



T.C.
ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ YARGILAMASINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

Yüksek Lisans Tezi

Esmanur Yüksel

Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans

Haziran 2025



T.C.
ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ YARGILAMASINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

Yüksek Lisans Tezi

Esmanur Yüksel

Prof. Dr. Mustafa Çolak

Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans

Haziran 2025

TEŞEKKÜR

Çalışmanın ortaya çıkmasında ve şekillenmesinde değerli katkılarını esirgemeyen, vergi hukuku alanında akademik gelişimime önemli katkılar sunan, değerli danışmanım hocam Prof. Dr. Mustafa ÇOLAK'a ve her zaman destek ve yardımını esirgemeyen değerli hocam Arş. Gör. Celil ŞAHİN'e en içten teşekkürlerimi sunarım.

Lisans ve Yüksek Lisans eğitimim boyunca akademik gelişimime katkı sunan başta kıymetli hocam Prof. Dr. Münici ÇAKMAK olmak üzere tüm hocalarıma teşekkür ederim.

Vergi hukukuna dair konularda bilgi ve tecrübeleriyle her zaman yol gösterici olan kıymetli Başkan Selman AYDIN'a ve kıymetli Başkan Mehmet BARIŞ'a, vergi yargılama hukukuna ilişkin içtihatlar konusundaki bilgi birikimiyle sürecime katkı sağlayan değerli Hakim Yunus Emre YILMAZOĞLU'na, tez sürecinin en zorlu anlarında bana olan inancını her zaman dile getirerek bana moral olan, motivasyonumu diri tutan ve tezimi okuyarak desteğini esirgemeyen kıymetli arkadaşım Muhammed Hakan AYMAZ'a, yüksek lisans yolculuğuna birlikte başlayıp birlikte tamamladığımız, her daim yanımda olan değerli arkadaşım Bilge Nur BAKIR'a teşekkür ederim.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında en büyük paya sahip olan, hayatım boyunca her koşulda yanımda olan, Van'a gelerek tezimi yazabilmem için aylarca yanımda kalıp desteğini ve dualarını esirgemeyen kıymetli annem Gülten YÜKSEL, varlığıyla bana güç veren, inancını daima hissettiren ve her daim yanımda olduğunu gösteren kıymetli babam Mustafa YÜKSEL'e en içten ve özel teşekkürlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	ii
KISALTMALAR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
İDARİ YARGIDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMU	3
1.1. İDARİ İŞLEM KAVRAMI	3
1.1.1. İdari İşlemin Hukuki İşlem Niteliği	3
1.1.2. İdari İşlem Kavramının Tanımı	4
1.1.3. İdari İşlemin Özellikleri	5
1.1.3.1. Tek Yanlılık Özelliği	6
1.1.3.2. Kamu Gücü Ayrıcalıklarına Dayanma Özelliği	7
1.1.3.3. İcraîlik (Yürütülebilirlik) Özelliği ve Re'sen İcra Yetkisi Tanınması	7
1.1.3.4. İdari İşlemlerde Hukuka Uygunluk (Kanunilik) Karinesi	11
1.1.4. İdari İşlemi Oluşturan Unsurlar	12
1.1.4.1. İdari İşlemin Yetki Unsuru	13
1.1.4.2. İdari İşlemin Şekil Unsuru	14
1.1.4.3. İdari İşlemin Sebep Unsuru	15
1.1.4.4. İdari İşlemin Konu Unsuru	15
1.1.4.5. İdari İşlemin Amaç Unsuru	16
1.2. İDARİ YARGIDA DAVA TÜRLERİ	17
1.2.1. İptal Davası	17
1.2.2. Tam Yargı Davası	20
1.2.3. İdari Nitelikteki Sözleşmelerden Doğan Davalar	21
1.3. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMU	21
1.3.1. Yürütmenin Durdurulması Kavramı	21
1.3.2. Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Tarihsel Gelişim Süreci	24
1.3.3. Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Amaçları	34
1.3.3.1. Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması	35
1.3.3.2. İdarenin Keyfilığının Önlenmesi	37
1.3.3.3. Etkin Yargısal Denetim Sağlanması	38
1.4. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ VE BENZER HUKUKİ MÜESSELERLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ	39
1.4.1. Yürütmenin Durdurulması Kararı ve İptal Kararı	39
1.4.2. Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Ara Karar	43
1.4.3. Yürütmenin Durdurulması Kararı ve İhtiyati Tedbir Kararı	46
1.5. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VERİLEBİLMESİNİN ŞARTLARI	49
1.5.1. Usule İlişkin Şartlar	50
1.5.1.1. Usulüne Uygun Açılmış İptal Davasının Varlığı	50
1.5.1.2. Yürütmenin Durdurulması Talep Edilmesi Şartı	52
1.5.1.3. Teminat Şartı ve Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi	55
1.5.1.4. Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararın Gerekçeli Olarak Yazılması	58
1.5.1.5. Yürütmenin Durdurulması İstemli Dosyaların Önceliği	60

1.5.1.6. Savunma Alma Zorunluluğu Kuralı	61
1.5.1.7. Tebligat ve Cevap Verme Sürelerinin Kısıtlanabilmesi	62
1.5.1.8. Yürütmenin Durdurulmasında Harç Zorunluluğu	63
1.5.2. Esasa İlişkin Şartlar	64
1.5.2.1. İdari İşlemin Uygulanması Halinde Telifisi Güç ve İmkansız Zarar Doğması	64
1.5.2.2. İdari İşlemin Açıkça Hukuka Aykırı Olması	65
İKİNCİ BÖLÜM	68
VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ VE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI	68
2.1. VERGİ KAVRAMI	68
2.2. VERGİ HUKUKU	69
2.3. VERGİLENDİRME YETKİSİ	71
2.4. VERGİLENDİRME SÜRECİ	72
2.4.1. Vergiyi Doğuran Olay	73
2.4.2. Verginin Konusu	74
2.4.3. Verginin Matrahı	74
2.4.4. Verginin Tarhı	75
2.4.5. Verginin Tebliği	76
2.4.6. Verginin Tahakkuku	77
2.4.7. Verginin Tahsili	78
2.5. VERGİ YARGILAMASI SÜRECİ	78
2.5.1. Vergi Yargısı Kavramı	78
2.5.2. Vergi Yargılama Hukuku Kavramı	80
2.5.3. Vergi Yargısının Bağımsızlığı Sorunu	80
2.5.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yargı Mercileri Tarafından Ele Alınması Gerekliliği	81
2.5.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Adli Yargı Mercileri Tarafından Ele Alınması Gerekliliği	82
2.5.3.3. Vergi Yargısının Bağımsız Olması Gerekliği	83
2.5.4. Türk Vergi Yargısı Tarihsel Gelişimi	84
2.5.4.1. Osmanlı Dönemi	84
2.5.4.2. 1982 Öncesi Dönem	85
2.5.4.3. 1982 Sonrası Dönem	86
2.6. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA KARŞI DAVA AÇILMASI	87
2.7. VERGİ UYUŞMAZLIĞINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMUNUN İŞLEYİŞİ	88
2.7.1. İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması Bakımından Ana Kural	88
2.7.2. Vergi Mahkemesinde Yürütmenin Durdurulması Uygulaması	90
2.7.2.1. Tahsilatın Kendiliğinden Duracağı Haller	90
2.7.2.2. Vergi Yargısında Dava Açıldığında Yürütmenin Kendiliğinden Durmayacağı Haller	96
2.7.2.3. Vergiye Yargısındaki Özel Uyuşmazlıklarda Yürütmenin Durdurulması	122
2.8. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİ SONUCUNDA VERİLEN KARARLAR	135
2.8.1. Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Karar Verilmesine Yer Olmadığı Kararı	135
2.8.2. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma Alındıktan Sonra İncelenmesi Kararı	136
2.8.3. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Ara Karar veya Bilirkişi İncelemesi Sonrası İncelenmesi Kararı	136
2.8.4. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma Alıncaya Kadar Kabul veya Ara Kararın Gereği Yerine Getirilene Kadar Kabul Kararı	137
2.8.5. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi Kararı	137

2.8.6. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabulü Kararı	138
2.8.7. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kısmen Kabul Kısmen Reddi Kararı	138
2.9. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARINA İTİRAZ	139
2.9.1. İtirazın Şartları	139
2.9.1.1. Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Karar Verilmesi	139
2.9.1.2. Karardan Olumsuz Etkilenenin Başvuru Hakkı	140
2.9.1.3. Yürütmenin Durdurulması Kararına İtirazın Süresi	140
2.9.1.4. İtiraz Harcının Yatırılması	142
2.9.2. İtirazın Yapılacağı Yerler ve İtiraz Usulü	142
2.9.3. İtirazın Mümkün Olmadığı Haller	143
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	144
KANUN YOLLARI AŞAMASINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI VE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ İNFAZ SÜRECİ	144
3.1. KANUN YOLLARI AŞAMASINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI	144
3.1.1. Kanun Yolu Kavramı	144
3.1.2. İdari Yargıda Kanun Yolları	144
3.1.3. Olağan Kanun Yollarında Yürütmenin Durdurulması	146
3.1.4. Vergi Yargısında Dava Açılmakla Yürürlüğü Kendiliğinden Duran İşlemlerin Olağan Kanun Yolundaki Denetimi	148
3.1.5. Olağan Kanun Yolunda Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Kesinlik Sorunu	150
3.2. YÜRÜTMENİN DURDURULMASINA DAİR KARARIN UYGULANMA SÜRECİ	151
3.2.1. İnfaz Zorunluluğu	152
3.2.2. İnfaz Süresi	155
3.2.3. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabul Kararının Sonuçları	156
3.2.3.1. Bireysel İşlemlere Etkisi	158
3.2.3.2. Düzenleyici İşlemlere Etkisi	160
3.2.4. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi Kararının Sonuçları	162
3.3. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ UYGULANMADIĞI HALLER	163
3.3.1. Hiç Uygulamama	163
3.3.2. Geç Uygulama	165
3.3.3. Noksan Uygulama	165
3.3.4. Muvazaalı Uygulama	166
3.4. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ UYGULANMAMASINDAN DOĞAN SORUMLULUK	167
3.4.1. İdarenin Sorumluluğu	167
3.4.2. Kamu Görevlisinin Sorumluluğu	169
3.4.2.1. Hukuki Sorumluluk	169
3.4.2.2. Cezai Sorumluluk	170
3.4.2.3. Disiplin Sorumluluğu	171
3.5. YARGI KARARLARININ UYGULANMAMASI DURUMUNDA BAŞVURU SÜRELERİ VE DAVA AÇMA HAKKI	172
SONUÇ	174
KAYNAKÇA	178

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM	: Anayasa Mahkemesi
AHİS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Bkz.	: Bakınız
E	: Esas
E.T	: Erişim Tarihi
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
İDDK	: İdari Dava Daireleri Kurulu
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu

ÖZET

İdari işlemlerin yargısal denetimi, hukuk devleti ilkesinin korunmasında temel bir mekanizma olarak işlev görmekte olup bireylerin idare karşısında korunmasını sağlayan en önemli araçlardan birini oluşturmaktadır. Bu doğrultuda mevzuata aykırı idari işlemlerin, yargı süreci tamamlanmadan uygulanması durumunda ortaya çıkabilecek telafisi güç veya imkânsız zararların önüne geçilmesi amacıyla yürütmenin durdurulması kurumu önemli bir rol üstlenmektedir. Yürütmenin durdurulması, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini etkin şekilde korumayı amaçlayan ve idari yargının sunduğu geçici hukuki koruma araçları arasında yer almaktadır.

Birinci bölümde, idari işlemin tanımı, unsurları ve özellikleri ortaya konularak idari yargıdaki dava türlerine yer verilmiş; yürütmenin durdurulması kurumunun tarihsel gelişimi, amaçları ve hukuki niteliği açıklanmıştır. Ayrıca yürütmenin durdurulması kurumunun iptal kararı, ara karar ve ihtiyati tedbirle karşılaştırmalı analizi yapılmış, yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için gerekli usule ve esasa ilişkin şartlar ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. İkinci bölümde, vergi kavramı ve vergilendirme süreci ele alınmış olup vergi hukuku ve vergi yargısı kurumları hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Vergi yargılamasında yürütmenin durdurulması kurumunun işleyişi, vergi mahkemelerinin uygulamaları çerçevesinde irdelenmiştir. Ayrıca yürütmenin durdurulması sonucu verilen kararlar ve bu kararlara itiraz süreci sistematik biçimde incelenmiştir. Üçüncü bölümde, yürütmenin durdurulması kararlarının olağan kanun yolu aşamasındaki etkisi ve bu kararların infaz süreci ele alınmıştır. Ayrıca yürütmenin durdurulması kararlarının uygulanmamasından doğan sorumluluklar, idare ve kamu görevlileri açısından hukuki, cezai ve disiplin boyutlarıyla değerlendirilmiş olup son olarak kararların uygulanmaması durumunda başvuru yolu açıklanmıştır.

Bu çalışma ile yürütmenin durdurulması kurumunun, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini koruma ve idarenin keyfi işlemlerine karşı etkili bir hukuki denetim mekanizması oluşturma işlevi vurgulanmıştır. Özellikle vergi yargılamasında bu kurumun etkinliği ve uygulamada karşılaşılan sorunlar ışığında, mevcut hukuki düzenlemelerin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler

Yürütmenin Durdurulması, Vergi Yargısı, Vergi Davası, İdari İşlem

ABSTRACT

Judicial review of administrative acts serves as a fundamental mechanism for safeguarding the principle of the rule of law, constituting one of the most significant tools for ensuring individuals' protection against the administration. In this context, the institution of *stay of execution* (interim relief) plays a critical role in preventing irreparable or hardly compensable harm that may arise from the implementation of unlawful administrative acts before the judicial process is completed. The stay of execution aims to provide effective protection of individuals' fundamental rights and freedoms and stands among the provisional legal remedies offered by administrative jurisdiction.

In the first chapter, the definition, elements, and characteristics of administrative acts are set out, and the types of actions within administrative jurisdiction are addressed. The historical development, objectives, and legal nature of the stay of execution are examined. Furthermore, a comparative analysis of this institution with annulment decisions, interim rulings, and precautionary measures is provided, and the procedural and substantive requirements for granting a stay of execution are explained in detail. The second chapter explores the concept of taxation and the taxation process, providing general information about tax law and tax jurisdiction. The operation of the stay of execution in tax litigation is analyzed within the framework of practices adopted by tax courts. In addition, the types of decisions issued as a result of requests for stay of execution and the procedures for appealing these decisions are systematically examined. In the third chapter, the effects of stay of execution decisions during the ordinary legal remedy phase and the enforcement process of these decisions are discussed. Responsibilities arising from the non-enforcement of stay of execution decisions are analyzed in terms of legal, criminal, and disciplinary aspects concerning both the administration and public officials. Finally, the available legal remedies and the right to bring an action in cases of non-compliance with court decisions are explained.

This study emphasizes the role of the *stay of execution* as a mechanism that not only protects individuals' fundamental rights and freedoms but also ensures an effective legal control over arbitrary administrative acts. In particular, the aim is to evaluate the effectiveness of this institution within tax litigation and to assess current legal regulations in light of the challenges encountered in practice.

Key Words

Suspension of Execution, Tax Judiciary, Tax Litigation, Administrative Act

GİRİŞ

Vergilendirme, kişiler ile devlet arasında kamusal nitelikli bir ilişki olup kamu hizmetlerinin finansmanında önemli bir araçtır. Ödenen vergi ile kamu hizmetleri finanse edilmektedir.

Vergilendirme süreci, çeşitli temel hak ve özgürlükler üzerinde müdahale gerçekleştirebilmektedir. Ancak vergilendirme ilişkisi mali yönü ağır basan bir ilişki olduğundan esas itibarıyla ekonomik değerler üzerinde şekillenmekte olup en çok mülkiyet hakkı üzerinde etkisini göstermektedir. Buna ilaveten vergi idaresinin yükümlülerin gelir ve harcamalarını denetlemek amacıyla yürüttüğü inceleme ve bilgi toplama faaliyetleri, kişilerin özel hayatına dair çeşitli bilgilere erişimi özel hayat ve aile hayatına saygı hakkına; damga vergisi alınması neticesinde mülkiyet hakkı ve sözleşme hürriyetine, alınan verginin bir sanatın veya mesleğin yapılmasını engelleyecek nitelikte caydırıcı hale gelmesi durumunda çalışma hürriyetine; yüksek oranlı veraset ve intikal vergisi alınması durumunda hem mülkiyet hem de miras hakkına müdahale sonucu doğurmaktadır.

Vergilendirme süreci içerisinde tesis edilen işlemler de idari işlem niteliğinde olduğundan, iptal edilene kadar hukuka uygunluk karinesinden faydalanmaktadır. Bununla birlikte idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesine dayanması, her zaman hukuka uygun oldukları anlamına gelmemektedir. Bu nedenle vergilendirme sürecine ilişkin işlemler hakkında idari yargı mercilerinde iptal davası açılarak söz konusu işlemlerin hukuka uygunluğu denetlenebilmektedir.

İptal davası kapsamında dava konusu idari işlem, yargı kararıyla iptal edilinceye kadar icrai niteliğini sürdürdüğünden uygulanmasına devam edilebilmektedir. Vergiye ilişkin uyuşmazlıklar da genel hatlarıyla bu kurala tabidir. Ancak bazı durumlarda idari işlemlerin iptaline karşı dava açılmış olsa da icrasına devam edilmesi, telafisi güç veya imkânsız zararlara yol açabilmektedir. Diğer bir ifadeyle iptal davasının sonucunun beklenmesi yargılama sonucunda ulaşılmak istenen amacı tamamen veya kısmen engelleyebilmektedir. Bu tür durumlarda idari işlemin icrasının geçici olarak durdurulup bireyin haklarının korunması amaçlanmaktadır. Söz konusu geçici koruma, uygulamada yürütmenin durdurulması kurumu ile sağlanmaktadır.

Yürütmenin durdurulması kurumu, 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinde düzenlenmiştir. Ancak anılan Kanun'da belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde idari işlemlerin yürütülmesi mahkeme kararı ile durdurulmaktadır.

Vergiye ilişkin idari işlemler açısından da esasen bu kural geçerli olmakla birlikte kanun koyucu tarafından bazı vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak istisnai düzenleme yapılmıştır. 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca tarhiyatı yapılan vergiye, resme, harçlara ve benzeri mali yükümlere veya bunların zam ve cezalarına karşı kanunda öngörülen süre içerisinde dava açıldığında dava konusu edilen kısmın yürürlüğü askıya alınmaktadır.

İdari işlemin vergi yargısı kapsamında yürütmesinin durdurulması kurumunu ele aldığımız çalışmanın birinci bölümünde, yürütmenin durdurulması kurumunun temelini, tarihsel gelişimini, hukuki dayanaklarını ve bu kararın verilebilmesi için gerekli olan şartlara değinilmiştir. Yürütmenin durdurulması kararlarının, idari işlemlerin hukuka uygunluğunun yargısal denetimi bağlamında üstlendiği işlev ile bu kararın hangi koşullarda verilebileceği ayrıntılı bir biçimde değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde ise, vergi yargı sistemine genel bir çerçeve sunulmuş, vergi yargılamasında vergilendirme süreci kapsamında tesis edilen işlemler bakımından yürütmenin durdurulması kurumuna dair bir incelemeye yer verilmiştir. Bu bağlamda yürütmenin durdurulması kararının vergisel işlemler üzerindeki etkisi kapsamlı bir biçimde değerlendirilmiştir. Ayrıca söz konusu yürütmenin durdurulması kararlarına karşı başvurulabilecek itiraz yolu ve yapılacak bu başvuruların sonuçları da detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, iki temel konu başlığı altında inceleme yapılmıştır. İlk olarak olağan kanun yolu aşamasında yürütmenin durdurulması kurumunun işleyişi ele alınmıştır. İkinci olarak ise, yürütmenin durdurulması kararlarının genel sonuçları ile bu kararların hiç, eksik ya da geç uygulanması durumunda ortaya çıkabilecek hukuki sorumluluklar kapsamlı biçimde değerlendirilmiş olup bu çerçevede idarenin hukuki sorumluluğu ile kamu görevlilerinin hukuki, cezai ve disiplin sorumluluğu ve bireylerin başvurabileceği hukuki yollar incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İDARİ YARGIDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMU

1.1. İDARİ İŞLEM KAVRAMI

Yürütmenin durdurulması kurumunun konusunu idari merci tarafından verilmiş bir idari işlem oluşturmaktadır. Yürütmenin durdurulması kurumunun özünün ve işleyiş mantığının anlaşılabilmesi için öncelikle yürütmenin durdurulması kararlarının etkide bulunduğu idari işlem kavramının tanımlanması ve kapsamının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Böylelikle yürütmenin durdurulması kurumunun tanımı yapılabilecek ve kurumun kapsamlı biçimde incelenmesi mümkün hale gelerek konunun anlaşılması kolaylaşacaktır.

1.1.1. İdari İşlemin Hukuki İşlem Niteliği

Hukuki işlem, hukuk düzenince belirlenen sınırlar içerisinde, ehliyeteye sahip bir kişi veya birden fazla kişinin belirli hukuki sonuç meydana getirmeyi amaçlayan irade açıklamalarıdır.¹ Bu işlem hukuki bir durum oluşturmak, olan durumu değiştirmek ya da sona erdirmek amacı taşıyabilir.² Hukuki işlem, irade beyanı ile hukuki sonuç doğurmayı hedefleyen iki unsurdan oluşur. Bu yönüyle, kişilerin kendi aralarında iradeleri doğrultusunda doğrudan hukuki ilişkiler kurmalarına ve bu ilişkileri belirli kurallar çerçevesinde düzenlemelerine imkân sağlayan bir hukuki mekanizmadır. İdari işlemler de bir hukuki işlemdir.

¹ Fatma Betül Damar, *Bir Hukuki İşlem Türü Olarak İdari İşlem* (Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2014), 19.

² Sıtkı Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları(I.Cilt)* (İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966), 1/258.

1.1.2. İdari İşlem Kavramının Tanımı

İdari işlem, hem idare hukukunun hem de idari yargılama hukukunun önemli kavramlarından biridir. Bu kavram ile ilgili olarak literatürde “tasarruf”, “karar”, “muamele”, “norm”, “düzenleme” gibi çeşitli terimler kullanılmasına³ rağmen idari işlemin tanımı mevzuatımızda yapılmamıştır. Aynı şekilde, öğretide de ortak tanım konusunda görüş birliği sağlanamamıştır.

Kalabalık’a göre idari işlem; genel anlamda idari tasarrufların tamamını kapsayan idari işlem; kamu kurumları ve kuruluşları, kamu idareleri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarıyla devlet adına ve hesabına hareket etmekle olan özel hukuk kişileri gibi idari makamlar tarafından, kamu gücüne dayanılarak ve idare hukuku çerçevesinde gerçekleştirilen, kamu hukuku karakteri taşıyan, kesin nitelikli, etkili ve tek taraflı irade açıklamaları olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım, idari işlemlerin kamu gücüne dayanılarak tesis edildiğini ve işlem tesis yetkisinin yalnızca idareye ait olduğunu vurgulamaktadır.⁴

Gözler’e göre idari işlem; idare hukuku alanına ya da uyumsuzluk durumunda idari yargının yetki alanına giren kamu gücüne dayalı bir hukuki işlem, diğer bir ifadeyle hukuki sonuç doğurmayı amaçlayan irade açıklamaları olarak tanımlanmış ve bu yaklaşımıyla idari işlemin tabi olduğu hukuki rejimi esas almıştır.⁵

Hukuki bir işlemin idari yargıda denetimi için öncelikle o işlemin idari bir işlem olup olmadığının tespiti önem taşımaktadır. Bu nedenle yargı mercilerinin de yapılan yargılama faaliyeti sırasında idari işlemi tanımladıkları görülmektedir. Anayasa Mahkemesi, idari işlemi “*Bir tasarruf veya kararın idari işlem sayılabilmesi için, bunun bir kamu kurumunca ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca tesis edilmiş olması ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili bulunması gerekir ...*”⁶ şeklinde tanımlamıştır.

Danıştay ise idari işlemi “*idarî makam ve mercilerin idare işlevleriyle ilgili, kamu hukuku alanında tesis ettikleri tek taraflı, doğrudan uygulanabilir nitelikte(icrâî) bir hukukî tasarruftur...*” olarak tanımlamıştır.⁷

³ Lütfi Duran, “İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular”, *T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*(17-18 Ocak 1998) (Ankara, 1998), 26-27.

⁴ Halil Kalabalık, *İdare Hukuku Dersleri* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), II/23.

⁵ Kemal Gözler, *İdare Hukuku Cilt I* (Bursa: Ekin Yayıncılık, 2019), 1/764.

⁶ Anayasa Mahkemesi, 15/04/2004 tarih ve E:2004/26 K:2004/51 sayılı kararı, Resmi Gazete tarih/sayı:11/08/2004-25550, www.anayasa.gov.tr , E.T:28/04//2025.

⁷ Danıştay 6. Daire, Karar Tarihi 26/06/2024 tarih ve E:2023/9039, K:2024/4030 sayılı kararı,

İdari işlem, idare veya idare adına irade açıklama yetkisine haiz olanların kamu yararını gerçekleştirmek maksadıyla kamu gücü ve ayrıcalıklarından faydalanarak tek yanlı olarak ve idare hukuku kurallarına uygun biçimde tesis ettiği, idari yargı mercilerince yürütülmesi durdurulmadığı veya iptal edilmediği sürece hukuken doğrudan sonuç doğuran ve hukuka uygunluk karinesinden faydalanan açık veya zımni bir irade açıklamasıdır. Yürütmenin durdurulması kararlarının konusunu da kesin ve yürütülebilir nitelikte idari işlemler oluşturmaktadır.

1.1.3. İdari İşlemin Özellikleri

İdari işlemler, hem bireylerin hak ve yükümlülükleri hem de kamu düzeni üzerinde doğrudan etkiler yaratabilmektedir. Bu bağlamla, idari işlemlerin hukuki niteliğinin ve işleyiş rejiminin doğru şekilde anlaşılması büyük önem taşır.

İdari işlemler, yürütme yetkisine sahip olan ve Anayasa veya kanunlarla yetkilendirilmiş idari makamlar ya da kişiler tarafından tesis edilir. Yasama ve yargı organları da asli görevleri dışında idari yetkilerini kullanarak gerçekleştirdikleri işlemlerle idari faaliyetlerde bulunabilir ve bu işlemlerde idari işlem niteliği taşımaktadır.⁸

İdare, kamu hizmetlerini ifa ve kamu düzenini sağlama görevini yerine getirirken çeşitli hukuki işlemler ve eylemler gerçekleştirmektedir. Bu süreçte ele alınan konunun niteliğine ve ilgili hukuki düzenlemelere bağlı olarak idare bazen özel hukuk kuralları çerçevesinde hareket ederken bazen de idari hukuku ilkeleri doğrultusunda işlem tesis etmektedir.⁹

Kamu kurumları, özel hukuk kapsamındaki ilişkilerde tıpkı özel hukuk hükümlerine tabi tüzel kişileri gibi hareket ederken idari hukukunun alanına giren işlemlerde ise kamu gücünün sağladığı yetkileri kullanarak tek taraflı ve bağlayıcı nitelikte kararlar alabilir. Bu bağlamda idarenin işlem ve eylemlerinde, özel hukuk ve idare hukuku arasındaki ayrım hem hukuki nitelik hem de kamu yararının sağlanması açısından belirleyici bir rol oynamaktadır.

Özel hukuk işlemleri, bireyler veya özel hukuk tüzel kişileri arasında doğrudan ya da dolaylı biçimde ortaya çıkan ve taraflar arasında belirli hak ve yükümlülükler yaratan hukuki

www.lexpera.com.tr, E.T:28/04/2025. Benzer nitelikte “İdari işlem kısaca, idare makamlarının idare fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai karar olarak nitelenir.” Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, Karar Tarihi: 14/04/2023,E:1972/2, K:1973/10. www.lexpera.com.tr, E.T:28/04/2025.

⁸ Detaylı bilgi için bkz: Ebru Kahraman, “Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin İdari İşlemlerine İlişkin Bir Değerlendirme”, *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2/3 (Haziran 2016), 77-87.

⁹ Turgut Tan, Bahar Bayazıt, *İdare Hukuku* (Ankara: Turhan Kitapevi, 2021), 202-203.

işlemlerdir. Özel hukuk işlemlerinde irade serbestisi geçerlidir. Eşit durumdaki iki tarafın serbest iradelerinin birbirine uyması neticesinde doğmaktadır.¹⁰ Yani özel hukukta hukuki olarak eşit durumdaki kişilerin serbest iradeleri neticesinde işlemler tesis edilmektedir.

Kamu hukukunda ise idarenin özel hukuk hükümlerine tabi işlem ve sözleşmeleri dışında tek taraflı kamu gücünü kullanarak tesis ettiği idari işlemler de vardır. Özel hukuk işlemlerinin aksine idari işlemlerde irade serbestisi geçerli değildir. Ayrıca idare, hukuka veya mevzuata bağlı olarak irade açıklamasında bulunabilir.

İdari işlemlerin, özel hukuk işlemlerinden farklılaşmasını sağlayan belirleyici özellikler arasında tek taraflılık, kamu gücüne dayanma, doğrudan uygulanabilirlik (icrai nitelik), hukuka uygunluk karinesi gibi unsurlar yer almaktadır. Bu özgün nitelikler, idari işlemleri kendine has bir hukuki statüye kavuşturur. Bu nedenle idari işlemin özelliklerinin doğru kavranması, idari yargılama hukukunda özellikle yürütmenin durdurulması kurumunun işleyişinin anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

1.1.3.1. Tek Yanlılık Özelliği

İdari işlemin en belirgin ve ayırt edici niteliği tek yanlılık özelliğidir. Tek yanlılık, idare veya idare adına hareket ederek işlem gerçekleştiren kişilerin kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla karşı tarafın rızasına, onamına veya iznine ihtiyaç duymaksızın, kendi iradesiyle işlem yaparak hukuki sonuç doğurabilmesidir.¹¹ İdare, kamu gücüne dayalı olarak tek başına kararlar alır ve bunları uygulamaya koyar. Özel hukuk ilişkilerinin aksine idari işlemlerde iki tarafın karşılıklı iradesine ihtiyaç duyulmaz. İdari işlemlerin tek yanlılığı basit bir şekil unsuru olmayıp temel bir kural niteliğindedir.¹²

İdare, hukuki sonuç doğurmak amacıyla çoğunlukla tek taraflı ve açık bir irade açıklamasında bulunmak suretiyle işlem tesis etmekteyse de, bazı durumlarda pasif kalmak suretiyle de hukuki sonuç doğuran işlemler gerçekleştirebilmektedir. Nitekim 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre yapılmış olan başvuruya idarenin 30 gün

¹⁰ Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri* (Bursa: Ekin Yayıncılık, 2016), 279.

¹¹ Celal Erkut, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği* (Ankara: Danıştay Yayınları, 1990), 13.

¹² Erkut, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, 15.

içinde cevap vermemesi durumunda zımni ret işlemi sayılmakta olup idarenin pasif yolla da tek taraflı idari işlem tesis edebileceğini göstermektedir.¹³

1.1.3.2. Kamu Gücü Ayrıcalıklarına Dayanma Özelliği

İdari işlemin kamu gücü ayrıcalıklarına dayanması, idarenin devletin egemenlik yetkisini temsil ederek kişilerin rızası ve onayı olmaksızın gerektiğinde zor kullanarak hukuki sonuçlar doğuran tek taraflı eylemlerde bulunma yetkisine sahip olmasını ifade eder. Bu, özel hukuk işlemlerinde görülen taraflar arası anlaşma, rıza veya mülkiyet hakları gibi unsurlardan farklı olarak kamusal çıkarların gözetilmesini ve bu çıkarların korunmasını ön planda tutar.

Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi kararlarında da vurgulandığı üzere, hukuki işlem kamu hukuku tüzel kişileri ya da özel hukuk tüzel kişileri tarafından gerçekleştirilmesi fark etmeksizin eğer kamu gücü ayrıcalığını içeriyorsa bu durumda idari bir işlem sayılmaktadır.¹⁴

İdari işlemlerin kamu gücüne dayanması özel hukuk işlemlerinden ayıran diğer önemli bir özelliğidir. Özel hukukta taraflar eşit durumdadır. Kamu gücüne dayanma, idarenin yalnızca kamu düzenini sağlama, güvenliği temin etme gibi genel amaçlarla değil, aynı zamanda bireylerin haklarına ve özgürlüklerine müdahale edebilme yetkisini de içerir. İdare, Anayasa ve kanunlarda tanınan yetkiler çerçevesinde bu gücünü kullanabilir. Örneğin, bir mükellef vergi borcunu rızasıyla ödeyebilir. Ancak mükellefin vergi borcunu ödememesi durumunda idare ihbarname düzenleyerek mükelleften borcunu ödemesini isteyebilir. Bu aşamada amaç mükellefin rızasıyla ödeme yapmasını sağlamaktır. Eğer mükellef ihbarnameye rağmen ödemeyi yapmazsa bu durumda idare cebri tahsil yoluna geçebilir. Artık bu aşamada ödeme süreci artık mükellefin rızası dışında tek taraflı olarak yürütülür.

1.1.3.3. İcrailik (Yürütülebilirlik) Özelliği ve Re'sen İcra Yetkisi Tanınması

İdari işlemlerin temel özelliklerinden bir diğeri yargı kararına veya başka bir makamın onayına ihtiyaç duymaksızın doğrudan uygulanabilmesidir. Bu özellik, literatürde “icrailik” veya “yürütülebilirlik” olarak adlandırılmakta olup idari işlemlerin kendiliğinden hukuki sonuç doğurması ve fiilen uygulanabilir olması anlamına gelir. İdarenin kamu gücüne dayanarak tesis

¹³ Metin Günday, *İdare Hukuku* (Ankara: İmaj Yayıncılık, 2013), 133.

¹⁴ Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, 1/763.

ettiği işlemler kural olarak muhataplarının rızasına veya mahkeme kararına gerek olmaksızın sonuçlarını doğurur ve uygulanır.¹⁵

İcraîlik kavramı, idarenin kamu gücünü kullanmak suretiyle tesis ettiği işlemin herhangi bir onaya veya izne ihtiyaç duymaksızın hukuki sonuçlarını kendiliğinden doğurması şeklinde tanımlanabilir.¹⁶

İdari işlemin icraîliği, idare hukukunun temel prensiplerinden biridir. İdari makamların kanunla kendilerine tanınan yetkiler çerçevesinde aldıkları kararları zorla yerine getirebilmelerini sağlamaktadır. Bu yetki idarenin etkin ve hızlı bir şekilde kamu hizmetini sunabilmesi için zorunludur. Aksi takdirde idarenin etkin şekilde kamu düzenini sağlaması ve kamu hizmetlerini yerine getirmesi zorlaşır. İdari işlemin icraîliği, Anayasanın idareye tanıdığı kamu hizmetlerini yürütme görevinden kaynaklanmaktadır.

İdari işlemler kural olarak icraîlik özelliğini ruhlarında barındırır.¹⁷ Bu bağlamda, kamu gücü ile kamu yetkisi kullanılarak üçüncü kişiler hakkında doğrudan hukuki etkiler meydana getiren ve başka bir işleme ihtiyaç duymaksızın etkisini doğrudan gösteren işlemler icraî nitelik taşımaktadır.¹⁸ Örneğin, vergilendirme sürecine ilişkin tesis edilen işlemler icraîlikleri neticesinde kişilerin hukuki durumunda doğrudan etki doğurmaktadır. Re'sen vergi mükellefiyet tesisi veya mükellefiyetin terkin, haciz gibi işlemlerin tesis edilmesiyle birlikte ilgili kişilerin hukuksal durumları etkilenmektedir.

İdari işlemin icraîliği üç temel unsura dayanmaktadır. İlk olarak idari işlemin doğrudan uygulanabilir nitelikte olmasıdır. Yani bir idari işlemin sonuçlarını doğurabilmesi için yargı kararına ya da izin veya onay gibi herhangi bir ek işleme ihtiyaç duymaması gereklidir. İkinci olarak idari işlemler bağlayıcı nitelikte olup muhataplarınca bu işlemlerin yerine getirilmesi zorunludur. Üçüncüsü ise idari işlemin icraîlik vasfının hukuki sonuçlarının maddi alemde etkilerini doğurabilmesi için idareye zor kullanma yetkisini tanımasıdır. Bu, idarenin gerekli görülen durumlarda kamusal gücünü kullanarak idari işlemin sonuçlarını gerçekleştirmesine imkân sağlar.

¹⁵ Gözler - Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, 279; Erkut, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, 119.

¹⁶ Hasan Dursun, “İdari İşlemin İcraîliği (I)”, *Terazi Hukuk Dergisi* 6/57 (Mayıs 2011), 41.

¹⁷ Erkut, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, 119.

¹⁸ Erkut, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, 119.

İdari işlemler kural olarak icrai olmakla beraber, idarenin her işlemi icrai nitelikte değildir. İcrai olmayan işlemler, idari makamlar tarafından tesis edilmekle beraber hukuk düzeninde herhangi bir değişiklik yaratmayan işlemlerdir. İcrai nitelik taşımayan kararlara yönelik idari yargı mercilerinde iptal davasının açılması olanaksızdır.¹⁹ 2577 sayılı İYUK'un 14'üncü maddesi uyarınca bir idari işleme dava açabilmek için söz konusu işlemin "kesin ve uygulanabilir nitelikte" olması gerektiği belirtilmiştir.

İdari işlemin icrailiği ile kesin olması farklı kavramlardır.²⁰ Bir işlemin kesin olması onun icrai olduğu anlamına gelmemektedir. Kesin ve yürütülebilir olması idari işlemin kimliğine ilişkin olmayıp iptal davası açabilmek için gerekli bir koşuldur.

Danıştay tarafından kesin ve yürütülebilir işlem “(...)işlemin tamamlanması için gerekli idari usul kuralları uygulanarak yetkili kamu görevlisi veya görevlileri tarafından imzalanan, bu durumu ile uygulamaya konulan ve kendi başına hukuki sonuçlar doğuran, idarenin tek taraflı ve buyurucu gücüne dayanan işlemleri ifade etmektedir. İdari işlemin kesinliği; işlemin uygulanmaya hazır, tamam bir işlem olduğunu göstermektedir. İdari işlemin yürütülebilirlik özelliği ise; kamu gücü ve kudretinin üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.²¹

Öğretide Danıştay'ın “kesin ve icra edebilir işlem” tanımının her kesin işlemin icrai nitelikte kabul edilmesi sonucu doğurabilme ihtimali nedeniyle eleştirildiği görülmektedir.²² Ancak bu tanım esasen işlemin kendiliğinden hukuki sonuç doğurması niteliğine vurgu yapmakta olup, her kesin işlemin doğrudan icrai işlem olarak kabul edilmesi gerektiği anlamına gelmez. Dolayısıyla her kesin işlem icrai nitelik taşımayacağından bu tanım işlemin otomatik olarak icrai sayılacağı şeklinde yorumlanmamalıdır.

İdari işlemin icrailiği ile resen icrası da birbirinden farklı kavramlardır. İcrai nitelikte idari işlem tesis edilmekte başkaca bir işleme gerek olmaksızın hukuk alanında hüküm ve sonuçlarını doğurur. Örneğin, mükellefiyetin terkin işlemi hukuk alanında sonuçlarını kendiliğinden doğurmaktadır.

¹⁹ Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, 1/778.

²⁰ Erkut, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, 118-120.

²¹ Danıştay 8. Daire, 31/12/2020 tarih ve E:2016/11563 K: 2020/6280; Benzer nitelikte Danıştay 8. Daire, Karar Tarihi:31/12/2020, E:2016/11563, K:2020/6280. , www.lexpera.com.tr, E.T: 02/01/2025

²² Mutlu Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 5/103 (2012), 274.

Bazı durumlarda bu hukuki sonuçların maddi aleme yansıtılabilmesi için idarenin ayrıca bir eylem veya yeni bir işlemde bulunması gereklidir. Bu bağlamda idari işlemin re'sen icrası, işlemin maddi anlamda sonuç doğurabilmesi için idarenin bu işlemi fiilen uygulayabilme kabiliyeti olarak tanımlanabilir.²³ Re'sen icra yetkisi idareye sınırsız bir güç tanımaz, bu yetki yalnızca kanunla öngörülen durumlarla sınırlıdır.

İdari işlemin kişilerin temel hak özgürlükleri veya malvarlıkları üzerinde yükümlülük doğuracak şekilde uygulamaya geçirilmesi söz konusu olduğunda, idarenin söz konusu işlemi cebren veya cebre başvurmaksızın icra edebilmesi ancak açık bir kanuni düzenlemenin varlığı ile mümkündür.²⁴ Re'sen icra yetkisi, idare tarafından kamu yararının ve kamu düzeninin sağlanması amacıyla kullanılabilir. Bu yetki keyfi veya kişisel amaçlarla kullanılamaz. İdare zor kullanma yetkisini her durumda ölçülülük ilkesi çerçevesinde kullanmalıdır. Bu bağlamda, zor kullanma yetkisinin hukuki sonucun maddi aleme taşınabilmesi için uygun(elverişli) olması, zorunlu olması ve ulaşmak istenen amaçla orantılı olması gereklidir.²⁵ Örneğin, bir şirketin vergi borcunu ödememesi durumunda vergi dairesi re'sen icra yetkisini kullanarak doğrudan vergi borcunun tahsil edilmesini sağlayabilir. Vergi dairesi ödeme yapılmayan borcun tahsilini sağlamak için şirketin taşınmaz veya taşınır mallarına el koyabilir, taşınır mallarına el koyabilmek için kilitli yerleri açtırabilir, taşınırları açık artırma yoluyla satabilir. Bu işlemler, vergi dairesinin kendi iradesiyle herhangi bir başvuru veya talep beklemeksizin kamu gücü ayrıcalıklarından faydalanarak gerçekleştirdiği bir işlemdir.

İdarenin icrai niteliğe haiz işlemleri ile resen icra yetkisi kapsamında gerçekleştirdiği idari işlemler yargısal denetime tabidir. İdari işlemlere karşı kural olarak iptal davasının açılabilmesi icrailik özelliğini etkilemez. Bu durumun sonucu olarak idarenin icrai işlemin tesisi için sahip olduğu re'sen icra yetkisi de sınırlandırılmaz. Bu nedenle yargılama devam ederken hukuka aykırılık iddiasında bulunulan idari işlemin maddi alemden hüküm ve sonuç doğurması amacıyla idare tarafından re'sen icra yetkisinin kullanılması olumsuz sonuçlar doğurabilir. Yargılama sürecinde, hukuka aykırılığı iddia edilen idari işlemin resen icrası

²³ Hasan Dursun, "İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re'sen İcrası", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 20/72 (2007), 249-250.

²⁴ Dursun, "İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re'sen İcrası", 255.

²⁵ Resen icra yetkisinin ölçülük ilkesi kapsamında değerlendirilmesine ilişkin detaylı bilgi için bkz. Hayrettin Yıldız, *İdarenin Re'sen İcra Yetkisi* (Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2018), 176-184.

kapsamında doğabilecek bu telafisi güç veya imkânsız zararların önlenmesi açısından en önemli hukuki mekanizmalardan biri ise yürütmenin durdurulması kurumudur.

Re'sen icra yetkisi, idarenin tesis ettiği idari işlemlerin yargı mercilerinin kararına ihtiyaç duymaksızın doğrudan uygulayabilmesine olanak tanırken yürütmenin durdurulması kurumu ise bu yetkinin hukuk devleti ilkesi çerçevesinde sınırlandırılmasını sağlar. Re'sen icra edilen işlemler, hukuka aykırılık iddiası ile yargıya taşındığında işlemin yürütülmesinin telafisi güç veya imkânsız zararlar doğurabilecek nitelikte olması halinde mahkeme tarafından işlemin yürütülmesinin durdurulmasına hükmedilebilir. Yürütmenin durdurulması neticesinde, re'sen icra yetkisinin hukuka aykırı kullanımını geçici olarak askıya alarak bireylerin haklarını korumakta ve hukuk devleti ilkesinin güvencesi olan yargısal denetimi sağlamaktadır.

1.1.3.4. İdari İşlemlerde Hukuka Uygunluk (Kanunilik) Karinesi

İdarenin kamu gücünden yararlanarak tek taraflı irade açıklamasıyla gerçekleştirdiği icrai işlemler, hukuka uygunluk karinesinin koruması altındadır. Karine, bilinmeyen bir durum hakkında çıkarım yapmamıza yardımcı olan bir gösterge veya belirti olarak ifade edilebilir.²⁶ Hukuka uygunluk karinesi, kanunun belli bir olguyu doğru kabul edip aksi ispat edilinceye kadar geçerli olarak kabul etmesi durumudur.²⁷ Hukuka uygunluk karinesi Latince'de “*praesumptio iuris tantum*” olarak ifade edilen bir adi karinedir.

Hukuka uygunluk karinesi, kanunilik karinesi olarak da adlandırılır.²⁸ Bu karine idare tarafından yapılan bu işlemlerin hem yasal bir dayanağa sahip olduğu hem de hukuka aykırılık taşımadığı varsayımını ifade eder.²⁹ Ancak hukuka uygunluk karinesinin varlığı her durumda idari işlemin doğru olduğu anlamına gelmez. Bu nedenle idari işlemler, yargı mercileri tarafından hukuka uygunluk yönünden denetlenebilir.³⁰ Hukuka uygunluk denetimi amacıyla açılan iptal davalarında, davacı tarafından işlemin yürütülmesinin durdurulması talep edilebilir. Bu taleple, işlemin yürütülmesinin durdurulması sağlanarak idari işlemin geçici olarak hukuka uygunluk mahiyetinin askıya alınması amaçlanmaktadır.

²⁶ Fatma Tülay Karakaş, “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 62/3 (2013), 731.

²⁷ <https://sozluk.adalet.gov.tr/karine>

²⁸ Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, 268.

²⁹ Erdoğan Bülbül, *İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması* (İstanbul: Beta Yayınları, 2010), 2; Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, 268.

³⁰ İl Han Özay, *Günışığında Yönetim* (İstanbul: Filiz Kitapevi, 2004), 407.

1.1.4. İdari İşlemi Oluşturan Unsurlar

İdari işlemin unsurları, bir idari tasarrufun hukuken geçerli ve uygulanabilir olabilmesi için taşınması gereken temel yapı taşlarıdır. İdarenin yaptığı her işlemin bu temel unsurlar bakımından değerlendirilmesi gereklidir. Bu unsurlar, işlemin hukuka uygunluğunun da denetim ölçülerini oluşturmaktadır.

İdari işlemin unsurlarına ilişkin teorik yaklaşımın kökenleri Fransız idare hukukuna dayanmaktadır. Bu unsurlar esasen yargısal denetim bağlamında, özellikle de iptal davaları kapsamında işlemin hukuka uygunluk kriterlerinin belirlenmesi amacıyla şekillenmiştir.³¹

Fransız idare hukukunda idari işlem unsurları Fransa’da Conseil d’Etat içtihatları ile şekillenmiş ve Türk hukuk sisteminde de bu unsurlar kabul edilmiştir.³² Fransa’da idari işlemin iptali amacıyla açılan davalar iptal davası olarak değil, “recours pour excès de pouvoir” yani “yetki aşımı davası” olarak adlandırılmıştır.³³ Fransız hukukunda idari işlemlerin yargısal denetiminin kökeni idari başvuru çeşitlerinden biri olan “hiyerarşik başvuru” çeşidine dayanmaktadır.³⁴ Hiyerarşik başvuru 19’uncu yüzyıldan itibaren zaman içerisinde idari yargı sisteminin ortaya konulmasıyla beraber yargısal nitelik kazanmıştır. İdarenin yetki sınırlarının dışında ve adli yargının görev alanına giren hususlarda işlem tesis etmesi halinde, yetkisini aşması nedeniyle geçersizliğine hükmediliyordu. Yetki aşımı davası da adını buradan almış ve değiştirilmemiştir.³⁵

Fransız hukukunda idari işlemin iptal nedenleri kanunlaşmamış ve içtihadı nitelikteyken; Türk hukukunda ise idari işlemin iptal nedenleri kanunlaşmıştır. 669 sayılı Şura-1 Devlet Kanunu ile birlikte idari işlemin iptal gerekçeleri düzenlenerek kanunlaştırılmıştır.³⁶ En güncel hali ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu’dur. 2577 sayılı İYUK’un idari işlemin hangi nedenlerle iptal edildiği açıkça düzenlenmiştir. Anılan Kanun’un 2’nci maddesinin (a) fıkrasında “İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler

³¹ Güher Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 19/38 (2020), 75.

³² Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, 76.

³³ Güher Ulu, *İdari İşlemin Sebep unsuru ve Yargısal Denetimi* (Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2021), 51.

³⁴ Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, 76.

³⁵ Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, 76.

³⁶ Ulu, *İdari İşlemin Sebep unsuru ve Yargısal Denetimi*, 53.

tarafından açılan iptal davaları” düzenlemesi yapılmıştır. Bu maddede iptal davası tanımlanmış ve iptal davası neticesinde idari işlemin çeşitli yönlerden hukuki açıdan denetleneceğine ilişkin yasal düzenlemeye yer verilmiştir. İdari işlemlerin yetki, şekil, konu, sebep ve amaç yönlerinden denetlenmesi, hakim bakımından hukukilik denetimi yapmasına ilişkin bir analiz aracıdır.³⁷

1.1.4.1. İdari İşlemin Yetki Unsuru

İptal davası kapsamında yapılacak hukukilik denetiminde, öncelikle incelenmesi gereken unsur yetkidir. Bu çerçevede, işlemi tesis eden idari makamın söz konusu işlemi yapmaya hukuki açıdan yetkili olup olmadığının tespit edilmesi gerekir.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde yetki ya da klasik bir ifadeyle salâhiyet, bir görevin ya da faaliyetin mevzuatın sağladığı imkânlar doğrultusunda ve belirli şartlar çerçevesinde yürütülmesini sağlayan hak olarak tanımlanmaktadır.³⁸

İdare hukukunda yetki, idari makamların yalnızca Anayasa ve kanunların öngördüğü sınırlar içerisinde kişi, yer, zaman ve konu bakımından belirlenen çerçevede kamu gücü kullanarak hukuki sonuç doğuracak işlem ve eylemleri gerçekleştirme konusunda sahip oldukları karar alma ve uygulama gücü olarak tanımlanabilir.³⁹

İdare hukukunda kanuni idare ilkesi geçerlidir. Kanuni idare ilkesi uyarınca, idarenin herhangi bir konuda idari işlem veya eylem gerçekleştirebilmesi o alanda açık bir kanuni düzenlemenin varlığına bağlıdır.⁴⁰ Bu sayede idarenin keyfi davranışları önlenmekte ve idare yasal bir dayanağa sahip olarak hareket etmeye zorlanmaktadır.

Anayasa’nın 123’üncü maddesi idarenin kanuniliği ilkesinin anayasal temelini oluşturur. Bu hüküm uyarınca idareye yetki verilmeyen durumlarda idare herhangi bir idari işlem veya eylem tesis edemez. Çünkü idare hukukunda genel kural yetkisizlik, yetkililik ise istisnai niteliktedir.⁴¹ Nitekim idari işlem ve eylem tesis eden idarenin genel ve asli düzenleme

³⁷ Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, 78.

³⁸ <https://sozluk.gov.tr> , E.T:27/04/2025.

³⁹ Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, 1/845; Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Yargılama Hukuku* (Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 1998), 10.

⁴⁰ Emre Akbulut, *Kanuni İdare İlkesi* (İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2013), 91.

⁴¹ Danıştay, İdari Dava Daireleri Kurulu, E:2021/800, K:2021/2366, Karar Tarihi:11/11/2021 tarihli kararı "*İdare Hukukunda "yetki", idareye Anayasa ve kanunlarla tanınmış olan karar alma gücünü ifade etmektedir. Bu yönüyle idari işlemin en temel ögesini oluşturan "yetki", kanunla hangi makama verilmiş ise ancak onun tarafından*

yapma yetkisi bulunmamakta olup yalnızca kanunun çizdiği sınırlar içerisinde hareket edebilmesi mümkündür.⁴²

1.1.4.2. İdari İşlemin Şekil Unsuru

İdari işlemlerde şekil unsuru, işlemin oluşturulması sürecinde takip edilmesi gereken usul ve yöntemleri ifade eder.⁴³ Başka bir deyişle idari işlemin geçerli sayılabilmesi için belirli bir biçim ve prosedüre uygun şekilde tesis edilmesi zorunludur.

Şekil unsuru, genellikle işlemin yazılı yapılması, gerekçelendirilmesi, yetkili makamlarca imzalanması ve belirli usul kurallarına uyulması gibi görünüme ilişkin şartları kapsar. Ancak şekil sadece işlemin dış görünümüne ilişkin olmayıp, aynı zamanda işlem tesis edilirken izlenmesi gereken süreci de içermektedir. Örneğin, usule uygun bildirim yapılması, belirli organlardan görüş alınması gibi aşamalar da şekil unsuru kapsamında değerlendirilir.

İdare hukukunda genel prensip, işlemlerde şekil eksikliğinin esas kural olarak işlemi hükümsüz kılmaması yönündedir.⁴⁴ Ancak işlemin hukuka uygunluğu bakımından belirli bir şekil şartının emredici nitelikte öngörüldüğü durumlarda, bu kurala uyulmaması işlemi sakatlar ve iptaline sebep olabilir.

Şekil unsuru, bireylerin haklarının korunması, idarenin keyfi davranışlarının önlenmesi ve idari işlemlerin yargısal denetlenebilirliğinin sağlanması açısından büyük önem taşır. Usul ve şekil kurallarına bağlılık, hukuk devleti ilkesinin idare hukuku alanındaki görünüm biçimlerinden biridir. Bu nedenle, idari işlemin şekil yönünden sakatlanması, özellikle hukuki güvenlik ve idarenin hesap verebilirliği ilkeleri bakımından hassasiyetle değerlendirilmelidir.

kullanılabilir. İdare Hukukunda "yetkisizlik kural, yetkili olma istisna"dır. Bu istisna ise, yetkinin, yalnızca kanunla gösterilen hallerde ve yine kanunla gösterilen idari merciler tarafından kullanılmalıdır. Bu nedenle "yetki" kanunun açık izni olmadan da devredilemez." www.lexpera.com.tr , E.T: 27/04/2025.

⁴² Anayasa Mahkemesi, 07/05/2002, E:2000:17, K: 2002/46 kararları "...dayanağını Anayasa'nın 123. maddesindeki idarenin kuruluş ve görevlerinin yasa ile düzenleneceği kuralından alan yönetimin yasallığı ilkesine göre, idarenin herhangi bir konuda asli düzenleme yetkisi yoktur. İdare ancak yasalarla belirlenen sınırlar içerisinde bir düzenleme yapabilir.", www.anayasa.gov.tr, E.T: 27/04/2025

⁴³ Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, 1/964.

⁴⁴ Danıştay İDDK, E:2012/783 K:2014/1040 Karar Tarihi: 24/03/2014 "İdarenin işlemlerini tesis ederken yasalar ya da düzenleyici işlemlerle önceden belirlediği şekil kurallarının, bireylerin hukukunun korunmasında önemli olduğunun tartışmasız olduğu, ancak, yönetsel işlemlerin "şekil" yönünden denetiminde, her şekil eksikliğinin doğrudan işlemin iptalini gerektirecek nitelikte hukuka aykırılık olarak kabulüne olanak bulunmadığı, uyumsuzluğımıza özgü olarak işlemin konusu, hukuksal sonuçları ve bireylerin şekil eksikliğindeki katkıları da değerlendirilerek, eksikliğin, işlemin iptalini gerektirecek nitelikte hukuksal sakatlık yaratıp yaratmadığının irdelenmesi gerektiği...". www.uyap.gov.tr, E.T:15/11/2024.

1.1.4.3. İdari İşlemin Sebep Unsuru

İdari işlemin unsurlarından biri olan sebep, işlemin tesis edilmesine yol açan hukuki ve fiili olgulardır.⁴⁵ Başka bir ifadeyle sebep, idari makamın bir işlemi tesis ederken dayandığı olay, durum veya hukuki gerekçeyi ifade eder.

Sebep unsuru, hem işlemin tesisine yön veren iradenin temelini oluşturur hem de işlemin hukuka uygunluğunun denetiminde önemli bir ölçüt teşkil eder. Sebep unsuru, bir idari işlemin hukuki varlık kazanabilmesi için gerekli olan zorunlu unsurlar arasındadır.

Bir işlemin sebep unsuru bazen kanunda açıkça öngörülebilir. Örneğin, bir mükellefin beyan yükümlülüğünü hiç yerine getirmemesi yahut eksik beyanda bulunması sebebiyle idare tarafından re'sen tarhiyat yapılması. İdare böyle bir fiili durum bulunmadan, keyfi şekilde mükellef hakkında re'sen tarhiyat işlemi yaparsa, bu işlem sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur ve yargı denetiminde iptal edilebilir. Bazı durumlarda ise idare sebep unsurunu takdir yetkisi çerçevesinde değerlendirir. Ancak her hâlükârda işlem bir fiili veya hukuki duruma dayanmak zorundadır.

İdari yargıda hukukilik denetimi yapılırken, işlemin dayandığı sebebin gerçek olup olmadığı ve bu sebebin işlemin dayanağı olan hukuki düzenlemeye uygun bulunup bulunmadığı araştırılır. Kural olarak idare işlem tesis ederken gerekçesini açıklamak zorunda değildir ancak idari işleme karşı açılan iptal davasında mahkeme idari işlemin gerekçesini araştırır.⁴⁶ Eğer işlem gerçekte var olmayan bir sebebe dayanıyorsa veya mevcut sebep işlemi hukuken desteklemeye yeterli değilse, işlem sebep unsuru yönünden hukuka aykırı kabul edilir ve iptali söz konusu olur.

1.1.4.4. İdari İşlemin Konu Unsuru

İdari işlemi oluşturan beş asli unsurundan biri olan konu, işlemin hukuk düzeninde meydana getirdiği doğrudan sonucu ve etkilediği hukuki alanı ifade eder. Başka bir ifadeyle konu, idari işlemin bireyler, toplum veya nesneler üzerinde yarattığı değişikliktir. İşlem tesis

⁴⁵ Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, 1/1008.

⁴⁶ Danıştay İDDK, 21/05/2024 tarih ve E:2020/614, K:2024/2054 “*Gerek yargısal kararlarda, gerekse öğretide sebep unsuru, idari işlemin dışında, idari işlemin yapılmasını gerektiren hukuki işlem veya maddi olay olarak tanımlanmaktadır. Sebep, idareyi işlem yapmaya yöneltten tüm etkenler olup; sebep, işlemin bir tür gerekçesidir. İdari işlemin dayanağı olan sebebin yasalarda açıkça belirtilmemiş olması halinde dahi idari dava açılması durumunda yargı mercii önünde idare tarafından bildirilmesi zorunludur.*”, www.lexpera.com.tr, E.T: 08/12/2024.

edildiğinde hangi hak, yükümlülük veya statüde değişiklik meydana geldiği, konu unsuruyla doğrudan ilişkilidir.

İdari işlemin konusu, öncelikle mevzuata uygun olmalıdır. Hukuk düzeninin yasakladığı veya düzenlemediği bir alanı konu alan idari işlemler, konu unsuru yönünden sakatlık taşırlar ve iptal edilmeleri gerekir. İdare sadece kanunla yetkilendirildiği konularda işlem tesis edebilir, yetki sınırlarını aşarak veya hukuka aykırı şekilde bir konuya yönelmesi işlemi geçersiz hale getirir.

Konu unsuru ayrıca işlemin belirli, mümkün ve hukuken kabul edilebilir bir alana ilişkin olmasını da gerektirir. Belirsiz, imkânsız veya yasak bir konuya ilişkin olarak tesis edilen idari işlemler, yoklukla malul sayılabilecek ölçüde ağır hukuka aykırılık taşır.

1.1.4.5. İdari İşlemin Amaç Unsuru

İdari işlemin amacı, kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Kamu yararı, kamu gücünü kullanan devlet organlarının toplumun genel menfaatlerini gözeterek karar almasını ve uygulamasını ifade eder. Devletin ve idarenin varlık sebebi, bireylerin haklarını korumak ve toplumsal faydayı artırmaktır.

Anayasa Mahkemesi⁴⁷ “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 kararı ile dava konusu olan işlemin yapıldığı andan önceki durumun geri gelmesi sağlanmakta ve kişiler dava sonuçlanıncaya kadar bu işlemin olumsuz etkilerinden korunmaktadır.” şeklinde yürütmenin durdurulması müessesinin kamu yararı açısından önemine ayrıca vurgu yapmıştır.

Yürütmenin durdurulması kurumu, idarenin kamu yararı amacıyla kamu hizmetlerini kesintisiz ve etkin bir şekilde sunarken bireyin hakkının ihlalini önlemek ve hukuka aykırı uygulamaların önüne geçmek açısından önemli bir mekanizmadır. Çünkü toplumun bir parçası olan bireyin haklarının korunması da kamu yararının sağlanmasına hizmet etmektedir. Ancak kimi durumlarda kamu yararı amacıyla idare tarafından gerçekleştirilen eylem veya işlemler bireylerin haklarının ihlali sonucunu doğurabilmektedir.

Yürütmenin durdurulması kurumu, mahkeme tarafından nihai karar verilinceye kadar kamu yararı ile birey yararı arasında denge kurma konusunda önemli bir rol oynamaktadır.

⁴⁷ AYM, 03/06/2010 tarih ve E:2008/77, K:2010/77 sayılı kararı; AYM, 02/10/2014 tarih ve E:2014/149, K:2014/151 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr, E.T:04/02/2025.

Kamu yararı ile yürütmenin durdurulması kurumu arasındaki ilişki, devletin kamu hizmetlerini kesintisiz ve etkin bir şekilde sunma amacına hizmet ederken, bireylerin haklarını da koruma altına alınması imkânı sunar.

1.2. İDARİ YARGIDA DAVA TÜRLERİ

İdari yargı sistemi, bireylerin idarenin işlemleri, eylemleri ve sözleşmeleri karşısında yargısal koruma arayabildiği bir denetim alanıdır. Bu sistem içinde açılan davalar, uyuşmazlığın kaynağına ve talep edilen yargısal korumanın türüne göre sınıflandırılmıştır. 2577 sayılı İYUK'ta düzenlenen iptal davası, tam yargı davaları ve tahkim şartı içeren imtiyaz sözleşmeleri hariç kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacıyla yapılan idari sözleşmeler sebebiyle taraflar arasında meydana gelen anlaşmazlıklara ilişkin davalar idari yargının temel dava türleri olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmada esas olarak ele alınan yürütmenin durdurulması kurumu, idari işlemin hukuka aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davalarında uygulama alanı bulan, geçici nitelikte bir yargısal koruma yoludur. Bu nedenle yürütmenin durdurulmasının hukuki mahiyetinin tam olarak kavranabilmesi için öncelikle idari yargıdaki dava türlerinin özellikle iptal davası ekseninde sistematik biçimde kısaca açıklanması gerekmektedir.

1.2.1. İptal Davası

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararın hukuki niteliği ve işlevi, doğrudan iptal davasına konu edilen idari işlemlerle bağlantılı olduğundan bu kurumun sağlıklı şekilde değerlendirilebilmesi için öncelikle iptal davasının incelenmesi gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca bir idare hukuku işleminin yetki, şekil, sebep, konu yahut amaç öğelerinden herhangi birinde hukuka aykırılık bulunduğu ve bu durumun davacının menfaatini ihlal ettiği iddiasıyla açılan davalardır. Diğer bir ifadeyle iptal davası idari yargının temel dava türlerinden biri olup hukuka aykırılık iddiasına konu edilen idari işlemin geçerliliğine son verilmesi amacıyla başvurulmuş bir davadır. İdari işlemler, kamu gücüne dayanarak doğrudan hukuki sonuç doğurma yetkisine sahip olduklarından, bu işlemler bireylerin hak ve özgürlükleri üzerinde doğrudan etki yaratabilmektedir. Bu çerçevede, hukuk devleti anlayışının bir zorunluluğu olarak idari işlemlerin hukuka uygunluğunun yargı mercilerince denetlenmesi büyük bir önem taşımaktadır.

İptal davaları, objektif nitelikte davalardır.⁴⁸ Bu davalarda, tarafların subjektif nitelikte olan bir hakkına veya hukuki durumuna bakılmamaktadır. Yani idare tarafından tesis edilen işlemin mevcut mevzuata uygunluk taşıyıp taşımadığı bakımından inceleme yapılmaktadır. İptal davalarında amaç hukuk kurallarına uyulmasını sağlamak ve oluşturulan anayasal düzeni korumaktır. İptal davalarında bazen esasa bazen ise usule ilişkin hukuka aykırılıklar nedeniyle idari işlemin iptaline karar verilmektedir.

İptal davaları için öncelikle bu davaya konu olabilecek bir hukuki işlemin varlığı gereklidir. Bu hukuki işlem kamu gücü ve ayrıcalıklarından faydalanılarak verilmiş, tek yanlı ve yürütülmesi gereken bir idari işlem niteliğini haiz olmalıdır. Maddi fiiller ve fiili tasarruflar iptal davasının konusunu oluşturmamaktadır.⁴⁹

İdari davaya konu olabilecek hukuki işlem, kesin sonuç doğuracak nitelikte ve uygulanabilir olması gereklidir. Hazırlık işlemi niteliğindeki işlemler, danışma, görüş veya istişari nitelikteki kararlar, idarenin iç işleyiş ve düzenine ilişkin işlemler iptal yargılamasının konusu haline getirilemez.⁵⁰ Çünkü bir işlemin iptal davasına konu olabilmesi için ilgili tarafının hukuki durumunda bir değişiklik doğurabilmesi gerekmektedir.⁵¹

Vergi mahkemesinde de bir idari işleme karşı dava açılabilmesi için öncelikle bu kesinlik ve icra edilebilirlik niteliği taşıyan bir işlem vasfına sahip olması gereklidir. Mükellef hakkında ödenmemiş Katma Değer Vergileri için düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ edilmesi buna örnek teşkil eder. Ancak bazı işlemler vergilendirme sürecine katkı sağlayan işlemler olsa da yürütülebilir işlem vasfını haiz olmayabilir. Örneğin, vergi inceleme raporu, tarh işlemine dayanarak teşkil eden bir hazırlık işlemi olarak değerlendirilir.⁵² Fakat bazı

⁴⁸ Çınar Can Evren, “İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12/1 (2008), 703.

⁴⁹ Sıtkı Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*(3.Cilt) (İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1966), 3/1776.

⁵⁰ Danıştay 9. Daire, 14/05/1982 tarih ve E:1981/1204 K:1982/2756 sayılı kararında “ Dava; sınırlı sorumlu Küçük Sanayi Sitesi Yapı Kooperatifinin sanayi sitesi yapılmak üzere iktisap olunan arsalarına 1319 sayılı yasanın 15.maddesinin (d) fıkrası gereğince muafiyet uygulanıp uygulanamayacağının vergi dairesine sorulması üzerine Maliye Bakanlığınca verilen red cevabının yükümlü kooperatife bildirilmesine ilişkin işlemin iptali isteği ile açılmıştır. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 23. maddesinin (b) fıkrasında bu kanunda yazılı idari davaların ilk ve son derece mahkemesi olarak Danıştay'da karara bağlanacağı ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkındaki Kanunun 2 (a) maddesinde de idari işlemlerin iptal davasına konu olabileceği hükme bağlanmıştır İptali istenilen yazı ise sadece bilgi verme niteliğinde olup Danıştay da iptal davasına konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliğinde değildir. Kaldı ki, Vergi Dairesince vergi ihbarnameleri düzenlenerek tebliğ edildiğinde yükümlünün kanuni itiraz yollarına başvuracağı da tabiidir....Açıklanan nedenlerle kesin ve yürütülmesi gerekli olmayan işlemin iptali isteğiyle açılan davanın incelenmeksizin reddine karar verildi.”, <https://kazanci.com.tr>, E.T:10/08/2024

⁵¹ Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku* (Bursa: Ekin Yayıncılık, 2017), 202.

⁵² Hasan Aykın, “Hangi Vergi İnceleme Raporu Dava Konusu Edilebilir?”

istisnai durumlar ise söz konusu olabilir.⁵³ Önemli olan, vergi inceleme raporunda yer alan tespitlere dayanarak önerilen matrah ve matrah farkı üzerinden hesaplanan verginin somutlaştığı tarh işlemidir.

Dava konusu olan idari işlem icrailik özelliğini kaybetmişse iptal davasına konu olamayacağı için artık yürütmenin durdurulması kararı verilemez. İdari işlemi tesis eden merci tarafından idari işlemin geri alınması veya kaldırılması durumu buna örnek gösterilebilir.⁵⁴ Dava devam ederken idari işlem ortadan kaldırılırsa Mahkeme tarafından karar verilmesine yer olmadığı kararı verilir.

