinin tamamını ödemeye mecburdur. Ancak, kiralayan, bu durum dolayısıyla yapması gereken masraflardan bir miktar tasarruf etmişse veya kiralanan şeyin başka şekilde kullanılmasından, örneğin bu devrede başkasına kiraya verilmiş olmasından dolayı bir menfaat elde etmişse, bunları kiracıdan tahsil edeceği kira bedelinden düşmeye, yani mahsup etmeye mecburdur. Görüldüğü gibi burada kiralayanın elde ettiği menfaatler kira bedelinden düşülmekte ve sonunda kiracının ödeyeceği kira bedelinin gerçek miktarı belirlenmiş olmaktadır.²⁶

Ödenmiş bir verginin ödenmemiş bir vergiden indirilmesine²⁷ ya da bir vergi ödenirken o vergi için önceden ödenmiş vergilerin indirilmesine "*verginin mahsubu*" adı verilir. Mahsup işlemi verginin tarh aşamasında gerçekleştirilir. Örneğin, gelir vergisi

24 Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmünden hareketle, bir hükmün bozulmasını takiben yeniden yapılan yargılama sonunda verilecek hükümlerden, karar ve ilam harcı alınır, bozulan hüküm dolayısıyla önceden alınan karar ve ilam harcı, yeni alınacak bu harçtan mahsup edilir (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 23/11/2011 tarih ve E.2011/16-600, K.2011/704 sayılı kararı).

25 OĞUZMAN, M. Kemal / ÖZ, M. Turgut, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 11. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013, s. 599; İNAN, Ali Naim, **Bankacılar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi**, 5. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2001, s. 146-147; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, **2014**, s. 146.

26 AKINTÜRK, Turgut, **Borçlar Hukuku**, 8. Baskı, Beta, İstanbul, 2001, s. 175-176.

27 KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 16. Baskı, Ankara, 2004, s. 139-140.

yıllık beyannamesinde gösterilen gelire giren kazanç ve iratlar üzerinden tevkif edilmiş vergiler ve geçici vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden indirilmesi böyledir. Kanunda aksi belirtilmediği sürece mahsup aynı vergi itibarıyla yapılır. Mahsupta yapılan şey, hesaplanan vergiden çeşitli adlarla aynı vergi için önceden alınan bir miktar verginin indirilmesidir. Böylelikle ödenecek nihai vergi miktarına ulaşılır. Mahsup bir tür hesaplaşmadır. Hesaplanan vergiden önceden alınan vergi indirilmediğinde, fazla vergi alınmış olur.²⁸

Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmüne istinaden yapılan da; bozmayı müteakip verilen karar uyarınca hesaplanan harç tutarından, bozulan karara istinaden daha önce alınmış olan harç tutarının indirilmesi yani mahsup edilmesidir. Anılan madde metni, bozulan hükümden evvelce alınmış olan harcın, müteakip hükme ait harçtan daha az tutarda olacağı varsayımına dayanır. Bir başka ifadeyle, bozmayı müteakip verilecek hükümden daha fazla harç hesaplanması durumu öngörülmüştür. Ancak, bozulan hüküm nedeniyle daha fazla harç ödenmiş ise, bu kez mahsup işlemi yeterli olmayacak, bozmayı müteakiben verilen hükme kıyasen fazla ödenen kısmın iade edilmesi de gerekecektir. Örneğin, 100.000-TL maddi tazminata hükmeden idare mahkemesi kararının bozulması sonrasında tesis edilen hüküm ile 50.000-TL tazminata hükmedilmesi durumunda, bozulan karar uyarınca alınmış olan nispi karar ve ilam harcı tutarı, bozmayı müteakip verilen karara istinaden hesaplanan nispi karar ve ilam harcı tutarından daha yüksek olacaktır. Bu durumda, mahsup işlemi sonrasında, davacıya iadesi gereken bir tutar mevcut olacaktır. Madde metninde iade konusunda açık bir belirleme yoktur. Benzer şekilde, harç mahsubu işlemi sonrasında, ödemesi gereken harç kalması durumunda bunun ilgiliden tahsil edilmesi gerektiği yönünde de madde metninde açık bir ifade yer almasına rağmen mahkeme kararlarında bu husus hükme bağlanmaktadır.²⁹ Bu itibarla mahsup sonrasında iade edilmesi gereken bir harç tutarının bulunması halinde, bunun mükellefe iade edilmesi gerektiğini açıkça hükme bağlayan bir ifade madde metninde bulunmasa da, iade konusunda mahkeme kararında hüküm tesis edilmesine engel bir durum yoktur.

Söz konusu mahsup işleminin harç mükellefinin başvurusuna istinaden değil, re'sen mahkeme tarafından yapılması gerekir. Buradaki re'sen mahsup yapılması, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 332'nci maddesinde yer alan, yargılama giderlerine re'sen hükmedileceği kuralı ile uyumludur.

28 KIZILLOT, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin, vd., **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 163; IŞIK, A. Kadir / ORGAN, İbrahim / KARAYILMAZLAR, Ekrem, vd., Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 22; KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s.451-452.

29 Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmünden hareketle, bir hükmün bozulmasını takiben yeniden yapılan yargılama sonunda verilecek hükümlerden, karar ve ilam harcı alınır; bozulan hüküm dolayısıyla önceden alınan karar ve ilam harcı, yeni alınacak bu harçtan mahsup edilir. Tahsil edilecek bir harç bulunması halinde, süresi içinde ödenmeyen harçların, bu sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde, harca konu işlemi talep eden den tahsili amacıyla Maliye'ye müzekkere yazılır. (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 30/11/2011 tarih ve E.2011/5-619, K.2011/716).

4.2. Bozulan Hükümden Kaynaklanan Harcın Ödenmiş Olması Gereği

Bozulan hükümden evvelce alınmış olan harcın mahsup edilebilmesi için “hesaplanmış” ya da “tahakkuk etmiş” olması yeterli değildir. Bu harcın “ödenmiş” olması gerekir. Madde metnindeki, “evvelce alınmış olan” ibaresi bunu gerektirmektedir. Mahsup işlemi için harcın fiilen ödenmiş olması şarttır.

Bozulan hükme istinaden ödenmiş olan yargı harçlarının mahsubu davacı tarafından talep edilmiş ve ödemeye ilişkin belgeler de dava dosyasına sunulmuş ise mahsup işlemi bir tereddüt ortaya çıkmayacaktır. Harç ödenmemiş ve bu durum mahkeme tarafından biliniyorsa, mahsuba konu bir harç olmadığı için, yine bir duraksama yaşanmayacaktır. Ancak, davacı tarafından bozulan hükme istinaden ödenmiş olan yargı harçlarına ait ödeme belgeleri ibraz edilmemiş, ödeme mahkeme veznesine değil de vergi dairesi veznesine yapılmış ise bu durumda mahkeme hüküm kurma noktasında ilgili vergi dairesinden ya da harcın mükellefi olan davacıdan³⁰ bu belgeleri re’sen isteyecek midir? Bir başka ifadeyle, bozulan hükümden kaynaklanan harçların ödenip ödenmediği hususunda, bozmayı müteakip hüküm kurulması anında, bir açıklık yoksa mahkeme bu konuyu açıklığa kavuşturacak mıdır? Böyle bir araştırmaya başvurulduğunda, hüküm tarihine kadar cevap gelmemesi durumunda hükmün kurulmasını ertelemek gerekecek midir? Hüküm tarihi itibarıyla, bozulan karara ait olup henüz tahsil edilememiş ancak yasal takibe intikal ettirilmiş yargı harçlarının varlığı halinde, hükmün kurulması için takibin neticesini beklemeye gerek var mıdır? Tüm bu soruların cevabını madde hükümünden çıkarmak mümkün değildir. Yukarıda belirtilen mevzuat ve buna ilişkin yerleşik yargı içtihatları uyarınca, kanuni mükellefi tarafından süresinde ödenmeyen yargı harçları için vergi dairesine harç tahsil müzekkeresi yazılacaktır. Bu aşamadan sonra, söz konusu yargı harcının vergi dairesi veznesine ödenmesi, bu ödemenin hiç yapılmaması

