

Vergi Davalarında Teminat Alınmadan Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilemeyeceğini Öngören Kuralın İptali hk (Anayasa mahkemesi)

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2022/14

Karar Sayısı : 2022/70

Karar Tarihi : 1/6/2022

R.G. Tarih – Sayı : 7/7/2022 – 31889

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN: Samsun Vergi Mahkemesi

İTİRAZIN KONUSU: 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10/6/1994 tarihli ve 4001 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle değiştirilen 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 19/1/2022 tarihli ve 7351 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen beşinci cümlenin Anayasa'nın 2., 10., 13., 35., 36. ve 125. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

OLAY: Düzeltme şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ve ödenen damga vergisinin tecil faiziyle birlikte iadesi talebiyle açılan davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için

başvurmuştur.

1. İPTALİ İSTENEN KANUN HÜKMÜ

Kanun'un itiraz konusu kuralın da yer aldığı 27. maddesi şöyledir:

"Yürütmenin durdurulması

Madde 27- (Değişik: 10/6/1994-4001/12 md.)

1. *Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.*
2. *(Değişik: 2/7/2012-6352/57 md.) Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. (Ek cümle: 21/2/2014-6526/17 md.) Ancak, kamu görevlileri hakkında tesis edilen atama, naklen atama, görev ve unvan değişikliği, geçici veya sürekli görevlendirmelere ilişkin idari işlemler, uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerden sayılmaz. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.*
3. *(Ek: 2/7/2012-6352/57 md.) Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı*

anlaşırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir.

4. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. (Ek cümle: 19/1/2022-7351/2 md.) **Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemez.**
5. Yürütmenin durdurulması istemli davalarda 16 ncı maddede yazılı süreler kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir.
6. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözülür. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz.
7. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hakim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine (...) kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın

kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.

8. *Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.*
9. *(Ek: 2/7/2012-6352/57 md.) Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar onbeş gün içinde yazılır ve imzalanır.*
10. *(Ek: 2/7/2012-6352/57 md.) Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz.”*

11. **İLK İNCELEME**

12. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Zühtü ASLAN, Hasan Tahsin GÖKCAN, Kadir ÖZKAYA, Engin YILDIRIM, Hicabi DURSUN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ, Rıdvan GÜLEÇ, Recai AKYEL, Yusuf Şevki HAKYEMEZ, Yıldız SEFERİNOĞLU, Basri BAĞCI, İrfan FİDAN ve Kenan YAŞAR'ın katılımlarıyla 24/2/2022 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

III. ESASIN İNCELENMESİ

2. Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Fatih TORUN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu kanun hükmü, dayanılan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:
3. **İtirazın Gerekçesi**
4. Başvuru kararında özetle; itiraz konusu kurallateminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için mahkemelere tanınan takdir yetkisinin ortadan kaldırıldığı, kuralda yer alan “Vergi kanunları...” ibaresinden ne anlaşılması gerektiği konusunda belirsizliğin bulunduğu, teminata ilişkin düzenlemenin açık olmadığı, bu hâliyle kuralın hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırı olduğu, kuralın yargı

makamları arasında farklı şekilde uygulanabileceği ve bu durumun aynı konumda bulunan kişiler bakımından farklı uygulamalara sebebiyet verebileceği, maddi gücü yeterli olmayan kişilerin yargı makamı tarafından hukuka aykırılığı tespit edilen bir işlemin yürütmesinin durdurulması imkânından mahrum bırakıldığı, bu durumun hak arama özgürlüğünü ve mülkiyet hakkını ihlal ettiği, ayrıca yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için Anayasa'da öngörülen şartların gerçekleşmesi durumunda dahi yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin engellendiği belirtilerek kuralın Anayasa'nın 2., 10., 13., 35., 36. ve 125. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