İptal davası ile anayasal düzeni korumak amaçlandığından dava açabilme hakkı daha geniş düzenlenmiştir.⁵⁵ Bu menfaatin kişisel olması, güncelliğini koruması ve hukuken meşru nitelikte bulunması aranmaktadır. İdari işlemin sebep olduğu menfaat ihlali ile davacı arasında makul düzeyde bir hukuki bağın bulunması yeterli görülmektedir.

İdari yargı mercileri idari işlemleri incelerken hukukilik denetimi yapmaktadır. İdari işlemin yerindelik denetiminin yapılamayacağı hem Anayasa hem de 2577 sayılı Kanun'da belirtilmiştir.

Dava açılması, idari işlemin uygulanabilirliğine engel olmaz. İdari işleme karşı dava açılmış olsa bile karar verilene kadar idari işlem geçerliliğini korur ve yürürlüğü devam eder. Çünkü idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden faydalanmaktadır. Bu durumun temelinde kamu hizmetlerinde süreklilik ilkesi ve kamu düzeninin korunması ilkesi yer almaktadır.⁵⁶

<https://vergidosyasi.com/2017/01/26/hangi-vergi-inceleme-raporlari-dava-konusu-yapilabilir/>, E.T:03/06/2023; *"Vergi incelemesi, vergi tarhiyatının ön hazırlık işlemi mahiyetindedir. Vergi incelemesi raporları inceleme elemanı tarafından yazıldıktan ve gerekli rapor değerlendirme süreçlerinden sonra vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi söz konusu raporda yer alan önerileri dikkate alarak ikmalen veya resen tarhiyat işlemi yapar. Yapılan bu tarhiyat, vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliği edilir ve dava aşamasına geçilir. Esas itibarıyla vergi inceleme raporu doğrudan sonuç doğuran idari bir işlemi temsil etmez. Bu yönü ile vergi inceleme raporlarına karşı doğrudan yargı yoluna gidilemez."*

⁵³ Danıştay 4. Dairesi 10/11/2010 tarih ve E:2010/5263, K:2010/5585 sayılı kararında " ...Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen rapor, ilgilinin devreden zarar miktarını ve sonraki dönemlerde tarh edilecek vergisini doğrudan etkileyeceğinden ve vergi daireleri Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre düzenlenen bu raporun gereklerini yerine getirmekle yükümlü olduklarından, zarar azaltımına ilişkin vergi inceleme raporlarının da idari davaya konu olabilecek icrai nitelikte işlemler olduklarının kabulü gerekmektedir." değerlendirmesi ile bazı durumlarda raporların dava edilebileceğini ifade etmiştir. www.uyap.gov.tr, E.T:10/01/2025.

⁵⁴ Kalabalık, *İdari Yargılama Usul Hukuku*, 373.

⁵⁵ Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 192.

⁵⁶ Detaylı bilgi için bkz. M. Gözde Atasayan, *Kamu Hizmetlerinin Süreklilik ve Düzenlilik İlkesi* (İstanbul: Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011).

İdare, idari işlemleri kamu yararı amacıyla gerçekleştirmektedir. İdare kamu yararı amacıyla gerçekleştirdiği kamu hizmetlerini kesintisiz sunmakla yükümlüdür. Kamu düzeninin sağlanması için idari faaliyetlerin kesintisiz şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Dava açılması halinde idari işlemin yürürlüğünün kendiliğinden durması, idarenin işleyişi aksatabilir ve kamu hizmetlerinde kesintiye yol açabilir. Bu nedenle idari bir işlemin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla dava edilse bile idari yargı mercileri tarafından karar verilene kadar işlem yürürlükte kalır ve uygulanabilir.

İdare tarafından tesis edilen idari işlem açıkça hukuk aykırı ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararlar doğuracaksa bu durumda idari işlemin hukuka uygunluk karinesi yürütmenin durdurulması müessesesi ile geçici olarak askıya alınır.

Dava açılması ile yürürlüğün kendiliğinden durmaması kamu yararını gözeterek idarenin işleyişine süreklilik kazandırırken, yürütmenin durdurulması müessesesi ile bireylerin haklarının korunması sağlanarak kamu yararı ile birey yararı arasında bir denge sağlanmış olmaktadır. Bu sayede bireylerin hakları hukuk devleti ilkesi uyarınca korunurken idarenin kamu düzeni ile ilgili işleyişi de aksatılmadan sürdürülebilmektedir.

1.2.2. Tam Yargı Davası

Tam yargı davası, idare tarafından tesis edilen işlemler, gerçekleştirilen fiiller yahut kamu hukuku sözleşmeleri sebebiyle bireylerin uğradıkları maddi ve manevi zararların tazmini amacıyla idari yargı mercilerine başvurduğu dava türüdür. Bu dava, idarenin sorumluluğunu gündeme getirerek, bireylerin uğradığı zararların giderilmesini hedefler. Tam yargı davası, idarenin hukuka aykırı işlemleri yanında hukuka uygun olmakla birlikte zarar doğurucu işlemleri için de açılabilir.

Tam yargı davaları niteliği gereği genellikle zararın oluşmasından sonra açılmakta olup geçmişe dönük tazmin amaçlıdır. Zarar doğuran işlem veya eylem çoğu zaman tamamlandığı için bu davalarda yürütmenin durdurulması kararı verilmesi teknik olarak mümkün değildir. Geçici hukuki koruma olarak yürütmenin durdurulması, işlemin icrasının henüz devam ettiği veya uygulanabilir olduğu hallerde işlevseldir. Dolayısıyla zarar sonrası açılan ve icrai nitelik taşımayan tam yargı davaları, çalışmanın esasını oluşturan yürütmenin durdurulması kurumu kapsamında değerlendirilmemektedir.

1.2.3.İdari Nitelikteki Sözleşmelerden Doğan Davalar

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu 2'nci maddesi uyarınca üçüncü bir dava türü olarak tahkim şartı içeren imtiyaz sözleşmeleri hariç kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacıyla yapılan idari sözleşmeler sebebiyle taraflar arasında meydana gelen anlaşmazlıklara ilişkin davalar düzenlenmiştir.

Bir sözleşmenin idari sözleşme niteliği taşıması için gereken şartlar bulunmaktadır. Birincisi sözleşmenin taraflarından en az birinin kamu tüzel kişiliğine haiz bir idare olmasıdır. İkincisi sözleşmenin konusunun kamu yararı amacıyla kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olmasıdır. Üçüncüsü ise kamu tüzel kişisinin sözleşmeyi yaparken üstün kamu gücü ve ayrıcalıklarından faydalanmasıdır.

İdari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklar ise başlı başına bağımsız bir dava türü olmayıp,⁵⁷ sözleşmenin ifasından ya da sözleşmeye aykırılıktan kaynaklanan hak ve menfaat ihlallerine dayalı olarak açılan iptal veya tam yargı davaları kapsamında ele alınmaktadır.⁵⁸ İdari sözleşmeye ilişkin olarak açılan dava eğer bir iptal talebi içeriyorsa iptal davası niteliğinde incelemesi yapılır. Ancak sözleşmenin tarafı olan özel hukuk kişileri bir zarar giderim talebinde bulunuyor ise tam yargı davası şeklinde incelemesi yapılır. Dolayısıyla idari sözleşme aleyhine açılan davanın niteliğine göre yürütmenin durdurulması talebi hakkında değerlendirme yapılır.

1.3. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMU

1.3.1. Yürütmenin Durdurulması Kavramı

Yürütmenin durdurulması, hukuka aykırılığı ileri sürülen bir idari işlemin iptaline yönelik açılan davalarda davacının talebi doğrultusunda ve kanunda öngörülen belirli koşulların sağlanması halinde mahkeme tarafından verilebilen geçici nitelikte bir yargısal koruma tedbiridir.⁵⁹

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar, idari işlemlerin icrailik özelliği karşısında bireyleri koruyan güvence olarak kabul edilmektedir. Yürütmenin durdurulması kurumu,

⁵⁷ Bahtiyar Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), 144.

⁵⁸ Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 144.

⁵⁹ Ender Etham Atay, *İdari Yargılama Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), 297; Bahtiyar Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), 444; Mahmut Şen, “İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Evrensel Normlara Uyumu”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 26/112 (Haziran 2014), 159.

yalnızca idari yargı sistemine özgü bir koruma mekanizmasıdır. Yürütmenin durdurulması kurumu iptal davası ile doğrudan ve sıkı bir şekilde bağlantılıdır.⁶⁰ Çünkü yürütmenin durdurulması kararı, yalnızca iptal davasının konusu olan idari işlemin hukuka uygunluk denetimiyle birlikte anlam ve sonuç doğurmaktadır. Yürütmenin durdurulması kararıyla yapılan bu denetim dışında bağımsız bir yargılama süreci meydana getirmemektedir. İdari işlemin uygulanması halinde giderilmesi güç veya imkânsız zararların doğması olasılığı mevcutsa açılan iptal davasında yürütmenin durdurulması talep edilebilmesi mümkündür.

İdari işlemin iptali amacıyla açılan davalarda, işlemin hukuka uygunluk karinesinden faydalanması ve icrailik niteliği nedeniyle idari işlem hukuki sonuçlarını doğurmaya devam eder. İdari işlemler, idare tarafından geri alınıncaya veya mahkeme kararı ile iptal edilinceye kadar icrailik vasıflarını korurlar. İdari işlemin icrailik niteliğinin bir güvencesi olarak yürütmenin durdurulması kurumu tesis edilmiştir.⁶¹

Yargılama süreci devam ederken dava konusu idari işlemin açık bir biçimde hukuka uygun olmadığı yönünde bir kanaat oluşur ve bu işlemin icrası halinde telafisi güç yahut imkânsız nitelikte zararların meydana gelme olasılığı bulunursa, yürütmenin durdurulması istemi üzerine mahkemece bu yönde karar verilebilir. Bu kararıyla birlikte, ilgili işlemin icrai niteliği ile hukuka uygunluk karinesi yargılama sonuna kadar geçici olarak askıya alınmış olur.

İdari yargıda bir davanın açılması kural olarak idari işlemin yürürlüğünü kendiliğinden durdurmaz. Bu durum 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin birinci fıkrasında "*Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.*" şeklinde düzenlenmiştir. İdari yargı yolunda bir dava açıldığında idari işlemin yürürlüğünün durdurulmaması kural olup idari işlemin yürürlüğünün durması ise istisnai niteliktedir.

2577 sayılı İYUK'un 14'üncü maddesinde iptal davası açılabilmesi için işlemin kesin ve yürütülebilir nitelikte olması gerekliliğinden bahsedilmiştir. Kesin ve yürütülebilir olan işleme karşı iptal davası açıldığında ancak istem üzerine yürütülmesinin durdurulması kararı verilebilir.⁶² Bu karar davanın her safhasında verilebilmektedir. Yürütmenin durdurulmasına

⁶⁰ Kazım Yenice - Yüksel Esin, *İdari Yargılama Usulü* (Ankara: Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, 1983), 575; Ender Ethem Atay, *İdari Yargılama Hukuku-Temel Hukuk Dizisi* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 305.

⁶¹ Hasan Nuri Yaşar, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Gerekçesi Olarak Anayasa Aykırılık 'Kanısı'", *Journal of Istanbul University Law Faculty* 72/2 (Haziran 2014), 751-757.

⁶² Sami Türker, *Yürütmenin Durdurulması Müessesinin İyuk 28. Madde ve Bankacılık Kanunu 136. Madde Kapsamında Karşılaştırılması* (İstanbul: Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2017), 45.

ilişkin karar, geçici hukuki koruma sağlayıcı nitelikte bir karardır.⁶³ Çünkü yürütmenin durdurulması kararı dava hakkında nihai karar verilinceye kadar hüküm ve sonuç doğurur.⁶⁴

Yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemi ortadan kaldırmamakta yalnızca uygulanabilirliğini engellemektedir. Bu idari işlemin kural olarak icrailik özelliğini askıya alması anlamına gelir. Bu husus öğretide idari yargı hakiminin idareye emir ve talimat veremeyeceği kuralının tersine çevrildiği şeklinde değerlendirilmiştir.⁶⁵ Yani esas kuralın bir istisnası niteliğindedir. Öğretide yürütmenin durdurulması kararları “geçici nitelikte yargısal emir” olduğu da savunulmaktadır.⁶⁶ Doktrinde diğer benzer bir görüşe göre yürütmenin durdurulması, davanın esasına etkisi olmayan geçici bir tedbir olup idareye emir vererek kararı uygulama yükümlülüğü getirmektedir.⁶⁷

Kanaatimizce yürütmenin durdurulması kararları için esasına etki etmeyen geçici nitelikte birer yargısal emir niteliğindedir. Yürütmenin durdurulması kararı, davanın esasına ilişkin nihai bir hüküm niteliği taşımamakla beraber yargılama süreci boyunca idari işlemin icrasını geçici olarak engellemektedir. Hukuka aykırılığı konusunda güçlü belirtiler bulunan idari işlemin yargılama sonuçlanana kadar uygulanmaması gerektiğini öngören bu karar, idare açısından bağlayıcı olup idarenin belirlenen süre içinde bu karara uygun hareket etmesi hukuki bir zorunluluktur. Burada idareye verilen emir, kuvvetler ayrılığı ilkesini⁶⁸ zedelememektedir.

⁶³ Türker, *Yürütmenin Durdurulması Müessesinin İyuk 28. Madde ve Bankacılık Kanunu 136. Madde Kapsamında Karşılaştırılması*, 37.

⁶⁴ Metin Kıratlı, “Yürütmenin Durdurulması”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 21/4 (Nisan 1966), 179.

⁶⁵ Muammer Oytan, *Danıştay’da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Ülkemiz Matbaası, 1973), 138.

⁶⁶ Ragıp Sarıca, “Tehiri İcra Kararının Yerine Gelmesi”, *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Sevinç Matbaası, 1966), 32.

⁶⁷ Kıratlı, “Yürütmenin Durdurulması”, 182.

⁶⁸ Gözler’e göre kuvvetler ayrılığı teorisi şu şekilde tanımlamıştır. “...devlet iktidarının sınırlandırılarak vatandaşların temel hak ve hürriyetlerini korumak amacıyla, devlet iktidarını yasama, yürütme ve yargı olmak üzere üçe bölüp bunlardan her birinin birbirinden bağımsız olan üç ayrı organa verilmesi gerektiğini savunan bir teoridir.” Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları* (Ankara: Ekin Yayıncılık, 2018), 218. Bu ilke demokratik hukuk devletinin temel taşlarından birisidir ve devletin tüm işleyişinin denge ve denetim mekanizmalarına dayalı olarak yürütülmesini sağlar. Yürütme organının yani idarenin işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilir olması hukuk devleti anlayışının bir gereğidir. Yürütmenin durdurulması kurumu, idari yargının önemli bir aracı olarak kuvvetler ayrılığı ilkesi çerçevesinde yürütme organının işlemlerini denetlemeye yönelik geliştirilmiş bir yargısal koruma mekanizmasıdır. İdarenin işlemlerinin denetimi hukuka uygunluk denetimi ile sınırlandırılmıştır. Bu kurum, idarenin hukuka aykırı işlemlerinin yargısal denetim süreci tamamlanana kadar uygulanmasını geçici olarak engelleyerek birey haklarını koruma altına almaktadır. Böylece yürütmenin durdurulması, yargının yürütme üzerindeki denetim işlevini güçlendirerek kuvvetler ayrılığı ilkesinin işleyişine katkı sağlamakta ve hukuk devleti ilkesini somutlaştırmaktadır.

Çünkü bu kararın amacı idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamak ve kamu yararını korumaktır.⁶⁹

Dar anlamda yürütmenin durdurulması, idari işlemlerin yürütmenin durdurulmasını ifade ederken geniş anlamda yürütmenin durdurulması ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 52'nci maddesi uyarınca yargı kararlarının uygulanmasının ertelenmesini de kapsamaktadır. Bu bağlamda yürütmenin durdurulması yalnızca idari işlemlerle sınırlı değildir. Ancak uygulamada kavram çoğunlukla dar anlamıyla, yani idari işlemlerin yürütülmesinin durdurulması şeklinde kullanılmaktadır.⁷⁰

1.3.2. Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Tarihsel Gelişim Süreci

Osmanlı imparatorluğu döneminde Tazminat dönemiyle birlikte hukuk sisteminde köklü bir değişim süreci başlamıştır. Tanzimat dönemiyle birlikte Osmanlı Devleti, hukuk sistemini modernleştirme çabaları kapsamında Batı Avrupa hukukuna, özellikle de Fransız hukuk modeline yönelmeye başlamıştır.⁷¹ Bu yönelim hem kanunlaştırma faaliyetlerinde hem de yargı teşkilatının yeniden yapılandırılmasında kendini göstermiştir.⁷² Bu yönelimin diğer sonucu olarak da Şura-ı Devlet'in kuruluşu gerçekleştirilmiştir.⁷³ 1922 yılında TBMM hükümetinin idaresine geçmekle çalışmaları son bulmuştur. 1925 yılında 669 sayılı Şurayı Devlet Kanunu ile tekrar kurulmuştur ve 1927 yılında faaliyetine başlamıştır.⁷⁴

Yürütmenin Durdurulması kurumu ise ilk kez 22/07/1806 yılında Fransız İdari Yargı Sistemine girmiştir.⁷⁵ Türk İdari Yargı sistemine yürütmenin durdurulması kurumunun girişi

⁶⁹ Burcu Erdinç, *Yargısal Emir Kavramı ve Türk Hukuk Uygulamasındaki Yansımaları* (Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2021), 135.

⁷⁰ Kıratlı, "Yürütmenin Durdurulması", 179; Mine Kasapoğlu Turhan, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Kanunla Sınırlandırılması ve Sınırlandırmanın Sınırları", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14/2 (Aralık 2012), 1-2.

⁷¹ Rıdvan Akın, *Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin 6352-6526 ve 6545 Sayılı Kanun Değişikliklerinin Yargı Kararlarına Etkisi* (İstanbul: İstanbul Şehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2015), 47.

⁷² Akın, *Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin 6352-6526 ve 6545 Sayılı Kanun Değişikliklerinin Yargı Kararlarına Etkisi*, 47.

⁷³ Güher Ulu, "Tanzimat Dönemi Hukukta Modernleşme", *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi* 26/1 (Nisan 2022), 256.

⁷⁴ Şevket Apalak, "İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması", *Sayıştay Dergisi* 31 (1998), 10-26, 11; Danıştay Tarihçesi için bkz: <https://www.danistay.gov.tr/icerik/9>, E.T: 02/09/2024.

⁷⁵ Fatih Torun, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020), 100. Yaşar, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Gerekçesi Olarak Anayasa Aykırılık 'Kanısı' ", 752.

ise ilk kez 669 sayılı Danıştay Kanunu'nu ile olmuştur. Bu Kanunun 46'ncı maddesinde⁷⁶ dava açılmasının veya kanun yollarına başvurulmasının yürütmeyi durdurmayacağına yer verilmiştir.

31/12/1938 tarihli ve 3456 sayılı Devlet Şurası Kanun'u ile 669 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 3456 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde de yürütmenin durdurulması kurumuna yer verilmiştir. Buna göre *“İdarî dava açılması ve kararın tashihi talebi icrayı tehir etmez. Ancak Dava Daireleri ile Dava Daireleri umumî heyeti taleb vukuunda teminat almak şartile icranın tehirine karar verebilirler.”* şeklindedir. Bu Kanun ile ilk kez yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi teminat şartına bağlanmıştır.⁷⁷

1924 ve 1961 Anayasalarında ise yürütmenin durdurulması kurumuna dair herhangi bir anayasal düzenleme bulunmamaktadır.

521 sayılı Danıştay Kanunu, 1961 Anayasa'sından sonra ve 12/06/1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 521 sayılı Kanun'un 94'üncü maddesinde yürütmenin durdurulması müessesesi *“Danıştayda idari dava açılması ve kanun yollarına başvurulması itiraz olunan idari işlemlerin veya yargı kararının yürütülmesini durdurmaz. Şu kadar ki, dava daireleri ile Dava Daireleri Kurulu, taraflardan birinin isteği halinde, teminat karşılığında yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Ancak halin icabına göre, iptal davalarında yetkili daire veya kurul teminat aramıyabilir. İdare ile adlî müzaheretten faydalanan kimselerden teminat alınmaz. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütme hakkında karar veren daire veya kurulca çözümlenir.”* şeklinde düzenlenmiştir. 521 sayılı Kanun'da yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesine ilişkin olarak teminat şartı daha detaylı bir şekilde düzenlenmiştir.

669, 3456 ve 521 sayılı Kanunlarda yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesine ilişkin şartlar bakımından detaylı düzenlemeler yapılmamıştır.

Danıştay yürütmenin durdurulması hususunda geniş bir takdir yetkisine sahip durumdaydı. Yani hangi şartlar altında yürütmenin durdurulacağı ve yürütmenin durdurulması

⁷⁶ 669 sayılı Kanun'un 46. Maddesi *“Şûrayı devlete dava ikame olunması ve Şûrayı, devletin hükümlerine karşı turuku muayyenei kanuniyeye müracat edilmesi icrayı, tehir etmez. Ancak Deavi dairesince yahut heyeti ale'niyece tehiri ieraya karar ve rilebilir. Fakat kavanini mahsusanın tehir ve ad«mi tehiri icraya müteallik ahkâmı mahfuzdur.”*

⁷⁷ Ayhan Tekinsoy, *İdari Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Savaş Yayınevi, 2013), 60-61.

kararının hangi sonuçlar doğuracağı belirtilmemiştir. Bunlar Danıştay'ın içtihatlarına bırakılmış durumdaydı.

Öğretide, yürütmenin durdurulmasına ilişkin açık ve belirli şartların öngörülmemesi ve bu konuda Danıştay'a geniş bir takdir yetkisi tanınması eleştirilmiştir. Özellikle Danıştay'ın gerekçesiz biçimde verdiği yürütmenin durdurulması kararlarının, hangi somut koşullarda bu kararların alındığını belirlemeyi güçleştirdiği ve bu durumun hukuki öngörülebilirlik ve denetlenebilirlik ilkeleri açısından sorun teşkil ettiği ileri sürülmüştür.⁷⁸

Öğretide yürütmenin durdurulması şartlarına ilişkin ağırlıklı olarak kabul edilen görüş; ilk olarak dava konusu idari işlemin esasına girmeden yapılacak inceleme ile işlemin unsurları bakımından sakat olduğu şüphesi uyandırması gereklidir. Diğer şart ise dava konusu olan bu idari işlemin yürütülmesi durdurulmadığı takdirde işlem nedeniyle telafi imkânı zor olan veya telafi imkânı bulunmayan bir zarar doğması ihtimalidir.⁷⁹

Fransa'da yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi üç şarta bağlıdır. İlk şart yürütmenin durdurulması ilişkin kararın kamu güvenliği ve kamu düzenine ilişkin olmaması ve bunların üzerinde olumsuz bir sonuç doğurmamasıdır. İkinci şart davanın esasına dair iddianın ciddi bulunmasıdır. GÜNEŞ'e⁸⁰ göre davanın ciddi olmasından anlaşılması gereken, dava dosyasındaki bilgi ve belgeler incelendiğinde davacının davayı kazanabilme ihtimalinin olması olarak ifade edilmiştir. Buna karşın ONAR'a⁸¹ göre ise hukuki ve objektif olarak iptal edilebilmesi anlamına geldiği, davacının haklı olduğu ve kararın iptal edileceği anlamında olmadığı ifade edilmiştir. Kanaatimizce davanın ciddi olmasından kasıt hukuka aykırılık nedeniyle davanın idari işlemin iptali ile sonuçlanabilecek olduğunun öngörülebilmesidir. Sonuncu şart ise bu işlemin uygulanması durumunda telafisi güç veya imkânsız zararların doğacak olmasıdır.⁸²

Öğreti ve içtihatlarda hangi şartlarda yürütmenin durdurulması kararı verileceği netleşmemiş durumdaydı. Çünkü Danıştay yukarıda sayılan şartları sağlayan bazı kararlarında

⁷⁸ Turan Güneş, "Prof. Dr. Turan Güneş'in Konuşması", *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Türk Hukuk Kurumu Yayınları, 1966), 49; Kıratlı, "Yürütmenin Durdurulması", 188-189.

⁷⁹ Yıldırım Uler, *İdari Yargıda İptal Davasının Sonuçları* (Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1970), 49-50; Kıratlı, "Yürütmenin Durdurulması", 189.

⁸⁰ Güneş, "Prof. Dr. Turan Güneş'in Konuşması", 51.

⁸¹ Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*(3.Cilt), 3/1971.

⁸² Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*(3.Cilt), 3/1970-1971.

yürütmenin durdurulması kararı verirken bazı kararlarında ise şartlar sağlandığı halde verilmediğinden Danıştay'ın bir içtihat oluşturamadığı yönüyle eleştirilmiştir.⁸³

Danıştay'ın yürütmenin durdurulması kararlarına ilişkin içtihadında bir düzen kuramaması, yürütmenin durdurulması talepli dosyaları titizlikle incelememesi ve siyasal iktidarın Danıştay'ın bu hususta aldığı kararlardan memnun olmaması neticesinde 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 1973 yılında 1740 sayılı Kanun ile değiştirilmesi suretiyle yürütmenin durdurulması kurumuna ilişkin düzenleme yoluyla değişiklik yapılmıştır.⁸⁴

521 sayılı Kanun'a 1740 sayılı Kanun'un ek 1. maddesiyle "*Danıştay Kanunu'nun 94'üncü maddesinde yazılı yürütmeyi durdurma kararları, telafisi güç durumlar ortaya çıkması veya dilekçede ileri sürülen hususların dosyanın durumuna göre ciddi ve idari veya yargı kararının iptalini haklı gösterecek nitelikte olması halinde verilebilir.*" düzenlemesi yapılmıştır. Yapılan düzenlemeye göre yürütmenin durdurulması iki şarta bağlanmıştır. Birincisi telafisi güç durumun ortaya çıkabilmesi ihtimali, ikincisi ise dosya durumuna göre haklılık kriteridir. Kuralın yorumlanmasına göre bir şartın varlığı yeterli olmasına rağmen uygulamada Danıştay "haklılık" unsurunu da aradığı görülmüştür.⁸⁵ Ek birinci madde uyarınca "veya" kelimesi nedeniyle iki koşuldan birinin varlığı yeterli olmasına rağmen Danıştay bu iki koşulun birlikte gerçekleşmesini aramıştır.⁸⁶ Bu durum yürütmenin durdurulması kararı verilmesini zorlaştırmıştır.⁸⁷ 2575 sayılı Danıştay Kanun'un yürürlüğe girmesiyle 521 sayılı Danıştay Kanunu yürürlüğü sona ermiştir.

20 Ocak 1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle yürütmenin durdurulması kurumu ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Yürütmenin durdurulması kurumuna ilişkin düzenlemeler anılan Kanun'un 27'nci maddesinde yapılmıştır.

2577 sayılı İYUK'un ilk halinde 27'nci maddenin ilk fıkrası "*Danıştay'da veya idarî mahkemelerde idarî dava açılması veya kanun yollarına başvurulması, dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz.*" şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca bu düzenleme ile 1740

⁸³ Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*(3.Cilt), 3/1971.

⁸⁴ Turgut Tan, A. Şeref Gözübüyük, *İdare Hukuku Cilt 2 (İdari Yargılama Hukuku)* (Ankara: Turhan Kitapevi, 2017),972.

⁸⁵ Yenice - Esin, *İdari Yargılama Usulü*, 577.

⁸⁶ Yenice - Esin, *İdari Yargılama Usulü*, 577.

⁸⁷ Şeref Gözübüyük - Turgut Tan, *İdare Hukuku- Cilt II- İdari Yargılama Hukuku* (Ankara: Turhan Kitapevi, 2017), 2/972.

sayılı Kanun Ek 1'inci maddesinde yapılan değişiklikteki iki şart beraber aranmaya başlanmış ve yürütmenin durdurulması şartları daha da zorlaştırılmıştır.⁸⁸ Verilecek yürütmenin durdurulması kararı, ilk etapta doksan günlük süreyle geçerli olacağı ancak ilgilinin talebi üzerine bu karar tekrar verilebileceği düzenlenmiştir. Ayrıca, yürütmenin durdurulması kararının verildiği tarihten itibaren altmış gün içerisinde davanın esası hakkında karar verilmemesi halinde, verilen yürütmeyi durdurma kararı kendiliğinden hükümsüz hale geleceği ifade edilmiştir.

Yürütmenin durdurulması kurumu 1982 Anayasası'nın "yargı yolu" kenar başlığını taşıyan 125'inci maddesinin beşinci fıkrasında da ayrıyeten düzenlenmiştir. Bu sayede yürütmenin durdurulması kurumu ilk kez Anayasal güvenceye kavuşmuştur.

2577 sayılı İYUK'ta 05/04/1990 tarihli ve 3622 sayılı Kanun ile önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan ilki 27'nci maddenin ikinci fıkrasında yer alan "*Danıştay veya idarî mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Bu iki şartın birlikte gerçekleşmediği durumlarda yürütmenin durdurulması kararı verilemez. Yürütmenin durdurulması kararının gerekçesinde bu iki şartın ne suretle gerçekleşmiş olduğunun da açıkça gösterilmesi gerekir.*" şeklindeki düzenlenmedir.

1990 yılı öncesine ait yargı kararları incelendiğinde, idari yargı mercilerinin yürütmenin durdurulması kararı verirken çoğu zaman yalnızca telafisi güç veya imkânsız zarar unsuruna ya da hukuka uygun olmaması durumunun açıkça belli olması unsuruna tek başına dayanarak karar verdikleri, hatta bazı hallerde hiçbir somut gerekçe göstermeksizin bu yönde hüküm kurdukları görülmektedir. Bu uygulamaya tepki olarak kanun koyucu tarafından, 3622 sayılı Kanun ile İYUK'un 27'nci maddesinde değişikliğe gidilmiş olup mahkeme tarafından yürütmenin durdurulmasına yönelik karar verilebilmek için her iki unsurun birlikte gerçekleşmesi koşuluna bağlanmıştır.⁸⁹

3622 sayılı Kanun'un diğer önemli düzenlemesi ise yürütmenin durdurulması kararlarına ilişkin itiraz usulünü düzenlemesidir. Anılan Kanun'un 10'uncu maddesiyle yapılan değişiklik sonucunda yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz yolu mevzuatımıza dahil

⁸⁸ Yenice - Esin, *İdari Yargılama Usulü*, 578.

⁸⁹ Müzeyyen Erkul Durkal, "İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65/2 (2016), 293.

edilmiştir. İtiraz yolu getirilmeden önce, yürütmenin durdurulması talebi reddedilen ya da kabul edilen taraflar, bu kararların kaldırılmasını yine aynı yargı yerinden talep etmek zorundaydı.⁹⁰ Yapılan yasal değişiklikle birlikte, iki dereceli inceleme imkânı getirilmiştir. Bu sayede yürütmenin durdurulması kararlarının başka bir merci tarafından tekrar incelenmesi sağlanarak hata riski azaltılmıştır.⁹¹

3622 sayılı Kanun ile olağan kanun yollarında yürütmenin durdurulması kurumu ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 52'nci maddesinde "*Temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya istinaf başvurusunu incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme gereğince temyiz veya istinaf başvurularının kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurmayacağı kabul edilmiş olup ancak belirli koşulların ve teminatın varlığı halinde yürütmenin durdurulması kararı verilebileceği öngörülmüştür.

2577 sayılı Kanun'daki yürütmenin durdurulması kurumuna ilişkin diğer önemli değişiklikler ise 10 Haziran 1994 tarihli ve 4001 sayılı Kanun ile yapılmıştır. Bunlardan ilki 2577 sayılı Kanun'un 52'nci maddesine "*Davanın reddine ilişkin kararlara karşı temyiz ya da istinaf yoluna başvurulması halinde, dava konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27 nci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır.*" şeklinde eklenen hükümdür.

Buna göre, iptal davasında ilk derece mahkemesi tarafından idari işlem hakkında iptal, ret ya da kısmen iptal kısmen ret şeklinde karar verilebilmektedir. Dava sonucunda işlemin tamamen ya da kısmen iptal edilmesi halinde, davalı idare tarafından istinaf veya temyiz yoluna başvurulması mahkeme kararının kendiliğinden yürürlüğünü durdurmamakta olup talepte bulunulması gereklidir. Bu talep ilgili yargı merci tarafından kabul edilirse, ilk derece mahkemesince verilmiş olan kararın 2577 sayılı Kanun'un 28'inci maddesi uyarınca uygulanma zorunluluğu geçici olarak ortadan kalkmaktadır.

4001 sayılı Kanun öncesinde, özellikle davanın reddine dair kararlara karşı kanun yolu sürecinde yürütmenin durdurulması talebiyle ilgili olarak Danıştay Daireleri arasında görüş

⁹⁰ Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2022), 971.

⁹¹ İsmail Üzgör, "Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Yapılan İtirazlar Üzerine Verilen Kararların Kesinliği", *KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1/2 (Temmuz 2016), 267.

birliği bulunmamaktaydı. Danıştay'ın bazı daireleri, dava reddedildiği için yürütmenin durdurulması talebinin idari işlemin icrailiğini etkilemeyeceğini ileri sürerek bu yöndeki talepleri reddetmekteydi. Buna karşılık bazı daireler ise, davanın reddine ilişkin kararları inceleyerek yürütmenin durdurulması kararı vermekteydi. Bu yaklaşım, reddedilmiş olsa bile idare tarafından dava konusu idari işlemin uygulanmasının durdurulması sonucunu doğurmaktaydı. Böylece, yargı mercileri arasında uygulama farklılıkları ortaya çıkmakta ve idarenin işlemi uygulayıp uygulamayacağına ilişkin belirsizlik oluşmaktaydı.⁹²

2577 sayılı İYUK'un 52'nci maddesi uyarınca, mahkeme kararları hakkında yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması halinde, anılan Kanun'un 27'nci maddesinde öngörülen genel şartların sağlanması aranmaz. Bu durumda, mahkeme kararının uygulanması halinde telafisi g veya imkânsız zararların doğma ihtimali ya da kanunda sayılan bozma veya kaldırma sebeplerinden birinin bulunması yeterli görülmektedir.

Davanın reddine ilişkin kararlara karşı temyiz veya istinaf yoluna başvurulması halinde dava konusu idari işlem hakkında yürütmenin durdurulabilmesi ise 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinde öngörülen koşulların varlığına bağlanmıştır. Böylece Danıştay Daireleri arasındaki içtihat farklılıkları giderilmiş ve uygulamada birlik sağlanmıştır. Getirilen bu hüküm doğrultusunda davanın reddi kararına karşı kanun yoluna başvurulduğunda, dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulması ancak 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinde belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde mümkün olabilecektir.

2577 sayılı İYUK'un birinci fıkrasının 1982 yılında yrrlēe girdiği ilk halinde “*Danıştay'da veya idarî mahkemelerde idarî dava açılması veya kanun yollarına başvurulması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz.*” şeklindeyken , 4001 sayılı Kanun ile “*Danıştay'da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.*” şeklinde deēiřtirilmiřtir. Diğer bir ifadeyle 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinden “*veya kanun yoluna başvurulması*” ifadesi çıkarılmıştır.

4001 sayılı Kanun ile 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesindeki bazı hükümler de yürürlükten kaldırılmıştır. Bunlardan biri 3622 sayılı Kanun ile getirilen “*Bu iki şartın birlikte gerçekleşmediği durumlarda yürütmenin durdurulması kararı verilemez. Yürütmenin durdurulması kararının gerekçesinde bu iki şartın ne suretle gerçekleşmiş olduğunun da açıkça*

⁹² Turgut Candan, “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Deēiřiklikler erevesinde Yürütmenin Durdurulması Müessesesi (II)”, *Yaklaşım Dergisi* 2/23 (1994), 29; Cemil Kaya, “Kanun Yolları ile İlgili İYUK.'nda 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Deēiřiklikler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 5/1-2 (1996), 507.

gösterilmesi gerekir” şeklindeki düzenlemenin kaldırılmasıdır. Diğer önemli değişiklikler ise özellikle yürütmenin durdurulması isteminin kabul kararlarının en fazla doksan gün süreyle verilebileceği, bu sürenin talep üzerine gerekçeli biçimde uzatılabileceği ve davanın tekemmülünden itibaren altmış gün içinde esastan karar verilmediği takdirde yürütmenin durdurulması isteminin kabulü kararlarının kendiliğinden geçersiz sayılacağına dair hükümlerin yapılan değişiklikle mevzuattan çıkarılmasıdır.

4001 sayılı Kanun ile gelen en önemli değişikliklerden biri vergi davalarına ilişkin olarak özel düzenleme yapılmış olmasıdır. Bu değişikliğe göre 2577 sayılı Kanun’un 27’nci maddesinin 3’üncü fıkrasında “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26’ncı maddenin 3’üncü fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile itirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.*” şeklinde hükme yer verilmiştir.

4001 sayılı Kanun ile yürütmenin durdurulması kurumuna ilişkin usul kuralları ve teminat uygulamaları hakkında da çeşitli yenilikler getirilmiştir.⁹³

02 Temmuz 2012 tarih ve 6352 sayılı Kanun⁹⁴ hükmü uyarınca, yürütmenin durdurulması talebiyle ilgili olarak idareye savunma hakkının tanınması zorunluluğu

⁹³ 4001 sayılı Kanun ile 2577 sayılı Kanun yapılan değişikliklere ilişkin detaylı bilgi için bkz. Murat Sezginer, Gürsel Kaplan, “İdari Yargılama Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (Ocak 1995), 93-128.

⁹⁴ 02/07/2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanun ile 2577 sayılı Kanun’un 27’nci maddesi “2. *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. 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 hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.*

3. *Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir.*

9. *Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar onbeş gün içinde yazılır ve imzalanır.*

10. *Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz.” düzenlemeleri ile ilaveler yapılmıştır.” şeklinde düzenlenmiştir.*

getirilmiştir. Bu değişiklikle beraber, yürütmenin durdurulmasına yönelik istemler hakkında karar verilmeden önce, kural olarak, idarenin savunma alınması veya savunma süresinin geçmesi koşulu aranmaya başlanmıştır. Bu değişiklik öncesinde yürütmenin durdurulması talep edildiğinde ilk savunma verildikten sonra tekrar incelenmek üzere yürütmenin durdurulması talebinin kabulüne, talebin savunma verildikten sonra incelenmesine ve talebin reddine karar verilmekteydi.⁹⁵ İlk savunma verildikten sonra tekrar incelenmesine kadar yürütmenin durdurulması talebine ilişkin kabul kararı⁹⁶ sayesinde davacıların zaman kaybetmeksizin telafisi güç ve imkânsız zararlar ortaya çıkmadan korunması mümkün durumdaydı.

Savunma hakkı tanınması koşulu daha önce 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 128'inci maddesinin ikinci fıkrasında öngörülmüş ancak ilgili düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.⁹⁷ Savunma alınması şartının genel düzenlemeye dahil edilmesiyle, zaten çeşitli şartlara bağlı olarak verilebilen yürütmenin durdurulması kararları daha da zorlaştırılmıştır.

Bununla birlikte, 6352 sayılı Kanun yürütmenin durdurulması talebine ilişkin savunma alınması kuralına bazı istisnalar getirmiştir. Bu kapsamda, etkisi gerçekleştiğinde ortadan kalkacak nitelikteki idari işlemler karşısında telafisi güç zararların önlenmesi amacıyla mahkeme, idarenin savunmasını beklemeksizin geçici nitelikte yürütmenin durdurulması kararı verebilir. Öte yandan dava dilekçesi ile ekleri incelendiğinde yürütmenin durdurulması yönündeki istemin açık bir hukuki gerekçeye dayanmadığı anlaşılırsa, savunma alınmasına gerek duyulmaksızın talebin reddine karar verilebilecektir. Ayrıca yürütmenin durdurulması taleplerinin daha ivedi şekilde karara bağlanabilmesini teminen, mahkemelere tanınan karar süresi 15 günle sınırlandırılmıştır. Bu süre sınırlaması, özellikle telafisi güç ya da imkânsız zararların önlenmesi bakımından geçici hukuki koruma yollarının etkinliğini artıran önemli bir düzenleme olarak değerlendirilmektedir.

⁹⁵ Ahmet Bağrıaçık, "Yürütmenin Durdurulması Kurumunda Uygulanmakla Etkisi Tükenecek İşlem Sorunsalı", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 29/1 (Mart 2021), 699.

⁹⁶ "(...) kamu kurumlarında görev yapan doktorlara (...) tarihinden itibaren özel muayenehane açma yasağı getirilmesine ilişkin dava konusu işlemin, davalı idarenin savunması gelinceye kadar yürütülmesinin durdurulmasına; davalı idarenin savunma süresinin 15 günle sınırlandırılmasına; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 4. Fıkrası uyarınca tebligatın memur eliyle yapılmasına, (...) oyçokluğuyla karar verildi." Danıştay 5.Dairesi E: 2010/4406, Karar Tarihi :21/07/2010 <https://kazanci.com.tr>, E.T:09/08/2024.

⁹⁷ AYM, 22/02/2006 tarihi ve E:2006/20, K:2006/25 sayılı kararı, RG: 10.1.2007- 26399, www.anayasa.gov.tr, E.T:17/12/2024.

6352 sayılı Kanun ile getirilen bir diğer önemli yenilik, yürütmenin durdurulması kararlarının hâkim veya mahkeme tarafından gerekçeli olarak verilmesinin zorunlu hale getirilmesidir. Bu düzenleme ile verilen kararların hem hukuki hem de fiili dayanaklarının açıkça ortaya konulması, böylece yargı denetiminin şeffaflık ve denetlenebilirlik ilkeleri çerçevesinde yürütülmesi amaçlanmıştır.

Gerekçe yazma yükümlülüğünün yürütmenin durdurulması kararları bakımından zorunlu hale getirilmesi, öğretide çeşitli eleştirilerin konusu olmuştur. Özellikle bu düzenlemenin, yargı organlarını geçici hukuki koruma sağlama konusunda daha ihtiyatlı davranmaya yöneltebileceği ve bu durumun bireylerin etkili şekilde korunmasını zorlaştırabileceği ileri sürülmektedir. Yürütmenin durdurulması kurumunun hızlı ve etkili koruma sağlamayı amaçlayan yapısıyla, detaylı gerekçelendirme zorunluluğunun her zaman uyumlu olmayabileceği de belirtilen görüşler arasındadır.⁹⁸

Ayrıca yürütmenin durdurulması talebine konu olan idari işlemin dayanağını oluşturan düzenlemenin iptali talebiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuş olması, tek başına yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi bakımından yeterli bir gerekçe olarak kabul edilmemiştir.

21 Şubat 2014 tarih ve 6526 sayılı Kanun'un 17'nci maddesiyle “*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.*” şeklinde düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile yürütmenin durdurulması kararlarında hakimın takdir yetkisi kapsamında değerlendirilen “uygulanmakla etkisi tükenecek işlem” kavramına ilişkin istisnai bir sınır çizilmiştir. Bu yönüyle kanun koyucu hakimın takdir alanını daraltarak belirli işlem türleri bakımından yürütmenin durdurulması kararının verilmesini daha sıkı şartlara bağlamıştır. Sonuç olarak yapılan değişiklik istisnai koruma kapsamında değerlendirilebilecek işlemlerin çerçevesini yeniden tanımlamış ve sınırlayıcı bir hüküm ihdas etmiştir.

02 Temmuz 2018 tarih ve 703 sayılı KHK ile 2577 sayılı İYUK'ta yer alan “*ilgili kanun*” ifadesinden sonra gelecek şekilde “*veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi*” ifadesi ilave edilmiştir. Bu değişiklikle birlikte, yalnızca ilgili kanun veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

⁹⁸ Bahadır Apaydın, “6352 Sayı ve 02.07.2012 Tarihli Kanun ile İdari Yargılama Usul Kanunu'nda Yapılan Yeniliklere Dair Bir İnceleme”, *İdari Hukuku ve İlimleri Dergisi* 15/2 (2014), 61.

hükmünün Anayasa Mahkemesi'ne iptal talebiyle dava açılmış olmasını yürütmenin durdurulması kararı verilmesi için başlı başına yeterli neden sayılmayacağı düzenlenmiştir.

Yürütmenin durdurulması kurumu, 2577 sayılı İYUK'ta bugünkü şeklini alana kadar çeşitli değişikliklere uğramıştır. Tarihsel süreç incelendiğinde, yürütmenin durdurulması kararının başlangıçta herhangi bir koşula bağlı olmaksızın verilebildiği ancak zamanla çeşitli şartların getirilmesi suretiyle kararın verilmesi daha sıkı kurallara bağlandığı görülmektedir. Başlangıç döneminde geniş bir takdir yetkisine sahip olan idari yargı mercilerinin, yapılan yasal düzenlemeler neticesinde yetkisi bağlı yetkiye dönüşmüş durumdadır.⁹⁹

Öte yandan, 2577 sayılı İYUK'un 52'nci maddesinde de yürütmenin durdurulması kurumuna yer verilmiş olup burada düzenlenen müessese idari yargı mercilerinin verdiği kararların yürütülmesinin durdurulmasına ilişkindir. Çalışmanın kapsamı, doğrudan idari işlemlere karşı yürütmenin durdurulması taleplerini konu aldığından, 52'nci maddede öngörülen düzenlemelere genel hatlarıyla değinilecek, ayrıntılı inceleme çalışmanın dışında bırakılacaktır.

1.3.3. Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Amaçları

İdarenin gerçekleştirdiği işlem ve eylemlerin yargı organlarının denetimine tabi olması hukuk devleti ilkesinin bir sonucudur. Hukuk devleti, net ve evrensel bir tanıma sahip olmayan, içeriği zamanla değişebilen ve farklı yorumlara açık bir kavramdır.¹⁰⁰ Hukuk devleti, bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına almayı amaçlayan, yönetilenlere keyfi işlem ve eylemlere karşı hukuki koruma sağlayan, tüm devlet organlarının hukuk çerçevesinde hareket etmek zorunda olduğu ve işlem ile eylemlerinin yargı kontrolüne açık bulunduğu bir devlet modelidir.

Nitekim ONAR hukuk devleti kavramını “*Devletin faaliyetlerinin takdiri kaidelere değil, hukuk kaidelerine tabi olmasıdır.*”¹⁰¹ şeklinde tanımlamıştır. Bu anlayış çerçevesinde,

⁹⁹ Derya Doğru, “Türk Hukukunda Yürütmeyi Durdurma Sorunu: Tarihsel Gelişimi, Düzenlenişi ve Niteliği Üzerine Tartışmalar” 2/2 (Temmuz 2016), 232-260, 15.

¹⁰⁰ Namık Kemal Öztürk, *Anayasa Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 59-60; Yavuz Atar, *Türk Anayasa Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), 103; *Anayasa Hukukuna Giriş* (İstanbul: Beta Yayınları, 2017), 103; Ramazan Çağlayan, “1982 Anayasasında Hukuk Devleti İlkesinin İdare Hukuku Açısından Görünümü”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1/1 (1997), 245; Serden Onur Karaca, “Hukuk Devleti İlkesi ve Türkiye’de Hukuk Devleti İlkesinin Gelişim Süreci”, *Journal of Social and Humanities Sciences Research* 8/73 (2021), 2034.

¹⁰¹ Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*(1.Cilt), 1/139.

idarenin gerçekleştirdiği işlemlerde hukuka bağlı olduğu ve buna uygun şekilde işlem tesis ettiği düşüncesi temeline dayandığından hukuka uygunluk karinesi geçerlidir.

Bu bağlamda idare tek taraflı ve üstün kamu gücüne dayalı olarak gerçekleştirebilmekte idari işlemlerin doğrudan ve geniş kapsamlı etki doğurabilmekte; bu da bireylerin temel haklarının korunması açısından ciddi riskler yaratmaktadır. Özellikle kamu gücüne dayalı idari işlemlerin geri dönüşü olmayan sonuçları doğurabilmesi, vatandaşların hak ve özgürlüklerinin zarar görmesi ihtimalini artırmaktadır. Çünkü dava sonuçlanana kadar hukuka uygunluk kabul edildiğinden icrailiği de devam etmektedir.

İdari işlemler, kamu gücüne dayanarak tek taraflı şekilde tesis edildikleri için bireylerin üzerinde doğrudan ve çoğu zaman derin etkiler yaratabilmektedir. Bu bağlamda, yürütmenin durdurulması kurumu, idarenin keyfi işlem yapmasının önüne geçen önemli bir denetim mekanizması işlevi görür. İşlemin hukuka uygunluğu hakkında yargı kararına kadar geçen sürede, bireyin korunması ancak bu tür geçici tedbirle mümkündür. Böylece idari işlemlerin sınırsız ve denetimsiz şekilde uygulanmasının önüne geçilerek idarenin işlem tesis etme gücüne karşı bireyin korunması sağlanır.

Diğer yandan yürütmenin durdurulması, sadece bireysel hakları korumakla sınırlı bir tedbir değil; aynı zamanda yargısal denetimin etkinliğini artıran yapısal bir güvencedir. İdari yargının yalnızca sonuç odaklı değil, süreç odaklı da koruma sağlaması etkili bir yargı denetimi anlayışının gereğidir. Yargı kararı gecikse bile yürütmenin durdurulması kararı ile idari işlemin etkileri geçici olarak durdurulabildiğinden davanın sonucunun anlamlı ve etkili olmasının önü açılır. Bu yönüyle yürütmenin durdurulması, yargı kararlarının fiilen uygulanabilir ve caydırıcı olmasına katkı sağlayarak hukuk devleti ilkesinin yaşatılmasında önemli rol oynar.

İdari yargı sisteminde “yürütmenin durdurulması kurumu” dava sürecinde idari işlemlerin yürütülmesinin geçici olarak askıya alınması suretiyle, olası zararların önüne geçmeyi amaçlayan geçici bir koruyucu mekanizma olarak ortaya çıkmıştır.¹⁰²

1.3.3.1. Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması

Hukuk devletinin temel unsurlarından biri, bireylerin sahip oldukları temel hak ve özgürlüklerin tanınması ve koruma altına alınmasıdır. Bireylerin insan onuruna uygun şekilde yaşamlarını sürdürebilmelerini sağlamak amacıyla belirlenmiş olan temel haklar, vazgeçilmez,

¹⁰² Doğru, “Türk Hukukunda Yürütmeyi Durdurma Sorunu: Tarihsel Gelişimi, Düzenlenişi ve Niteliği Üzerine Tartışmalar”, 250.

devredilmez ve dokunulmaz haklardır. Temel hak ve hürriyetler, bireylerin insan onuruna yaraşır bir yaşam sürdürmeleri için sahip oldukları vazgeçilmez, devredilmez ve dokunulmaz haklarıdır.¹⁰³ Bu haklar Uluslararası Sözleşmeler ve Anayasa çerçevesinde koruma altına alınmıştır. Hukuk devleti ilkesi, bireylerin ifade, seyahat gibi özgürlüklerinin güvenceye bağlanmasını gerekli kılar.

1982 Anayasası'nın 13'üncü maddesi *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”* şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre Anayasa'da belirtilen temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması Anayasal şartlara bağlanmıştır.

Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınabilmesi, üç koşulun birlikte gerçekleşmesine bağlıdır. İlk koşul , hak ve özgürlüklerin Anayasa tarafından teminat altına alınmasıdır. İkincisi, temel hak ve özgürlükleri sınırlayacak kanunların soyut, genel ve objektif kurallar içermesi gerekir. Üçüncüsü ise bunların Anayasa'da belirlenen yargı güvencesi altına alınmasıdır.¹⁰⁴

İdare kendisine tanınan üstün kamu gücü ve ayrıcalıklarını kullanarak işlem tesis ederek temel hak ve özgürlükleri sınırlamaya yönelik eylemlerde bulunabilir. Ancak idare bu yetkisini kullanırken Anayasanın ve kanunların öngördüğü sınırlar içerisinde kalması zorundadır. Bu durum, hukuk devleti anlayışının bir yansımasıdır. İdarenin bu sınırlara riayet edip etmediğinin kontrolü yargısal denetim ile sağlanır. Hukuk devletinin gereği olarak idare tarafından tesis edilen idari işleminin unsurlarında sakatlık görülmesi durumunda idari işlemin iptali için dava açılabilir.

İptal davası açıldığında yürütmenin durdurulması kurumu temel hak ve hürriyetlerin korunması açısından büyük bir önem arz etmektedir. Çünkü yargılamanın belli bir süre alması nedeniyle telafisi güç veya imkânsız zararların doğması söz konusu olabilmektedir. Örneğin, mükellef hakkında tesis edilen haksız veya hatalı vergilendirme neticesinde tesis edilecek haciz işlemleri nedeniyle şirket iflasa sürüklenebilir. Diğer bir örnek bir şirketin KDV iadelerinin haksız şekilde reddedilmesi veya haksız bir vergi cezası nedeniyle banka hesaplarına bloke konulması, şirketin faaliyetiniz sürdüremez hale getirebilir ve ticari itibarını zedeleyebilir. Bu

¹⁰³ Ayhan Döner, *Türk Anayasa Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2023), 181-201.

¹⁰⁴ Zehreddin Aslan, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017), 21.

durum şirketin mülkiyet hakkı, çalışma ve sözleşme hürriyeti gibi birçok hakkını zedeleyebilmektedir.

Temel hak ve hürriyetler ile yürütmenin durdurulması müessesesi arasında ilişki, bireylerin devletin idari işlemlerine karşı korunması ile güvence altına alınması bakımından önemli bir denge sağlar. Yürütmenin durdurulması, idari yargının bir tedbiri olarak bireylerin temel hak ve hürriyetleri korumak amacıyla idarenin işlemlerinin geçici olarak askıya alınması için geliştirilmiş bir mekanizmadır.¹⁰⁵ Yürütmenin durdurulması yargısal süreç sonuçlanıncaya kadar bireylerin haklarının korunması ve devletin hukuka uygun hareket etmesi için hayati önem taşımaktadır.

1.3.3.2. İdarenin Keyfililiğinin Önlenmesi

Anayasa'nın 6'ncı maddesinde¹⁰⁶ idarenin (yürütmenin) dahil olduğu tüm devlet organlarının yalnızca Anayasa'dan kaynaklanan yetkileri kullanabileceği düzenlenmiştir. 8'inci maddede¹⁰⁷ ise yürütme yetkisinin Anayasa ve yasalara uygun biçimde kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeler idarenin keyfi davranamayacağını ve tüm faaliyetlerinin Anayasal ve yasal dayanağa sahip olması gerektiğini ortaya koymaktadır.

İdarenin kanuniliği ilkesine ilişkin bir diğer önemli Anayasal düzenleme ise 123'üncü maddedir. Bu madde uyarınca idarenin görev alanı ve örgütlenme biçimi itibarıyla bir bütünlük arz etmekte olup bu bütünlüğün dayanağı ve sınırları kanuni düzenlemelerle belirleneceği düzenlenmiştir. İdarenin hem yapısının hem de faaliyet alanlarının yalnızca kanunla belirlenebileceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla idare kendiliğinden bir yetki kullanamaz, gerçekleştireceği her işlem veya eylem mutlaka bir kanuni temele dayanmak zorundadır.

Kural olarak idare kamu yararı amacıyla hareket eder ve yetkisini kanundan alarak işlemlerini hukuka ve mevzuata uygun şekilde tesis eder. Bu nedenle idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden faydalanır. Uygulamada ise zaman zaman idarenin hukukun çizdiği sınırlar dışına çıkarak hukuka aykırı şekilde idari işlem tesis edebildiği görülmektedir. Ancak

¹⁰⁵ Turhan, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Kanunla Sınırlandırılması ve Sınırlandırmanın Sınırları", 2.

¹⁰⁶ Anayasa "Egemenlik" başlıklı 6'ncı maddesinde "...Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır.(...)"

¹⁰⁷ Anayasa'nın "Yürütme Yetkisi" başlıklı 8'inci maddesi "*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı (...) tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*"

idarenin bu işlemleri hukuka aykırılığı mahkeme kararı ile ortaya konuluncaya kadar hukuka uygun kabul edilip icrai niteliği nedeniyle uygulanmaya ise devam edilmektedir.

İdarenin hukuka aykırı işlemlerine karşı yargısal denetim mümkün olup Anayasa'nın 125'inci maddesi¹⁰⁸ ile güvence altına alınmıştır. Bu madde uyarınca idare tarafından tesis edilen her türlü eylem ve işlemlere karşı yargı yolunun açık olduğu düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca yargısal denetim yoluyla idarenin keyfi hareket etmesinin önlenerek hukuk sınırları içerisinde hareket etmeye zorlanması amaçlanmaktadır.¹⁰⁹

Yürütmenin durdurulması kurumu ise, yargısal denetim süreci devam ederken açıkça hukuka aykırılık teşkil eden idari eylem ve işlemlerin icrasının geçici olarak askıya alınmasını sağlar. Bu geçici önlem sayesinde, idarenin keyfi işlemleri nedeniyle bireylerin telafisi güç ya da imkânsız zararlar yaşaması engellenir. Dolayısıyla yürütmenin durdurulması kararı yalnızca bireylerin haklarını korumakla kalmaz, aynı zamanda idarenin hukuka uygun davranmasını teşvik eder.

1.3.3.3. Etkin Yargısal Denetim Sağlanması

İdarenin yargısal denetimi, hukuk devleti sisteminin temel unsurlarından birini teşkil etmektedir. Hukuk devleti anlayışı, idarenin tüm işlem ve eylemlerini hukukun çizdiği çerçevede içerisinde gerçekleştirmesini zorunlu kılar. İdarenin hukuka uygun işlem tesis edip bağımsız yargı organlarınca incelenmesi ve denetlenmesi yoluyla sağlanmaktadır.¹¹⁰

İdare kural olarak kamu gücü kullanarak tek taraflı ve icrai işlem tesis etmektedir. Bu işlemlerin yargısal denetimi iptal davası aracılığıyla sağlanmaktadır. İdari yargı mercileri, bu işlemleri yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden inceleyerek hukuka uygunluk denetimi yapmaktadır. Bu çerçevede, iptal davası kapsamında yürütmenin durdurulması kurumu yargısal denetimin etkinliğini artıran tamamlayıcı bir mekanizma olarak ortaya çıkmaktadır. Zira idari işlemin yürütülmesi dava süresince devam edebileceğinden nihai yargı kararının etkisinin kısmen veya tamamen ortadan kalkması riski doğabilmektedir.

¹⁰⁸ Anayasa'nın 125'inci maddesi “İdarenin her türlü eylem ve işlemi yargı denetimine tabidir.”

¹⁰⁹ Anayasa Mahkemesi 25/5/1976 tarih ve E:1976/1 K:1976/28 sayılı kararında yargısal denetimin amacını şu şekilde ifade etmiştir; “idarenin, kanunların verdiği yetkileri aşması veya kötüye kullanması, ya da hukuka ve mevzuata aykırı işlem veya eylem, tesis etmesi hallerinde, bu eylem ve işlemleri yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden iptal etmek suretiyle idareyi hukuk alanı içinde kalmaya zorlamaktır.”, www.anayasa.gov.tr , E.T: 25/12/2024.

¹¹⁰ Ramazan Çağlayan, “Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Denetimi”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi VII/3-4* (2003), 171.

Yürütmenin durdurulması kararı ile yargısal sürecin belli bir zaman alması nedeniyle meydana gelmesi muhtemel telafisi güç veya imkânsız zararların önüne geçilebilmesi amaçlanmaktadır. Bu geçici koruma tedbiri sayesinde sadece bireysel hakların korunması değil, aynı zamanda yargı kararlarının gerçek anlamda etkili ve uygulanabilir olması sağlanmaktadır. Aksi halde yargılamanın sonunda verilen kararın soyut ve işlevsiz bir hâle gelmesi ihtimali doğar, bu durum ise yargısal denetimin etkinliğini zedeler.

1.4. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ VE BENZER HUKUKİ MÜESSELERLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Çalışmamızın bu kısmında yürütmenin durdurulması kurumunun iptal kararı , ara karar ve ihtiyati tedbir gibi benzer hukuki müesseselerle karşılaştırılarak, aralarındaki amaç, işlev ve hukuki sonuç farklılıkları ortaya konulmuştur.

1.4.1.Yürütmenin Durdurulması Kararı ve İptal Kararı

İptal davaları, genel nitelikli davalardır. İptal davası yalnızca taraflar arasındaki hak ihlallerini çözmekle kalmayıp, aynı zamanda idarenin kamu gücü kullanımı üzerinde bir denetim işlevi üstlenerek hukuk devleti ilkesine katkı sağlamaktadır. İdarenin yetkilerini hukuk sınırları içerisinde kullanmasını gözetken bu süreç, bireylerin haklarının korunmasını güvence altına alırken kamu yararını da gözetken bir yargısal denetim mekanizması olarak öne çıkmaktadır.¹¹¹ İptal davaları, hukuka aykırı olan idari işlemin hukuki etkilerini ortadan kaldıran objektif nitelikte davalardır.¹¹²

İptal davalarında, idari işlemlerin doğurduğu olumsuz sonuçların önlenmesi amacıyla yürütmenin durdurulması müessesesi kabul edilmiştir. Bu geçici hukuki koruma aracı, idari işlemin icrası durumunda doğabilecek telafisi güç ya da imkânsız zararların önüne geçmek ve yargısal denetimin etkinliğini temin etmek amacıyla işletilmektedir.¹¹³

Yürütmenin durdurulması davayı esastan çözecek nitelikte olmayan bir karar çeşididir. İptal davaları idari yargı bakımından dava türü olmasına karşın yürütmenin durdurulması iptal

¹¹¹ Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 110.

¹¹² Kalabalık, *İdari Yargılama Usul Hukuku*, 179; Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 111.

¹¹³ Sarıca, Ragıp, “Tehir-i İcra”, *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Türk Hukuk Kurumu Yayınları, 1966), 29-30.

davasına sıkı sıkıya bağlı bir kurumdur.¹¹⁴ Yürütmenin durdurulması, hukuk devletinin ve demokratik rejimin bir garantisi olarak görülen iptal davalarının etkililiğini artırmaktadır.¹¹⁵

Yargılamaların uzun sürmesi nedeniyle nihai karara ulaşmak zaman almaktadır. Bu süreçte idarenin hukuka aykırı olarak verdiği kararlar icrailik özelliği nedeniyle yürütülmesine devam etmektedir. İdari işlemin uygulanmasına devam edilmesi nedeniyle mahkeme yargılama neticesinde iptal kararı verilinceye kadar geri dönülemez ve telafi edilemez sonuçlar doğabilmektedir. İşte tam bu noktada iptal davası bakımından yürütmenin durdurulması kurumunun önemi ortaya çıkmaktadır.

Yürütmenin durdurulması kurumu iptal kararı gibi hukukun üstünlüğünü ve hukuk düzenini korumayı hedefleyen bir mekanizma olup iptal davası açılmasının kamu hizmetinin sürekliliği ilkesini etkilememe kuralına getirilmiş istisnai nitelikte yasal ve anayasal bir tedbirdir.¹¹⁶

Hem yürütmenin durdurulması kararları hem iptal kararları yargısal niteliğe haiz olmakla beraber aralarında hukuki niteliklerine ilişkin çeşitli farklılıklar bulunmaktadır.

Yürütmenin durdurulması icrai nitelikteki bir idari işlemin geçici olarak uygulanmasını erteleyen yargısal bir karar çeşididir.¹¹⁷ Yürütmenin durdurulması yargılamanın her aşamasında nihai karar verilinceye kadar istenilmesi mümkündür. İptal kararı verilmesi ile yürütmenin durdurulması kararının etki ve sonuçları ortadan kalkmaktadır.

İptal kararları idari işlemin hukuka uygunluk karinesini çürütüp onu ortadan kaldıran bir özelliğe sahipken, yürütmenin durdurulması kararlarının idari işlemi ortadan kaldırma gücüne sahip olmayıp sadece uygulamasını askıya almaktadır.

ULER bu iki kurumu “(...)yürütmenin durdurulması kararları ile iptal kararları arasında nitelik farkı vardır. İptal kararları uyuşmazlığı çözen, kesin hüküm olabilen, işlemi ortadan kaldıran kararlar iken; yürütmenin durdurulması kararları işlemin uygulanmasını erteleyen koruyucu tedbir niteliğinde ara kararlarıdır. Ancak, iptal ve yürütmenin

¹¹⁴ Yenice - Esin, *İdari Yargılama Usulü*, 575; Orhan Özdeş, “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği”, *Danıştay Dergisi* 32-33 (1979), 7.

¹¹⁵ Fatih Torun, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020), 55.

¹¹⁶ Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, 307.

¹¹⁷ Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku- Cilt II- İdari Yargılama Hukuku* (Ankara: Turhan Kitapevi, 2017), 973.

durdurulması kararları, özellikle etkileri bakımından tam bir benzerlik gösterirler." şeklinde açıklamıştır.¹¹⁸

İptal kararlarında idari işlemin hukuk kurallarına ve mevzuata aykırı olduğu kesin olarak belirlenmektedir. Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarda, idari işlemin açık ve belirgin biçimde hukuka aykırı olduğuna dair bir tespit yer almamaktadır çünkü iptal davasının ilerleyen aşamalarında elde edilecek bilgi ve belgeler ve ortaya çıkabilecek hukuki durumlar neticesinde dava sonucu şekillenmektedir. Yani yürütmenin durdurulması kararı neticesinde hukuka aykırılık karinesi ortaya çıkmaktadır.

Bir idari işleme karşı iptal davası açılabilmesi için, söz konusu işlemin kesinlik kazanmış ve yürütülebilir nitelikte olması gerekir. İdarenin kendi iç işleyişine ilişkin işlemler, hazırlık niteliğindeki işlemler, yok hükmünde işlemler, adli yargının görevine giren işler ve yargı organlarının denetimi dışındaki işlemler iptal davasına konu olamayacağı için yürütmenin durdurulması da talep edilebilmesi mümkün değildir.¹¹⁹

Yürütmenin durdurulması kararı, esasen koruyucu nitelikte geçici bir önlemdir ve dava sürecinin her safhasında mahkemece alınabilir.¹²⁰ İptal davasında esas hakkında nihai karar verilinceye kadar yürütmenin durdurulması konusunda verilen kararlar geçerlidir.

Esas hakkında nihai karar verildikten sonra yürütmenin durdurulması kararının etki ve sonuçları sona erer. İptal davası hakkında esastan verilen iptal kararı neticesinde yürütmenin durdurulması kararı yerini nihai karara bırakır. İptal davası neticesinde esastan verilen davanın reddi kararında ise geçici nitelikteki yürütmenin durdurulması kararının etki ve sonuçları sona erer ve iptal davası neticesinde verilen nihai kararı hüküm ve sonuçlarını doğurmaya başlar. Mahkeme kararıyla idari işlemin hukuka uygunluğu ortaya konulmuş olur ve idari işlem icrailik vasfını tekrar kazanır.

İdari işlem konusunda yürütmenin durdurulması konusunda kabul kararı verilmiş olması nihai karar hakkında iptal hükmü çıkacağı anlamına gelmemektedir. Ancak mahkemeler yürütmenin durdurulması aşamasında gerekli incelemeleri yaparak yürütmenin durdurulması kararı verildiğinde büyük çoğunlukla idari işlemin de iptaline karar verildiği görülmektedir. Çünkü mahkeme yürütmenin durdurulması aşamasında bir idari işlemin hukuka aykırı olduğu konusunda karar verdiğinde işlemi esas bakımından incelerken farklı bir gelişme olmadığı

¹¹⁸ Uler Yıldırım, *İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları* (Ankara: Sevinç Matbaası, 1970), 4.

¹¹⁹ Atay, *İdari Yargılama Hukuku-Temel Hukuk Dizisi*, 306.

¹²⁰ Kıratlı, "Yürütmenin Durdurulması", 179.

takdirde hukuka aykırı olduğu görüşünü devam ettirmesi olağandır. Farklı gelişmelerden kastımız dava devam ederken yeni delillerin elde edilmesi, hukuki değişiklikler meydana gelmesi gibi çeşitli durumlar hukuka aykırı olarak değerlendirilen işlemi hukuka uygun hale getirmesi mümkündür.

Yürütmenin durdurulması isteminin reddedilmesi halinde ise o işlemin esasının reddedileceği anlamına gelmemektedir. Dava konusu işlemin yürütmenin durdurulması şartlarını sağlamadığı için yürütmenin durdurulması istemi kabul edilmemiş olması söz konusudur. Bu nedenle yürütmenin durdurulması isteminin reddi kararı işlemin hukuka uygunluğu karinesini devam ettirmekle beraber hukuka uygunluğu konusunda bir karine oluşturmaz.