30 Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir (Vergi Usul Kanunu md.8). Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca, mükellefin de kanunla belirlenmesi gerekir (Anayasa Mahkemesi'nin 14/02/2012 tarih ve 28204 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 17/11/2011 tarih ve E.2010/11, K.2011/153 sayılı kararı). Harçlar Kanunu'nda yükümlüler harç konularına göre ayrı ayrı belirtilmiştir (ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, 2014, s. 438.). Harçlar Kanunu'nun “Mükellef” başlıklı 11'inci maddesinde, “Genel olarak yargı harçlarını davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler ödemekle mükelleftir. Vasinin hesabının görülmesi dolayısıyla alınacak harçlar, vesayet altındaki şahsa izafeten vasiden alınır. Herhangi bir istek olmaksızın resen yapılacak işlemlere ait harçlar, aksine hüküm yoksa, lehine işlem yapılan kişilerden alınır.” hükmü ile yargı harcının mükellefi tayin edilmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere yargı harcının mükellefi davayı açan kişi yani davacı veya harca mevzu işlemin yapılmasını isteyen kişidir. Yargı harcının mükellefinin kanunla davacı olarak belirlenmiş olması, harçların oluşturduğu mali yükümlülüğü, teoride “ *faydalanma*” ilkesine dayandırarak görüşle de uyumludur. Harçlar Kanunu'nun 40'inci maddesinde; noter harçlarını harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerin ödemekle mükellef oldukları, 73'üncü maddesinde; konsolosluk harçlarını, harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerin ödemekle mükellef oldukları, 84'üncü maddesinde; pasaport, ikamet tezkeresi ve tasdik harçlarını, harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerin ödemekle mükellef oldukları, 120'nci maddesinde; trafik harçlarını, harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerin ödemekle mükellef oldukları hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, yargı harcının mükellefinin davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişi olarak belirlenmesi Harçlar Kanunu'nun genel sistemiyle uyumludur. Öte yandan, dava neticesinde, davacının haklı taraf olarak saptanmış olması kanunla belirlenmiş olan yargı harcı mükellefi olma vasfını ortadan kaldırmamaktadır. Yargı harçlarının yargılama gideri olarak davada haksız bulunan tarafa yükletilmesi de yargı harcının kanuni mükellefini değiştirmemektedir.

ya da eksik yapılması nedeniyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca yasal takip başlatılmış olması, yasal takip üzerine harç tahsilatının yapılmış olması, takibin sonuçsuz kalması, yasal takibe ilişkin, örneğin; ödeme emrine karşı dava açılmış olması gibi değişik ihtimaller söz konusu olabilecektir. Bir hükmün bozulmasını müteakip verilecek hüküm sırasında tüm bu ihtimaller dikkate alınarak, bozulan hükümden kaynaklanan harcın akıbetinin ne olduğu hususunun tespit edilmesi gerekir. Aksi takdirde, bozulan hükümden evvelce alınmış olan karar ve ilam harcının, müteakip hükme ait harçtan mahsubu mümkün olmayacaktır. Kanaatimizce, mahkemelerin bir hükmün bozulmasını müteakip verilecek hükümden önce; ilgili vergi dairesine yazılan harç tahsil müzekkeresinin, ilgili vergi dairesine tebliğ tarihini ve üzerinden geçen süreyi dikkate alarak, tahsil için makul bir süre geçmiş olması durumunda, harcın akıbetini, vergi dairesinden ya da davacıdan sormaları isabetli olacaktır. Bilhassa idari yargıda geçerli olan re'sen araştırma ilkesi,³¹ idare mahkemeleri için bu araştırmayı daha da gerekli kılmaktadır. Mahkemenin sadece dava dosyasında mevcut bilgi ve belgelerle sınırlı hareket etmesi düşündürülemez.

4.3. Vergi Mahkemesi Kararlarına Ait Vergi Yargısı Harçlarının Mahsup Usulü

Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesindeki mahsup müessesesinin, 56'ncı maddesi hükmü nedeniyle, vergi mahkemesi kararları için uygulanma imkânı yoktur. Harçlar Kanunu'nun "Harcın Geri Verilmesi" başlıklı 56'ncı maddesi; "*Vergi Mahkemelerince verilen nihai kararlar üzerinden alınan nispi ve maktu harçlar (Başvurma harcı hariç) Bölge İdare Mahkemelerince veya Danıştay'ca mükellef lehine karar verilmesi halinde mükellefçe kazanılan miktar üzerinden, kesin kararın tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde geri verilir veya*

31 İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin 1'inci fıkrasında "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.*" hükmüne yer verilerek suretiyle re'sen araştırma ilkesi, idari yargıda hakim ilkeler arasında düzenlenmiştir. Ancak bu düzenleme tek başına, idari yargıda re'sen araştırmanın varlık nedeni olamaz; böyle bir yasal düzenlemeye hiç yer verilmeseydi bile kamu hukukunun özellikleri ve hedeflediği amaçlar nedeniyle idari yargılama usulünün bünyesinde, "re'sen araştırma" gibi yargı yerine sorumluluk yükleyen bir ilkeyi barındırdığı tartışmasızdır. Öz olarak re'sen araştırma ilkesi gereği mahkeme; dosyanın tamamlanması için gerekli usul işlemlerini yerine getirerek davanın sevk ve idaresi, maddi olayların tespiti konusunda tarafların hiç değinmedikleri olayların ve delillerin elde edilmesi ve dava ile ilgili gerekli görülen ve kamu düzeninden olan konularda kendiliğinden araştırma yapacak (İBİŞ, Recep, **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 49-50.), gerektiğinde taraflardan ek bilgi ve belge isteyebilecektir (KALABALIK, Halil, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 6. Baskı, Sayram Yayınları, Konya, 2013, s. 241.). Hakim, dosyanın tekemmül ettirilebilmesi için, harç dahil olmak üzere gerek dosya içi gerek dosya dışı maddi olayları araştırabilecektir (BAYRAKLI, Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1998, s. 56.). İdari yargı yerlerinin, uyumsuzluk konusu olayın hukuki nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden, tam bir yetkiye sahip oldukları; olayın maddi yönünün belirlenmesinde de her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilecekleri; iddia ve savunmalarda ortaya konulan maddi durumun gerçekliğini serbestçe araştırabilecekleri; tarafların değinmedikleri olay ve maddi unsurları araştırabilecekleri açıktır (Danıştay 9. Dairesi, 30/6/1998 tarih ve E.1997/3122, K.1998/2797).

istek üzerine vergi borcuna mahsup edilir.” hükmünü âmiridir.³² Bu hüküm münhasıran vergi mahkemelerince verilen kararlar üzerinden alınan nisbî ve maktû karar ve ilâm harçlarına ilişkin olup, vergi yargısı harçları dışında kalan diğer yargı harçlarının, lehine karar verilen kişilere geri ödenmesi hususunda Harçlar Kanunu’nda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.³³

Harçlar Kanunu’nun 56’ncı maddesi kapsamında harcın geri verilebilmesi için, ilk derece vergi mahkemesi tarafından verilmiş nihai bir kararın mevcut olması şarttır. Söz konusu karara istinaden nisbî ya da maktû bir harç ödenmiş olmalı, karara karşı, niteliğine göre itiraz, istinaf veya temyiz yoluna başvurulmuş ve bunun üzerine bölge idare mahkemesi veya Danıştay’ca mükellef lehine karar verilmiş olmalıdır. Böylelikle, artık hukuki geçerliliği kalmayan, bozulan karar nedeniyle daha evvel ödenmiş olan karar ve ilam harcı davacıya iade edilmekte ya da vergi borcuna mahsup edilmektedir. Harçlar Kanunu’nun 56’ncı maddesinde yer alan harcın geri verilmesi düzenlemesinin İdari Yargılama Usulü Kanunu’na ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na uygunluğu hususunda bazı tereddütler olmakla birlikte, vergi mahkemesi kararlarına ilişkin harçların mahsubunda ya da geri verilmesinde, Harçlar Kanunu’nun 8’inci maddesi hükmü yerine bu hüküm geçerlidir.³⁴ Bir başka ifade ile Harçlar Kanunu’nun 8’inci maddesi hükmü vergi mahkemesi kararları için tatbik edilemez. Nitekim, anılan maddenin “yargı harçları”nı düzenleyen birinci kısımda yer alması, aynı Kanun’un “vergi yargısı harçları”nı düzenleyen 52 ila 56’ncı maddelerini içeren üçüncü kısımda yer almaması da bu görüşü desteklemektedir.