5. **Anayasa'ya Aykırılık Sorunu**

6. İtiraz konusu kuralda, vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceği öngörülmektedir.
7. Anayasa'nın 125. maddesinin birinci fıkrasında "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" kuralına yer verilmiştir. İdari eylem ve işlemlerin yargı denetimine tabi olması demokratik hukuk devletinin *olmazsa olmaz* koşuludur. Anayasa'nın söz konusu kuralıyla benimsediği husus etkili bir yargısal denetimdir. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanıtlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin en etkili ve güvenceli yolu yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir.
8. Hak arama özgürlüğü bakımından kişilerin idareye karşı sahip oldukları en etkili yargısal koruma mekanizması ise iptal davasıdır. İptal davasında, idari işlemin hukuk kurallarına aykırılığının belirlenmesi hâlinde iptaline karar verilmekte ve bunun sonucunda idarenin hukuka bağlılığı ve hukuk düzeninin korunması

sağlanmaktadır. Genel ilke, iptal kararlarının geriye yürümesi ve iptal edilen işlemi başından itibaren ortadan kaldırması, bu işleme ve ona dayanan sonuçların hiç mevcut olmamış gibi kabul edilmesi olmakla birlikte bu ilke, idari işlemin iptal kararı verilinceye kadar mevcudiyetini sürdürmesine ve etki doğurmasına engel değildir. Bu nedenle kişileri iptal davası sonuçlanıncaya kadar hukuka aykırı idari işlemin olumsuz etkilerinden korumak, ileride giderilmesi veya düzeltilmesi imkânsız veya zor olan durumları önlemek, idarenin hem olası bir tazmin yükünden kurtarılması hem de hukuk sınırları içinde kalması sağlanarak hukuk devletinin kesintiye uğramadan devamını temin etmek amacıyla yürütmenin durdurulması kurumu öngörülmüştür (AYM, E.2016/205, K.2019/63, 24/7/2019, § 141; E.2017/21, K.2020/77, 24/12/2020, § 258).

9. Yürütmenin durdurulması kurumu, yargının denetim etkinliğini artırıcı bir araç olarak dava hakkının bir parçasını oluşturduğu gibi kamu yararı ve kamu düzenini de sağlamaktadır. Yürütmenin durdurulması kararıyla dava konusu olan işlemin yapıldığı andan önceki durumun geri gelmesi sağlanmakta ve kişiler dava sonuçlanıncaya kadar bu işlemin olumsuz etkilerinden korunmaktadır. Ancak verilen yürütmeyi durdurma kararı dava konusu uyuşmazlığı sonlandıran nihai bir karar değildir.
10. Anayasa'nın 125. maddesinin beşinci fıkrasında "*İdarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.*"denilmektedir. Anılan maddenin gerekçesinde de yürütmenin durdurulması ile ilgili olarak "*...hangi hallerde yürütmenin durdurulması kararı verilebileceği açıklıkla belirtilmek yoluna gidilmiştir. Bu şekilde, yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için maddede gösterilen iki şartın bir arada bulunması ve ayrıca gerekçe gösterilmesi gerekmektedir.*" ifadelerine

yer verilmiştir. Buna göre yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için *idari işlemin uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararın doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması* şartlarının birlikte gerçekleşmesi gereklidir.

11. Anayasa'nın anılan maddesinin altıncı fıkrasında ise yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin olağanüstü hâl, seferberlik ve savaş hâlinde, ayrıca millî güvenlik, kamu düzeni ve genel sağlık nedenlerine bağlı olarak kanunla sınırlanabileceği hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin gerekçesinde "*İdarî işlemler için verilecek yürütmenin durdurulması kararlarına istisnâî olarak sınır getirilebileceği de maddede düzenlenmiştir. Buna göre, olağanüstü hal, sıkıyönetim ve savaş hallerinde veya millî güvenlik, kamu düzeni ve genel sağlık nedenleri ile bazı idarî işlemler için yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceği kanunda öngörülebilecektir.*" denilmektedir.
12. Söz konusu fıkralarda yürütmenin durdurulmasının şartları ve sınırlama sebepleri ayrı ayrı düzenlenmiştir. Beşinci fıkrada yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesinin şartları düzenlenmiş, altıncı fıkrada ise yürütmenin durdurulmasının hangi hâllerde sınırlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda yürütmenin durdurulmasına getirilen sınırlamalar; yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin konu bakımından sınırlanması, başka bir deyişle bazı idari işlemler hakkında yürütmenin durdurulmasına karar verilemeyeceğinin öngörülmesi ya da yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için birtakım usule ilişkin şartların ihdas edilmesi suretiyle yapılabilir.
13. Yürütmenin durdurulması kararı verilmesine konu bakımından bir sınırlama yapılması durumunda bu sınırlamanın Anayasa'ya uygunluk denetiminin Anayasa'nın 125. maddesinin altıncı fıkrası yönünden yapılması gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için birtakım usule ilişkin sınırlamaların