Mahkemenin yürütmenin durdurulması kararı verebilmek bakımından yaptığı denetim, nihai olarak karara bağlarken yaptığı denetimden farklıdır. Yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi hem Anayasa’da hem de kanunda çeşitli kurallara bağlanmıştır. Bu nedenle yürütmenin durdurulması isteminin kabul edilmemesi idari işlemin iptal edileceği veya edilmeyeceği hususunda bir garanti sağlamamaktadır.

TORUN’a göre iptal kararları açıklayıcı ve bildirici nitelikteyken, yürütmenin durdurulması kararları inşai yönü ağır basan ve yeni bir hukuki durum oluşturan yargısal işlemlerdir.”¹²¹ İptal davasında verilen nihai karar idari işlemin hukuka uygunluğunu ortadan kaldırmaktadır ancak idareye herhangi bir emir ve talimat vermemektedir. Yürütmenin durdurulması kararı ise idareye bir emir ve talimat vermesi söz konusudur. Yürütmenin durdurulması isteminin kabulü ile idarenin işleminin icrailik vasfını durdurduğu ve hukuka uygunluk karinesini askıya aldığını bildirmektedir. Yani yürütmenin durdurulması kararı ile idareye işlemin uygulanmaması gerektiği hususunda emir ve talimat verilmiş olmaktadır.

2577 sayılı İYUK’un 28’inci maddesinde idarenin esas hakkında ya da yürütmenin durdurulmasına ilişkin verilen kararlara uygun biçimde gecikmeye mahal vermeden işlem tesis etmesi ya da gerekli eylemleri yerine getirmesi zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca iptal kararının ve yürütmenin durdurulması kararının uygulanma zorunluluğu açısından bir farklılık bulunmamaktadır.¹²² İdare iptal kararı ya da yürütmenin durdurulması kararı doğrultusunda işlem veya eylemde bulunmazsa ilgili idare aleyhine idari yargı mercilerinde maddi veya manevi tazminat davası açılabilmesi mümkündür.

¹²¹ Torun, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, 57.

¹²² Uler Yıldırım, *İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları*, 7.

İptal kararları ve yürütmenin durdurulması kararları farklı şartlara tabi olmakla beraber hukuki nitelikleri bakımından benzer yönleri bulunmaktadır. Her iki karar da hem idare hem kişiler tarafından uyulmak zorundadır. Her iki karar da bağlayıcıdır ve ilgililer açısından uyulması zorunludur. Bu kararlar kesinleştiği andan itibaren geçmişte etkileyen sonuçlar doğurur. Bu nedenle ilgili idari işlemin yapılmasından önceki hukuki durumuna dönülmesini sağlar.

İptal davası sonucunda verilen karar ile idarenin yaptığı işlem geçmişte etkili biçimde ortadan kalkar. Bu nedenle söz konusu işlemin tesisinden önceki duruma geri getirmek konusunda idare üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması kararları hem geçmişte hem ileriye yönelik sonuçlar doğurabilir. Yürütmenin durdurulması kararı ile idare işlemin tesis edildiği tarihten itibaren hüküm ve sonuç doğurmasını engellemekle beraber dava sonuçlanana kadar idari işlemin tesis edildiği tarihten önceki durumunun nihai karar verilinceye kadar korunmasını sağlamaktadır. Nihai karar verilmekle beraber yürütmenin durdurulması kararı ortadan kalkmakta, bunun yerine nihai kararın hüküm ve sonuçları ortaya çıkmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, idari yargıdaki yürütmenin durdurulması kararlarının temel amacının, kişilerin hak arama özgürlüklerinden daha etkin şekilde yararlanabilmelerini temin etmek olduğunu belirtmiştir.¹²³

1.4.2. Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Ara Karar

İdari yargıda ara kararlar, mahkemelerin nihai karar öncesinde aldığı, davanın sağlıklı bir şekilde ilerlemesi ve hüküm tesisine elverişli hale gelmesi için gerekli olan geçici nitelikteki, hükmün esasını çözmeyen kararlardır. Bu kararlar, dava sürecinin aydınlatılması ve eksik hususların tamamlanması için delil toplanması, bilirkişi raporu alınması ya da taraflardan eksik bilgi ve belge istenmesi gibi amaçlarla verilir.

İptal davalarında esastan karar verilebilmesi için uyuşmazlığın temelindeki maddi olay ve gerçeğin ortaya çıkarılarak gerekli araştırma ve incelemenin yapılması gerekmektedir. Öncelikle dilekçeler aşaması tamamlanmalı, dava dilekçesi ve ekleri incelenerek maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için gerekli olan bilgi ve belgeler davanın taraflarından veya

¹²³ AYM, 22/02/2006 tarih ve E:2006/20, K:2006/25 sayılı kararı, Resmi Gazete Tarih-Sayısı : 10.01.2007-26399, www.anayasa.gov.tr, E.T:09/12/2024.

ilgili kişilerden istenmelidir. Mahkeme tarafından dava konusu uyuşmazlığın çözümüne etki edecek bu bilgi ve belgeler ara kararlar aracılığıyla istenmektedir.

Esas hakkında karar vermeden önce her türlü araştırmayı yapmak idari yargıda geçerli kabul edilen resen araştırma ilkesinin bir gereğidir. 2577 sayılı İYUK'un 20'nci maddesi uyarınca mahkeme gereken bilgi ve belgeleri davanın taraflarından, üçüncü bir kişiden ya da kurum veya kuruluştan isteyerek uyuşmazlığı çözmeye çalışır.

Mahkeme ara karar yaparken ne istediğini, ara kararın yerine getirilmemesi durumunda esas hakkında verilecek karara etkisi önceden takdir edilip açıkça kararda belirtilmesi gerekmektedir. Nitekim davanın taraflarından bilgi ve belge istendiğinde yerine getirmemesi durumunda mahkemeler dosyadaki bilgi ve belgelere göre esastan karara bağlamaktadır.

Ara kararlar, mahkemenin davadan el çekmeyerek yargılamayı sürdürme iradesini ortaya koymasındır.¹²⁴ Ara kararlar uyuşmazlığın esasını çözümlemeye yönelik verilebileceği gibi yargılama sürecindeki taleplerin karşılanması amacıyla da verilebilmektedir. Adli yardım isteminin kabulü veya reddi, hasım düzeltme kararı, keşif veya bilirkişi incelemesi yaptırılması, müdahale isteminin kabulü veya reddi, görevlilik kararı, görevli yargı yerinin tayini için Uyuşmazlık Mahkemesine gönderilmesi, merci tayini nedeniyle bölge idare mahkemesi veya Danıştay'a gönderilmesi kararları da ara karar niteliğindedir.

Ara kararlar neticesinde mahkeme kesin nitelikte bir karar verilmemekte olup sadece davadaki maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasını ilerletici niteliktedir. Yani amaç davayı ilerletmek ve nihai karar verilebilecek aşamaya getirmektir.

Yürütmenin durdurulması kararlarının ara karar niteliğinde olup olmadığı tartışmalıdır. Öğretide bir görüş yürütmenin durdurulması kararlarının bir ara karar olduğunu savunurken¹²⁵ diğer görüş ise hüküm öncesinde verilen bir karar niteliğine haiz olduğunu savunmaktadır.¹²⁶ Ancak yürütmenin durdurulması kararları davanın ilerlemesine yönelik bir karar olmadığından bir ara karar değildir. Yürütmenin durdurulması idari işlemin hukuka uygunluk karinesini askıya alan, davanın esasına etki etmeyen, istem halinde uygulanabilen idari yargıya özgü bir

¹²⁴ Baki Kuru, *İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku* (İstanbul: Legal Kitapevi, 2016), 453.

¹²⁵ Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*(3.Cilt), 3/1971; Gözübüyük - Tan, *İdare Hukuku- Cilt II- İdari Yargılama Hukuku*, 2/973; Yahya Kazım Zabunoğlu, *İdari Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2012), 2/356; Kalabalık, *İdari Yargılama Usul Hukuku*, 367; Uler Yıldırım, *İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları*, 4; Özdeş, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği", 7.

¹²⁶ Atay, *İdari Yargılama Hukuku-Temel Hukuk Dizisi*, 307; Kıratlı, "Yürütmenin Durdurulması", 190; Torun, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, 59.

karardır. Buna karşın idari yargı mercileri ara karar verirken resen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak herhangi bir talebe ise ihtiyaç duymamaktadır.

Yürütmenin durdurulması kararları, dava konusunu nihai olarak çözüme kavuşturmaması bakımından şekli açıdan ara karar niteliği taşımaktadır. Ancak bu kararlar, idari işlemin hukuki etkilerini geçici olarak durdurarak davanın tarafları üzerinde doğrudan sonuçlar meydana getirdiğinden, klasik anlamda bir ara karar olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Nitekim yürütmenin durdurulması kararı, geçici nitelikte olmakla birlikte davanın esasına etkiye bulunabilecek mahiyette sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle söz konusu kararlar, hukuki etkileri itibarıyla esasa ilişkin kararlarla benzer ağırlıkta değerlendirilmektedir.

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin yedinci fıkrasında itiraz müessesesi düzenlenmiştir. İtiraz yoluna yalnızca bir defaya mahsus olmak üzere gidilebilir. Ara kararlarda ise özel olarak düzenlenmiş bir itiraz yolu öngörülmemiştir. Ancak bazı ara kararlara karşı başvurulabilecek yollar 2577 sayılı İYUK'ta düzenlenmiştir.

Örneğin, mahkeme talep edilen bağlantı talebinin reddine karar verdiğinde, 2577 sayılı İYUK'un 41'inci maddesi uyarınca kararın tebliğini izleyen günden itibaren 15 gün içerisinde Bölge İdare Mahkemesine veya Danıştay'a başvurulması mümkündür.

Ara karar, idari yargıda resen araştırma ilkesinin bir sonucudur. Mahkeme esas hakkında nihai kararı verebilmek için gerekli olan bilgi ve belgeleri toplamak için re'sen ara karar verebilir. Mahkeme birçok ara kararını herhangi bir istem aranmaksızın kendi yapabilmektedir. Bazı ara kararlar ise taraflardan birinin talebi veya doğrudan doğruya mahkeme tarafından verilebilmektedir.

Yürütmenin durdurulması kararı verebilmek için davacının talebi aranmaktadır. Mahkemenin resen yürütmenin durdurulması kararı verebilmesi mümkün değildir. 2577 sayılı İYUK'ta açıkça ara kararı verilebilmesi için talep gerektiği ifade edilmemektedir. Ancak 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin üçüncü fıkrasında "*Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir.*", yedinci fıkrasında "*Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar...*" ve onuncu fıkrasında "*Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz.*" şeklindeki düzenlemelerden yürütmenin durdurulması kararının ancak istem halinde verilmesi mümkün olduğu anlaşılmaktadır.

Ara kararlar kural olarak herhangi bir harca tabi değildir. Bunun istisnası keşif veya bilirkişi incelemesi yaptırılması durumudur. Yürütmenin durdurulması kararı ise kural olarak harca tabidir. Davacı taraf eğer yürütmenin durdurulması kararı verilmesini istiyorsa harcını yatırmak zorundadır. Aksi takdirde istemde bulunulmamış sayılmasına karar verilir. Yürütmenin durdurulması kararları ilam şeklinde verilmektedir. Bu nedenle 2577 sayılı İYUK'un 24'üncü maddesine uygun olarak yazılması gerekmektedir.

Nihayetinde yürütmenin durdurulması kararlarının bir ara karar olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Yürütmenin durdurulması kararları davanın esasına etki eden nitelikte kararlar değildir. Yürütmenin durdurulması kararı verilmese bile dava hakkında gerekli bilgi ve belgeler toplanarak dosya tekemmül ettirilmekte ve karar verilecek aşamaya getirilmektedir. Yürütmenin durdurulması kararları idarenin işleminin hukuka aykırılığı hususunda ciddi şüphe ortaya konulursa ve idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararlar doğmasını engellemek için geçici nitelikteki bir koruma tedbiridir.

1.4.3. Yürütmenin Durdurulması Kararı ve İhtiyati Tedbir Kararı

İhtiyati tedbir, mevcut şartlarda ortaya çıkabilecek bir değişiklik sonucu doğabilecek zararları engellemek ve bir hakkın zarar görmesini önlemek amacıyla, uyuşmazlık sonuçlanmadan önce mahkemece geçici olarak sağlanan bir hukuki koruma yöntemidir.¹²⁷

Diğer bir tanımlama ile davanın sonucunda kazanılacak hakların etkili bir şekilde korunabilmesi için dava sürecinin başlangıcında veya henüz dava açılmadan önce, dava konusu üzerinde meydana gelebilecek olumsuz gelişmeleri engellemeye yönelik uygulanan geçici hukuki koruma önlemleridir.¹²⁸

İhtiyati tedbir kurumu “Geçici Hukuki Korumalar” başlığı altında, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanun’unda ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bu düzenlemeler 6100 sayılı HMK’nın 389 ile 399’uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddelerde ihtiyati tedbirin şartları ve süreç ile ilgili diğer hususlar detaylandırılmıştır. İhtiyati tedbir dava sürecinde tarafların haklarını korumak amacıyla mahkemeler tarafından geçici olarak alınan bir önlemdir

¹²⁷ Filiz Berberoğlu Yenipınar, *Delil Tespiti ve Diğer Geçici Hukuki Korumalar (İhtiyati Tedbir - İhtiyati Haciz)* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 43.; Mustafa Göksu, “Hukuk Muhakemeleri Kanununa Göre İhtiyati Tedbirin Uygulanmasını Talep Etme Zorunluluğu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16/Özel Sayı (2014), 1253-1273, 1256.

¹²⁸ Ramazan Aslan vd., *Medeni Usul Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2023), 620.

ve adli yargı alanına özgüdür.¹²⁹ Yürütmenin durdurulması kurumu hem Anayasa hem de 2577 sayılı İYUK'ta düzenlenmiştir.

İhtiyati tedbir konusunda adli yargıcın hukuk kuralları içerisinde daha serbest bir takdir yetkisi söz konusudur. Yürütmenin durdurulması müessesinde ise hem Anayasal hem de kanunsal olarak daha sıkı kurallara bağlanmış durumdadır.¹³⁰

6100 sayılı HMK'da ihtiyati tedbirin tanımı yapılmamakla birlikte şartları açıklanmıştır. 6100 sayılı HMK'nın 389'uncu maddesinde “*Mevcut durumda meydana gelebilecek bir değişme nedeniyle hakkın elde edilmesinin önemli ölçüde zorlaşacağından ya da tamamen imkânsız hâle geleceğinden veya gecikme sebebiyle bir sakıncanın yahut ciddi bir zararın doğacağından endişe edilmesi hâllerinde, uyuşmazlık konusu hakkında tedbir kararı verilebilir.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Yürütmenin durdurulması ve ihtiyati tedbir kurumları geçici hukuki koruma türleri olmasına karşın benzer yönleri olduğu kadar farklı yönleri de bulunmaktadır.¹³¹

Hem yürütmenin durdurulması hem de ihtiyati tedbir konusunda karar verebilmek için bir talebin varlığı gerekmektedir.¹³² İdari yargı mercilerinin yürütmenin durdurulması istemi olmaksızın bu hususta karar verebilmek konusunda yetkileri bulunmamaktadır.

Yürütmenin durdurulması, idari yargı alanına özgü bir müessese iken¹³³; ihtiyati tedbir özel hukuk davalarında geçerli bir müessesedir. Yürütmenin durdurulması, kamu hukuku ile ilgili işlemleri hedef alırken ihtiyati tedbir özel hukuk uyuşmazlıklarını hedef almaktadır. Her iki müessese de telafisi güç zararlar ve acil durumlar esasına dayanmaktadır. Ancak yürütmenin durdurulmasında açıkça hukuka aykırılık durumunun tespiti gerekli iken ihtiyati tedbirde ise haklılığın yaklaşık olarak ispatı gerekmektedir.

¹²⁹ Filiz Berberoğlu Yenipınar, *İhtiyati Tedbir* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020). 15.

¹³⁰ Yaşar, “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Gerekçesi Olarak Anayasa Aykırılık ‘Kanısı’”, 752.

¹³¹ Lütfi Duran, “Prof. Dr. Lütfi Duran’ın Konuşması”, *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması*. (Ankara: Sevinç Matbaası (Türk Hukuk Kurumu Yayınları), 1966), 40-45.

¹³² Göksu, “Hukuk Muhakemeleri Kanununa Göre İhtiyati Tedbirin Uygulanmasını Talep Etme Zorunluluğu”, 1257; Evrim Erişir, *Geçici Hukuki Korumanın Temelleri ve İhtiyati Tedbir Türleri* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013), 176.

¹³³ Danıştay 10. Daire, 15/02/1990 tarih ve E:1989/2490, K:1990/270 sayılı kararı “*Yürütmenin durdurulması, iptal davalarına sıkı sıkıya bağlı, adli yargıdaki ihtiyati tedbirden farklı, bütünüyle idari yargıya özgü idari yargı denetim biçimidir. İdari yargıca verilen yürütmenin durdurulması kararları, tıpkı iptal kararları gibi geriye yürüten, hukuka aykırılığı saptanan dava konusu işlemleri tesis edildiği tarih itibarıyla işlemez hale getiren, askıya alan yargısal işlemler, olup; dava konusu işlemlerden önceki hukuki durumların yürürlüğünü sağlarlar.*” <https://kazanci.com.tr>, E.T:13/08/2024

İhtiyati tedbir kararları 6100 sayılı HMK'nın 391'inci maddesi uyarınca gerekçeli olarak verilmesi gerekmektedir.¹³⁴ Yürütmenin durdurulması kararları da gerekçeli olarak verilmesi gerekmektedir.¹³⁵ Hem ihtiyati tedbir talebi hem de yürütmenin durdurulması talebi mahkemeler tarafından öncelikle incelenerek karara bağlanması gerekmektedir.

Dava açılmadan önce de ihtiyati tedbir kararı istenebilmesi mümkündür. 6100 sayılı HMK'nın 390'ncü maddesi uyarınca eğer dava açılmazsa esas hakkında görevli ve yetkili olan mahkemeden istenmesi gerektiği düzenlenmiştir. Yürütmenin durdurulması ise iptal davası istenilmeden talep edilebilmesi mümkün değildir.

Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi açısından kural olarak teminat verilmesi gereklidir. Ancak mahkeme durumun gereğine göre teminat istenip istenmemesi konusunda takdir yetkisine sahiptir. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden ise teminat alınması ise mümkün değildir. İhtiyati tedbir kararında ise bu talepte bulunan tarafın da teminat gösterme zorunluluğu vardır. Ancak mahkeme gerekçesini belirtmek koşuluyla teminat alınmamasına karar verebilmektedir. Adli yardımdan faydalanan kimselerin ise teminat gösterme zorunluluğu yoktur.

İhtiyati tedbir kararı verilmesi halinde uygulanabilmesi için belli bir süre içerisinde talep edilmesi gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması kararı ise verilmekle hüküm ve sonuç doğurmaktadır.

İhtiyati tedbir kararlarına yönelik olarak itiraz yolu tanınmıştır. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 394'üncü maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Kural olarak itiraz etmekle ihtiyati tedbir kararlarının icrası durmamaktadır. İhtiyati tedbirin şartlarına davanın taraflarının yanı sıra menfaati açıkça ihlal edilen üçüncü kişilerin de itiraz edebileceği düzenlenmiştir. İtiraz üzerine yapılacak inceleme, ihtiyati tedbir kararını veren mahkeme tarafından gerçekleştirilmekte olup, bu itirazın değerlendirilmesi sonucunda verilen kararlara karşı ayrıca kanun yoluna başvurulması olanaklıdır.

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz yolu açıktır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesinin yedinci fıkrası gereğince, bu kararlara karşı belirlenen süre içinde ve yalnızca bir kez olmak üzere itiraz edilebilmesi mümkündür. İtiraz üzerine yapılacak inceleme, söz konusu kararı veren mahkeme tarafından değil, yetkili ve

¹³⁴ 6100 sayılı HMK madde 391/2-b “*Tedbirin, açık ve somut olarak hangi sebebe ve delillere dayanacağı...*” düzenlemesi ile ihtiyati tedbir kararında açıkça belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

¹³⁵ 2577 sayılı İYUK'un 27/2 maddesinde “*...gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler.*”

görevli üst yargı merciince gerçekleştirilir. Bu düzenleme, aynı mahkemenin kararını yeniden değerlendirmesinin önüne geçerek, denetimin daha nesnel bir şekilde sağlanmasına imkân tanımaktadır. Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı yapılan itirazlar sonucunda, yetkili itiraz merciince verilen kararlar kesin niteliktedir. Bu kararlara karşı başka bir kanun yoluna başvurulması mümkün değildir.

İhtiyati tedbirde, kural olarak hakim tarafından her iki taraf dinlenmektedir. Fakat ihtiyati tedbir isteminde bulunan kişinin haklarının derhal korunmasında gerekliliği halinde, hakim karşı tarafı dinlemeksizin de karar verebilir. 2577 sayılı İYUK'ta yürütmenin durdurulması kararı verebilmek için savunma alma zorunluluğu bulunmamakta iken yapılan değişiklikle beraber davalı idarenin savunmasının alınması veya savunma verme süresinin geçmesi zorunlu hale gelmiştir. Bu kuralın istinası ise uygulanmakla etkisi tükenecek işlemlerdir.

İhtiyati tedbir kararının belirli bir süre içerisinde uygulanmasını isteme zorunluluğu söz konusu iken yürütmenin durdurulması kararının uygulanması için davacının böyle bir talepte bulunmasına gerek yoktur. Çünkü 2577 sayılı İYUK'un 28'inci maddesi uyarınca idareye mahkemenin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararını geç kalmaksızın yerine getirme zorunluluğu yüklenmiştir. Kural olarak derhal yerine getirilme zorunluluğu söz konusudur. Bu gecikmeksizin yerine yetirme süresi her halükarda kararın idareye bildiriminden itibaren otuz gün içinde uygulanması gerektiği düzenlenmiştir.

İhtiyati tedbir talebi konusunda verilen karar kural olarak nihai karar kesinleşene dek icrailiğine devam eder. Yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar ise nihai karar verilinceye kadar geçerli olup nihai kararın verilmesiyle birlikte ortadan kalkmaktadır. Çünkü iptal kararları geçmişe etkili hüküm ve sonuç doğurduklarından yürütmenin durdurulması kararının sonuçlarına ihtiyaç duyulmamaktadır.

Sonuç olarak yürütmenin durdurulması ve ihtiyati tedbir kararları geçici hukuki koruma yollarıdır. Birbirlerine benzer noktaları bulunmasına rağmen uygulandıkları yargı yolları, amaçları, karar alma süreçleri, uygulanma usulleri ve ortaya çıkardığı sonuçlar bakımından farklı kurumlar olduğu anlaşılmaktadır.

1.5. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VERİLEBİLMESİNİN ŞARTLARI

Yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemlerin uygulanmasının durdurulması için başvuru olan önemli bir yargısal tedbirdir. Bu karar, kişilerin haklarını korumak ve idarenin

hukuka aykırı işlemlerinin yol açabileceği telafisi güç veya imkânsız zararları önlemek amacıyla mahkeme tarafından verilmektedir. Ancak yürütmenin durdurulması kararının verilmesi, belirli usul şartlarına ve yasal düzenlemelere tabi olup bu şartların sağlanması gerekmektedir.

1.5.1. Usule İlişkin Şartlar

Yapılan yargılamada, yürütmenin durdurulması kararının verilmesi için belirli usul şartlarının varlığının denetlenmesi zorunludur çünkü usul esastan önce gelmektedir. Bu usul şartları, yargılama sürecinin düzgün işleyişi açısından büyük önem taşır ve her bir şartın varlığı titizlikle değerlendirilmelidir.

1.5.1.1. Usulüne Uygun Açılmış İptal Davasının Varlığı

2577 sayılı İYUK kapsamında, iptal davası açılmaksızın tek başına yürütmenin durdurulmasının talep edilebilmesi hukuken olanaklı değildir. Çünkü yürütmenin durdurulması kurumu bağımsız bir dava türü olarak değil,¹³⁶ iptal davasına sıkı sıkıya bağlı olan geçici hukuki koruma müessesesi olarak düzenlenmiştir.

Yürütmenin durdurulması kurumu, idare hukuku öğretisinde iptal davasıyla ayrılmaz bir bütün olarak görülmektedir.¹³⁷ Diğer ifadeyle yürütmenin durdurulması kurumu, idari yargı sisteminde iptal davasının tamamlayıcısı niteliğinde olup davanın asli yapısından bağımsız düşünölmeyecek ölçüde iç içe geçmiş bir koruma mekanizması olarak kabul edilmektedir. Bunun sonucu olarak tek başına yürütmenin durdurulması talep edilemeyeceği düşünölmektedir.

Bununla birlikte, dava açılmadan önce yürütmenin durdurulması talebine izin verilmesi, bu kurumun iptal davasından bağımsız bir hukuki yol olduğu anlamına gelmez. Nitekim yürütmenin durdurulması isteminin, belirli bir süre içinde iptal davası ile tamamlanması şartına bağlanması, bu iki mekanizma arasındaki yapısal bütönlüğün korunmasını sağlayacaktır.

6100 sayılı HMK'nın 397'nci maddesi, dava açılmadan verilen ihtiyati tadbire ilişkin kararın geçerliliği, iki hafta içinde esasa ilişkin dava açılması ve bu durumun belgelendirilmesine bağlıdır. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden sona ermektedir. Bu

¹³⁶ Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, 306.

¹³⁷ Aslan, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, 13.

düzenleme, idari yargıda yalnızca yürütmenin durdurulması talepli dava açılabilmesinin mümkün olmasına yönelik öneriler bakımından örnek teşkil edebilecek nitelikte bir düzenleme olarak değerlendirilebilir.¹³⁸

Uygulamada iptal davası açılmaksızın yürütmenin durdurulması talep edilmesi durumunda incelenmeksizin ret kararı verilmektedir. Danıştay, sadece yürütmenin durdurulması istemiyle açılmış davada incelenmeksizin ret kararı yerine hüküm verilmesini hukuka aykırı bulmaktadır.¹³⁹

İncelenmeksizin ret kararı verilmesi durumunda davacının yeniden dava açması durumunda dava açma süresinin kaçırılması ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle oluşabilecek hak kaybının önlenmesi için 2577 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine uygun dilekçe yazılmadığı gerekçesiyle, dava dilekçesinin yenilerek dava açılabilmesi için 2577 sayılı İYUK'un 15'inci maddesi 1/d fıkrasına dayanılarak dava dilekçesinin reddine karar verilebilir. Nitekim hak kaybı oluşmasının engellenmesi amacıyla dilekçe ret kararı verilmesi daha uygundur. Danıştay da dilekçe ret kararı verilmesi gerektiği görüşündedir.¹⁴⁰

Benzer şekilde usulüne uygun bir dava açılmış olsa bile dilekçede idari işlem niteliğinde bir talep söz konusu olursa incelenmeksizin ret kararı verilmesi mümkündür. Ancak incelenmeksizin ret kararı verildiği anda esas yönünden açılacak dava bakımından süre büyük ihtimalle geçmiş olduğundan dava bu seferde süreden reddedilmesi ile karşı karşıya kalacaktır. Bu nedenle oluşabilecek hak kaybının önlenmesi açısından bu durumda da dilekçe ret kararı verilmesi daha uygundur.

¹³⁸ Elif Baydemir, "Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmesinin Şartlarının Değerlendirilmesi ve Kararın Uygulanmasına İlişkin Reform Önerileri", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15/1 (30 Haziran 2024), 170.

¹³⁹ Danıştay 7. Daire, 26/02/2004 tarih ve E:2000/10215 K:2004/500 sayılı kararında "Dosyada mevcut, isteme ilişkin dilekçenin incelenmesinden; ... Turistik Hizmetler AŞ tarafından, işbu dosyada, bir kısım mallarının haczedilmesine ilişkin işlemin, 21.04.2000 günlü 621 takip no.lu ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın sonuçlanmasına kadar yürütülmesinin durdurulmasının istenildiği, dilekçenin herhangi bir yerinde, anılan haciz işleminin iptali isteminin yer almadığı anlaşılmıştır. Yukarıda açıklanan kanun hükümlerinden de anlaşılabileceği üzere; idari yargıya başvurularak herhangi bir idari işlemin yürütülmesinin durdurulması isteminde bulunulabilmesi için, söz konusu işlem hakkında, usulüne uygun olarak açılmış bir idari davanın bulunması, ön koşuldur. Böyle bir dava olmaksızın, yapılacak yürütmenin durdurulması istemlerinin incelenmesi ve karara bağlanması olanaklı değildir. Bu bakımdan; Mahkemece, haciz işleminin yürütülmesinin durdurulması istemiyle yapılan başvuru üzerine oluşturulan işbu dosyada; istemin incelenmeksizin reddi gerekirken, dava konusu edilmeyen haciz işlemi hakkında hukuka uygunluk denetimi yapılarak hüküm kurulmasında yasal isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararının bozulmasına..." şeklinde hüküm vermiştir., <https://kazanci.com.tr> E.T:12/08/2024.

¹⁴⁰ Danıştay Dokuzuncu Dairesi, E:1984/1106, K:1984/2257 ve Karar Tarihi:30/05/1984 tarih <https://kazanci.com.tr> E.T: 10/08/2024.

1.5.1.2. Yürütmenin Durdurulması Talep Edilmesi Şartı

İdari yargı mercilerinin yürütmenin durdurulması konusunda karar verebilmesi için öncelikle yürütmenin durdurulması isteminin varlığı gereklidir. Mahkeme, taraflardan birinin bu yönde talepte bulunmadığı hallerde, kendiliğinden yürütmenin durmasını kararlaştıramaz. Aksi takdirde bu taleple bağıllık ilkesine aykırılık (ultra petita yasağı) oluşturur.¹⁴¹

İdari yargılama usulüne esasen re'sen araştırma ilkesi geçerli olmasına karşın burada bir talebe bağıllık ilkesi benimsenmiştir. Oysa idari işlemlerin icrası, dava konusu işlemin uygulanması hâlinde doğabilecek ciddi zararlar yaratabilmektedir. Özellikle temel hak ve özgürlüklerin doğrudan etkilendiği davalarda, dava açma süreciyle birlikte mahkemenin işlemi re'sen değerlendirmesi ve gerekli görmesi halinde yürütmeyi durdurma kararı verebilmesi gereklidir. Re'sen yürütmenin durdurma kararı verebilme yetkisi varlığı, yargı kararlarının etkinliğini artıracak ve kişilerin korunmasını güçlendirecektir. Zira bazı davacılar yürütmenin durdurulması kurumunun fonksiyonu ve etkisi hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarından bu yönde bir talepte bulunmamakta, bu nedenle telafisi güç veya imkânsız zararların önüne geçilememektedir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatlarında da etkili başvuru hakkı, sadece dava açabilme olanağıyla sınırlı görülmemekte, başvurunun gerçek anlamda koruyucu bir etki doğurması gerektiği vurgulanmaktadır.¹⁴² Bu doğrultuda, idari yargı organlarının sadece şekli incelemeye yetinmeyip esasa ilişkin riskleri gözeterek resen yürütmenin durdurulması kararı verebilmesi etkili başvuru hakkının da bir gereğidir.

Ayrıca Anayasa'nın 125'inci maddesi uyarınca idarenin gerçekleştirdiği tüm işlem ve eylemlere karşı yargı mercilerine başvurma imkânı bulunmaktadır. Bu hüküm, idari yargının kişileri yalnızca işlemin iptali yoluyla değil, aynı zamanda işlemde doğacak zararı önleyici mekanizmalarla da korumasını gerekli kılmaktadır. Bu nedenle, idari yargıcın dosya kapsamı ve olayın özelliklerini dikkate alarak re'sen yürütmeyi durdurma kararı verebilmesi, Anayasa'nın da öngördüğü etkili yargı korumasının bir parçası olarak değerlendirilmelidir.

Sonuç olarak, yürütmenin durdurulması kararının yalnızca taraf talebine bağlı olması, idari yargının etkili koruma işlevini sınırlamakta ve bazı durumlarda hak kayıplarına sebebiyet

¹⁴¹ Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku- Cilt II- İdari Yargılama Hukuku*, 976.

¹⁴² AİHM, *Kudla v. Poland*, 26 Ekim 2000, Başvuru No: 30210/96, §157, benzer karar için bkz. *İlhan v. Turkey*, AİHM, 27 Haziran 2000, Başvuru No: 22277/93, §97. <https://hudoc.echr.coe.int> , E.T:15/04/2025.

vermektedir. İdari yargılama usulü mevzuatında yapılacak düzenlemeyle mahkemelere, gerekli şartların varlığı hâlinde re'sen yürütmenin durdurulması kararı verebilme yetkisinin tanınması, hem kişilerin haklarının korunması hem de yargı kararlarının etkinliği bakımından yerinde olacaktır.

Diğer önemli bir husus da yürütmenin durdurulması talebinin kimlerin yapabileceğine ilişkindir. Öğretide yürütmenin durdurulması talebinin davacının şahsına bağlı bir hak olduğu, bu talebin bizzat davacı veya vekili tarafından yapılması gerektiği ileri sürülmektedir.¹⁴³ Bu görüşe göre davayı açan kişi dışındaki üçüncü kişilerin yürütmenin durdurulmasını talep etmeleri hukuken mümkün değildir.

Her ne kadar müdahil sıfatıyla davaya katılan üçüncü kişiler, doğrudan taraf olmasalar da, dava konusu idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararlar ile karşılaşma olasılıkları bulunabilir. Bu nedenle müdahillerin de yalnızca taraf sıfatına sahip olanlarla sınırlı kalmaksızın, yürütmenin durdurulmasını talep edebilme hakkına sahip olmaları gerektiği kanaatindeyiz. Zira müdahilin davaya katılımı, menfaatinin koruma ve uyuşmazlığa katkı sunma amacı taşımaktadır. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu da bu müdahilin tek başına kanun yoluna gidebilmesinin önünü açarak bu hususu teyit etmiştir.¹⁴⁴

Benzer şekilde dava konusu işlemin uygulanması durumunda ortaya çıkabilecek telafisi güç zararların önlenilmesi açısından müdahilin de yürütmenin durdurulmasını talep edebilme yetkisinin tanınması, hukuki korumanın kapsamı bakımından doğal ve zorunlu bir sonuç olarak değerlendirilmelidir. Özellikle idari işlemlerden doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunması bakımından müdahilin bu yöndeki talebinin kabulü, hem etkili başvuru hakkı hem de yargılamanın amacına ulaşması açısından gereklidir.

Yürütmenin durdurulması isteminin yazılı olarak belirtilmesi gerekmektedir. Verilen dava dilekçesiyle veya ayrı bir dilekçe ile istenebilmesi mümkündür. Davacı, dilekçesinin sağ üst bölümüne “yürütmenin durdurulması talep olunur/taleplidir” ibaresini eklemeli ya da dilekçede konu veya sonuç kısmında yürütmenin durdurulması talep edildiğinin ifade edilmesi gereklidir.

¹⁴³ Ender Ethem Atay, *İdari Yargılama Hukuku-Temel Hukuk Dizisi* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022), 302.

¹⁴⁴ Danıştay İBK, 03/02/2023 tarih ve E:2021/4, K:2023/1 sayılı kararı “...müdahilin, yanında katıldığı tarafın kanun yollarına başvurmaması halinde, onun işlem ve açıklamalarına açıkça aykırı olmamak şartıyla tek başına kanun yollarına başvurabileceği ve ilgili yargı merciince başvuru dilekçesinin yanında katıldığı tarafa tebliğ edilmesi gerektiği yönünde içtihadın birleştirilmesine...”

Daha öncesinde yürütmenin durdurulması ilişkin talebi reddedilen davacının aynı sebeplere dayanarak yeniden yürütmenin durdurulması talep edebilmesi mümkün değildir. Ancak farklı sebeplere dayanarak bilgi ve belgeler ile kanıtlanması durumunda ikinci defa yürütmenin durdurulması talep edilebilmesi mümkündür.

Vergi mahkemesinde tarhiyat ve ceza işlemlerine ilişkin düzenlenen ihbarnameye karşı dava açıldığında ise yürütmenin durdurulması talep edilmesine gerek yoktur. 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca davacı tarafından hakkında tesis edilen vergi veya ceza ihbarnamelerine karşı dava açıldığında talep aranmaksızın yürürlük kendiliğinden durmaktadır. Ancak bazen ihbarnamenin iptali istemiyle açılan davalarda yürütmenin durdurulmasının talep edildiği görülmektedir. Bu durumda mahkeme tarafından incelenmeksizin ret kararı verilmektedir.

Ancak ihbarname dışındaki diğer vergi davalarında yürütmenin durdurulması talep edilmesi gerekmektedir. Örneğin, ödeme emrine, hacze veya mükellefiyet terkinin işlemine karşı dava açıldığında yürürlük durmamaktadır.

Vergi davalarında yürütmenin durdurulmasının kendiliğinden gerçekleşmesi, çeşitli gerekçelere dayanmaktadır. Bunlardan ilki, vergilendirme işlemlerinin doğrudan parasal nitelikte olması ve bu işlemlerin uygulanmasının, mükellef açısından telafisi güç zararlara yol açabilmesidir. İkinci olarak, verginin tarhi ya da ceza kesilmesi durumunda hukuka aykırı bir işlemin geriye dönük olarak düzeltilmesi çoğu zaman fiilen ve mali olarak güçlük arz etmektedir. Bir diğer önemli husus, yükümlünün vergi tarhına veya ceza kesme işlemine karşı ileri sürebileceği savunmaların çoğunlukla yalnızca inceleme veya yoklama tutanağına dayanmasıdır. Son olarak vergi inceleme elemanları arasında yorum birliğinin tam olarak sağlanamaması, aynı tür işlemlerde farklı değerlendirmelere neden olabilmekte ve bu durum idari işlemlerin hukuka uygunluk denetimini daha da önemli hale getirmektedir.

Buna karşın vergi yargılamasında yalnızca ihbarnameye karşı açılan davalarda işlemin yürütülmesinin kendiliğinden durması, sistematik tutarlılık açısından eleştiriye açık bir durumdur. Zira ödeme emri veya haciz gibi işlemler doğrudan mükellefin mal varlığı üzerinde fiili ve telafisi daha güç sonuçlar doğurmasına rağmen bu işlemlere karşı dava açıldığında yürütme kendiliğinden durmamakta yürütmenin durdurulması için ayrıca mahkeme kararı aranmaktadır. Buna karşılık, çoğu zaman sadece bildirim niteliği taşıyan ve tek başına hukuki sonuç doğurmayan ihbarnameye karşı açılan davada işlemin kendiliğinden durması, gerek etkili

yargılama ilkesi gerekse idarenin kamu alacağını tahsil görevi yönünden ciddi bir çelişki yaratmaktadır.

Hukuki etkisi daha sınırlı olan bir işleme karşı kendiliğinden koruma sağlanırken, mükellefin mal varlığını doğrudan etkileyen işlemler için bu korumanın yalnızca mahkeme kararıyla mümkün olması, orantısız bir durum yaratmaktadır. Bu çerçevede, sadece ihbarnameye karşı dava açılmasıyla işlemin yürütülmesinin otomatik olarak durması, hukuki güvenlik, eşitlik ve mali istikrar ilkeleri yönünden tutarlı değildir. Bu nedenle, söz konusu uygulamanın idari yargılama sistemi içinde yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

1.5.1.3.Teminat Şartı ve Anayasa Mahkemesi Kararının Değerlendirilmesi

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin altıncı fıkrası, yürütmenin durdurulması kararının kural olarak teminat gösterilmesi şartına bağlı olarak verileceğini öngörmektedir. İdari işlemin iptaline yönelik olarak açılan bir davada, yürütmenin durdurulması kararı verilmişse esas incelemesinde davanın reddine karar verildiğinde idarenin zarar görmesi ihtimali doğmaktadır. Ancak olayın özelliği gerektiriyorsa teminat talep edilmeyebilir. Kamu idaresinden ve adli yardım kapsamında bulunan kişilerden ise teminat istenmemektedir.

Bazı özel kanunlarda teminata ilişkin düzenlemeler getirilebilmektedir. Örneğin, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 134’üncü maddesi uyarınca¹⁴⁵ Bankacılık Tasarruf Mevzuatı Sigorta Fonu tarafından bu maddeye dayanarak gerçekleştirilen idari işlemlere karşı açılacak davalarda, yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için teminat gösterilmesi şartı aranmamaktadır.

Vergi mahkemesinde dava açıldığında resen, ikmalen veya idarece gerçekleştirilen tarhiyat neticesinde düzenlenen ihbarnamelere karşı dava açıldığında yürütme kendiliğinden durmaktadır. İhbarname dışındaki vergilendirme işlemlerine yani ödeme emri, haciz, satış, ihtiyati haciz gibi işlemlere karşı dava açıldığında ise yürütmenin durdurulması talep edilerek mahkeme tarafından bu hususta bir karar verilmesi gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması talebinde bulunurken teminat alınması veya alınmaması hususunda mahkemenin takdir yetkisi bulunmaktadır. Uygulamada mahkemeler genelde takdir yetkisini kullanarak teminat

¹⁴⁵ 5411 sayılı Kanun’un 134’üncü maddesi “*Fon tarafından bu madde hükümlerine istinaden tesis edilen işlemlere karşı idarî yargı mercilerinde açılan davalarda mahkemelerce yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için teminat şartı aranmaz.*”

istemeksizin idari işlemin yürürlüğünü durdurmaktadır. Benzer şekilde vergi iadelerine karşı yürütmenin durdurulması talepli dava açıldığında teminat isteyip istememek mahkemenin takdirine bırakılmıştı.

19/01/2022 tarihli ve 7351 sayılı Kanun ile 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasına, "*Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemez.*" hükmü eklenmiştir. Bu düzenleme uyarınca, vergi iadesine yönelik bir uyuşmazlıkta yürütmenin durdurulması kararı alınabilmesi için dava konusu miktarın en az yarısının teminat olarak sunulması zorunlu hale getirilmiştir. Kanun koyucu, bu hükümle birlikte kamu alacağının güvence altına alınmasını amaçlayarak teminat alınmasını emredici bir şart olarak öngörmüştür. Bununla birlikte, söz konusu düzenlemenin kişilerin yargı yoluna başvurma hakkını kısıtladığı ve hak ihlaline yol açtığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesi'ne somut norm denetimi yoluyla başvuruda bulunulmuştur.¹⁴⁶

Başvuruda vergi mahkemelerinde yürütmenin durdurulması mekanizmasının teminat şartına bağlanması davacıların mülkiyet hakkına zarar verdiği ve hak arama özgürlüklerini engellediği ileri sürülmüştür. Teminat alınmasının maddi imkânları olmayan mükellefler bakımından adalete erişimini fiilen sınırlandığı ifade edilmiştir. Teminatın hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesine de zarar verdiği, ayrıca farklı uygulamalara yol açabileceği ve vergi mükelleflerinin mağduriyetine neden olabileceği vurgulanmıştır.

Vergi davalarında yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemlerin uygulanması halinde davacıların telafisi güç veya imkânsız zararlarla karşılaşmalarını önlemek için kritik bir öneme sahiptir. Anayasa Mahkemesi, düzenlemenin teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararının verilmesine ilişkin mahkemelere tanınan takdir yetkisini ortadan kaldırarak yargı bağımsızlığı ve hukuk üstünlüğü ilkelerine aykırı olduğunu belirtmiştir.

Teminatın zorunluluğu, ödeme gücü olmayan mükelleflerin hak arama özgürlüğünü engelleyen bir mekanizmaya dönüşmüştür. Bu durumda teminatın sadece bir garantörlük işlevi görmesi beklenmiş olsa da Anayasa Mahkemesi bu mekanizmanın adaleti sağlamadığını aksine mağduriyetlere yol açtığını vurgulamıştır. Özellikle vergi mükelleflerinin vergi ödeme

¹⁴⁶ Detaylı bilgi için bkz. Anayasa Mahkemesi, 01/06/2022 tarih ve E: 2022/14 K:2022/70 sayılı kararı www.anayasa.gov.tr, E.T:15/12/2024.

yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda teminatın alınmasının, vergi davalarında mükelleflerin adil bir yargılamaya erişimini engellediği belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesi, teminatın zorunlu tutulmasıyla vergi mükelleflerinin hak arama özgürlüğünü kısıtlayan bir engel oluşturulmuş olmasını Anayasa'nın 125'inci maddesine aykırı bularak bu düzenlemenin iptaline karar vermiştir.

Karara karşı kaleme alınan karşı görüşte ise, teminat verilmeksizin yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceği, vergi iadesine dair yapılan başvurunun açıkça veya zımnen reddedilmesinin olumsuz nitelikte bir idari işlem olduğu vurgulanmıştır. Bu nedenle olumsuz nitelikteki işlemin hukuki ya da fiili sonuç doğurmaması nedeniyle yürütmenin durdurulması kararının isabetsiz olacağı savunulmuştur. Teminat alınma gerekliliği özel olarak ve ayrıca düzenlenmiş olduğu vurgulanarak teminat alınmasının kural, alınmamasının ise istisna olduğu ifade edilmiştir. Vergi iadesine ilişkin açılan davalarda davanın reddedilmesi durumunda hazineden çıkmış olan vergilerin hazineye dönmesi açısından sorunlar ortaya çıkaracağından söz konusu düzenleme aracılığıyla kamu yararı ile bireysel yarar arasında bir denge sağlanmaya çalışıldığı ve bu nedenle yapılan düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığı gerekçesiyle çoğunluk kararına katılmamışlardır.

Kanaatimizce yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için teminat alınması kural olup alınmaması ise hakimın takdirine bağlı olarak istisnai niteliktedir. Ancak uygulamada hakimler takdir yetkilerini teminat almaksızın yürütmenin durdurulması kararı verme yönünde kullanmaktadır. Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin açılan davalarda yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin dava konusu tutarın yüzde ellisi tutarında teminata bağlanması, birçok şarta bağlı olan yürütmenin durdurulması kararı verilmesini daha da zorlaştırmış durumdaydı. İade hakkı olduğunu düşünen mükellef, mahkeme önünde hakkını arayabilmek için iadeye konu miktarın yarısı kadar daha teminat yatırmayı göze alması ölçülü değildir. Nitekim vergi iadesi talepli dava açıldığında, yargılama sonucunda davayı kazandığında tecil faiziyle ödediği vergiyi alabilecekken yatırdığı teminata ise faiz işlemeyecektir. Bu nedenle hakimın takdir yetkisini kaldıran, adil yargılanma ve mülkiyet hakkına müdahale sonucu doğuran teminata ilişkin yapılan özel düzenlemenin iptali kararının yerinde olduğu görüşündeyiz.

Yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için teminat alınması gerektiği hususu mevcut yasal düzenlemede açıkça öngörülmüştür. Ancak uygulamadaki bir durum mahkemelerin genellikle teminat talebinde bulunmadan karar verdikleri görülmektedir. Bu

durum teminatın alınmamasının norm haline gelmesi nedeniyle teminat alınmasının ise istisnai bir uygulama olarak ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çelişki yargı uygulamasında hukuki belirliliğin ve öngörülebilirliğin zarar gördüğünü göstermektedir.

Kanaatimizce teminat şartının uygulanmaması, yürütmenin durdurulması kararının taraflar üzerinde doğurabileceği olası zararı dengeleyememekte ve yargı organlarının takdir yetkisinde dağınıklığa neden olmaktadır. Dolayısıyla mevcut düzenlemenin uygulamadaki uyumsuzluklar ışığında gözden geçirilerek daha açık ve tutarlı bir norm getirilmesi gerekmektedir.

1.5.1.4. Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin Kararın Gerekçeli Olarak Yazılması

Gerekçeli karar, yargılamanın şeffaflığını ve denetlenebilirliğini sağlayan temel bir unsurdur. Yargı mercilerinin verdiği kararların sadece sonuca değil, bu sonucun hangi hukuki ve olgusal nedenlere dayandığına da açıklık getirmesi gerekir. Gerekçeli karar, sadece tarafların değil, aynı zamanda kamuoyunun da yargılamaya olan güvenini pekiştiren¹⁴⁷ ve yargısal faaliyetlerin meşruiyetini güçlendiren bir araçtır.

Gerekçe, yargı kararlarında hakimnin yargısal nitelikte tesis ettiği işlem, eylem veya kararın; hukuka uygunluk, akla uygunluk, hakkaniyete uygun şeklinde açık, anlaşılır ve yargısal denetime elverişli biçimde dayanaklarıyla birlikte açıklanması zorunluluğunu ifade eden unsur olarak tanımlanabilir.¹⁴⁸

2577 sayılı İYUK'tan önce, yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli olmasına dair bir düzenleme bulunmamaktaydı.¹⁴⁹ Ancak 2577 sayılı İYUK'ta 6352 sayılı Kanun¹⁵⁰ ile yapılan değişiklikle, yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli olma zorunluluğu getirilmiştir. Gerekçeli karar hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ayrılmaz bir parçası niteliğindedir. Bu ilkeye paralel olarak, Anayasa'nın 141'inci maddesi de yargı mercilerinin tüm kararlarını gerekçeli biçimde yazma yükümlülüğünü anayasal bir zorunluluk haline getirmiştir. Hem AİHS'nin 6'ncı

¹⁴⁷ Mustafa Artuç, *Hüküm Kurma Sanatı* (Adalet Yayınevi, 2015), 693.

¹⁴⁸ Hilmi Şeker, "Strazburg Yargı Kararlarında, İç Hukuk Ve Öğretide Doğru Hakkı Ve Yasal Gerekçe Biçimleri", *Ankara Barosu Dergisi* 65/2 (2007), 16.

¹⁴⁹ Recai Dönmez, *Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması* (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1985), 83-84.

¹⁵⁰ 6352 sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarih:05/07/2012, Sayı:28344., www.resmigazete.com.tr

maddesi hem de Anayasa'nın 141'inci maddesi, yargı kararlarının denetlenebilir, anlaşılabilir ve meşru bir temele dayalı olmasını sağlayan gerekçelendirme yükümlülüğünü temel bir hak olarak koruma altına almıştır.

Yapılan bu düzenlemeler doğrultusunda, idari yargı mercileri tarafından yürütmenin durdurulması için kanunun aradığı unsurların mevcut olup olmadığını somut ve açık şekilde açıklamalıdır. Yürütmenin durdurulması kararı verildiğinde işlemin icrası durmakta ve hukuka uygunluk karinesi askıya alınmaktadır. Bu nedenle verilen kararda kanunun aradığı şartların gerçekleştiği açıkça ortaya konulması gereklidir.

İdari yargı hakimlerinin yürütmenin durdurulması talepli açılan davalarda açıkça hukuka aykırılık yönünden değerlendirme yapması gerekliliği genellikle esas yönünden inceleme yapmasını gerekli kılmaktadır.¹⁵¹ Zira idari işlemin hukuki dayanağının olup olmadığının tespiti yürütmenin durdurulması kararı verebilmek açısından hayati öneme sahiptir.

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin dosyalarda gerekçeli karar yazma süreci, iş yükünün fazlalığı nedeniyle uzun zaman alabilmektedir. Uygulamada yürütmenin durdurulmasının reddi kararları formül karar niteliğinde yazılmaktayken kabul kararlarında ise yürütmenin durdurulması kararının hangi sebeplerle verildiği detaylı şekilde gerekçelendirilmektedir.¹⁵² Yürütmenin durdurulması reddi kararlarının gerekçeli olmasına ilişkin kanunda düzenleme bulunmamakla beraber yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçeli yazılmasında engel bir durum yoktur.

Öğretide yürütmenin durdurulması talebinin reddi kararının gerekçeli yazılması durumunda gerekçenin yalnızca telafisi güç veya imkânsız bir durumun varlığının ortaya konulması ile sınırlı olması gerektiği, bu kapsamda işlemin hukuka uygun olup olmadığı hususunda bir değerlendirme yapılmamasının yerinde olacağı ifade edilmiştir. Aksi takdirde davanın reddedileceğine ilişkin baştan bir beyanda bulunulmuş olacağı şeklinde yorumlanabileceği belirtilmiştir.¹⁵³

Yürütmenin durdurulması talebinin reddine ilişkin kararların şablon karar şeklinde yazılmasının çeşitli sakıncalar taşımaktadır. İlk olarak idari işlemin açıkça hukuka aykırı olup

¹⁵¹ Aydın Toprak, *Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006), 66.

¹⁵² Atay, *İdari Yargılama Hukuku-Temel Hukuk Dizisi*, 303.

¹⁵³ Ali Ulusoy, *Türk İdare Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2022), 834.

olmadığı veya diğer hangi şartların mevcut olmadığı hususları açıklanması gerektiği halde, şablon karar ile yürütmenin durdurulması talebinin reddine karar verilmesi gerekçeli karar hakkını ihlal etmektedir. Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi sıkı şekil şartlarına bağlı olması nedeniyle idari yargı hakimlerinin uyuşmazlığın esasına girerek inceleme yapmasını gerektirmektedir. Bunun yanı sıra uyuşmazlığın esası hakkındaki gerekçeli kararların yazım süresi otuz gün olmasına karşın, yürütmenin durdurulması kararlarının on beş gün gibi kısa bir süre içerisinde yazılması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu durumlar nedeniyle ortaya çıkan diğer sakınca ise idari yargı mercilerinin iş yükü nedeniyle yürütmenin durdurulması taleplerini uyuşmazlığın esasına ilişkin incelemeyi daha sonra yapmak üzere şekli olarak reddetme riskini taşımasıdır. Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz mekanizması sayesinde verilen kararların denetlenmesi imkânı bulunsa da bu sakıncaların giderilebilmesi için mevzuatta daha açık ve net düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

1.5.1.5. Yürütmenin Durdurulması İstemli Dosyaların Önceliği

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca yürütmenin durdurulması kararı verilen dosyaların, diğer dosyalara nazaran öncelikli olarak değerlendirilmesi ve ivedilikle karara bağlanması öngörülmüştür. Yürütmenin durdurulması istemli dosyalarda öncelik, dosyanın karara bağlanması aşamasına kadar olan yargısal süreçlerin tamamlanmasına ilişkindir.¹⁵⁴ Yani diğer dosyalara kıyasen dosyadaki eksik bilgi ve belgelerin hızlı şekilde dosyaya kazandırılması, gerektiğinde 2577 sayılı İYUK'un 20'nci maddesinde ara kararlara ilişkin sürelerin kısaltılması, yapılan ara kararların kaleimde bekletilmeksizin tebliğinin gerçekleştirilmesi, keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılması gereken hallerde bu işlemlerin hızlıca icra edilmesi, duruşma istenmiş ise dosyada eksiklikler tamamlandıktan sonra en kısa sürede duruşmasının yapılması ve hakim tarafından diğer işlerinden önce incelenerek dosyanın heyete sunulacak seviyeye getirilmesidir.¹⁵⁵

Uygulamada yürütmenin durdurulmasına karar verilen dosyalar, tekemmül sürecinin tamamlanmasının ardından genellikle aynı hakime yeniden havale edilmekte ve bu dosyalar diğer esas dosyalara kıyasla öncelikli olarak incelenmektedir. Hakim, yürütmenin durdurulması

¹⁵⁴ Yenice - Esin, *İdari Yargılama Usulü*, 580; Aslan, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, 83; Bahadır Kılınç, *Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1996) (Milli Kütüphane (1999 BD 2154)), 39.

¹⁵⁵ Aslan, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, 83.

kararıyla birlikte dosya hakkında belirli bir kanaate ulaşmış olduğundan yeni bir hukuki durum ortaya çıkmadıkça veya dosyada farklı bir tespit yapılmadıkça esasa ilişkin kararın verilmesi kısa bir sürede içinde tamamlanmaktadır. Bu durum, yürütmenin durdurulması kararlarının yargılamanın seyrine olan etkisini açık biçimde ortaya koymaktadır.

1.5.1.6. Savunma Alma Zorunluluğu Kuralı

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca, yürütmenin durdurulmasına yönelik karar alınabilmesi için iki temel şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki dava konusu işlemin uygulanması durumunda kişiler açısından giderilmesi güç zararların doğacak olmasıdır. İkincisi ise işlemin açık şekilde hukuka aykırı olmasıdır. Ancak bu şartların varlığı tek başına yeterli değildir. Mahkemeler kural olarak, idarenin savunmasının alınması veya savunma süresinin dolması sonrasında yürütmenin durdurulması yönünde karar verebilmektedir. Böylece yürütmenin durdurulması üçüncü bir unsur olarak savunma alınması şartına da bağlanmıştır.

Yürütmenin durdurulması kararlarında, savunma hakkı kural olarak gözetilmelidir. Ancak işlemin uygulanması halinde etkisinin ortadan kalkacağı durumlarda savunma alınmaksızın geçici olarak durdurma kararı verilebilir. Bu durumda, savunma sunulduktan sonra karar yeniden değerlendirilerek, yürütmenin durdurulmasının devamına ya da kaldırılmasına karar verilmesi gerekir. Böylece hem savunma hakkı korunur hem de etkili yargısal koruma sağlanmış olur.

Uygulanması durumunda tüm hukuki sonuçlarını doğuracak ve zamanında yürütülmesinin durdurulmaması halinde, sonradan verilecek bir iptal ya da yürütmenin durdurulması kararı ile etkileri giderilemeyecek nitelikteki işlemler literatürde “uygulanmakla etkisi tükenen işlemler” olarak tanımlanmaktadır.¹⁵⁶ Bu tür işlemler, telafisi güç zarar doğurma riskinin yüksekliği nedeniyle, savunma alınmadan yürütmenin durdurulmasına karar verilmesini haklı kılabilecek istisnai durumlardandır.

Danıştay ise “*uygulanmakla tamamlanan, uygulandıkları takdirde telafisi güç ya da imkansız olacak zararın gerçekleştiği veya gerçekleşme olasılığı bulunan, bu özellikleri itibarıyla da haklarında acil olarak karar verilmesi gereken işlemler...*” olarak

¹⁵⁶ Bağrıaçık, “Yürütmenin Durdurulması Kurumunda Uygulanmakla Etkisi Tükenen İşlem Sorunsalı”, 715.

tanımlamıştır.¹⁵⁷ Bu tür işlemlerde esas olan, işlemin icrası halinde birey açısından geri dönüşü olmayan sonuçlar doğurma riskinin bulunmasıdır. Vergi hukukuna ilişkin olarak bu işlemlere örnek resen mükellefiyetin terkin işlemleri, ödeme emirleri düzenlenmesi, haciz işlemleri ve satışa ilişkin işlemler verilebilir.

Kanun koyucu, kamu görevlilerine ilişkin bazı işlemleri yürütmenin durdurulması açısından özel bir konuma yerleştirmiştir. Bu kapsamda, atama, naklen atama, görev ve unvan değişiklikleri ile geçici veya sürekli görevlendirme gibi işlemlerin, “*uygulanmakla etkisi tükenecek idari işlemler*” kapsamında değerlendirilemeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu tür işlemler yönünden yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için genel kural olarak idarenin savunmasının alınması ya da savunma süresinin dolmuş olması şartı koşulmuştur. Böylece kanun koyucu, bazı işlem türleri bakımından istisnai koruma rejimini dışlayarak farklı bir usul benimsemiştir. Diğer bir ifadeyle bazı işlem türleri açısından yürütmenin durdurulmasına ilişkin koruma mekanizmasına sınırlama getirerek istisnanın istisnası şeklinde bir uygulama benimsemiştir.

Öğretide kanun koyucunun belirli idari işlem türlerine yönelik bu istisnai yaklaşımı özellikle bazı işlem türleri yönünden yargısal korumayı sınırlandırarak güvenli bir alan oluşturulmasının, hukuk devleti ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşmadığı ifade edilmektedir. Nitekim kamu görevlisine yönelik bir görevlendirme işlemi de bazı durumlarda kişiler açısından geri dönüşü mümkün olmayan sonuçlara neden olabilir. Bu nedenle söz konusu düzenlemenin gözden geçirilerek belirli gruplara yönelik farklı koruma rejimlerinden vazgeçilmesi gerektiği savunulmaktadır.¹⁵⁸

1.5.1.7. Tebligat ve Cevap Verme Sürelerinin Kısaltılabilmesi

Genel ilke olarak yürütmenin durdurulmasına karar verilmeden önce davalı idareden savunma alınması ya da yasal cevap süresinin dolması gerekmektedir. 2577 sayılı İYUK’un 16’ncı maddesinde bu süre otuz gün olarak düzenlenmiştir. Anılan Kanun’un 27’nci maddesinin beşinci fıkrasında ise yürütmenin durdurulması talebi içeren dosyalarda, mahkemenin savunma süresini daha kısa bir süre ile sınırlayabileceği açıkça düzenlenmiştir

¹⁵⁷ Danıştay 15. Daire, 18/03/2016 tarih ve E:2016/1583 K.YD. www.lexpera.com.tr, E.T: 08/08/2025.

¹⁵⁸ Baydemir, “Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmesinin Şartlarının Değerlendirilmesi ve Kararın Uygulanmasına İlişkin Reform Önerileri”, 165.

Nitekim kanun koyucu mahkemeyi savunma ve cevap sürelerinin kısaltılması bakımından sınırlamamış olup olayın şartlarına göre hakim tarafından takdir edilmesini öngörmüştür.¹⁵⁹

Yürütmenin durdurulması kararı verildikten sonra da ikinci dilekçelere ilişkin otuz günlük sürelerin de mahkeme tarafından kısaltılması mümkündür. Kanun koyucu, sürelerin kısaltılmasına ilişkin takdir yetkisini tamamen mahkemeye bırakmış olup, herhangi bir alt veya üst sınır öngörmemiştir.

Ayrıca, usule ilişkin işlemlerin gecikmemesi ve yargılamanın hızla ilerleyebilmesi amacıyla yapılacak tebligatın memur eliyle gerçekleştirilmesine de imkân tanınmıştır. Bu düzenleme özellikle yürütmenin durdurulması taleplerinde zaman kaybının önlenmesi bakımından önemli bir işlev görmektedir.

1.5.1.8. Yürütmenin Durdurulmasında Harç Zorunluluğu

Bir davanın usulüne uygun şekilde açılabilmesi için, başvuru harcı, karar harcı ve posta giderlerinin yatırılması zorunludur. 492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli 1 sayılı tarifeye göre, idare mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilen tehiri icra (yürütmenin durdurulması) kararları için maktu harç ödenmesi öngörülmüştür. Başka bir deyişle, yürütmenin durdurulması kararları da harca tabi yargısal işlemler arasında yer almaktadır. Bu nedenle yürütmenin durdurulması isteminde bulunan davacı bu talebe ilişkin harcı da süresinde ve eksiksiz olarak yatırmakla yükümlüdür.

Davacı taraf yürütmenin durdurulması harcını yatırmaması durumunda başkanlık yazısı ile harcın yatırılması aksi takdirde yürütmenin durdurulması istemde bulunulmamış sayılmasına karar verilir. Davacı yürütmenin durdurulması harcını yatırmadığında mahkeme bu durumda istemde bulunulmamış gibi dosyayı tekemmül ettirerek esastan karara bağlar.

Diğer önemli bir hususta adli yardımdan yararlananların durumudur. Davacı tarafın adli yardım talebi kabul edilmişse bu durumda idare mahkemesinde başvurma harcı, karar harcı, yürütmenin durdurulması harcı ve posta gideri ödenmeksizin yürütmenin durdurulması hakkında karar verilebilmesi mümkündür.

Yürütmenin durdurulması harcının yatırılmaması durumunda 2577 sayılı İYUK'un 6'nci maddesinin dördüncü fıkrasının uygulanacağını ifade eden görüşler¹⁶⁰ mevcut olmakla

¹⁵⁹ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 966-967.

¹⁶⁰ Ali Rıza Ülker, *Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi ve Hukuki Sonuçları* (Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2016), 30-31.

beraber uygulamada bu söz konusu değildir. Anılan maddenin ilgili fıkrasında yer alan düzenleme yürütmenin durdurulması harcı bakımından uygulama bulmamaktadır. Çünkü yürütmenin durdurulması işin esasına ilişkin olmayıp talep halinde uygulanabilen geçici bir tedbir niteliğindedir.

İdare mahkemelerinin aksine vergi mahkemelerinde yürütmenin durdurulabilmesi harca tabi değildir. Vergi mahkemesi alınacak harçlar, 492 sayılı Harçlar Kanunu'na ekli (3) sayılı tarifesi çerçevesinde düzenlenmiştir. Bu Kanuna göre vergi mahkemelerinde dava açarken başvurma harcı ve posta giderinin yatırılması yeterli olduğundan yürütmenin durdurulması için harç yatırılmasına gerek yoktur.

1.5.2. Esasa İlişkin Şartlar

Yürütmenin durdurulması kararının verilmesi, yalnızca usulü şartların yerine getirilmesiyle değil, aynı zamanda esasa ilişkin belirli şartların da sağlanmasıyla mümkündür. Bu şartlar, idari işlemin hukuka uygunluğunu temin etmek amacıyla titizlikle değerlendirilmesi gereken unsurlar olup yürütmenin durdurulması kararının reddi veya kabulünün değerlendirilmesinde önemli bir yer tutmaktadır.

İlgili kararın tesis edilebilmesi için iki temel esas şartın bir arada bulunması zorunludur. Bunlardan ilki, dava konusu idari işlemin hukuk kurallarına açık biçimde aykırılık teşkil etmesidir. İkinci koşul ise, işlemin uygulanması durumunda telafisi güç yahut imkânsız zararların doğma ihtimalinin bulunmasıdır.

Anayasa'nın 125'inci maddesi ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinde her iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla mahkeme yürütmenin durdurulması kararı verirken hukuka uygun olup olmadığını ve uygulanması durumunda telafisi güç veya imkânsız zararların doğup doğmayacağı ihtimalini kararın gerekçesinde açıklaması gerekmektedir.

1.5.2.1. İdari İşlemin Uygulanması Halinde Telafisi Güç ve İmkansız Zarar Doğması

Telifisi güç veya imkânsız zarar, yalnızca maddi bir kayıp anlamına gelmeyip eski halin geri getirilmesini olanaksız kılacak durumları ifade eder.¹⁶¹

¹⁶¹ İl Han Özay, *Yargısal Korunma* (İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2001), 173-174.

Zarar deyimini maddi veya manevi zarar olarak algılamamak gereklidir. Burada zararı dava konusu edilen idari işlemin yürütmenin durdurulması kararı verilmemesi durumunda iptal davasının hükmün etkisinin azaltılması veya etkisiz hale gelmesi olarak tanımlanabilir.¹⁶² Yani yürütmenin durdurulması kararı verilmediğinde iptal davasının sonucunun gerçekleşmediği veya yargı kararının uygulanabilirliğinin ortadan kalktığı durumlar zarar olarak kabul edilir.

Telifisi güç veya imkânsız zararlar, başvuru sahibine maddi veya manevi olarak önemli ölçüde zarar verici sonuçlar doğurucu nitelikte olmasını ifade eder. Başvurucunun bu zararları somut şekilde ortaya koyması gerekmektedir. Başvuru sahibi, zararın ne şekilde ortaya çıkacağını, zararın niteliğini ve zararın telifisinin neden güç veya imkânsız olduğunun açıklayıcı delillerle ortaya koyması gerekmektedir.

İptal davasında yürütmenin durdurulması istemi üzerine, idari yargı organlarının dava konusu işlemin uygulanması halinde birey açısından giderilmesi güç ya da imkânsız bir zararın ortaya çıkıp çıkmayacağını değerlendirmesi gereklidir. Bu kapsamda dava konusu işlemin davacının içinde bulunduğu aile hayatı, ticari ve mesleki durumu, ekonomik durumu gibi sosyal koşulları göz önünde bulundurularak hukuki durumunda meydana getireceği değişiklikleri ve bu değişikliklerin davacının üzerinde meydana getireceği etki ve sonuçları araştırması gereklidir.¹⁶³

Yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için meydana gelebilecek zararın tamamen giderilemez nitelikte olması zorunlu olmayıp olağan koşullarda telafi edilmesinin güç olması yeterli kabul edilmektedir.¹⁶⁴ Başka bir ifadeyle ortaya çıkan zararın olağan yollarla giderilmesinin zor olması yürütmenin durdurulması kararı için yeterli bir gerekçe oluşturmaktadır.

İptal kararı verilmesinin beklenmesi durumunda, verilecek olan iptal kararının etkisini azaltacak veya tamamen ortadan kaldıracak nitelikte ise bu durumda idari işlemin uygulanması halinde telifisi güç veya imkânsız zararlar doğuracağı kabul edilir.¹⁶⁵

1.5.2.2. İdari İşlemin Açıkça Hukuka Aykırı Olması

¹⁶² Metin Günday, “Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar” (İdari Yargı Sempozyumu, Ankara: Danıştay Yayın Bürosu Yayınları, 2000), 13-21., Aktaran: Kalabalık, *İdari Yargılama Usul Hukuku*, 370.

¹⁶³ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 969.

¹⁶⁴ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 959.

¹⁶⁵ Atay, *İdari Yargılama Hukuku-Temel Hukuk Dizisi*, 305.