32 Harçlar Kanunu’na ekli vergi yargısı harçlarına ilişkin (3) sayılı tarifede, nisbî harçları düzenleyen bölümün sonunda “*Bu miktardan evvelce ödenen nispi harç mahsup edilir*” şeklindeki parantez içi hükümde mahsup konusunda bir başka düzenleme daha mevcuttur. (3) sayılı tarifenin nisbî harçlarla ilgili bölümünün altında yer alan parantez içi hükme göre, hesaplanacak nisbî harçtan, evvelce ödenen nisbî harcın mahsubu gerekmektedir. “*Bu miktardan evvelce ödenen nispi harç mahsup edilir.*” şeklindeki hüküm nisbî harçlarla ilgili bölümün en altında ayrı bir fıkra gibi yer aldığından üstteki (a) ve (b) fıkralarının her ikisiyle de ilgili olduğu düşünülebilir. Bu takdirde, ilk derece mahkemesinde peşin alınan nisbî harç söz konusu olmadığından, hüküm bu mahkemelerin kararları için anlam ifade etmeyebilir. Yalnızca (b) fıkrasını, yani, Danıştay kararlarını ilgilendirdiği kabul edilirse; bu durumda da, bölge idare mahkemelerince verilecek kararlardan alınacak nisbî harçtan itiraz konusu karardan alınan nisbî harcın mahsubu mümkün olmayacaktır.” (CANDAN, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s. 318). Mahsup konusundaki parantez içi hükmün kapsamına ilişkin doktrindeki bu belirsizliğe rağmen, uygulamada bölge idare ve vergi mahkemeleri kararlarını kapsamadığı kabul edilmektedir. Bir başka deyişle, vergi mahkemeleri, bozma sonucunda, bozma kararına uyarak hüküm tesis ederken söz konusu parantez içi hükmü uygulayarak daha önce alınan “nisbî” harçların mahsubu yoluna gitmemektedir. Bölge idare mahkemeleri tarafından da itiraz üzerine verilen kararlarda benzer şekilde, mükellefler tarafından daha önceden vergi dairesine ödenmiş olan “nisbî” harçlar dikkate alınmamakta, parantez içi hüküm uygulanmamaktadır. Ayrıca, bahse konu parantez içi hükmün sadece “nisbî” harçları” kapsadığını, evvelce ödenmiş olan “maktû” harçların mahsubunu düzenlemediğini belirtmekte yarar görüyoruz.

33 Harçlar Kanunu’nun “Peşin alınan karar ve ilâm harçlarının geri verilmesi” başlığını taşıyan 31’inci maddesi; “*Peşin alınan Karar ve İlâm Harcı için hitamında ödenmesi gerekenden fazla olduğu anlaşılırsa fazlalık istek üzerine geri verilir.*” hükmünü âmirdir. Bu hüküm, madde metninden de anlaşılacağı üzere “ödenmesi gerekenden fazla ödenmiş” olan peşin harçların iadesine ilişkin olup, bozulan hükümden alınmış olan karar ve ilam harcının geri ödenmesi hususunu kapsamaz.

34 ÖZTÜRK, İlhami “Harçlar Kanunu’nun 56’ncı Maddesinin ve Bu Maddeye Dayanılarak Uygulamada Geliştirilen Sistemin Hukuka Uygunluğu”, **Maliye Dergisi**, Yıl:2015, Sayı:168, (s. 201-226), s.210-211.

Öte yandan, Harçlar Kanunu'nun 56'ncı maddesi kapsamında geri verme işlemi için davacının (mükellefin) bir talepte bulunması gerekir. Nitekim Harçlar Kanunu gerekçesinde; 56'ncı madde ile harcın geri verilmesinin mükellefin isteğine bağlandığı, istek bahis konusu olmadığı müddetçe harcın re'sen geri verilmeyeceği belirtilmiştir. Oysa ki, yukarıda da ifade edildiği üzere Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi ile bozulan hükme istinaden daha evvel ödenmiş olan harcın mahsup edilmesi bir talebe bağlı olmaksızın re'sen mahkeme tarafından yapılmaktadır.

4.4. İstinaf Yoluna Tabi Kararlara İlişkin Ödenmiş Olan Harçların Mahsubu

Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinde yer alan; "*hükmün bozulmasını*" ve "*bozulan hükümden*" ibareleri dolayısıyla, mahkemelerin istinaf yoluna başvurulabilen kararlarının, bu madde hükmü kapsamında olup olmadıkları tartışmaya açıktır. İdare mahkemesi kararlarına karşı uygulamada "itiraz"³⁵ ve "temyiz"³⁶ olmak üzere başvurulabilecek iki yol vardır. 18/6/2014 tarih ve 6543 sayılı Kanun'un 27'nci maddesi ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'na eklenen geçici 8'inci maddenin 1'inci fıkrası uyarınca, ivedi yargılama usûlü hariç olmak üzere idarî yargıda kanun yollarına ilişkin getirilen hükümler, yeni yapıya göre oluşturulan bölge idare mahkemeleri tüm yurttaki görevlere başladıkları tarihten sonra verilen kararlar hakkında uygulanmaya başlayacak ve idare mahkemelerinin kararlarına karşı bölge idare mahkemelerine "istinaf"³⁷ yoluna ve Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 46'ncı maddesinde sayılan davalar hakkında verdikleri kararlara karşı Danıştay'a "temyiz" yoluna başvurma³⁸ söz konusu olabilecektir. İtiraz yolu, 6543 sayılı Kanun sonrasında getirilen yeni düzenlemede kararlara karşı başvuru yolları arasında sayılmadığından, yeni getirilen düzenlemenin yürürlüğe girmesinden sonra geçerliliğini yitirecektir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45'inci maddesinin "itiraz" başlığı altında düzenlenen şekilde, bölge idare

35 İtiraz idare mahkemelerinin, kanunda belirtilen uyuşmazlıklarla ilgili olarak verdikleri nihai kararlar ile tek hâkimle verdikleri (2576 sayılı Kanun, m.7, ek m.1) nihai kararlara karşı özel bir kanun yolu olarak düzenlenmiştir. Bölge idare mahkemeleri, yapılan itirazı haklı bulursa işin esası hakkında karar verir. Bölge idare mahkemesinin kararları kesin olup bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurulamaz.

36 İdare mahkemelerinin tek hakimli kararları dışındaki davanın esası hakkında kurul halinde verilen nihai kararlarına karşı Danıştay'a "temyiz" yolu ile başvurma olanağı vardır. Danıştay temyiz incelemesi sonucunda "bozma", onama ya da kararın kısmen onanması kısmen bozulması yönünde karar verir. Bozma kararı üzerine dosya kararı veren mahkemeye gönderilir (İdari Yargılama Usulü Kanunu, m.49-50).

37 İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir. Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının "kaldırılmasına" karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir (İdari Yargılama Usulü Kanunu, md.45).