öngörülmesi hâlinde ise önemli olan öngörülen usule ilişkin sınırlamaların yürütmenin durdurulmasını anlamsız ve işlevsiz hâle getirip getirmediği ve yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesini zorlaştırıp zorlaştırmadığıdır(aynı yönde bkz. AYM, E.2012/100, K.2013/84, 4/7/2013; E.2014/149, K.2014/151, 2/10/2014).Bir başka deyişle öngörülen usule ilişkin sınırlamanın, yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için Anayasa'da öngörülen şartları uygulanamaz hâle getirmemesi gerekmektedir. Bu nedenle, yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için öngörülen bir usule ilişkin sınırlamanın Anayasa'ya uygunluk denetiminin Anayasa'nın anılan maddesinin beşinci fıkrası yönünden yapılması gerekmektedir.

14. Bu bağlamda, öncelikle belirtmek gerekir ki vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceğini öngören kurallayürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için usule ilişkin bir sınırlama nedeni düzenlenmiştir.
15. Anayasa'nın 125. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için gerçekleşmesi gereken şartlardan birisi, idari işlemin uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğmasıdır. Bu şart, dava konusu işlemin uygulanması hâlinde muhatabın maddi veya manevi yönden zor durumda kalması ve bu zor durumun tahammül edilmesi güç ağırlıkta olmasını ifade etmektedir.Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda da yürütmenin durdurulmasına karar verilmesinin talep edilmesi hâlinde davacı açısından telafisi güç veya imkânsız zararların doğup doğmayacağı yönünden bir değerlendirme yapılacağı açıktır.
16. Bununla birlikte bu tür davalarda idari yargı yerlerince davacı açısından telafisi güç veya imkânsız zararların doğması şartının gerçekleştiği kanısına varılması

durumunda dahi kural uyarınca davacıdan dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi mümkün olmayacaktır. Bu nedenle daha önce ödemiş olduğu verginin iade edilmemesi ve dava süresince bu paradan yoksun kalınması durumunda telafisi güç veya imkânsız zararlarla karşılaşacağı kanısına varılan davacıdan yürütmenin durdurulması kararı verilmesi için dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınması *idari işlemin uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararın doğması* şartını etkisiz kılacaktır.

17. Öte yandan yürütmenin durdurulması kararı verecek olan idari yargı yerlerine durumun gereklerine ve somut olayın şartlarına göre teminat alıp almama veya teminat miktarını belirleme konusunda takdir yetkisinin tanınmadığı, söz konusu teminatı ödeme imkânı olmayan davacının adli yardımdan yararlanmasını mümkün kılan bir güvenceye yer verilmediği de gözetildiğinde mutlak bir şekilde dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmasını öngören kuralın yürütmenin durdurulması kurumunun etkinliğini azalttığı ve bu kurumdan beklenen amacın gerçekleşmesini engellediği açıktır.

18. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 125. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Kural Anayasa'nın 125. maddesine aykırı bulunarak iptal edildiğinden ayrıca 2., 13., 35. ve 36. maddeleri yönünden incelenmemiştir.

Kuralın Anayasa'nın 10 maddesiyle ilgisi görülmemiştir.