Yürütmenin durdurulmasına yönelik karar verilebilmesi için, öncelikle dava konusu edilen idari işlemin açıkça hukuka aykırılık taşıması gerekmektedir. Bunun tespitini sağlamak bazen kolay olsa da bazen çetrefilli olabilir.

Hukuka aykırılık, yalnızca kanun ve mevzuata aykırılığı değil, aynı zamanda eşitlik, adalet, hak ve nefaset ilkelerini de kapsayan daha geniş ve genel bir kavramdır.¹⁶⁶ Açık hukuka aykırılık ise herkesin kolaylıkla tespit edebileceği türden sıradan hukuki aykırılıklar olmayıp, davayı inceleyen hakimin mesleki tecrübesi ve bilgisiyle, özel bir araştırmaya ve incelemeye gerek olmaksızın ilk bakışta görebildikleri hukuka aykırılıklardır.¹⁶⁷ Bu tür hukuka aykırılıklar genelde idari işlemdeki belirgin ve açık nitelikteki hatalardan kaynaklanmaktadır. Hakim, bu tür hataları doğrudan tespit edebilmektedir. Bu bağlamda işlemin açıkça hukuka aykırı olması durumu, davanın iptal ile sonuçlanma ihtimalinin yüksek olduğunun kabul edilmesi, hâkimin davanın esastan kabul edilme olasılığını güçlü görmesi veya idari işlemin dava sonucunda iptal edilmesinin muhtemel olması şeklinde yorumlanmalıdır.¹⁶⁸

Öğretide idari işlemin “*açıkça hukuka aykırı olması*” ifadesinin ancak esas hakkında inceleme yapıldıktan sonra ortaya konulabileceğinden hatalı bir ifade olduğu yönünden eleştirilmiştir. Uygulamada bu ifadeyi “*hukuka aykırılık iddiasının ciddi olarak görülmesi*” olarak anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir.¹⁶⁹ Kanaatimize göre bir işlemin hukuka açık şekilde aykırı olduğu sonucuna varılıyorsa bu halde yalnızca yürütmenin durdurulması değil, doğrudan iptal kararı verilmesi yerinde olacaktır. Nitekim uygulamada genelde mahkeme işin esasına girerek açıkça hukuka aykırılığı değerlendirdiği görülmektedir. Bu çelişki söz konusu şartın hem kavramsal netliğini hem de uygulamadaki işlevselliğini sorgulanabilir hale getirmektedir.

İdari işlemlerin hukuka uygun kabul edilmesi karinesi uyarınca, söz konusu işlemin hukuka aykırılığını ispat etme sorumluluğu davacıya aittir. Bu ispat yükümlülüğü, idari yargıda yazılı yargılama ilkesi geçerli olduğundan mahkemeye sunulan yazılı bilgi ve belgeler ile diğer destekleyici nitelikteki deliller yoluyla sağlanmaktadır.

¹⁶⁶ Celal Karavelioğlu, *Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu* (Ankara: Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 2006), 2/1289.

¹⁶⁷ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 960.

¹⁶⁸ Aslan, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, 75.

¹⁶⁹ Ulusoy, *Türk İdare Hukuku*, 833.

Açık hukuka aykırılık, dava dilekçesinin okunmasıyla anlaşılabilir kural olarak savunma dilekçesi verdikten veya savunma verilmesine ilişkin süre geçtikten sonra yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar verilebilmektedir. Ancak genelde açık hukuk aykırılık durumu, dava dilekçesinden anlaşılammakta, davalı idarenin verdiği savunma dilekçesi ve ekleri incelenerek anlaşılmaktadır. Bazı dosyalarda ise mahkemeler ara karar ile bazı bilgi ve belgeleri toplamaya veya keşif ve bilirkişi incelemesi yapmaya ihtiyaç duymaktadır.

İdari yargı mercileri tarafından dava dosyası kapsamında elde edilen bilgi ve belgeler incelenerek idari işlemin uygulanması durumunda telafisi güç veya imkânsız zarar doğması ihtimali varsa ve hakimde idari işlemin açıkça hukuka aykırılığı kanısı uyandırıyorrsa diğer usulü şartların da sağlanması halinde yürütmenin durdurulmasına karar verilmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ VE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

Vergi yargılamasında yürütmenin durdurulması kurumunun işleyişinin doğru şekilde kavranabilmesi, öncelikle vergi hukukuna ilişkin temel kavramların açıklığa kavuşturulmasını gerektirmektedir. Bu doğrultuda, çalışmanın bu bölümünde sırasıyla vergi kavramı, vergi hukuku, vergilendirme yetkisi, vergilendirme sürecinin işleyişi, vergi yargılaması ve vergi yargılaması sürecinde yürütmenin durdurulması kurumunun işleyişi ele alınacaktır. Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde önemli bir koruma mekanizması olan yürütmenin durdurulması kurumu, yalnızca yargı sürecinin işleyişi açısından değil, mükellef haklarının korunması bakımından da önemli bir rol üstlenmektedir. Bu çerçevede söz konusu kurumun işleyişi değerlendirilirken vergi hukukunun genel yapısının ve vergilendirme sürecinin temel unsurlarının açıklanması, incelemenin bütünlüğü açısından zorunlu görülmektedir.

2.1. VERGİ KAVRAMI

Vergi kavramı, insanlık tarihinin en erken dönemlerinden itibaren çeşitli şekillerde ortaya çıkmıştır. İlk başlarda vergi olarak tanımlanmasa da farklı adlarla yapılan mali ödemeler, zamanla vergi kavramı ile özdeşleştirilmiştir. Tarihsel olarak köklü bir geçmişe sahip olan vergi, modern toplumların gereksinimlerine uyum sağlamak amacıyla sürekli olarak evrilmiş ve yenilenmiştir.¹⁷⁰ Başlangıçta vergi hediye olarak kabul edilirken daha sonra yardım, fedakarlık ve yükümlülük olarak algılanmış ve nihayetinde günümüzde zorunlu bir ödeme olarak anlam kazanmıştır.¹⁷¹

¹⁷⁰ Hüseyin Güçlü Çiçek - Süleyman Dikmen, “Osmanlı Devleti’nde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 11/2 (2015), 84.

¹⁷¹ Filiz Giray, *Maliye Tarihi* (İstanbul: Dora Yayınları, 2022), 3.

Vergi, tarih boyunca farklı toplumlarda çeşitli biçimlerde var olmasına karşın verginin temel bir kamu geliri olarak kabul edilmesi 18'inci yüzyıldan itibaren mümkün olmuştur.¹⁷² Günümüzde vergi devletin en önemli gelir kaynakları arasında yer almaktadır..

Vergiye ilişkin olarak birçok tanımlama bulunmakla birlikte genel olarak vergi; kamu harcamalarının finansmanı ve maliye politikalarının uygulanması amacıyla, merkezi yönetim ile kanunla yetkilendirilmiş diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından zorunlu ve karşılıksız olarak tahsil edilen temel kamu gelirlerinden biri olarak tanımlanabilir.¹⁷³

Vergi, devletin egemenlik yetkisine dayanarak hukuk kuralları çerçevesinde bireylerden veya kurumlardan, mali güçleri ölçüsünde ve kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla talep ettiği, mali hedeflerin yanı sıra ekonomik ve sosyal hedeflere de ulaşmayı amaçlayan zorunlu bir kaynak aktarımı niteliğindedir.¹⁷⁴

Verginin karakteristik unsurlarından biri zorunluluk, diğeri ise karşılıksızlık ilkesidir. Zorunluluk ilkesi, bireylerin veya kurumların rızasına bağlı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak vergi alınmasını ifade eder. Ödeme yükümlülüğü, devletin egemenlik yetkisine dayalı olarak kişiler açısından zorunlu bir şekilde doğar. Kişilerin istememesi, bu yükümlülüğü ortadan kaldırmaz.

Karşılıksızlık ilkesi ise verginin birebir ve doğrudan bir hizmet karşılığının olmamasıdır. Verginin diğer önemli unsuru ise kanunilik ilkesidir. Vergi yükümlülüğü, yalnızca yasama organı tarafından çıkarılan bir kanuna dayanarak doğabilir. Verginin konusu, oranı, mükellefi ve tahsil usulü gibi temel unsurlar mutlaka kanunla düzenlenmelidir. Bu ilke, Anayasası'nın 73'üncü maddesi kapsamında anayasal güvenceye kavuşturulmuştur.

Sonuç olarak vergi, bireyler ve kurumlar açısından devlete karşı ifa edilmesi gereken bir mali yükümlülük olmasının ötesinde, kamu otoritesinin ekonomik ve sosyal politikaları şekillendirmesinde kullandığı en önemli araçlardan biri olarak değerlendirilmektedir.

2.2. VERGİ HUKUKU

Vergi olgusunun devlet ve birey arasındaki ilişkilere konu olması ve bu ilişkilerin belirli hukuki kurallara bağlanması ihtiyacı, bağımsız bir disiplin olarak vergi hukukunun doğmasına neden olmuştur.

¹⁷² Fritz Neumark, *Vergi Politikaları*, çev. İclal Fevzioğlu Cankorel (İstanbul: Filiz Kitapevi, 1975), 6.

¹⁷³ Murat Batı, *Vergi Hukuku(Genel Hükümler)* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), 39.

¹⁷⁴ Mustafa Çolak, *Vergi Hukuku* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2021), 36.

Vergi hukuku mali hukukun bir alt dalını teşkil eder.¹⁷⁵ Mali hukuk, devletin iktisadi ve mali faaliyetlerinin hukuki çerçevesini belirleyen bir hukuk dalı olup kendi içerisinde çeşitli alt dallara ayrılmaktadır. Bu alt dallar arasında harcama hukuku, gelir hukuku, bütçe hukuku ve borçlanma hukuku gibi temel kategoriler bulunmaktadır.¹⁷⁶

Gelir hukuku, devletin gelir kaynaklarının hukuki düzenlemelerini inceleyen ve bu gelirlerin toplanmasına ilişkin kuralları belirleyen alandır.¹⁷⁷ Devletin gelir elde etme yöntemleri arasında vergi, resim, harç gibi çeşitli kamu gelirleri yer almaktadır. Kamu gelirlerinin en büyük kısmını da vergiler oluşturduğu için vergi hukuku gelir hukuku içinde önemli bir yere haizdir.¹⁷⁸

Vergi hukuku, kamu giderlerini karşılamak amacıyla devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin bireylerden ve kurumlardan topladığı vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin belirlenmesi, uygulanması ve tahsil edilmesine ilişkin kuralları içeren kamu hukuku dalıdır.¹⁷⁹

Geniş anlamıyla vergi hukuku devletin kamu gücü kullanarak ve cebri olarak elde ettiği tüm gelirleri kapsamaktadır.¹⁸⁰ Vergi haricindeki resimler, harçlar, şerefiyeler, parafiskal gelirler de geniş anlamda vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır.¹⁸¹ Dar anlamda vergi hukuku ise yalnızca vergilere ilişkindir.¹⁸² Bu nedenle dar anlamda vergi hukukuna ilişkin tanımlamalar vergiye ilişkin özellikler uyarınca yapılmaktadır.

Vergi hukuku, tüm vergi türlerine ilişkin olarak vergiyi doğuran olayın tespit edilmesinden, vergi borcunun doğmasından ödenmesine kadar olan süreçleri kapsayan bir sistemdir ve mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda başvurulacak idari başvuru yolları ile yargısal denetim mekanizmalarını da içermektedir.¹⁸³ Bu çerçevede vergi hukuku, devletin vergilendirme yetkisi kullanırken uyması gereken anayasal ve yasal çerçeveyi

¹⁷⁵ Mehmet Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku* (Bursa: Ekin Yayıncılık, 2023), 66.

¹⁷⁶ Fevzi Rıfat Ortaç - Hilmi Ünsal, *Genel Vergi Hukuku* (Ankara: Gazi Kitapevi, 2019), 27.

¹⁷⁷ Ortaç - Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, 27.

¹⁷⁸ Ortaç - Ünsal, *Genel Vergi Hukuku*, 27.

¹⁷⁹ Ümit Süleyman Üstün, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11/1-2 (Haziran 2003), 251-271.

¹⁸⁰ Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku* (Ankara: Turhan Kitapevi, 2017), 3.

¹⁸¹ İbrahim Organ - Fatih Akçay, “Mali ve Hukuki Yönüyle Benzeri Mali Yükümlülükler”, *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 5/9 (2013), 161.

¹⁸² Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 4.

¹⁸³ Mustafa Çolak, *Vergi Hukuku*, 53; Ümit Süleyman Üstün, “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, 252.

belirlerken, aynı zamanda mükellefler hak ve yükümlülüklerini koruyarak adalet sağlanmasını hedefler. Bu denge vergilendirme sürecinin etkinliğini ve güvenilirliğini artırarak toplumsal barışı ve adaleti güçlendirir.

2.3. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergi hukuku, devletin kişilerle kurduğu ekonomik ilişkilerin düzenlenmesinde önemli bir yer tutar. Bu ilişkinin temeli, devletin vergi yükümlülüklerini koyma, toplama ve denetleme yetkisine dayanır.¹⁸⁴ Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik yetkisinin bir yansımasıdır ve bunu doğru şekilde anlaşılması vergi hukukunun işleyişini kavrayabilmek için kritik bir öneme sahiptir.

Devletin kamusal giderleri karşılamak amacıyla mal ve hizmet üretmesi gerekmektedir. Bu bağlamda vergi, kamu harcamalarının finansmanında en etkin araç olarak öne çıkmaktadır.¹⁸⁵ Vergilendirme yetkisi devlete, egemenlik gücünü kullanarak bireylerden ve kuruluşlardan kamu giderlerini karşılamak amacıyla mali yükümlülükler getirme yetkisini tanıır.¹⁸⁶ Bu yetki, aynı zamanda devletin ekonomik ve siyasi egemenliğini de pekiştirmektedir.

Vergilendirme ilişkisi, kişiler ile devlet arasında kurulan kamusal nitelikte bir ilişkiyi ifade eder. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirlerini temin etmek amacıyla vergi koyma ve toplama yetkisini kapsamaktadır. Geniş anlamda ise bu yetki, kamu harcamalarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilere yöneltilen tüm mali yükümlülükler yüklenen her türlü mali yükümlülüğü içine almaktadır.¹⁸⁷

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik yetkisinin bir tezahürü olup¹⁸⁸ bu yetkinin kullanımı anayasa ve kanunlarla çizilmiş sınırlar dâhilinde mümkündür. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde¹⁸⁹ vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yalnızca yasama organı tarafından konulabileceği açıkça hükme bağlanmıştır. Bu düzenleme, vergi hukukunda temel bir ilke olan kanunilik ilkesinin bir gereğidir ve tüm vergi yükümlülüklerinin sadece kanunla

¹⁸⁴ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku* (Ankara: Savaş Yayınevi, 2022), 4.

¹⁸⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı - Hakkı Odabaş, "Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2/1 (2000), 142.

¹⁸⁶ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), 3.

¹⁸⁷ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 35.

¹⁸⁸ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 35.

¹⁸⁹ Anayasa'nın 73'üncü maddesi "...Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklinde düzenlenmiştir.

belirlenebileceğini ifade eder. Kamu hukukunda yetkisizlik kural, yetkililik ise istisna olarak kabul edildiğinden¹⁹⁰ vergilendirme sürecinde yapılan her işlemin açık kanuni bir dayanağının bulunması zorunludur. Aksi takdirde tesis edilen işlemler, hukuka aykırı olacaktır.

Bu anayasal ilke, hem bireylerin mali yükümlülükler karşısında keyfî uygulamalara karşı korunmasını sağlamakta hem de idareye ancak yasama organı tarafından açıkça yetki verilmiş konularda işlem tesis etme imkânı tanımaktadır. Dolayısıyla idare, vergiye ilişkin herhangi bir kural koyma, değiştirme ya da kaldırma yetkisini doğrudan kullanamamaktadır. İdare sadece kanunla kendisine verilen çerçeve içinde hareket edebilir. Bu yaklaşım hukuk devleti ilkesinin vergilendirme alanındaki yansıması olup vergilendirme yetkisinin mutlak bir takdir yetkisi değil ancak kanuni sınırlar içinde yürütülebilecek sınırlı bir kamu yetkisi olduğunu ortaya koymaktadır.

Vergilendirme yetkisinin doğabilmesi için ise başlıca iki şart bulunmaktadır. Bunlardan ilki Anayasa’da açıkça ifade edildiği üzere vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince yürürlükte bir vergi kanunun bulunmasıdır. İkincisi ise ilgili kanunun uygulanacağı yıl için Bütçe Kanunu’nda düzenleme yapılmış olmasıdır. Bu bağlamda, söz konusu vergi türünün ilgili mali yıl için uygulanabilir hale gelmesi için Bütçe Kanunu’nun C cetvelinde yer alması gerekmektedir.¹⁹¹

Vergilendirme yetkisi, devletin vergi yükümlülüklerini belirleme ve toplama hakkını kullanabilmesi için gerekli olan hukuki temeli oluştururken, vergilendirme süreci ise bu yetkinin uygulamaya konulduğu ve vergi mükelleflerinin mali yükümlülüklerini yerine getirdiği aşamalardan oluşmaktadır. Bu bağlamda vergilendirme yetkisi, sürecin başlangıç noktasını belirlerken, vergilendirme süreci bu yetkinin somut adımlar halinde hayata geçirilmesini sağlar.

2.4. VERGİLENDİRME SÜRECİ

Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp verginin tahsil edilmesiyle sona eren sistematik bir süreçtir. Hukuk devleti ilkesine uygun şekilde düzenlenen bu sürecin hukuka uygun işletilmesi, mükelleflerin haklarının korunması bakımından büyük önem taşımaktadır.

¹⁹⁰ Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 469.

¹⁹¹ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 89.

Vergilendirme süreci, başta Anayasa olmak üzere 213 sayılı VUK ve 6183 sayılı AATUHK gibi özel düzenlemelerle şekillendirilmiştir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi uyarınca vergi, harç, resim ve benzeri kamu yükümlülükleri yalnızca kanunla getirilebilir, değiştirilebilir ya da kaldırılabilir. Bu çerçevede, vergilendirme yetkisi yalnızca yasama organına aittir ve idare bu yetkisini ancak kanun hükümleri doğrultusunda kullanabilir.

Vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi için öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarh ve tahakkuk işlemlerinin tamamlanması, ardından 6183 sayılı AATUHK'nin hükümleri doğrultusunda tahsil usullerinin işletilmesi gerekmektedir. Zira vergilendirme sürecinde yeni bir idari işlemin tesis edilebilmesi, bir önceki hukuki safhanın tamamlanmış olmasını zorunlu kılmaktadır.¹⁹² Bu çerçevede vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayın vuku bulmasıyla başlayarak sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil safhalarını kapsayan bir ilerleyiş sergilemektedir.

2.4.1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, 213 sayılı VUK'un 19'uncu maddesinde “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” şeklinde düzenlenmiştir. Maddede vergiyi doğuran olay tanımlaması yer verilmemiş olup vergiyi doğuran olayın nasıl gerçekleştiği açıklanmıştır.

Vergiyi doğuran olayı, vergilendirme sürecinde mükellef ile vergi konusu arasında objektif bir bağlantı kuran ve vergi alacağının doğmasına sebebiyet veren olgunun fiilen meydana gelmesi veya hukuken gerçekleşmesi hali olarak tanımlamak mümkündür.¹⁹³

Vergi alacağı devletin mükelleflerden vergi talep etme hakkını ifade eden bir kavramdır. Vergi alacağı, vergi hukukunda yükümlülüğün dayanağı olarak kabul edilen olayın gerçekleşmesi ya da hukuki bir sürecin tamamlanması sonucunda ortaya çıkar. Örneğin, bir motorlu taşıt satın alınması durumunda aracın trafik siciline kaydedilmesi vergiyi doğuran olaydır.

¹⁹² Batı, *Vergi Hukuku(Genel Hükümler)*, 183.

¹⁹³ Çolak, *Vergi Hukuku*, 192.

2.4.2. Verginin Konusu

Verginin konusu, vergi hukukunda devletin kamu gücüne dayanarak vergilendirdiği ekonomik olgu veya hukuki ilişkiyi ifade eder. Başka bir ifadeyle verginin konusu, vergi alacağının hangi ekonomik değer veya işlem üzerine yöneldiğini belirler. Vergi türlerine göre değişmekle birlikte, genellikle mükelleflerin sahip olduğu gelirler, servet unsurları veya gerçekleştirdiği harcamalar verginin konusunu teşkil eder.

Verginin konusu, kanun koyucu tarafından açık ve belirli şekilde tanımlanmak zorundadır. Bu zorunluluk, Anayasa'nın belirlilik ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak mükelleflerin hangi ekonomik olaylar veya işlemler üzerinden vergiye tabi tutulacaklarını önceden öngörebilmelerini sağlamak amacı taşır.

Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler (ücret, serbest meslek kazancı, kira geliri vb.) verginin konusunu oluştururken, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda mal teslimi ve hizmet ifası verginin konusu olarak düzenlenmiştir.

2.4.3. Verginin Matrahı

Vergi hukukunda matrah, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte mükelleflerin kazanç, gelir veya diğer ekonomik değerleri üzerinden vergi miktarının hesaplanmasında esas alınan değer veya ölçütlerdir.¹⁹⁴ Matrah, verginin konusunun somut hale geldiği ve verginin miktarının hesaplandığı, vergilendirme sürecinin kritik bir aşamasıdır.

Matrah, her vergi türü için farklılık gösterir. Örneğin, Gelir Vergisinde matrah mükellefin elde ettiği gelirlerin toplamıdır. Katma Değer Vergisinde ise matrah mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığı olan bedeldir. Ayrıca matrahın belirlenmesi genellikle net matrah üzerinden yapılır. Net matrah, brüt tutardan vergiye tabi olan gelir ya da kazanç üzerinden yapılan kanuni indirimler ve giderlerin düşülmesi ile elde edilen tutardır.

Matrahın belirlenmesi, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılabilmesi ve mükelleflerin doğru bir şekilde vergilendirilebilmesi açısından büyük önem taşır. Matrahın doğru tespit edilmemesi, verginin fazla ya da eksik tahsil edilmesine neden olabilir.

¹⁹⁴ Çolak, *Vergi Hukuku*, 193.

2.4.4. Verginin Tarhı

213 sayılı VUK'un 20'nci maddesi uyarınca vergi tarhı, vergi alacağının ilgili kanunlarda yer alan matrah ve oranlar esas alınarak vergi dairesince hesaplanıp tutarının belirlenmesi niteliğindeki bir idari işlem olarak tanımlanmaktadır.

Tarh işleminin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için matrahın ve uygulanacak oranların kesin olarak bilinmesi gerekmektedir.¹⁹⁵ Matrah ve oranlar doğrudan ilgili vergi kanunlarında düzenlenmiş olduğundan, idarenin tarh işlemi tesis ederken öncelikle matrahı tespit etme ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Tarh, yükümlendirici bir idari işlemdir.¹⁹⁶

Tarh, farklı yöntemlere dayanılarak belirlenen matraha vergi oranının uygulanması neticesinde tespit edilmektedir.¹⁹⁷ Vergi matrahının belirlenmesi için 213 sayılı VUK'ta beyana dayalı tarhiyat, ikmalen, resen, idarece tarhiyat, tahrir göre tarhiyat ve düzeltme yoluyla tarhiyat olmak üzere çeşitli tarhiyat yöntemleri düzenlenmiştir. Türk vergi sisteminde kural olarak beyannameye dayalı tarhiyat usulü benimsenmiştir.¹⁹⁸ Özellikle veraset-intikal vergisi, gelir vergisi, kurumlar vergisinde beyan usulü esastır.¹⁹⁹ Mükellefin sunduğu beyannameye yer alan matrah bilgileri, vergi idaresi tarafından aksi ispat edilene kadar "ilk izlenim karinesi" çerçevesinde doğru kabul edilir.²⁰⁰

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesine göre, vergi alacağının doğduğu yılı izleyen takvim yılının başından başlayarak beş yıl içinde tarh işlemi gerçekleştirilmelidir. Aksi halde söz konusu alacak zamanaşımına uğrar. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği önem arz eder. Yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini takip eden beş yıl içerisinde tarh işleminin yapılması ve verginin tahsil edilmesi gerekmektedir. Vergi idaresi tarh zamanaşımı süresi içerisinde, mükellef tarafından verilen beyannamelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu denetleme ve matrahın bildirmediği hallerde tarh işlemi için gerekli

¹⁹⁵ Alican Mert, *Vergi Hukukunda Tarh* (Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2023), 86.

¹⁹⁶ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 91.

¹⁹⁷ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 90.

¹⁹⁸ Zeynep Sena Acar, *Türk Vergi Hukukunda Tarh* (Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2023), 72; Metin Erdem, "Türk Vergi Sisteminde Matrah Belirleme Yöntemleri", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* XI/1-2 (Kasım 1990), 23.

¹⁹⁹ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 98.

²⁰⁰ Neslihan Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 18/3-4 (2014), 514.

matrahı belirleme yetkisini haizdir.²⁰¹ Bu kapsamda matrah belirleme resen, ikmalen ve idarece tarhiyat usullerinden biriyle yapılmaktadır.

2.4.5. Verginin Tebliği

213 sayılı VUK'un 21'inci maddesinde tebliğ *"...vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir."* şeklinde düzenlenmiştir. Yani verginin tebliği, vergi alacağının vergi idaresi tarafından mükellefe resmi olarak bildirilmesi sürecini ifade etmektedir. Bu aşama, vergi yükümlülüğünün doğmuş ve vergi miktarının belirlenmiş olduğu tarhiyat aşamasından sonra gelmektedir.

Tarh işlemi neticesinde mükellefe ödenecek vergi miktarını ve varsa cezai yaptırımları bildirmek için vergi idaresi tarafından ihbarname hazırlanır. İhbarname, vergi ve varsa ceza miktarı, ödeme tarihi, başvuruabilecek idari çözüm yolları, yargı yollarını ve diğer detayları içerir.

Türk hukukunda tebligata ilişkin genel düzenleme, 7201 sayılı Tebligat Kanunu ile yapılmıştır. Ancak vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda, özel nitelikte bir düzenleme olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri esas alınmaktadır. Bu Kanun'da tebliğe ilişkin yöntemler 93'üncü madde ve devamı hükümlerinde ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Gümrük vergileri açısından ise 213 sayılı VUK'un 2'nci maddesi uyarınca gümrük vergilerinin bu kanuna tabi olmadığı düzenlendiğinden genel tebligat kanunu olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri geçerlidir. Dolayısıyla gümrük vergilendirme sürecinde yapılan bildirimlerin geçerliliğinde ve hukuki sonuç doğurmasında Tebligat Kanunu'nda öngörülen şekil ve süre şartlarına uygunluk aranır.

Vergi hukukunda tebligat, mükelleflerin vergi borçlarının miktarını öğrenmeleri ve ödeme yükümlülüklerinin ne zaman başlayacağını anlamaları açısından önem arz etmektedir. Hukuki açıdan hiç veya usulüne uygun şekilde tebliğ edilmemiş bir vergi borcu mükellef için geçerli sayılmayacaktır. Bu nedenle tebligat süreci, vergi alacağının kesinleşmesi ve tahsili açısından son derece önemli bir rol oynamaktadır.

Örneğin, KDV tarhiyatı sonucunda düzenlenen ihbarnamenin 7201 sayılı Tebligat Kanunu uyarınca tebligata çıkarılması durumunda amme borcu kesinleşmediği için verginin

²⁰¹ Serhat Pişkin, *Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2018), 34.

tahsil aşamasına geçilemez. Ancak gümrük vergisine ilişkin işlemin 7201 sayılı Kanuna göre tebligat yapılması durumunda ise geçerli olacağından ödenmemesi durumunda tahsil aşamasına geçilebilir.

6183 sayılı AATUHK'nin 8'inci maddesindeki “*Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*” düzenlemesi uyarınca 6183 sayılı Kanuna tabi işlemlerin tebliğinde 213 sayılı VUK hükümleri uygulanmaktadır. Örneğin, gümrük vergilerine ilişkin işlemlerde 7201 sayılı Tebligat Kanunu uygulanmaktayken gümrük vergilerine ilişkin olarak 6183 sayılı Kanun'dan doğan işlemlerde (ödeme emri, haciz ve benzeri) 213 VUK'taki tebligat hükümleri uygulanacaktır.

Vergisel işlemlere karşı açılan davalarda verilen mahkeme kararının tebliğinde ise 2577 sayılı Kanun'un 60'nci maddesi uyarınca genel kanun niteliğindeki 7201 sayılı Tebligat Kanunu uygulanacaktır.

2.4.6. Verginin Tahakkuku

Verginin tahakkuku, vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyat işleminin sonucunun ilgisine tebliğ edilerek ödenecek aşamaya gelmesi ifade eden bir durum, bir saptamadır.²⁰² 213 sayılı VUK'un 22'nci maddesi uyarınca “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir.*” şeklinde düzenlenmiştir. Tahakkuk, ödeme durumuna gelmeyi ifade eden kendiliğinden gerçekleşen bir olgudur.²⁰³ Öğretide idari işlem olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır.²⁰⁴ Ancak uygulamada tahakkuk bir idari işlem olarak kabul edilmemektedir.²⁰⁵

Beyana dayalı vergilerde tarh ve tahakkuk aynı anda gerçekleşmektedir.²⁰⁶ Beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi düzenlenir ve tahakkuk işlemleri ihtilafsız şekilde

²⁰² Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 108.

²⁰³ Serkan Açar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 19/67 (Kasım 2006), 299-300.

²⁰⁴ Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, 1/789.

²⁰⁵ Tahakkukun hukuki niteliğine ilişkin detaylı bilgi için bkz. Aslı Elvan Katiç, “Vergi Hukukunda Tahakkuk Kavramı, Benzer Kavramlardan Farkı ve Hukuki Niteliği”, *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11/1 (Ocak 2025), 387-405.

²⁰⁶ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 99.

tamamlanır.²⁰⁷ Diğer usullerde ise idari çözüm yolları veya yargı yoluna başvurulmadığı veya başvurulup tüketildikten sonra tahakkuk gerçekleşmektedir. Tahakkuk etmemiş bir borcun tahsil edilebilmesi ise mümkün değildir.

2.4.7. Verginin Tahsili

Verginin tahsili, usulüne uygun tarh edilmiş vergi borcunun vergi kanunlarına göre belirlenen ödeme zamanında ödenmesidir. Tahsil, vergilendirme sürecinin son aşamasıdır. Vergi, tahsil daireleri, yetkili finans kurumları veya diğer kamu kurumlarınca makbuz karşılığı veya özel ödeme şekillerine uygun olarak ilgili vergi kanununda belirtilen vadesinde ödenir.²⁰⁸

Tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçları 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir. Anılan Kanun'un 114'üncü maddesi uyarınca vergi alacağının vadesinin rastladığı takvim yılının takip eden beş yıl içerisinde tahsil edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu alacak zamanaşımına uğrayacağı için tahsil edilmesi mümkün olmaz.

2.5. VERGİ YARGILAMASI SÜRECİ

Vergi yargılaması süreci, vergilendirme işlemleri ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde başvurulacak yargısal mekanizmaları ve bu alandaki kurumsal işleyişi kapsamaktadır. Yürütmenin durdurulması kurumu ise, bu süreç içerisinde mükelleflerin hukuki korunmasını sağlayan geçici ve etkili bir yargısal araç olarak özel bir öneme sahiptir. Bu nedenle vergi yargısı ve vergi yargılama hukuku kavramlarının açıklanması ve vergi yargısının kurumsal bağımsızlığı ilişkin sorununun ele alınması, vergi yargısında yürütmenin durdurulması kararlarının dayandığı yapısal ve anayasal temellerin anlaşılması bakımından önem arz etmektedir.

2.5.1. Vergi Yargısı Kavramı

Vergi idaresinin tesis ettiği işlemler neticesinde mükellef ile arasında çıkan uyuşmazlıkların iki çeşit çözüm yolu bulunmaktadır. Birinci çözüm yolu uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi, ikinci çözüm yolu ise uyuşmazlığın yargı yolunda çözümüdür.²⁰⁹

²⁰⁷ Çolak, *Vergi Hukuku*, 218.

²⁰⁸ Çolak, *Vergi Hukuku*, 222.

²⁰⁹ Şükrü Say, *Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011), 3.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı mercilerine taşınması, hem idare hem de yükümlüler yönünden ilave sorunlar ve ekonomik külfetler doğurabilmektedir. İdari çözüm yollarının benimsenmesinin ise her iki taraf açısından çeşitli olumlu yanları bulunmaktadır. Hukuk sistemimiz, vergisel uyuşmazlıklarda vergi dairesinin vergi ve ceza taleplerinin bir kısmından vazgeçmesi ve mükellefin bu kısmi ödemeyi kabul etmesi gibi karşılıklı iletişim yoluyla anlaşmaya varılarak idari yoldan çözümüne ilişkin çeşitli yöntemler öngörmüştür.²¹⁰ İdari çözüm yollarına uzlaşma, pişmanlık, hata düzeltilmesi örnek olarak verilebilir. Bu çözüm yollarının benimsenmesi durumunda vergi idaresi açısından tahsilat süreci hızlanmaktayken mükellefler de bazı yükümlülüklerden kısmen ya da tamamen kurtulabilmektedir.

Vergisel uyuşmazlıkların idari yoldan çözülmemesi veya bu yolun tercih edilmemesi durumunda bu uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözülmesi gerekir. İdari yoldan çözülmesinde taraflar arasında bir anlaşmanın varlığı söz konusu iken yargısal yoldan çözümünde artık bir uyuşmazlık söz konusudur. Vergi yargısı, vergi hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal denetim yoluyla çözüme kavuşturulmasına ilişkin bir hukuk mekanizmasıdır.²¹¹,

Vergi yargısı vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan ve idari çözüm yollarıyla sonuçlandırılmayan vergilendirme işlemlerine ilişkin uyuşmazlıkların çözümlendiği yargı alanı olarak tanımlanabilir.²¹²

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yoluna ilişkin olarak “vergi yargısı”, “mali yargı”, “vergi yargılaması”, “vergi muhakemesi” gibi çeşitli terimlere rastlanmaktadır.²¹³ Fakat “mali yargı” ile “vergi yargısı” kavramları birbirleriyle aynı kapsamda değerlendirilemez. Vergi yargısı geniş anlamda mali yargının bir alt dalını oluşturmakla birlikte, yalnızca kamu gelirlerinin hukuka uygunluk denetimini konu edinir. Buna karşılık mali yargı, hem kamu gelirlerinin hem de kamu giderlerinin hukuka uygunluk denetimini kapsayan daha geniş bir alanı ifade etmektedir.²¹⁴

Kıta Avrupası hukuk sisteminde, idare ile bireyler arasındaki uyuşmazlıklar, özel kişilere uygulanan genel hukuk kurallarından farklı kurallara tabi tutulmakta ve bu

²¹⁰ Şükrü Kızılot - Zuhul Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007), 59.

²¹¹ Say, *Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme*, 3-4.

²¹² Bilici, *Vergi Hukuku*, 7.

²¹³ Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, 65.

²¹⁴ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 189.

uyuşmazlıklar "idari rejim" olarak adlandırılan ayrı bir hukuk sistemi çerçevesinde çözümlenmektedir.²¹⁵ Ülkemizin de benimsediği bu sistemde, idare aleyhine açılan davalara özel hukuk yargısından ayrı yapılanmış idari yargı teşkilatına bağlı mahkemeler tarafından bakılmaktadır. Böylece idare, kendisine özgü usul ve esaslar doğrultusunda yargısal denetime tabi tutulmaktadır.

2.5.2. Vergi Yargılama Hukuku Kavramı

Yargılama hukuku, hukuki uyuşmazlıkların yetkili yargı mercileri önünde usulüne uygun şekilde çözümlenmesini düzenleyen kurallar bütünüdür.²¹⁶ Vergi yargılama hukuku ise vergi mükellefi veya sorumlusunun vergi idaresinin vergisel işlemleri nedeniyle doğan uyuşmazlıkların vergi yargı mercilerinde incelenip karara bağlanmasına ilişkin yargısal işlemler bütünüdür.²¹⁷

Vergi yargılaması hukukunun iki temel işlevi bulunmaktadır. Birincil işlevi, vergi uyuşmazlıklarının kesin hükümle sonuçlandırarak çözüme kavuşturmasıdır. İkincil yani tali işlevi ise uyuşmazlıkları kesin olarak çözüme kavuştururken vergi hukukunun gelişimine yargı kararları ve içtihatlar yoluyla katkı sağlamaktır.²¹⁸

2.5.3. Vergi Yargısının Bağımsızlığı Sorunu

Vergi yargısında, mükellefler ile idare arasında vergisel işlemlerden doğan anlaşmazlıklar idari yargı sistemine bağlı olarak faaliyet gösteren vergi mahkemeleri tarafından karara bağlanmaktadır. Bu nedenle vergi hukuku ve vergi yargısı, bireylerin mali yükümlülükleri ile devletin gelir kaynaklarını güvence altına alan temel mekanizmalardan biri olarak kamu hukukunun önemli alanlarını oluşturmaktadır.

Vergi yargısının bağımsızlığı, vergi uyuşmazlıklarının yalnızca bu alanda özel görevli mahkemelerce çözümlenmesini ve bu mahkemelerce verilen kararların da yine sadece vergi yargısına özgü bir yargı yolu denetimine tabi tutulmasını ifade eder.²¹⁹ Bu durum, hem kararların genel idari yargı denetiminden ayrık bir şekilde değerlendirilmesini hem de

²¹⁵ İdari rejim ve adli-idari ayrımı için bkz. Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*(1.Cilt), 1/49-100.

²¹⁶ Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku* (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008), 22.

²¹⁷ Say, *Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme*, 6.

²¹⁸ Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılama Hukuku* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2021), 183.

²¹⁹ Karakoç, *Vergi Yargılama Hukuku*, 185.

uyuşmazlıkların uzmanlaşmış yargı mercileri tarafından ele alınmasını güvence altına almaktadır. Vergi yargısının bağımsız bir yargı kolu olarak görülmesine ilişkin öğretilerde üç farklı görüş bulunmaktadır. Bunları incelemek faydalı olacaktır.

2.5.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yargı Mercileri Tarafından Ele Alınması Gerekliliği

Vergiyle ilgili çıkan ihtilafların çözüme kavuşturulmasında idari yargı kolunun görevli olması gerektiğini savunan görüş, vergi hukukunun temel karakterine dayanmaktadır. Bu görüşü benimseyenler, vergi hukukunun kamu hukuku çatısı altında yer aldığını ve vergi idaresinin kamu gücüne dayanarak kamu yararı amacıyla tek taraflı olarak kişilere yönelik işlemler tesis ettiğini vurgulamaktadır. İhbarname ve ödeme emri gibi vergisel işlemler, idari işlem niteliğinde olup, bu işlemlerin hukuka uygunluk denetiminin de idari yargı mercilerinin görev alanı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği öğretide ileri sürülmektedir.

Vergi yargısının idari yargı içinde kendine özgü bazı kurallar ve yargılama usulleri taşıdığı kabul edilmekte²²⁰ ise de bu özgünlüklerin vergi yargısını tamamen ayrı ve bağımsız bir yargı kolu haline getirmediği belirtilmektedir.²²¹ Hatta vergi yargısını idari yargılama hukukundan ayırma çabaları, bazı yazarlar tarafından “vergi hukuku şovenizmi” olarak görülerek eleştirilmiştir.²²² Bu eleştirilere göre, vergi hukukunun diğer kamu hukuku dallarına göre üstün ya da ayrıcalıklı bir konuma yerleştirilmesi isabetli değildir.²²³ Vergi yargısının bağımsız bir yargı koluna bırakılmasının idari yargı kolunun bütünlüğünü bozacağı, idari yargı kolunu zayıflatacağı, hukuki istikrarı ortadan kaldıracığı ve devlete büyük bir mali yük yükleyeceği ileri sürülmektedir.²²⁴

Türk hukuk sisteminde ise vergi yargısı müstakil bir yargı kolu olarak yapılandırılmamış olup²²⁵ idari yargı sistemi içerisinde uzmanlaşmış bir alt dal olarak faaliyet göstermektedir.²²⁶

²²⁰ Kamile Türkoğlu Üstün, *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 57.

²²¹ Mustafa Akkaya, “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, 179; Lütfi Duran, “İdari Yargı Adlileşti”, 58.

²²² Akkaya, “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, 179.

²²³ Mustafa Akkaya, “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, 179.

²²⁴ Harun Baytur, *Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1997), 62.

²²⁵ Münci Çakmak, *İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 17.

²²⁶ Mustafa Akkaya, “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü* (144. Yıl Sempozyumu, Ankara, 2012), 179.

Dolayısıyla vergi yargısı idare hukukunun bir parçası olarak mükellef ve idare arasındaki vergisel uyuşmazlıkların çözümünde belirleyici bir rol üstlenmektedir. Bu bağlamda vergi yargısı, hukukumuzda vergi hukukuna özgü bir normatif yapı çerçevesinde faaliyet gösteren idari yargı organı şeklinde örgütlenmiştir.²²⁷ Yani vergi yargısı, idari yargının bir parçası olarak vergi idaresinin işlemlerinin denetlenmesi, vergisel uyuşmazlıkların çözülmesi ve vergi mükelleflerinin haklarının korunması konusunda idari yargı usulleri çerçevesinde faaliyet göstermektedir.

2.5.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Adli Yargı Mercileri Tarafından Ele Alınması Gerekliği

Vergi uyuşmazlıklarının adli yargıda çözülmesi gerektiğini savunan görüş, vergi hukukunun özel hukukla yakın ilişkisi olduğunu ileri sürmektedir. Çünkü özel hukuktaki birçok kavram ve kurum vergi hukukunda da kullanılmaktadır. İtalyan hukukçu Giannini'ye göre vergi mükellefiyeti esas itibarıyla özel hukuk alanındaki mükellefiyet türlerinden farklılık göstermemektedir. Bu doğrultuda, özel hukukta borçların doğumu, değiştirilmesi veya ifasına ilişkin temel ilkeler, vergi hukukunun açık ya da zımni biçimde değiştirilmediği durumlarda, devlet ile bireyler arasındaki vergisel ilişkilerde de uygulanabilir niteliktedir.²²⁸ Dolayısıyla vergisel yükümlülükler, çoğu durumda özel hukuk ilişkilerine benzer şekilde şekillenmektedir.

Vergi yükümlülükleri genellikle mülkiyet, sözleşme, miras gibi özel hukuk işlemlerine dayandığından, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de özel hukuk formasyonu olan adli yargı hakimlerinin görev alması gerektiği ileri sürülmektedir. Bu bağlamda, adli yargı hakimlerinin hukukun genel ilkelerine hakim olmaları ve gerekli durumlarda bilirkişi desteği alabilmeleri, vergi uyuşmazlıklarını sağlıklı biçimde çözümlemeleri için yeterli görülmektedir.

Bu modeli uygulayan ülkeler arasında Amerika Birleşik Devletleri öne çıkmaktadır. ABD'de vergi uyuşmazlıkları adli yargı organları bünyesinde çözülmemekte ancak vergi konularında uzmanlaşmış mahkemeler yoluyla etkinlik sağlanmaktadır. Böylece hem yargı birliği korunmakta hem de vergisel konularda uzmanlaşmanın sağladığı avantajlardan yararlanıldığı savunulmaktadır.

²²⁷ Osman Sariaslan, “Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözülmesi Gereken Yeni Sorun Alanları”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 37 (Ocak 2019), 271-302, 300.

²²⁸ Emrah Özcan, *İdari Yargı Organları Arasındaki Görev Sorunu* (Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2015).

2.5.3.3. Vergi Yargısının Bağımsız Olması Gerektiği

Vergi uyuşmazlıklarına dair yargısal denetimin bağımsız olması gerektiğini savunan görüşe göre, vergi yargısının bir yargı kolu olarak örgütlenmesi ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünde özel görevli mahkemelerin yetkilendirilmesi gerekmektedir.²²⁹

Vergi uyuşmazlıklarının niteliği gereği, dava konusu uyuşmazlıkların yapısı gereği belirli bir düzeyde teknik bilgi ve mali uzmanlık gerektirmektedir. Muhasebe bilgisi, vergi mevzuatındaki teknik ayrıntılar ve ekonomik kavramlar gibi unsurlar vergi yargılamasında doğru ve adil kararların verilmesini doğrudan etkilemektedir. Ancak genel adli yargı veya idari yargı hakimlerinin bu teknik bilgileri derinlemesine bilmesi çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Vergi mevzuatında sık sık yapılan değişiklikler yargılamadaki zorlukları daha da artırmaktadır.

Öte yandan vergi yargısının idari yargı kolu içinde yapılandırılmış olması, bazı yapısal sorunları da beraberinde getirmektedir. Özellikle müstemir yetki uygulamaları sonucunda, hakimlerin idare ve vergi mahkemeleri arasında görevlendirilmesinde, uzmanlık alanlarından ziyade mahkemelerde sayı olarak ihtiyaç duyulan hakim sayısına göre belirlenmesi vergi yargısında uzmanlaşmanın önünde ciddi bir engel oluşturmaktadır. Nitekim idare mahkemelerinde hakime ihtiyaç duyulması durumunda yetişmiş vergi hakimleri idare mahkemelerine görevlendirilebilmektedir. Bunlar vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi amacıyla ayrı bir vergi yargısı kolunun oluşturulması gerekliliğini açıkça ortaya çıkarmaktadır.

Bağımsız bir vergi yargısında, sadece vergi uyuşmazlıklarına odaklanan uzmanlaşmış hakimler aracılığıyla hem kararların isabet oranı artmakta hem de yargılama sürecinin daha hızlı ve etkin işlemesi sağlanmaktadır. Ayrıca mükelleflerin idare karşısında adil yargılanma hakkının güçlenmesine ve vergi idaresi ile mükellef arasındaki güven ilişkisinin pekişmesine de önemli katkılar sunmaktadır.

Bazı görüşler teknik bilgi eksikliğinin bilirkişi görüşü ile de giderilebileceğini savunmakta ise de²³⁰ bilirkişi kullanımı davaların uzamasına, yargılama maliyetlerinin artmasına ve kararların isabet oranının düşmesine yol açabileceğinden eleştirilmektedir.²³¹ Bu

²²⁹ Karakoç, *Vergi Yargılama Hukuku*, 189; Yaşar Ayyıldız, *Türk Vergi Yargısı- İşyükü ve Etkinliği* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015), 78.

²³⁰ Baytur, *Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği*, 61.

²³¹ Karakoç, *Vergi Yargılama Hukuku*, 189.

sebeple, vergi uyuşmazlıklarında bilirkişiye başvurulmasının asgari düzeyde tutulması ve teknik yetkinliğe sahip hakimler tarafından yargılama yapılması önem taşımaktadır.

Öte yandan, günümüzde kamu hizmetlerinin çeşitlenmesi ve karmaşıklığının artmasıyla birlikte ortaya çıkan idari uyuşmazlıklar, adli yargıdan bağımsız idari yargı kolunun doğmasına neden olmuştur. Benzer şekilde vergi uyuşmazlıklarının da genel adli ve idari mahkemeleri tarafından değil, uzmanlaşmış bağımsız bir vergi yargı sistemi tarafından çözümlenmesi ile mümkündür. Bu doğrultuda, bağımsız bir vergi yargısı hem hukuki güvenliğin sağlanması hem de vergi hukukunun içtihat yoluyla gelişimi açısından vazgeçilmez bir işleve sahiptir.

Nitekim bağımsız vergi yargısı modeline Almanya örnek teşkil etmektedir. Alman hukukunda vergi uyuşmazlıkları, bağımsız bir yargı kolu olarak yapılandırılmıştır.²³² İlk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemeleri (Finanzgericht) görev yaparken, temyiz merci olarak Federal Mali Mahkeme (Bundesfinanzhof) bulunmaktadır.²³³ Ayrıca vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların çözüm sürecinde öncelikle uzlaşma mekanizmalarına başvurulması teşvik edilmektedir. Bu uzlaşma komisyonları, halk temsilcilerinin de katılımıyla idari bir yapı içerisinde faaliyet göstermekte ve birçok uyuşmazlığın mahkemeye taşınmadan çözümlenmesini sağlamaktadır.²³⁴

Kanaatimizce bağımsız bir vergi yargı kolu oluşturulması, yalnızca uyuşmazlıkların daha etkin çözümünü sağlamakla kalmamakta, aynı zamanda vergi hukukunun bilimsel gelişimine ve hukukun üstünlüğü ilkesinin güçlenmesine de önemli katkılar sunacaktır.

2.5.4. Türk Vergi Yargısı Tarihsel Gelişimi

2.5.4.1. Osmanlı Dönemi

Tanzimat dönemi öncesinde Osmanlı'da vergi yargısına dair belirgin bir sistemden bahsetmek mümkün değildir. Ancak Tanzimat sonrasında Fransız vergi yargısı sisteminin etkisiyle bir yapının şekillendiği gözlemlenmektedir. Bu dönemde vergi ile ilgili uyuşmazlıkların çözümlenmesinde Fransız modeline dayalı bir yapı benimsenmiş ve Osmanlı

²³² Detaylı bilgi için bkz. Taner Sarısoy, “Alman Vergi Yargısı”, *Vergi Raporu* 182 (Kasım 2014), 38-43.

²³³ Serdar Kılıç - Mustafa Göktuğ Kaya, “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”, *Sayıştay Dergisi* 107 (2017), 43.

²³⁴ Mehmet Tosuner - Zeynep Arıkan, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı* (İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, 2014), 14.

vergi yargısının temelleri atılmaya başlanmıştır.²³⁵ Tanzimatın ilk yıllarında mali davaların çözümü için “Meclis-i Muhasebe-i Maliye”, “Zimemat Komisyonu”, “Divan-ı Muhasebat’ın Muhakemat Dairesi” “Muhassıllık Meclisleri” gibi kurullar ile idari bir teşkilat kurulmaya çalışıldığı görülmektedir.²³⁶

Islahat Fermanından sonra ise yargı teşkilatına ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. 29 Şevval 1287 tarihli Vilayet Nizamnamesi (miladi 1864) ile Vilayet İdaresi Meclisi kurularak²³⁷ vergisel denetim görevi verilmiştir.²³⁸ Ancak bu yetki günümüzdeki vergi yargısı niteliğinde olmadığı görülmektedir.

Günümüzdeki vergi yargısı niteliğindeki ilk teşkilat ise 8 Zilhicce 1284 tarihli Şura-i Devlet Nizamnamesi (miladi 1868) ile kurulan Şura-ı Devlettir. 1868 yılında kurulan bu teşkilata vergi uyuşmazlıklarını inceleme ve karara bağlama yetkisi verilmiştir. Her bir vergi türü için ayrı ayrı yasal düzenlemelerle özel yargı mekanizmaları tesis edilmiştir. Çözüm merci belirtilmeyen uyuşmazlıklar ile dolaylı vergilere ilişkin ihtilafların adli mahkemelerde, diğer vergi anlaşmazlıklarının ise il ve ilçe idare meclisleri ile Şurayı Devlette (Danıştay) çözülmesi öngörülmüştür.²³⁹

Genel olarak değerlendirildiğinde, Osmanlı Devleti'nde sistemli bir vergi yargısından söz etmek mümkün olmamakla birlikte, devletin son dönemlerinde karma bir sistem uygulandığı ve kısmi bir kurumsallaşma çabası olduğu görülmektedir.

2.5.4.2. 1982 Öncesi Dönem

Cumhuriyet Döneminde modern anlamda vergi yargısının kurulmasına yönelik ilk adım, 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergi Kanunu ile atılmıştır. Bu Kanun ile ilk kez yalnızca vergi uyuşmazlıklarının çözümüne özgülenmiş bağımsız kurumlar oluşturulmuştur. Bu kurumlar Tetkik-i İtiraz Komisyonları ve bunların kararlarının incelemek üzere Temyiz Komisyonlarıdır.²⁴⁰ Başlangıçta sadece kazanç vergisine ilişkin uyuşmazlıklara bakmakla

²³⁵ Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, 90.

²³⁶ Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, 89.

²³⁷ Fatih Sadık Torun, “Osmanlı Taşra İdaresinin Yeniden Yapılanma Süreci (1843-1876)”, *Karadeniz Araştırmaları* 32/32 (Şubat 2012), 93.

²³⁸ Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, 89.

²³⁹ Seyfi Yıldız - M. Kemal Bostan, “Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargının Gelişimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 10/7 (2017), 110.

²⁴⁰ Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, 91.

görevli bu komisyonlara, 1939 yılında kabul edilen 3692 sayılı Kanun ile gümrük vergileri dışındaki²⁴¹ tüm vergi uyuşmazlıkları çözme yetkisi de verilmiştir.

3692 sayılı Kanun ile ortaya çıkan eksiklikleri gidermek amacıyla 1950 yılında 5655 sayılı Kanun çıkarılmıştır. Bu Kanun uyarınca İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının yapısında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda İtiraz Komisyonları, Muvazzaf ve Gayri Muvazzaf İtiraz Komisyonları olmak üzere iki farklı kategoriye ayrılmıştır. İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının kararlarına karşı Danıştay'a temyiz yoluna başvurma imkânı tanınmıştır. Ayrıca Danıştay'ın verdiği kararlar kesin nitelikte olup hem tarafları hem de komisyonları bağlayıcı hale getirilmiştir. Bu bağlamda, komisyonların Danıştay kararlarına karşı direnme hakları bulunmamaktaydı.

Bu dönemde vergi yargılaması üç aşamalı bir yapıya dayanmakta olup sırasıyla itiraz komisyonları, temyiz komisyonları ve Danıştay aşamalarından oluşmaktaydı. Ancak Anayasa Mahkemesi, İtiraz ve Temyiz Komisyonlarını bağımsız birer yargı mercii olarak kabul etmemiştir.²⁴² Bununla birlikte 5655 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinin iptaline karar verilmediğinden, vergi mahkemeleri kuruluncaya kadar bu komisyonlar görevlerini sürdürmüştür. İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının mahkeme statüsünde değerlendirilmemesi nedeniyle, vergi uyuşmazlıklarında Danıştay doğrudan ilk derece yargı mercii olarak görev üstlenmiştir. Bu durum, Danıştay'ın iş yükünü önemli ölçüde arttırmış ve asli fonksiyonu olan yüksek yargı organı ve içtihat oluşturma görevini gereği gibi yerine getirmesini engellemiştir.

2.5.4.3. 1982 Sonrası Dönem

2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe girmesiyle mevcut vergi yargısı şekillenmiştir. 1982 yılında gerçekleştirilen bu reformlarla birlikte tüm vergi uyuşmazlıklarında ilk derece yargı mercii olarak vergi mahkemelerine başvurma imkânı getirildi. Bu düzenlemeler uyarınca vergi mahkemelerinde görev yapan

²⁴¹ Gümrük Vergilerinde Gümrük Hakem Kurulu görevlendirilmişti.

²⁴² AYM, 27/06/1966 tarih ve E:1966/16, K:1966/28 sayılı kararında ; “*Vergiler Temyiz Komisyonu, yukarıda açıklanan itiraz gerekçesinde belirtildiği üzere kazai usullerle karar vermekte isede müessese Maliye Vekâleti Teşkilâtı ve Vazifeleri hakkındaki 29 sayılı Kanunla kurulmuş olup başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve ödevleri, emekliye ayrılmaları, Anayasa'nın öngördüğü, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedirler. Şu durum karşısında kazai nitelikte ve kazai usullerle karar verseler dahi Anayasa'nın açık hükümleri önünde kurul mensuplarını hâkim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkân yoktur.*” , www.anayasa.gov.tr, E.T:20/04/2025.

hakimlere anayasal güvence tanınmış, özlük hakları ve atamalarında Hakimler ve Savcılar Kurulu yetkili kılınarak idarenin etkisi altında olan vergi yargısı uygulamaları da sonlandırılmıştır.

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'da mahkemelerin görevlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi Mahkemesinin görevleri 2576 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde "*a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler*" şeklinde düzenlenmiştir.

2.6. VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA KARŞI DAVA AÇILMASI

Mükellefler ya da vergi sorumluları ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıklar, vergi hukukunun önemli bir boyutunu oluşturur. Bu uyuşmazlıklar çoğunlukla tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ortaya çıkmaktadır. Mükellefler veya vergi sorumluları, vergi idaresince gerçekleştirilen işlemlerin hukuka uygun olmadığını düşünmeleri halinde idari çözüm yollarına veya yargı yoluna başvurabilmektedir.

Vergisel işlemlere karşı yargı yoluna başvurulması için idari işlemin kesin ve uygulanabilir nitelikte olması gerekmektedir. Bu kapsamda vergi tarhına, ceza kesilmesine veya tahsilata ilişkin idari işlemlere karşı dava açılabilmektedir. Vergisel işlemlerin yanı sıra vergiye ilişkin düzenleyici işlemlere karşı da yargı yolu açıktır.

Mükellef veya sorumlu, kendisine tebliğ edilen işleme belli bir süre içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu süre kural olarak 30 gün olup bazı özel durumlarda farklılık gösterebilmektedir.²⁴³

İcrai nitelikte olan vergiye ilişkin bireysel işlemler ya da düzenleyici işlemler hukuka uygunluk karinesinden faydalanırlar. İdari bir işlem niteliğinde olan bu işlemler icrai niteliktedir. Vergisel işlemlere karşı dava açılması kural olarak icrasını etkilememektedir. İdari yargı kolu içerisinde yer alan vergi yargısında yargılama devam ederken telafisi güç veya

²⁴³ Bu kuralın istisnaları 6183 sayılı AATUHK'nin 15'inci maddesine göre ihtiyati haciz uygulamalarına ve 58'inci maddesine göre ödeme emirlerine karşı açılacak davalarda dava açma süresi 15 gün olarak belirlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 49'uncu maddenin b fıkrasına göre emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti nedeniyle kendilerine takdir komisyonu kararı tebliğ edilen daire, kurum ve teşekküllerin yapılan tespitlere karşı dava açma süresi 15 gün olarak belirlenmiştir.

imkânsız zararların meydana gelebilmesi riski olduğundan doğabilecek sakıncaları önlemek amacıyla yürütmenin durdurulması kurumu benimsenmiştir.

2.7. VERGİ UYUŞMAZLIĞINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KURUMUNUN İŞLEYİŞİ

İdari yargı sisteminde idari işleme karşı açılan davalarda, işlemin uygulanması durumunda telafisi güç veya imkânsız zararların doğmasının önlenmesi amacıyla yürütmenin durdurulması kurumu oluşturulmuştur. Bu kurumun işletilebilmesi, işlemin açık biçimde hukuka aykırı sayılması ve uygulandığında giderilmesi güç veya imkânsız zararlara neden olma ihtimalinin bulunması şartlarının aynı anda sağlanmasına bağlıdır. Vergi uyuşmazlıklarında ise yürütmenin durdurulması, vergi alacağının kamu gelirleri içindeki önemi ve tahsilatın güvence altına alınması amacıyla farklı esaslara bağlanmış olup bu çerçevede genel idari yargı kurallarından ayrışan özel bir işleyiş benimsenmiştir.

2.7.1. İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması Bakımından Ana Kural

İdare mahkemesinde dava açılması idari işlemin icrailik özelliği etkilenmemektedir. İdari işlemin icrailiğine engel olabilmek için yürütmenin durdurulması talepli iptal davası açılması gerekmektedir.

İdari yargı mercilerinde bir dava açılması ya da üst yargı yollarına örneğin istinaf veya temyize başvurulmuş olması uyuşmazlık konusu olan dava konusu idari işlemin veya mahkeme kararının yürütülmesini kendiliğinden durdurmamaktadır. Yürütmenin durdurulması için davacının talepte bulunması gerekmektedir.

Yürütmenin durdurulması kurumu, iptal davasına sıkı sıkıya bağlı bir hukuki mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁴⁴ Bu kurum sayesinde hukuk devletinin en etkin güvencelerinden biri olan iptal davasının işlevselliği arttırılmakta ve dava sonuçlanana kadar bireylerin temel hak ve özgürlüklerine yönelik olası ihlallerin önüne geçilebilmektedir.²⁴⁵ Anayasa'nın 36'ncı maddesinde güvence altına alınan hak arama özgürlüğü açısından da önemli bir koruma aracı niteliği taşımaktadır.²⁴⁶ İdari işlemin yürütmesinin durdurulması suretiyle,

²⁴⁴ Yenice - Esin, *İdari Yargılama Usulü*, 575; Özdeş, “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği”, 7.

²⁴⁵ Turhan, “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Kanunla Sınırlandırılması ve Sınırlandırmanın Sınırları”, 2.

²⁴⁶ Yunus Emre Yılmazoğlu, *Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması- Danıştay Kararları Işığında*

üstün yetkilerle donatılmış idarenin kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahaleleri sınırlandırılmaktadır. Bu sayede kamu yararı ve hukuk düzeni ekseninde bireylerin korunarak ve dolaylı olarak toplumun bütününe yönelik bir güvence tesis edilmektedir.²⁴⁷ Sonuç olarak yürütmenin durdurulması kararı, hem bireylerin haklarının etkin korunmasına hizmet etmekte hem de idarenin hukuka bağlı hareket etme yükümlülüğünü pekiştirmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin E:2014/149, K:2014/151 sayılı kararı uyarınca iptal davasının bireylerin idareye karşı sahip oldukları en etkili yargısal koruma aracı olduğu vurgulanmıştır. İptal kararlarının geriye yürümesi kural olmakla birlikte, karar verilinceye kadar işlemler hukuki varlığını sürdürmeye devam eder. Bu nedenle mahkeme, hukuka uygun olmayan işlemin doğurabileceği giderilmesi güç veya imkânsız zararların önlenmesi amacıyla yürütmenin durdurulması kurumunun zorunlu bir hukuki güvence olduğunu belirtmiştir. Nitekim yürütmenin durdurulması kararı ile dava konusu işlemin tesisinden önceki hukuki durum korunmakta, yargılama süresince bireylerin bu işlemde kaynaklanabilecek olumsuz etkilerden korunması sağlanmakta olduğu vurgulanmıştır. Bu sayede hem hukuk devleti ilkesi pekiştirilmekte hem de idarenin muhtemel bir tazmin sorumluluğunun önüne geçilmektedir. Ayrıca yalnızca bireylerin korunmasına değil, yargısal denetimin etkinliğine ve kamu düzeninin korunmasına da katkı sunduğu belirtilmiştir.”²⁴⁸

Yürütmenin durdurulması kararı verildiğinde, ilgili idari işlem artık hukuka uygunluk karinesinden yararlanamaz. Nitekim bu karar ile beraber icra edilebilirlik niteliğini ve herkes açısından bağlayıcı olma özelliğini geçici olarak kaybeder. Bu karar, hukuk devleti ilkesine ve bireylerin hak arama hürriyetine somut biçimde işlerlik kazandıran önemli bir işlev üstlenmekte ve bireylerin idari işlemler karşısında korunmasına katkı sağlamaktadır.²⁴⁹ Bu bağlamda yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemin etkilerini geçici olarak askıya alarak dava sürecinde bireylerin hukuki güvenliğini teminat altına almaktadır.

Bir İnceleme (Ankara: Türkiye Adalet Akademisi, 2016), 536.

²⁴⁷ Sarıca, “Tehir-i İcra”, 29; Özdeş, “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği”, 6.

²⁴⁸ AYM, 02/10/2014 tarih ve E:2014/149, K:2014/151 sayılı kararı, R.G: 01/01/20215-29223. www.anayasa.gov.tr, E.T:18/01/2025.

²⁴⁹ Serdar Yılmaz, “Yargı Kararlarının ‘Kesinleştikten Sonra’ Uygulanmasını Öngören Yasal Düzenlemelerin Anayasallığı Sorunu: Anayasa Mahkemesi’nin Bir Kararının Değerlendirilmesi ve Düşündürdükleri”, *İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9/2 (Temmuz 2023), 530.

2.7.2. Vergi Mahkemesinde Yürütmenin Durdurulması Uygulaması

Vergi mahkemeleri, idarenin vergiye ilişkin işlemlerine karşı mükelleflerin hak arama özgürlüğünü kullanabileceği ilk derece yargı mercileridir. Bu mahkemeler, 213 sayılı VUK kapsamında yer alan vergiye, harçlara, resimlere, gümrük vergilerine ve yerel idare gelirlere dair işlemlerin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında ortaya çıkan hukuki ihtilaflarla ilgilenmekte ve bunlardan kaynaklı vergi zam ve cezalarının hukukiliğini incelemektedir. Bu çerçevede mükellefler, idari işlemlerde bir hukuka aykırılık iddiasında bulunmaları durumunda bu iddialarını yargı yoluyla çözümlenmesini talep edebilmektedir.

Vergilendirme süreci, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsile ilişkin safhalarından oluşmakta olup bu safhaların birinde tesis edilen işlemler ya da vergi idaresi tarafından tesis edilen diğer işlemler mükelleflerin mülkiyet hakkını doğrudan etkileyebilmektedir. Dolayısıyla vergisel idari işlemlere yönelik etkili bir yargısal denetim mekanizmasının varlığı, hukuki güvenlik ve mülkiyet hakkının korunması açısından zorunludur.

Vergi hukukuna ilişkin davalarda, uyuşmazlık konusu işlemin icrasının mükellef bakımından giderilmesi güç ya da imkânsız zararlar doğurma olasılığı oldukça fazladır. Özellikle yüksek meblağlı vergi tarhiyatı ve ceza uygulamalarında, işlemin dava sonuçlanıncaya kadar icrasına devam edilebilmesi mükellef üzerinde ağır mali sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle idari yargılamada yürütmenin durdurulması kurumu, vergi işlemleri bakımından mükellef haklarının korunması yönünden büyük bir öneme sahiptir.

Vergi mahkemesinde açılan davaların idari işlemin yürürlüğüne doğrudan etkisi bulunmamakla birlikte, bazı özel durumlarda idari işlemler kendiliğinden durabilmekte veya durmayabilmektedir. Bu nedenle, yürütmenin durdurulması kurumunun uygulanması açısından idari işlemlerde kendiliğinden durduğu ve durmadığı hallerin ayrı ayrı ele alınarak incelenmesi gerekmektedir. Aşağıda vergi uyuşmazlıklarında dava açılması ile idari işlemlerin kendiliğinden durduğu ve durmadığı durumlar sistematik biçimde açıklanacaktır.

2.7.2.1. Tahsilatın Kendiliğinden Duracağı Haller

2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasında "*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.*" hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemedeki “...*tahsil işlemini durdurur*” ifadesi terminolojik olarak soruna yol açmaktadır.²⁵⁰ Zira verginin tahsil aşamasına geçebilmesi için öncelikle verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmesi ve tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Tahakkuk ise bazen tarh edilen vergiye karşı davanın açılmaması üzerine kendiliğinden bazen ise açılan davanın reddi üzerine gerçekleşmektedir.²⁵¹ Verginin tahsil edilebilmesi için tahakkuk etmiş ve vadesinde ödenmemiş bir alacağın varlığı şarttır. Henüz tarh aşamasındaki bir vergiye karşı dava açıldığında, yürütmesi duran işlem tarh işlemi olmakta, ertelenen ise tahakkuk aşaması olmaktadır.²⁵² Sonuç olarak vergi uyuşmazlıklarında dava açılması, yalnızca tarh işlemi üzerinde durdurucu etki yaparken tahakkuk aşaması bakımından ise erteleyici bir etki doğurmakta ve buna bağlı olarak tahsil aşamasını da dolaylı olarak etkilemektedir.

Vergilendirme sürecinin etkin şekilde yürütülmesi kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu sürecin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi hem mükelleflerin haklarının korunmasını hem de devletin finansal sürdürülebilirliği temin etmek adına kritik bir rol oynamaktadır. Bu hedefin gerçekleşmesi açısından yargısal denetim büyük önem arz etmekte olup yargısal denetimin en etkin mekanizması ise yürütmenin durdurulmasıdır.

a. İkmalen, Resen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlar ve Buna Bağlı Cezalara Karşı Dava Açılması

Tarh işleminin yapılabilmesi için matrahın belirlenmesi gerekmektedir. Türk vergi hukukunda matrahın belirlenmesinde esas alınan usul, beyanname usulüdür. Beyanname verme usulü dışında idare tarafından yapılan üç farklı tarhiyat usulü bulunmaktadır. Bunlar re’sen, ikmalen ve idarece tarhiyattır.

İkmalen vergi tarhı, öğretide bazen ek ya da tamamlayıcı nitelikte vergi tarhı olarak da ifade edilen mükellef tarafından verilen beyannamenin eksik beyan edilmiş olmasından kaynaklanan bir durumdur.²⁵³ 213 sayılı VUK’un 29’uncu maddesinde ikmalen vergi tarhı için

²⁵⁰ Yılmazoğlu, *Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması- Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme*, 47.

²⁵¹ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 108.

²⁵² Yılmazoğlu, *Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması- Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme*, 49.