38 İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, 20/A-1/f, 20/B-1/h, 49, 50 ve 52'inci maddelerinde temyiz incelemesi sonucunda kararın "bozulması" ibaresi yer almaktadır.

mahkemesinin itirazı haklı bulması halinde “bozma” kararı verebileceği³⁹ belirtilmiştir. Ancak, anılan maddenin 18/6/2014 tarih ve 6545 sayılı Kanun’un 19’uncu maddesi ile değiştirilerek, “istinaf” başlığı altında yeniden düzenlenen şekilde yer alan; “*Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir*” hükmünden de anlaşılacağı üzere istinaf başvurusu sonucunda “bozma” değil “*kararın kaldırılması*” söz konusu olabileceğinden istinaf yoluna tabi kararlar için Harçlar Kanunu’nun 8’inci maddesinin uygulama kabiliyeti tartışmalı hale gelecektir. Benzer şekilde, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 341 vd. maddelerinde düzenlenen “istinaf” yolunun aynı Kanun’un geçici 3’üncü maddesi uyarınca bölge adliye mahkemelerinin göreve başlaması ile yürürlüğe girmesinden sonra istinaf yoluna başvurulmuş hukuk davalarında da aynı tereddüt yaşanacaktır. Nitekim Hukuk Muhakemeleri Kanunu uyarınca da istinaf incelemesi sonucunda “bozma” değil “kaldırma kararı” verilmesi söz konusudur.⁴⁰

Bu itibarla, Harçlar Kanunu’nun 8’inci maddesi kapsamındaki “mahsup” işleminin, madde hükmünde yer alan “hükmün bozulmasını” ve “bozulan hükümden” ibareleri nedeniyle sadece bozma kararı verilebilen mahkeme kararları için geçerli olacağı, istinaf yoluna başvurulabilen ve “*kararın kaldırılmasına*” konu olan davalar için geçerli olamayacağı ileri sürülebilecektir. Bu sonucu, kanun koyucunun bilinçli bir tercihi olarak değerlendirmek kanaatimizce güçtür. Harçlar Kanunu’nun 8’inci maddesinin 02/07/1964 tarihinde bir başka ifade ile İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile bu kanunlarda düzenlenen istinaf başvuru yolunun kabul edildikleri tarihten çok önce yürürlüğe girdiği, dolayısıyla bu tarihte yürürlükte olmayan istinaf başvuru yolunu dikkate almaksızın bir düzenleme yapılmasını, kanun koyucunun istinaf başvurusuna konu kararları harç mahsup mekanizmasının dışında tutmaya yönelik bilinçli bir tercihi olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu itibarla uygulamada, tereddüt ve ihtilaflara yer verilmemesi açısından, madde metninin istinaf yoluna başvurulabilecek kararları da kapsayacak şekilde düzenlenmesinde fayda bulunmaktadır. Aksi takdirde, Kanun’un mevcut lafzı, bozmaya konu edilemeyen istinaf incelemesine tabi kararları Harçlar Kanunu’nun 8’inci maddesi hükmünden yararlandırmamaya müsaittir. Bu durumda, örneğin bölge idare mahkemesinin istinaf başvurusunu haklı görerek kararın kaldırılmasına hükmetmesini müteakip uyuşmazlığın çözümüne yönelik vereceği yeni hükümden Harçlar Kanunu’nun 8’inci maddesindeki mahsup müessesesi uygulanmayacaktır. Kaldırılan idare mahkemesi kararından kaynaklanan ve önceden ödenmiş olan harçların mahsubu yapılamayacak, bu harçlar için geriye sadece davacı tarafından vergi

39 Ankara Bölge İdare Mahkemesi’nin 27/12/2013 tarih ve E.2013/29378, K.2013/27100 sayılı ile 20/12/2013 tarih ve E.2013/31638, K.2013/25793 sayılı kararları ile itiraz isteminin kabulüyle ilk derece mahkemesi kararlarının “bozulmasına” hükmedilmiştir. Ankara Bölge İdare Mahkemesi 11/12/2013 tarih ve E.2013/27089, K.2013/24434 sayılı kararı ile de; ilk derece mahkemesinin kararının hukuka uygun olup “bozulmasını” gerektiren bir neden bulunmadığına, itiraz isteminin reddi ile anılan kararın onanmasına hükmetmiştir. Bu kararlardan da görüleceği üzere, bölge idare mahkemeleri itiraz üzerine yaptıkları incelemede itirazı haklı bulmaları halinde “bozma” kararı verebilmektedir.

40 Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 68 ve 353/1-a maddeleri; AKKAYA, Tolga, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 322-323.

dairesinden iadesinin istenmesi seçeneği kalacaktır. Davacının talebi üzerine vergi dairesi tarafından harcın iade edilmesi, yargı hükmünün gereğinin yerine getirilmesi işlemi değil, genel hükümlere tabi idari işlem mahiyetindedir.

5. Mahkeme Kararı ile Harç Mahsup İşleminin Yapılmamasının Hukuki Sonuçları

Bozulan karara istinaden evvelce ödenmiş olan yargı harçları, bozmayı müteakip verilen bazı mahkeme kararlarında dikkate alınmamakta ve mahsup edilmemektedir. Bu yöntem, Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmüne aykırı olmakla birlikte mahkemeler açısından daha basit ve pratiktir. Bu yönleme gerekçe olarak, mahkemelerin iş yükü, dava dosyasında mahkeme veznesine ödenen harç dışında bilgi ve belgenin mevcut olmaması, harç mükellefinin ödemesi gereken harcı vergi dairesine ödeyip ödemediğinin ya da vergi dairesince bu harcın tahsil edilip edilmediğinin mahkemece bilinmediği gibi hususlar gösterilebilir. Harcın ödenip ödenmediğinin araştırılmasının mahkemelerin iş yükünü artıracığı açıktır. Üstelik bu iş yükü artışı, uyumsuzluğun asıl konusunu çözüme kavuşturmanın dışında, bir mali yüküm olan yargı harcının mahsubu amacına yönelik yargılama dışı bir faaliyetten kaynaklanmaktadır. Buna ilave olarak mahkemece bozulan karara ait harcın ödendiği hususu dikkate alınmayarak mahsup işleminin yapılmamış olması durumunda, harç mükellefinin bozulan karara istinaden ödediği harcın iadesini vergi dairesinden talep etmesine olanak vardır.

Bozulan karara ait harcın, bozmayı müteakip verilen kararda hesaplanan harçtan mahsup edilmesi kanun hükmü gereği olup⁴¹ bu hususta mahkemelere bir takdir hakkı tanınmamıştır. Buna rağmen, yargı kararlarının tetkiki neticesinde, yukarıda belirtilen gerekçelerin etkisiyle, yaygın olarak harç mahsup işleminin hükme bağlanmadığı müşahede edilmiştir. Harçlar Kanunu'nun 56'ncı maddesindeki özel hüküm nedeniyle sadece "*vergi mahkemesi*" kararlarından kaynaklanan vergi yargısı harçları, Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinde düzenlenen mahsup müessesesine tabi değildir. Oysa ki yargı kararı ile vergi mahkemeleri dışında kalan diğer mahkeme kararları için de mahsup sisteminin uygulanmaması söz konusudur. Burada, yargının yasamaya müdahalesi bir başka ifadeyle, yasama yetkisi ile düzenlenmesi gereken bir alanda yargı içtihadı ile düzenleme yapılması durumu ile karşılaşılmaktadır. Bozulan karara ilişkin olarak ödenmiş olan harcın, bozmayı müteakip verilecek kararda hesaplanan harçtan mahsup edileceği hususunda açık bir düzenleme mevcut olduğundan, aksi istikametteki yargı içtihatlarının boşluk doldurma amacına yönelik olduğunu söylemek de mümkün değildir.

Bozulan karar uyarınca ödenen harcın, mahkeme kararı ile mahsup edilmemesi yönündeki yargı içtihatlarının; yargılama giderlerinin kararda yer alması gerektiği kuralına tam olarak uygun olduğunu söylemek güçtür. Yargı harçlarının, mahkeme kararı ile

41 Yargıtay 10. Hukuk Dairesi 03/03/2015 tarih ve E.2014/27904, K.2015/3576 sayılı kararında; Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesindeki, "Bir hükmün bozulmasını müteakip verilecek hükümlerden yeni bir hüküm gibi karar ve ilam harcı alınır ve bozulan hükümden evvel alınmış olan karar ve ilam harcı müteakip hükme ait harçtan mahsup olunur." düzenlemesi mevcut olup mahkemece mahsup yapılmaksızın fazla karar ve ilam harcına hükmedilmesinin usul ve yasaya aykırı olduğu belirtilmiştir.

mahsup edilmemesi, bu harçların iadesinde yargı kararlarına tanınan hukuki statüden yararlanılmasını da engellemektedir. Harç iadesi işleminin müstakil idari bir işlem olarak tesis edilmesi, bu işlemin yargı denetimine tabi olması nedeniyle, yargılama gideri niteliğindeki harcın ayrı bir davaya konu edilme ihtimalini doğurmaktadır. Ayrıca aynı dava nedeniyle önceden ödenen harçların mahsup edilmemesi, bozma kararı üzerine yargı harcının mükellefi tarafından fazla harç ödenmesine sebebiyet vermektedir.