1. HÜKÜM

6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10/6/1994 tarihli ve 4001 sayılı Kanunun 12. maddesiyle değiştirilen 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasına 19/1/2022 tarihli ve 7351 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle

eklenen beşinci cümleinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, Kadir ÖZKAYA, Basri BAĞCI ile İrfan FİDAN'ın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA 1/6/2022 tarihinde karar verildi.

| | | |
|-----------------------------|-------------------------------------|------------------------------|
| Başkan Zühtü ARSLAN | Başkanvekili Hasan Tahsin GÖKCAN | Başkanvekili Kadir ÖZKAYA |
| Üye Engin YILDIRIM | Üye Hicabi DURSUN | Üye Muammer TOPAL |
| Üye M. Emin KUZ | Üye Rıdvan GÜLEÇ | Üye Recai AKYEL |
| Üye Yusuf Şevki HAKYEMEZ | Üye Yıldız SEFERİNOĞLU | Üye Selahaddin MENTEŞ |
| Üye Basri BAĞCI | Üye İrfan FİDAN | Üye Kenan YAŞAR |

KARŞI OY

- İtiraz konusu kuralda, vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceği görülmektedir.
- Yürütmenin durdurulması kurumu**, yargının denetim etkinliğini artırıcı bir araç olarak dava hakkının bir parçasını oluşturduğu gibi **kamu yararı ve kamu düzenini de sağlamaktadır**. Yürütmenin durdurulması kararıyla dava konusu olan işlemin yapıldığı andan önceki durumun geri gelmesi sağlanmakta ve kişiler dava sonuçlanıncaya kadar bu işlemin olumsuz etkilerinden korunmaktadır. Ancak

verilen yürütmeyi durdurma kararı dava konusu uyuşmazlığı sonlandıran nihai bir karar değildir(§7).

3. Anayasa'nın 125. maddesinin beşinci fıkrasında "*İdarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.*"denilmektedir. Anılan maddenin gerekçesinde de yürütmenin durdurulması ile ilgili olarak "*...hangi hallerde yürütmenin durdurulması kararı verilebileceği açıklıkla belirtilmek yoluna gidilmiştir. Bu şekilde, yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için maddede gösterilen iki şartın bir arada bulunması ve ayrıca gerekçe gösterilmesi gerekmektedir.*" ifadelerine yer verilmiştir. Buna göre yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için *idari işlemin uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararın doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.*
4. Görüldüğü üzere maddede hangi durumlarda yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği belirtilmekte olup, anılan durumların gerçekleşmesi halinde yürütmenin durdurulması kararının nasıl verilebileceğine, bir başka söyleyişle kararın veriliş şekline dair bir düzenleme bulunmamaktadır.
5. Öte yandan maddede "*Kanun, olağanüstü hallerde, sıkıyönetim, seferberlik ve savaş halinde ayrıca milli güvenlik, kamu düzeni, genel sağlık nedenleri ile yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlandırabilir.*"denilmek suretiyle bazı hâllerde yürütmenin durdurulmasına karar verilmesinin kanunla sınırlanabileceği de belirtilmiştir.
6. Yargılama usulünü düzenleyen yasal tasarruflar kamu düzenine ilişkindirler. Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı

verilemeyeceğini öngören İtiraz konusu kural da (yürütmenin durdurulması isteminin incelenmesi sürecini hızlandırmaya yönelik kurallar gibi, yürütmenin durdurulması istemli dosyaların öncelikli olarak incelenmesini öngören kurallar gibi, yürütmenin durdurulması isteminin incelenmesi için harç ödenmesinin gerekli olduğunu düzenleyen kurallar gibi) vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergiler bağlamında yürütmenin durdurulması kurumuna ilişkin bir özel usul kuralıdır.