²⁵³ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 99.

iki şart aranmaktadır. Birinci şart önceden yapılmış bir vergi tarhının olması, ikinci şart ise defter, kayıt, belgeler veya yasal ölçütlere göre matrah veya matrah farkının saptanmasıdır. İkmalen vergi tarhında ayrıca vergi cezalarına ilişkin hükümler de uygulanacaktır.

213 sayılı VUK'un 30'uncu maddesinde resen tarh, vergilendirmeye esas alınacak matrahın tamamen ya da kısmen defter, belge, kayıt ya da yasal ölçütlerle tespit edilememesi durumunda, Takdir Komisyonlarınca belirlenen veya yetkili inceleme elemanlarının düzenlediği raporlarda yer alan matrah temel alınarak yapılan tarhiyat biçimi olarak tanımlanmaktadır. Bu yöntem ise vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda devreye girmektedir. Örneğin, yasal süre içerisinde beyanname verilmemesi, süresinde verilen beyannamenin matraha ilişkin bilgileri içermemesi veya kanunen tutulması gereken defterlerin tutulmaması resen vergi tarhı yapılması gereken durumlardandır.

213 sayılı VUK mükerrer 30'uncu maddesinde idare tarhiyat *“29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır. İdarece tarhiyat, ikmalen ve idarece tarhiyatın yapılamadığı bazı durumlarda verginin kanunen belirlenen matrahlar üzerinden idare tarafından tarh edilmesidir. Diğer yöntemlerden farkı beyan usulünün uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmasıdır.²⁵⁴ Bu usulde vergi, yoklama fişine dayanılarak tarh edilir. Tarh olunan vergi ile cezası hem posta ile tebliğ edilir hem de ilan edilir.

Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergiler ihbarnameyle ilgililerine tebliğ olunur.²⁵⁵ Farklı türdeki vergiler için ayrı ayrı ihbarname düzenlenir. Örneğin, bir kişi hem gelir vergisi hem de emlak vergisi ile ilgili yükümlülüklere sahipse, her iki vergi için de ayrı ayrı ihbarname düzenlenir ve bu ihbarnameler mükellefe gönderilir.

Gerçekleştirilen tebligat sonucunda, mükellef kendisine yönetilen tarhiyata ilişkin vergi matrahını, hesaplanan vergi miktarını veya varsa ceza miktarını öğrenme imkânına sahip olmaktadır. Kesin ve icra edilebilir özellikte olan bu ihbarnamelere karşı yargı mercilerinde dava açılması mümkündür.

²⁵⁴ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 101.

²⁵⁵ 213 sayılı VUK madde 93 ve devamında tebligat usulü düzenlenmiştir.

Re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat üzerine tebliğ edilen ihbarnameye karşı dava açılabilmesi mümkündür. İhbarnamenin tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içerisinde dava açılmazsa vergi tahakkuk etmekte ve tahsilat işlemleri kaldığı yerden devam etmektedir. İhbarnamenin tebliğ üzerine otuz gün içerisinde dava açılması durumunda ise 2577 sayılı Kanun'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrası gereğince uyuşmazlığın esası hakkında karar verilene kadar vergi tarhiyatı ve cezasına ilişkin tahakkuk işlemi ertelenmekte, tahsil işleminin yürürlüğü ise kendiliğinden durmaktadır. İhbarnameye karşı açılan davanın reddedilmesi durumunda, reddedilen kısım için vergi ve buna bağlı olan ceza tahakkuk etmekte ve tahsilat işlemlerine devam edilmesi mümkün hale gelmektedir. Mahkeme verilen davanın reddi kararının idareye tebliğ üzerine davalı idare iki nolu ihbarnamayı düzenleyip mükellefe göndermektedir. Eğer bu ihbarnameye karşı da hukuka aykırılık iddiası varsa dava açabilmesi mümkündür.

İhbarnameye karşı dava açıldığında, mahkemece yalnızca usule ilişkin hukuka aykırılıklar gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulması kararı verilmiş olsa dahi, bu kararın varlığı nedeniyle tahsil işlemleri durmakta ve uyuşmazlık sonuçlanıncaya kadar işlem tesis edilememektedir.

b. Vergi Aslına Bağlı Olmayan Cezalara Karşı Dava Açılması

Vergiye ilişkin cezalar vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezalarıdır. Usulsüzlük cezaları da kendi içerisinde özel usulsüzlük cezası ve usulsüzlük cezası (genel usulsüzlük) olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi cezaları bazen vergi borcuna bağlı olarak doğmakta iken bazen ise vergi borcundan bağımsız olarak doğmaktadır.

Vergi cezaları, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yer itibarıyla yetkili olan vergi dairesi tarafından kesilmektedir. Örneğin, Katma Değer Vergisi açısından mal tesliminin veya hizmet ifasının yapıldığı yer esas alındığından, KDV'ye ilişkin cezaların kesilmesinde de bu yerin vergi dairesi yetkili olacaktır.

213 sayılı VUK'un 366'ncı maddesi uyarınca vergi cezası kesildiğinde buna ilişkin ihbarnameler gönderilmektedir. Bu ihbarnamede verilen cezanın bağlı bulunduğu verginin de var olması durumunda, bu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarasının da yer alması gerekmektedir. Ancak her vergi cezasının vergi aslına bağlı olması söz konusu değildir. Bu durumda vergi aslına bağlı olmayan vergi ziyaı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezası da kesilmektedir. Bu durumda yalnızca bu cezalara ilişkin ihbarnameler tanzim edilmektedir.

2577 sayılı Kanun'un 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında vergi aslına bağlı olmayan cezalara açıkça yer verilmesi de yukarıdaki yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, vergi aslına bağlı olmayan cezalar için düzenlenen ihbarnameye karşı dava açılması durumunda yürütme kendiliğinden duracaktır. Bu nedenle vergi mahkemelerinde vergi aslına bağlı olmayan cezalara karşı yürütmenin durdurulması talepli dava açıldığında yürütmenin durdurulması talebi hakkında karar verilmesine yer olmadığı kararı verilmektedir.²⁵⁶

c. Gümrük Vergi ve Cezalarına Dava Açılması

4458 sayılı Gümrük Kanunu²⁵⁷ uyarınca gümrük vergilerinde diğer vergilerden farklı olarak mükellef kavramı²⁵⁸ söz konusu değildir. Gümrük vergilerinde mükellef veya vergi sorumlusu kavramı yerine “yükümlü” kavramı kullanılmıştır.²⁵⁹ Vergi mükellefi kavramı, vergi hukukunun bağımsızlığını ve varlığını temellendiren en temel kavramlardan biri olarak kabul edilmektedir.²⁶⁰ Vergi mükellefini 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde vergi mevzuatı çerçevesinde kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlamak mümkündür.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereğince “yükümlü” gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu olan tüm kişiler olarak tanımlanmakta; “gümrük yükümlülüğü” ise yükümlü olan kişinin gümrük vergilerini ödeme zorunluluğu olarak

²⁵⁶ İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, E:2023/185 sayılı dosyasında ihbarnameye karşı yürütmenin durdurulması talepli açılan davada “*Olayda, tarhiyat ve ceza işlemine karşı davanın açılmış olması tahsilat işlemlerini durdurduğundan, yürütmenin durdurulması talebi hakkında karar verilmesine yer olmadığına...*” www.uyap.gov.tr, E.T: 06/05/2025. Nitekim benzer karar için bkz. İstanbul 8. Vergi Mahkemesi E:2024:213; İstanbul 7. Vergi Mahkemesi E:2025/357. www.uyap.gov.tr, E.T: 06/04/2025.

²⁵⁷ Gümrük Kanunu (GK), *Resmi Gazete* 23866 (04/11/1999), Kanun No. 4458.

²⁵⁸ GK, md. 242 “1. Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. 2. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. 3. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idareye yetkili makama ulaştırılır. 4. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir.” düzenlemesi yapılmıştır.

²⁵⁹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu 4'ncü maddesinin “*Gümrük idareleri ile muhatap olan bütün kişiler bu Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile bunlara dayanılarak çıkarılan mevzuat hükümlerine uymak; gümrük idaresinin gerek bu Kanun'da gerek diğer mevzuat hükümlere göre yapacağı gözetim ve kontrollere tabi olmak; bu idarelerin kendi adına veya başka idareler nam veya hesabına tahsil edeceği her türlü vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek veya bunları teminata bağlamak; mevzuat hükümlerinin uymayı zorunlu kıldığı her tür işlemleri yerine getirmekle sorumludurlar.*” hükmü uyarınca gümrük idareleri ile muhatap olan herkes vergi sorumlusu iken bu sorumluluk eğer gümrük vergilerinin ödenmesi yükümlülüğünü getirmekte ise yükümlü haline gelmektedir.

²⁶⁰ Selahattin Tuncer, Salih Şanver, “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”, *İktisat ve Maliye Dergisi* V/11 (Şubat 1959), 525.

tanımlanmıştır. Gümrük vergileri ile muhatap olan herkes ilk başta sorumlu iken bu sorumluluğun ödeme yükümlülüğünü doğurması durumunda yükümlü olarak kabul edildiği ifade edilebilir.²⁶¹

Gümrük mevzuatı uyarınca tesis edilen işlemlere, 2577 sayılı İYUK uyarınca otuz gün içerisinde vergi mahkemelerinde dava açılabilir. 4458 sayılı Kanun'un 245'inci maddesinin üçüncü fıkrasında *“Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel teşkil etmez.”* düzenlemesi bulunmaktaydı. 4458 sayılı Gümrük Kanun'undan doğan vergi ve cezaların tarhiyatına ilişkin işlemlerin iptaline ilişkin dava açıldığında yürürlük kendiliğinden durmamakta ve tahsil işlemlerine devam edilmekteydi.

Ordu İdare Mahkemesi tarafından, gümrük vergisinin diğer vergilerle aynı nitelikte olmasına karşın 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesinin üçüncü fıkrasının eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi somut norm denetimi neticesinde *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasında ‘Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişidir.’ denilerek mükellefin tanımı yapılmış, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 11 numaralı fıkrasında da “yükümlü” deyiminin “gümrük yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumlu bütün kişileri” ifade edeceği belirtilmiştir. Vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülüklerin her biri farklı özelliklere sahip iseler de, diğer vergi mükellefleri ile gümrük vergisi mükelleflerinin, mükellef olma, kendilerinden tahsil edilmesi gereken mali yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve aynı yargı mercilerinde davacı olarak haklarını arayabilmeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur. Buna göre, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Yasa ile değiştirilen 27. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı açıkça hükme bağlanmasına karşın, aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel, Anayasa'nın 10'ncu maddesindeki eşitlik ilkesine aykırıdır. Kuralın iptali gerekir. Anayasa'nın 10. maddesine aykırı görülerek iptal edilen kuralın, ayrıca Anayasa'nın 2. ve 36. maddeleri yönünden incelenmesine gerek*

²⁶¹ Kurtuluş Beyribey, *Gümrük Vergileri Uygulamaları ve Kabahatleri* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2023), 115.

*görülmemiştir.” gerekçesiyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 245’inci maddesinin üçüncü fıkrasının iptaline karar vermiştir.*²⁶²

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı neticesinde, gümrük vergileri ve cezalara ilişkin gönderilen ihbarnamelerin iptali için açılan davalarda ihbarnameye konu gümrük vergi ve cezalarının yürütülmesi de kendiliğinden durmaktadır.

2.7.2.2. Vergi Yargısında Dava Açıldığında Yürütmenin Kendiliğinden Durmayacağı Haller

Vergi yargısında dava açılması kural olarak dava konusu edilen tarh işleminin yürütülmesini durdurmakta ve buna bağlı olarak tahakkuk ve tahsil aşamalarını da etkilemektedir. Ancak bazı hallerde, dava açılması tahsil işlemleri üzerinde kendiliğinden bir durdurucu etki doğurmayıp idarenin tahsil yetkisi kesintisiz şekilde devam etmektedir.

2577 sayılı İYUK 27’nci maddesinin dördüncü fıkrasında “*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 kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz*” hükmüne yer vermiştir.

Buna göre 2577 sayılı İYUK’un 26’ncı maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarının yeniden işleme alınması, ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi üzerine açılan davalarda ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe tahsilat süreci kendiliğinden durmamaktadır.

Anılan istisnai düzenlemeler, bir yandan vergi yargılamasında tahsilat sürecinin devamlılığını sağlamakta diğer yandan farklı dava türlerinde mükelleflerin hak arama imkânlarını dengeli bir şekilde korumayı amaçlamaktadır. Bu durum, hem vergi idaresinin kamu alacağını zamanında tahsil etme amacına hizmet etmekte hem de yargısal süreçlerin işlevselliği açısından önem arz etmektedir.

2577 sayılı İYUK’un 27’nci maddesinde açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte uygulamada yürütmenin kendiliğinden durmadığı bazı uyuşmazlık konuları da mevcuttur. Yürütmenin kendiliğinden durmadığı hallerde, vergi mahkemesi yürütmenin durdurulması için gerekli olan usul ve esas şartlarını değerlendirerek yürütmenin durdurulması hususunda karar

²⁶² AYM, 18/10/2005 tarih ve E:2003/7 ve K:2005/71 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr. E.T:05/03/2025.

verilecektir. Bu çerçevede, yürütmenin kendiliğinden durmadığı hallerin kapsamı ve uygulama alanı, hem vergi idaresinin tahsil yetkisinin sınırlarının belirlenmesi hem de mükelleflerin hukuki güvenliğinin sağlanması açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Aşağıda söz konusu istisnai durumlar ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

a. Dava Konusu Edilmeyen Bölüm

2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasında "*dava konusu edilen bölüm*" bakımından tahsil işlemini durduracağı hükme bağlamaktadır. Bu nedenle yalnızca dava konusu yapılan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunlara bağlı gecikme zamları ve cezalar yönünden düzenlenen ihbarnamenin yürütülmesini durdurma etkisine sahiptir. Buna karşılık, dava konusu edilmeyen bölüm bakımından ise idarenin tahsil yetkisi kesintiye uğramadan devam eder.

Örneğin, KDV tarhiyatı ve buna bağlı kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin düzenlenen ihbarnamenin sadece vergi ziyai cezası kısmına yönelik dava açılması durumunda, KDV tarhiyatı dava konusu edilmediği için bu kısım tahsil edebilirlik vasfını korur.

İdari işleme konu olan tutarların, ilgili mevzuatta belirtilen süreler içerisinde eksiksiz olarak ödenmesi gerekmektedir. Aksi halde dava konusu edilmeyen kısmı bakımından vergi idaresi tarafından cebri icra ve diğer zorunlu tahsil yöntemleri uygulanarak ilgili kamu alacağının tahsili yoluna gidilebilir.²⁶³

b. Davacının Bildirdiği Adrese Tebligatın Ulaşılamaması Nedeniyle Dosyanın İşlemden Kaldırılması

2577 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre, davacının beyan ettiği adrese tebligat yapılamazsa, yeni bir adresin bildirilmesine kadar yargı dosyası işlem sırasından çıkarılır ve eğer verilmişse yürütmenin durdurulması kararı da kendiliğinden geçerliliğini yitirir.

Resen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlara ilişkin olarak düzenlenen ihbarnamelere karşı açılan davalarda kural olarak idari işlemin yürütülmesi kendiliğinden durmaktadır. Fakat davacı tarafından beyan edilen adrese tebligatın yapılamaması ve bu nedenle dosyanın 2577 sayılı İYUK'un 26'ncı maddesi uyarınca işlemden kaldırılması hâlinde, ihbarnamenin

²⁶³ Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (Ankara: Oluş Yayınevi, 2006).

yürürlüğü kendiliğinden devam edeceğinden, tahsilat işlemleri de kaldığı yerden sürdürülebilecektir.

Dosya daha sonra yeniden işleme konulması halinde ise, esas kural gereği kendiliğinden duracaktır. Ancak uygulamada bildirim amacıyla tekrar yürütmenin durdurulması hakkında karar verilmesine yer olmadığı kararı verilmektedir.

İhbarname dışındaki diğer işlemlere vergi mahkemesinde açılan davalarda ise davacının adresine tebligat yapılamaması nedeniyle dosyanın işlemde kaldırılması durumunda mahkemece daha önce verilen yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden geçerliliğini yitirir. Dosyanın yeniden işleme konulması talep edildiğinde, mahkemenin yürütmenin durdurulması talebini yeniden değerlendirmesi ve bu konuda yeniden karar verilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda davacı tarafından gösterilen adrese tebligat yapılamaması durumunda hem tarhiyat ve ceza işlemlerine karşı düzenlenen ihbarnameye karşı açılan davalarda kendiliğinden duran tahsilat işlemleri devam etmekte hem de vergi mahkemesinde açılmış olan diğer tüm davalarda mahkeme tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararları geçerliliğini yitirmektedir.

Davacı dosyanın işlemde kaldırıldığı tarihten itibaren bir yıl içerisinde yeni adres bildirerek dosyasını tekrar işleme koyulmasını talep etme hakkına sahiptir. Belirtilen süre içinde bu talep yapılmazsa dava açılmamış sayılır. Belirlenen süre içerisinde dosyanın yeniden işleme konulması mümkün olmakla beraber tahsilat işlemleri ise devam eder.

Tahsilat işlemlerinin durdurulabilmesi için işlemde kaldırılan dosyanın bir yıl içerisinde yeni adres bildirilerek tekrar işleme konulması ve bu aşamada yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekmektedir. Mahkeme, yürütmenin durdurulması talebini 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesi kapsamında değerlendirerek talebin kabulü ya da reddi yönünde karar verir.

c. Mükellef Tarafından Verilen Beyannameye Dava Açılması

Vergi sistemimizde matrahın belirlenmesi açısından beyan esasına dayalı usul benimsenmiştir. 213 sayılı VUK'un 25'inci maddesine göre, vergi kanunları uyarınca verilen beyannameler üzerine tahakkuk fişi düzenlenerek tarh ve tahakkuk işlemleri gerçekleştirilir. Bu Kanun'un 27'nci maddesine göre tahakkuk fişinin alınmaması, beyanname doğrultusunda yapılacak tahakkuku engellemez.

Beyanname verilmesi üzerine düzenlenen tahakkuk fişi, kesin nitelikte bir işlem olmakla birlikte icrai nitelikte değildir. Çünkü tahakkuk fişi inşai nitelikte olmayıp belirleyici işlem mahiyetindedir.²⁶⁴ Nitekim 213 sayılı VUK'un 378'inci maddesi kapsamında, mükelleflerin kendi beyanlarına dayanılarak belirlenen matrahlar üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına karşı yargı yoluna başvurmalarının olanağı bulunmamaktadır. Ancak vergi hataları bu hükmün uygulama alanı dışında tutulmuştur.

Mükellef tarafından verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesi kuralının iki istisnası bulunmaktadır. Bu istisnalardan ilki beyanın ihtirazi kayıtla yapılmış olması, ikincisi ise vergilendirme işleminde açık bir hatanın bulunmasıdır.²⁶⁵

İhtirazi kayıtla verilen beyannameler, 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre dava konusu edilebilir. Bu hükme göre ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan davalarda idari işlemin yürürlüğünün kendiliğinden durmayacağını düzenlemektedir. Dolayısıyla ihtirazi kayıt, mükellefe dava açma hakkı tanımakta ancak tahakkuk eden verginin tahsilini ise engellememektedir.

İhtirazi kayıt kavramı Osmanlı kökenli bu terim olup aslında kayd-ı ihtirazi olarak oluşturulmuş olup “geri durma”, “çekinme” veya “kabul etmeme” şeklinde anlamlarda kullanılmaktadır.²⁶⁶

İhtirazi kayıt daha çok vergi dünyasında kullanılan bir kavram olup “*belli hakların kullanma hakkının saklı tutulması*”²⁶⁷ şeklinde, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi 39'uncu maddesinde ihtirazi kayıt, mükelleflerin beyan ettikleri matrah veya matrah farkı üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açma haklarını saklı tutmak amacıyla beyannamelerine ekledikleri yazılı not olarak tanımlanmaktadır.²⁶⁸

İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişleri, tek başına tarhiyat işlemi niteliği taşıması nedeniyle kesinlik niteliğinin yanı sıra kanunen mükellefin

²⁶⁴ Kerem Canbazoglu, “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 23/89 (2010), 169.

²⁶⁵ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 98.

²⁶⁶ Gökhan Kürşat Yerlikaya, *İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu* (Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 2005), 4; Ferit Develioğlu, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat* (Ankara: Aydın Kitabevi, 2001), 420.

²⁶⁷ Rüknettin Kumkale, “İhtirazi Kayıt”, *Terazi Hukuk Dergisi* 4/37 (2009), 301.

²⁶⁸ Detaylı bilgi için bkz. Yerlikaya, *İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*; Şükrü Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (Ankara: Yaklaşım Dergisi Yayınları, 1999).

hukuki durumunda değişiklik doğuran icrai bir özellik taşıdığı için bunlara karşı dava açılabilir. ²⁶⁹ Ancak icrailik özelliğini ihtirazı kayıt ile sağlamaktadır.

2577 sayılı İYUK’un yürürlüğe girmesinden önce ihtirazı kayıt uygulaması her ne kadar kanuni bir düzenlemeye dayanmasa da Danıştay içtihatlarıyla hukuken kabul görmekteydi. Bu uygulama, mükelleflerin beyanname vermemeleri halinde karşılaşılabilecekleri olumsuz sonuçlardan korunmasını sağlamak ve dava açma haklarını güvence altına almaktaydı. Ayrıca ihtirazı kayıt konularak itiraz edilmekle beyannamenin yürürlüğü kendiliğinden durmaktaydı.

Fakat ihtirazı kayıtlı beyanname verme yönteminin uygulamada kötüye kullanıldığı ve bu yolla vergi borçlarının tahakkuk ile tahsil süreçlerinin geciktirilerek belirsizliğe sürüklendiği gerekçesiyle 2365 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK’ta değişiklik yapılmıştır. ²⁷⁰ Buna göre 213 sayılı VUK 389’uncu maddesinde ihtirazı kayıtlı verilen beyannamelere yapılacak itirazın vergi tahsiline engel olmayacağı düzenlenmiştir. ²⁷¹ Diğer bir ifadeyle ihtirazı kaydın vergi tahsilatını durdurmayacağı ifade edilmiştir. Böylece hem mükelleflerin yargı yoluna başvurma hakkı korunmuş hem de vergi idaresinin kamu alacağını zamanında tahsil etme yetkisi güçlendirilmiştir.

2577 sayılı İYUK’un yürürlüğe girmesiyle birlikte 213 sayılı VUK’taki ihtirazı kayda ilişkin 389’uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. 2577 sayılı İYUK’ta ise mükellef tarafından verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konulabileceği ve buna dayalı yapılan tarhiyatlara karşı dava açılması halinde söz konusu idari işlemin yürürlüğü durmayacağı benzer şekilde hüküm altına alınmıştır. ²⁷²

²⁶⁹ Aziz Taşdelen, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 56/1 (2007), 289.

²⁷⁰ Cenker Göker - Yunus Emre Yılmazoğlu, “Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, *Ankara Barosu Dergisi* 75/3 (Ekim 2017), 85.

²⁷¹ Göker - Yılmazoğlu, “Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, 84-85.

²⁷² Danıştay VDDK, 11/12/2009 tarih ve E:2008/593, K:2009/655 sayılı kararında 2577 sayılı Kanun beyanname karşı ihtirazı kayıt konulabileceğine ilişkin olarak bkz. “*Vergi Usul Kanununda, vergilendirmenin beyana dayanılarak yapılması gereken durumlarda matrahın veya verginin tümüyle ya da kısmen ihtirazi kayıtlı bildirilmesini öngören bir düzenleme yapılmamıştır. Beyanname ile bildirilmesi gereken matrahın tespit şekliyle ya da uygulanması gereken vergi oranından, muafiyet veya istisna uygulamasından doğan duraksamaların varlığında, vergi kaybı yaratmaktan kaçınılarak, vergi kanunlarında belirtilen zamanda verilen beyannameye çekince konulabileceği, Danıştay İctihatlarıyla benimsenmiş ve 521 sayılı Danıştay Kanununu yürürlükten kaldıran, yürürlükteki 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile aynı tarihte yürürlüğe giren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27’nci maddesinin 3’üncü fıkrasında ilk kez ifadesini bulmuştur. İhtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurmayacağı, bunlar*

İhtirazı kayıt içeren dilekçenin beyannamelerle birlikte verilmesi zorunlu değildir. Bunun yerine dilekçenin, beyanname verme süresi dolmadan ayrıca sunulması da mümkündür. Ancak ihtirazı kaydın beyannameye eklenmiş olması, vergilendirme işleminin tahakkuk etmesine ya da tahsile başlanmasına engel oluşturmaz. Beyan edilen matrahın yalnızca bir bölümüne ihtirazı kayıt düşülmüş olsa bile, mükellef verginin tamamını ödeme sorumluluğu altındadır.

İhtirazı kayıtlı verilen beyanname üzerine vergi idaresi gereken düzeltmeyi yapabilir. Ancak idare tarafından düzeltme yapılmaması durumunda beyannamenin verilmesini izleyen otuz gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca ihtirazı kayıtlı verilen beyannameye karşı açılan davada idari işlemin yürürlüğünün durdurulması kendiliğinden gerçekleşmediğinden ayrıca yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekir. Mahkeme tarafından talep üzere yürütmenin durdurulması şartlarının varlığının gerçekleşip gerçekleşmediği değerlendirilerek talebin kabulü veya reddi yönünde karar verilir.

Sonuç olarak mükellefler tarafından verilen beyannamelere karşı genel olarak dava açılabilmesi kuralı, ihtirazı kayıt uygulaması sayesinde sınırlı şekilde aşılabilmektedir. Böylece mükelleflerin yargı yolu aracılığıyla hukuki olarak korunması sağlanırken vergi tahsilat sürecinin de aksamasının önüne geçilmektedir.

d. 6183 sayılı Kanun Kapsamında Tahsilata Karşı Açılan Davalar

Verginin tahsili, vergi alacağının devlet nezdinde ortadan kalkması anlamına gelir.²⁷³ Tahsil, subjektif nitelikte bir idari işlemdir. Ayrıca tahsil işlemi ile kamu hukuku ilişkisi sona erdiğinden inşai niteliktedir.²⁷⁴

213 sayılı VUK ve ilgili diğer düzenlemeler uyarınca vergi borcunun kural olarak rızaen ödenmesi esastır. Ancak mükellef vergi borcunu süresinde kendi rızasıyla ödemezse devlet bu

hakkında yürütmenin durdurulması istenebileceğinin yargılama usulünde kurala bağlanmasından dolayı, vergi beyannamelerinin çekince ile verilmesi konusundaki duraksama son bulmuştur. Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarih yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını önlemektedir.”, www.lexpera.com.tr , E.T:15/03/2025.

²⁷³ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar ve Kurumlar* (Ankara: Siyasal Kitapevi, 2015), 130.

²⁷⁴ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 111.

alacağı cebri icra yoluyla tahsil etme yetkisine haizdir. Bu süreç, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında düzenlenmiştir.

Tahsil sürecinin başlatılabilmesi için vergi alacağının idari ve/veya yargısal başvuru yollarının tamamlanması sonucunda yahut bu yollara gidilmeksizin kendiliğinden tahakkuk etmiş olması gerekmektedir.²⁷⁵ Tahsil yetkisi için tahakkuk eden ancak vadesinde ödenmeyen vergi alacağı gereklidir. Bu kapsamda tahsil işlemleri, kamu alacağının tahsiline yönelik tüm idari ve hukuki süreçleri içeren bir bütündür.

Cebren tahsil süreci, tahakkuk edip ödenmeyen amme alacağının tahsilinin sağlanması için ödeme emrinin tebliğ edilmesi ile başlayıp hacizle devam eden bir süreçtir.²⁷⁶ Ödeme emrinin yanı sıra vergi alacağının güvence altına alınmasını amacıyla teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi koruma tedbirleri tahsil sürecinin önemli bir parçasını teşkil etmektedir. Bu çerçevede, tahsil işlemleri hem borcun zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlayan hem de kamu alacağının korunmasını temin eden idari ve mali yaptırımları içermektedir.

Cebri tahsil süreci, cebri takibat sonucunda sona erebileceği gibi mükellefin bu süreçte yapacağı rızaen ödeme sonucunda da sona erebilir. Ancak bu süreçte yapılan rızai ödemeler 213 sayılı VUK'un 51'inci maddesi uyarınca gecikme zammı ödenmesini gerektirir.

Tahsil işlemleri, yalnızca ödeme ve haciz ile sınırlı değildir. Tahsil işlemleri, kamu alacağını güvence altına almaya yönelik işlemler olan teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz gibi işlemlerin yanı sıra tahakkuk etmemiş amme alacağının tahakkuk ettirilmesine ilişkin işlemleri de kapsamaktadır.

Cebren tahsil sürecinde doğan bazı uyuşmazlıklar adli, bazıları ise idari yargı mercilerinin görev alanına girmektedir. Örneğin, menkul veya gayrimenkul malların cebren satışına ilişkin ihalenin feshi istemli davalar ile hükümsüz sayılan tasarrufun iptaline ilişkin davalar adli yargının görevine; ödeme emri, haciz gibi idari işlemler ise idari yargının görev alanına girmektedir.

Çalışmamızın konusu, idari yargı mercilerinden vergi mahkemelerinin görev alanına giren tahsil işlemlerine karşı açılan davalar oluşturmaktadır. 6183 sayılı AATUHK uyarınca başta ödeme emri olmak üzere tahsilat işlemlerine karşı dava açılması kural olarak idari işlemin

²⁷⁵ Canbazoglu, "Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi", 179.

²⁷⁶ Ülker, *Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi ve Hukuki Sonuçları*, 67.

yürürlüğünü durdurmaz. Örneğin, ihtiyati tahakkuk²⁷⁷ işlemine karşı dava açıldığında işlemin yürütülmesi durmayacağından yürütmenin durdurması talep edilmesi ve mahkeme tarafından bu talebin kabul edilmesi gerekmektedir.²⁷⁸

6183 sayılı AATUHK kapsamında yer alan tahsil süreçlerine dair uygulamalar; ödeme emri çıkarılması, haciz işlemi, teminat gösterilmesi, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, 6183 sayılı Kanun'un 37'nci maddesi kapsamında tesis edilen işlemler²⁷⁹, haksız çıkma zammı²⁸⁰ ve vergi mahkemesi kararına dayanılarak düzenlenen ihbarnameleri kapsamaktadır.²⁸¹

2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasına göre dava açılması vergi alacaklarının tahsilat işlemlerinin yürürlüğünü durdurmamaktadır. Bu nedenle yürütmenin durdurulması talebi bakımından uygulamada en çok uygulama alanı bulan işlemler, ödeme emri ve teminat istenmesi, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haczi gibi kamu alacağını koruma yöntemleridir. Bu işlemlerin incelenmesi, konunun uygulamadaki yansımalarının anlaşılması açısından fayda sağlayacaktır.

aa. Ödeme Emri

Vergi borcunun rızaen ödenmemesi üzerine cebri icra aşamasının başlangıcını ödeme oluşturur.²⁸² 6183 sayılı AATUHK kapsamında, tahsil işlemlerinin başlatılabilmesi için öncelikle kamu alacağının tarh ve tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen belirlenen süre içinde ödenmemiş olması gerekmektedir. Fakat kamu alacağının cebren tahsiline geçilebilmesi için yalnızca ödeme vadesinin dolması yeterli değildir. Bu sürecin hukuka uygun şekilde ilerleyebilmesi adına, borçluya öncelikle bir ödeme emri tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Ödeme emri, vadesi geçmiş ve kesinleşmiş kamu borcunun ödenmesi için borçluya yapılan resmi bir bildirim olup aynı zamanda borcun ifası yönünde hukuki bir uyarı niteliği

²⁷⁷ İhtiyati tahakkuk yalnızca vergi alacağı için uygulanmaktadır.

²⁷⁸ Aydın Toprak, *Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006), 38-46.

²⁷⁹ 6183 sayılı Kanunu'un 37. maddesi uyarınca tesis edilen işlem, bir amme alacağının vadesi hususi kanunlarında belirlenmemiş ise belirlenmesine ilişkindir.

²⁸⁰ Haksız çıkma zammı, 6183 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca ödeme emrine karşı dava açıldığında davacı davada tamamen veya kısmen haksız çıkarsa hakkındaki itirazın reddolunduğu tutardaki amme alacağı %10 zam ile tahsil edilir.

²⁸¹ Vergi mahkemesi kararına istinaden düzenlenen ihbarname niteliği itibarıyla bir tahsilat işlemidir. Çünkü 213 sayılı Kanun'da düzenlenmiş olsa da vergi mahkemesi kararına göre ödenmesi gereken miktarı bildirmektedir.

²⁸² Hasan Hüseyin Bayraklı, "Türk Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması", *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yıllığı*, (1991), 137.

taşımaktadır.²⁸³ Bu bildirimle borçlunun, belirlenen süre içinde borcunu ödemesi beklenir. Aksi halde ilgili kamu alacağının tahsili için cebri icra süreci devreye sokularak çeşitli hukuki ve idari yaptırımlar uygulanabilir. Bu sayede kamu alacağının tahsil edilmesi ve kamu maliyesinin korunması sağlanmış olur.

Ödeme emri ile mükelleften on beş gün içerisinde borcunu ödemesi veya mal bildiriminde bulunması istenir. Eğer borç ödenmez veya mal bildiriminde bulunulmazsa cebri tahsili yoluna gidilir.

Ödeme emri de hukuka uygunluk denetimine tabidir. 2576 sayılı Kanun'da "*Vergi mahkemeleri: a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.*" hükmü uyarınca kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi kamu alacağının bu madde kapsamında giren alacaklardan birinin hukuka aykırı olduğu iddiası olduğu takdirde vergi mahkemesinde dava açması gerekmektedir.

Ödeme emrini diğer idari işlemlerden ayıran özellik, sebep unsuruna ilişkin hukuka aykırılık iddialarının kanunla belirli sınırlar içinde tutulmuş olmasıdır.²⁸⁴ Yani kanun ödeme emrine karşı açılan davalarda ileri sürülebilecek hukuka aykırılık iddialarını sınırlamıştır.

Ödeme emrine karşı dava açabilmek için üç durumdan birinin varlığı gereklidir. Birincisi borcun olmaması, ikincisi borcun kısmen ödenmiş bulunması ve üçüncüsü borcun zamanaşımına uğramış olmasıdır. Ayrı ayrı incelemek konunun anlaşılmasına fayda sağlayacaktır.

Birinci durum borcun olmaması iddiasıdır. Mükellef borcun olmaması durumunda bunu ispatlayarak ödeme emrinin iptalini sağlayabilir. Bu iddiaya yönelik uygulamada tartışma söz konusudur. Bir görüş kamu alacağını doğuran tarh ve tahakkuk işlemindeki aykırılıklara karşı süresinde dava açılmamış olması durumunda kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı dava açıldığında ileri sürülmesi mümkündür.²⁸⁵ Yani tarh ve tahakkuk

²⁸³ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 165.

²⁸⁴ Turgut Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu* (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006), 50.

²⁸⁵ Mustafa Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021), 889.

aşamasında dava açılmamış olsa bile ödeme emrine karşı açılan davada bu işlemlerdeki hukuka aykırılıkların ileri sürülebileceği savunulmaktadır.

İkinci görüş ise bir önceki aşamaya dönülmez içtihadıdır. Buna göre ödeme emri aşamasında mahkeme tarafından tahakkuk aşamasından sonraki hukuka aykırılık durumlarının denetimini yapabileceğidir.²⁸⁶ Bu görüş dayanağı vergisel işlemlerin zincir işlemler şeklinde olduğundan süresinde dava edilmeyen tarh ve tahakkuk işlemlerinin aslında bir yargısal dokunulmazlık kazandığını ve bir önceki zincirdeki işlemin hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması idari istikrara zarar vereceğini iddia etmektedir. Bu aşamada artık bir önceki aşama olan ve alacağı doğuran tarh işlemine ilişkin iddiaların incelenmesine olanak bulunmamaktadır.²⁸⁷ Danıştay'daki farklı dairelerin bu konuda farklı kararları bulunmaktadır. Bu nedenle yürütmenin durdurulması aşamasında da verilecek kararlar benimsenen görüşe göre değişmektedir.

Geriye dönülmez içtihadının(ikinci görüşün) iki tane istisnası bulunmaktadır. İlk istisnası tarh(tahakkuk) zamanaşımının varlığıdır. İhbarnamenin usulüne uygun tebliğ edilmemesi durumunda borç tarh zamanaşımına uğrar. Tarh zamanaşımına uğrayan borca ödeme emri düzenlendiğinde dava açılırsa tarh zamanaşımı iddiasında bulunulması mümkündür. Ödeme emri aşamasında ileri sürülmemiş olsa haciz aşamasında da tarh zamanaşımının ileri sürülebilmesi mümkündür.²⁸⁸ İkinci istisna ise vergilendirme sürecinde işlemlerin usulüne uygun tesis ve tebliğ edilmemesi durumudur. Vergi mahkemesi ödeme emrini düzenleniş şekli ve tebligatının usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediği açısından inceler.

Örneğin, ödeme emrinin yürütülmesinin durdurulması talepli olarak açılan iptal davasında, eksik ödenen KDV'ye ilişkin düzenlenen ihbarnamenin 18 yaşın altındaki birine tebliğ edilmiş olması durumu söz konusu ise bu durumun ileri sürülmesi mümkündür. Usulüne uygun tahakkuk etmemiş bir vergi borcunun tahsil aşamasına geçilmesi mümkün değildir.

Bir kamu alacağının tahsili için öncelikle 213 sayılı VUK'a göre tarh ve tahakkuk usulleri ve 6183 sayılı AATUHK'ye göre tahsil sürecine ilişkin esasların sırasıyla uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle bir başka hukuki durumun tesis edilmesi için bir önceki hukuki

²⁸⁶ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 166.

²⁸⁷ Danıştay 3. Daire, 10/02/2018 tarih ve E:2016/2773, K:2018/678, Danıştay 3. Daire 14/10/2020 tarih ve E:2019/6786, K:2020/3790, www.uyap.gov.tr, E.T:12/02/2025.

²⁸⁸ Danıştay VDDK, E:2019/1738, K:2020/1262 sayılı kararı, Danıştay VDDK E:2020/967, K:2020/1364 ; Danıştay VDDK E:2020/1412 K: 2020/1302, www.uyap.gov.tr , E.T:09/03/2025.

durumun tekemmül etmiş olması gereklidir. Bir önceki aşama tekemmül etmeden bir sonraki aşamadaki idari işlemin tesis edilebilmesi mümkün değildir.²⁸⁹ Bu nedenle bir işleme karşı dava açıldığında önceden kesinleşmiş olan hukuki durumların ileri sürülmesi mümkün olmadığı ancak bahsedilen iki istisnanın usul esastan önce geldiği için her aşamada ileri sürülebileceği görüşündeyiz. Bu nedenle yürütmenin durdurulması talepli dava açıldığında tarh zamanaşımı veya usulüne uygun tebliğ yapılmamış olduğunun tespiti halinde yürütmenin durdurulması için diğer şartlar da gerçekleşmişse yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi mümkündür.

Ödeme emrinde ileri sürülebilecek ikinci durum borcun kısmi olarak ödenmiş olmasıdır. Ödeme emrinin konusu olan borcun kısmen ödenmiş olmasına rağmen borcun tamamı için ödeme emrinin düzenlenmiş ise fazlaya ilişkin kısma karşı dava açılabilmesi mümkündür. Kısmen dava açıldığında o kısmın cihet ve miktarını göstermesi gerekmektedir. Aksi halde dava açılmamış sayılmaktadır.²⁹⁰

Ödeme emrine karşı dava açıldığında ileri sürülebilecek üçüncü durum ise borcun zamanaşımına uğramış olmasıdır. Vergi hukukunda tarh/tahakkuk zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki tür zamanaşımı söz konusudur. 6183 sayılı AATUHK'nin 58'inci maddesi uyarınca bahsedilen zamanaşımı kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmemesi halini ifade etmektedir. Yani tahsil zamanaşımından bahsedilmektedir.

Tahsil işlemi, hukuki dayanağını temelindeki idari işlemlerden alan bir işlem niteliğindedir.²⁹¹ Vergi mahkemesinin görevine giren ödeme emrinin temelinde ise tarh ve tahakkuk işlemi vardır. Tahsil işlemi olan ödeme emrinin temelindeki ihbarnamede bulunan hukuki sakatlıkların ilk aşama olan tarh veya tahakkuk aşamasında ortaya konulması gerekmektedir²⁹² Bu nedenle tarh aşamasında esasa ilişkin matrah veya diğer hususlarda hata

²⁸⁹ Danıştay 4. Dava Dairesi E:2016/11401, K:2020:1198 sayılı kararında Kanuni temsilci sıfatıyla davacının taşınmazına konulan haciz işlemine karşı açılan davada asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin tebliğine ilişkin iddiaların ileri sürülmesinin mümkün olmadığını ancak davacı adına düzenlenen ödeme emrinin usulüne uygun kesinleşmesi hususunda hukuka uygunluk denetimi yapılabileceği ifade edilmiştir. Yani önceden kesinleşmiş durumda olan hukuki durumların yeniden incelenebilmesi mümkün değildir.

²⁹⁰ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 55'inci madde.

²⁹¹ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 165; Hasan Hüseyin Yeşildere, *Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010), 75.

²⁹² Danıştay VDDK, Karar Tarihi 12/04/2002, E:2002/57, K:2002/227 “Davacının; ticari faaliyetini terk ettiği, gelir vergisi beyannamesini kendisinin vermediği yolundaki iddiaları ancak tarh aşamasında ileri sürülebileceğinden ödeme emrine karşı açılan davada incelenmesi mümkün değildir.”; Danıştay VDDK, 30/04/1999 tarih ve E:1998/266, K:1999/265 sayılı tarhiyat aşamasında ileri sürülebilecek iddiaların ödeme emrine karşı açılan davada incelenemeyeceğini şu şekilde ifade etmiştir. Benzer nitelikte karar bkz. Danıştay VDDK, 01/11/2023 tarih ve E:2022:455, K:2023/1257 sayılı kararı “Dava konusu edilmeksizin kesinleşmiş idari işlemler

yapılmış olması durumunda ödeme emri aşamasında ileri sürülebilmesi mümkün değildir. Nitekim geriye dönülemez kuralının istisnaları tarh/tahakkuk zamanaşımına uğramış olması veya tahakkukun usulüne uygun tesis ve tebliğ edilmemiş olmasıdır. Bu iddialar “*borcum yoktur*” iddiası altında ileri sürülebilmektedir.

Ödeme emri bir tahsilat işlemi olduğu için 2577 sayılı İYUK’un 27’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca dava açıldığında yürürlük kendiliğinden durmamaktadır. Ödeme emrine karşı açılan davada yürütmenin durdurulmasına ilişkin şartlar gerçekleşmişse yürütmenin durdurulmasına karar verilmektedir.

bb. Teminat İstenmesi

Teminat talebi, kamu alacağının güvence altına alınmasını amaçlayan idare tarafından başvurulmuş bir koruma tedbiridir.²⁹³ Bu kurum borçlunun kendi iradesi ile malvarlığına dâhil kıymetleri belirleyerek bunları borcuna karşılık göstermesi esasına dayanmaktadır.²⁹⁴ Teminat istenmesi uygulaması, kamu alacağının tahsilinin risk altında olduğu durumlarda başvurulmuş önleyici bir tedbir niteliğindedir. Henüz tahakkuk etmemiş bir vergi alacağının korunması amacı taşımakta olup teminatla birlikte alacağın ödeneceğine dair güvence sağlanmış olmaktadır.²⁹⁵

Teminat istenmesi, idarenin doğrudan harekete geçerek borçlunun malvarlığına dahil bazı kıymetler üzerindeki tasarruf yetkisini zorlayıcı bir şekilde sınırlandırıcı önleyici nitelikte bir işlemdir. Ancak teminat istenmesi ihtiyati haciz uygulamasıyla kıyaslandığında borçlu açısından daha hafif nitelikte bir tedbir olarak değerlendirilir.²⁹⁶ Nitekim Danıştay da teminat isteme şartlarının oluşması üzerine usulüne uygun şekilde teminat istenmesi ve borçluya teminat gösterme hakkı tanınması gerektiğini vurgulamıştır. Aksi takdirde, örneğin davacının

sonrası kurulan yeni idari işlemlere karşı açılan davalarda, bu yeni işlemin hukuka uygunluğunun incelenilebilecek olması, kesinleşmiş olan önceki hukuksal durumların yeniden incelenilebileceği anlamı taşımamaktadır. 6183 sayılı Kanun’un 58. maddesinde de bu yüzden, ödeme emrine karşı ileri sürülebilecek itiraz sebepleri sınırlandırılmıştır.”, www.lexpera.com.tr, E.T: 23/02/2025.

²⁹³ Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, 409.

²⁹⁴ Şükrü Kızılot vd., *Vergi Hukuku* (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006), 322.

²⁹⁵ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2023), 102.

²⁹⁶ Yılmaz Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları* (Oluş Yayınevi, 2005), 162.

rızası dışında iadeye konu tutarların teminat olarak alınması hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

297

Teminat kurumu 6183 sayılı Kanun'un 9 ile 12'nci maddeleri arasında düzenlenmiş olup teminatın şartları “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359'uncu maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairesince teminat istenir. Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa, tahsil dairesi kendisinden teminat istiyebilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Teminat istenebilmesi için öncelikle vergi ziyayı cezasını veya vergi kaçakçılığı fiilini gerektiren bir durumun tespiti gereklidir. Kamu alacağının tahsilinin riske girmesi halinde, söz konusu alacağın tarh ve tahakkuk sürecinin tamamlanması beklenmeksizin vergi inceleme elemanları tarafından yapılan ilk hesaplamalara dayanılarak mükelleften teminat talep edilir.

Kural olarak teminatın şartları oluştuğunda idare bağlı yetki gereğince teminat istemek zorundadır, teminat alıp almama hususunda takdir yetkisi söz konusu değildir. İstisnası Türkiye'de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun içinde bulunduğu mali durum alacağın tahsilini tehlikeye sokuyorsa teminat istenmesi ihtiyari niteliktedir.

Öğretide, 6183 sayılı AATUHK'nin 9'uncu maddesi uyarınca teminat isteme sebepleri tartışma konusudur. Önceden sadece kaçakçılık fiilleri nedeniyle teminat istenebilirken, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda 213 sayılı VUK'un 344'üncü maddesi ve atıf yapılan 341'inci maddesi kapsamında vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, kast unsuru aranmadığı için teminat istenebilecek durumlar genişletilmiştir. Bu değişiklikte birlikte ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamaları da yaygınlaşmış, bu durum öğretide eleştirilmiştir. Bazı yazarlar tarafından maddenin bu haliyle uygulanır olmaktan çıktığı ileri sürülmektedir.²⁹⁸

²⁹⁷ Danıştay VDDK, 21/10/2020 tarih ve E:2019/649, K:2020/1097 sayılı kararı “Olayda, dava konusu işlem tarihinden önce, davacı hakkında vergi tekniği raporu düzenlenmiş ve bu rapor doğrultusunda iade istemine konu tutarın, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi uyarınca teminat olarak değerlendirileceği belirtilmiş ise de tahsil dairesince davacı hakkında teminat istenilmesine yönelik herhangi bir işlem tesis edilmemiştir. Bu durumda, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde bağlı yetki içerisinde olan tahsil dairesince davacıdan herhangi bir teminat istenilmeksizin, iade tutarının, düzenlenecek inceleme raporları sonucu vergi nevelerine ilişkin önerilen vergi matrahlarına bağlı olarak salınacak kamu alacaklarının teminatı olarak kabul edilmek ve 6183 sayılı Kanun'un 23. maddesi de göz önüne alınmak suretiyle davacı adına tesis edilen işlemde hukuka uygunluk bulunmadığından, dava konusu işlemin iptali yolundaki Mahkemenin ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.” www.uyap.gov.tr , E.T:18/04/2025.

²⁹⁸ Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, 213.

Çünkü teminat isteme uygulamasının vergi kanunlarının hata sonucunda ihlali durumunda bile gündeme gelmesinin mülkiyet hakkını tehdit ettiği savunulmaktadır.²⁹⁹

Teminat istenmesine ilişkin şartlarda yapılan bu değişiklik ile teminat istenilmesi gerektiren haller genişletilmiş durumdadır. Ancak teminat istenmesinin asıl amacının, söz konusu fiiller nedeniyle meydana gelecek kamu zararının önlenmesi olduğu unutulmamalıdır. Bununla birlikte, kast olmaksızın gerçekleştirilen vergi zıyaı cezasını gerektiren hallerde teminat uygulamasının yerinde olmadığı için kapsamının daraltılması önem arz etmektedir.

Teminat ayni veya şahsi olabilir. Teminatın istenmesi, mükellef açısından ciddi sonuçlar doğurabilir; zira bu durum genellikle ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerine de zemin hazırlar.³⁰⁰ Nitekim teminat istenmesini gerektiren durumlar, aynı zamanda bu iki koruma tedbirinin uygulanması için de yeterli sebep teşkil etmektedir.

6183 sayılı AATUHK'nin 9'uncu maddesinde “*bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanması*” ifadesinin yorumu önem arz etmektedir. Bu ifade, vergilendirme sürecinin ilk aşamalarından biri olan tarh işlemine yönelik hazırlıkların başlamasını ifade eder. Dolayısıyla henüz tarhiyatın tamamlanmasından önce yapılan işlemler bu kapsamda değerlendirilir. Ancak tarh işlemi tamamlanıp ihbarnameler gönderildikten sonra artık teminat istenmesi mümkün değildir.³⁰¹ Teminatın tahakkuktan önceki aşamaya ilişkin bir güvence önlemi olduğu hususunda öğretide görüş birliği bulunmaktadır.³⁰²

Danıştay VDDK, 14/02/2024 tarih ve E:2022/1152, K:2024/68 sayılı kararında “*Teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin yerine getirilmesi için vergi*

²⁹⁹ M. Kamil Mutluer - N. Nilay Dayanç, *Vergi Hukuku* (Ankara: Turhan Kitapevi, 2014), 296; Taylar Yıldırım, “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, *Mali Pusula* 4/48 (Aralık 2018), 89-70.

³⁰⁰ Binnur Çelik, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku* (Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002), 64.

³⁰¹ Ercan Sarıcaoğlu, “Kamu Alacağının Korunmasın Yönelik Bir Önlem: 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 22/2 (2020), 874.; Danıştay 4.Daire, 08/03/2013 tarih ve E:2009/6440, K:2013/1109 sayılı kararı “*Davacının 2004, 2005 ve 2006 yıllarına ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen raporlarda belirlenen matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi ve cezalar için tarhiyat yapılmış olup, anılan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnameleri 17.2.2009 tarihinde tebliğ edilmiştir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliğinden sonra, 20.2.2009 tarihli dava konusu işlem tesis edilerek davacıdan anılan madde uyarınca teminat istenmiş olup, bu işlem 23.2.2009 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bu durumda, vergi incelemesi tamamlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra 6183 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca teminat istenmesi hukukten mümkün olmadığından, dava konusu işlemde ve bu işleme karşı açılan davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.*”, www.lexpera.com.tr, E.T:24/03/2025.

³⁰² Harun Yeniçeri, *Türk ve Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2005), 24 vd; Yusuf Yiğit, *Kamu Alacaklarının Korunması* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2005), 37 vd; Burak Pınar, “Kamu Alacaklarının Vergi İncelemesi Sürecinde Teminat Altına Alınması”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 24/2 (2022), 774.

*incelemesine başlama ve ilk hesaplamalara göre salınacak vergi miktarının belirlenmesi şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.” şeklinde açıklamıştır.*³⁰³

Kamu borçlusunun vergi zıyaı ve/veya vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerin işlendiğine ilişkin vergi incelemesine başlanması ya da vergi incelemesi sırasında bu durumlardan birinin varlığının tespitine ilişkin emarelere rastlanması yeterlidir.³⁰⁴ Vergi incelemesine başlanmadan teminat istenilmesi ise mümkün değildir. Vergi inceleme elemanının teminat istemeye ilişkin öneri sunmasına da gerek bulunmamaktadır. Önemli olan vergi inceleme elemanının ilk hesaplamalara göre bildireceği miktardır. Çünkü bu hem teminatın miktarını hem de ihtiyati haczin kapsamını belirlemektedir.³⁰⁵

Uygulamada vergi inceleme raporu düzenlenmeden önce tespit edilen durum ve yapılan ön incelemeler sonucunda hesaplanan miktara ilişkin ön rapor³⁰⁶ vergi inceleme elemanları tarafından vergi dairesine yazılı olarak bildirilmekte, bu karara dayalı olarak vergi daireleri defterdarlığa³⁰⁷ başvurarak ihtiyati tahakkuk kararı almakta ve buna dayalı olarak teminat istemektedir.³⁰⁸

Teminat istenmesi kesin ve yürütülebilir işlem niteliğinde olduğundan dava konusu edilmesi mümkündür.³⁰⁹ Teminat istenmesine ilişkin yazı ile ihtiyati haciz kararı da uygulanmışsa her ikisine beraber dava açılması da mümkündür. Teminat istenmesine ilişkin işlemin dayanağı olan vergi ve cezalar açısından denetim yapılmaktadır.

³⁰³ www.uyap.gov.tr , E.T. 10/04/2025.

³⁰⁴ AYM, 15/05/2019 tarih ve E:2018/142 K: 2019/38 “*sadece vergi incelemesine başlanması teminat istenmesi için yeterli olmayıp vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından vergi ziyaının ya da kaçakçılık sayılan hâllerin varlığına işaret eden bazı işlemlerin de yapılmış olması gerekmektedir.*”, www.anayasa.gov.tr, E.T:04/03/2025

³⁰⁵ Danıştay 3. Daire, 23/02/2011 tarih ve E:2009/1195, K:2011/623 “*6183 sayılı Yasanın 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren bir durum veya 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin varlığına işaret eden bir olgunun tespiti nedeniyle vergi incelemesine başlanmış olmasının yeterli olduğu anlaşılmış olup, ayrıca inceleme elemanınca, borçludan teminat istenmesinin ve borçlu hakkında ihtiyati haciz kararı alınmasının önerilmesine gerek bulunmadığı...*”, www.uyap.gov.tr, E.T:05/03/2025.

³⁰⁶ Şükrü Kızılot, “Vergi incelemesi ve Teminat istenilmesi Olayı”, *Yaklaşım Dergisi* 196 (Nisan 2009), 18-20.

³⁰⁷ Bazı illerde uygulamada, vergi dairesi müdürlükleri daha büyük idari işlemler için (örneğin ihtiyati haciz veya teminat isteme gibi daha riskli kararlar) defterdarlık makamına görüş veya onay mahiyetinde yazı yazabilmektedir. Yani defterdarlık bu süreçte yalnızca idari koordinasyon amaçlı olarak devreye girebilir, hukuken karar yetkisi vergi dairesindedir.

³⁰⁸ Mehmet Koç, “6183 Sayılı Kanununa Göre Vergi İncelemesi ve Teminat İsteme Müessesesi”, *Vergi Raporu* 142 (Temmuz 2011), 8.

³⁰⁹ Danıştay 3. Daire, 11/03/1998 tarih ve E:1997/361, K:1998/849, www.lexpera.com.tr, E.T: 09/02/2025

Vergi incelemesinin tamamlanmasının ardından teminat istenip istenemeyeceği hususu yargı kararlarında ve öğretide tartışmalıdır. Danıştay’ın bazı kararlarında, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra dahi tespit edilen vergi alacağına ilişkin olarak teminat istenmesine engel bir kanuni sınırlamanın bulunmadığı ve gerçek alacak miktarının ortaya çıkmasıyla birlikte bu işlemin mümkün olduğu ifade edilmiştir.³¹⁰ Nitekim öğretide de, vergi incelemesinin ardından tarhiyat ve tahsilat aşamasına geçilmiş olsa dahi kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla teminat istenebileceğini savunan görüşler mevcuttur.³¹¹ Buna karşılık, Danıştay’ın bazı daireleri ise inceleme sürecinin sona ermesinden sonra tarh ve tebliğ edilerek tahsil edilebilir hale gelen kamu alacakları bakımından teminat istenmesinin hukuken mümkün olmadığı yönünde kararlar vermektedir.³¹²

³¹⁰ Danıştay 7. Daire, 09/02/2021 tarih ve E:2016/1998, K:2021/864 sayılı kararında “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un yukarıda hükmüne yer verilen 9. maddesine göre, vergi ziyayı cezası veya vergi kaçakçılığı cezasını gerektiren fiillerden birinin işlendiği kanaatine varılması halinde ilk hesaplara göre belirlenen miktar üzerinden teminat istenebilecektir. Kanun koyucu, madde metninde teminat istenebilmesi için gerekli olan koşulları belirtmiş olup, teminat istemenin zamanı hakkında sadece zamanın başlaması noktasında belirlemede bulunmuştur. Buna göre, vergi incelemesine yetkili memurca yapılan ilk hesaplara göre belirlenen miktar için teminat istenebilecektir. Madde metninde, bu hesaplardan sonraki herhangi bir zamanda teminat istenemeyeceğine yönelik bir sınırlama yer almamaktadır. Nitekim, ilk belirlemelere göre istenebilen teminatın, hesaplamalar tamamlandıktan sonra daha gerçekçi miktarlar üzerinden istenebileceği açıktır. Anılan maddede, teminatın istenme zamanına yönelik bir sınırlama getirilmediği gibi, 6183 sayılı Kanun’un 10. maddesinin 2. fıkrasında borç miktarının artması durumunda teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesinin isteneceği hususu düzenlenmiştir. Borç miktarının artması ise, kamu alacağının gerçek tutarının miktar itibarıyla tespiti halinde, diğer bir ifade ile tarh edilmesi sonucu ortaya çıkabilir. Buradan, kamu alacağının korunmasına yönelik tedbir mahiyetinde olan teminat isteme ve ihtiyati haciz müesseselerine, esasen alacağın var olduğu ve tahsili noktasında risk barındırdığı sürece başvurulabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.”, www.lexpera.com.tr, E.T:21/03/2025, aksi yönde görüş için bkz. Danıştay 3. Daire, 23/12/2020 tarih ve E:2018/1878 K:2020/6078 “6183 sayılı Kanun’un 9, 13. maddesinin 1. bendi ve 17. maddelerine göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebileceği, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceği, inceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alınamayacağından yazılı gerekçeyle verilen karara yöneltilen istinaf başvurusunu kabul ederek davayı reddeden Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”, www.lexpera.com.tr, E.T:09/02/2025

³¹¹ Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, 423.

³¹² Danıştay 7. Daire, 03/10/2007 tarih ve E:2006/1290, K:2007/3913 sayılı kararı “Bu durumda; olayda, ödeme emri aşaması da geçirilen kamu alacağının tahsili için 6183 sayılı Kanunda öngörülen diğer cebren tahsil yöntemlerine başvurulması gerekirken, teminat istenmesi yolunda tesis edilen işlemde yasaya uyarlık bulunmadığından, bu husus dikkate alınmadan verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”, Danıştay 7. Daire, 01/11/2017 tarih ve E:2016/2520, K:2017/5909 sayılı kararı “Dosyanın incelenmesinden; davacı adına 29.4.2013 tarihinde vergi inceleme raporlarının düzenlendiği, dava konusu teminat istenmesine ilişkin 3.5.2013 tarih ve 12622 sayılı işlemin ise, 10.5.2013 tarihinde davacıya tebliğ edildiği; dolayısıyla, vergi incelemesi sonuçlandıktan sonra teminat istenildiği anlaşılmıştır. Bu durumda, vergi incelemesi tamamlandıktan sonra teminat istenilemeyeceğinden aksi yolda tesis edilen işlemde ve buna karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.” Danıştay 3. Daire, 23/12/2020 tarih ve E:2018/1878 K:2020/6078 sayılı kararı “6183 sayılı Kanun’un 9, 13. maddesinin 1. Bendi ve 17. maddelerine göre, ancak vergi incelemesinin devam ettiği durumlarda yapılan ilk hesaplamalara göre teminat istenebileceği, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınabileceği, inceleme sonuçlanıp, tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz kararı alınamayacağından yazılı gerekçeyle verilen karara yöneltilen istinaf başvurusunu kabul ederek davayı reddeden

Vergi incelemesinin tamamlanmasının ardından teminat istenip istenemeyeceği konusuna ilişkin olarak yargı organları tarafından bir içtihat birliğinin sağlanması ya da açık bir kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir. Zira kamu borçlusuna teminat istenmesini mümkün kılan şartların olduğu durumlarda idareye takdir yetkisi tanınırken, borçluya da belli ölçüde bir tercih hakkı tanınması mülkiyet hakkının korunması açısından önem arz etmektedir. Bu konudaki belirsizlik, yürütmenin durdurulması taleplerinin değerlendirilmesinde farklı yorumların ortaya çıkmasına neden olmakta ve yargı kararlarında istikrarsızlık yaratmaktadır.

Teminat istenmesine ilişkin yazı, kamu borçlusunun mal varlığı üzerindeki muhtemel etkisi nedeniyle kullanım haklarını kısıtlayıcı nitelikte olduğundan kesin ve yürütülebilir nitelikteki icrai bir işlemdir.³¹³ Ayrıca kamu borçlusunun mülkiyet hakkı üzerindeki etkisi ve ihtiyati haczin nedenini³¹⁴ oluşturması da bu özelliğini vurgulamaktadır. Doğrudan teminat istenmesine ilişkin yazıya karşı dava açılabilmesi mümkündür.

Teminat istenmesine ilişkin yazı tebliğ edildiğinde teminat gösterilebilir veya göster(e)meyebilir. Teminatın gösterilmesi durumunda idare teminatı kabul etmezse bu işleme karşı dava açılabilir. Teminatın göster(e)memesi durumunda ise 6183 sayılı AATUHK'nin 13'üncü maddesinin birinci ve dördüncü fıkrası uyarınca idarenin ihtiyati haciz uygulayabilme nedenleri ortaya çıkmış olur.

Teminat istenmesine ilişkin işleme veya teminatın kabul edilmemesine ilişkin işleme karşı dava açıldığında işlemin yürürlüğü kendiliğinden durmamaktadır. Kamu borçlusu bu işlemlere karşı yürütmenin durdurulması talepli dava açarak doğabilecek muhtemel zararı önleyebilmesi mümkündür.

Teminat istemi ve ihtiyati haciz işlemlerinin hukuki dayanağını ilgili tarhiyata konu vergi ve cezalar oluşturmaktadır. Bu işlemler esas itibarıyla söz konusu kamu alacağını güvence altına alınmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda ihtiyati haciz ve teminat istemine dayanak

Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.", www.lexpera.com.tr, E.T:09/02/2025

³¹³ Ağar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I", 288; Canbazoglu, "Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi", 180.

³¹⁴ Danıştay 9. Daire, 15/02/2006, tarih ve E:2004/770, K:2006/333 sayılı kararı "Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı durumunda ihtiyati haciz uygulanması kanundan doğan bir zorunluluk olmaktadır. Teminat istenmesini gerektiren durumların mevcut olup olmadığı yönünde yargı mercilerince yapılan inceleme sonucunda söz konusu işlemin iptal edilmesi halinde ihtiyati haczi gerektiren bu sebep ortadan kalkacağından ihtiyati haciz uygulaması da söz konusu olamayacaktır. Bu durumda, teminat istenmesine ilişkin dava konusu yazı, davacının hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olup idari davaya konu olabilecek işlem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.", www.lexpera.com.tr, E.T:23/03/2025

teşkil eden tarhiyatın yargı kararıyla iptal edilmesi halinde, söz konusu işlemler üzerinde doğrudan etkili sonuçlar doğuracağı hususunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.³¹⁵ Nitekim bu gibi durumlarda mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması istemli açılan davalarda genellikle kabul kararı verilmektedir.

Mükellefin teminat göstermesi durumunda öncelikle teminatın paraya çevrilmesi gerekmektedir. Teminat paraya çevrilmeden mükellef hakkında takibat yapılması mümkün değildir. 6183 sayılı AATUHK'nin 56'ncı maddesinde teminatlı alacakların takip usulü özel olarak düzenlenmiş durumdadır.³¹⁶

³¹⁵Danıştay VDDK, 22/10/1999 tarih ve E:1999/11, K:1999/452, www.lexpera.com.tr, E.T:09/02/2025; Danıştay 3. Daire, 16/04/2024 tarih ve E:2023/3882, K: 2024/2066 sayılı kararı "...Dava konusu istem: Davacı şirket hakkında, 2018 yılının Ocak-Mart dönemi için re'sen salınan geçici vergi ile tekerrür hükümleri gereğince artırılarak kesilen üç kat vergi ziyai cezasından oluşan kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 13. maddesi uyarınca tesis edilen ... tarih ve ... sayılı ihtiyati haciz ve teminat istenmesine ilişkin işlemlerin iptali istemine ilişkindir. İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Dava konusu ihtiyati haciz kararının 04/09/2019 tarihli olur ile vergi dairesi başkan vekili tarafından alındığının görüldüğü, ancak 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesine göre ihtiyati haciz kararının alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla alınması gerektiğinden, yetkisiz kişi tarafından tesis edilen ihtiyati haciz kararında hukuka uyarlık bulunmadığı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrasına göre, teminatın ilk hesaplamalara göre belirtilen miktar üzerinden istenebileceği, davacı şirket hakkındaki vergi inceleme raporunun 28/06/2019 tarihinde düzenlendiği, rapora dayanak olan ihbarnamenin 22/08/2019 tarihinde düzenlendiği, raporun tamamlanmış olduğu ve tarhiyata ilişkin tüm hesaplamaların nihayete erdiği; dolayısıyla, artık ilk hesaplamalara göre belirtilen bir miktardan bahsedilemeyeceğinden, dava konusu teminat isteme işleminde de hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle ihtiyati haciz kararı ile teminat isteme işlemi iptal edilmişti. Bölge İdare Mahkemesi kararının özeti: İstinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddine karar verilmiştir. (...)HUKUKİ DEĞERLENDİRME: Temyiz istemine konu edilen Vergi Dava Dairesi kararının, teminata ilişkin hüküm fıkrası aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle Dairemizce de uygun bulunmuştur. Dava konusu ihtiyati haciz işleminin dayanağı 2018 yılının Ocak-Mart dönemi için re'sen salınan geçici vergi ile tekerrür hükümleri gereğince artırılarak kesilen üç kat vergi ziyai cezasını kaldıran ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurusunu reddeden ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen temyiz isteminin Danıştay Üçüncü Dairesinin 16/04/2024 tarih ve E:2023/3986, K:2024/2023 sayılı kararı ile aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle reddedildiğinden, dolayısıyla ortada ihtiyati hacze konu borç kalmadığından, yazılı gerekçeyle işlemi iptal eden Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddinde sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır...", www.lexpera.com.tr, E.T:09/02/2025.

³¹⁶ Danıştay VDDK, 14/02/2024 tarih ve E:2022/1152, K:2024/68 sayılı kararı "...6183 sayılı Kanun'un 3. maddesine göre asıl borçluya ait kamu borcu nedeniyle sorumluluğu olan kanuni temsilcilerin kamu alacaklısı idareye karşı "kamu borçlusu" sıfatını haiz olduğu açıktır. Ancak, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde yer alan teminat isteme, 17. maddesinde yer alan ihtiyati tahakkuk ve 13. maddenin (1) numaralı bendi kapsamında teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde tatbik edileceği belirtilen ihtiyati haciz işlemleri kamu alacağının cebren tahsil ve takip işlemleri olmayıp, icrai muamelelere başlamadan önce amme alacağının tahsilinin tehlikeye girmemesi için uygulanan korumaya yönelik işlemlerdir. Bu işlemler korumaya yönelik olduğundan, bunların asıl muhatabı verginin mükellefi veya sorumlusudur. Bu durumda, verginin mükellefi veya sorumlusu olmayan kanuni temsilciden 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi uyarınca teminat istenilmesi, yine kanuni temsilci hakkında Kanun'un 13. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca ihtiyati haciz ve 17. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk işlemlerinin uygulanması mümkün bulunmadığından, davacı hakkında tesis edilen işlemlerde hukuka uygunluk görülmemiştir.", www.lexpera.com.tr, E.T:09/02/2025.

cc. İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk, kamu alacağının korunmasını teminen, mükelleflerin henüz kesinleşmemiş vergilerinin, ilgili mevzuatta öngörülen olağan tahakkuk süreci beklenmeksizin idare tarafından belirlenerek geçici olarak öne alınması işlemidir.³¹⁷

Yalnızca Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan belirli vergi, resim ve cezalar için öngörülen ihtiyati tahakkuk, mükelleflerin henüz kesinleşmemiş vergi borçlarının, olağan tarh, tebliğ ve itiraz süreçleri işletilmeden idare tarafından doğrudan tahakkuk ettirilmesi işlemidir.³¹⁸

6183 sayılı AATUHK'nin 18'inci maddesi uyarınca vergi, resim ve cezalar için uygulanması mümkündür. Kanun maddesinde yer vermediği için harçlar için ihtiyati tahakkuk uygulanması mümkün değildir.