5.1. Yargılama Giderinin Bir Parçası Olan Yargı Harçlarının Mahkeme Kararında Hükme Bağlanmaması

Bir davanın açılmasından sonuçlanmasına kadar ödenen paraların tümüne yargılama giderleri denir.⁴² Yargılama giderlerinin neler olduğu Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323'üncü maddesinde sayılmıştır.⁴³ Bu hüküm uyarınca yargı harçları yargılama gideri niteliğindedir. Benzer şekilde, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 324'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında da harçlar yargılama gideri tanımına dahil edilmiştir.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "*Yargılama giderlerine hükmedilmesi*" başlıklı 332'nci maddesinde; yargılama giderlerine, mahkemece re'sen hükmedileceği, yargılama gideri, tutarı, hangi tarafa ve hangi oranda yükletildiği ve dökümünün hüküm altında gösterileceği; hükümden sonraki yargılama giderlerini hangi tarafın ödeyeceği, miktarı ve dökümü ile bu giderlerin hangi tarafa yükletileceğinin mahkemece ilamın altına yazılacağı kurala bağlanmıştır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "*Kararlarda Bulunacak Hususlar*" başlıklı 24'üncü maddesinin (f) bendi uyarınca da yargılama giderleri ve hangi tarafa yükletildiğinin kararda belirtilmesi gerekmektedir. Benzer şekilde, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 324'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında da hüküm ve kararda yargılama giderlerinin kimlere yükletileceğinin gösterileceği vurgulanmıştır.

Bu itibarla, yargılama giderlerinin bir unsuru niteliğindeki yargı harçlarının, şüphe ve tereddüdü mucip olmayacak surette gayet açık bir şekilde hükümde gösterilmesi gerekir.⁴⁴ Bozulan karar uyarınca ödenmiş olan harç, hükmün kesinleşmesine kadar, niteli-

42 PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet, **Medeni Usul Hukuku**, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 983; YILMAZ, Ejder, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 1411; ALANGOYA, Yavuz / YILDIRIM, M. Kamil / DEREN-YILDIRIM, Nevhis, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 8. Baskı, Beta, İstanbul, 2011, s. 415; YILMAZ, Zekeriya, **Hukuk Davalarında Yargılama Harç ve Giderleri ile Vekalet Ücreti**, 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2010, s. 17-19; ALDEMİR, Hüsnü, **Hukuk Davalarında Yargılama Giderleri**, 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2009, s. 22; İNAN, Ahmet, **Notlu ve İzahlı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve İlgili İçtihatlar**, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara, 1969, s. 172.

43 Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323'üncü maddesinde sayılan yargılama giderleri şunlardır: Celse, karar ve ilam harçları; dava nedeniyle yapılan tebliğ ve posta giderleri; dosya ve sair evrak giderleri; geçici hukuki koruma tedbirleri ve protesto, ihbar, ihtarname ve vekaletname düzenlenmesine ilişkin giderler; keşif giderleri; tanık ile bilirkişiye ödenen ücret ve giderler; resmi dairelerden alınan belgeler için ödenen harç, vergi, ücret ve sair giderler; vekil ile takip edilmeyen davalarda tarafların hazır buldukları günlere ait gündelik, seyahat ve konaklama giderlerine karşılık hakimın takdir edeceği miktar; vekili bulunduğu halde mahkemece bizzat dinlenmek, isticvap olunmak veya yemin etmek üzere çağrılan taraf için takdir edilecek gündelik, yol ve konaklama giderleri; vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekalet ücreti yargılama sırasında yapılan diğer giderler.

44 MUŞUL, Timuçin, **Medeni Usul Hukuku**, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 500; TUTUMLU, Mehmet Akif, **Hukuk Yargılamasında Hüküm ve Gerekeçli Karar**, Seçkin, Ankara, 2007, s. 291-293; ALDEMİR, 2009,

ği itibarıyla yargılama gideridir. Harcın dayanağı hüküm bozulmuş olmakla birlikte fiilen ödenmiş olan yargı harcının yargılama gideri olma vasfı değişmemektedir. Bu nedenle yargılama giderlerinin hükümde yer alması kuralı gereğince mahsup işlemi dolayısıyla da olsa ödenen bu harcın bozmayı müteakip verilecek kararın hüküm fıkrasında belirtilmesi uygun olacaktır.

5.2. Hakkaniyete Aykırı Olarak Fazla Harç Ödenmesi

Bozma kararını müteakip verilen kararda, bozulan karara istinaden ödenmiş olan harçların mahsup edilmemesi davacıların fazla karar ve ilam harcı ödemelerine yol açmaktadır. Mahsup yapılmaması suretiyle, ödemek zorunda bırakıldığı fazla karar ve ilam harcının daha sonra yargılama gideri olarak davacıya ödenecek olması davacıların mağduriyetini tam olarak gidermemektedir. Davacı tarafından karar ve ilam harcının ödendiği tarih ile fazla ödemiş olduğu tutarın vergi dairesi tarafından iade edildiği tarih arasında bir zaman farkı söz konusudur. Vergi dairesi tarafından harç iadesi yapılırken bu tutarlara enflasyon etkisi nedeniyle uğramış oldukları değer kaybını telafi edici yönde bir faiz uygulanmamaktadır.

Mevzuat ile paranın değer kaybını telafi etmek amacıyla değişik oranlarda faiz hesaplanması⁴⁵ öngörülmüş iken bozma kararı uyarınca evvelce ödenmiş olan ancak bozmayı müteakiben verilen hükümde hesaplanan harçtan mahsup edilmediği için vergi dairesinden iadesi istenen yargı harcının, davacı tarafından fiilen ödendiği tarih ile kendisine iade edildiği tarih arasındaki zaman farkı dikkate alınmaksızın aynı tutarlarda iade edilmesi, enflasyondan kaynaklanan paranın satınalma gücündeki reel değer kaybı nedeniyle, harç mükellefinin aleyhine sonuç doğurmaktadır.

Diğer taraftan, bozma kararını takiben verilen mahkeme kararında, aynı dava nedeniyle daha önce ödenmiş olan harç tutarı mahsup edilmeyerek, karar ve ilam harcının davacıya tamamlattırılmasına hükmedilmesi; davacıyı daha yüksek bir meblağı temin

s.135; TOPUZ, İbrahim / ÖZKAYA, Kadir, **Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002, s. 545-546; PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES, 2014, s. 993.

45 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'da; kanuni faiz, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda; taraflarca serbestçe belirlenen akdi faiz ve temerrüt faizi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda; ticari işlerde taraflarca serbestçe belirlenen akdi faiz ve temerrüt faizi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda; gecikme faizi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da; gecikme zammı ve tecil faizi gibi. Bozulan karara ait karar ve ilam harcının davacı tarafından fiilen ödendiği tarih ile vergi dairesi tarafından iade edildiği tarih arasında bir yıl zaman farkı olduğunu varsayarsak; yürürlükteki yıllık % 9 kanuni faiz oranı (1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 19/12/2005 tarih ve 2005/9831 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kararlaştırılmıştır.) dikkate alındığında %9, aylık 1,4 olan gecikme faizi ya da gecikme zammı oranı (19/10/2010 tarihli ve 27734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12/10/2010 tarih ve 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki Kararın 1'inci maddesiyle her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere belirlenmiştir.) dikkate alındığında %16,8 oranında değer kaybindan söz etmek mümkündür. Harçlar Kanunu'nun Mükerrer 138'inci maddesi gereğince; her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu harçlara (Maktu ve nispi harçların asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil), o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında (10/11/2015 tarihli ve 29528 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Maliye Bakanlığı'nın 457 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2015 yılı için yeniden değerlendirme oranı %5,58 olarak tespit edilmiştir.) artış uygulanmaktadır. Bir başka ifade ile yargı harçları her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmakta iken, yargı harçlarının iadesinde fiilen ödenen tutar esas alınmaktadır.

etmek ve ödemek zorunda bırakılmaktadır. Bozulan karar nedeniyle evvelce ödenmiş yargı harcının vergi dairesi tarafından daha sonra davacıya iade edilmesi, mahsup işleminin yapılmamış olmasından kaynaklanan ve davacıyı fazla ödeme yapmaya zorlayan yargı uygulamasının hakkaniyete ve hukuka aykırılığını bertaraf etmeye yetmemektedir.