7. Yukarıda da vurgulandığı üzere, Anayasa'nın 125. maddesinde hangi durumlarda yürütmenin durdurulmasına karar verilebileceği belirtilmekte olup, anılan durumların gerçekleşmesi halinde yürütmenin durdurulması kararının nasıl verilebileceğine, bir başka söyleyişle kararın veriliş şekline dair bir düzenleme yer almamaktadır. Bu haliyle kuralın, yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi bakımından Anayasa'da öngörülen koşullara ilave koşul getirdiği söylenilemez.
8. Öte yandan, vergi mevzuatı uyarınca, beyan üzerine yahut da vergi idaresince tesis edilmiş bir işlem üzerine ilgililerinden tahakkuk edip, hukuken veya nakden hazineye intikal ettirilmiş vergilerin ilgililere iadesi iki halde söz konusu olmaktadır. İlki mükelleflerden fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği sonradan anlaşılan vergilerin iadesi hali, diğeri de ilgili vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin iadesi halidir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde yer alan düzenleme de bu durumu doğrulamaktadır. Söz konusu maddede, belirtilen iki durum ayrı ayrı düzenlenmiş bulunmaktadır¹.
9. *" Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin neleri kapsadığı konusu tartışmaya açıktır. Konunun gereği gibi anlaşılabilmesi, "fazla veya yersiz tahsil" ile fazla veya yersiz tahsil edilen "vergiler" in ne anlama geldiğinin açıklığa kavuşturulmasına bağlıdır.*

*Fazla veya yersiz tahsilin kural olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 116-126'ncı maddelerinde düzenlenen "vergi hatası" sonucu ortaya çıktığı kabul edilmektedir."*²

10. *"İadesi gereken vergiler, ilgili vergi kanunlarında belirlenmektedir. Bu nedenle, bunların kapsamında herhangi bir tereddütün olmaması gerekir. İlgili vergi kanunlarınca iadesi gereken vergilere örnek olarak, ihracatta katma değer vergisi iadesi (KDVK.m. 11) ile gelir vergisinde vergi kesintisi nedeniyle mahsup edilen vergilerin fazla çıkması halinde fazlalığın iade edilmesi (GVK.m. 121) gösterilebilir."*³
11. Daha öncede belirtildiği üzere, itiraz konusu kuralda, vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceği öngörülmektedir.
12. Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davaların konusunu, davacının vergi iadesi talebiyle yapmış olduğu başvurunun reddine veya zımnen reddine ilişkin olarak davalı idare tarafından tesis edilen olumsuz işlemler oluşturmaktadır. Konu bağlamında, ilgililer vergi idaresine başvurarak Vergi kanunları uyarınca kendilerine iadesi gereken bir miktar vergi bulunduğu belirtilerek bunların kendilerine iade edilmesini istemekte, vergi idaresince de ya talep edilen alacağın hiç var olmadığı, ya istenilen miktarda olmadığı, ya da başvuru da bir takım (süresinde başvurma gibi, eksik evrakla başvurma gibi v.b.) usulü sorunlar bulunduğu gibi gerekçelerle zımnen ya da doğrudan red etmektedirler. Dolayısıyla burada tesis edilen işlemler "olumsuz idari işlemler"dir.
13. Olumsuz idari işlemler, idarenin hukuk düzeninde bir değişiklik yapmaması, bir istemi reddetmesi veya bir durumdan yararlandırılmaması sonucunu doğuran

işlemlerdir. Olumsuz işlem; idarece mevcut hukuk düzeninde bir değişiklik yapılmasına müsaade edilmemesini veya böyle bir değişikliğin ifa olunmamasını içeren idari tasarruflardır. İdarenin olumsuz işlemi açık olabileceği, yani istemi açıkça cevap vermek suretiyle reddedebileceği gibi ilgilinin talebine yasal süresinde cevap vermemek suretiyle zımnen red şeklinde de olabilir.

14. Olumsuz idari işlemler çoğu zaman davacınınneskiden var olan fiili ve hukuki durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmez. Yürütmenin durdurulması kurumunun amacının açıkça hukuka aykırı bir tasarrufun uygulanmasını önlemek suretiyle uygulanması halinde ortaya çıkabilecek telafisi güç veya imkânsız zararların önüne geçmek olduğu düşünüldüğünde, idarenin açıktan veya sessiz kalmak suretiyle olumsuz bir işlem tesis etmesi durumunda, açıkça hukuka aykırılığı ilk aşamada tespit edilemeyen (hukuka uygun görünen), tesis edilmemesi halinde de telafisi güç veya imkânsız zararlara yol açacağı kuvvetle muhtemel olan işlemler gibi işlemler dışında, davacılar yönünden var olan fiili ve hukuki durumda herhangi bir değişiklik yapmayan olumsuz işlemler bakımından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi hukuk tekniği açısından pek mümkün gözükmemektedir.
15. Bununla birlikte itiraz konusu kuralda vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceği özel olarak ve ayrıca belirtilmiş ise de esasen yasa koyucu, idari yargılama hukukunda ilkece teminat alınmaksızın yürütmenin durdurulması kararının verilemeyeceğini itiraz konusu kuralın yürürlüğe konulmasından çok daha önce kurala bağlamış bulunmaktadır.
16. Zira 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (6) numaralı fıkrasında, "*Yürütmenin durdurulması kararları teminat*

karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hakim tarafından çözümlenir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz.”hükmü yer almaktadır.

17. Bu bağlamda idari yargılama hukukumuza ilişkin tarihsel gelişmeler incelendiğinde, yürütmenin durdurulması kararının verilmesinde teminat aranmasının kural, teminat aranmamasının ise istisna olduğu söylenebilir.
18. Öte yandan bazı durumlarda ilgili vergi kanunları uyarınca iade edilecek bir verginin bulunup bulunmadığı, varsa miktarının ne olduğu konusunda ilgililer ile vergi idaresi arasında ciddi hukuki sorunlar bulunabilir. Bu sorunların çözümüne yönelik olarak açılacak davaların nihai olarak karar bağlanması bazı durumlarda, ilgililerden hazineye nakden intikal etmiş bir verginin bazen de hukuken intikal edip de fiilen intikal etmemiş yüklü miktardaki iade taleplerinin haklı olup olmadığı bağlamında sıkı incelemeleri gerektirebilir. Bu incelemeler neticesinde iadenin yapılmamasının hukuka uygun olduğu sonucuna varılabilir. Böyle bir durumda, teminat alınmadan verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararı gereğince iade edilerek hazineden çıkmış olan verginin yeniden hazineye dönmesi konusunda (ret kararının ifası bağlamında) sorunlar ortaya çıkabilir.
19. Bir başka söyleyişle idari yargı alanında geçici bir hukuki koruma tedbiri olarak düzenlenen yürütmenin durdurulmasının amacı, yargı yoluyla bir hakkın korunabilmesi açısından sonradan telafisi güç veya imkânsız bazı zararların henüz doğmadan önlenmesi ve hakkında idari işlem tesis edilen davacının dava sonucunda elde etmek istediği hak veya menfaatin dava sürecince de koruma altına alınması ve olası bir iptal kararının sonuçsuz kalmasının önlenmesi ise de, yargılama sonucunda davanın reddedilmesi durumunda;

yürütmenin durdurulması kararının hüküm ve sonuçlarından yararlanan davacı ile davalı idare arasında davalı idare aleyhine bir durum oluşur.

20. Böyle durumlarda, vergi kanunları uyarınca daha önce hazineye intikal etmiş vergilerin iadesi talebini içeren davalarda (yürütmenin durdurulmasına hangi hallerde karar verilebileceğine değil) yürütmenin durdurulması kurumunun nasıl işletileceğine ilişkin kuralların anayasal denetiminde hazinenin (kamunun) yararı ile davacı kişilerin yararı arasında bir dengenin gözetilmesi gerekmektedir. Kuşkusuz bu gözetimde yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için aranılan % 50 oranındaki teminat koşulunun ilgililerin Anayasadan kaynaklanan "yürütmenin durdurulması" haklarını kullanmalarını anlamsız ve işlevsiz hâle getirip getirmediği de yer alacaktır.
21. Bununla birlikte, vergi alacağını güvence altına almak bakımından vergi düzenine aykırılıkları önlemenin büyük önem arz ettiği kuşkusuzdur. Bu nedenle vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin doğru ve eksiksiz olarak ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması konusunda yasa koyucunun geniş bir takdir yetkisine sahip olduğunda kuşku bulunmamaktadır.
22. Yasa koyucu söz konusutakdir yetkisi kapsamında, daha önce hazineye intikal etmiş, ya da mutlak surette intikal etmiş olma niteliğine bürünmüş bazı vergilerin ilgililerince iadesi talebiyle açılan davalarda, yürütmenin durdurulması kararı verilmesi üzerine dava konusu verginin iade edilmesinin ardından davanın esasının incelenmesi sonucunda davanın reddedilmesi ihtimalini göz önünde bulundurmak suretiyle dava konusu vergi tutarının yüzde ellisi oranında teminat gösterilmesi zorunluluğunu getirmiş ve bu yolla yürütmenin durdurulması kararına istinaden iade edilen kamu alacağının daha sonra sorunsuz ve eksiksiz bir şekilde geri alınmasını kolaylaştırmayı amaçlamıştır.
23. Bir başka söyleyişle yasa koyucu itiraz konusu kuralla

kamusal yaşamdaki önemi tartışmasız olan verginin iadesi konusunda işin tekniğinden kaynaklanan kamunun yararını gözeterek yürütmenin durdurulması kararlarının % 50 oranında teminat karşılığında verilmesini öngörmüştür. Burada aranan teminat ile davanın reddedilmesi durumunda davalı idarenin uğraması muhtemel zararlarının güvence altına alınması amaçlanmıştır.

24. İtiraz konusu kural, vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilerin özellik ve niteliğiningözetilmesi suretiyle, salt bu işlemler yönünden getirilmiş özel bir usul kuralıdır. Kuralın getirilmesinde “kamu yararı” dışında başkaca bir amacın gözetilmediği açıktır. İdarenin yargısal denetiminin etkisiz hale getirilmiş olması hali de söz konusu değildir. İlgililerin Anayasadan kaynaklanan “yürütmenin durdurulması” haklarını kullanmalarını bir miktar zorlaştırmış olsa bile anlamsız ve işlevsiz hâle getirmemiştir. Çoğunluk görüşüne dayalı kararda olduğu gibi yürütmenin durdurulması kararı verilmesini sınırlandırdığı kabul edilse bile kamu yararı ile ilgili kişilerin yararı arasında bir denge gözettiği açıktır. Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilerin niteliği dikkate alındığında yürütmenin durdurulması kurumunun etkinliğini azaltacak ve bu kurumdan beklenen amacın gerçekleşmesini zorlaştıracak nitelikte bir düzenleme değildir.
25. Açıklanan gerekçelerle itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 125. maddesine aykırı olmadığını düşündüğümüzden iptal yönündeki çoğunluk kararına katılmıyoruz.

| | | |
|------------------------------|--------------------|--------------------|
| Başkanvekili Kadir ÖZKAYA | Üye Basri BAĞCI | Üye İrfan FİDAN |
|------------------------------|--------------------|--------------------|

¹ Özel ödeme zamanları: Madde 112 – (Değişik: 4/12/1985-3239/8 md.) 4. (Ek: 22/7/1998-4369/2 md.; İptal: Anayasa Mahkemesinin 10/2/2011 tarihli ve E.: 2008/58, K.: 2011/37 sayılı Kararı ile.; Yeniden Düzenleme: 31/5/2012-6322/14 md.) **Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler**, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir. 5. (Ek: 31/5/2012-6322/14 md.) **Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin**, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

² Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması” <https://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2020/01/Y.Karakoc.pdf>, s.389.

³ Doç. Dr. Yusuf KARAKOÇ, a.g.m., s.389.