213 sayılı VUK'a göre kural olarak bir vergi alacağı tarh işlemi yapıp usulüne uygun tebliğ edildikten sonra süresinde dava açılmadığında veya dava açılıp dava reddedildiğinde tahakkuk etmektedir. İhtiyati tahakkukta ise tüm bu aşamalar atlanarak kamu alacağı tahakkuk etmektedir. 6183 sayılı AATUHK'nin 17'nci maddesinde hangi hallerde ihtiyati tahakkuk istenileceği düzenlenmiştir.³¹⁹

Kanun ihtiyati tahakkuk işlemi tesis edilebilecek olan vergi ve resimleri belirleme hususunda Maliye Bakanlığını yetkili kılmıştır.³²⁰ Maliye Bakanlığı gelir vergisi, kurumlar vergisi, damga vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi ve bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı cezaları hakkında ihtiyati tahakkuk uygulanabilmesini uygun

³¹⁷ Andaç Eşemen, "Türk Vergi Hukukunda Verginin Tahakkuku", *NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi* 3/2 (2022), 346.

³¹⁸ Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*, 253.

³¹⁹ 6183 sayılı AATUHK 17'nci madde uyarınca teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı;

- Mükellefin belli bir ikametgah adresinin olmaması
- Mükellef kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
- Mal bildirimine çağrılan mükellef belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
- Mükellefin amme alacağının tahsiline engel olması durumunda 6183 sayılı Kanun 110'cu madde uyarınca takibat yapılması,
- Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğuna ilişkin deliller elde edilmesi.

6183 sayılı AATUHK 17'nci maddede 13'üncü maddeye sınırlı bir yollama yaptığından 4, 6 ve 7'nci bentlerindeki durumlarda ihtiyati tahakkuk kararının varlığına gerek bulunmamaktadır.

³²⁰ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 170.

görmüştür.³²¹ Belediye ve il özel idarelerinin alacakları yönünden ise ihtiyati tahakkuk yapılması mümkün değildir.

6183 sayılı AATUHK'nin 17'nci maddesinde “*Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.*” düzenlemesine yer verilmiştir.

Maddenin düzenleniş biçiminde 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun öncesinde ihtiyati tahakkuk kararının hangi makam tarafından alınacağı konusunda bazı belirsizlikler içermekte ise de anılan Kanun'un yürürlüğe girmesinin ardından uygulamada ikili bir ayrıma gidilmiştir.

Vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde, ihtiyati tahakkuk talebi ilgili grup müdürü ve/veya vergi dairesi müdürü tarafından hukuki gerekçeleri ortaya koyarak yazılı olarak yapılmaktadır. Bu talep üzerine vergi dairesi başkanı, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen henüz tahakkuk etmemiş vergi, resim ve bunlara ilişkin zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi yönünde yazılı emir verebilir. Bu emir, ilgili grup müdürü ve/veya müdür tarafından derhal uygulanır³²²

Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde ise ihtiyati tahakkuk talebi doğrudan vergi dairesi müdürü tarafından yapılmakta, bu talep üzerine defterdar tarafından aynı nitelikte yazılı emir verilmekte ve müdürce uygulanmaktadır.

Sonuç olarak yetkili kişiler tarafından yapılan yazılı talep üzerine vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanı, diğer yerlerde ise defterdar ihtiyati tahakkuk kararı verme konusunda yetkilidir. Ancak bu makamlar süreci kendiliğinden başlatamaz, sürecin başlaması için vergi dairesi müdürünün yazılı talepte bulunması gereklidir.

Vergi dairesi müdürü, ihtiyati tahakkuk nedenlerinin mevcut olduğu durumlarda bu talebi yapmakla yükümlüdür ve bu konuda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Buna karşın vergi dairesi başkanı veya defterdar, vergi alacağının risk altında olduğunu değerlendirirse ve ihtiyati tahakkukun gerekli olduğuna kanaat getirirse, takdir yetkisini

³²¹ Bkz. Tahsilat Genel Tebliği Seri A: Sıra:1, Resmi Gazete Tarihi-Sayısı: 30/06/2007-26568.

³²² Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, 566.

kullanarak yazılı emir düzenleyebilir.³²³ Yapılan bu düzenleme uyarınca ihtiyati tahakkuk kararlarının alınmasında yetkili makamların belirlenmesi ve uygulamada birliğin sağlanması amaçlanmıştır.

İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz sebepleri büyük ölçüde örtüşmekte olup, her iki işlem de kamu alacağının güvence altına alınmasına yöneliktir. İhtiyati tahakkuk kararı ile borcun miktarı belirlenmekte ve bu belirlenen tutar daha sonra tesis edilecek ihtiyati haciz işlemine temel teşkil etmektedir.

Tahakkuk sürecinde, öncelikle verginin tarh edilmesi ve bu işlem sonucunda ortaya çıkan tarhiyatın mükellefe usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi zorunludur. Bu tebliğe karşı süresi içinde dava açılmaması ya da açılan davanın reddedilmesi halinde tarh edilen vergi tahakkuk etmiş sayılır. Buna karşın ihtiyati tahakkuk uygulamasında, söz konusu kamu alacağı genel tahakkuk süreci işletilmeksizin ve herhangi bir kesinleşme şartı aranmaksızın doğrudan tahakkuk ettirilmekte ve alacak güvence altına alınmaktadır.

Danıştay içtihadına göre ihtiyati tahakkuk işlemi tek başına davaya konu edilebilecek nitelikte kesin ve yürütülebilir nitelikte icrai bir işlem değildir.³²⁴ Literatürde de tek başına dava konusu edilemeyeceği ancak ihtiyati haciz ile birlikte dava konusu edilebileceği görüşü hakimdir.³²⁵ Aksi yöndeki görüşler ise ayrılabilir işlem kuramı uyarınca ihtiyati tahakkuk işleminin kesin ve yürütülebilir nitelikte icrai bir işlem olması nedeniyle tek başına dava konusu edilebileceğini ileri sürmektedir.³²⁶ Nitekim Danıştay tarafından da kesin ve yürütülebilir işlem niteliğine haiz olduğuna ilişkin kararlar da mevcuttur.³²⁷

³²³ Nilgün Serim, *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması* (Türkmen Kitapevi, 2007), 56.

³²⁴ Danıştay VDDK, 23/02/2001, E:2000/326, K:2001/96, www.lexpera.com.tr, E.T:10/02/2025.

³²⁵ Mehmet Akmansu, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları* (Ankara: Örnek Matbaası, 1954), 123; Turgut Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2018), 126; Selim Kaneti vd., *Vergi Hukuku* (İstanbul: Filiz Kitapevi, 2019), 577; Muhsin Koçak, *Vergi İcra Hukuku* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018), 104; Mehmet Lütfi Tombaloğlu, *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011), 71; Volkan Alptekin, *Vergi Hukuku* (Ankara: Gazi Kitapevi, 2013), 160; Balci, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, 567.

³²⁶ Toprak, *Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması*, 45; Cihan Baydere, *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi* (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019), 118.

³²⁷ Danıştay 3. Daire, 26/05/2022 tarih ve E:2019/3150, K:2022/2552 sayılı kararı “...Bu itibarla, dava konusu işlemin yeminli mali müşavir olan davacının sorumlu sıfatıyla takibine yönelik bir işlem olmadığı dikkate alındığında davacının bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili vergi dairesi olarak kabul edilemeyeceği dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 365. maddesi uyarınca mali müşavirlik hizmeti verilen mükellefin bağlı olduğu yetkili vergi dairesi müdürlüğünce tesis edilmiş olan ve aynı zamanda davacının hukuksal durumunda değişiklik yaratacak mahiyetteki ihtiyati tahakkuk işlemiyle ilgili olarak 2577 sayılı Kanun'un 14. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendi uyarınca kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte işlem bulunmadığı yolundaki yargısı hukuka uygun düşmeyen Bölge İdare Mahkemesi kararının işin esası hakkında karar verilmek üzere bozulması gerekmektedir.” ,

İhtiyati haciz işleminin uygulanmasına yol açan kesin ve yürütülebilir nitelikteki işleme karşı dava açılması mümkün olabilmektedir. Nitekim ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz birbirinden ayrı nitelikte işlemlerdir. Hukuka aykırı nitelikte olan ihtiyati tahakkuk işlemine karşı dava açıldığında buna dayanılarak ihtiyati haciz uygulanmasının da önüne geçilmiş olacaktır. Bu nedenle davacının ihtiyati tahakkuk işlemine karşı tek başına dava açmasında hukuki menfaati söz konusudur.

İhtiyati tahakkukun sonucu olarak ihtiyati haciz kararı verilmiş olması durumunda ikisinin aralarında maddi ve hukuki yönden bağılılık ya da sebep-sonuç ilişkisi mevcut olduğundan bir dilekçe ile dava açılması mümkündür.

İhtiyati tahakkuka karşı dava açıldığında yürütme kendiliğinden durmamaktadır. Bu nedenle ihtiyati haczin uygulanmasının önüne geçmek veya ihtiyati haciz ile beraber dava açılmış olması durumunda bir sonraki safhaya geçilmesini engellemek amacıyla ayrıca yürütmenin durdurulması talep edilmesi gerekmektedir.

dd. İhtiyati Haciz

İhtiyati haciz, kamu alacağının tahsil edilememe riski ya da ilerleyen süreçte tahsilinin güçleşme ihtimaline karşı borçlunun mal varlığı üzerinde geçici olarak uygulanan, idarenin ileride gerçekleştireceği cebri icra işlemlerinin etkinliğini güvence altına almayı amaçlayan bir idari ve mali güvence mekanizmasıdır.³²⁸ Bu tedbir, kamu alacağının tahsil kabiliyetini güvence altına almak ve borçlunun mali durumunun kamu idaresi açısından güvenli bir şekilde izlenmesini sağlamak için uygulanır. Ayrıca borçlunun mal kaçırmaya veya ödeme güçlüğüne düşmesi ihtimallerine karşı önleyici bir işlev üstlenir ve hukuki denetime açık bir idari işlem niteliği taşır.

İhtiyati haciz, kesin hacizden farklı olarak idareye hacedilen mal varlığı unsurlarını paraya çevirme ve tahsil etme yetkisi vermez. Bu işlem, ödeme emri veya cebri tahsil sürecine kadar borçlunun malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisini geçici olarak sınırlandırarak kamu alacağını güvence altına almayı amaçlar.³²⁹

www.lexpera.com.tr, E.T:07/02/2025.

³²⁸ Kızılot vd., *Vergi Hukuku*, 324.

³²⁹ Baydere, *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi*, 58.

İhtiyati haciz işleminin uygulanması sürecinde, mükelleflerin muhtemel vergi, ceza ve gecikme faizi gibi borç unsurları dikkate alınarak hesaplama yapılır. Bu hesaplamaların yüksek tutarlara ulaşması durumunda, mükellef teminat gösterme imkânı bulamayabilir. Teminat sağlanamaması halinde, mükellefin tüm mal varlıkları ve banka hesapları üzerine ihtiyati haciz uygulanabilir.³³⁰ Bu durum, mükellefi ekonomik anlamda ciddi bir darboğaza sokabilir. Bu nedenle ihtiyati haciz kararının verilmesi aşamasında, söz konusu işlemin mükellef üzerindeki potansiyel olumsuz etkileri göz önünde bulundurularak titizlikle değerlendirme yapılması gerekmektedir.

İhtiyati haciz kural olarak henüz tahakkuk etmemiş vergi veya resimlere ilişkin olarak alınmış bir ihtiyati tahakkuk kararının bulunması durumunda uygulanabilir. Ayrıca haciz uygulanması aşamasına gelmemiş tahsili kabil alacaklar için de ihtiyati haciz uygulanabilir. Bu kapsamda kamu alacağının güvence altına alınmasını amaçlayan ihtiyati haciz, ilgili mevzuatta öngörülen şartların gerçekleşmesi halinde idare tarafından tesis edilebilecek bir koruma tedbiri niteliği taşır.

Uygulamada vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında ihtiyati haciz uygulanıp uygulanamayacağı hususu tartışmalıdır. Bazı Danıştay kararları uyarınca vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra ihtiyati haciz uygulanması mümkün olmamakla beraber, bazı Danıştay kararları uyarınca vergi incelemesi yapıp tarhiyatın yapılması ihtiyati haczin uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 27/05/2022 tarihli kararı uyarınca, vergi incelemesi tamamlandıktan tarhiyat yapıldıktan sonra 6183 sayılı AATUHK'nin 13'üncü maddesinin 1'inci bendi³³¹ uyarınca ihtiyati haciz kararı alınamaz.³³² Bu karar, ihtiyati haczin teminat istenilmesini gerektiren hallerde yalnızca "tahakkuk öncesi" aşamada mümkün olduğuna işaret eden içtihat birliğini sağlamaktadır. Bu doğrultuda, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararıyla birlikte, teminat istenmesi gereken durumlarda ihtiyati haczin yalnızca tahakkuk öncesi aşamada uygulanabileceği açıkça ortaya konmuş; böylece bu konuda mevcut yorum farklılıkları giderilerek vergi hukuku uygulamasında içtihadı istikrar ve hukuki belirlilik sağlanmıştır.

³³⁰ Balcı, *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*, 467.

³³¹ Teminat istenilmesi gerektiren haller mevcut ise vergi incelemesi tamamlanıp tarhiyat yapılmışsa ihtiyati haciz kararı alınamaz.

³³² Danıştay İBK, 27/05/2022 tarih ve 2021/6, K:2022/2 sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T:02/02/2025.

6183 sayılı AATUHK'nin 15'inci maddesi, "İhtiyati Hacze İtiraz" başlığı altında düzenlenmiştir. Söz konusu maddede, ihtiyati hacze yönelik itirazların incelenmesi konusunda yetkili merciinin vergi itiraz komisyonu olduğu ifade edilmiştir. Ancak, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile vergi itiraz komisyonları kaldırılmış ve yerine vergi mahkemeleri ihdas edilmiştir. İlgili düzenleme çerçevesinde, "itiraz" kavramının, vergi mahkemelerinde dava açılması anlamına geleceği hükme bağlanmıştır.

Vergi mahkemelerinde genel dava açma süresi otuz gündür. İhtiyati hacze karşı dava açma süresi ise özel olarak düzenlenmiştir. Kanun'a göre dava açma süresi on beş gündür ve bu süre hak düşürücü niteliktedir. Bu süre borçlunun hacizde hazır bulunması durumunda hacizden itibaren, gıyapta yapılan hacizlerde ise haczin tebliğinden itibaren işlemeye başlamaktadır. Süre hesabında 6183 sayılı AATUHK'nin 8'inci maddesi uyarınca 213 sayılı VUK uygulanmaktadır.

İhtiyati haciz kararının usulüne uygun yapılmadığı iddiasıyla dava açılabilmesi mümkündür.³³³ İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamalarına karşı açılan davalarda vergi mahkemesi vergiye ilişkin uyuşmazlığın esasına inceleme yetkisine haiz değildir. Örneğin, ihtiyati hacze karşı dava açıldığında ihtiyati haczin konusu oluşturan vergi borcunun tarh/tahakkuk zamanaşımı iddiasında bulunulması durumunda vergi mahkemesinin bunu incelemesi mümkün değildir.

İhtiyati haczin dayanağı olan kamu borcunun dayanağı olan işleme karşı dava açılabilmesi de mümkündür. Ancak davacının bu davayı kazanılması durumunda ihtiyati haciz kararı da son bulacaktır.³³⁴

³³³ Danıştay 4. Dairesi, 04/04/1991 tarih ve E:1990/3150, K:1991/1229 sayılı kararında “*Olayda ise davacı şirketin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden alınacak olan gelir (stopaj) vergisi, katma değer vergisi ile bunlara bağlı olarak kesilecek olan kaçakçılık cezaları nedeniyle doğacak amme alacağının güvence altına alınması amacıyla mahalli defterdarlığın kararı ile ihtiyati haciz uygulanmış olup 6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde "Alacaklı Amme İdaresi" teriminin Devleti, vilayet hususi idaresini ve belediyeleri ifade ettiğinin hükme bağlanmış olması karşısında ihtiyati haciz uygulanan amme alacağının Devlete ait olduğu, dolayısıyla Devletin en büyük mahalli memurunun da Vali olacağı dikkate alınmadan ve ihtiyati haciz kararının Vali tarafından alınması gerektiği düşünülmeden verilen kararın yürürlükteki hukuka aykırı sonuç ifade ettiği hususu açıktır.*”; Danıştay 9. Daire, 23/11/1998 tarih ve E:1997/5041, K:1998/4443 sayılı kararında “*Olayda ihtiyati haciz kararının 6183 sayılı Kanun'un 13 ncü maddesi hükmüne aykırı olarak defterdar tarafından alındığı anlaşıldığından, ihtiyati haciz kararının iptaline ilişkin temyiz konusu kararda isabetsizlik görülmemiştir.*”, www.lexpera.com.tr, E.T:16/02/2025.

³³⁴ Bkz. Danıştay VDDK E:2000/326, K:2001/96, Karar Tarihi: 23/02/2001, www.lexpera.com.tr , E.T: 11/02/2025.

Anayasa Mahkemesi “İhtiyati haciz sebeplerinin var olup olmadığına ilişkin olarak vergi mahkemesince yapılacak yargısal denetim, davaya konu ihtiyati haciz uygulamasının gerekli olup olmadığı, uygulandığı takdirde ihtiyati hacizle davacı malike aşırı bir külfet yüklenip yüklenmediği ve kamu yararı ile kişisel yarar arasında gözetilmesi gereken adil dengenin korunup korunmadığı hususundaki ölçülülük denetimini de kapsamaktadır.”³³⁵ şeklindeki kararı uyarınca vergi mahkemelerinin ihtiyati haciz işlemlerine yönelik denetim yetkisinin kapsamını somut olarak ortaya koymuştur.

Vergi mahkemesi, ihtiyati hacze karşı açılan davalarda söz konusu işlemin hukuka uygunluğunu, özellikle de 6183 sayılı Kanun’da öngörülen yasal koşulların somut olayda gerçekleşip gerçekleşmediğini ve işlemin usule uygun biçimde tesis edilip edilmediğini denetleme yetkisine sahiptir. İhtiyati haciz işleminin dava konusu edilmesi tahsil işleminin yürürlüğünü kendiliğinden durdurmamaktadır.³³⁶ Bu nedenle 2577 sayılı İYUK’da aranan şartlar burada aranacaktır.

6183 sayılı AATUHK’nin 16’nci maddesi³³⁷ uyarınca kamu borçlusu tarafından teminat gösterilerek ihtiyati haczin kaldırılması mümkündür. Teminat gösterilerek ihtiyati haciz kaldırılabilmesi mümkün olduğundan vergi mahkemesinde teminat göstererek yürütmenin durdurulması talepli dava açılmasının gerekli olup olmadığı hususu tartışmalıdır.

2577 sayılı İYUK’un 27’nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca, yürütmenin durdurulması kararları kural olarak teminat karşılığında verilmektedir. Ancak bu noktada mahkeme olayın özelliklerini dikkate alarak teminat alıp almama konusunda takdir yetkisine sahiptir. Uygulamada ise, ihtiyati hacze karşı açılan davalarda mahkemeler genellikle bu yetkilerini borçlu lehine kullanmakta ve teminat istememektedir.

Bu çerçevede, teminatsız olarak verilen yürütmenin durdurulması kararı ihtiyati haczin doğuracağı hukuki sonuçların askıya alınmasını sağladığından ve borçlunun ihtiyati hacze konu

³³⁵ AYM, 15/05/2019 tarih ve E:2018/142 K:2019/38 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr, E.T:11/02/2025.

³³⁶ AYM, 15/05/2019 tarih ve E:2018/142 K:2019/38 sayılı kararı “İhtiyati hacze karşı açılan iptal davasında, esastan bir karar verilinceye kadar yürütmenin durdurulması talebinde de bulunulabilir. Vergi mahkemesi davaya konu ihtiyati haczin uygulanması hâlinde telifisi güç veya imkânsız zararların doğduğu ve ihtiyati haczin açıkça hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar üzerine idarece ihtiyati haczin ve buna bağlı olarak yapılmış olan diğer işlemlerin gecikmeksizin kaldırılması gerekir.” , www.anayasa.gov.tr, E.T:11/02/2025.

³³⁷ 6183 sayılı AATUHK’nin 16’nci maddesinde “Borçlu, 10 uncu maddenin 5 inci bendinde yazılı menkul mallar hariç olmak üzere, mezkûr maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyati haciz, haczi koyan merci tarafından kaldırılır.” şeklinde düzenlenmiştir.

olan malvarlığı üzerindeki tasarruf yetkisi fiilen kullanabilmesine yeniden imkân tanıdığından 6183 sayılı AATUHK'nin 16'ncı maddesindeki hükme göre daha avantajlı bir hukuki koruma aracı niteliği taşımaktadır.

ee. Resen, İkmalen ve İdarece Tarhiyat Üzerine Açılan Davanın Reddi Üzerine Yapılan Tahsilat İşlemleri(İki Nolu İhbarname)

İhbarnameye karşı dava açıldığında, 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kural olarak yürürlük kendiliğinden durur. Dava konusu edilen ihbarnamenin yargılama sonucunda iptaline, reddine veya kısmen iptaline kısmen reddine şeklinde karar verilebilir.

Dava konusu işlemin iptaline karar verilmesi durumunda ihbarname hukuki anlamda sona erer ve yapılan işlemler ortadan kalkar. Bununla birlikte dava konusu işlemin kısmen iptali kısmen reddi veya tamamen reddedilmesi durumunda, ihbarnamenin reddedilen kısmı için yürütmenin durdurulması kararı ortadan kalkar ve tahsilat işlemi kaldığı yerden devam eder.

2577 sayılı İYUK'un 28'inci maddesinin beşinci fıkrasında *“Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.”* düzenlemesi yer almaktadır. Buna göre vergi idaresi, mahkeme kararı uyarınca tespit edeceği vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı mükellefe bildirecektir.

213 sayılı VUK 112'nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca dava konusu yapılan vergiler ödenmemiş ise ayrıca gecikme faizi de işletilir. Bu gecikme faizi 6183 sayılı AATUHK uyarınca gecikme zammı oranında hesaplanır. İdare tarafından mahkeme kararı doğrultusunda yapılacak tespit işlemine uygulamada “2 nolu vergi/ceza ihbarnamesi” denilmektedir.

İki nolu ihbarnameye karşı dava açılmasına engel bir durum bulunmamaktadır. Ancak mahkeme kararı üzerine tesis edilen bir işleme karşı yargılama yapıldığı için hukuka aykırılık iddiası daha sınırlı biçimde incelenir. Bu işleme karşı dava açıldığında, yürütmenin durdurulması talebinde bulunmak mümkündür.

İki nolu ihbarnamede tespit edilecek tarh işlemi ve cezanın yanı sıra ödenmeyen verginin gecikme faizi bulunur. İhbarname olarak düzenlense de aslında icrai nitelikte bir tespit işlemi olduğundan kendiliğinden yürürlük durmaz. Bu nedenle, birinci ihbarnamenin konusunu

oluşturan tarhiyat ve cezalar yönünden ayrı, gecikme faizi yönünden ayrı bir inceleme yapılması gerekmektedir.

İki nolu ihbarnameye karşı açılan davada, birinci ihbarnamenin konusuna giren vergisel unsurlar yönünden yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için birinci ihbarnameye ilişkin davanın reddine dair karara karşı kanun yolu başvurusu sonucunda yürütmenin durdurulması kararı veya iptal kararı alınması gerekmektedir.³³⁸ Aksi takdirde bu kısma yönelik yürütmenin durdurulması talepleri mahkeme kararına uygunluk yönünden incelenerek reddedilecektir.

Öte yandan iki nolu ihbarnamede vergisel unsurların yanı sıra veya yalnızca gecikme faizinin hukuka aykırılığına iddiasıyla dava açılmış olması halinde, mahkeme gecikme faizi yönünden yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için gerekli olan şartları somut olayda değerlendirerek bu hususta karar verebilecektir.

2.7.2.3. Vergiye Yargısındaki Özel Uyuşmazlıklarda Yürütmenin Durdurulması

a. Şikâyet Yoluyla Düzeltme ile İlgili Yapılan Başvurulara İlişkin Açılan Davalar

213 sayılı VUK'un 116'ncı madde uyarınca vergi hatası, vergilendirme sürecinde yapılan hesaplama veya uygulama yanlışlıkları nedeniyle mükelleften haksız yere fazla ya da eksik vergi talep edilmesi veya tahsil edilmesi durumunu ifade etmektedir.

YÜCE'ye göre vergilendirme hataları işlemin özüne ilişkin olmayan, genel olarak hukuken tartışma konusu yapılmasına gerek görülmeyecek nitelikte doğrudan vergi miktarını etkileyen basit değerlendirme yanlışlıklarıdır.³³⁹

Kanunun devamındaki 117'nci ve 118'inci maddelerde vergi hataları, "hesap hataları" ve "vergilendirme hataları" olmak üzere iki ana başlık altında sınıflandırılmıştır. Aynı Kanun'un 124'üncü maddesi ise, dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri idarece reddedilen mükelleflere, şikâyet yolu ile başvuru imkânı tanımaktadır. Bu maddeye göre mükellefler; genel bütçe kapsamındaki vergiler için Maliye Bakanlığına, il özel idare vergileri için valiliğe, belediye vergileri için ise ilgili belediye başkanlığına müracaat edebilirler.

³³⁸ Davacı ihbarnameye karşı açtığı davanın kısmen veya tamamen reddi kararı üzerine uygulanmasını engellemek için kanun yoluna gitmesi mümkündür. İstinaf aşamasında mahkeme kararının uygulanmasını engellemek amacıyla yürütmenin durdurulması talep edebilir. İstinaf edilen mahkeme kararı üzerine yürütmenin durdurulması kararı verilmezse işlem icrailik ve hukuka uygunluk özelliklerini koruyarak kanun öngördüğü şekilde tahsiline devam edilir.

³³⁹ Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, 107.

Vergi hatalarının düzeltilmesi yalnızca mükelleflerin talebi üzerine gerçekleşmez, idare de re'sen hatayı tespit ederek gerekli düzeltmeyi yapabilir. Ancak re'sen yapılan düzeltmeler sonucu hak kaybına uğrayan mükellefler, doğrudan vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir.

Vergi hatalarından birinin varlığı durumunda mükellefler vergi tahakkuklarına ilişkin ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde dava açabilirler ya da dava açma süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunabilirler.

Dava açma süresi içerisinde yapılan bu başvuru, uygulamada 2577 sayılı İYUK'un 11'inci madde başvurusu olarak değerlendirilmektedir. Düzeltme başvurunun zımnen reddi veya ret kararı üzerine kalan dava açma süresi içerisinde dava açılabilmesi mümkün olduğu kabul edilmektedir.

Dava açma süresi geçtikten sonra idareye yapılan düzeltme talepleri reddedildiği takdirde, mükellefin doğrudan iptal davası açabilmesi mümkün değildir. Öncelikle ilgili mercilere (Maliye Bakanlığı, valilik veya belediye başkanlığı) şikâyet yoluyla başvuru yapılması zorunludur. Eğer mükellef bu idari başvuru yoluna gitmeden doğrudan dava açarsa 2577 sayılı İYUK'un 14 ve 15'inci maddeleri uyarınca, mahkeme tarafından idari merci tecavüzü sebebiyle dilekçesi ilgili kuruma gönderilir. Mahkeme tarafından gönderilen dilekçe, mükellefin şikâyet başvurusu olarak kabul edilir ve bu başvuru üzerine idareden cevap beklenir. Başvurunun açıkça veya zımnen reddedilmesi halinde mükellef, yeniden dava açarak işlemin iptalini talep edebilir.

Vergi mahkemeleri, bu tür davalarda yalnızca 213 sayılı VUK'un 117 ve 118'inci maddelerinde belirtilen hesap ve vergilendirme hatalarının bulunup bulunmadığını incelemekle yükümlüdür. İnceleme, salt vergi hatasıyla sınırlıdır; verginin esası veya takdir işlemleri bu davaların konusu dışındadır.

Şikâyet yoluyla yapılan düzeltme başvurularının reddine ilişkin işlemler yargı yoluna taşındığında açılan dava yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Davacı tarafından ayrıca yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekir. Mahkeme, yürütmenin durdurulmasına karar verebilmesi için gereken şartların varlığını değerlendirerek karar verir.

b. Motorlu Taşıtlar Vergisi Tahakkukuna Dava Açılması

Motorlu taşıtlar vergisi Türkiye'de ilk defa 1957 yılında 6936 sayılı Hususi Otomobil Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş, 1963 yılında ise 197 sayılı Kanunu ile düzenleme yapılarak

“Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu” olarak adlandırılmıştır. 1980 yılında yeni bir düzenleme ile kapsamı genişletilmiştir. Buna göre kara taşıtlarının yanı sıra motorlu deniz ve hava taşıtları da vergiye tabi olmuştur. Bunun neticesinde verginin ismi de “Motorlu Taşıtlar Vergisi” olarak son halini almıştır.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesi³⁴⁰ uyarınca kanunda belirtilen tarifelere giren motorlu taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinin konusu oluşturmaktadır. Motorlu olmayan taşıtlar örneğin bisiklet, sandal bu verginin konunu oluşturmaz. Diğer bir hususta taşıtın tarifede cins ve nitelik olarak yer almasının gerekli olmasıdır. Örneğin, traktörler bu tarifede yer almadığı için motorlu taşıtlar vergisine tabi değildir.

Bir motorlu taşıtın motorlu taşıtlar vergisinin konusuna girebilmesi için hem tarifede cins ve nitelik olarak düzenlenmiş olması hem de motorlu taşıt olması gerekmektedir.³⁴¹ Motorlu taşıtlar vergisi bir servet vergisidir.

Motorlu Taşıtlar Vergisini doğuran olay kayıt ve tescilin yapılmasıdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra motorlu taşıtlar vergisinde dikkate alınan matrah; aracın yaşı, motor silindir hacmi, koltuk kapasitesi gibi belirli ölçütler esas alınarak hesaplama yöntemi belirlendiği için spesifik niteliğe haizdir.³⁴² 197 sayılı MTV Kanunu’nun 9’uncu maddesi uyarınca, taşıtların kayıtlı bulunduğu vergi dairesince her yılın ocak ayı başı itibarıyla ilgili araçlar için motorlu taşıtlar vergisi yıllık olarak tahakkuk etmiş sayılmaktadır.

197 sayılı MTV Kanunu’nun 10’uncu ve 11’inci maddelerine bağlı olarak yıl içinde vergi tutarında bir değişiklik yapılması durumunda, bu değişikliğin uygulanma zamanı belirli kurallara tabidir. Şayet değişiklik yılın ilk yarısında gerçekleşmişse, yeni vergi tutarı yılın ikinci yarısının başından itibaren yürürlüğe girer. Buna karşın, değişiklik yılın ikinci yarısında yapılmışsa, yeni vergi tutarı bir sonraki yılın başından itibaren uygulanmaya başlanır. Bu düzenleme, vergi yükümlülerinin değişikliklere uyum sağlaması ve vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılması amacı taşımaktadır.

³⁴⁰ 197 sayılı MTV Kanunu 1’inci maddesinde “5 ve 6’ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan; Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, b) Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler” şeklinde motorlu taşıtlar vergisine tabi olanlar belirtilmiştir.

³⁴¹ Doğan Şenyüz vd., *Türk Vergi Sistemi* (Bursa: Ekin Yayıncılık, 2022), 417.

³⁴² Serdar Çiçek - Serdar Şahin, “Motorlu Taşıtlar Vergisine Yönelik Mükellef Tutumlarının Değerlendirilmesi: Denizli İli Örneği”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 35 (Nisan 2019), 246.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesiyle otomatik tahakkuk eden vergi üzerine mükellef adına bir belge düzenlenir, mükellefe ayrıca bildirilmez ve tahakkuk ettiği tarihte bildirilmiş kabul edilir. Ocak ayının başında tahakkuk fişi düzenlenmektedir.

Her yılın başında yıllık olarak tahakkuk etmiş sayılan motorlu taşıtlar vergisi, iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Bu verginin ödeme süreleri, ilgili yılın ocak ve temmuz ayları olarak belirlenmiş olup her iki dönemde ayrı ayrı taksit ödemesi yapılması öngörülmektedir.

BİLİCİ tarafından motorlu taşıtlar vergisi gibi beyanname verme yoluyla alınmayan vergilerde ihtirazı kayıt ileri sürülebilme durumu olmadığı ve verginin ödenmesinden sonra dava edilebileceği ileri sürülmüş.³⁴³ Ancak ihtirazı kaydın uygulama alanına ilişkin yasal bir sınırlama bulunmadığı göz önüne alındığında, ihtirazı kaydın beyana dayanmayan vergiler için de uygulanabilmesi mümkündür. Bunun nedeni 1982 Anayasası'nın 125'inci maddesinde güvence altına alınan "*idarenin her türlü işlemine karşı dava açılabilmesi*" ilkesi ile hukuki güvenlik ilkesi ve hak arama özgürlüğünün bir gereğidir.³⁴⁴

07/08/2003 tarihli ve 4962 sayılı Kanun ile ek taşıt vergisi düzenlenmişti. Bu Kanunun 21'inci maddesi uyarınca söz konusu vergi, kanunun yayım tarihi olan 07/08/2003 tarihinde mükellefler adına tahakkuk ettirilmiş ve tebliğ edilmiş olup 30/09/2003 tarihine kadar ödenmesi gerekmekteydi. Ancak Anayasa Mahkemesi 4962 sayılı Kanun'un 21'inci maddesi ile getirilen taşıt vergisini önce oy çokluğuyla iptal etmiş, ardından iptal kararı yayımlanıncaya kadar yürürlüğün durdurulmasına karar vermiştir. Bu belirsizlik nedeniyle bazı mükellefler ödemelerini ihtirazı kayıtla yapmak istemiştir. Bu gelişmeler üzerine Maliye Bakanlığı, yayımladığı bir genelge ile mükelleflerin ihtirazı kayıtla yapacakları ödemelerin kabul edilmesi gerektiğini bildirmiştir.³⁴⁵ Mevzuat uyarınca motorlu taşıtlar vergisinde ihtirazı kayda açıkça izin verilmese de uygulamada mümkün olduğu görülmüştür.³⁴⁶

Kanun hükümleri uyarınca motorlu taşıtlar vergisine karşı idareye başvurabileceği gibi tahakkuk etmiş sayılma işlemi izleyen günden itibaren otuz gün içerisinde dava da açabilir.

Kendiliğinden tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisine ilişkin tahsil işlemlerinin kendiliğinden durup durmayacağı konusu tartışmalıdır. Zira vergi mahkemelerinde açılan

³⁴³ Bilici, *Vergi Hukuku*, 243.

³⁴⁴ Yerlikaya, *İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*, 23.

³⁴⁵ Yerlikaya, *İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*, 27-28.

³⁴⁶ Detaylı örnek için bkz. Ferhat Farhan, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazı Kayıtlı Beyanname Verilmesi ve Yargı Aşaması* (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2012), 35-36.

davalarda kendiliğinden yürütmenin durdurulması kuralı, tebliğ edilen ihbarname kapsamındaki vergi tarhı ve ceza kesme işlemleri bakımından geçerlidir.

Kural olarak motorlu taşıtlar vergisi otomatik olarak tahakkuk etmektedir. Motorlu taşıtlar vergisi kanundaki tarife göre hesaplanmakta tarh ve tahakkuk süreci aynı anda gerçekleşmektedir.

2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında vergi mahkemesinde dava açıldığında yürütmenin kendiliğinden duracağı düzenlenmiş olup vergi, harç, resim gibi mali yükümlülükler bu kapsamda ayrı ayrı belirtilmiştir. Öğretide bir görüşe göre bu düzenleme kapsamında ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açıldığında yürütmenin kendiliğinden durmaması özel olarak düzenlendiğinden diğer tahakkuklar açısından bu kuralın geçerli olmadığı savunulmuştur. Yani ocak ayı başında otomatik tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisine süresi içerisinde dava açılırsa tahsilatın kendiliğinden duracağı iddia edilmiştir.³⁴⁷

Oysa uygulamada otomatik tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisine karşı dava açıldığında yürütmenin kendiliğinden durması söz konusu olmamaktadır. Ayrıca yürütmenin durdurulması istenilmesi ve yürütmenin durdurulması şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir.³⁴⁸

Motorlu taşıtlar vergisinin noksan veya hiç tahakkuk etmemesi durumunda ikmalen tarhiyat yapıldığında 213 sayılı VUK uyarınca ihbarname ile ilgisine tebliğ yapılacaktır. Bu ihbarnameye karşı otuz gün içerisinde dava açılabilmesi mümkündür. İkmalen tarhiyat üzerine gönderilen ihbarnameye karşı dava açıldığında ise yürürlük kendiliğinden durmaktadır.

c. Emlak Vergisi Tahakkukuna Karşı Dava Açılması

Emlak vergisi bir servet vergisi türüdür. Osmanlı dönemine var olan gayrimenkul vergilendirmesi Türkiye Cumhuriyeti Döneminde de devam etmiştir. 1931 yılında çıkartılan 1883 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihe kadar uygulanmıştır.

³⁴⁷ Ülker, *Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi ve Hukuki Sonuçları*, 62.

³⁴⁸ Antalya Vergi Mahkemesi E:2025/76 sayılı dosyasında Antalya Valiliğine ait araçlar için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisinin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemin; hukuka aykırı olduğu, Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarının özel bütçeli idare olması nedeniyle motorlu taşıtlar vergisinden muaf tutulması gerektiği ileri sürülerek yürütmenin durdurulması istemli iptal davası açılmış ise de Mahkeme yürütmenin durdurulması şartları gerçekleşmediği için reddine karar verilmiştir.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 1970 yılında çıkarılmış ancak yürürlüğe girmesi Türkiye’de kadastronun tamamlanmaması ve çeşitli nedenlerle 1972 yılını bulmuştur.³⁴⁹ 1319 sayılı Kanun yürürlüğe girdiğinden beri birçok değişiklik geçirmiştir. Bunların en önemlisinden biri 1985 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun ile emlak vergisinin merkezi idare tarafından toplanma yetkisi 1986 yılından itibaren belediyelere devredilmesidir.³⁵⁰ Bir diğeri ise 2002 yılında çıkarılan 4751 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle beyan esasının kaldırılmasıdır.³⁵¹

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu Türkiye sınırları içerisindeki binaların, arazi ve arsaların vergiye tabi olduğunu düzenlemiştir. Emlak vergisi, bina ve arsalar üzerinden tahakkuk ettirilen ve gelirin yanı sıra yönetimi de belediyelere ait olan bir yerel yönetim vergisi olarak tanımlanmaktadır.³⁵²

Emlak vergisinde beyan usulü kaldırıldığı için artık dört yılda bir verilen beyannamelere dayanarak değil, mahalli takdir komisyonlarının 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29’cu maddesinin a ve b bentleri uyarınca tespit edilmektedir.

Emlak vergisi (bina ve arazi vergisi), 1319 sayılı Kanun’un 11’inci ve 21’inci maddelerine göre belirli durumlar dışında, dört yılda bir gerçekleştirilen takdir işlemlerinin yapıldığı yılı izleyen yılın Ocak ve Şubat aylarında, takdir komisyonunca hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak ilgili belediye tarafından tarh edilir.³⁵³ Tarh edilen vergiler, tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş kabul edilir ve mükellefe yazılı olarak bildirilir. Yani emlak vergisi tarh işlemi üzerine otomatik tahakkuk sonucu gerçekleşmektedir.

Emlak vergisi tahakkukuna karşı dava açılması durumunda yürütmenin durdurulması talep edilmesi gereklidir. Yani emlak vergisi tahakkuk işlemine karşı dava açıldığında yürürlük kendiliğinden durmamaktadır. Ancak emlak vergisi nedeniyle bir ihbarname gönderilirse 2577 sayılı İYUK’un 27’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca kendiliğinden yürürlük duracaktır.

³⁴⁹ Erkan Üyümez, *Gayrimenkullerde Vergilendirme* (T.C. Anadolu üniversitesi yayını No: 2477 Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1448, 2012), 130.

³⁵⁰ Nurettin Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, 205.

³⁵¹ Mehmet Arslan, *Türk Vergi Sistemi* (Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2012), 305.

³⁵² Ceyda Şataf, “Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* 11/1 (2019), 92.

³⁵³ Bildirim posta aracılığıyla gönderilmiş ise, bildirim verme süresinin son gününü izleyen yedi gün içerisinde tarh olunması gereklidir.

d. Takdir Komisyonu Tarafından Belirlenen Emsal Değere Dava Açılması

Takdir Komisyonları, vergi hukukunda matrah ve servet değerlerinin belirlenmesi amacıyla yetkilendirilmiş kurullardır. Vergi idaresi ile mükellef kesiminin temsilcilerinden oluşan bu komisyonlar, sürekli veya geçici statüde faaliyet gösterebilmekte olup³⁵⁴ 213 sayılı VUK'un ilgili maddeleri çerçevesinde oluşturulmuştur. Vergilendirme sürecinin önemli bir unsuru olan Takdir Komisyonları, vergi adaletinin sağlanmasına hizmet etmekte ve idare ile mükellef arasında denge unsurunu oluşturmaktadır.

Takdir Komisyonları toplamda beş kişiden oluşup üç tanesi idare temsilci, iki tanesi ise yükümlü temsilcisinden oluşmaktadır. Görev ve yetkileri, 213 sayılı VUK'ta detaylı şekilde düzenlenmiş olup başlıca görevleri; vergi matrahının takdir edilmesi, servet unsurlarının (örneğin taşınmazların) değer tespitinin yapılması, vergiye esas alınacak ölçülerin ve hesaplama esaslarının belirlenmesi ve kaçakçılık veya usulsüzlük fiilleri gibi özel durumlarda matrah takdirinin yapılmasıdır.

Komisyonların vergi matrahı tespitleri genel ve bireysel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel tespitler, nesnel ölçütlere dayalı olarak tüm mükellefler için geçerli olan değerlendirmelerdir. Örneğin, emlak vergisi kapsamında arsalar için belirlenen asgari birim değerlerin tespiti³⁵⁵ bu kapsamdadır. Bireysel tespitler ise belirli mükelleflerin özelliklerine göre subjektif değerlendirme esas alınarak yapılan matrah tespitleridir. İkmalen veya re'sen tarhiyatlar buna örnek teşkil etmektedir.³⁵⁶ Bu ayrım vergi adaletinin sağlanması bakımından kritik bir öneme sahiptir. Genel tespitler, mükellefler arasında eşitlik ilkesini gözetirken, bireysel tespitler, daha karmaşık ve değişken ekonomik koşulları dikkate alır ve her mükellefin özel durumuna göre adil bir vergi yükü oluşturulmasına yardımcı olur.

213 sayılı VUK'un 74'üncü maddesi uyarınca Takdir Komisyonlarına, gerekli gördükleri hallerde ilgililerden bilgi ve belge isteme, defter ve kayıtları inceleme, gerektiğinde bilirkişiye başvurma yetkisi tanınmıştır. Defter, kayıt ve belgeleri mevcut ise incelemeli yoksa resen araştırma ilkesi uyarınca gerekli tespitleri yapmalıdır. Yani defter kayıt ve belgelere ulaşılamaması durumunda varsayımsal şekilde karar veremez, takdirlerini yeterli inceleme ve araştırmaya dayandırmak zorundadır.³⁵⁷

³⁵⁴ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 104.

³⁵⁵ 213 sayılı VUK madde 72.

³⁵⁶ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 104.

³⁵⁷ Takdir Komisyonu kararının yeterli tespit ve incelemeye dayanması zorunluluğu hakkında bkz., Danıştay

Takdir Komisyonları, vergi matrahını belirlemek amacıyla, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren kararlar alır.³⁵⁸ Bu Komisyonlar, hem genel hem de bireysel matrah tespitinde görev alarak vergi mükelleflerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesini sağlar. Takdir komisyonu bu niteliği itibarıyla bilirkişi kararlarına benzemekle birlikte bazı farklılıkları söz konusudur. Vergi yargısında bilirkişi hususunda 2577 sayılı İYUK'a ve 6100 sayılı HMK'ya yollama yapmıştır. Buna göre; takdir komisyonunun reddedilmesine ilişkin düzenleme olmamasına karşın bilirkişilerin reddedilmesi mümkündür. Takdir komisyonunun tarafları dinleme yetkisi var iken bilirkişilerin ise tarafları dinleme yetkisi söz konusu değildir. Takdir komisyonu kararları vergi dairesi açısından bağlayıcı nitelikte olup bu kararlara dava açabilmesi mümkündür. Takdir Komisyonu kararları vergi mahkemesi açısından takdiri nitelikte kabul edilmekte, mahkeme gerekli görürse bilirkişi raporu da alabilmektedir. Bilirkişi raporlarının ise uygun bulunmaması halinde yenisinin alınması mümkündür.³⁵⁹

Takdir Komisyonlarının kararları, mahkeme niteliği taşımadığı için organik açıdan yargısal bir işlem olarak değerlendirilemez. Ayrıca, bu kararlar işlevsel açıdan da uyumsuzluk çözme veya kesin hüküm oluşturma gibi yargılamaya özgü unsurlar içermemektedir.³⁶⁰ Bu nedenle kural olarak takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılması mümkün değildir. Takdir komisyonu kararlarına karşı dava açıldığında kesin ve yürütülebilir olmadığından mahkeme tarafından incelenmeksizin ret kararı verilmektedir.³⁶¹ Takdir komisyonunun belirlediği matrah üzerinden vergi dairesi tarafından yapılacak olan tarhiyat işlemi ise dava konusu yapılabilmektedir.

Takdir komisyonu kararına karşı dava açılmayacağı kuralının bir istisnası bulunmaktadır. Emsal bedelin³⁶² ortalama fiyat esas ve maliyet bedeli esaslarına göre

VDDK, 23/10/1998 tarih ve E:1997/62, K:2003/369 sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T:02/03/2025.

³⁵⁸ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 105.

³⁵⁹ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 105.

³⁶⁰ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 105.

³⁶¹ Danıştay 9. Daire, 30/03/2023 tarih ve E:2021/3190, K:2023/1107 sayılı kararında “...takdir komisyonu kararları yönünden ise; tek başına icrai nitelik taşımayan, idarenin icrai işlemlerine hazırlık mahiyetindeki bir iç işlem olan takdir komisyonu kararlarının vergi tarhına dayanarak “ön işlem” niteliğinde olduğu, tek başına davacının hukuki durumunu etkileyecek kesin ve yürütülmesi zorunlu, idari davaya konu olabilecek işlem niteliği taşımadığından...” takdir komisyonu kararına mahkemece incelenmeksizin ret kararı verilmiş olup Danıştay tarafından onanmıştır, benzer nitelikte diğer kararlar için bkz. Danıştay 3. Daire, 26/02/2014 tarih ve E:2012/2771, K: 2014/784 sayılı kararı, Danıştay 7. Daire, 31/12/2020 tarih ve E:2016/4645, K:2020/5375 sayılı kararı.

³⁶² 213 sayılı Kanun'un 267'nci maddesinde emsal bedel “...gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir” şeklinde tanımlanmıştır.

belirlenememesi durumunda, ilgililerin istemi halinde takdir komisyonunca takdir edilen bedellere vergi mahkemesinde dava açılabilmesi mümkündür. Ancak emsal bedele ilişkin dava açılması, verginin tahakkuk ve tahsilini kendiliğinden durdurmamaktadır. Bu nedenle yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması ve vergi mahkemesi tarafından bu konuda karar verilmesi gerekmektedir.

e. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilere Karşı Açılan Davalar

Vergi hukukunda tahakkuku tahsile bağlı vergiler, tarh ve tahakkuk işlemlerinin ödeme gerçekleşmedikçe tamamlanmadığı özel bir vergi grubudur. Bu vergilerde tahakkuk işlemi verginin tahsil edilmesiyle meydana gelir.³⁶³ Diğer bir ifadeyle verginin ödenmesi, aynı zamanda tarh ve tahakkuk işlemlerini de tamamlayan kurucu bir unsurdur. Bu vergilere eğlence vergisi, damga vergisi, harçlar ve değerli kağıtlar vergisi örnek gösterilebilir.³⁶⁴

Bu vergilerde, mükellefin bir ödeme yükümlülüğü doğsa da, hukuki anlamda vergi borcu fiili tahsilat gerçekleşmeden tamamlanmış sayılmaz. Özellikle damga vergisinde ilgili kâğıdın düzenlenmesi anında bir vergi sorumluluğu doğsa da, bu sorumluluk ödeme yapılmadıkça tam hukuki sonuç doğurmaz.

2577 sayılı İYUK'un 7'nci maddesi kapsamında idari işlemlere karşı dava açma süresi, işlemin tebliğinden veya öğrenilmesinden itibaren işlemeye başlar. Ancak tahakkuku tahsile bağlı vergiler yönünden dava açma süresi, verginin tahsil edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde başlamaktadır. Çünkü bu vergilerde ancak ödemeyle birlikte hukuki anlamda bir tarh ve tahakkuk söz konusu olmaktadır.

Bununla birlikte bu vergiler için açılacak davalarda yürütmenin durdurulması talebi etkisiz niteliktedir. Nitekim vergi borcu tahsil edilerek tarh ve tahakkuk tamamlandığı için artık fiili bir tahsilat süreci bulunmamaktadır. Dava açılması tahsilatı otomatik olarak geçersiz kılmaz. Bu nedenle mükellefin ödediği verginin iadesi için, yürütmenin durdurulması kararı alınması ve bu kararın uygulanması gerekir. Ancak bu şekilde, mükellef hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin iadesine sağlayabilir.

³⁶³ Halil Seyidoğlu, *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük* (Ankara: Güzem Yayınları, 1992), 488.

³⁶⁴ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 110.

f. Stopaj Yoluyla Tahsil Edilen Vergilere Karşı Açılan Davalar

Vergi tevkifatı, bir kişinin elde ettiği kazanç veya irat üzerinden ödemeyi yapan diğer kişi tarafından vergi kesilerek ilgili vergi dairesine yatırılması yöntemidir.³⁶⁵ Bir başka ifadeyle vergiyi doğuran olay sonucunda elde edilen gelir veya kazanç üzerinde, daha ödeme aşamasındayken verginin kaynağında kesilmesi ve vergi sorumlusu tarafından devlete ödeme yapılması süreci “stopaj” veya “vergi tevkifatı” olarak tanımlanabilir.

Stopaj kavramı İngilizce kökenli bir kelime olup durdurma anlamına gelir ve İngilizcede “stoppage at source” veya “withholding tax” kavramıyla ifade edilir. Türkçe de ise stopaj kavramı yanında tevkifat ifadesi de kullanılmaktadır.³⁶⁶

Stopaj uygulaması, başta 213 sayılı VUK, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere çeşitli kanunlarda benimsenmiştir. Bu yöntemde, vergi sorumlusu (örneğin işveren, banka, kamu kurumu), mükellefe yapılacak ödeme üzerinden belirli bir oran dâhilinde vergi kesintisi yaparak bu tutarı vergi idaresine beyan ederek öder. Bu bakımdan stopaj bir tarh işlemi değil, tahsil biçimi olarak kabul edilmektedir.³⁶⁷ Tarh işlemi mükellefin vergi borcunun hesaplanması iken stopaj doğrudan tahsil mekanizması olarak işler.

Stopaj usulü ile vergilendirilen mükellefler, kesinti yapılarak gerçekleştirilen ödeme tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Stopaj işlemine karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması talep edilebilmekteyse de, teknik olarak bu talebin tahsilatı durdurucu etkisi bulunmamaktadır. Çünkü stopaj yöntemiyle vergi sorumlusu mükellefin alacağından kesinti yaparak vergi borcunu tahsil etmiş ve devlete ödemiştir. Bu nedenle dava açılması gerçekleştirilmiş bir tahsilatı eski haline döndürememektedir. Ancak yargı mercilerinde yürütmenin durdurulması kararı verilmesi halinde, verginin iadesi mümkün olabilmektedir.

Öte yandan, vergi sorumlusu tarafından verilen beyannameler bakımından da özel bir durum söz konusudur. Vergi sorumlusu, ihtirazı kayıtla beyanname vererek ödeme yaptıktan sonra dava açma hakkına sahiptir. Ancak ihtirazı kayıtla verilen beyannamelerde dava açılması ise yürütmeyi durdurmamaktadır. Açılacak davada mahkeme tarafından yapılacak inceleme sonucunda yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

³⁶⁵ Salih Şanver, *Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi* (İstanbul: Hüsnütabiat Matbaası, 1972), 194.

³⁶⁶ Günnur Bulut, *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme(Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği* (Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1996), 2.

³⁶⁷ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, 321.

g. Mükelleflerin Kod Listesine Alınmasına İlişkin Açılan Davalar

Katma Değer Vergisi sisteminde mükelleflere tanınan en önemli imkânlardan biri, vergide indirim ve iade hakkıdır. Mükellefler gerçekleştirdiği vergiye tabi işlemler dolayısıyla hesaplanan KDV'yi indirim konusu yapabilmektedir.

3065 sayılı KDV Kanunu 29'uncu madde uyarınca, KDV indiriminin uygulanabilmesi için fatura ve benzeri belgelerin gerçeği yansıtması gerekmektedir.³⁶⁸ Bu kapsamda, 213 sayılı VUK'un 3'üncü maddesinde vergiyi doğuran olay ve bu muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınmasını öngörmektedir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda belirlenen usul ve esaslara göre iade edilmektedir. Tanınan bu iade hakkının hukuka aykırı şekilde kullanılması ve haksız iade alınmasının önlenmesi için idari tarafından özel esaslar uygulaması geliştirilmiştir.

Özel esaslar, mükelleflerin gerçekte yüklenmedikleri halde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler üzerinden KDV indirimi yapmaları ve bu kapsamda haksız iade taleplerinde bulunmalarını önlemeyi amaçlayan bir denetim mekanizmasıdır.³⁶⁹

Mükellefler sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanarak indirim konusu yaptıkları katma değer vergisi tutarlarını aslında vergilendirilmesi gereken katma değeri vergisi sisteminden çıkarmaktadırlar.³⁷⁰

Özel esaslar uygulamasında hem sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen ya da kullanan mükellefler hem de bu mükelleflerin fatura düzenlendiği diğer firmalar idarenin takibine alınmaktaydı. Bu durum idarenin şüpheli gördüğü mükelleflere yönelik ilişkin bir fişleme faaliyeti niteliğinde bir işlemdi.³⁷¹ Ancak özel esaslar uygulaması

³⁶⁸ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu "Vergi indirimi" başlıklı 29'uncu madde uyarınca "1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler: a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, c) (Ek : 3/6/1986 - 3297/9 md.) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, ç) (Ek:27/12/2023-7491/30 md.) Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen katma değer vergisi,(...)"

³⁶⁹ Güliden Şişman - Nazlıcan Doğanlar, "Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 3/2 (2022), 154.

³⁷⁰ Ali Çakmakçı - Semra Köseer, *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019), 269.

³⁷¹ Kerem Öncü, "Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar", *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 6/1 (2023), 222.

uygulamada iyiniyetli mükellefler açısından da olumsuz sonuçlar doğurmaktaydı. İyiniyetli mükellefler, özel esaslara alınmış kişilerden aldıkları belgeler nedeniyle ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktaydı. Vergi idaresi, sahte belge düzenlediği tespit edilen mükelleflerden düzeltme beyannamesi vererek ilgili belgelerden kaynaklanan KDV tutarlarını indirim hesaplarından çıkarmalarını talep etmekteydi. Bu durum, özel esaslara tabi tutulan mükelleflerin ticari faaliyetlerini olumsuz etkilemekteydi.

Özel esaslar 1 nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile “IV/E. Özel Esaslar” bölümünde düzenlenmişti. Özel esaslar uygulaması idarenin genelge, yönerge gibi adsız düzenleyici işlem niteliğindeki bir işlemiydi. Özel esaslar usulü vergide kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmekteydi.

Özel esaslara alınma işlemi sonuçları itibarıyla kesin ve yürütülebilir nitelikte bir idari işlem olduğundan, bu işlemlere karşı açılan davalarda yürütmenin durdurulması talebinde bulunulabilmekteydi. Yargı mercileri tarafından özel esaslara alınma işleminin 1 nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine dayanılarak tesis edilmesi ve kanuni dayanağı olmaması nedeniyle yürürlüğünün durmasına karar verilmekteydi.

7524 sayılı Kanunla 01/09/2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV Kanunu’nun 36’nci maddesine “*Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır.*” düzenlemesi yapılmıştır. Buna dayanılarak 01/11/2024 tarihinde yayınlanan 52 nolu Genel Tebliğ ile de özel esaslar uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Özel esaslar yerine katma değer vergisi iade taleplerinin doğrudan vergi inceleme raporlarına dayalı olarak değerlendirilmesine yönelik bir düzenleme yapılmıştır.

52 nolu Genel Tebliğ “a) (I/C-2.1.5.1.) bölümünün on üçüncü paragrafında geçen “(IV/E)” ifadeleri “(IV/A2)” olarak, “özel esaslara” ifadesi “KDV iadesinin vergi incelemesine” olarak, “özel esaslar uygulanmasına” ifadesi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esasların uygulanmasına” olarak, aynı bölümün on dördüncü paragrafında geçen “genel esaslara” ifadesi “belirlenmiş diğer usul ve esaslara” olarak ve “özel esas” ifadesi “Tebliğin (IV/A2) bölümündeki usul ve esasların” olarak”” değiştirildiği hükme bağlanmıştır. Özel esaslar şeklen kaldırılmış olsa da aslında kaldırılmamış olup esasında şekil değiştirmiştir. Katma değer vergisi iadesi için bazı durumlarda teminat verilmesi usulü, bazılarında ise vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması usulü benimsenmiştir.

Bu yeni düzenleme uyarınca açılan davaya ilişkin olarak uygulamada tartışma bulunmaktadır. Bazı mahkemeler incelenmeksizin ret kararı vermekten bazıları ise davayı incelemektedir. Yürütmenin durdurulması talepli açılan davalarda, mahkemeler yeni usulü özel esaslar gibi değerlendirerek yürütmenin durdurulmasına karar vermektedir.

Nitekim Ankara 3. Vergi Mahkemesinin E:2025/130 sayılı dosyasında “...*Olayda davacı şirket hakkında Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 36. Maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacaklar mükellefler listesine yönelik işlem tesis edilmiş ise de, gerek davalı idarenin gerekse bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize etmeleri, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil edeceği anlaşıldığından, dava konusu Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 36. maddesi uyarınca iade talepleri vergi incelemesine göre sonuçlandırılacak mükellefler listesine alınmasına ilişkin işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Öte yandan, açıkça hukuka aykırı olan işlemin yürütmesinin durdurulmaması halinde, davacının ekonomik hayatı olumsuz etkilenerek telafisi güç ve imkansız zararlar doğurabileceği açık olduğundan yürütmenin durdurulması için aranan yasal şartların olayda gerçekleştiği anlaşılmaktadır.*” gerekçesiyle yürütmenin durdurulmasına karar verilmiştir.

h. Vergi Hukuku Alanındaki Düzenleyici İdari İşlemlere Açılan Davalar

Vergi mahkemeleri, bireysel idari işlemler yanında belirli koşullarda düzenleyici işlemler hakkında da dava yoluyla denetim yapma yetkisine sahiptir. Vergi hukukunda düzenleyici işlemler; vergi yasalarının verdiği açık veya örtülü yetkilere dayanarak idare tarafından çıkarılan ve genel nitelik taşıyan işlemler olarak tanımlanmaktadır. Bu işlemler kimi zaman ülke çapında geçerli olabilecek nitelikte iken kimi zaman yalnızca belirli bir coğrafi bölge veya idari alanla sınırlı şekilde uygulanmaktadır.

Ülke genelinde uygulanacak düzenleyici işlemler hakkında açılacak davalar, 2575 sayılı Danıştay Kanunu uyarınca Danıştay’ın görev alanına girmektedir. Bu tür düzenleyici işlemlere karşı iptal davaları doğrudan Danıştay’da açılmakta ve ilk derece yargılaması Danıştay tarafından yapılmaktadır. Bakanlıklar veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından çıkarılan yönetmelik, genelge veya tebliğler örnek gösterilebilir.

Öte yandan, yalnızca belirli bir bölgede veya sınırlı bir idari yetki sahasında uygulanacak düzenleyici işlemler yönünden yetkili mercii, ilgili vergi mahkemeleridir.

Özellikle belediyeler gibi yerel idarelerin kendi yetki alanları içerisinde çıkardıkları tarifeler, harçlar veya vergi oranlarını belirleyen düzenleyici işlemler bu kapsamda değerlendirilir.

Örneğin, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında belediye meclislerine, su tüketim bedelleri, işgaliye harçları veya çevre temizlik vergisi gibi yerel gelir unsurları hakkında tarife belirleme yetkisi tanınmıştır. Belediye meclislerinin bu yetkilerine dayanarak belirledikleri tarifeler veya oranlar, yalnızca ilgili belediyenin yetki sahasında uygulanacağından, bu düzenleyici işlemlere karşı açılacak iptal davalarına vergi mahkemeleri bakacaktır.

Düzenleyici işlemlere karşı açılan davalarda, 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesi kapsamında, dava açılması işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. Bu nedenle, davacı tarafından ayrıca yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması ve mahkemece bu talebin kabul edilmesi gerekir. Mahkemenin yürütmenin durdurulmasına karar verebilmesi için, işlemin açıkça hukuka aykırı olması ve uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğma ihtimalinin bulunması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Mahkeme, bu şartların oluştuğuna kanaat getirirse yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne karar verebilir. Böyle bir karar verildiğinde, dava konusu düzenleyici işlemin uygulanması dava süresince askıya alınacak ve henüz yargısal denetimi tamamlanmış düzenleyici işlemin uygulanarak mükellefler üzerinde telafisi güç veya imkânsız zararlar doğurmasının önüne geçilmiş olacaktır.

2.8. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI TALEBİ SONUCUNDA VERİLEN KARARLAR

Vergi mahkemesinde dava açıldığında, ilk inceleme aşamasında dava dilekçesi 2577 sayılı Kanun 3'üncü maddesine uygun şekilde düzenlenmişse ve yürütmenin durdurulması talebi varsa mahkeme bu hususu değerlendirerek yürütmenin durdurulması hususunda bir karar verir.

2.8.1. Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Karar Verilmesine Yer Olmadığı Kararı

İdari yargılama hukukunda, dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulması istemi üzerine mahkemece verilen kararlar arasında "karar verilmesine yer olmadığı" şeklinde bir

karar türü bulunmaktadır. Bu karar, yürütmenin durdurulması isteminin esasına girilmesine gerek kalmaksızın, hukuki sebeplerle istem hakkında bir karar tesis edilmediği durumlarda verilir.

Tarh ve ceza kesme işlemleri nedeniyle gönderilen ihbarnamelere karşı vergi mahkemesinde dava açılması durumunda, dava konusu işlemlerin yürürlüğü kendiliğinden durmaktadır. Bu sebeple, ihbarnamelere karşı açılan iptal davalarında ayrıca yürütmenin durdurulmasına yönelik bir karar verilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır.

Bu tür kararlar, yürütmenin durdurulması kurumunun amacını yerine getirmiş olması sebebiyle ek bir tedbire gerek kalmadığını göstermekte, esasen davanın ilerleyişine ilişkin usulü bir tespit niteliği taşımaktadır.

2.8.2. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma Alındıktan Sonra İncelenmesi Kararı

İdari yargılama hukukunda yürütmenin durdurulması kararının verilmesi, kural olarak davalı idareden savunma alındıktan veya idarenin savunma süresinin dolmasından sonra mümkündür. Bu ilke, 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesi uyarınca taraflar arasında silahların eşitliği ve savunma hakkı ilkelerinin korunması amacıyla benimsenmiştir.

Bu çerçevede, idari yargı mercileri, yürütmenin durdurulması talebiyle ilgili karar verirken, öncelikle davalı idareye savunma yapma imkânı tanımakta olup savunma verilmezse savunma süresinin dolması beklenmektedir.

2.8.3. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Ara Karar veya Bilirkişi İncelemesi Sonrası İncelenmesi Kararı

Vergi mahkemelerinde görülen uyuşmazlıklarda, davalı idarenin savunmasının alınması veya idarenin savunma süresinin dolmasının ardından, yürütmenin durdurulması talebinin değerlendirilmesi aşamasına geçilmektedir. Ancak bazı durumlarda, yürütmenin durdurulması talebinin karara bağlanabilmesi için dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerin yeterli olmadığı görülmektedir. Bu gibi durumlarda mahkemeler gerekli bilgi ve belgelerin dosyaya kazandırılması amacıyla ara karar tesis edebilmektedir.

Özellikle davacının ileri sürdüğü iddiaların çözümü özel bilgi veya teknik uzmanlık gerektiriyorsa, mahkeme, talep üzerine veya re'sen bilirkişi incelemesi yapılmasına karar verebilir. Bilirkişi raporunun hazırlanmasının ardından yürütmenin durdurulması talebi,

dosyada oluşan yeni delil durumu çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım, mahkemenin doğru ve isabetli bir karar verebilmesi için gerekli olan maddi zemini güçlendirmektedir. Örneğin, emlak vergisine esas alınan arsa metrekare birim değerinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı açılan iptal davalarında, idarenin belirlediği birim değer gerçeğe uygun olup olmadığı konusunda şüphe doğduğunda, mahkeme tarafından bilirkişi incelemesi yapılması gerekebilmektedir. Benzer şekilde vergiye ilişkin tahakkuk veya cezai işlemlere karşı açılan davalarda, imza itirazı gibi teknik bir meselenin açıklığa kavuşturulması için bilirkişiden rapor alınması mümkün olabilmektedir.

2.8.4. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Savunma Alıncaya Kadar Kabul veya Ara Kararın Gereği Yerine Getirilene Kadar Kabul Kararı

İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız bir zararın doğması ve işlemin açıkça hukuka aykırı olduğunun ilk bakışta anlaşılabilir nitelikte bulunması durumunda mahkeme, henüz savunma alınmadan veya ara karar gereği tamamlanmadan yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne karar verebilmektedir.

Bu durumda mahkeme, davalı idarenin savunmasını almaksızın veya ara karar doğrultusunda bilgi ve belgelerin toplanmasını beklemeksizin, işlemin uygulanmasının doğurabileceği ciddi zararları önlemek amacıyla yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Ancak savunmanın alınması veya ara kararın gereğinin yerine getirilmesi sonrasında yeniden değerlendirme yapılarak yürütmenin durdurulması kararı nihai olarak gözden geçirilebilir.

Vergi yargılamasında ise bu uygulama, genel olarak nadiren başvurulmuş bir yöntemdir. Özellikle idare mahkemeleri tarafından yıkım kararları, işyeri kapatma işlemleri gibi telafisi güç sonuçlar doğurabilecek idari işlemler bakımından yürütmenin durdurulmasına savunma beklenmeksizin karar verilmesi mümkündür.

2.8.5. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi Kararı

Vergi mahkemesinde dava açıldığında yürütmenin durdurulması için gerekli olan şartlara ilişkin değerlendirme yapıldıktan sonra şartların oluşmadığı kanaatine varılırsa yürütmenin durdurulması isteminin reddine karar verilir. Yürütmenin durdurulmasının reddi

kararı şablon karar şeklinde yazılmaktadır. Bu kararlarda gerekçe yazılmamakta sadece şartların oluşmadığı belirtilmektedir.³⁷²

2.8.6. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabulü Kararı

Vergi mahkemesinde açılan iptal davasında, dava konusu idari işlemin açıkça hukuka aykırı olduğu ve işlemin uygulanması durumunda telafisi güç veya imkânsız zararların doğacağı yönünde bir kanaate varılması hâlinde, mahkeme heyeti veya görevli hâkim tarafından yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne karar verilir.

Yürütmenin durdurulması isteminin kabul edilmesi, dava konusu işlemin dava sonuna kadar hüküm ve sonuç doğurmasını engeller. Bu sayede, bireylerin haklarının korunması ve hukuka aykırı işlemlerin yaratabileceği zararların önlenmesi amaçlanmaktadır.

2.8.7. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kısmen Kabul Kısmen Reddi Kararı

Vergi mahkemesinde açılan iptal davasında, dava konusu idari işlemin yalnızca belirli bir kısmının açıkça hukuka aykırı olduğu ve bu kısmın uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğabileceği tespit edilirse, yalnızca bu kısım yönünden yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne karar verilebilmektedir.