5.3. Harcın İadesine İlişkin Ayrı Bir Dava Açılması

Mahkemeler yargılama giderlerine hükmederken tarafların bu konuda bir talepte bulunması şartını aramaz. Talep olmasa bile, yargılama giderlerine re'sen hükmederler. Yargılama giderlerinin re'sen hükme bağlanmasının doğal bir sonucu olarak; lehine yargılama gideri hükmedilmesi gereken taraf, hükmedilmeyen yargılama giderleri için ayrı bir dava açamaz. Başka bir ifade ile mahkeme, (talep edilmiş olsun veya olmasın) hükümde yargılama giderlerine karar vermeyi unutmuş ve hüküm bu şekilde kesinleşmiş ise davayı kazanan taraf yargılama giderleri için ayrı bir dava açamaz.⁴⁶ Bu noktada ayrı dava açılmamasını Anayasa'nın 141'inci ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 30'uncu maddelerinde hükme bağlanan usul ekonomisiyle de irtibatlandırmak mümkündür.⁴⁷

Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması gerekir. Dava açılması sadece tarafları değil, toplumun yararını da etkileyici bir hak arama işlemi olduğundan; çabukluk, basitlik ve az masraf kavramlarıyla karşılanan usul ekonomisi ilkesi dava açıldığı andan itibaren işlerlik kazanır.⁴⁸

Diğer taraftan, yargı harcının dava gideri olarak hükme bağlanmaksızın "idari bir işlem"⁴⁹ ile geri verilmesi durumunda, bu geri verme işlemine karşı yargı yolunun kapatılması Anayasa'nın 125'inci maddesine aykırılık teşkil edecektir. Zira, söz konusu harcın geri verilmemesi, eksik verilmesi ya da geç verilmesi durumunda bu idari işlemin yargı organlarıncaya denetlenmesi gerektiği açıktır. Nitekim Danıştay, kanuna aykırı tahsil edilen yargı harçlarının da idari yargıda dava konusu edilebileceği görüşündedir.⁵⁰

46 BİLGE, Necip / ÖNEN, Ergun, **Medeni Yargılama Hukuku**, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978, s. 335; KURU, Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 6. Baskı, Cilt:V, Demir Demir Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 5341-5342; YILMAZ, **2010**, s. 39; UMAR, Bilge, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 968-969; PEKCANİTEZ / ATALAY / ÖZEKES, **2014**, s. 993; YILMAZ, **2013**, s. 1460; ALANGOYA / YILDIRIM / DEREN-YILDIRIM, **2011**, s. 418. Yargılama sırasında yapılan masraflar dava kapsamında çözümlenmesi gereken hususlar olup ayrı bir dava ile istenemez (Yargıtay 4. HD. 08/12/2005, 2004/16394-2005/13261). Yargılama giderine, asıl davada hükmedilebilir. Asıl davanın kesinleşmesinden sonra o davaya ilişkin yargılama giderleri ayrı bir dava konusu yapılamaz (Yargıtay 4. HD. 05/05/2003, 861-5860). Kanun koyucu, muhakeme masraflarını ait olduğu davanın konusunu teşkil eden hak ve alacak ile pek sıkı suretle mütalaa etmiş ve bu taleplerin asıl dava ile birlikte ve asıl davaya el koyan kaza mercii tarafından hüküm altına alınmasını ilzam ve derpiş eylemiştir (Yargıtay İBK 15/05/1957-14/8). Karşı tarafa yükletilmesi gereken yargılama giderleri ait olduğu davanın ayrıntısı olduğundan o davada istenmesi, ayrı dava konusu yapılamayacağı 29/05/1957 gün ve 4-16 sayılı İçtihadî Birleştirme Kararı gereği olduğu halde aksi yönde hüküm tesisi kanuna aykırıdır (Yargıtay 3. HD. 10/04/1989- 9144/3680).

47 MUŞUL, **2012**, s.281; UMAR, **2014**, s.137-138.

48 TUTUMLU, Mehmet Akif, **Medeni Usul Hukuku Sorunları**, 3. Baskı, Cilt:1, Seçkin, Ankara, 2010, s. 132.

49 Devletin temel organlarından birisi olan yürütme organından çıkan bütün işlemler kural olarak idari işlemdir (GÖZLER, **2009**, s. 645.).

50 Adana 1. Vergi Mahkemesi 31/10/2007 tarih ve E.2007/778, K.2007/1258 sayılı kararı ile; "2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 17/07/2003 tarih ve 4949 sayılı Kanunla değişik 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında

Bu sebeple, bozulan karara ait harçların, bozmayı müteakiben verilen kararda mahsup edilmemesi sonucunda, vergi dairesinden iadesini talep etme mecburiyeti doğacaktır. Bu iade işlemi yargı kararına dayalı olmayıp, harç mükellefinin başvurusu üzerine tesis edilecek müstakil bir idari işlem niteliğindedir. Harcın iade edilmemesi, eksik iade edilmesi ya da zamanında iade edilmemesi gibi durumların varlığı halinde meselenin dava konusu edilerek idari yargıya taşınabileceği hususu ihtimal dahilindedir.

Yeni bir davanın açılmasına sebebiyet verilmesi, yargılama giderlerinin ayrı bir dava konusu edilemeyeceği kuralına ve usul ekonomisine aykırılık teşkil edecektir. Açılacak bu dava nedeniyle de yargı harcı dahil olmak üzere yargılama gideri yapılacağı bunun da yargılamanın toplam maliyetini artıracacağı, adaleti daha pahalı hale getireceği ve adaleti geciktireceği unutulmamalıdır.⁵¹

5.4. Mahkeme Kararı ile Mahsubu Yapılmayan Yargı Harcının Yargılama Gideri Kapsamında Mahkeme Kararlarına Sağlanan Hukuki Korumadan Yararlanamaması

Anayasa'nın 138'inci maddesinin son fıkrasında; yasama ve yürütme organları ile idarenin mahkeme kararlarına uymak zorunda olduğu, bu organlar ve idarenin mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyeceği ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm "mahkeme kararları" için geçerlidir.⁵² Bozulan