Buna karşılık, dava konusu işlemin geri kalan kısmının hukuka aykırılığının bulunmadığı veya uygulanmasının telafisi güç ya da imkânsız zararlar doğurmayacağı kanaatine varılması hâlinde, bu kısım yönünden yürütmenin durdurulması istemi reddedilmektedir.

Bu yaklaşım, idari işlemin bölünebilir nitelikte olduğu hallerde, adalet ve hakkaniyet ilkeleri çerçevesinde bireysel hakların korunmasına imkân tanımaktadır.

³⁷² Nitekim Antalya 1. Vergi Mahkemesinin E:2025/76 sayılı dosyasında davacı kuruma ait araçlar için tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisinin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine dair 08/01/2025 tarih ve E.5697 sayılı işlemin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle açılan davada “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin 2. fıkrasında idari mahkemelerin, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilecekleri hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, olayda yukarıda anılan kanun hükmünde öngörülen şartların gerçekleşmediği anlaşıldığından, yürütmenin durdurulması isteminin reddine...” gerekçesiyle yürütmenin durdurulması talebinin reddine şablon karar şeklinde karar verilmiştir. Hukuka aykırılık durumunun veya telafisi güç veya imkansız bir durumun var olup olmadığı açıklanmamaktadır. , www.uyap.gov.tr, E.T:19/04/2025.

2.9. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARINA İTİRAZ

Mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında gerekli inceleme ve araştırma yapıldıktan sonra bir sonuca varılır. Yürütmenin durdurulması talebi, iptal davası içerisindeki bir ara taleptir. Yürütmenin durdurulması kararına itiraz müessesesi ile hukuka aykırılık nedeniyle telafisi güç veya imkânsızlık doğabilme durumu hakkında verilen kararın yeniden başka bir merci tarafından incelenmesi amaçlanmaktadır.³⁷³

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itirazın değerlendirilmesi, kararı veren yargı merci tarafından değil, başka bir yargı mercine yapılmaktadır. Bu yöntem, hem idare hem de birey açısından kararların denetlenebilirliğini artırmakta ve yargılamaya olan güveni pekiştiren önemli bir güvence sunmaktadır. Kararı veren yargı organından bağımsız bir merci tarafından yapılacak denetim, tarafsızlık ve nesnellik ilkeleri yönünden önem arz etmektedir.

2.9.1. İtirazın Şartları

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz yolu, idari yargılama sisteminde istisnai ve sınırlı şekilde öngörülmüş bir denetim mekanizmasıdır. Bu yolun etkili şekilde kullanılabilmesi için bazı usullerin ve maddi koşulların birlikte sağlanması gerekmektedir.

2.9.1.1. Yürütmenin Durdurulması İstemi Hakkında Karar Verilmesi

Yürütmenin durdurulması istemine ilişkin itiraz başvurusu yapılabilmesi için, öncelikle istem hakkında bir karar verilmiş olması zorunludur. Zira 2577 sayılı İYUK uyarınca yalnızca yürütmenin durdurulması hakkında verilmiş kararlara karşı itiraz yolunu öngörmüştür. Henüz sonuçlandırılmamış istemler ise itiraza konu edilememektedir.

Yürütmenin durdurulması istemi hakkında itiraz edilebilecek kararlar; istemin kabulü, reddi, incelenmeksizin reddi veya karar verilmesine yer olmadığı şeklindedir. Bu kararlar, yürütmenin durdurulması isteminin esasına dair verilen nihai kararlardır. Yürütmenin durdurulması istemi hakkında savunma alındıktan ya da ara kararın gerekleri yerine getirildikten sonra inceleme yapılmasına hükmedilmişse, bu tür kararlar esas hakkında nihai bir değerlendirme içermediğinden itiraza konu edilemez. Bu nitelikteki kararlar için yapılan itiraz başvuruları, esas incelemeye geçilmeden usulden reddedilmelidir.

³⁷³ A.Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı* (Ankara: Turhan Kitapevi, 2010), 456.

Ayrıca, kanun yolları sürecinde yani istinaf ya da temyiz aşamasında, yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlara karşı itiraz edilemez. Bu aşamada yapılan itiraz başvuruları da doğrudan reddedilmektedir.

2.9.1.2. Karardan Olumsuz Etkilenenin Başvuru Hakkı

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı başvuru hakkı, yalnızca bu kararla hukuki menfaati doğrudan etkilenen tarafa tanınmış istisnai bir kanun yoludur. İtiraz müessesesi, davanın taraflarından sadece karardan olumsuz etkilenenin kullanabileceği sınırlı ve denetim odaklı bir başvuru imkânı olarak yapılandırılmıştır. Bu doğrultuda yürütmenin durdurulması talebinin reddedildiği durumda yalnızca davayı açan taraf, istemin kabulü durumunda ise yalnızca davalı idarenin itiraz yoluna başvurabileceği kabul edilmektedir.

Dolayısıyla itiraz hakkı kararın icrası bakımından hukuki menfaati ihlal edilen tarafa özgülenmiş olup karardan lehine etkilenen taraf yönünden böyle bir başvuru imkânı doğmamaktadır. Bu yönüyle, itiraz kurumu yargısal işlemin sınırlı denetimini hedefleyen ve taraf menfaatine dayalı olarak işleyen özel nitelikli bir kanun yolu olarak değerlendirilmektedir.

Bu sistem, taraflar arasında dengeyi gözeten ve gereksiz usul işlemlerinin önüne geçmeyi amaçlayan bir işleyiş sunmaktadır. Nitekim hukuki yararı zedelenmeyen bir tarafın karara karşı başvuru yapmasının önlenmesi, yargı mercilerinin gereksiz iş yüküyle karşılaşmasının önüne geçmekte ve sürecin etkinliğini artırmaktadır. Karardan zarar gören tarafın tanımlanması, yürütmenin durdurulması kararının niteliğiyle doğrudan bağlantılıdır ve her somut olayda bu ilişkinin dikkatle değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.9.1.3. Yürütmenin Durdurulması Kararına İtirazın Süresi

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı başvuru hakkı, 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesinin 7'nci fıkrasında belirli bir süreye tabi tutulmuştur. Bu sürenin usulüne uygun biçimde kullanılması, hem hukuki güvenlik ilkesinin sağlanması hem de yargılamanın etkinliğinin korunması açısından önem arz etmektedir.

Yürütmenin durdurulması kararına karşı itiraz yedi gün içinde yapılmalıdır. Süre, yürütmenin durdurulması kararının taraflara tebliğini izleyen günden itibaren başlar. Bu süre hak düşürücü nitelikte olup süresi içinde kullanılmayan itiraz hakkı ise sona ermektedir.

İtiraz süresinin başlaması, kararın usulüne uygun şekilde taraflara tebliğiyle mümkündür. Tebliğin hiç yapılmamış olması veya usulsüz tebligat halinde süre işlemeye

başlamayacağından itiraz hakkı da henüz doğmuş sayılmaz. Sürenin hesaplanmasında genel idari yargı kuralları uygulanır. Bu nedenle tarafların, tebliğ tarihini izleyen günden itibaren yedi günlük süreye riayet etmeleri zorunludur. Aksi durumda süresinde yapılmayan başvurular süre yönünden reddedilerek esasa girilmeksizin sonuçlandırılır.

Yürütmenin durdurulması kararlarına karşı öngörülen bu yedi günlük sürenin, çalışmaya ara verme dönemine rastlaması halinde nasıl uygulanacağı hususu ise öğretide ve uygulamada tartışmalıdır. 2577 sayılı İYUK'un 8'inci maddesinin üçüncü fıkrası, genel sürelerin adli tatile (çalışmaya ara verme dönemine) rastlaması durumunda, sürenin tatilin bitimini izleyen tarihten itibaren yedi gün uzayacağını öngörmektedir. Ancak 27'nci madde 7'nci fıkra düzenlenmiş yürütmenin durdurulması kararlarına ilişkin itiraz süresi özel bir düzenleme niteliği taşıdığından bu genel kuralın uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusudur.

Bir görüşe göre, özel hükümler genel kurallara nazaran öncelikli uygulanır ve bu bağlamda yürütmenin durdurulması kararlarına ilişkin yedi günlük itiraz süresi, çalışmaya ara verme süresine denk gelse dahi uzamaz. Nitekim Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin 26/09/2007 tarih ve YD İtiraz No: 2007/4384 sayılı kararında da bu yönde değerlendirme yapılmıştır. Bu karar uyarınca, yürütmenin durdurulması kararlarına ilişkin itiraz süresi mutlak olarak yedi günle sınırlıdır ve adli tatil bu sürenin işlemesine engel teşkil etmemektedir.

Diğer bir görüş ise, İYUK'un 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasının genel nitelikte olmakla birlikte, açıkça süre uzatımını öngördüğünden yürütmenin durdurulması kararlarına itiraz süresine de uygulanabileceğini ileri sürmektedir. Bu yaklaşım, hak arama özgürlüğünün daha geniş yorumlanmasını esas almakta ve süre kısıtlarının yargısal denetimi zayıflatabileceğini işaret etmektedir.

Yargı uygulaması ve çoğunluk görüşü ise, yürütmenin durdurulması kararlarına karşı öngörülen itiraz süresinin, çalışmaya ara verme süresine rastlaması halinde dahi uzamayacağı yönündedir. Bu çerçevede yürütmenin durdurulmasına yönelik karara karşı yapılacak itiraz, ilgili kişiye kararın bildirilmesinden sonraki yedi günlük süre içinde ve bu süre adli tatile rastlarsa dahi kesintiye uğramaksızın kullanılması gerekmektedir. Zira 2577 sayılı Kanun'un 61'inci maddesine göre adli tatil süresince yürütmenin durdurulmasına ilişkin taleplerin nöbetçi mahkemelerce değerlendirilmesi mümkündür.

2.9.1.4. İtiraz Harcının Yatırılması

Yürütmenin durdurulması kararları kural olarak 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ek tarifeleri kapsamında harca tabidir. Ek 1 sayılı tarifeye göre, genel idari yargıda yürütmenin durdurulması talepleri ile bu kararlara karşı yapılan itirazlar harca tabidir. Özellikle bölge idare mahkemelerine yapılan itirazlar, bu kapsamda harç alınan işlemlerdendir.

Buna karşın vergi yargısında uygulanan Ek 3 sayılı tarifiede, ilk derece mahkemelerinde yürütmenin durdurulması taleplerinin harca tabi olacağına dair bir düzenleme bulunmadığından, bu aşamada harç alınmamaktadır. Ancak itiraz sürecinde bölge idare mahkemesi veya Danıştay nezdinde yapılan yürütmenin durdurulması talepleri için harç ödenmesi gerekmektedir.

2.9.2.İtirazın Yapılacağı Yerler ve İtiraz Usulü

Yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen kararlar, bu kararları tesis eden yargı merciine göre farklı itiraz yollarına tabidir. İtirazın yapılacağı yetkili yargı yeri, kararı veren mahkeme veya heyetin niteliğine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir.

İlk derece mahkemesi tarafından verilen yürütmenin durdurulması kabulü veya reddi kararlarına karşı bölge idare mahkemesine, Danıştay'ın ilk derece sıfatıyla vermiş olduğu karara ilgisine göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına itiraz edilebilir. Bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine itiraz edilebilir.³⁷⁴ Adli tatilde yürütmenin durdurulması hakkında karar veren mahkemeler tarafından verilen kararlara, yürütmenin durdurulması kararını incelemeye yetkili nöbetçi mahkemeye itiraz yapılır.

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla incelediği davalarda itiraz yolu açık olmakla birlikte temyiz merci sıfatıyla baktığı davalarda ise itiraz yolu söz konusu değildir.

2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesi kapsamında yürütmenin durdurulmasına ilişkin taleplerle ilgili olarak verilen kararlara yalnızca bir kez itiraz edilmesi mümkündür. İtirazın iletildiği yetkili merci, dosya kendisine ulaştıktan sonra yedi günlük süre içinde kararını vermekle yükümlüdür. İtirazı inceleyen merci itirazı kabul edebilir, itirazı reddedebilir veya

³⁷⁴ Bölge idare mahkemeleri kural olarak ilk derece mahkemesi sıfatıyla davaya bakmazlar. Ancak, idare veya vergi mahkemesinde birden fazla hakime yönelik ret talebinin kabulü halinde, dosyanın esasına ilişkin inceleme bölge idare mahkemesi tarafından yapılır. Bu istisnai durumda, dava dosyasında yürütmenin durdurulması yönünde bir talep mevcut ise bu hususta karar verme yetkisi de bölge idare mahkemesine aittir. Bu nedenle bölge idare mahkemesi tarafından yürütmenin durdurulması istemi hakkında verilen kararlara da en yakın bölge idare mahkemesi tarafından itiraz incelemesi yapılır.

gerekli incelemeleri yapmak üzere yürütmenin durdurulması kararını kaldırarak geri gönderebilir.

2.9.3 İtirazın Mümkün Olmadığı Haller

İvedi yargılama usulü kapsamında değerlendirilen işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar nedeniyle açılan davalarda ve Milli Eğitim Bakanlığı ile ÖSYM tarafından gerçekleştirilen merkezi sınavlar ile ortak sınavlara, bu sınavlarla ilgili iş ve işlemlere ya da sınav sonuçlarına dair açılan davalarda yürütmenin durdurulması yönünde verilen kararlara karşı itiraz hakkı bulunmamaktadır. İvedi yargılama usulü kapsamına giren uyuşmazlıklar arasında vergiye ilişkin ihtilaflar yer almamaktadır. Bu nedenle vergi davalarında yürütmenin durdurulmasına yönelik kararlara her zaman itiraz edilebilmesi mümkündür.

İtiraz hakkı kural olarak bir defaya mahsustur. Bununla birlikte farklı sebeplere dayanılarak yürütmeyi durdurma talep edilmesi halinde, verilen her bir talep için ayrı ayrı itiraz hakkı bulunmaktadır. Bu çerçevede, yargılama süreci boyunca, her bir farklı gerekçeye dayalı talep kapsamında verilen yürütmenin durdurulması kararına karşı, bir defaya mahsus olmak üzere itiraz hakkı kullanılabilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KANUN YOLLARI AŞAMASINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI VE YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ İNFAZ SÜRECİ

3.1. KANUN YOLLARI AŞAMASINDA YÜRÜTMENİN DURDURULMASI

3.1.1. Kanun Yolu Kavramı

Kanun yolu, mahkeme tarafından verilen nihai kararın, bir üst yargı merci tarafından hukuka uygunluk açısından denetlenmesini sağlayan hukuki bir başvuru yoludur.³⁷⁵ Anayasa Mahkemesi kanun yolunu “...bir yargı yeri tarafından verilen ve hukuka aykırı olduğu ileri sürülen bir kararın kural olarak başka bir yargı yeri tarafından incelenmesini sağlayan hukuki bir yoldur.”³⁷⁶ şeklinde tanımlamıştır.

Kanun yolu, davanın taraflarına hukuka aykırı olduğunu iddia ettikleri mahkeme kararlarının denetimini sağlamaları için tanınan hukuki bir imkândır. Kanun yolu, hukuka aykırılık taşıdığı ileri sürülen mahkeme kararlarının üst yargı mercileri tarafından yeniden değerlendirilmesini ve denetimini mümkün kılar.³⁷⁷

3.1.2. İdari Yargıda Kanun Yolları

İdari yargı sisteminde, yargı kararlarının denetimi ve hukuka uygunluğunun sağlanması amacıyla kanun yollarına başvuru imkânı tanınmıştır. Kanun yolları, yargı kararlarının maddi veya hukuki yönden yeniden değerlendirilmesini mümkün kılarak adaletin gerçekleşmesine hizmet eder. Bu bağlamda, idari yargıda olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki temel başvuru mekanizması bulunmaktadır.

³⁷⁵ Mehmet Şimşek, “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 4/7 (Haziran 2016), 963; Ali Akyıldız, “İstinafa İlkesel Bakmak”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu* (Ankara: Danıştay, 2015), 13.

³⁷⁶ AYM, 14/06/2017 tarih ve E:2017/49,K:2017/113 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr, E.T:15/02/2025

³⁷⁷ Ramazan Çağlayan, *İdari Yargıda Kanun Yolları (Kararlara Karşı Başvuru Yolları)* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002), 19.

Olağan kanun yolları, henüz kesinleşmemiş mahkeme kararlarının denetimini yaparken olağanüstü kanun yolları ise kesinleşmiş mahkeme kararlarının denetimini yapmaktadır.³⁷⁸ Diğer bir ifadeyle olağan kanun yolu, mahkemenin verdiği nihai nitelikteki kararın kesinleşmesine engel olan kanun yolu olarak tanımlanabilir.³⁷⁹

2577 sayılı İYUK uyarınca idari yargı sisteminde öngörülen olağan kanun yolları kapsamında istinaf ve temyiz başvuru yolları bulunmaktadır. Olağanüstü kanun yolları içinde ise, yargılamanın yenilenmesi ile kanun yararına temyiz başvuru usulleri yer almaktadır.

İstinaf, ilk derece mahkemelerince verilen hükümlerin bölge idare mahkemeleri nezdinde, hem olaylara ilişkin maddi unsurların hem de hukuka dair yönlerin tekrar değerlendirilmesine imkân sağlayan bir olağan kanun yoludur.³⁸⁰ Temyiz, yargı sisteminde başvurulabilecek en üst derece merciye, verilen kararın yalnızca hukuka uygunluk açısından denetlenmesi amacıyla yapılan bir başvuru yoludur.³⁸¹ Temyiz, ilk derece mahkemeleri ile istinaf incelemesi yapma yetkisi bulunan bölge idare mahkemeleri tarafından verilen nihai kararların maddi olgularına ilişkin değerlendirmelerine girilmeksizin, yalnızca hukuka uygunluk yönünden denetlediği olağan başvuru yolu olarak da tanımlanabilir.³⁸² Bu sistematik içerisinde, ilk derece kararları öncelikle istinaf süzgecinden geçmekte, istinaf incelemesi sonrasında verilen kararlar ise bazı durumlarda temyize açık olabilmektedir. Böylece, yargı kararlarının kesinleşmeden önce üst yargı mercilerinin denetimine tabi tutulmasına olanak sağlar.

Yargılamanın yenilenmesi, ciddi hukuki yanlışlıklar içeren ve kesinleşmiş kararların, aynı yargı merci tarafından yeniden incelenerek düzeltilmesine olanak sağlayan olağanüstü bir kanun yoludur.³⁸³ Yargılamanın yenilenmesi, kesin hüküm halini almış yargı kararlarının belirli ve sınırlı sebeplerin varlığı halinde yeniden yargılama konusu yapılmasına imkân tanıyan istisnai bir başvuru yoludur. 2577 sayılı İYUK'un 53 ile 60'ıncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu kurum, özellikle tarafların elinde bulunmayan ya da yargılama sırasında ileri sürülmesi mümkün olmayan ve kararın sonucunu etkileyecek nitelikte yeni olay veya

³⁷⁸ Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 470.

³⁷⁹ Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 475.

³⁸⁰ Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, 803; Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 797; Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 477.

³⁸¹ Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*(3.Cilt), 3/1992.

³⁸² Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 490.

³⁸³ Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 511.

delillerin ortaya çıkması, sahte belgelerin kullanılması ya da usul hükümlerine açıkça aykırı şekilde hüküm tesis edilmesi gibi durumlarda başvuruya olanak tanımaktadır.

Kanun yararına temyiz, taraflar açısından kesinleşmiş olmakla birlikte istinaf veya temyiz denetiminden geçmemiş yargı kararlarının, yalnızca hukuka aykırılığın giderilmesi amacıyla Danıştay tarafından incelenmesini sağlayan olağanüstü ve istisnai bir kanun yoludur.³⁸⁴ Bu yol, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 51'inci maddesinde yer almaktadır. Anılan maddeye göre idare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemeleri tarafından kesin olarak verilen veya istinaf ve temyiz denetiminden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan, niteliği itibarıyla yürürlükteki hukuk kurallarıyla bağdaşmayan ilgili bakanlıkların gerekli görmesi üzerine ya da Danıştay Başsavcılığı'nın re'sen takdiriyle kanun yararına temyiz edilebilir.

İdari yargı sisteminde kanun yolları, hukuki denetimin çok katmanlı yapılmasını sağlayarak hem bireylerin adil yargılanma hakkını güvence altına almakta hem de yargı kararlarının doğruluğunu ve istikrarını sağlamaktadır. Özellikle istinaf ve temyiz mekanizmaları idari yargının etkinliğini artırırken olağanüstü yollar ise hukuki güvenlik ilkesinin tamamlayıcısı olarak işlev görmektedir.

Yürütmenin durdurulması kararı, idari işlemin uygulanması durumunda telafisi güç veya imkânsız zararların doğabileceği durumlarda yargılama süreci tamamlanmadan önce verilen geçici bir hukuki koruma aracıdır. Bu kurum henüz kesinleşmemiş kararlar açısından uygulanabilir olduğundan yalnızca olağan kanun yolları kapsamında mahkemeden talep edilebilir.

Buna karşılık, olağanüstü kanun yolları kapsamında yürütmenin durdurulması kararı verilmesi hukuken mümkün değildir. Zira bu başvuru yolları, nihai hükmün kesinleşmesinden sonra devreye giren ve yalnızca hukuka aykırılığın denetlenmesini amaçlayan istisnai mekanizmalardır.

3.1.3. Olağan Kanun Yollarında Yürütmenin Durdurulması

Olağan kanun yolları aşamasında, mahkeme kararlarının uygulanmasının yaratabileceği telafisi güç veya imkânsız zararların önlenmesi amacıyla yürütmenin durdurulması isteminde bulunulabilir. Bu husus, 2577 sayılı İYUK'un 52'nci maddesinde düzenlenmiştir.

³⁸⁴ Atay, *İdari Yargılama Hukuku*, 870; Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 875.

2577 sayılı İYUK'un 52'nci maddesi uyarınca, istinaf ya da temyiz kanun yoluna başvurulması ilk derece mahkemesince verilen kararın yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz. Ancak başvuru dilekçesinde açıkça yürütmenin durdurulması talep edilmişse ve bu talep gerekli koşulları taşıyorsa üst yargı merci tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.

2577 sayılı İYUK'un 45'inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince istinaf kanun yolu, temyiz ile benzer şekil ve usul kurallarına tabidir. Bu doğrultuda, istinaf ve temyiz kanun yolunda yürütmenin durdurulması talebine ilişkin süreçler aynı usul ve şekil kurallarına göre yürütülmektedir.

Yürütmenin durdurulması talebi, kanun yoluna gidilmesi durumunda istinaf ve temyiz dilekçesiyle birlikte veya bu dilekçeleri verme süresi içerisinde istenmesi gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması istemini içeren istinaf dilekçesi, diğer tarafa tebligat işlemi gerçekleştirilmeksizin kararı veren ilk derece mahkemesi tarafından dava dosyasıyla beraber bölge idare mahkemesine gönderilir. Aynı usul temyiz dilekçeleri için de geçerli olup bölge idare mahkemesi tarafından Danıştay'a gönderilir. Danıştay'ın ilk derece sıfatıyla baktığı davalarda ise İdari Dava Daireleri Kurulu veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna gönderilir.

Kanun yolunda yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar, kanun yolunda inceleme yapmaya yetkili mahkeme tarafından verilmektedir. İlk derece mahkemesince alınan kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularını inceleme yetkisi, bölge idare mahkemesine, bu mahkeme kararlara ilişkin denetim ise karşı yapılan başvuruların denetimi ise Danıştay'da görevli ilgili daireye aittir. Danıştay'ın ilgili dairelerinin ilk derece sıfatıyla verdiği kararlara ilişkin denetimi yapmaya ilgisine göre İdare Dava Daireleri Kurulu ya da Vergi Dava Daireleri kurulu yetkilidir. Bu nedenle denetim yapmaya yetkili merci, karara karşı kanun yoluna gidildiğinde mahkeme kararının infazını durdurma hususunda karar vermektedir.

Kanun yolunda yürütmenin durdurulması hususunda aranan üç şart vardır. Birincisi mahkeme kararının esastan incelendiğinde kaldırılması veya bozulması ihtimalinin yüksek olması, ikincisi ise uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız bir zararın meydana gelmesi durumunun tespit edilmesi ve üçüncüsü ise teminat yatırılmasıdır.³⁸⁵

İptal davaları bakımından ise teminat istenmeyebileceği düzenlenmiştir. 2577 sayılı İYUK'un 27'nci maddesine paralel şekilde aynı Kanun'un 52'nci maddesinde de idareden ve adli yardımdan yararlananlardan teminat istenmeyeceği düzenlenmiştir.

³⁸⁵ Celal Karavelioğlu, *Değişiklik-Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu* (Trabzon: Top-Kar Matbaacılık, 1997), 692.

Davanın reddine dair kararlar bakımından ise özel bir şart getirilmiştir. 4001 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeye göre, davanın reddi kararlarına karşı kanun yoluna başvurulmuş olması halinde 27'nci maddede belirtilen şartların ayrıca sağlanması gerekmektedir.

İstinaf aşamasında bölge idare mahkemesindeki ilgili daire tarafından yapılan ilk incelemede eksiklik tespit edilmezse öncelikle yürütmenin durdurulması hakkında karar verir. Daha sonra bölge idare mahkemesi tarafından dosya tekemmül ettirilir.

Temyiz incelemesinde ise Danıştay'ın ilgili dava dairesi tarafından yapılan ilk incelemede eğer eksiklik tespit edilmezse yürütmenin durdurulması talebi değerlendirilmek üzere dosya Danıştay Başsavcılığına sevk edilir. Başsavcı, en geç iki gün içinde yazılı görüşünü bildirerek dosyayı ilgili daireye geri gönderir. Kıdemli tetkik hakimi tarafından belirlenen başka bir tetkik hakimi, dosya üzerindeki incelemeyi gerçekleştirerek yürütmenin durdurulmasına dair istemi değerlendirir. Bu aşamada, tetkik hakiminin değerlendirmeleri, başsavcılığın görüşü ve dosya içeriği de dikkate alınarak Danıştay'ın ilgili dava dairesi yürütmenin durdurulmasına yönelik karar verebilir ya da bu talebi reddedebilir. Danıştay, uygun görmesi halinde yürütmenin durdurulmasını bir teminat karşılığında kabul edebilir.³⁸⁶ Daha sonra yine Danıştay'ın ilgili dairesi tarafından dosya tekemmül ettirilir.

İstinaf ve temyiz aşamasında dosyanın esastan incelenmesi neticesinde kararın kaldırılması veya bozulmasına karar verilmesi halinde idari işlemin yürürlüğü ise kendiliğinden durmaktadır.

3.1.4. Vergi Yargısında Dava Açılmakla Yürürlüğü Kendiliğinden Duran İşlemlerin Olağan Kanun Yolundaki Denetimi

Vergi yargısı, idari yargı teşkilatının mali alanla sınırlı olmak üzere uzmanlaşmış bir kolunu teşkil etmekte olup vergilendirme sürecinden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde görevli yargı mercidir.³⁸⁷ Bu bağlamda, vergi mahkemeleri tarafından tesis edilen nihai kararlara karşı 2577 sayılı İYUK'ta düzenlenen olağan kanun yolları olan istinaf ve temyiz

³⁸⁶ Sabri Coşkun - Müjgan Karyağdı, *İdari Yargılama Usulü: Örnek İçtihatlar Yorumlar* (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2001), 528.

³⁸⁷ Akif Özkan, *İdari Yargıda İstinaf Müessesesi ve Vergi Uyuşmazlıklarına Etkisi* (Ankara: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019), 146.

başvurularında bulunulması mümkündür. Nitekim idari yargıya ilişkin usul hükümleri vergi yargısı bakımından da geçerlidir.

Vergi yargılamasında bazı idari işlemler, dava konusu edildikleri andan itibaren yürürlükteki etkilerini kendiliğinden yitirmektedir. Diğer bir ifadeyle dava açılmakla icrailik özelliği yargılama süresince askıya alınmaktadır.

Özellikle vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh işlemleri bakımından bu işlemler aleyhine dava açılması halinde tahakkuk süreci durmakta, tahsil süreci ise ertelenmektedir. Diğer bir ifadeyle ihbarnameye karşı açılan davada tahsilata devam edilememektedir.

İhbarnameye karşı açılan davada, vergi mahkemesi tarafından davacı aleyhine karar verildiğinde yapılacak işlemler ise tahsilat süreci kaldığı yerden devam etmektedir. Bu nedenle vergi mahkemesinin ret kararı üzerine istinaf veya temyiz yoluna başvurulmuşsa ayrıca yürütmenin durdurulması talep edilmesi gerekmektedir. Çünkü ihbarnamenin iptali için açılan davada verilen ret kararının idareye tebliğ üzerine, idare bu karar uyarınca vergi dairesince ihbarname düzenleyerek yükümlüye tebliğ etmektedir. Mahkemenin davayı kısmen reddetmesi ve kısmen iptale karar vermesi halinde yalnızca reddedilen kısım yönünden ihbarname düzenlenir. Uygulamada mahkeme kararı üzerine yeniden düzenlenen ihbarnamayı “iki nolu ihbarname” olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu ihbarname, tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gereken kamu alacağını konu edinir.

Mükellef iki nolu ihbarname sürecine engel olmak için mahkeme kararına karşı kanun yoluna gidebilir. Bu başvuru ise tek başına tahsil işlemlerini durdurmaz. Ancak kanun yolu merci tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, vergi dairesince başlatılmış olan tahsil işlemleri geçici olarak askıya alınır. Aksi durumda yani yürütmenin durdurulmasına karar verilmemesi halinde ise vergi idaresi tahsil işlemlerine kaldığı yerden devam edebilir. Bu durum mükellef bakımından telafisi güç zararlara neden olabileceğinden yürütmenin durdurulması kurumu kanun yolu sürecinde ayrı bir önem taşımaktadır.

Vergi mahkemesinin ihbarnamenin iptali yönünde verdiği kararın vergi dairesi tarafından kanun yoluna taşınması ve bu süreçte yürütmenin durdurulması kararı alınması halinde, vergi dairesi uyuşmazlık konusu kamu alacağını ikinci bir ihbarname düzenleyerek mükellefe tebliğ etme yoluna gitmektedir. Örneğin, ihbarnameye karşı açılan bir davada vergi mahkemesi tarafından verilen 'kısmen kabul, kısmen ret' kararının, yürütmenin durdurulması talebiyle birlikte temyiz edilmesi halinde; Danıştay’ın yürütmenin durdurulması talebini

reddetmesi durumunda, reddedilen kısma ilişkin kamu alacağı bakımından tahsil işlemleri devam etmektedir.³⁸⁸

İhbarnameye veya tahsil işlemlerine (örneğin ödeme emri, ihtiyati haciz gibi) karşı açılan davada vergi mahkemesi tarafından verilen ret kararının, istinaf merci olarak Bölge İdare Mahkemesi tarafından kaldırılması ya da Danıştay tarafından bozulması halinde, ilk derece mahkemesi kararının hukuki geçerliliği sona ermekte ve kararın yürürlüğü kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

3.1.5. Olağan Kanun Yolunda Yürütmenin Durdurulması Kararlarının Kesinlik Sorunu

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 52'nci maddesi uyarınca, temyiz ya da istinaf aşamasında verilen yürütmenin durdurulması kararları kesin hüküm niteliğindedir ve bu kararlara karşı ayrıca bir itiraz mekanizması öngörülmemiştir. Ancak bu kesinlik hem bireyin hak arama özgürlüğü hem de etkili başvuru hakkı yönünden tartışmalı bir durum oluşturmaktadır. Özellikle vergi yargısı gibi kamu alacaklarının icrai niteliği bulunduğu alanlarda, yürütmenin durdurulması kararlarının denetlenememesi telafisi güç zararlara yol açabilecek hukuki dengesizlikleri beraberinde getirebilmektedir.

Yürütmenin durdurulması kararı, niteliği itibarıyla geçici bir hukuki koruma tedbiri olmakla birlikte uygulanması durumunda tarafların hukuki durumlarını ciddi şekilde etkileyebilmektedir. Bu nedenle yargı mercilerinin bu kararları verirken yapabilecekleri muhtemel hataların denetlenebilmesi, adil yargılama ilkesi ve etkili yargısal koruma sağlanması açısından önem taşımaktadır. Nitekim ilk derece mahkemelerinin yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarına karşı itiraz yolu tanınmışken aynı nitelikteki kararların kanun yolu mercilerince verilmesi halinde denetime kapalı olması sistematik bir tutarsızlık olarak değerlendirilebilir.

Uygulamada, ilk derece ya da istinaf mercilerinde yürütmenin durdurulması talebinin reddedildiği dosyaların, esasının incelenmesi neticesinde temyiz merci tarafından daha sonra

³⁸⁸ Danıştay 4. Daire, 16/06/2022 tarih ve E:2018/2275, K:2021/4181 sayılı kararı, “İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ... Vergi Mahkemesince verilen ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararda; ödeme emri içeriği borcun dayanağı ihbarnamelelere karşı açılan davada verilen ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı davanın kısmen kabulüne kısmen reddine ilişkin kararının davacı tarafından yürütmenin durdurulması istemli temyiz edilmesi üzerine Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 26/12/2013 tarih ve E:2013/11635 sayılı kararı ile yürütmenin durdurulması isteminin reddine karar verildiği görüldüğünden, tahsil edilebilir aşamaya gelen kamu alacağının vadesinde ödenmediği anlaşıldığı gerekçesi ile dava konusu ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın reddine karar verilmiştir.”, www.lexpera.com.tr, E.T: 02/01/2025.

bozulduğu örneklerle sıkça karşılaşılmaktadır. Bu durum ilk derece aşamasında tanınan denetim imkânının kanun yolu sürecinde olmamasının, yargısal denetimin sürekliliğini ve tutarlılığını zedelediğini göstermektedir.

Olağan kanun yolundaki yürütmenin durdurulması kararlarına, itiraz imkânının tanınmamış olması ayrıca mahkemeler arasında da karar farklılıklarına yol açabilmektedir. Yürütmenin durdurulmasına ilişkin farklı bölge idare mahkemelerinin ya da Danıştay Dairelerinin benzer durumlarda çelişkili kararlar vermesi, hukuki öngörülebilirlik ilkesini zedelemektedir. Bu tür bir başvuru yolunun tanınması, yargılama süreçlerinin daha etkin işlenmesini sağlayarak karar birliğinin sağlanmasına ve sürecin kısılmasına katkı sunabilecek niteliktedir.

Sonuç olarak, olağan kanun yolları aşamasında verilen yürütmenin durdurulması kararlarına karşı da sınırlı ölçüde bir itiraz yolunun tanınması hem yargı kararlarının denetlenebilirliği hem de adil yargılama hakkının gereği olarak hukuki sistemimize kazandırılması gerekmektedir.

3.2. YÜRÜTMENİN DURDURULMASINA DAİR KARARIN UYGULANMA SÜRECİ

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin karar, dava konusu olan idari işlemin geçici olarak uygulanmasının askıya alınması suretiyle kişilerin haklarının koruma amacı taşır. Bu karar, işlemde doğabilecek zararları önlemek için önemli bir araçtır. Yürütmenin durdurulması talebinin kabulü sonucunda idare, işlemle ilgili hiçbir icrai faaliyette bulunamaz. Buna karşılık talebin reddedilmesi durumunda işlem yürürlükte kalmaya devam eder. Bu nedenle yürütmenin durdurulması kararlarının hem bireyler hem de idare açısından önemli hukuki sonuçlar doğurduğu açıktır.

Bu bölümde, yürütmenin durdurulması kararlarının uygulanma zorunluluğu, talebin kabulü veya reddi halinde ortaya çıkan hukuki sonuçlar açıklanacaktır. Ayrıca bu kararların idare tarafından yerine getirilmemesi durumunda ne gibi sonuçların ortaya çıkacağı, kararların yerine getirilmemesi hallerinde idarenin sorumluluğu incelenmiştir. Böylece yürütmenin durdurulması kararlarının etkili bir şekilde uygulanmasının nasıl sağlanacağı bütün yönleriyle değerlendirilmiştir.

3.2.1. İnfaz Zorunluluğu

Yargı kararlarına uyulması, yalnızca hukuk devleti anlayışının zorunlu bir sonucu değil, aynı zamanda çağdaş ve düzenli bir toplumun temel koşuludur. Anayasal düzenimizde bu kararların idarenin takdirine ya da kişisel görüşlerine göre uygulanıp uygulanmaması söz konusu olamaz. Yargı kararları, idare açısından olumlu ya da olumsuz sonuçlar doğurmuş olmasına bakılmaksızın subjektif değerlendirme ve takdirlerden tamamen bağımsız olarak herkes için bağlayıcı nitelik taşır ve eksiksiz biçimde uygulanmaları hukuken zorunludur.³⁸⁹

İdari yargı kararlarının uygulanması, adli yargı kararlarının icrasından farklı bir nitelik taşımaktadır. Adli yargıda kararların infazı, kamu gücüne haiz bağımsız infaz organları tarafından yerine getirilmektedir. İdari yargıda davalı sıfatını taşıyan idare, çoğu durumda aynı zamanda yargı kararlarını infaz etmekle yükümlü makam konumundadır.³⁹⁰ Bu durum kararların yerine getirilmesi sürecinde genellikle yetkide ve usulde paralellik ilkesi³⁹¹ uyarınca aynı idarenin hareket etmesini zorunlu kılmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu karar doğrultusunda başka bir idari birimin müdahalesi ise hukuka aykırılık oluşturabilmektedir.³⁹²

Anayasa'nın 138'inci maddesinde “*Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.*” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme tüm yargı kararları bakımından geçerli olan genel bir anayasal yükümlülüğü ifade etmektedir. Yasama, yürütme ve idare organları tarafından Anayasa'nın 138'inci maddesi uyarınca bu kararlara uyulması zorunludur. Bu kararların değiştirilmesi mümkün değildir ve icrası geciktirilemez.³⁹³

İdari yargı kararlarının infazına ilişkin özel düzenleme ise 2577 sayılı İYUK'un 28'inci maddesinde yer almaktadır.³⁹⁴ Buna göre “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur.*” şeklinde düzenlenmiştir.

³⁸⁹ Özay, *Günüşğinde Yönetim*, 882.

³⁹⁰ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 978.

³⁹¹ Detaylı bilgi için bkz. Aynur Hasoğlu, “Danıştay Kararları Işığında Yetkide ve Usulde Paralellik İlkesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 9/33 (Ocak 2018), 123-142.

³⁹² Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 978.

³⁹³ Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, 458.

³⁹⁴ Özcan Özbey, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Hukuki ve Cezai Sorumluluk”, *Ankara Barosu Dergisi* 67/4 (Güz 2009), 47.

Anılan hüküm uyarınca idare hem esas hakkında verilen kararların hem de yürütmenin durdurulması kararın gereklerine uygun şekilde işlem tesis etmek veya fiilen harekete geçmekle yükümlüdür. Bu çerçevede yürütmenin durdurulması kararları da esas kararlarla aynı düzeyde bağlayıcı nitelik taşımakta olup idareler tarafından gecikmeksizin yerine getirilmesi zorunludur. İdarenin yargı kararlarını uygulama noktasında herhangi bir takdir yetkisi bulunmamakta olup³⁹⁵, bu hususta idareye tanınan yetki mutlak biçimde bağlı yetki niteliğindedir.³⁹⁶ Bu anayasal ve yasal yükümlülük kapsamında, kararın ilgili idareye tebliğ edilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde gereğinin yerine getirilmesi gereklidir.³⁹⁷

İdarenin yürütmenin durdurulması kararı doğrultusunda işlem ve eylem tesis etmesi gerekmektedir. Aksi halde bireyin yargı kararından doğan korunma talebi karşılıksız kalacak, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayan bir uygulama ortaya çıkacaktır. Bu nedenle yürütmenin durdurulması kararlarının infazı yalnızca usulü bir yükümlülük değil, aynı zamanda anayasal düzende öngörülen temel hak ve özgürlüklerin korunmasının da güvencesidir.

Nitekim Danıştay'ın içtihadına göre “...yürütmenin durdurulması kararları dava konusu idari işlemin uygulanmasını durduran, başka bir deyimle onun icrailik niteliğini askıya alan ve söz konusu işlemin tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesini sağlayan geçici

³⁹⁵ Sarıca, “Tehir-i İcra”, 20; Torun, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, 358.

³⁹⁶ Danıştay 10. Daire, 28/05/2004 tarih ve E:2002/4061 K:2004/5219 sayılı kararı “Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan "hukuk devleti" ilkesi uyarınca idarenin mahkeme kararlarını "aynen" ve "gecikmeksizin" uygulamaktan başka bir seçeneği bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, yargı kararlarının uygulanması bakımından idare "bağlı yetki" içerisinde bulunmaktadır.”, <https://kazanci.com.tr>, E.T:12/08/2024 ; “İdare, iptal kararlarının maksat ve kapsamı dışında bir işlem tesis edemez. İptal kararları üzerine idarenin tesis edeceği işlem, iptal kararının yerine getirilmesine matuf ve kararın maksadına uygun olmalıdır. İdarenin başkaca bir tercih ve takdir hakkı yoktur.”; Danıştay 3. Daire, 09/03/1978 tarih ve E:1978/151 K: 1978/199 sayılı kararı, <https://kazanci.com.tr>, E.T: 12/08/2024.

³⁹⁷ Danıştay 10. Daire, 28/05/2004 tarih ve E:2002/4061 K:2004/5219 sayılı kararı “İdarenin yargı kararlarını maksadına uygun biçimde uygulaması zorunluğu, toplumda korunması gereken hukuk düzenince kişilere sağlanan hukuk güvenliği ve devlet işlemlerindeki istikrarın sonucudur. Her türlü işlem ve eylemi yargı denetimine tabi olan idarenin yargı kararlarına uyması ve bu kararların gereklerine göre işlem ya da eylemde bulunmak zorunda olması aynı zamanda Anayasamızın 2. maddesinde kabul edilmiş bulunan "hukuk devleti" ilkesinin de bir gereğidir. Anayasanın 2. maddesinde yer alan bu ilke karşısında idarenin mahkeme kararlarını "aynen ve gecikmeksizin" uygulaması anayasal bir zarurettir”, www.lexpera.com.tr, E.T. 12/08/2024; benzer nitelikte Danıştay 6. Daire E:2019/16458 K:2023/10160 Karar Tarihi: 28/12/2023 www.lexpera.com.tr, E.T: 12/08/2024 ; Danıştay VDDK, 28/12/2022 tarih ve E:2022/84 K:2022/1553 “Anayasa ve 2577 Sayılı Kanun hükümleri gereğince, idarelerin, maddi ve hukuki koşullara göre uygulanabilir nitelikte olan bir yargı kararını "aynen" ve "gecikmeksizin" uygulamak zorunda oldukları açıktır. İdarenin, idari yargı kararlarını uygulaması ve bu kararların icaplarına göre işlem ya da eylemde bulunmak zorunda olması hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Bu ilke karşısında idarenin, idari yargı yerlerince verilen kararların uygulanıp uygulanmaması konusunda herhangi bir takdir yetkisinin olmadığı tartışmasızdır.”, www.kazanci.com.tr, E.T:14/09/2024.

nitelikte kararlardır. Eğer bireysel bir idari işlemin yürütölmesi durdurulmuş ise, idare bireyin eski hukuki durumunu kazanması için gereken işlemleri yapmakla yükümlüdür.”³⁹⁸

Yargı kararlarının bağlayıcılığı bakımından idarenin durumu farklılık arz etmektedir. Yasama ve yargı organları açısından bu bağlayıcılık daha çok edilgen (pasif) nitelikte olup bu organlar yargı kararlarını tartışmaksızın kabul etmek, onlara uymak ve hukuki geçerliliklerini tanımakla yükümlüdür. Buna karşın idare, yargı kararlarına yalnızca bağlı olmakla kalmayıp aynı zamanda bunları hayata geçirme ve uygulama sorumluluğunu da taşımaktadır.³⁹⁹ Çünkü bazı durumlarda idari işlemin önceki haline getirilmesi için ayrıca işlem tesis edilmesi gerekebilmektedir.

Hukuk devleti ilkesinin gereğı olarak idare, mahkeme tarafından verilen kararlara uymak zorundadır. Hukuk devleti olmanın yanı sıra idarenin lehine veya aleyhine olan mahkeme kararının uygulanması hem medeniyet hem de toplumsal hayatın devamı açısından zorunludur.⁴⁰⁰

2577 sayılı İYUK’un 28’inci maddesi kararın idareye tebliğ yapıldıktan otuz gün içerisinde kararın gereğinin yerine getirilmesi gerektiğı düzenlenmiştir. Sürenin başlaması için lehine karar verilen tarafın bir başvuruda bulunmasına gerek bulunmamaktadır.⁴⁰¹

İdareye tanınan bu süre, yalnızca işlemin teknik veya fiili gereklilikler nedeniyle kısa bir zaman diliminde tamamlanamaması ihtimaline karşı düzenlenmiş bir üst sınır niteliğindedir. Esasında, mahkeme kararının uygulanması bakımından gerekli maddi ve hukuki koşulların mevcut olduğı durumlarda, idarenin beklemeksizin işlem tesis etmesi gerekmektedir.⁴⁰²

İdari yargı kararlarının uygulanması, hüküm fıkrasında belirtilen esaslara göre gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte mahkeme kararlarının yalnızca hüküm kısmı değil, dayandığı gerekçelerin de dikkate alınması gerekmektedir.⁴⁰³ Diğer bir ifadeyle idare,

³⁹⁸ Danıştay 5. Daire, ,11/03/1997 tarih ve E:1996/2957, K:1997/546 sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T:24/08/2024.

³⁹⁹ Uler Yıldırım, *İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları*, 80.

⁴⁰⁰ Turhan Feyzioğlu, “İdarenin Kaziyei Mahkemeye Riayetini Temin Hususunda Vatandaşın Büyük Millet Meclisine Müracaat Hakkı Bir Müeyyide Olabilir mi?”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 4/1 (1949), 96.

⁴⁰¹ Anayasa Mahkemesi 27/10/2021 tarih ve 2018/27882, 60 p., www.anayasa.gov.tr, E.T:20/11/2024

⁴⁰² İptal ve yürütmenin durdurulması kararlarının maddi koşulların elverdiği ölçüde derhal uygulanması gerektiğı hakkında bkz. Danıştay 1. Daire, 10/10/1990, E:1990/211, K:1990/256, www.lexpera.com.tr , E.T:20/11/2024.

⁴⁰³ Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 765.

mahkeme kararını uygularken mahkeme kararının amaç ve gereğine uygun nitelikte davranması gerekmektedir.⁴⁰⁴

Yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların, idare tarafından alınan bir karar sonucunda mı yoksa kendiliğinden mi uygulanacağı tartışmalıdır. Bir görüş yürütmenin durdurulması kararının kendiliğinden yerine getirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Diğer görüş ise yürütmenin durdurulması kararı doğrultusunda idarece yeni bir karar alması gerektiği yönündedir. Hakim kabul edilen görüş ve Danıştay'ın içtihadı ise kararların gereklerine uygun olarak işlem tesis edilmesi gerektiğidir. Yani bazen kendiliğinden hüküm ve sonuç doğuracak bazen ise idarenin alacağı bir karar neticesinde uygulama bulmasıdır. Danıştay'a göre yürütmeyi durdurma kararı verilmesi neticesinde idari işlemin icrası askıya alınmaktadır. İdari işlemin yürürlüğünün askıya alınması ile idari işlemin tesisinden ve icrasından önceki durumuna getirilmesini amaçlanmaktadır.⁴⁰⁵

Sonuç olarak bazı durumlarda yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hüküm ve sonuç doğurmaktayken, bazı durumlarda ise dava konusu idari işlemin hüküm ve sonuçlarını eski haline döndürebilmek için yeni bir idari işlem tesis edilmesi gerekebilir. Önemli olan yürütmenin durdurulması kabul kararından istenen hukuki sonucun gerçekleşmesidir.

3.2.2. İnfaz Süresi

2577 sayılı İYUK'un 28'inci maddesi uyarınca idare, gerekli işlemleri gecikmeye mahal vermeksizin gerçekleştirmek ya da fiilen harekete geçmek zorundadır. Bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için öngörülen süre, kararın idareye bildirilmesinden itibaren otuz günü aşamaz. Anılan Kanun'un 8'inci maddesine göre, otuz günlük sürenin başlangıcı mahkeme kararının idareye tebliğini izleyen gün itibarıyla işlemeye başladığı kabul edilmelidir. Bu düzenleme, yürütmenin durdurulması kararlarının infazına ilişkin süre sınırını açık biçimde belirlemekte ve idareye azami otuz günlük kesin bir süre tanımaktadır. Ancak tanınan otuz günlük süre bir hak niteliğinde değildir.⁴⁰⁶

⁴⁰⁴ Danıştay 3. Daire, 09/03/1978 tarih ve E:1978/151, K:1978/199 sayılı kararında, “İdare, iptal kararlarının maksat ve kapsamı dışında bir işlem tesis edemez. İptal kararları üzerine idareni tesis edeceği işlem, iptal kararının yerine getirilmesine matuf ve kararın maksadına uygun olmalıdır. İdarenin başkaca bir tercih ve takdir hakkı yoktur”. Benzer karar için bkz. Danıştay 5. Daire, 09/02/1998 tarih ve E:1996/125 K:1998/259 Danıştay Dergisi 29/97

⁴⁰⁵ Detaylı bilgi için bkz. Danıştay 14. Daire, 23/01/2019 tarih ve E:2018/5452 K:2019/374 sayılı kararı, <https://kazanci.com.tr>, E.T: 12/08/2024

⁴⁰⁶ Danıştay 5. Dairesi 29/01/2014 tarih ve E:2013/5121, K:2014/283 sayılı kararı, www.uyap.gov.tr ,

İdari işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verildiğinde kural olarak hemen hüküm ve sonuçlarını doğurmaya başlar. Çünkü derhal uygulanma ilkesi geçerlidir.⁴⁰⁷ Kanunda yer alan otuz günlük süre kural olarak idarenin mahkeme kararı üzerine bir işlem tesis etmesi gereken haller için söz konusu olup idareye keyfi bir erteleme yetkisi sunmamaktadır. Eğer idarenin herhangi bir işlem tesis etmesi gerekmiyorsa makul olan en kısa süre içerisinde işlem yapması gerekmektedir.

Öte yandan yürütmenin durdurulması kararı dava konusu idari işlemin hukuki sonuçlarını geçmişe etkili olarak askıya aldığından⁴⁰⁸ idare herhangi bir ek işlem tesis etmeden de derhal sonuç doğurabilecek eylemlerde bulunmakla yükümlüdür.

Yürütmenin durdurulması kararının infazında gecikme yaşanması, kararın işlevini yitirmesine neden olabileceği gibi bireyin temel hak ve özgürlükleri bakımından da telafisi güç veya imkânsız zararların doğmasına yol açabilir. Bu tür gecikmeler sadece idarenin anayasal yükümlülüğünü ihlal etmesi sonucunu doğurmakla kalmaz, aynı zamanda yargı kararlarının bağlayıcılığını ve hukuk devleti ilkesini de zedeler.

3.2.3. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Kabul Kararının Sonuçları

Bir idari işlemin yürütülmesi onun hukuka uygunluğu şartına bağlı değildir. Hukuka aykırı olan işlemler de geri alınmadığı veya yargı kararı ile iptal edilmediği sürece icrailik özelliklerini sürdürür.⁴⁰⁹ Çünkü idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden faydalanır. Yürütmenin durdurulması kararı verilmesi ise hukuka uygunluk karinesini askıya alır. Yani bu karar ile idari işlemi koruyan yasal kalkan ortadan kaldırılmaktadır.

Yürütmenin durdurulması isteminin kabul kararı, iptal davası sonuçlanıncaya kadar doğabilecek telafisi güç veya imkânsız zararların önlenmesini temin ederek dava konusu işlemin hukuki sonuç doğurmasını geçici olarak engeller⁴¹⁰ ve hukuki statüyü dava sonuçlanıncaya kadar önceki halinde muhafaza eder. İptal kararının aksine yürütmenin

E.T:10/02/2025.

⁴⁰⁷ Yakup Çokkaş, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Aşamasında Ortaya Çıkan İmkânsızlık”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 70/4 (2021), 1325; Akyılmaz vd., *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 767.

⁴⁰⁸ Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, 459.

⁴⁰⁹ Yunus Emre Yılmazoğlu, “Yürütmenin Durdurulması Kararının Uygulanmamasının Hak Arama Hürriyetine Etkisi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 9 (Haziran 2017), 521.

⁴¹⁰ Yılmazoğlu, “Yürütmenin Durdurulması Kararının Uygulanmamasının Hak Arama Hürriyetine Etkisi”, 521.

durdurulması isteminin kabul kararları idari işlemi ortadan kaldırmamakta bunun yerine işlemin yürürlüğüne engel olmaktadır.⁴¹¹

Yürütmenin durdurulması isteminin kabul kararı, davacıyı hukuk aykırılık şüphesi bulunan hukuki işlemlerin sonuçlarından korumaktadır. Bununla beraber ayrıca kamu yararını, kamu düzenini ve hukuk devletini de korumaktadır.⁴¹² Zira hukuka aykırı bir idari işlemin yürütülmesini durdurmak sadece o bireyin çıkarını değil, genel anlamda hukuk devletinin gereklerini de gözetten bir tedbirdir.

Yürütmenin durdurulması kabul kararı ile idari işlemin hukuka uygunluk karinesi geçici olarak askıya alındığından, ilgili idari işlemin uygulanması amacıyla kamu gücü kullanma yetkisi de ortadan kalkar.⁴¹³

Yürütmenin durdurulması kabul kararı, dava konusu edilen idari işlemin hukuki sonuç doğurmasının geçici olarak engellendiğini ifade eder. Bu karar ile birlikte, işlemin tesis edilmesinden önceki hukuki durumun aynen korunması ve sürdürülmesi amaçlanır. Mahkemenin esas hakkında vereceği nihai kararın etkisiz hale gelmemesi için, idareye bu süreçte yeni bir işlem veya eylem tesis etme imkânı tanınmaz.⁴¹⁴ Bu çerçevede, idare bu karara mutlak surette uymakla yükümlüdür. Bu yükümlülük, hukuk devleti ilkesinin gereği olduğu kadar yargı kararlarının bağlayıcılığı ilkesinin de doğal bir sonucudur.⁴¹⁵

Bu kararın uygulanması sonucunda, idari işlemin tesisinden önceki hukuki duruma dönüş, bazı durumlarda kendiliğinden gerçekleşirken bazı durumlarda ise idarenin yeni bir işlem tesis etmesiyle mümkündür.⁴¹⁶ Örneğin, ödeme emrine karşı açılan davada yürütmenin durdurulması isteminin kabulüne karar verildiğinde tahsilat işlemleri durmaktadır. Buna karşılık, mükellefiyetin terkinine ilişkin işlemde ise eski hukuki durumun yeniden geçerli hale gelebilmesi için vergi idaresinin ayrıca mükellefiyet tesisine yönelik bir işlem tesis etmesi gerekir. Bu çerçevede, yürütmenin durdurulması kararının uygulanma biçimi, dava konusu

⁴¹¹ Yılmaz Aliefendioğlu, “Danıştay Kararlarına Uyulması”, *Danıştay Dergisi* 5/16-17 (1975), 18.

⁴¹² Sarıca, “Tehir-i İcra”, 29-30.

⁴¹³ Sarıca, “Tehiri İcra Kararının Yerine Gelmesi”, 33.

⁴¹⁴ Lütfi Duran, “Danıştay ve Yürütme”, *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması* (Ankara: Sevinç Matbaası, 1966), 121.

⁴¹⁵ Danıştay 5. Daire, 17/04/2006 tarih ve E:2006/1462, K: 2006:2095 sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, E.T:17/02/2025.

⁴¹⁶ Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, 458.

işlemin niteliğine göre farklılık göstermekte ve kimi zaman idareden aktif bir işlem tesis etmesi beklenmektedir.

Yürütmenin durdurulması isteminin kabul kararı ile esas hakkında verilen karar birbirinden farklı olabilir. İdari işlemin esas incelemesi neticesinde hukuka uygun olduğu sonucuna varılırsa dava reddedilir. Bunun sonucu olarak yürütmenin durdurulması kabul kararının sonuçları ortadan kalkar, idari işlem tesis edildiği tarihten itibaren hüküm ve sonuç doğurmaya devam eder. Yürütülmesi durdurulan idari işlemin esas incelemesi neticesinde iptal kararı verilmesi durumunda ise askıya alınan işlemin sonuçları tamamen kalkmaktadır.

3.2.3.1. Bireysel İşlemlere Etkisi

Bireysel idari işlem, yalnızca belirli bir kişiye veya nesneye yönelik olarak gerçekleştirilen, somut nitelik taşıyan ve yalnızca bu belirli kişi veya nesne için hukuki sonuçlar doğuran idari işlem türüdür.⁴¹⁷ Disiplin cezaları, atama işlemleri veya vergisel işlemler bireysel idari işleme örnek gösterilebilir.

Yürütmenin durdurulması kurumu, bireylerin idari işlemler karşısında haklarını etkin bir biçimde koruyabilmeleri için hukuk sistemine konulmuş kritik bir güvencedir.

Vergi hukukunda mükellefler hakkında tesis edilen tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi işlemler ile vergi indirimi uygulamaları, yalnızca belirli bir kişiye veya kişilere yönelik olarak sonuç doğurdukları ve somut bir duruma dayandıkları için bireysel idari işlem kapsamında değerlendirilmektedir.⁴¹⁸ Bu tür işlemler, genel nitelikteki düzenleyici işlemlerden farklı olarak, münhasıran muhatabını etkileyen ve onun hukuki durumunda doğrudan değişiklik yaratan icrai nitelikli idari işlemlerdir.⁴¹⁹

İdari yargıda bireysel bir işlemin yürütülmesinin durdurulması durumunda, işlemin tesisinden önceki hukuki duruma dönülmesi gerekir. Örneğin, ikmalen yapılan tarhiyat neticesinde düzenlenen ihbarnameye karşı açılan davada, kendiliğinden yürürlüğün durması nedeniyle devam eden ödeme emrine dayalı olarak takibata devam edilememektedir. Bu sayede mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmesi veya işlemin kendiliğinden yürütülmesinin durması neticesinde idari işlemin uygulaması geçici olarak askıya alınarak

⁴¹⁷ Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, 435; Tan - Bayazıt, *İdare Hukuku*, 207.

⁴¹⁸ Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, 440; Hayrettin Yıldız - Sırrı Düğer, “Genel Kararların Hukuki Rejimi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 11/42 (Nisan 2020), 27.

⁴¹⁹ Mert, *Vergi Hukukunda Tarh*, 126-127.

mevcut hukuki durum hiç değişmemiş gibi koruma sağlanmaktadır. Bazen ise yürütmenin durdurulması neticesinde idarenin idari işlemin etkilerini ortadan kaldırabilmesi için yeni işlemler tesis etmesi gerekebilir.

Vergi yargısında açılan davalarda, bazı işlemler bakımından dava dilekçesinin yetkili mahkemeye sunulmasıyla birlikte dava konusu idari işlemin yürürlüğü kendiliğinden durmakta iken, bazı durumlarda ise bu etkinin ortaya çıkabilmesi için yargı mercilerince açıkça yürütmenin durdurulması kararı verilmesi gerekmektedir. İdari işlemin yürürlüğünün kendiliğinden durmadığı hallerde mahkemece yürütmenin durdurulmasına hükmedilmesi durumunda, bu karar yalnızca dava konusu işlemi değil, aynı zamanda bu işleme bağlı olarak tesis edilmiş ve ikincil nitelik taşıyan uygulamaları da kapsamalıdır. Zira yürütmenin durdurulması kararının amacı, yargı denetimi sürecinde telafisi güç zararlara yol açabilecek tüm sonuçları geçici olarak önlemek olduğundan, kararın etkisi işlem zincirinin bütününe yayılmalıdır. Bu kapsamda dava konusu işlemin yürürlüğünün mahkeme kararıyla durdurulması yalnızca söz konusu işlemi değil, bu işleme bağlı olarak sürdürülen tüm cibrî icra ve tahsil işlemlerinin de durdurulmasını gerekli kılmaktadır. Nitekim yürütmenin durdurulması kararının etkili olabilmesi, yalnızca işlem bazında değil, işlemin doğurduğu tüm icrai sonuçların geçici olarak askıya alınmasıyla mümkündür. Bu çerçevede, vergi idaresi dava konusu edilen işleme dayanarak yürüttüğü her türlü cibri tahsilat ve icra faaliyetini derhal durdurmakla yükümlü olup yargı kararının hukuka etkili şekilde yansımaları sağlamasıyla sorumludur.

Örneğin, ödeme emrine karşı açılan davada yürütmenin durdurulması kabul kararı verildiğinde, ödeme emrine dayalı olarak haciz işlemi uygulanmış ve satış aşamasına geçilmiş olsa dahi satış işlemi gerçekleştirilemez. Ancak yürütmenin durdurulması kabul kararının fiilen sonuç doğurabilmesi için idarenin bazı tamamlayıcı işlemler tesis etmesi gerekebilir. Örneğin, şirket hakkında vergi borcu nedeniyle yapılan bir haciz işlemi neticesinde ihale yoluyla satış işlemi gerçekleştirilmişse ve haciz işlemine karşı açılan davada mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmişse idarenin bu karar doğrultusunda ihale işleminin de iptal edilmesi gerekmektedir.

Bireysel nitelik taşıyan bir idari işleme ilişkin olarak verilen yürütmenin durdurulması kabul kararı, söz konusu işlemin yürütülebilirliğini yani icrai etkilerini geçici süreyle askıya alır. Ancak bu karar, işlemin hukuki varlığını ortadan kaldırmaz. Başka bir deyişle, yürütmenin durdurulması kararı işlemin yürürlükte kalmasını engellemez, sadece onun uygulanmasını geçici olarak engeller. İlgili idari işlemin hukuk düzeninden tümüyle çıkarılması ancak yargı

mercilerince iptaline hükmedilmesiyle mümkündür. Bu yönüyle yürütmenin durdurulması kararı, iptal davası sürecinde geçici nitelikte bir koruma sağlamaktadır. Öte yandan, yürütmenin durdurulması talebinin kabulü, söz konusu işlemin nihai olarak hukuka aykırı bulunacağına dair kesin bir kanaati yansıtmamaktadır. Aynı şekilde, yürütmenin durdurulması isteminin reddi de dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu kesin olarak ortaya koymaz. Yargı mercileri tarafından verilecek esas kararlar birlikte işlemin hukuka uygunluğu veya aykırılığı nihai olarak tespit edilecektir. Bu nedenle yürütmenin durdurulması kararı, esas yargılamanın ön kararı değil, telafisi güç zararların önlenmesine yönelik koruyucu bir tedbir niteliği taşır.

Bu durum, yalnızca bireysel nitelikli idari işlemlerle sınırlı kalmayıp düzenleyici işlemler bakımından da geçerliliğini korumaktadır. Gerek somut kişilere yönelik bireysel işlemlerde, gerekse genel, soyut ve objektif nitelikteki düzenleyici işlemlerde, yürütmenin durdurulması talebinin kabulü halinde verilen karar, yalnızca yargılama süresince işlemin uygulanmasını geçici olarak engelleme etkisine sahiptir. Bu tür kararlar, dava konusu işlemin hukuk düzenindeki varlığını ortadan kaldırmaz, işlem yargısal denetim süreci tamamlanana kadar yürütülebilirliğini yitirir ancak hukuken mevcudiyetini ise sürdürür. Dolayısıyla yürütmenin durdurulması kararı, işlemin uygulanmasına yönelik geçici bir sınırlama getirirken işlemin iptal edilmediği sürece hukuki geçerliliği üzerinde herhangi bir tasarrufta bulunmaz.

3.2.3.2. Düzenleyici İşlemlere Etkisi

Düzenleyici işlemler, idarenin genel, soyut ve sürekli nitelikte hukuk kuralları oluşturmak amacıyla gerçekleştirdiği tek taraflı idari işlemlerdir.⁴²⁰ Bu işlemler, belirli bir kişi veya olaya değil, genel olarak herkese veya belirli bir gruba yöneliktir ve kanunların uygulanmasını sağlamak için yapılır.⁴²¹ Örneğin, yönetmelik, tebliğ, sirküler, genelge düzenleyici işlemler arasında yer alır.

Bireysel işlemlerin yanı sıra düzenleyici işlemlere karşı da idari yargıda dava açılabilmektedir. Düzenleyici işlemlere karşı dava açıldığında, bu düzenleyici işleme

⁴²⁰ Turan Yıldırım - Muhammed Göçgün, “İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi”, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 3/2 (2016), 40.

⁴²¹ F. Ebru Gündüz, “Yürütmenin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11/1 (2007), 753-776; Ahmet Emrah Akyazan, “Maddi Açısından İdari İşlemler”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 85 (2009), 233; Hasan Nuri Yaşar, *İdare Hukuku* (İstanbul: Der Yayınları, 2014), 264; Yıldızhan Yayla, *İdare Hukuku* (İstanbul: Beta Yayınları, 2009), 143; Yıldız - Düğer, “Genel Kararların Hukuki Rejimi”, 27.

dayanılarak yeni bireysel işlem tesis edilmesinin önüne geçmek amacıyla yürütmenin durdurulması talep edilebilmektedir.

Düzenleyici bir işleme ilişkin olarak verilen yürütmenin durdurulması kararı, kural olarak yalnızca karar tarihinden sonraki işlemler bakımından sonuç doğurur. Bu nedenle yürütülmesi durdurulan düzenleyici işleme dayanılarak söz konusu kararın verilmesinden önce tesis edilen bireysel işlemler üzerinde doğrudan bir etki yaratmaz. Eğer bu tür bireysel işlemlerin de hukuki sonuç doğurmaması isteniyorsa, ilgili bireysel işlem hakkında ayrıca iptal davası açılması ve bu davada yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekir.

İdare, düzenleyici işlem tesis ederken aynı konuya ilişkin daha önce verilmiş ve kesinleşmiş yargı kararlarının hem sonuçlarını hem de gerekçelerini dikkate almakla yükümlüdür. Bu bağlamda, idarenin söz konusu yargı kararlarını hükümsüz kılacak veya onların etkisini ortadan kaldıracak nitelikte yeni bir düzenleme yapması, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.⁴²²

Yürütülmesi durdurulan bir düzenleyici işleme dayanılarak idare tarafından yeni bireysel işlemler tesis edilmemesi gerekir. Ancak idarenin bu karara rağmen söz konusu düzenleyici işlem çerçevesinde bireysel işlemler gerçekleştirmeye devam etmesi halinde, bu işlemlere karşı da ayrı bir iptal davası açılması ve yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması mümkündür. Bu durumda bireysel işlemin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesinde, dayanak alınan düzenleyici işlem hakkında verilmiş yürütmenin durdurulması kararının dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla mahkeme düzenleyici işlemin yürürlüğünün askıya alınmış olmasını göz önünde bulundurarak bireysel işlem hakkında da yürütmenin durdurulmasına karar verebilir.

Sonuç olarak, düzenleyici işleme ilişkin olarak verilen yürütmenin durdurulması kararı bireysel işlemin iptali amacıyla açılan davada doğrudan bir iptal gerekçesi teşkil etmez. Bununla birlikte yargı merci, düzenleyici işleme yönelik yürütmenin durdurulması kararını dikkate alarak bireysel işlemin yürütülmesinin durdurulmasına karar verebilir veya düzenleyici işlem hakkında açılan davanın sonucunu beklemek üzere yargılamayı bekletici mesele haline getirebilir.

⁴²²Danıştay VDDK, 28/12/2022 tarih ve E:2022/84, K:2022/1553 sayılı kararı, www.kazanci.com.tr, E.T:01/05/2025.

3.2.4. Yürütmenin Durdurulması İsteminin Reddi Kararının Sonuçları

Yürütmenin durdurulması isteminin yargı mercilerince reddedilmesi, dava konusu idari işlemin yargısal süreç boyunca yürürlükte kalmaya devam edeceği ve geçici hukuki korumadan faydalanamayacağı anlamına gelmektedir. Bu durumda, idari işlemin icrailik niteliği korunmakta olup işlemin muhatapları bakımından hukuki sonuç doğurmaya devam eder.

Yargılama süreci sonuçlanıncaya dek, idari işlemin hukuka uygun olduğu varsayımı geçerliliğini sürdürür. Bu nedenle idari işlemin muhatapları, işlemde öngörülen yükümlülüklerle uymakla sorumludur. Bu yükümlülüğe aykırı hareket edilmesi hâlinde, idare tarafından ilgili kişi hakkında idari yaptırım süreçleri işletilebileceği gibi, gerekli görüldüğü takdirde hukuki veya cezai yollara da başvurulabilir.⁴²³

Yürütmenin durdurulması taleplerinin reddine ilişkin mahkeme kararları, çoğu zaman gerekçelendirme yükümlülüğünü yalnızca şeklen yerine getiren, içerik bakımından soyut ve kalıplaşmış ifadelerle sınırlı tutulan şablon kararlar niteliğindedir. Başka bir deyişle yürütmenin durdurulması şartlarının oluşmadığı gerekçesiyle verilen bu kararlar, gerekçe sunma yükümlülüğünü biçimsel olarak karşılamakta ancak kararın maddi içeriğinde tarafların iddialarını değerlendiren somut ve yeterli açıklamalara yer vermemektedir. Oysa yargı kararlarının gerekçeli olması, Anayasa'nın 36'ncı maddesi ile güvence altına alınan adil yargılanma hakkının temel bir unsuru olup mahkemelerin kararlarını denetlenebilir ve şeffaf kılma yükümlülüğünün bir sonucudur.