icra ve iflas dairelerinin muamelelerine karşı yapılan şikayetlerle itirazların incelenmesinin icra mahkemesi hakimi yahut Kanun gereğince bu görev kendisine verilmiş olan hakim tarafından yapılacağı, aynı Kanunun 16'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında, kanunun hallini mahkemeye bıraktığı hususlar müstesna olmak üzere icra ve iflas dairelerinin yaptığı muameleler hakkında Kanuna muhalif olmasından veya hadiseye uygun bulunmamasından dolayı icra mahkemesine şikayet olunabileceğinin hükme bağlandığı, dosyanın incelenmesinden; davacı banka tarafından kullanılan kredilerin vadesinde ödenmemesi nedeniyle kredinin teminatını oluşturan taşınmazın başlatılan icra takibi sonucu satılması sırasında tahsil edilen bedel üzerinden icra müdürlüğü aracılığıyla ödenen tahsil harcının kaldırılması ve iadesi istemiyle davanın açıldığından anlaşıldığı olayda davacı bankadan tahsil harcının alınmasına ilişkin işlem, icra müdürlüğü tarafından tesis edildiğinden, söz konusu harcın hukuka uygun olmadığı iddiasıyla iadesinin, yukarıda açıklanan Kanun hükümleri gereğince icra mahkemesine yapılacak şikayet başvurusu ile talep edilebileceği, icra mahkemesinden olumsuz karar çıkması durumunda ise bu karara karşı icra ve iflas Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince istinaf ve temyiz yollarına başvurulabileceğinin açık olduğu, bu sebeple adli yargı düzeni içerisinde çözümlenmesi gereken ve adli yargılamanın bir parçasını oluşturan uyumsuzluğun çözümünün vergi mahkemesinin görevine girmediği, aksi takdirde yargılamanın bir unsuru olan "başvurma harcı" ve "karar harcı" gibi yargılama sırasında alınan harçlara ilişkin olarak adli mahkemelerde verilen kararların da usule ve yasaya uygun olup olmadığının denetiminin ilgili itiraz/temyiz mercii yerine, vergi mahkemesince yapılacağı gibi bir durumun ortaya çıkacağı" gerekçesi ile görev yönünden reddetmiştir. Bu kararın temyizi neticesinde, Danıştay 9. Dairesi 15/10/2008 tarih ve E.2008/278, K.2008/4607 sayılı kararında; Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında mali yükümlülük teşkil eden harçların tahsiline ilişkin davalarla birlikte gereksiz olarak ödendiği ya da kanuna ve usule aykırı olarak tahsil edildiği iddiasıyla idareye karşı açılacak davaların görülüp çözümlenmelerinin de niteliği gereği idari yargı yerlerine ait olduğu, ödenen harcın iadesi istemli olarak açılan davanın da 2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi uyarınca idari yargı sistemi içerisinde vergi mahkemesince görülüp çözümlenmesinin icap ettiği, Vergi Mahkemesince işin esasının incelenmesi gerektiği halde icra dairelerince tesis edilen işlemlere karşı yapılan itiraz ve şikayetlerin incelenmesinin icra mahkemesi hakimi tarafından yapılacağından bahisle davanın görev yönünden reddinde isabet bulunmadığına karar vermiştir.

51 YILMAZ, 2013, s. 334-354; PEKCANITEZ / ATALAY / ÖZEKES, 2013, s. 397-399.

52 İdarenin mahkeme kararlarına uymak zorunda olduğu ve bu kararları yerine getirmede gecikmemeleri

karara ait olan ve daha önce ödenmiş olan harcın bozmayı takiben verilen mahkeme kararında hesaplanan harçtan mahsup edilmemesi neticesinde vergi dairesinden harcın iadesine ilişkin talep ile başlayacak süreç bir idari işlem niteliği taşıdığından yargı kararlarına tanınan hukuki korumadan yararlanamaz.

İdare, vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz gün geçemez (İdari Yargılama Usulü Kanunu, md.28/1). Karar gereklerini yerine getirmek zorunda olan idare, yargı kararlarının uygulanmasını herhangi bir koşula bağlayamaz.⁵³

Konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile her türlü davalarda hükmedilen vekâlet ücreti ve yargılama giderleri, davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına, bu bildirim tarihinden itibaren, birinci fıkrada belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yatırılır. Birinci fıkrada belirtilen süreler içinde ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur (İdari Yargılama Usulü Kanunu, 28/2). Bu hüküm uyarınca yargılama giderlerinin bir unsuru olarak davacıya ödenmesi gereken nispi ve maktu karar ve ilam harcının, yargılama gideri olarak hükme bağlanmış olması şartıyla otuz gün içinde ödenmesi gerekir. Ayrıca bu süre içinde ödenmemesi halinde de genel hükümler dairesinde "ilamlı icra" yoluna başvurulabilir. Ancak, mahkeme kararı ile mahsup edilmeyen yargı harcının iadesi idari bir işlem ile yapıldığında, hükme bağlı olmayan harcın iadesinde otuz günlük ödeme süresinden ve ilamlı takibe başvurma hakkından, ilamlı icranın etkinliğinden ve ilama tanınan diğer hukuki korumalardan yararlanma imkânı yoktur. Bozulan karar, artık ilam niteliğinde hüküm ve sonuç doğurma kabiliyeti taşımaz.

İdare mahkemesi kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunmayan hallerde idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilir. (İdari Yargılama Usulü Kanunu, md.28/3). Yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi durumunda idareler maddi⁵⁴ ve manevi⁵⁵ tazminat ödemeye mahkûm edilebilecektir.⁵⁶ Ayrıca, mahkeme kararlarını yerine getirmede ihmali bulunan veya

gerektiğinin Anayasa'nın 138'inci maddesinde de ifade edildiği, idarenin aleyhine verilen iptal ve tazminat hükümlerinin kendiliğinden yerine getirmek zorunda olduğu, idarenin mahkeme kararlarını yerine getirmekten kaçınmasının ne "idari işlem" ne de "idari eylem" olarak nitelendirilemeyeceği, bu sebeple açılacak tazminat davalarında idari işlem ve eylemlere ilişkin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan süreye ilişkin hükümlerin uygulanmasının mümkün olmadığı, idarenin mahkeme kararlarını yerine getirmekten kaçınması veya icrada gecikmesi yolundaki davranışının süregelen bir tutumu ifade ettiği ve mahkeme kararının zamanın geçmesi ile önemini ve etkisini kaybetmeyeceği, bu halin doğurduğu zararların talep ve dava edilmesini bir süreyle sınırlandırmanın mümkün olmadığı açıktır (Danıştay 4. Dairesi, 13/04/1995 tarih ve E.1994/3382, K.1995/1690).

53 ALTAY, Evren, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 7.

54 Danıştay 6. Dairesi'nin 23/03/1983 tarih E.1978/3793, K.1983/1254 sayılı ile 07/03/1983, E.1979/521, K.1983/953 sayılı kararları.

55 Danıştay 5. Dairesi'nin 11/10/2002, E.1999/2053, K.2002/3798 sayılı, Danıştay 6. Dairesi'nin 21/05/1985 E.1985/143, K.1985/880 sayılı ve Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 16/06/2005 tarih ve E.2003/591, K.2005/2154 sayılı kararları.

56 GÜÇLÜ, Yaşar, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması**, Seçkin, Ankara, 2010, s. 191-208.

bunları keyfi olarak veya kasten yerine getirmeyen kamu görevlileri hakkında ceza yaptırımını da söz konusu olabilecektir.⁵⁷

Bozmayı müteakip verilen hüküm ile mahsup edilmeyen ve bu kararda dikkate alınmayan, bozulan hükme istinaden ödenmiş olan yargı harçlarının iadesi hususu mahkeme kararı ile hükme bağlanmadığından, karar gereğinin yerine getirilmediğinden bahisle maddi ve manevi tazminat davası ile ceza davası açılmaz.

Bozulan hükme istinaden önceden ödenmiş olan harcın mahsup edilmemesi yönündeki uygulama, yargı harcının geri verilmesini, mahkeme hükmünün sağladığı hukuki koruma ve statü dışında tutmakta, yargı kararı gereğinin yerine getirilmesine dayalı bir işlem değil müstakil idari işlem niteliği ile sınırlandırmaktadır.

Sonuç

Yargı hizmetinden yararlanmanın karşılığı olarak, davacılar tarafından kanunla belirlenen oran ve miktarlarda yargı harcı ödenir. Nispi karar ve ilam harcının dörtte biri dava açılırken peşin olarak ödenir. Bakiye dörtte üçlük kısmı ise kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu süre içerisinde ödenmeyen harç, ilgili vergi dairesi tarafından takip ve tahsil edilir. Temyize başvurulmuş olması ya da temyiz incelemesi neticesinde hükmün bozulmuş olması, karar ve ilam harcının tahsiline engel teşkil etmez. Harcın tahsili için kararın kesinleşmesi de gerekmez.

Hükmün bozulması durumunda, bozmayı müteakip tesis olunan hüküm uyarınca hesaplanacak harçtan, bozulan karara istinaden ödenmiş olan harçların mahsup edilmesi gerekir. Böylece, bozulan hüküm uyarınca evvelce alınmış olan harç tutarı ile bozma üzerine verilecek hüküm gereğince hesaplanan harç tutarı arasında, fazla veya eksik harç alınmasını önlemek amacıyla, bağlantı kurulmaktadır. Söz konusu harç mahsubu, kanun ile kurala bağlanmış emredici bir hüküm olup bu hususta mahkemelerin bir takdir hakkı bulunmamaktadır. Ancak, uygulamada bozma kararını müteakip verilen bazı mahkeme kararlarında bozulan hükme istinaden ödenmiş olan karar ve ilam harcının dikkate alınmadığı ve kanun hükmüne rağmen mahsup işleminin yapılmadığı görülmektedir.

Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesinde düzenlenen mahsup işleminin mahkemelerce re'sen yapılması gerekir. Bozulan hükme ait harcın mahsuba konu edilebilmesi için tahakkuk etmesi ya da hesaplanmış olması yeterli değildir. Bu harç ödenmiş olmalıdır. Bozma kararını müteakip hüküm tesis edilirken, mahkemelerin, bozulan karara ait karar ve ilam harcının ödenip ödenmediği hususunu, dava dosyasında mevcut bilgi ve belgelerle sınırlı kalmaksızın, araştırmaları ve açıklığa kavuşturmaları gerekir. Harçlar Kanunu'nun 56'ncı maddesinde münhasıran "vergi mahkemesi" kararları için düzenlenen ve davacının talebi üzerine işletilebilen mahsup ve geri verme müessesesinin varlığı nedeniyle, Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesindeki mahkemelerin re'sen başvurdukları mahsup müessesesinin, vergi mahkemesi kararları için uygulanmasına imkân yoktur.

57 İdari yargı mercilerinin kararlarının yerine getirilmesinde ihmal gösterilmesi veya ısrarla yerine getirilmesinden kaçınılmasının suç oluşturduğu, 25/09/1978 gün ve 230/3003 sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararında da benimsenmiştir.

Harçlar Kanunu'nun 8'inci maddesindeki mahsup işleminin, madde metninde yer alan; "hükmün bozulmasını" ve "bozulan hükümden" ibareleri nedeniyle sadece "bozma"ya konu kararlar için geçerli olduğu, mahkemelerin istinaf yoluna başvurulabilen kararlarının ise "bozma" yerine "kararın kaldırılması" hükmü ile karşılaşabilecek olmaları nedeniyle mahsuba konu edilemeyeceği görüşünün ileri sürülmesi mümkündür. Bu itibarla istinaf mahkemelerinin çalışmaya başlamasıyla uygulamada karşılaşılacak olası tereddüt ve ihtilafların önlenmesi açısından, mahsubu düzenleyen kanun hükmünün istinaf yoluna başvurulabilecek kararları da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi uygun olacaktır.

Bozulan karar uyarınca ödenen harcın, mahkeme kararı ile mahsup edilmemesi yönündeki hatalı uygulamanın, yargılama giderlerinin kararda yer alması gerektiği kuralına uygunluğu tartışmaya açıktır. Bozulan karara istinaden evvelce ödenen yargı harçlarının, mahkeme kararı ile mahsup edilmemesi, bu harçların iadesinin müstakil bir idari işlem ile talep edilmesini zorunlu kılmakta, bu durumda ise yargı kararlarına tanınan başta ilamlı takip olmak üzere, hukuki statüden yararlanılmasına imkân tanınmamaktadır. Harç iadesinin idari bir işlem olarak tesis edilmesi, bu işlemin idari yargı denetimine tabi olması nedeniyle, yargılama gideri niteliğindeki harcın usul ekonomisine aykırı bir şekilde ayrı bir davaya konu edilme ihtimalini de beraberinde getirmektedir.

Aynı dava nedeniyle daha önceden ödenen harçların mahsup edilmemesi bozma kararı üzerine yargı harcının mükellefinin, daha sonra iade edilecek olsa bile, fazla ve yersiz harç ödemesine sebebiyet vermektedir. Bozmayı müteakip verilen karar sonucunda, mahsup edilmeyen harç tutarı kadar bir başka ifade ile bozulan karara istinaden ödenmiş olan harç tutarı kadar fazla harç ödenmesi söz konusu olmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.
- AKKAYA, Tolga, **Medeni Usul Hukukunda İstinaf**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.
- AKINCI, Müslüm, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- AKINTÜRK, Turgut, **Borçlar Hukuku**, 8. Bası, Beta, İstanbul, 2001, s. 175-176.
- ALDEMİR, Hüsnü, **Hukuk Davalarında Yargılama Giderleri**, 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2009.
- ALANGOYA, Yavuz / YILDIRIM, M. Kamil / DEREN-YILDIRIM, Nevhis, **Medeni Usul Hukuku Esasları**, 8. Baskı, Beta, İstanbul, 2011.
- ALTAY, Evren, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.
- ARSLAN, Mehmet, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- AYDIN, Selda / ÇAŞKURLU, Eren, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.
- BAYRAKLI, Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1998.
- BİLGE, Necip / ÖNEN, Ergun, **Medeni Yargılama Hukuku**, 3. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978.
- CANDAN, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.
- COŞKUN, Mahmut, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2013.
- EDİZDOĞAN, Nihat / ÖZKER, Niyazi, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- ERDEM, Metin / ŞENYÜZ, Doğan / TATLIOĞLU, İsmail, **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.
- ERDOĞAN, Mustafa, **Anayasa Hukuku**, Orion Kitabevi, Ankara, 2011.
- EREN, Fikret, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- GEREK, Şahnaz / AYDIN, Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin, Ankara, 2005.
- GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, Cilt:1, 2. Baskı, Ekin, Bursa, 2009.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetim Hukuku**, 30. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetimsel Yargı**, 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref / TAN, Turgut, **İdare Hukuku**, Cilt:1, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
- GÜÇLÜ, Yaşar, **İdari Yargı Kararlarının Uygulanması**, Seçkin, Ankara, 2010.
- İŞİK, A. Kadir / ORGAN, İbrahim / KARAYILMAZLAR, Ekrem, vd., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- İBİŞ, Recep, **Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2013.
- İNAN, Ahmet, **Notlu ve İzahlı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve İlgili İçtihatlar**, Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara, 1969.
- İNAN, Ali Naim, **Bankacılar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi**, 5. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2001.
- KABAOĞLU, İbrahim Ö., **Anayasa Hukuku Dersleri**, 2. Baskı, Legal, İstanbul, 2005.
- KALABALIK, Halil, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 6. Baskı, Sayram Yayınları, Konya, 2013.
- KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.
- KARATEPE, Şükrü, **Anayasa Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2013.
- KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 16. Baskı, Ankara, 2004.
- KIZILOT, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin, vd., **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- KURU, Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, 6. Baskı, Cilt:V, Demir Demir Yayıncılık, İstanbul, 2001.
- MUŞUL, Timuçin, **Medeni Usul Hukuku**, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2012.
- MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- OĞUZMAN, M. Kemal / ÖZ, M. Turgut, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 11. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013.

- ORHANER, Emine, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.
- ÖZER, Attila, **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- ÖZER, İlhan, **Devlet Maliyesi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, 1980.
- ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993.
- ÖZTÜRK, İlhami "Harçlar Kanunu'nun 56'ncı Maddesinin ve Bu Maddeye Dayanılarak Uygulamada Geliştirilen Sistemin Hukuka Uygunluğu", **Maliye Dergisi**, Yıl:2015, Sayı:168, (s. 201-226).
- PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009.
- PINAR, Burak, **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009.
- PEKCANITEZ, Hakan / ATALAY, Oğuz / ÖZEKES, Muhammet, **Medeni Usul Hukuku**, 14. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.
- SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Beta, İstanbul, 2014.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 6. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.
- TEKBAŞ, Abdullah, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009.
- TOPUZ, İbrahim / ÖZKAYA, Kadir, **Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını.
- TUNCER, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- TUTUMLU, Mehmet Akif, **Hukuk Yargılamasında Hüküm ve Gerekçeli Karar**, Seçkin, Ankara, 2007.
- TUTUMLU, Mehmet Akif, **Medeni Usul Hukuku Sorunları**, 3. Baskı, Cilt:1, Seçkin, Ankara, 2010.
- UMAR, Bilge, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- ÜNSAL, Hilmi, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.
- ÜREL, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Seçkin, Ankara, 2014.
- YILMAZ, Kazım, **Türk Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2005.
- YILMAZ, Ejder, **Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.
- YILMAZ, Zekeriya, **Hukuk Davalarında Yargılama Harç ve Giderleri ile Vekalet Ücreti**, 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2010.w w