Uygulamada, yürütmenin durdurulması taleplerinin gerekçesiz veya yetersiz gerekçelerle reddedilmesi özellikle vergilendirme işlemleri yapıların yıkımına ilişkin idari tasarruflar ve kamu ihalelerinden yasaklılık gibi bireylerin mülkiyet ve ekonomik haklarını doğrudan etkileyen uyuşmazlıklarda ciddi hukuki ve fiili sonuçlar doğurabilmektedir. Yargılamanın sonunda dava konusu işlemin hukuka aykırı bulunarak iptal edilmesi halinde dahi, işlemin yargılama süreci boyunca icrailiğini koruması sebebiyle bireylerin temel hak ve özgürlükleri üzerinde telafisi güç ya da imkânsız zararlar meydana gelebilmektedir.

Bazı durumlarda ise dava konusu işlem yargılama sürecinde tüm fiili ve hukuki sonuçlarını doğurduğu için verilen iptal kararı işlemin etkilerini ortadan kaldırmakta yetersiz kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle iptal kararının uygulanabilirliği yalnızca teorik düzeyde

⁴²³ Sarıca, "Tehiri İcra Kararının Yerine Gelmesi", 33.

kalmaktadır. Bu durum adaletin gecikmesi ile adaletin tesisi arasındaki hassas dengeyi zedeleyerek etkili bir yargı denetim amacını aşındırmaktadır.

3.3. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARININ UYGULANMADIĞI HALLER

Dava açılmasındaki temel amaç, dava konusu edilen uyuşmazlığın bağımsız ve tarafsız mercilerce hukuka uygun olarak çözüme kavuşturulması ve mercilerce getirilen çözümün icrasının sağlanmasıdır. Bağımsız ve tarafsız yargı mercileri tarafından üretilen çözüm karar iken kararının icrasının sağlanması infazdır. Mahkeme tarafından verilen kararın uygulanmaması durumunda verilen karar çözüm sağlamadığı için moral etkisi dışında davacıya katkı sağlamaz.⁴²⁴

İdari yargı kararlarının uygulanmaması, hukuk devleti ilkesi ve Anayasa'nın 138'inci maddesiyle güvence altına alınan yargı bağımsızlığı ve üstünlüğü ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. İdarenin mahkemeler tarafından verilen yürütmenin durdurulması veya iptal kararlarının gereği gibi yerine getirilmemesi bireylerin hak kayıplarına yol açtığı gibi kamu otoritesinin hukuka bağlılığına olan güveni de zedelemektedir.

Özellikle vergi yargılamasında, yürütmenin durdurulması kararlarının uygulanmaması mükellefler açısından telafisi güç veya imkânsız zararların doğmasına neden olabilmektedir. Vergi hukukunda yürütmenin durdurulması kararı, vergi borcunun tahsilat sürecini askıya alan önemli bir hukuki mekanizma olarak işlev görmektedir. Bu kararların idare tarafından geciktirilmesi veya yerine getirilmemesi mükellefler aleyhine ciddi mali sonuçlar doğurabilir ve yasal hakların ihlali anlamına gelebilir.

Mahkeme kararının hukuki ve fiili imkânsızlık halleri dışında uygulanmaması hukuk nezdinde kabul edilmemektedir.⁴²⁵ Mahkeme kararlarının uygulanmaması ile usulüne uygun uygulanmamasının hukuki sonuçları farklılık arz etmemektedir.

3.3.1. Hiç Uygulamama

İdari yargı mercileri tarafından verilen kararların, idare tarafından hukuk düzeninin öngördüğü süre zarfında veya bu sürenin geçmesinden sonra dahi hiçbir biçimde yerine getirilmemesi durumu, “hiç uygulamama” olarak tanımlanır. Bu durum, idarenin yargı kararına

⁴²⁴ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 978.

⁴²⁵ İhsan Deniz Ay, “İdari İşlemin İptali Kararının Uygulanması”, *Danıştay Dergisi* 158 (Temmuz 2024), 282.

rağmen tamamen pasif kalarak, ne kararın icrasına yönelik bir işlem tesis etmesi ne de gerekli bir eylemi gerçekleştirmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Yargı kararının icrasına dair herhangi bir somut adım atılmaması, idarenin anayasal yükümlülüklerini ihlal ettiği ve hukuk devleti ilkesini zedelediği bir uygulama biçimi olarak değerlendirilmektedir.⁴²⁶

Örneğin, bir mükellef hakkında usulsüz bir şekilde re'sen vergi tarhiyatı yapılmış ve büyük miktarda vergi borcu tahakkuk ettirilmiştir. Mükellef vergi mahkemesinde iptal davası açarak yürütmenin durdurulması kararı almıştır. Vergi dairesi yürütmenin durdurulması kararının varlığına rağmen mükellefin borç kaydını sistemden silmemiş ve borcu tahsil etmeye devam etmiştir. Mükellef faiz işlemeye devam eden borcu nedeniyle banka hesaplarına konulan hacizden kurtulamamış ve ticari faaliyetleri zarar görmüştür.

İdarenin, hukuki veya fiili imkânsızlıklar dışında, yargı kararlarını gecikmeksizin ve tam olarak yerine getirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Nitekim Anayasa'nın 138'inci maddesi ile 2577 sayılı İYUK'un 28'inci maddesi, idareye bu konuda bağlı yetki yüklemekte, takdir yetkisi tanımamaktadır. Öte yandan, idare tarafından kararın ifasının objektif olarak mümkün olmaması halinde, kararın gereği yerine getirilemese dahi davacının bu durumdan kaynaklanan maddi ve manevi zararlarının tazmini zorunluluğu devam etmektedir.

Anayasa Mahkemesi, idare tarafından ileri sürülen hukuki veya fiili imkânsızlık hallerinin yargı kararının tebliğ edildiği tarihte mevcut olması gerektiğini açıkça ifade etmektedir. Mahkemeye göre, idarenin bu tür bir imkânsızlığa dayanarak kararın infazından kaçınabilmesi ancak söz konusu engelin objektif ve somut verilere dayalı olarak ispatlanması koşuluyla mümkündür.⁴²⁷ Bu çerçevede idare, mahkeme kararının yerine getirilmesini engelleyen nedenlerin ortadan kaldırılması yönünde azami çabayı göstermeli ve bu engellerin kaldırılamaz olduğuna dair makul, denetlenebilir ve belgelenmiş bir gerekçe ortaya

⁴²⁶ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 1006.

⁴²⁷ AYM, Başvuru No:2018/27882, Karar Tarihi:27/10/2021, “Mahkeme kararının aynen ifasının hukuki ve fiili imkânsızlıklar sebebiyle mümkün olmadığı hâllerde aynen ifanın yerine ikame edilmek üzere farklı alternatiflerin geliştirilmesinin önünde anayasal bir engelin bulunmadığı belirtilmelidir. Ancak bir iptal kararını icra etmenin fiilen veya hukuken imkânsız olduğu olağanüstü koşullarda dahi idarenin söz konusu yükümlülüğü ortadan kalkmamaktadır. Aynen icranın önünde bu gibi engellerin mevcut olduğu durumlarda icra biçiminde değişikliğe gidilmesi mümkün olsa da bunun, ilgilinin yeniden yargıya başvurusuna gerek kalmayacak şekilde yapılmasına ve alternatif tedbirin kişiye sağlayacağı tatminin aynen icraya nazaran bariz bir nispetsizlik içinde olmamasına özen gösterilmelidir. İdare, hukuki veya fiili imkânsızlıklar olsa dahi her durumda kararı uygulamak için elinden gelen tüm gayreti gösterdiğini ve kararı uygulama önündeki engellerin aşılabilir olduğunu ispatlamak zorundadır. İdare, bunun ardından ilgiliye eski hâle getirme (restitutio in integrum) ilkesine göre en uygun alternatif çözümü önererek söz konusu karara uyma iradesinde olduğunu açıkça ortaya koymalıdır.” , www.anayasa.gov.tr ,E.T:02/04/2025.

koymalıdır.⁴²⁸ Aksi halde, kararın uygulanmaması Anayasa'nın 138'nci maddesinde düzenlenen mahkeme kararlarının bağlayıcılığı ilkesini ihlal eder nitelikte olacak ve idare yönünden hukuki sorumluluk doğurabilecektir.

3.3.2. Geç Uygulama

İdarenin mahkeme tarafından verilen kararı gecikmeksizin uygulama yükümlülüğü bulunmaktadır. Yürütmenin durdurulması kararları da kural olarak derhal uygulanmalıdır. Ancak idari işlemlerin doğası gereği bazı işlemlerin uygulanabilmesi için bir işlem tesis edilmesini gerektirebilir. Bunun yanı sıra idarenin kurumsal yapısı da göz önünde bulundurularak idareye yargı kararlarının yerine getirilmesi için otuz günlük bir süre tanınmıştır. Bu çerçevede idare yürütmenin durdurulması kararlarını mahkeme kararının gerekçesi doğrultusunda ve bu otuz günlük süre içinde uygulaması gerekmektedir.

İdare, mahkeme kararının kendisine tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren yürütmenin durdurulması kararı doğrultusunda işlem tesis etmekle yükümlüdür. Bu sürecin başlaması için davacının ayrıca başvuruda bulunmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak yürütmenin durdurulması kararının derhal uygulanabilir olmasına rağmen idarenin otuz günlük sürenin sonuna kadar beklemesi geç uygulama kapsamında değerlendirilerek idarenin zararını tazmin yükümlülüğü doğurabilir.⁴²⁹

Örneğin, mükellef hakkında ödeme emrine karşı açılan davada yürütmenin durdurulması kararı alınmıştır. Vergi dairesi haciz işlemlerini durdurmak yerine otuz günlük sürenin dolmasını beklemiş ve bu süreçte mükelleflerin banka hesaplarındaki bloke işlemlerini kaldırmamıştır. Bunun sonucu olarak mükellefin hesapları fiilen kullanılamamış ve ticari faaliyetleri zarar görmüştür. Bu durum (geç uygulama) idarenin tazmin sorumluluğu da doğurabilir.

3.3.3. Noksan Uygulama

Mahkeme kararının hüküm fıkrası ve gerekçesi doğrultusunda idarenin işlem tesis etmesi yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak idarenin mahkeme kararının yalnızca bir kısmının

⁴²⁸ Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 1001.

⁴²⁹ Ekin Sevinç, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Sorumluluk", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16/1 (Nisan 2021), 352.

gereğini yerine getirerek diğer kısmını otuz günlük yasal süre geçmesine rağmen uygulanmaması durumu eksik(noksan) uygulama olarak nitelendirilmektedir.

Örneğin, vergi idaresi tarafından re'sen yapılan bir tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen ve üç kat vergi ziyai cezası içeren KDV ihbarnamesi, vergi mahkemesince; matrah hatası, KDV yönünden hukuka aykırılık ve kaçakçılık fiilinin sabit olmaması gerekçeleriyle iptal edilirse, idarenin bu karara uygun olarak yeni bir ihbarname düzenlemesi gerekir. Ancak idare, bu yeni ihbarnamede KDV tutarını doğru hesaplamış olsa bile, mahkemenin iptal ettiği cezayı tekrar uygulamaya koyarsa, bu durum hem yargı kararına aykırılık oluşturur hem de hukuken sakat bir işlem niteliği taşır.

3.3.4. Muvazaalı Uygulama

Bazı durumlarda idare, kararın icaplarına uygun davranıyormuş gibi görünmekle birlikte gerçekte farklı bir niyetle hareket edebilir. İdarenin mahkeme kararı doğrultusunda idare işlem tesis etmekle beraber, asıl amacı doğacak hukuki sonuçlardan kaçınma amacı taşıması ve mahkeme kararının uygulanmasının ardından yeni bir işlem veya eylem tesis ederek mahkeme kararının sonuçlarını ortadan kaldırması uygulamada karşılaşılan bir durumdur.

Bu tür uygulamalar özellikle disiplin hukukunda sıkça görülmektedir. Meslekten çıkarma cezasına karşı açılan davada verilen iptal kararının uygulanması neticesinde davacının göreve başlatılmasının ardından davacı hakkında başka bir disiplin soruşturması başlatılarak tekrar meslekten çıkarma işleminin tesis edilmesi mahkeme kararının dolanılmasına örnek teşkil etmektedir.

Diğer bir örnek ise bir mükellef hakkında usulsüz fatura düzenlediği iddiasıyla uygulanan özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davada, mahkeme tarafından faturalarda gerçek bir usulsüzlük bulunduğu ilişkin yeterli delil bulunmadığı gerekçesiyle söz konusu cezanın iptal edilmesi neticesinde idarenin bu karara istinaden özel usulsüzlük cezasını kaldırıp aynı fiile dayanılarak bu kez vergi ziyai cezası uygulaması muvazaalı uygulama teşkil edebilir.

Mükellefin mükellefiyet kaydının hukuka aykırı biçimde silinmesine karşı açılan davada, yürütmenin durdurulması kararı verilmesi üzerine idarenin mahkeme kararına uyarak kaydı yeniden tesis etmesine rağmen, kısa süre içerisinde farklı bir gerekçeyle aynı sonucu doğuran ikinci bir işlem tesis ederek mükellefiyet kaydını tekrar silmesi, mahkeme kararını etkisiz kılmaya yönelik muvazaalı bir uygulama olarak değerlendirilmektedir.

Bu tür muvazaalı idari işlemler mahkeme kararını fiilen ortadan kaldırmakta ve idarenin hukuka uygun hareket etme yükümlülüğü ile bağdaşmamaktadır.

3.4. YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARLARININ UYGULANMAMASINDAN DOĞAN SORUMLULUK

İdari yargı kararlarının etkili şekilde uygulanması, hukukun üstünlüğünün ve yargı organlarının bağlayıcılığının somut tezahürlerinden biridir. Bununla birlikte, uygulamada idarenin idari yargı kararlarını zamanında ve hukuka uygun şekilde yerine getirme konusunda yeterince istekli davranmadığı, bazı durumlarda ise kararların icrasına karşı pasif direniş gösterdiği gözlemlenmektedir. İdarenin bu tutumu, yalnızca bireysel hakların ihlaliyle sınırlı kalmamakta olup aynı zamanda yargı kararlarının etkinliğini azaltmakta ve hukuk devleti ilkesine doğrudan zarar vermektedir. Bu nedenle, idari yargı kararlarının uygulanmasını temin edecek mekanizmaların öngörülmesi ve kararların gereğini yerine getirmeyen idare üzerinde hukuki sonuçlar doğuracak sistematik önlemlerin benimsenmesi zorunluluk arz etmektedir.

Bu bağlamda, Türk idare hukukunda da mahkeme kararlarının bağlayıcılığını güçlendirmek ve uygulanmasını sağlamak amacıyla bir dizi düzenleme yapılmıştır. Mevzuatımızda idari yargı kararlarının uygulanmaması durumunda mali, cezai ve idari yaptırımlar öngörülmüştür. Ayrıca mahkeme kararlarının uygulanmasına ilişkin düzenlemeler, idare açısından ayrı; kararı uygulayacak kişiler bakımından ise ayrı şekilde yapılmıştır. Bu sayede kararların etkisiz bırakılmasının önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Anılan tedbirler, bir yandan idareyi yargı kararlarına uymaya zorlayan hukuki araçlar olarak değerlendirilirken, diğer yandan yargının toplumsal güvenilirliğini ve bireylerin hak arama hürriyetini güvence altına alan normatif bir işlev de görmektedir.

3.4.1. İdarenin Sorumluluğu

İdari yargı kararlarının uygulanmasının yetkisi ve sorumluluğu idareye aittir. Hakim ise verdiği kararların uygulanması aşamasında yetki sahibi değildir. İdare, yürütmenin durdurulması kararını süresi içinde ve mahkeme kararının gerekçesi doğrultusunda eksiksiz yerine getirilmekle yükümlüdür. İdare, bu yükümlülüğü hiç yerine getirmemesi, geç veya eksik yerine getirmesi durumunda hukuki ve mali sonuçlarla karşı karşıya kalır.

Anayasa'nın 125'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu; üçüncü fıkrasında idarenin gerçekleştirdiği işlem

ve eylemler sonucunda kişilere verdiği zararları tazmin etmekle sorumlu olduğu düzenlenmiştir. Ancak idarenin sorumluluğunun esaslarına ilişkin düzenlemeye ise yer verilmemiştir. Bu bakımdan idarenin sorumluluğu kusurlu veya kusursuz sorumluluk esaslarına dayanabilir.⁴³⁰

2577 sayılı İYUK'un 28'inci maddesinin üçüncü fıkrasında ise Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlara rağmen işlem tesis edilmemesi veya gerekli eylemlerde bulunulmaması halinde, idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabileceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme, mahkeme kararlarının uygulanmasının yalnızca idari bir yükümlülük değil, aynı zamanda tazmin sorumluluğuna yol açabilecek hukuki bir zorunluluk olduğunu göstermektedir.

2014 yılında yapılan değişiklikle getirilen dördüncü fıkra ise daha net bir çerçeve çizilmiş ve kamu görevlilerinin şahsi sorumluluğuna ilişkin dava yolu kapatılarak tazminat taleplerinin doğrudan ilgili idareye yöneltilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yani kararın uygulanmasından sorumlu kamu görevlisinin kararı süresinde yerine getirmemesi durumunda mağdur kişi doğrudan kamu görevlisi hakkında değil, yalnızca idareye karşı tazminat davası açabilecektir. Bu değişiklikle birlikte, kamu görevlisinin doğrudan şahsi sorumluluğu yerine, idarenin kusurlu (veya bazı durumlarda kusursuz) sorumluluğu öne çıkarılmıştır. Böylece mağduriyetlerin daha etkili giderilmesi ve kamu hizmetlerinin sürekliliğinin korunması hedeflenmiştir.

Ancak bu düzenleme, kamu görevlisinin tamamen sorumsuz olduğu anlamına gelmez. Kamu görevlisine karşı disiplin yaptırımları veya idarenin kendi içinde rücu mekanizmaları işletilebilir. Hukuki sistem, bireyin uğradığı zararı doğrudan idare eliyle telafi etmeyi esas alırken, kamu görevlisinin hatalı eyleminin sonucu olarak doğan zararların nihai yükünü idare ile paylaşmasını da engellemektedir.

İdare ancak kararı yerine getirmemeyi hukuken veya fiilen imkânsız kılan bir durumun varlığını ispat edebilirse sorumluluktan kurtulabilir. Bu halde dahi idare tarafından kusursuz sorumluluk ilkesi gereğince zarar görene uğradığı zararlar için tazminat ödemesi gerekebilir. İdari işlemin uygulanmasından kaynaklanan zararların tazmini amacıyla tam yargı davası açılabilmesi için iptal davasının kesinleşmesi şart değildir. Zarar gören, yargı kararı kesinleşmeden önce de tazminat talebinde bulunabilir.

⁴³⁰ Sevinç, "İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Sorumluluk", 354-355.

Mevzuat hükümleri uyarınca yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmemesi, ilgili kişiler bakımından hem maddi hem de manevi nitelikte zararların ortaya çıkmasına neden olabilir. Ancak idarenin maddi tazmin sorumluluğunun doğabilmesi, bu ihmal sonucunda hukuken korunmaya değer, gerçek ve belirli bir zararın meydana gelmiş olmasına bağlıdır. Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre zarar ile yargı kararının uygulanmaması arasında doğrudan bir illiyet bağının da bulunması gereklidir.

Manevi tazminat talepleri bakımından ise ilgilinin yaşadığı elem, üzüntü ve sıkıntının varlığı dikkate alınır. İdari yargı yerlerince olayın özelliklerine göre makul bir tazminat miktarı belirlenir. Ancak bu miktarın, zararı giderme amacını aşmaması ve sebepsiz zenginleşmeye yol açmaması esastır.

3.4.2. Kamu Görevlisinin Sorumluluğu

Yargı kararlarının, özellikle de yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların, idare tarafından gecikmeksizin ve gereği gibi yerine getirilmesi hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez bir gereğidir. Bu yükümlülüğün ihlali yalnızca idarenin değil, kararı uygulamakla yükümlü kamu görevlilerinin de çeşitli sorumluluklarını gündeme getirir. İlgili kamu görevlilerinin sorumluluğu; hukuki, cezai ve disiplin boyutlarında ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

3.4.2.1.Hukuki Sorumluluk

Kamu görevlisinin hukuki sorumluluğu, mahkeme kararlarının uygulanmaması sonucunda meydana gelen zararların tazminiyle ilgilidir. İYUK'un 28'inci maddesinde 6526 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde, mahkeme kararlarını otuz gün içerisinde yerine getirmeyen kamu görevlileri aleyhine adli yargıda doğrudan tazminat davası açılması mümkün iken bu değişiklik sonrasında söz konusu sorumluluk dolaylı bir şekilde kamu görevlisiyle idare arasındaki rücu ilişkisiyle sınırlandırılmıştır.

Her ne kadar kişisel kusura dayanan doğrudan dava açma imkânı kaldırılmış olsa da, kamu görevlisinin sorumluluğu tamamen ortadan kaldırılmamıştır. Anayasa'nın 129'uncu maddesi gereğince, kamu görevlisinin kusurundan doğan zararın Devlet tarafından tazmin edilmesi halinde idare ilgili kamu görevlisine rücu etmek zorundadır. Bu bağlamda yargı kararının uygulanmaması nedeniyle doğan zararın idare tarafından karşılanması durumunda, idarenin rücu mekanizmasını işletmesi anayasal bir zorunluluktur. Dolayısıyla kamu görevlisinin hukuki sorumluluğu, doğrudan dava yoluyla değil, dolaylı olarak idarenin rücu

hakkı aracılığıyla devam etmektedir. Kamu görevlisinin mali sorumluluğu idare tarafından rücu edilmek suretiyle etkin bir şekilde işletilebilir.⁴³¹

3.4.2.2.Cezai Sorumluluk

Yargı kararlarının uygulanmaması, aynı zamanda ceza hukuku anlamında da bir sorumluluk doğurabilir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 257’nci maddesi uyarınca, görevin gereklerine aykırı davranarak kişilerin mağduriyetine neden olan ya da kamunun zararına yol açan kamu görevlileri, görevi kötüye kullanma suçu kapsamında cezalandırılır. Mahkeme kararlarının uygulanması, kamu görevlileri için yalnızca idari bir yükümlülük değil, aynı zamanda ceza hukuku bakımından da bağlayıcı bir sorumluluktur.

Anayasa Mahkemesi de, 6552 sayılı Kanunla İYUK’a eklenen ve bazı işlemlere ilişkin mahkeme kararlarının uygulanmamasını cezai sorumluluktan muaf tutan düzenlemeyi iptal etmiş⁴³², nihai mahkeme kararlarının etkili biçimde uygulanmamasının mahkemeye erişim hakkını ihlal edeceğini vurgulamıştır. Mahkeme, kesin hükme saygının hukukun temel ilkelerinden biri olduğunu ve bu ilkenin ihlalinin adil yargılanma hakkını zedeleyeceğini belirtmiştir.

Mahkeme kararını uygulamamak, kamu görevlisinin bu suçu işlediği gerekçesiyle hapis cezasıyla yargılanmasına neden olabilir. Ancak kamu görevlilerinin cezai sorumluluğu, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun uyarınca bir izin sistemine bağlanılmıştır. Bu sistem, ilgili kamu görevlisinin bağlı bulunduğu idari makamdan soruşturma izni alınmasını şart koşmaktadır. Bu durum, etkili bir ceza kovuşturmasının önünde engel teşkil etmekte ve kimi durumlarda kamu görevlilerinin yargı kararlarını uygulamama davranışını fiilen cezasız bırakabilmektedir. Bu nedenle öğretide, yargı kararlarının uygulanmamasına ilişkin fiillerin soruşturma iznine tabi tutulmaması gerektiği yönünde görüşler ileri sürülmektedir.

⁴³¹ Bahadır Apaydın, “Kamu Görevlisinin Mali Sorumluluğu Bağlamında İdarenin Rücu Yükümlülüğü ‘Rücu Mekanizmasının İşletilme(me)si ve Sonuçları’”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11/2 (Aralık 2012), 9-45.

⁴³² AYM, 02/10/2014 tarih ve E:2014/149, K:2014/251 sayılı kararı, www.anayasa.gov.tr, E.T.:01/05/2025.

2.4.2.3. Disiplin Sorumluluğu

Kamu görevlisinin mahkeme kararını uygulamaması disiplin hukuku açısından da sorumluluk doğurur. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 125'inci maddesinde, memurun yasal ödevlerini yerine getirmemesi halinde uygulanabilecek disiplin cezaları sıralanmıştır. Yargı kararlarının uygulanması anayasal bir yükümlülük olması nedeniyle, bu yükümlülüğü yerine getirmeyen memur için en azından uyarma veya kınama cezası verilmesi gerekmektedir.

Ancak uygulamada disiplin yaptırımının hangi fiile karşılık olarak uygulanacağı konusunda net bir belirleme olmadığından benzer fiillerde farklı ceza uygulamaları görülebilmekte bu durum hukuki belirlilik ilkesini zedeleyebilmektedir. Bu nedenle, disiplin cezası gerektiren fiillerin açık ve öngörülebilir bir şekilde belirlenmesi ve yargı kararlarını uygulamayan kamu görevlilerine uygulanacak disiplin yaptırımının genel ilkelerle örtüşmesi hukuk devletinin gereklerindendir.

Disiplin cezasının türü, kamu görevlisinin eyleminde mevcut kusur derecesine ve fiilin ağırlığına göre belirlenmektedir. Uygulamada bu fiillere karşı uyarma, kınama, aylıktan kesme veya kademe ilerlemesinin durdurulması gibi disiplin cezaları uygulanabilmektedir. Ancak disiplin cezalarının hangi fiillere karşı hangi ölçüde uygulanacağı pozitif hukukta açık biçimde tanımlanmadığı için uygulamada farklılıklar doğabilmektedir. Bu durum, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri bakımından tartışmalara neden olmaktadır. Bu nedenle disiplin yaptırımlarının kapsamı ve uygulama usulleri açısından daha belirgin düzenlemelere gidilmesi gerektiği kanaati öğretide de sıkça vurgulanmaktadır.

Sonuç olarak yargı kararlarının kamu görevlileri tarafından yerine getirilmemesi, yalnızca bireylerin hak ve özgürlüklerini ihlal eden bir durum yaratmakla kalmayıp aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin işlerliğini de tehdit etmektedir. Bu nedenle yürütmenin durdurulması kararları dahil olmak üzere tüm yargı kararlarının, kamu görevlilerince süresi içinde, eksiksiz ve samimiyetle uygulanması hem anayasal bir yükümlülük hem de toplumsal güvenin tesisi açısından zorunludur. Bu çerçevede, yargı kararlarının uygulanmaması durumunda idarenin tazmin sorumluluğu yanında, kamu görevlilerinin cezai ve disiplin sorumluluğunu da gündeme getiren çok yönlü bir denetim mekanizmasının etkin şekilde işletilmesi, hukuk devleti ilkesinin korunması bakımından hayati önem taşımaktadır.

3.5. YARGI KARARLARININ UYGULANMAMASI DURUMUNDA BAŞVURU SÜRELERİ VE DAVA AÇMA HAKKI

İdari yargı kararlarının uygulanmaması ya da süresinde yerine getirilmemesi, yargı kararlarının bağlayıcılığı ve hukuk devleti ilkesi açısından ciddi sonuçlar doğurmaktadır. Bu durum yalnızca bireysel hakların ihlaline neden olmakla kalmaz, aynı zamanda yargı kararlarının etkinliğini zayıflatarak idarenin keyfi davranışlarına zemin hazırlayabilir. Bu nedenle yargı kararlarının uygulanmaması halinde başvurulacak usul ve süreler idare hukuku bakımından büyük önem taşımaktadır.

2577 sayılı İYUK'un 28'inci maddesi uyarınca idare, yargı mercilerince verilen kararların gereklerini en geç otuz gün içerisinde yerine getirmekle yükümlüdür. Ancak bu hüküm otuz günlük süre içinde işlem tesis etmeyen idarelerin kararın uygulanmasından tümüyle kurtulacağı anlamına gelmemektedir. Nitekim Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 11/03/2010 tarihli, E:2009/744, K:2010/473 sayılı kararında da açıkça belirtildiği üzere, mahkeme kararının tebliğinden itibaren on yıllık genel zamanaşımı süresi içinde ilgili kişinin idareye başvurarak kararın uygulanmasını istemesi mümkündür.

Bu bağlamda, otuz günlük uygulama süresinin geçmesi üzerine ilgili tarafından yapılacak başvuru, 2577 sayılı İYUK'un 10'uncu maddesi kapsamında bir idari başvuru niteliği taşır. İdare, bu başvuruya açık biçimde yanıt vermediği takdirde, zımni ret durumu ortaya çıkar. Bu durumda ilgilinin, 2577 sayılı İYUK'un 7'nci maddesi uyarınca altmış gün içinde idari yargı mercilerine başvurarak tam yargı dava açması açma hakkı doğar. Ancak yargı kararının yerine getirilmemesi durumunda uygulanmama işleminin iptali için ise dava açılabilmesi mümkün değildir. Bu yapı, yargı kararlarının uygulamaya konulmasının yalnızca idarenin inisiyatifine bırakılmasını engellemekte, bireyin hukuki güvencesini muhafaza eden normatif bir mekanizma oluşturmaktadır.

Önemle belirtilmelidir ki burada söz konusu olan on yıllık süre doğrudan dava açma süresi değil, idareye başvuru süresidir. İdareye bu süre içerisinde yapılan başvuru üzerine işlem tesis edilmemesi ya da zımnen reddedilmesi halinde, klasik idari işlem rejimi kapsamında dava açma süreleri devreye girmektedir. Bu yaklaşım, yargı kararlarının uzun yıllar boyunca etkili olabilmesini ve idarenin hukuka aykırı eylem ya da ihmallerinden doğan zararlardan kaçınmamasını sağlamaya yöneliktir.

Sonuç olarak, idarenin mahkeme kararlarını süresi içinde uygulamaması halinde bireylerin hak arama özgürlükleri on yıllık genel süre içerisinde korunmakta olup bu süre içinde

yapılan başvurular, idarenin sessiz kalması halinde zımni ret yoluyla yargıya taşınabilmektedir. Bu yapı, hukuk devleti ilkesinin ve yargı kararlarının bağlayıcılığının somut güvencelerinden birini oluşturmaktadır.



SONUÇ

Vergi yargılaması, idarenin vergilendirme yetkisini kullanırken tesis ettiği işlem ve eylemlere karşı bireylerin hukuki güvenliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuş, teknik yönü ağır basan ve kendine özgü kurallarla işleyen bir yargı koludur. Türk hukuk sisteminde vergi yargısı, idari yargı kolu içerisinde örgütlenmiştir. Bu yargı koluna özgü olarak düzenlenen yürütmenin durdurulması kurumu ise, bazı durumlarda bireylerin etkili yargısal korunma hakkını tam anlamıyla teminat altına almakta yetersiz kalabilmektedir. Bu çalışmada yürütmenin durdurulması kurumu, vergi yargılamasının yapısal ve işlevsel özellikleri çerçevesinde ele alınmakta olup, uygulamada karşılaşılan başlıca sorunlar tespit edilerek bu sorunlara yönelik hukuki çözüm önerileri sunulmaktadır.

Yürütmenin durdurulması, idari yargılama hukukunda iptali istenen idari işlemin hukuka aykırılığı kesinleşmeden önce, uygulanması halinde doğurabileceği telafisi güç veya imkânsız zararları önlemeye yönelik olarak getirilen, geçici ve istisnai nitelikte bir koruma mekanizmasıdır. Bu kurum nihai yargı kararının beklenmesine gerek kalmaksızın bireylerin temel hak ve özgürlüklerini korumayı hedeflemekte, idari işlemlerin icrailik niteliğine karşı yargısal denge sağlayan önemli bir güvence işlevi görmektedir.

Yürütmenin durdurulması kurumu, idari yargılama hukukunda iptal davasının ayrılmaz bir tamamlayıcısı olarak değerlendirilmektedir. Bu yönüyle yürütmenin durdurulması kurumu ile iptal davası arasında yapısal bir bütünlük bulunduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle yürütmenin durdurulması talebinin usulüne uygun şekilde açılmış bir iptal davası kapsamında ve açık bir şekilde talep edilmesi zorunlu görülmektedir.

Nitekim uygulamada iptal davası açılmaksızın yalnızca yürütmenin durdurulması talebini içeren başvurular yapıldığında, mahkemelerce esas incelemesi yapılmaksızın reddedilmekte ya da başvuru dilekçeleri 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan dilekçe şartlarını taşımadığı gerekçesiyle usulen reddedilmektedir. Bu durum yürütmenin durdurulması kurumunun bağımsız bir koruma mekanizması olarak değil, yalnızca iptal davasına bağlı bir işlev gördüğünü ortaya koymaktadır.

Buna karşın yürütmenin durdurulması talebinin, dava açılmadan önce ve sınırlı biçimde ileri sürülebilmesine olanak tanınması özellikle uygulamada karşılaşılan ivedi ve zarar doğurma riski yüksek işlemler bakımından önem arz etmektedir. Bu noktada, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 397'nci maddesinde yer alan ve ihtiyati tedbir kararlarının esas

davanın açılması koşuluna bağlandığı düzenleme, idari yargı sistemine de uyarlanabilecek nitelikte bir örnek teşkil etmektedir. Bu doğrultuda, yürütmenin durdurulması talebinin dava öncesinde kabul edilebilmesi ancak belirli bir süre içinde iptal davası açılması koşuluna bağlanabilir. Böylece hem iptal davası ile olan yapısal bütünlük korunmuş olacak hem de bireylerin ciddi zararlarla karşılaşmalarının önüne geçilecektir.

Yürürlükteki mevzuat uyarınca, yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi için öncelikle usulüne uygun şekilde açılmış bir iptal davası bulunmalı ve bu dava kapsamında açıkça yürütmenin durdurulması talep edilmiş olmalıdır. Mevzuatta açıkça öngörülen bu yapı gereği yürütmenin durdurulması kararı hakim tarafından re'sen değil, yalnızca tarafların açık talebi üzerine tesis edilebilmektedir. Oysa bireylerin hukuki koruma mekanizmalarına erişim konusunda yeterli farkındalığa sahip olmamaları mümkündür. Bu nedenle yürütmenin durdurulması talebinde bulunulmaması halinde, bazı durumlarda bireylerin telafisi güç veya imkânsız zararlara maruz kalmaları söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle hakimın dava dosyasının kapsamı ve somut olayın özellikleri çerçevesinde gerekli görmesi halinde, re'sen yürütmenin durdurulması kararı verebilmesine imkân tanıyan açık bir yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır. Böyle bir düzenleme yalnızca bireylerin yargı önündeki dezavantajlı konumunu dengelemekle kalmayacak, aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin temel gereklerinden biri olan etkili yargısal koruma ilkesinin hayata geçirilmesine de katkı sağlayacaktır.

Yürütmenin durdurulması talebinde bulunma hakkı kural olarak iptal davasını açan davacıya tanınmış bir usulü haktır. Mevzuatta, davalı idarenin ya da yargılamaya müdahil olarak katılan üçüncü kişilerin bu yönde bir talepte bulunabilmesine imkân sağlayan açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak müdahilin yargılamaya katılım amacı, yalnızca davanın taraflarını desteklemekten ibaret olmayıp, aynı zamanda kendi hukuki menfaatini korumak ve uyuşmazlığın çözümüne katkı sunmaktır. Bu nedenle, dava konusu işlemin uygulanması halinde müdahil üçüncü kişinin doğrudan ya da dolaylı olarak zarar görme riski mevcutsa bu kişinin de yürütmenin durdurulması talebinde bulunabilmesi sağlanmalıdır.

Yürütmenin durdurulması kurumu bakımından dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli husus da kararların gerekçeli olarak kaleme alınması zorunluluğudur. Hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan gerekçeli karar hakkı, yalnızca yargılamayı sona erdiren nihai kararlara değil, yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlara da uygulanmalıdır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu uyarınca, yürütmenin durdurulması talebinin kabulüne ilişkin kararların gerekçeli olarak yazılması gerekmektedir. Yürütmenin durdurulması talebin reddine

ilişkin kararlar ise genellikle soyut, şablon nitelikli ifadelerle düzenlenmekte ve somut olayın özelliklerine ilişkin herhangi bir değerlendirme içermemektedir. Bu durum, bireylerin hak arama özgürlüğünü zedelemekte, aynı zamanda dava konusu idari işlemin hukuka aykırılığına ilişkin argümanlarını etkili bir şekilde ileri sürme imkânlarını daraltmaktadır. Bu nedenle, yürütmenin durdurulması taleplerinin reddine dair kararların da açık, yeterli ve ikna edici gerekçelerle temellendirilmesi gerekmektedir. Aksi halde yargı kararlarında keyfilik algısı oluşması kaçınılmazdır. Bu çerçevede, çalışmada yürütmenin durdurulması taleplerinin reddine ilişkin kararların gerekçeli olması gerektiği savunulmuş; bu doğrultuda hem mevzuatta hem de yargı uygulamasında yapısal bir reform ihtiyacı bulunduğu vurgulanmıştır.

Yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi kural olarak teminat gösterilmesi şartına bağlıdır. Teminat istenmemesi ise hakimin takdirindedir. Uygulamada ise teminat istenmesi zorunluluğunun istisnai hale geldiği, mahkemelerin çoğu zaman teminat aramaksızın yürütmenin durdurulması kararı verdikleri gözlemlenmiştir. Uygulamada karşılığı kalmayan bu şarta ilişkin yeni düzenleme yapılması gerektiği açıktır.

Vergi yargılaması özelinde yürütmenin durdurulması kurumunun temel uygulama sorunu yalnızca ihbarnamelere karşı açılan davalarda işlemin kendiliğinden durması uygulamasıdır. Buna karşın ödeme emri, haciz veya tahsilata ilişkin işlemler gibi mükellefin mal varlığı üzerinde doğrudan sonuç doğuran işlemlerde, yürürlüğün durması yalnızca mahkeme kararına bağlıdır. Bu asimetrik durum, sistematik tutarlılık açısından eleştiriye açıktır, ayrıca hukuk güvenliği ve orantılılık ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla yürütmenin kendiliğinden durmasına ilişkin hükümler, işlemin niteliği ve doğuracağı sonuçlar dikkate alınarak yeniden yapılandırılmalıdır.

Yürütmenin durdurulması kararlarının uygulanması süreci ve infazı da önem taşımaktadır. Bu kararların hiç uygulanmaması, geç veya eksik uygulanması ya da muvazaalı şekilde etkisiz bırakılması durumunda idarenin ve kamu görevlilerinin hukuki, idari ve cezai sorumluluklarının daha açık biçimde düzenlenmiş olması gerekir. Aksi halde yargı kararlarının bağlayıcılığı zayıflar, bireylerin yargıya olan güveni sarsılır.

Önemli bir başka yapısal sorun ise olağan kanun yolları aşamasında verilen yürütmenin durdurulması kararlarının denetime kapalı olmasıdır. İlk derece mahkemeleri tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararlarına karşı itiraz imkânı tanınmışken, aynı nitelikteki kararların istinaf ya da temyiz mercilerince verilmesi halinde herhangi bir denetim yolunun öngörülmemesi, hem yargılamada eşitlik ilkesini zedelemekte hem de yargı kararlarının

denetlenebilirliğini sınırlandırmaktadır. Uygulamada ilk derece veya istinaf mercilerinin yürütmenin durdurulması talebini reddettiği hallerde, temyiz merciince kararın esasına yönelik yapılan değerlendirme sonucunda hukuka uygunluk denetimi yönünden bozma kararı verildiği örneklere sıklıkla rastlanmaktadır. Bu durum, yürütmenin durdurulması kararlarının kanun yolu sürecinde hatalı olabileceğini ve denetime açık olması gerektiğini göstermektedir. Dolayısıyla olağan kanun yolu aşamasında verilen yürütmenin durdurulması kararlarına karşı da sınırlı bir itiraz yolu tanınması hem adil yargılanma hakkı hem de yargı kararları arasındaki tutarlılığın sağlanması açısından elzemdir.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında, vergi yargılamasında yürütmenin durdurulması kurumunun daha etkili, adil ve işlevsel bir yapıya kavuşturulabilmesi için bazı temel reformlara ihtiyaç duyulduğu açıktır. Bütün bu öneriler, yalnızca bireylerin hak arama özgürlüğünü güçlendirmekle kalmayacak, aynı zamanda vergi hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan hukuk güvenliği, öngörülebilirlik ve eşitlik ilkelerinin de somut bir şekilde yaşama geçirilmesine katkı sağlayacaktır.

Günümüz dünyasında vergi gibi teknik ve karmaşık uyumsuzluk alanlarında, yargısal koruma mekanizmalarının etkin, hızlı ve adil işlemesi zorunludur. Vergi idaresi ile bireyler arasındaki dengeyi sağlayabilmenin yolu ise yalnızca maddi vergi hukukunda değil, vergi yargılamasında da güçlü yapısal ve usulü güvencelerin tesis edilmesinden geçmektedir. Yürütmenin durdurulması kurumu, bu güvenceler arasında merkezi bir konuma sahiptir. Bu sebeple çalışmada ileri sürülen önerilerin hayata geçirilmesi, vergi yargılamasının daha adil, etkili ve güvenilir bir sistem haline gelmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Acar, Zeynep Sena. *Türk Vergi Hukukunda Tarh*. Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2023.
- Ağar, Serkan. “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 19/67 (Kasım 2006), 285-316. <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2006-67-278>
- Akbulut, Emre. *Kanuni İdare İlkesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2013. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=ZwMvTiqXsp6hjMTdEGddHA&no=tYdeuIE6kwBi1XWiOixtiQ>
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitapevi, 16. Baskı., 2023. <https://www.turcademy.com/tr>
- Akın, Rıdvan. *Yürütmenin Durdurulmasına İlişkin 6352-6526 ve 6545 Sayılı Kanun Değişikliklerinin Yargı Kararlarına Etkisi*. İstanbul: İstanbul Şehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2015. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi>
- Akkaya, Mustafa. “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”. *Danıştay ve İdari Yargı Günü*. Ankara, 2012.
- Akmansu, Mehmet. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Şerh ve İzahları*. Ankara: Örnek Matbaası, 1954.
- Akyazan, Ahmet Emrah. “Maddi Açısından İdari İşlemler”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 85 (2009), 220-240.
- Akyıldız, Ali. “İstinafa İlkesel Bakmak”. *Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl Sempozyumu*. Ankara: Danıştay, 2015.
- Akyılmaz, Bahtiyar vd. *Türk İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı., 2024. <https://www.turcademy.com/kitap/turk-idari-yargilama-hukuku-9789750294945>
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Danıştay Kararlarına Uyulması”. *Danıştay Dergisi* 5/16-17 (1975), 16-21.
- Alptekin, Volkan. *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitapevi, 2013. <https://www.turcademy.com/tr>
- Apalak, Şevket. “İdari Davalarda Yürütmenin Durdurulması”. *Sayıştay Dergisi* 31 (1998), 10-26.
- Apaydın, Bahadır. “6352 Sayı ve 02.07.2012 Tarihli Kanun ile İdari Yargılama Usul Kanunu’nda Yapılan Yeniliklere Dair Bir İnceleme”. *İdari Hukuku ve İlimleri Dergisi* 15/2 (2014), 45-72. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuihid/issue/1265/14851>
- Apaydın, Bahadır. “Kamu Görevlisinin Mali Sorumluluğu Bağlamında İdarenin Rücu Yükümlülüğü ‘Rücu Mekanizmasının İşletilme(me)si ve Sonuçları’”. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11/2 (Aralık 2012), 9-45. <https://www.jurix.com.tr>
- Arslan, Mehmet. *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, Geliştirilmiş 5. Basım., 2012.
- Artuç, Mustafa. *Hüküm Kurma Sanatı*. Adalet Yayınevi, 2015.
- Aslan, Ramazan vd. *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 9. Baskı., 2023.
- Aslan, Zehreddin. *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 3.Baskı., 2017. <https://www.turcademy.com/tr>
- Atar, Yavuz. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 17. Baskı., 2024. <https://www.turcademy.com/kitap/turk-anayasa-hukuku-9789750295225>
- Atasayan, M. Gözde. *Kamu Hizmetlerinin Süreklilik ve Düzenlilik İlkesi*. İstanbul: Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=nLA11xQNvA7ZAf0ZU9ikl>

- Q&no=pSlojvBWwlOuWWT5Lr6xDw
- Atay, Ender Ethem. *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı., 2024.
<https://www.turcademy.com/kitap/idari-yargilama-hukuku-9789750296574#close-modal>
- Atay, Ender Ethem. *İdari Yargılama Hukuku-Temel Hukuk Dizisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı., 2022.
- Ay, İhsan Deniz. “İdari İşlemin İptali Kararının Uygulanması”. *Danıştay Dergisi* 158 (Temmuz 2024), 269-312. <http://dx.doi.org/10.29228/tcdanistay.27>
- Ayyıldız, Yaşar. *Türk Vergi Yargısı- İşyükü ve Etkinliği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Bağrıaçık, Ahmet. “Yürütmenin Durdurulması Kurumunda Uygulanmakla Etkisi Tükenecek İşlem Sorunsalı”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 29/1 (Mart 2021), 695-723. <https://doi.org/10.15337/suhfd.841195>
- Balcı, Mustafa. *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2.Baskı., 2021.
- Batı, Murat. *Vergi Hukuku(Genel Hükümler)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı., 2024.
<https://www.turcademy.com/tr>
- Baydemir, Elif. “Yürütmenin Durdurulması Kararı Verilmesinin Şartlarının Değerlendirilmesi ve Kararın Uygulanmasına İlişkin Reform Önerileri”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15/1 (30 Haziran 2024), 159-173.
<https://doi.org/10.21492/inuhfd.1312860>
- Baydere, Cihan. *Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Türk Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması”. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yıllığı*.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin. *Vergi Yargılama Hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 1998.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin - Odabaş, Hakkı. “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2/1 (2000), 141-156.
- Baytur, Harun. *Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1997.
- Bilici, Nurettin. *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Savaş Yayınevi, 46. Baskı., 2022.
- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi, 53. Bası., 2022.
- Bulut, Günnur. *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme(Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği*. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1996.
- Bülbül, Erdoğan. *İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması*. İstanbul: Beta Yayınları, 2010.
- Canbazoğlu, Kerem. “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 23/89 (2010), 154-195.
<https://www.jurix.com.tr/article/10804?u=0&c=0>
- Candan, Turgut. *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 4. Baskı., 2018.
- Candan, Turgut. *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 9. Baskı., 2022.
- Candan, Turgut. “İdari Yargılama Usulü Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Çerçevesinde Yürütmenin Durdurulması Müessesesi (II)”. *Yaklaşım Dergisi* 2/23 (1994), 23-31.
- Candan, Turgut. *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı., 2006.
- Coşkun, Sabri - Kayağdı, Müjgan. *İdari Yargılama Usulü: Örnek İçtihatlar Yorumlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2001.

- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağlayan, Ramazan. “1982 Anayasasında Hukuk Devleti İlkesinin İdare Hukuku Açısından Görünümü”. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1/1 (1997), 245-258. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ebyuhfd/issue/84020/1473936>
- Çağlayan, Ramazan. *İdari Yargıda Kanun Yolları (Kararlara Karşı Başvuru Yolları)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.
- Çağlayan, Ramazan. “Türk Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisinin Denetimi”. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi* VII/3-4 (2003), 171-208. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1858394>
- Çakmak, Münci. *İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Çakmakçı, Ali - Köseer, Semra. *Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019. www.turcademy.com.tr
- Çelik, Binnur. *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2002.
- Çiçek, Hüseyin Güçlü - Dikmen, Süleyman. “Osmanlı Devleti’nde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 11/2 (2015), 83-98.
- Çiçek, Serdar - Şahin, Serdar. “Motorlu Taşıtlar Vergisine Yönelik Mükellef Tutumlarının Değerlendirilmesi: Denizli İli Örneği”. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 35 (Nisan 2019), 245-267. <https://doi.org/10.30794/pausbed.455658>
- Çokkaş, Yakup. “İdari Yargı Kararlarının Uygulanması Aşamasında Ortaya Çıkan İmkânsızlık”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 70/4 (2021), 1313-1359. <https://doi.org/10.33629/auhfd.1053787>
- Çolak, Mustafa. *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2021.
- Damar, Fatma Betül. *Bir Hukuki İşlem Türü Olarak İdari İşlem*. Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2014.
- Develioğlu, Ferit. *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat*. Ankara: Aydın Kitabevi, 2001.
- Doğru, Derya. “Türk Hukukunda Yürütmeyi Durdurma Sorunu: Tarihsel Gelişimi, Düzenlenişi ve Niteliği Üzerine Tartışmalar” 2/2 (Temmuz 2016), 232-260. <https://www.jurix.com.tr/article/5403>
- Döner, Ayhan. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 3. baskı., 2023.
- Dönmez, Recai. *Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1985.
- Duran, Lütfi. “Danıştay ve Yürütme”. *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması*. 120-123. Ankara: Sevinç Matbaası, 1966.
- Duran, Lütfi. “İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular”. *T.C. Başbakanlık İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu (17-18 Ocak 1998)*. Ankara, 1998.
- Duran, Lütfi. “İdari Yargı Adlileşti”. *İdari Hukuku ve İlimleri Dergisi* 3/1-3 (1982).
- Duran, Lütfi. “Prof. Dr. Lütfi Duran’ın Konuşması”. *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması*. Ankara: Sevinç Matbaası (Türk Hukuk Kurumu Yayınları), 1966.
- Durkal, Müzeyyen Erkul. “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65/2 (2016), 279-313. <https://dergipark.org.tr/tr/>
- Durmuş, Neslihan Karataş. “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 18/3-4 (2014), 505-528.
- Dursun, Hasan. “İdari İşlemin İcrailiği (I)”. *Terazi Hukuk Dergisi* 6/57 (Mayıs 2011), 40-55. <https://www.jurix.com.tr/article/1033?u=0&c=0>
- Dursun, Hasan. “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re’sen İcrası”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 20/72 (2007), 247-275. <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/>
- Erdem, Metin. “Türk Vergi Sisteminde Matrah Belirleme Yöntemleri”. *Uludağ Üniversitesi*

- İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* XI/1-2 (Kasım 1990), 21-26.
- Erdoğan, Burcu. *Yargısal Emir Kavramı ve Türk Hukuk Uygulamasındaki Yansımaları*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2021. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Erişir, Evrim. *Geçici Hukuki Korumanın Temelleri ve İhtiyati Tedbir Türleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013.
- Erkut, Celal. *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*. Ankara: Danıştay Yayınları, 1990.
- Esemen, Andaç. “Türk Vergi Hukukunda Verginin Tahakkuku”. *NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi* 3/2 (2022), 341-360. <https://doi.org/10.51562/nkuhukuk.2022325>
- Evren, Çınar Can. “İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12/1 (2008), 701-724. https://dergipark.org.tr/tr/pub/ahbvuhfd/issue/48129/608694#article_cite
- Farhan, Ferhat. *Türk Vergi Hukukunda İhtirazı Kayıtlı Beyanname Verilmesi ve Yargı Aşamaları*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2012.
- Feyzioğlu, Turhan. “İdarenin Kaziyei Mahkemeye Riayetini Temin Hususunda Vatandaşın Büyük Millet Meclisine Müracaat Hakkı Bir Müeyyide Olabilir mi?” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 4/1 (1949).
- Filiz Giray. *Maliye Tarihi*. İstanbul: Dora Yayınları, 10. Baskı., 2022.
- Göker, Cenker - Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”. *Ankara Barosu Dergisi* 75/3 (Ekim 2017), 81-100. <https://doi.org/10.30915/abd.463718>
- Göksu, Mustafa. “Hukuk Muhakemeleri Kanununa Göre İhtiyati Tedbirin Uygulanmasını Talep Etme Zorunluluğu”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16/Özel Sayı (2014), 1253-1273.
- Gözler, Kemal. *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*. Ankara: Ekin Yayıncılık, 10. Baskı., 2018.
- Gözler, Kemal. *İdare Hukuku Cilt I. 2 Cilt*. Bursa: Ekin Yayıncılık, 3. Baskı., 2019.
- Gözler, Kemal - Kaplan, Gürsel. *İdare Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Yayıncılık, 18. Baskı., 2016.
- Gözübüyük, A.Şeref. *Yönetmelik Yargısı*. Ankara: Turhan Kitapevi, 30.Baskı., 2010.
- Gözübüyük, Şeref - Tan, Turgut. *İdare Hukuku- Cilt II- İdari Yargılama Hukuku*. 2 Cilt. Ankara: Turhan Kitapevi, 9.Basım., 2017.
- Günday, Metin. *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık, 10.Baskı., 2013.
- Günday, Metin. “Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar”. 13-21. Ankara: Danıştay Yayın Bürosu Yayınları, 2000.
- Gündüz, F. Ebru. “Yürütmenin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11/1 (2007), 753-776.
- Güneş, Turan. “Prof. Dr. Turan Güneş’in Konuşması”. *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması*. 46-56. Ankara: Türk Hukuk Kurumu Yayınları, 1966.
- Hasoğlu, Aynur. “Danıştay Kararları Işığında Yetkide ve Usulde Paralellik İlkesi”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 9/33 (Ocak 2018), 123-142.
- Kağıtçıoğlu, Mutlu. “İdari İşlemin İcrailiği”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 5/103 (2012), 267-284. <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1235>
- Kahraman, Ebru. “Özel Hukuk Tüzel Kişilerinin İdari İşlemlerine İlişkin Bir Değerlendirme”. *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2/3 (Haziran 2016), 77-87.
- Kalabalık, Halil. *İdare Hukuku Dersleri*. II Cilt. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı., 2024.
- Kalabalık, Halil. *İdari Yargılama Usul Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 17. Baskı., 2024.

- Kaneti, Selim vd. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitapevi, 2019.
- Kaplan, Gürsel. *İdari Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2. Baskı., 2017.
- Karaca, Serden Onur. “Hukuk Devleti İlkesi ve Türkiye’de Hukuk Devleti İlkesinin Gelişim Süreci”. *Journal of Social and Humanities Sciences Research* 8/73 (2021), 2033-2043.
- Karakaş, Fatma Tülay. “Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 62/3 (2013), 729-760. https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000001724
- Karakoç, Yusuf. *Vergi Yargılama Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 5. Baskı., 2021.
- Karavelioğlu, Celal. *Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu*. 2 Cilt. Ankara: Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 6.Baskı., 2006.
- Karavelioğlu, Celal. *Değişiklik-Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Trabzon: Top-Kar Matbaacılık, 3. Baskı(Tıpkı Basım)., 1997.
- Katiç, Aslı Elvan. “Vergi Hukukunda Tahakkuk Kavramı, Benzer Kavramlardan Farkı ve Hukuki Niteliği”. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11/1 (Ocak 2025), 387-405.
- Kaya, Cemil. “Kanun Yolları ile İlgili İYUK.’nda 4001 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 5/1-2 (1996), 497-514.
- Kılıç, Serdar - Kaya, Mustafa Göktuğ. “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”. *Sayıştay Dergisi* 107 (2017), 37-64.
- Kılınç, Bahadır. *Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1996. Milli Kütüphane (1999 BD 2154)
- Kıratlı, Metin. “Yürütmenin Durdurulması”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 21/4 (Nisan 1966), 173-196. https://doi.org/10.1501/SBFder_0000000500
- Kırbaş, Sadık. *Vergi Hukuku Temel Kavramlar ve Kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitapevi, 20. Baskı., 2015.
- Kızılot, Şükrü vd. *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Kızılot, Şükrü. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Dergisi Yayınları, 1999.
- Kızılot, Şükrü. “Vergi incelemesi ve Teminat istenilmesi Olayı”. *Yaklaşım Dergisi* 196 (Nisan 2009), 18-20.
- Kızılot, Şükrü - Kızılot, Zuhul. *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 12. Baskı., 2007.
- Koç, Mehmet. “6183 Sayılı Kanununa Göre Vergi İncelemesi ve Teminat İsteme Müessesesi”. *Vergi Raporu* 142 (Temmuz 2011), 7-12. https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2011-142-6183_Sayili_Kanuna_Gore_Vergi_Inceleme_Ve_Teminat_Isteme_Muessesi-Dr_Mehmet_Koc%20.pdf
- Koçak, Muhsin. *Vergi İcra Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı., 2018.
- Kumkale, Rüknettin. “İhtirazi Kayıt”. *Terazi Hukuk Dergisi* 4/37 (2009), 301-303. www.jurix.com.tr
- Kurtuluş Beyribey. *Gümrük Vergileri Uygulamaları ve Kabahatleri*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2023.
- Kuru, Baki. *İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku*. İstanbul: Legal Kitapevi, 2016.
- Mert, Alican. *Vergi Hukukunda Tarh*. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2023. https://uludag.edu.tr/dosyalar/hukukmalihukuk/Alican%20MERT-Makale/795059_3.pdf
- Murat Sezginer, Gürsel Kaplan. “İdari Yargılama Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 93-128.
- Mutluer, Kamil. *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları,

- Güncelleştirilmiş 2. Baskı., 2008.
- Mutluer, M. Kamil - Dayanç, N. Nilay. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi, 4. Baskı., 2014.
- Neumark, Fritz. *Vergi Politikaları*. çev. İclal Fevzioğlu Cankorel. İstanbul: Filiz Kitapevi, 1975.
- Onar, Sıtkı Sami. *İdare Hukukunun Umumi Esasları(1.Cilt)*. 3 Cilt. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 3. Baskı., 1966.
- Onar, Sıtkı Sami. *İdare Hukukunun Umumi Esasları(3.Cilt)*. 3 Cilt. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 3. Baskı., 1966.
- Organ, İbrahim - Akçay, Fatih. “Mali ve Hukuki Yönüyle Benzeri Mali Yükümlülükler”. *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 5/9 (2013), 160-189.
- Ortaç, Fevzi Rifat - Ünsal, Hilmi. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitapevi, 1. Baskı., 2019. <https://www.turcademy.com/tr>
- Oytan, Muammer. *Danıştay’da Görülen Davalarda Yürütmenin Durdurulması*. Ankara: Ülkemiz Matbaası, 1973.
- Öncel, Mualla vd. *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi, 26. Baskı., 2017.
- Öncü, Kerem. “Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar”. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 6/1 (2023), 217-233.
- Özay, İl Han. *Günişliğinde Yönetim*. İstanbul: Filiz Kitapevi, 2.Basım., 2004.
- Özay, İl Han. *Yargısal Korunma*. İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2. Basım., 2001.
- Özbalcı, Yılmaz. *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*. Oluş Yayınevi, 2005.
- Özbalcı, Yılmaz. *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayınevi, 2006.
- Özbey, Özcan. “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Hukuki ve Cezai Sorumluluk”. *Ankara Barosu Dergisi* 67/4 (Güz 2009), 45-63.
- Özcan, Emrah. *İdari Yargı Organları Arasındaki Görev Sorunu*. Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2015.
- Özdeş, Orhan. “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği”. *Danıştay Dergisi* 32-33 (1979), 3-21. <https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/2021-02-24-11-40-5937408.pdf>
- Özkan, Akif. *İdari Yargıda İstinaf Müessesesi ve Vergi Uyuşmazlıklarına Etkisi*. Ankara: Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2019.
- Öztürk, Namık Kemal. *Anayasa Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı., 2021. <https://www.turcademy.com/kitap/anayasa-hukuku-9789750271571>
- Pınar, Burak. “Kamu Alacaklarının Vergi İncelemesi Sürecinde Teminat Altına Alınması”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 24/2 (2022), 771-803. <https://doi.org/10.33717/deuhfd.1182511>
- Pişkin, Serhat. *Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2018.
- Sarıca, Ragıp. “Tehir-i İcra”. *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması*. 26-30. Ankara: Sevinç Matbaası, 1966.
- Sarıca, Ragıp. “Tehiri İcra Kararının Yerine Gelmesi”. *Danıştay Kararları ve Yürütmenin Durdurulması*. 31-38. Ankara: Sevinç Matbaası, 1966.
- Sarıcaoğlu, Ercan. “Kamu Alacağının Korunmasının Yönelik Bir Önlem: 6183 Sayılı Kanuna Göre Teminat”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 22/2 (2020), 857-904.
- Sarısoy, Taner. “Alman Vergi Yargısı”. *Vergi Raporu* 182 (Kasım 2014), 38-43. <https://vergiraporu.com.tr/>
- Sariaslan, Osman. “Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözümlemesi Gereken Yeni Sorun Alanları”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 37 (Ocak 2019), 271-302. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/taad/issue/52645/693575>

- Say, Şükrü. *Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011.
- Selahattin Tuncer, Salih Şanver. “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”. *İktisat ve Maliye Dergisi* V/11 (Şubat 1959), 525-537.
- Serim, Nilgün. *6183 Sayılı Kanunda Amme Alacaklarının Korunması*. Türkmen Kitapevi, 2007.
- Sevinç, Ekin. “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Sorumluluk”. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16/1 (Nisan 2021), 335-378.
- Seyidoğlu, Halil. *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*. Ankara: Güzem Yayınları, 1992.
- Şanver, Salih. *Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi*. İstanbul: Hüsnütabiat Matbaası, 1972.
- Şataf, Ceyda. “Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* 11/1 (2019), 89-96.
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/755070>
- Şeker, Hilmi. “Strazburg Yargı Kararlarında, İç Hukuk Ve Öğretide Doğru Haklı Ve Yasal Gerekçe Biçimleri”. *Ankara Barosu Dergisi* 65/2 (2007), 14-42. <https://hfsa-sempozyum.com/wp-content/uploads/2019/02/HFSA10-Şeker-min.pdf>
- Şenyüz, Doğan vd. *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayıncılık, 19. Baskı., 2022.
- Şimşek, Mehmet. “İdari Yargıda İtiraz ve İstinaf Kanun Yollarının Karşılaştırılması”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 4/7 (Haziran 2016), 961-985.
- Şişman, Gülden - Doğanlar, Nazlıcan. “Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. *Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 3/2 (2022), 153-170.
- Tan, Turgut - Bayazıt, Bahar. *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi, 10. Bası., 2021.
- Tan, Turgut - Gözübüyük, A. Şeref. *İdare Hukuku (İdari Yargılama Hukuku)*. 2 Cilt. Ankara: Turhan Kitapevi, 9.Baskı., 2017.
- Taşdelen, Aziz. “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 56/1 (2007), 279-312.
<https://www.jurix.com.tr/article/13615?u=0&c=0>
- Tekinsoy, Ayhan. *İdari Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması*. Ankara: Savaş Yayınevi, 2013.
- Tombaloğlu, Mehmet Lütfi. *Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Toprak, Aydın. *Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2006.
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi>
- Torun, Fatih. *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2020. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi>
- Torun, Fatih Sadık. “Osmanlı Taşra İdaresinin Yeniden Yapılanma Süreci (1843-1876)”. *Karadeniz Araştırmaları* 32/32 (Şubat 2012), 82-97.
- Tosuner, Mehmet - Arıkan, Zeynep. *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, 2014.
- Tunç, Hasan. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 3. Baskı., 2022.
- Turhan, Mine Kasapoğlu. “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Kanunla Sınırlandırılması ve Sınırlandırmanın Sınırları”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14/2 (Aralık 2012), 1-37.
- Türker, Sami. *Yürütmenin Durdurulması Müessesinin İYUK 28. Madde ve Bankacılık Kanunu 136. Madde Kapsamında Karşılaştırılması*. İstanbul: Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2017.
- Uler Yıldırım. *İdari Yargıda İptal Kararının Sonuçları*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 281, 1970.
- Ulu, Güher. *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*. Bursa: Bursa Uludağ

- Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2021.
- Ulu, Güher. “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 19/38 (2020), 74-102.
- Ulu, Güher. “Tanzimat Dönemi Hukukta Modernleşme”. *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi* 26/1 (Nisan 2022), 235-264.
- Ulusoy, Ali. *Türk İdare Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 5.Baskı., 2022.
- Ülker, Ali Rıza. *Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Müessesesi ve Hukuki Sonuçları*. Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2016. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi>
- Üstün, Kamile Türkoğlu. *İdari Yargılama Usulüne Hakim Olan İlkeler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11/1-2 (Haziran 2003), 251-271. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/262572>
- Üyümez, Erkan. *Gayrimenkullerde Vergilendirme*. T.C. Anadolu üniversitesi yayını No: 2477 Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1448, 2012.
- Üzgör, İsmail. “Yürütmenin Durdurulması Kararlarına Yapılan İtirazlar Üzerine Verilen Kararların Kesinliği”. *KTO Karatay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1/2 (Temmuz 2016), 265-278. <https://www.jurix.com.tr/article/5414?u=0&c=0>
- Yaşar, Hasan Nuri. *İdare Hukuku*. İstanbul: Der Yayınları, 2. Baskı., 2014.
- Yaşar, Hasan Nuri. “İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulmasının Gerekçesi Olarak Anayasa Aykırılık ‘Kanısı’”. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 72/2 (Haziran 2014), 751-758. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuhfm/issue/9190/115364>
- Yayla, Yıldızhan. *İdare Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları, 2009.
- Yenice, Kazım - Esin, Yüksel. *İdari Yargılama Usulü*. Ankara: Arısan Matbaacılık ve Ambalaj Sanayii, 1983.
- Yeniçeri, Harun. *Türk ve Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2005.
- Yenipınar, Filiz Berberoğlu. *Delil Tespiti ve Diğer Geçici Hukuki Korumalar (İhtiyati Tedbir - İhtiyati Haciz)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Yenipınar, Filiz Berberoğlu. *İhtiyati Tedbir*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat. *İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*. Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1. Baskı., 2005.
- Yeşildere, Hasan Hüseyin. *Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi>
- Yıldırım, Taylar. “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”. *Mali Pusula* 4/48 (Aralık 2018), 68-77.
- Yıldırım, Turan - Göçgün, Muhammed. “İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi”. *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 3/2 (2016), 39-60. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1102225>
- Yıldırım Uler. *İdari Yargıda İptal Davasının Sonuçları*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1970.
- Yıldız, Hayrettin. *İdarenin Re’sen İcra Yetkisi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2018. <https://acikerisim.uludag.edu.tr/server/api/core/bitstreams/4b489105-dd37-4645-8012-96b75abec683/content>
- Yıldız, Hayrettin - Düğer, Sırrı. “Genel Kararların Hukuki Rejimi”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 11/42 (Nisan 2020), 25-58.
- Yıldız, Seyfi - Bostan, M. Kemal. “Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargının Gelişimi”.

- Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 10/7 (2017), 107-126.
- Yılmaz, Serdar. “Yargı Kararlarının ‘Kesinleştikten Sonra’ Uygulanmasını Öngören Yasal Düzenlemelerin Anayasallığı Sorunu: Anayasa Mahkemesi’nin Bir Kararının Değerlendirilmesi ve Düşündürdükleri”. *İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9/2 (Temmuz 2023), 521-599.
- Yılmazoğlu, Yunus Emre. *Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması- Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme*. Ankara: Türkiye Adalet Akademisi, 2016.
- Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Yürütmenin Durdurulması Kararının Uygulanmamasının Hak Arama Hürriyetine Etkisi”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 9 (Haziran 2017), 519-547.
- Yiğit, Yusuf. *Kamu Alacaklarının Korunması*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2005.
- Yüce, Mehmet. *Vergi Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayıncılık, 7. Baskı., 2023.
- Yüzbaşıoğlu, Necmi. *Anayasa Hukukuna Giriş*. İstanbul: Beta Yayınları, 1. Baskı., 2017.
<https://www.turcademy.com/kitap/anayasa-hukukuna-giris-9786254368721>
- Zabunoğlu, Yahya Kazım. *İdari Hukuku*. 2 Cilt. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2012.

İnternet Kaynakları

- Anayasa Mahkemesi, www.anayasa.gov.tr
- Dergipark www.dergipark.com.tr
- Danıştay www.danistay.gov.tr
- Jurix, <https://www.jurix.com.tr>
- Kazancı, www.kazanci.com.tr
- Lexpera, <https://www.lexpera.com.tr>
- Mevzuat <https://www.mevzuat.gov.tr>
- Turcademy www.turcademy.com.tr
- Ulusal Yargı Ağı Projesi, <https://www.uyap.gov.tr>
- Vergi Raporu www.vergiraporu.com.tr
- Yöktez <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi>