



ESKİŞEHİR BAROSU DERGİSİ

ANAYASA MAHKEMESİ İPTAL KARARLARININ VERGİ HUKUKUNDAKİ YANSIMALARI: GERİYE YÜRÜMEZLİK İLKESİ UYGULAMASI İLE HUKUKİ GÜVENLİK VE ADALET İKİLEMİ

Hakim Alper AYDIN*

Öz

Vergisel düzenlemeler kişinin temel hak ve özgürlüklerine müdahale eder. Aleyhe vergisel düzenlemelerden kişinin seyahat hakkı, mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği ve korunması, hak arama hürriyeti, adil yargılanma hakkı, konut hakkı, eğitim ve öğrenim hakkı, çalışma hakkı gibi birçok temel hak ve özgürlüğü etkilenmektedir. Söz konusu temel hak ve özgürlüklere yapılan bu müdahalenin Anayasa'ya aykırı olma olasılığı her zaman vardır. Bu nedenle, söz konusu müdahalelerin ve dayanakları olan kanunlar ile kararnamelerin Anayasa'ya uygunluğunun denetimi ülkemizde Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Söz konusu denetim sonucunda Anayasa'ya aykırı olan kanun hükmü iptal edilmekte ve kararın Resmî Gazete 'de yayımlanmasından itibaren söz konusu kanun hükmü ortadan kalkmaktadır. Bu tarihe kadar ise kanun hükmü sonuçlarını doğurmuş kabul edilir ve Anayasa Mahkemesinin iptal kararı belirli gerekçelerle geçmişe etkili sonuç doğurmaz.

Söz konusu iptal kararının geçmişe etkili hüküm ve sonuç doğurmaması, lehe olan vergisel düzenlemelerde kazanılmış hak, hukuki güvenlik, kamu düzeni ve istikrarı gibi gerekçelerle adaletli sonuçlar doğurmakta ise de aleyhe olan vergisel düzenlemelerde eşitsiz ve adaletsiz sonuçlar doğurmaktadır. Vergisel düzenlemelerin bazıları kişi lehine olmakta ise de söz konusu düzenlemeler genellikle kişi aleyhinedir. Çünkü, vergisel düzenlemelerle kişinin birçok temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilir. Bu müdahalenin etki ve sonuçlarının tamamen ortadan kaldırılmaması Anayasa yargısından beklenen faydanın engellenmesine yol açar.

Anayasa'da öngörülen katı geriye yürüme yasağı yargı organlarının yorumu ile yumuşatılmış ise de beklenen düzeye ulaşamamış ve halen sorunlu alanlar kalmıştır. İşte bu yüzden işbu çalışmada, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının hangi durumlarda geçmişe etkili olduğu, hangi durumlarda olmadığı ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler

Vergi, Anayasa, iptal, geçmişe etkili, idari yargı, Anayasa Mahkemesi.

* İstanbul Vergi Mahkemesi Hakimi, ab167835@adalet.gov.tr, ORCID ID: 0000-0003-3567-6484.

Bu makale hakem değerlendirmesinden geçmiştir.

Gönderilme Tarihi: 21 Temmuz 2025 / Kabul Tarihi: 11 Ekim 2025.



**THE REFLECTIONS OF CONSTITUTIONAL COURT CANCELLATION
DECISIONS ON TAX LAW:
THE APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF NON-RETROACTIVITY AND THE
DILEMMA OF LEGAL SECURITY AND JUSTICE**

Abstract

Tax regulations interfere with individuals' fundamental rights and freedoms. Unfavorable tax regulations affect many fundamental rights and freedoms, including the right to travel, the right to property, the right to privacy and protection of private life, the right to seek legal remedies, the right to a fair trial, the right to housing, the right to education and training, and the right to work. Such interference with these fundamental rights and freedoms always has the potential to be unconstitutional. Therefore, the Constitutional Court in Turkey oversees the constitutionality of these interventions and the laws and decrees on which they are based. As a result of this oversight, the unconstitutional legal provision is annulled, and the legal provision in question ceases to exist upon its publication in the Official Gazette. Until this date, the legal provision is deemed to have had its consequences, and the Constitutional Court's annulment decision does not have retroactive effect for certain reasons.

The fact that the annulment decision in question does not have retroactive effect and results in favorable tax regulations, such as vested rights, legal certainty, public order, and stability, results in just outcomes. However, unfavorable tax regulations result in unequal and unfair outcomes. While some tax regulations are favorable to individuals, they are generally detrimental to them. This is because tax regulations interfere with many of an individual's fundamental rights and freedoms. Failure to completely eliminate the effects and consequences of this interference hinders the expected benefits of constitutional adjudication.

Although the strict prohibition of retroactivity envisioned in the Constitution has been softened by judicial interpretation, it has not reached the expected level, and problematic areas remain. Therefore, this study examines in detail the circumstances in which the Constitutional Court's annulment decisions are retroactive and the circumstances in which they are not.

Keywords

Tax, constitution, annulment, retroactive effect, administrative jurisdiction, constitutional court.

GİRİŞ

Hukuk düzeni, hukuk normlarının oluşturduğu hiyerarşik bir yapıya sahiptir ve en üstte Anayasa'nın yer aldığı bu sistemde kanunlar çok önemli bir yer tutmaktadır. Sistemin sağlıklı işlemesi için kanunların Anayasa'ya uygunluğu önemli olup, bu uygunluk da Anayasa Mahkemesi tarafından sağlanır. Bu durumda, Anayasa Mahkemesi aslında ikinci bir kanun koyucu rolündedir.¹ Söz konusu kanun koyucu rolü, pozitif anlamda hukuk normu ihdas etmek şeklinde değil de negatif anlamda hukuk normu iptal etmek şeklinde olur.²

Normlar hiyerarşisi gereği Anayasa'ya aykırı olan bir kanun hüküm ifade etmez, etki ve sonuç doğurmaz. Aksi halde, anayasanın bağlayıcı ve üstünlüğü kuralının bir anlamı kalmayacağı gibi Anayasa da uygulanmayan bir metinden ibaret olur. Fakat, kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı hemen anlaşılabilen bir durum olmayıp, kanun hükmünün Anayasa'ya uygunluğunun denetimi için yargısal bir faaliyet yapılması gerekir. Sonuç olarak, kanunlar da milletin seçtiği ve genel iradeyi yansıtan yasama organı tarafından yapılmış bir irade açıklamasıdır. Bu irade açıklamasının, kurucu iktidar tarafından yapılan irade açıklaması olan Anayasa'ya aykırı olduğunu söylemek için yargısal faaliyet yapılması şarttır. Söz konusu yargısal faaliyet de anayasa yargısında yer alan Anayasa Mahkemesi tarafından yapılır.

Bir kanun, genel iradeyi temsil eden ve milletin oyu ile seçilen yasama organında yer alan vekiller tarafından hazırlanır ve oylanarak kabul edilir. Daha sonra, yine milletin oyu ile seçilen ve genel iradeyi temsil eden Cumhurbaşkanı tarafından imzalanıp Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girer. Bu irade açıklamalarına hukuken kusur atfetmek zordur. Fakat, genel irade mutlak ve yanılmaz değildir. Genel irade de hata yapabileceğinden dolayı kanunlar Anayasa'ya aykırı olabilir. Fakat, söz konusu aykırılık tespitini yapacak olan Anayasa Mahkemesi, genel iradeyi hukuka aykırı olarak kısıtlamamalı ve bu tespiti temel

¹ Ülkü Azrak, “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 1, 1984, s. 153.

² Anayasa Mahkemesinin söz konusu kanun koyucu rolüne dair yargısal aktivizm tartışmalarına ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız: Yusuf Şevki Hakyemez, *Anayasa Mahkemesinin Yargısal Aktivizmi ve İnsan Hakları Arayışı*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009; Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Mahkemesinin Yargısal Aktivizmi ve Siyasal Elitlerin Tepkisi*, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 62, Sayı 3, 2007.

hak ve özgürlükleri dikkate alarak yapılmalıdır. Ancak bu şekilde anayasa yargısı meşru olur ve temel hak ve özgürlükleri korur.

Anayasalar, kurucu iktidarların irade açıklamaları olup bunlara güncellik kazandıran ve yorumları ile hayat veren anayasa mahkemeleridir. Anayasa mahkemeleri söz konusu faaliyetini temel hak ve özgürlükler lehine yapar. Bu onun meşruluğunun temelidir.³ Bu faaliyet sonucunda ise, Anayasa'ya aykırı olduğu tespit edilen kanun hükümleri iptal edilir.

İptal kelimesi idari yargıda da kullanılmakta olup iptal davası şeklinde bir dava türü bulunmaktadır. Bu dava türünde mahkeme tarafından dava konusu idari işlem iptal edildiği zaman, söz konusu karar geçmişe etkili olur ve dava konusu işlem hiç tesis edilmemiş gibi sonuç doğurur. Dava konusu işlem yapıldığı ilk tarihten itibaren ortadan kalkar.⁴ Fakat, bu durum anayasa yargısında farklı şekilde uygulanmaktadır.

Kanunlar, Anayasa'ya uygunluk karinesinden yararlanır. Ayrıca, yasama ve yürütme organlarından geçerek Resmî Gazete'de yayımlanıp yürürlüğe giren kanunlara, tabi olduğu süreç gereği herkes güvenir. Bu güven ve hukuki yaptırımlar gereği herkes kanunlara uyar ve hukuki işlemlerde bulunur. Buna göre, söz konusu kanunlara istinaden haklar kazanılır ve ödevler yerine getirilir. Bu durumda, anayasa yargısında iptal kararlarının geriye yürütmesinin kazanılmış haklara vereceği zarar ve kamu düzeni ile istikrarını bozacağı hususu dikkate alınarak, idari yargıdan farklı olarak anayasa yargısında iptal kararlarının geriye yürümemesi kuralı kabul edilmiştir. Fakat, söz konusu geriye yürüme yasağının katı bir biçimde uygulanması adaletsiz sonuçlara da yol açabilmektedir.

Bu nedenle, söz konusu geriye yürüme yasağının amacı da göz önüne alınarak bazı durumlarda iptal kararı geçmişe etkili sonuç doğurmalıdır. Bu konunun önemi, vergi hukukunda ortaya çıkmaktadır. Lehe düzenlemeler de olmakla birlikte, vergisel düzenlemeler genellikle kişinin haklarını ve özgürlüklerini sınırlayıcıdır. Çünkü, vergi kanunlarıyla kişinin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilir ve “negatif kazanılmış hak” meydana getirilir.

³ Samuel Freeman, “Constitutional Democracy and the Legitimacy of Judicial Review”, *Law and Philosophy*, Cilt 9, Sayı 4, 1990-1991, s. 362.

⁴ Atilla Uyanık, “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 61, 2020, s. 26.

Buna göre, “negatif kazanılmış hak” diğer adıyla “yükümlülük” getiren düzenleme ve “pozitif kazanılmış hak” diğer adıyla “kazanım” getiren düzenleme diye ayrım yapılmalıdır. Bu ayrım sonucunda da “negatif kazanılmış hak” getiren düzenlemelerde iptal kararı geriye yürümeli ve normu yapıldığı andan itibaren geçersiz kılmalıdır. Bunun aksine “pozitif kazanılmış hak” getiren düzenlemede ise geçmişe yürüme yasağı devam etmelidir. Pozitif kazanılmış hak şahısların hukuki statüsünden doğan, hukuka uygun olarak elde edilmiş ve kişiselleşmiş bir kesin alacak niteliğindeki yetkililerdir. Negatif kazanılmış hak ise şahısların hukuki statülerini olumsuz etkileyen, yükümlülük doğuran kişisel nitelik kazanmış borçlardır.⁵ İşte bu çalışmada, negatif kazanılmış hak, yani bir yükümlülük olan aleyhe vergisel düzenlemelerde Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geçmişe etkili olması durumu incelenecektir.

I. VERGİ HUKUKUNDA YASAL DÜZENLEMELER

Sadece devlete ait olan vergilendirme yetkisi, devletin en önemli egemenlik göstergelerinden birisidir. Bu egemenlik yetkisine dayalı olarak devlet, tek taraflı olarak ve kamu gücüne dayalı bir şekilde re'sen icra yoluyla vergi toplar. Bu, onun iç egemenlik yetkisidir. Bu nedenle, devlet var olduğundan beri, başka isimler altında olsa da vergi veya buna benzer mali yükümlülükler hep var olmuştur.⁶

Vergi tek taraflı olarak toplanır ve karşılıksızdır. Buna göre, devlet, topladığı vergi karşılığında mükellefin şahsına yönelik doğrudan bir hizmet sunma sözü vermez. Vergi, kamu gücüyle ve re'sen toplandığı için iradi değildir. Devletin topladığı vergilerle kamu hizmetleri finanse edilir.⁷ Vergi, kesin bir ödeme olup kamu bütçesine özel kesimden yapılan parasal bir aktarımdır.⁸ Vergiyi toplayan devlet ile vergiyi ödeyen arasında oluşan vergi ilişkisi, vergi hukuku kurallarına göre şekillenir. Buna göre, vergi hukuku vergisel ilişkinin

⁵ Alper Aydın, “İdari Yargı Çerçevesinde Anayasa Yargısında Yokluk”, *TAAD*, Cilt 5, Sayı 19, 2014, s. 637.

⁶ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 23.

⁷ Ali Ekin, Melis Topçu, “İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 8, 2016, s. 116.

⁸ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2019, s. 5.

gelişmesi ile ortaya çıkmıştır.⁹ Vergi hukuku, vergi sistemini meydana getiren hukuki düzenlemelerin tamamıdır.¹⁰

Ayrıca, vergi hukuku ile ilgili temel düzenlemelere Anayasamızda yer verilerek anayasal güvence sağlanmıştır. Vergilendirme ile ilgili Anayasamıza bakılınca “Vergi Ödevi” başlığı altında 73’üncü maddede şu düzenleme yer almaktadır:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Sosyal devlet, hukuk devleti, verginin belirliliğı, vergi kanunlarının geriye yürümezliğı, verginin yasallığı, verginin genelliğı ve eşitliğı, kıyas yasağı, ödeme gücü ve ölçölülük, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkeleri Anayasamızda vergilendirme hususuna ilişkin olarak yer alan ilkelerdir.¹¹

Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasa’nın 104’üncü maddesine göre “Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.” Buna göre, vergi hukukunda yapılan düzenlemeler, öncelikle Anayasa’nın siyasi haklar ve ödevler kısmında yer alan vergi ödeviyle ilişkili olması, ayrıca temel hak ve özgürlükleri etkilemesi sebebiyle Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Bu sebeple, işbu

⁹ Mehmet Arslan, Mine Biniş, “Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Sayı 24, 2015, s. 22.

¹⁰ Cenk Murat Arslan, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, İstanbul, Huz Akademi Yayıncılık, 2023, s. 5.

¹¹ Alper Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğı”, *Konya Barosu Dergisi*, Sayı 1, 2021, s. 215.

çalışmada sadece kanunların Anayasa'ya uygunluğu açısından inceleme yapılmış ve sadece kanun ibaresi kullanılmıştır.

Vergi hukukunda düzenlemeler düzenleyici işlemler ve bireysel işlemlerden meydana gelir. Düzenleyici işlemler, genel ve soyut işlemler olup, idarenin objektif işlemleridir.¹² Bireysel işlemler ise, muhatabının şahsına yönelik olarak tesis edilen tek taraflı kişisel işlemlerdir.¹³ Söz konusu işlemlere karşı açılan vergi davalarında hukuka uygunluk denetimi yapılmakta olup, hukuka aykırı işlemler iptal edilmektedir.¹⁴

Vergi hukukunda düzenlemeler genelde kişinin aleyhine olmakla birlikte lehe düzenlemeler de olabilir. Muafiyet ve istisna halleri, vergi oranların indirilmesi gibi durumlar kişi lehine düzenlemelerdir. Söz konusu lehe düzenlemeler kişi için kazanım niteliğinde olmaktadır. Şimdi ayrıntılı olarak ayrı başlıklar altında bu konular incelenecek olup, çalışmada kullanılan vergi kelimesi ile vergi, resim, harç ve benzeri tüm mali yükümlülükler kastedilmektedir.

A. Aleyhe Vergisel Düzenlemeler

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler niteliği gereği kişinin temel hak ve özgürlüklerine müdahale eden ve aleyhine olan düzenlemelerdir.¹⁵ Söz konusu aleyhe müdahale, temel hak ve özgürlüklerin kısıtlaması ve vergi ödevine ilişkin olması sebebiyle, ancak kanunla yapılabilir. Bu emredici kuralın dışına çıkılabilecek haller ve sınırları da Anayasa md.73/f.4'te düzenlenmiş olup, söz konusu düzenleme ile muafiyet, istisna ve indirim ile vergi oranlarına ilişkin olarak Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Öte yandan, söz konusu yetki sınırlı bir yetki olup, Kanunda yukarı ve aşağı sınırların belirtilmesi gerekir.

Vergi hukukunda kanunilik ilkesi geçerlidir. Söz konusu ilke kişiye büyük güvence sağlar ve keyfilikten kişiyi korur.¹⁶ Söz konusu ilke, insanlık tarihindeki mücadele sonucu kazanılmış olup vergilendirmenin kanunla yapılmasını zorunlu kılar. Buna göre, keyfilğin

¹² Turgut Candan, "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü", www.turgutcandan.com.tr, s. 5.

¹³ Hüseyin Aydemir, *Vergi Davaları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2025, s. 175.

¹⁴ Söz konusu davalarda vergi yasasının ihmaline dair ayrıntılı tartışmalar için bakınız: Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2006, s. 31-37.

¹⁵ Mine Biniş, *Vergi Yargılama Hukukunda Hak Arama Özgürlüğü*, Ankara, Nobel Bilimsel Yayınları, 2022, s. 36.

¹⁶ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2023, s. 12.

önlenmesi ve hukuki güvenlik için mali yükümlerin, matrah ve oranlar, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönlerinin kesin çizgilerle belirtilerek kanunla düzenlenmesi gerekir.¹⁷

Aslında kanunilik ilkesi, kişiyi idarenin keyfilğine karşı korumakta ise de iptal kararlarının geriye yürümemesi sebebiyle, Anayasa'ya aykırı bir vergisel düzenlemede yasama organına karşı tam bir koruma sağlayamamaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi sayesinde, idare keyfi olarak idari işlemle vergi toplayamaz. Peki, yasama organı Anayasa'ya aykırı bir kanunla vergi toplayabilir mi? Evet, iptal kararları geriye yürütülmediği için toplayabilir. Örneğin, yasama organınca çıkarılan kanunla yeni bir vergi ihdas edilse ve daha sonra da söz konusu kanun Anayasa'ya aykırı bulunarak Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilse, kanunun yürürlüğe girdiği tarih ile iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih arasında nasıl bir hukuki durum olacaktır?

Anayasal hüküm gereği iptal kararı geriye etkili olamayacağı için söz konusu tarihler arasında bu vergiyi ödeyenler ve o tarihlerde dava açmayanlar, ödedikleri vergiyi iade alamayacaklar.¹⁸ Fakat, ödeme yapmayanlar ile o tarihler arasında dava açanlar ise, bu vergiyi ödemeyecekler ve ödeyenler de iade alabileceklerdir.¹⁹ Görüldüğü gibi söz konusu durum eşitsizlik meydana getirmektedir. Bu nedenle, verginin kanuniliği ilkesi yanında, yasama organına karşı kişiye tam bir koruma sağlanması için aleyhe vergisel düzenlemelerde iptal kararlarının geçmişe etkili olması gerekir.

B. Lehe Vergisel Düzenlemeler

Yukarıda da belirttiğimiz gibi bazı vergisel düzenlemeler kişi lehine olabilir. Bir vergiye dair muafiyet, istisna getirilmiş olabilir. Verginin oranı indirilmiş, sıfırlanmış veya verginin alınması tamamen kaldırılmış olabilir. Bunlar kişi lehinedir. Kişi lehine vergisel düzenlemeler de Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilebilir. Nitekim, 5411 sayılı Kanun'un 143. maddesiyle varlık yönetim şirketlerinin işlemlerine tanınan istisna Anayasa

¹⁷ Anayasa Mahkemesi, 31 Mart 1987 Tarih ve E:1986/20, K:1987/9 sayılı kararı.

¹⁸ Anayasa Mahkemesi, 06 Mart 2024 Tarih ve 2022/41426 numaralı bireysel başvuru kararı.

¹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21 Mayıs 2025 Tarih ve E:2024/522, K:2025/393 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

Mahkemesinin 01/02/2024 tarih ve E:2023/110, K:2024/35 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.²⁰ Söz konusu iptal kararı geriye yürümeyeceği için Anayasa Mahkemesinin iptal kararının Resmî Gazete’de yayımlanmasından itibaren varlık yönetim şirketlerinin işlemleri vergiye tabi olacaktır. Aksi uygulamada, varlık yönetim şirketleri 5 yıllık zamanaşımı süresince geriye dönük olarak vergi, ceza ve faiz ödemek zorunda kalırdı. Böyle bir uygulama ise hukuki güvenlik ve istikrar ilkesi ile bağdaşmaz. Çünkü, varlık yönetim şirketleri kanuna itimat ederek kanunda yer alan istisna hükmüne güvenmişlerdir.

İşte yukarıdaki örnekte geriye yürüme yasağının amacı açıkça görünmektedir. Vergi istisnası lehe bir düzenleme olduğu için kanuna güvenen varlık yönetim şirketleri için kazanılmış hak teşkil etmiştir. Bu nedenle, onların hukuka olan güveni korunur ve geriye dönük olarak haklarında işlem yapılamaz. Fakat bu durum, lehe düzenlemelerde adaletli bir sonuç doğurmakla birlikte, katı uygulama yüzünden aleyhe vergisel düzenlemelerde yukarıda açıklandığı şekilde eşitsiz sonuçlara yol açmakta ve iptal kurumundan beklenen fayda sağlanamamaktadır. Çünkü, iptal kararlarının geriye yürütülmesi yasağında amaçlanan kazanılmış hakları korumak, hukuki güvenliği ve kamu düzeni ile istikrarını sağlamaktır. Lehe olan vergisel düzenlemelerde bu amaçlara geriye yürüme yasağı ile ulaşılmaktadır. Fakat, aleyhe olan vergisel düzenlemelerde ise, söz konusu şekilde amaçlar bulunmadığından, bu yasak adaletsiz sonuçlara yol açmaktadır.

II. ANAYASA MAHKEMESİ’NİN ANAYASA UYGUNLUK DENETİMİ

1961 ve 1982 Anayasalarında Anayasa Mahkemesi, yargı organının bir parçası olan ve yüksek mahkeme niteliğinde kurulmuş olmakla birlikte, aynı zamanda konumu itibarıyla anayasa organı niteliği de bulunmaktadır.²¹

²⁰ “Varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemlerin ve bunlarla ilgili düzenlenen kâğıtların 492 sayılı Kanun’a göre ödenecek harçlardan süresiz olarak istisna tutulmuş olması varlık yönetim şirketleri lehine, diğer teşebbüsler aleyhine önemli bir avantaj teşkil etmektedir. Bu avantaj varlık yönetim şirketleri bakımından giderlerinin azaltılması suretiyle kâr oranlarının artması anlamına gelmektedir. Bu şirketlerin kurulmasının teşvik edilmesi için kuruluşun itibaren belirli süre ile sınırlı olarak bunlara harç istisnası tanınması makul olsa da bunun sürekli hâle getirilmesi diğer teşebbüsler aleyhine orantısız bir avantajın oluşmasına yol açmaktadır. Ticari hayatta kârlılık esasına göre faaliyet gösteren teşebbüsler arasında varlık yönetim şirketleri lehine süreklilik arz eden bir farklılığın orantılı olmadığı kanaatine varılmıştır.”

²¹ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, s.368.

1982 Anayasası 11’inci maddesinde, Anayasa’nın bağlayıcı ve üstün olduğunu kabul etmiştir. Bu hükümle, Anayasa metninin herkesi bağladığı ve tüm hukuki düzenlemelerin üzerinde olduğu kabul edilmiştir. Söz konusu maddede açık olarak kimlerin Anayasa ile bağlı olduğu sayma yoluyla belirtilmiş ve bu kişilerin yasama, yürütme ve yargı organları ile idare makamları ve diğer kuruluş ve kişiler olduğu hükme bağlanmıştır. Yine aynı maddede, Kanunların Anayasa’ya aykırı olamayacağı düzenlemesi ile Anayasanın üstünlüğü ilkesi vurgulanmıştır. Söz konusu ilkelerin uygulanmasının denetimi için Anayasa Mahkemesi kurulmuştur. Mahkeme bu denetimi soyut norm denetimi (dava yolu) ve somut norm denetimi (itiraz yolu) ile yapmaktadır.²²

A. Soyut Norm Denetimi

1961 ve 1982 Anayasaları metinlerinde iptal davası olarak isimlendirilen soyut norm denetimi, Anayasa’da belirtilen kişilerin veya kurumların bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi aleyhine Anayasa Mahkemesi’ne doğrudan açtıkları dava türüdür. Bu durumdaki Anayasa’ya aykırılık iddiası, herhangi bir dava ile ilişkili olmaksızın gerçekleştiği için bu denetime soyut norm denetimi denilmiştir.²³

Anayasa’nın 148’inci maddesine göre soyut norm denetimine konu olabilecek düzenlemeler Kanunlar, Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’dür. Söz konusu soyut norm davalarında Anayasa’ya şekil ve esas bakımlarından uygunluk denetimi yapılır. Anayasa değişiklikleri ise sadece şekil bakımından incelenip denetlenir. Soyut norm denetimine dair davayı açabilecek olanlar şekil bakımından denetlemede Cumhurbaşkanı ve Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biridir. Şekil bakımından denetlemede soyut norm davasını açma süresi, Kanunun yayımlandığı tarihten itibaren on gündür. Somut norm denetimi yolunda ise şekil bozukluğu iddiası ileri sürülemez.

Anayasa’nın 151’inci maddesinde yer alan düzenleme şu şekildedir:

“Kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin, Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas

²² Tamer Balcı, “Vergi Davalarında Anayasaya Aykırılık Savı ve Vergi Kanunlarının Yargısal Denetimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 190, 2004, s. 32.

²³ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 395.

bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir.” (Anayasa madde 150). “Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açma hakkı, iptali istenen kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya içtüzüğün Resmî Gazetede yayımlanmasından başlayarak altmış gün sonra düşer.”

Soyut norm denetimi, Anayasada sayılan kişilerin ve belirtilen hukuki düzenlemelerin iptali için doğrudan Anayasa Mahkemesi'nde dava açması sonucunda yapılan Anayasa'ya uygunluk denetimidir. Anayasa Mahkemesinin re'sen Anayasa'ya uygunluk denetimi yapma yetkisi olmadığı için yetkili kişilerin Anayasa Mahkemesi'nde dava açması gerekir. Soyut norm denetiminde hem esas hem de şekil bakımından denetim yapılmaktadır. Ayrıca, söz konusu denetim için belirli süreler içerisinde dava açılması bir usul kuralıdır.

B. Somut Norm Denetimi

Anayasa'nın 152'nci maddesinde yer alan düzenleme şu şekildedir:

“Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Mahkeme, Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz.”

Somut norm denetimine öncelikle sadece mahkemeler başvurabilir. Mahkeme niteliğinde olmayan bir merci bu yola başvuramaz. Ayrıca, mahkemenin baktığı işin de bir dava olması gerekir. Buna göre, yargısal faaliyet, kanunla kurulan bağımsız ve tarafsız kuruluşlar tarafından, hukuki uyumsuzlukların ve hukuka aykırılık iddialarının özel yargılama usulleri izlenerek çözümlenmesi ve kesin hükme bağlanması faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.²⁴ Nitekim Anayasa Mahkemesi de bir kararında konuya şu şekilde yorumlamıştır:

“Bağımsızlık ve tarafsızlık, yargı fonksiyonunu idare fonksiyonundan ayıran en önemli ölçüt olup yargı yetkisini kullanacak olan merciin, çözülmesi istenen uyumsuzluğa doğrudan veya dolaylı olarak taraf olmayan ve uyumsuzluğun taraflarından tamamen bağımsız olan kişi veya kişilerden oluşmasını gerektirmektedir. Öte yandan yargılama faaliyetinde idari faaliyetten farklı olarak, uyumsuzluk, bağımsızlık ve tarafsızlığı güçlendiren özel yargılama usulleri izlenerek çözümlenmektedir. Ayrıca, yargı organları bir uyumsuzluğu kesin bir biçimde çözerken, idare organlarının verdiği kararlar kural olarak kesin nitelikte değildir. Dolayısıyla verilen karara karşı herhangi bir organa başvurulamaması, karara yargısal nitelik kazandıran önemli bir gösterge olarak ortaya çıkmaktadır.”²⁵

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı bağlamında mahkemeyi, hukuk kurallarına dayanarak ve yetkisi dahilindeki yargılamayı yürüterek konuları karara bağlayan yer olarak nitelemektedir.²⁶

İkinci olarak, mahkeme görmekte olduğu davada, yöntemince açılmış ve mahkemenin görevine giren bir davanın bulunması, iptali talep edilen kuralın da o davada uygulanacak olması gerekir. Uygulanacak kural ise bakılmakta olan davanın değişik

²⁴ Recai Akyel, “Yargısal Faaliyetlerin Yönetim Olgusu Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Uyumsuzluk Mahkemesi Dergisi*, Sayı 16, 2020, s. 4.

²⁵ Anayasa Mahkemesi, 27 Aralık 2012 Tarih ve E:2012/102, K:2012/107 sayılı kararı.

²⁶ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sramek/Avusturya kararı, Başvuru No: 8790/79, par. 36, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22:%5B%22001-57581%22%5D%7D>

evrelerinde ortaya çıkan sorunların çözümünde veya davayı sonuçlandırmada olumlu ya da olumsuz yönde etki yapacak nitelikte olan kurallardır.

Somut norm denetimine mahkeme re'sen başvurabileceği gibi taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa da başvurabilir.²⁷ Buna göre, mahkeme, Anayasa'ya aykırılık durumu görmese de tarafların iddialarını dikkate almalıdır. Tarafların iddiaları ciddi ise somut norm denetimine gidilmesi anayasa hükmü gereği ise de iddialar ciddi değilse böyle bir zorunluluk yoktur. Fakat, böyle bir durumda iddiaların ciddi olup olmadığının kararda karşılanması gerekir. Nitekim örnek bir davada mahkeme, Anayasa'ya aykırılığa dair davacı iddialarını yerinde görmemiştir.²⁸ Bu karara karşı ancak

²⁷ “Dava dosyasının incelenmesi sonucunda, uyuşmazlık hakkında karar verilmesi gerekmele beraber, karara ilişkin olarak hükmedilecek faiz türü yönünden, 10/4/2023 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 4/4/2023 tarihli ve 7451 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "kanuni faiz" ifadesinin Anayasanın 2, 10, 35 ve 125. maddelerine aykırı olduğu kanaati oluşmuştur.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, 1982 Anayasasının 2, 10, 35 ve 125. maddelerine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilen, 7451 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "kanuni faiz" ifadesinin iptali için Anayasanın 152'nci ve 6216 Sayılı Kanunun 40'ıncı maddeleri gereğince Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, Anayasa'ya aykırılığın değerlendirilmesi için, gerekçeli başvuru kararının aslı, başvuru kararına ilişkin tutanağın onaylı örneği ve dava dilekçesi ile dosyanın diğer ilgili bölümlerinin onaylı örneklerinin Anayasa Mahkemesine gönderilmesine, 1982 Anayasasının 152'nci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereğince dosyanın Anayasa Mahkemesine gelişinden başlamak üzere 5 (beş) ay içerisinde karar verilmesinin beklenilmesine, 13/10/2023 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.” (İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 13 Ekim 2023 Tarih ve E:2023/1298 sayılı kararı), (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

²⁸ “Öncelikle, verginin mükellefi, konusu, matrah ve nispeti, indirim ve istisna halleri, Cumhurbaşkanının istisna ve vergi hadleri konusunda bağlı bulunduğu alt ve üst sınırlar ve beyan dönemi Kanun hükümleri ile açıkça düzenlendiğinden belirlilik veya kanunilik ilkesine aykırı bir durumun bulunmadığı anlaşılmıştır.

Anayasa Mahkemesinin 31.10.2013 tarih ve E:2013/72, K:2013/126 sayılı kararında belirtildiği üzere; "Devlet, Anayasada öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla, uygun gördüğü kaynaklara vergi uygulanmasını öngörebilir. Kişilerin belli faaliyetlere başlarken bu faaliyet kapsamında herhangi bir vergi öngörülmemiş olması, Devletin sonradan ilgili faaliyeti veya bu faaliyet kapsamındaki bazı işlemleri vergilendirmesine engel değildir..." Bu itibarla, sözü edilen kararda da vurgulandığı üzere, yürürlükte bulunan kanun hükmüne uygun olarak, yukarıda belirtilen kanun maddesinde sayılan kişi/kurumlara, belirlenen matrah üzerinden vergi yükümlülüğü getirilmesinin Kanun koyucunun yetkisinde olduğu ve Anayasanın "hukuk güvenliği ve belirlilik" ilkesi ile bu yönüyle "mülkiyet hakkını" ihlal eden bir husus teşkil etmediği anlaşılmaktadır.

Bu cümleden olarak, vergi alınmasına ilişkin kanun hükmünde vergiden muaf olan kişilerle vergiden istisna olan konuların belirlenmesi de Kanun koyucunun yetkisindedir. Burada Anayasa'da öngörülen "kanunilik ilkesi"nin ifası için muafiyet ve istisnalara yönelik objektif kriterlerin getirilmesi, "eşitlik ilkesi"ne uyulması için ise aynı hukuki durumda olanlar arasında farklı vergilendirme yapılmasını önleyecek kısıtların getirilmesi esastır. Bir başka anlatımla aynı hukuki durumda olanlara farklı vergilendirme yapılması halinde eşitlik ilkesinin ihlali söz konusu olacaktır. Olayda açıklığa

kanun yoluna başvurulabilir ama Anayasa Mahkemesi'ne gidilemez. Bu kadar önemli bir konunun sadece mahkemelerin takdirine bırakılmaması gerekir. Böyle bir durumda aslında Anayasa Mahkemesinin de devreye girmesi daha doğru olur. Tarafların aykırılık iddiası mahkeme tarafından ciddi görülmez ise ara kararla bu talep Mahkemesi'nce reddedilmelidir ve söz konusu ara karara itiraz yolu açılarak konu Anayasa Mahkemesinin önüne taşınabilmelidir. Bu durumda, aykırılık iddiasının ciddi olup olmadığına Anayasa Mahkemesi karar verir. Bunun için anayasal değişiklik gerekmede olup ayrıca getirilecek olan iş yükü için de tedbir alınmalıdır. Bizce, Anayasa Mahkemesinin artan iş yükü (bireysel başvuru vb.) ve anayasa yargısının önemi dikkate alındığında Anayasa Mahkemesine bağlı alt derece mahkemelerinin kurulması gerekmektedir.

III. ANAYASA MAHKEMESİ'NCE VERİLEBİLECEK KARAR TÜRLERİ

Anayasa'nın 153'üncü maddesinde yer alan düzenleme şu şekildedir:

kavuşturulması gereken husus, mükelleflerin "hukuki durumları"nın Kanun koyucu tarafından gözetilip gözetilmediğidir. Günümüzde uluslararası şirketlerin, satıcılar tarafından internet ortamında nihai tüketicilere sunulan ürünlerin satışına aracılık etmek üzere oluşturdukları hizmet sağlayıcılar eliyle bütün dünyada ticari faaliyet yürüttükleri, faaliyetin bazen doğrudan yurtdışında mukim şirkete ait platform üzerinden bazen de ilgili ülkede kurulan yerel hizmet sağlayıcı eliyle yürütüldüğü bilinmektedir. Kanun koyucu tarafından da e-ticaretin bu yapısının dikkate alınması suretiyle uluslararası ticarete yönelik istisna haddinin belirlenmesinde, finansal açıdan konsolide bir grubun üyesi olan şirketlerde grup faaliyeti kıstas olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla dijital aracılık faaliyetinin şirketler grubu tarafından yürütülmesi, mükelleflerin "hukuki durumları"nın belirlenmesinde ayırıcı unsur olarak alınmış olup, grup üyesi olan firmalarla ilgili getirilen bu ayırım, yürütülen faaliyetin yapısı göz önüne alındığında eşitlik ilkesine aykırı görülmemiştir. Bir başka anlatımla uluslararası ticaret hacminin belirlenmesinde konsolide bir grubun üyesi olan firma için grup hasılatının esas alınması eşitlik ilkesine aykırı düşmemektedir.

Diğer taraftan, Anayasa Mahkemesi'nin 1.4.2004 günlü, E:2003/9, K:2004/47 sayılı kararında da vurgulandığı üzere, gayrisafi hasılat ölçütü, sanayi, ticaret ile mali alanlarda ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren yükümlüler açısından değişik anlamlar içermektedir. Üretilen ve/veya piyasaya arz edilen mal ve hizmetlerin türü, iç ve dış rekabet ortamı, teknoloji düzeyindeki farklılıklar, üretimde kullanılan girdilerin çeşitliliği, bazı mal ve hizmetlerin yasal veya fiili tekeli elinde bulunduran firmaların varlığı gibi sebeplerle "gayrisafi hasılat" kavramının yükümlülerin mali güçlerini tam olarak yansıtmadığı söylenebilir de mali gücün önemli bir göstergesi olduğu da yadsınamaz. Bu itibarla, gayrisafi hasılat ölçütünün esas alınmasının mükellefler arasında mali yükün adaletli ve dengeli dağılımına engel olmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu tespitlerden hareketle, ihtilaf konusu verginin alınmasına dair Kanun hükmünde Anayasa'ya aykırı bir yön bulunmadığı sonucuna varılmış ve somut norm denetimi yoluna başvurmaya gerek görülmemiştir.” (İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 26 Kasım 2021 Tarih ve E:2020/2848, K:2021/2573 sayılı kararı), (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

“Anayasa Mahkemesinin kararları kesindir. İptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz. Anayasa Mahkemesi bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez. Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez. İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar. İptal kararları geriye yürümez. Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.”

Anayasa Mahkemesinin kararları bağlayıcıdır. Ayrıca, kararların gerekçesi uygulayıcılara yol gösterir. Buna göre, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen bir kanun hükmüne dair yeniden düzenleme yapılırken yeni bir Anayasa’ya aykırılık haline imkân vermemek için Anayasa Mahkemesinin kararlarının gerekçeleri de dikkate alınmalıdır.

A. Verdiği Kararlar: İptal ve Ret Kararı

Kanunların Anayasa’ya uygunluğu denetimi temel hakların güvencesi olduğu gibi çağdaş anayasaların da vazgeçilmezidir. Temel hakların yasama organına karşı da korunması için Anayasa’ya uygunluk denetimi gerekir ve söz konusu denetim de en iyi yargısal mekanizma ile yapılabilir. Bu yargısal denetim için anayasa mahkemeleri kurulmuş olup bizde de ilk defa 1961 Anayasası ile bu mahkeme kurulmuştur.²⁹ Anayasa Mahkemesi bu denetimi iptal ve itiraz davası aracılığıyla yapar.

İptal kararı, Anayasa Mahkemesinin, Anayasa’ya aykırılığı gidermek için kullanabileceği en önemli hukuki araçtır. Ayrıca, iptal kararı geriye yürümese de kararın

²⁹ Ramazan Çağlayan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, 1998, s. 41.

Resmî Gazete’de yayımlanmasından itibaren Anayasa’ya aykırılık haline son verilir.³⁰ İptal kararlarının geriye yürümemesine dair Anayasa’da bir istisna bulunmamaktadır. Fakat, söz konusu kuralı katı uygulamak eşitlik ve adalet ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi hukuk devleti ilkesi ile de bağdaşmaz.³¹

Mahkeme kararlarının gerekçeli olması ve iptal kararlarının gerekçesi yazılmadan açıklanamayacağı ilkesi Anayasa’da yer almakta olup gerekçesi bilinmeden yasama organınca yeni bir düzenleme yapılamayacağı için gerekçeye önem verilmiştir.³² Bu nedenle, iptal kararları gerekçeli olarak yayımlanmak zorundadır. Ret kararları da gerekçeli olmakla birlikte gerekçesi yazılmadan ret kararının duyurulmasında bir sakınca yoktur.

İptal davasının Anayasa’da yer alan süre ve usulde açılması gerekir. Süre ve dava açmaya yetkili olanlar Anayasa’da ayrıntılı olarak düzenlenmiş olup kanunların uzun süre dava tehdidi altında kalmaması için soyut norm denetiminde dava açma süreyle kısıtlanmıştır.³³ Somut norm denetimi için ise dava açma süresi kısıtı yoktur. Çünkü, kanunun uygulanması ile zamanla Anayasa’ya aykırılık ortaya çıkabileceği gibi belirli bir süre sonra değişen hukuki ve toplumsal koşullar sebebiyle de kanun Anayasa’ya aykırı hale gelebilir. Bu sebeple, somut norm denetimi yoluyla her zaman, on yıl yasağı göz önüne alınarak, Anayasa Mahkemesi’ne başvurulabilir.

Anayasa’ya aykırılık halinde iptal kararı, aykırılık bulunmadığı halinde ise ret kararı verilir. Anayasa’nın 152/4. maddesinde yer alan 10 yıl yasağı uyarınca, Anayasa Mahkemesi tarafından işin esasına girilerek ret kararı verilmesi halinde, bu kararın üzerinden 10 yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa’ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne yeni bir başvuru yapılamaz. Söz konusu durum, hem soyut hem de somut norm denetimi için

³⁰ Ersin Şare, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının “Ceza Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması’na Etkisi”, *Yasama Dergisi*, Sayı 47, 2023, s. 59.

³¹ Erol Cansel, “Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar”, *Anayasa Yargısı*, 1992, s. 94.

³² Adnan Küçük, “Anayasa Mahkemesi Tarafından Verilen İptal Kararlarının Erken Açıklanmasına ve Yürürlüğün Ertelenmesine Bağlı Olarak Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 3, 2013, s. 313.

³³ Yavuz Atar, “Anayasa Mahkemesinde İptal Davası Açılması Usulü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 161, 2000, s. 162.

geçerlidir.³⁴ Yani, soyut norm denetimi yoluyla açılan davada verilen ret kararı üzerinden 10 yıl geçmeden somut norm denetimi yoluna da gidilemez aynı kanun hükümleri için. Anayasa Mahkemesi bugüne kadarki içtihatlarında iptal davası veya itiraz başvurusu üzerine verilmiş olması açısından bir ayırım yapmaksızın söz konusu yasağı uyguladı.³⁵ Fakat yeni verdiği bir kararla söz konusu içtihadını değiştirdi ve Anayasa'nın lafzi, sistematik ve amaçsal yorumu sonucunda on yıllık yasağın iptal davaları sonucu verilen ret kararlarını kapsamadığı, bu yasağın itiraz başvurularıyla sınırlı olduğu sonucuna vardı.³⁶

Ayrıca son olarak şunu söylemek gerekir ki, Anayasa Mahkemesinin iptal ve ret kararları kesin olup bunlara karşı kanun yolu bulunmamaktadır. Bu durum, Anayasa Mahkemesinin üstünde bir yargı merci bulunmamasından kaynaklanır. Anayasa mahkemesi, en üst yargı merci olup kararları kesin ve bağlayıcıdır.³⁷

B. Vermediği Karar: Yok Hükümünde Olduğuna Hükmetme Kararı

Hukuki işlemlerde herhangi bir bozukluk olduğu zaman bunun yaptırımı olarak özel hukukta yokluk, kesin geçersizlik ve kısmi geçersizlik bulunmaktadır. Kurucu ve geçerlilik unsurlarından meydana gelen özel hukuki işlemlerin kurucu unsurlarında bozukluk olduğu zaman, söz konusu işlem yoklukla batıl olur. Maddi olarak var olsa bile hukuki olarak yok hükmünde sayılan bu işlem ölü doğmuştur. Yani, hukuk dünyasında hiçbir şekilde varlık kazanamamıştır. Özel hukuk işleminin geçerlilik unsurlarında bozukluk olması halinde ise, kesin hükümsüzlük durumu ortaya çıkar. Bu durumda hukuki işlem hukuk aleminde varlık kazanmıştır ama iptal edilerek ortadan kaldırılır. Öte yandan, özel hukuk işleminin kurucu ve geçerlilik unsurları tam olsa bile işlemi meydana getiren iradede bir bozukluk olursa bu durumda kısmi geçersizlik ortaya çıkar. Özel hukuktan ortaya çıkan bu kavramlar kamu hukukuna da etki etmiş ve kamu hukukunda yokluk ve iptal kavramları ortaya çıkmıştır.³⁸

³⁴ Yekta Güngör Özden, “Anayasa’ya Uygunluk Denetiminde On Yıllık Sınır”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, 1988, s. 98.

³⁵ Anayasa Mahkemesi, 11 Ekim 2023, 21 Nisan 2022, 14 Temmuz 2021, 18 Mart 2021, 02 Mayıs 2018 Tarih ve E:2023/151, 2022/49, 2021/76, 2021/29, 2018/65 K:2023/168, 2022/43, 2021/53, 2021/17, 2018/36 sayılı kararları.

³⁶ Anayasa Mahkemesi, 01 Şubat 2024 Tarih ve E:2023/177, K:2024/30 sayılı kararı.

³⁷ Musa Sağlam, “Anayasa Mahkemesinin “Anayasal Konumu” Üzerine Bir Değerlendirme”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 2008, s. 79.

³⁸ Aydın, “İdari Yargı Çerçevesinde Anayasa Yargısında Yokluk”, s. 624.

Yokluk kavramı ilk olarak medeni hukukta ortaya çıkmış ve en ağır hukuka aykırılık yaptırımı olarak kullanılmıştır. Kavram ilk kez idare hukukunda Fransız hukukçu Laferriere tarafından ortaya atılmıştır.³⁹ Yokluk, hukuki işlemdeki ağır ve bariz sakatlıklar yüzünden işlemin iptal edilmesinden öte, böyle bir işlem hukuk aleminde hiç tekemmül etmediği için yok sayılmasından ibarettir. İşlem maddi olarak varlık kazansa da hukuki olarak yoktur. Bu nedenle işlem yok hükmünde kabul edilir.

İdare hukukunda idari işlemin kurucu unsurlarında ağır ve açık bir hukuki bozukluk varsa yokluk durumu ortaya çıkar. Bu durumda, ölü doğan hukuki işlemin etki ve sonuçları meydana gelemmez. Bu yaptırım türünün çok ağır olması sebebiyle hukuki bozukluğun da ağır ve açık olması gerekir. İdare hukukunda fonksiyon gaspı, yetki gaspı, ağır ve bariz yetki tecavüzü ile sakat olan işlemler yok hükmünde kabul edilmektedir. Ayrıca yazılı yapılması gereken işlemin sözlü yapılması ya da işlemin konu unsurundaki sakatlık o işlemin yokluğu sonucunu doğurur.⁴⁰

Aslında yok hükmünde olan işlemlerde bunlara karşı dava açılmasına gerek yoktur. Dava açılması durumunda ise herkes her zaman dava açabilir. Açılan davada hâkim yokluk durumunu re'sen inceler.⁴¹

Yokluk aslında maddi ve hukuki olarak ikiye ayrılır. Maddi yoklukta ortada herhangi bir işlem bulunmaz iken, hukuki yoklukta işlem vardır ama hukuken yok sayılır. Maddi olarak var olmayan bir idari işleme açılan dava reddedilir.⁴² Çünkü, bu durumda ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve icrai bir işlem yoktur.

Hukuki yoklukta ise, ortada maddi bir işlem bulunduğu için bu işleme karşı açılan dava incelenir. Çünkü, yokluk yaptırımı için işlemdeki hukuki bozuklukların tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun için yok hükmünde olan işlemlere aslında dava açılmasına gerek olmasa da yokluk durumunun mahkeme kararı ile tespiti için dava açılması gerekir. Bu

³⁹ Ragıp Sarıca, *İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan, Ebûl'ula Mardin'e Armağan*, İstanbul, 1994, s. 1191 – 1192.

⁴⁰ Metin Günday, *İdare Hukuku Dersleri*, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1996, s. 173 - 174.

⁴¹ Celal Erkut, “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, *İdare Hukuku İlimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 3, 1988, s. 69.

⁴² Konya 1. Vergi Mahkemesi, 08 Mart 2017 Tarih ve E:2017/91, K:2017/260 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

yaptırıma karar verecek olan mahkemedir. İdari yargıda tespit davası olmadığı için bu işlemlere de iptal davası açılır ve yok hükmünde olduğu tespit edilen işlemin iptaline mahkemece karar verilir. Bu tespit ve karar ile birlikte işlemin hukuki etkileri yapıldıkları andan itibaren geçersiz duruma gelir ve diğer taraftan bu işleme dayanılarak yapılan işlemler de geçersiz duruma düşerler.

Durum böyle olmakla birlikte, idare hukukunda yokluk yaptırımının mevzuatta dayanağı bulunmadığı gibi idari yargı kararları ile de bu yönde istikrarlı bir içtihat bugüne kadar üretilmemiştir. 1982 Anayasasında da iptal kurumu düzenlenmesine rağmen, yokluk kavramına yer verilmemiştir. Daha önceki hiçbir Anayasa’da da yokluk kavramı yer almamıştır. Yokluk yaptırımına dair bugüne kadar verilmiş bir anayasa mahkemesi kararı bulunmamakta olup bu yönde sadece karşı oylar yazılmıştır.⁴³

Anayasa Mahkemesi bir kararında, “Yönetim hukukunda yokluk, bir hukuksal işlemin hiç doğmamış, hukuk alemine çıkmamış sayılması sonucunu doğurur. Bu bağlamda, Anayasa yargısında yasama işlemlerinin yok sayılabilmesi ancak yetki ve görev gaspı ya da çok ağır biçim eksikliği durumlarında söz konusu olabilir.” demiştir.⁴⁴ Buna göre Anayasa Mahkemesi yetki gaspı, görev gaspı ya da çok ağır biçim eksikliği olduğu zamanlarda yokluk kurumunu kullanabileceğini belirtmiştir. Fakat, böyle bir karar hiçbir zaman verilmemiştir.

Yine Anayasa Mahkemesi bir kararında, “Yasalar bakımından, parlamento iradesinin olmaması, Cumhurbaşkanının yayımlama iradesinin bulunmaması, resmî gazetede yayımlanmaması gibi bir normun varlığının zorunlu koşulları bulunmadığı sürece “var”lıktan söz etmek olanaksızdır.” demiştir.⁴⁵ Buna göre Anayasa Mahkemesi TBMM iradesi, Cumhurbaşkanının yayımlama iradesini ve Resmi Gazete’de yayımlamayı yasanın zorunlu koşulları olarak görmüş ve bunlardan birinin eksikliğinin yasayı yoklukla malul kılacağını belirtmiştir. Fakat, böyle bir karar hiçbir zaman verilmemiştir.

C. Tedbir Niteliğinde Geçici Karar: Yürürlüğü Durdurma Kararı

⁴³ Anayasa Mahkemesi, 17 Ekim 1996 Tarih ve E:1996/4, K:1996/39 sayılı kararı.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 17 Eylül 1992 Tarih ve E:1992/26, K:1992/48 sayılı kararı.

⁴⁵ Anayasa Mahkemesi, 05 Temmuz 2007 Tarih ve E:2007/72, K:2007/68 sayılı kararı.

Ne 1982 tarihli Anayasa’da ne de 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’da anayasa yargısına dair yürürlüğü durdurma ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. 1982 Anayasası’nın Danışma Meclisi tartışmalarında konu ortaya atılmış ve söz konusu öneriler kabul edilmeyerek Anayasa Mahkemesi kararlarının “geriye yürümezlik” kuralı ile bu husus önlenmek istenmiştir.⁴⁶ Fakat, Anayasa Mahkemesi’ne böyle bir yetki verilmemiş olsa bile mahkeme, geçici bir tedbir olarak yürürlüğü durdurma kararı verebilmektedir.⁴⁷ Söz konusu yetkiyi Anayasa Mahkemesi re’sen kendisinde görmüş olup ilk kez 1993 yılında kullanmıştır.⁴⁸

Yukarıda bahsi geçen kararın gerekçesi çok önemli olup, verilen gerekçe metninden görüldüğü gibi Anayasa Mahkemesi de iptal kararının geriye yürümemesi sebebiyle ortaya çıkacak hukuki aykırılıkları önlemek için tedbir niteliğinde bir araç kullanmaya karar vermiş ve kendisinde yürürlüğü durdurma yetkisini görmüştür. Özellikle, uygulanmakla etkisi tükenen tek seferlik kanunlarda iptal kararı etkisiz olacağı için yürürlüğü durdurma kararı ihdas edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi de iptal kararlarının istisnasız bir şekilde geriye yürümemesinin kararlarını etkisiz kıldığıнын farkına varmış olacak ki bunu önlemek için

⁴⁶ İl Han Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2017, s. 415.

⁴⁷ Fatih Özkul, “Anayasa’ya Uygunluk Denetiminin Amacı Kapsamında, Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği İlkesinin, Anayasa Yargısında “Yürürlüğü Durdurma” ve “Yokluk” Kavramlarının Değerlendirilmesi”, *Uyusmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 6, 2015, s. 399.

⁴⁸ “Anayasa yargısı yönünden, yürürlüğün durdurulması kararı, özellikle uygulanmakla hükmünü yerine getiren yasalar için bir tür "koruma önlemi (tedbiri)" olarak düşünülmelidir. Örneğin, ölüm cezalarının yerine getirilmesi ya da devletleştirme gibi konuları düzenleyen yasalar iptal edilseler bile, uygulandıkları süre içinde doğurdıkları sonuçları sonradan giderme olanağı yoktur.

Oysa amaçsal yorum yapılırsa bu kuralın yürürlüğünü durdurma kararı verilmesine engel olmadığı görülür. Gerçekten, iptal kararlarının geriye yürümemesi kuralının kazanılmış hakların korunması amacıyla getirildiği açıktır. Anayasa Mahkemesinin vereceği yürürlüğü durdurma kararı, karar tarihinden önceki işlemleri etkilemeyeceğine göre kazanılmış hakların çiğnenmesi söz konusu olmayacaktır. Daha açık anlatımla iptal kararı kazanılmış hakları ne kadar etkiliyorsa yürürlüğü durdurma kararı da o etkileyecektir.

Esasen iptal kararlarının geriye yürümezliği kuralı, yürürlüğü durdurma yetkisinin önemini daha da artırmaktadır. Çünkü bu kural yüzünden Anayasa Mahkemesi kararları etkinliğini yitirmektedir. Yasa kuralı, gerekçeli iptal kararının yayımlanmasına kadar Anayasa’ya aykırılığına karşın yürürlükte kalmakta kimi zaman bu sürede yasaya dayalı işlemler yoğunlaşarak artmaktadır. Bu durum, iptalden beklenen sonucun elde edilmesini engellenmektedir. Kararların etkinliğini sağlamak için kimi önlemler gerekmektedir ki yürürlüğün durdurulması bu önlemlerden biridir. Geçmiş uygulamalar bu yetkinin Anayasa Mahkemesince kullanılması gerektiğini çarpıcı biçimde ortaya koymuştur.” (Anayasa Mahkemesi, 21 Ekim 1993 Tarih ve E:1993/33, K:1993/40 sayılı kararı).

yürürlüğü durdurma yetkisine önem atfetmiştir. İptalden beklenen faydanın artması ve geriye yürümezlik yasağından doğan sorunları bir nebze gidermek için söz konusu kurum isabetli olmuştur. Ayrıca, hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü gereği Anayasa Mahkemesi söz konusu yetkiyi kendisinde görebilmiştir.⁴⁹

Öte yandan, Anayasa'ya aykırı bazı kanun hükümleri ile kalıcı bir Anayasa'ya aykırılık hali doğabilir ve bu hasar Anayasa Mahkemesinin iptal kararı ile bile giderilemeyebilir. Çünkü, iptal kararları geçmişe etkili sonuç doğurmamaktadır. İptal kararının verileceği süre de göz önüne alındığında kamu yararının uğrayacağı zarar telafi edilemeyebilir. Anayasa'ya aykırı bile olsa kanundan doğan haklar kazanılmış hak olacağı için muhafaza edilir. Söz konusu kazanılmış hak ile kamu yararı ağır bir zarara uğrayabilir.⁵⁰ İptal kararı bu durumu gideremeyeceği için hızlı bir şekilde alınan yürürlüğü durdurma kararı geçici bir önlem olabilir. Örneğin, kişi lehine ama kamu zararına olan Anayasa'ya aykırı vergisel bir düzenleme iptal edilinceye kadar kişi kazanılmış hak elde eder. Fakat, kısa süre içerisinde verilecek yürürlüğü durdurma kararı ile bu durum önlenabilir.

IV. ANAYASA MAHKEMESİ'NİN İPTAL KARARLARININ GERİYE YÜRÜMEMESİ SORUNU

Anayasa Mahkemesinin, bir kanun hükmünü iptal etmesi durumunda, bu kararın geriye yürüyüp yürümeyeceği konusunda aslında bir tartışma yoktur. Çünkü, Anayasada yer alan açık hüküm gereği, Anayasa Mahkemesinin iptal kararları geriye yürümez (Anayasa madde 153/5). İptal kararlarının geriye yürümesinin yol açacağı hukuki sorunlar olabileceği gibi iptal kararlarının geriye yürümemesinin de yol açtığı hukuki sorunlar mevcut olup işbu çalışmada da bu sorunlar incelenerek çözüm önerileri sunulacaktır.

1961 ve 1982 Anayasalarında, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceği ve iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından itibaren iptal edilen hükümlerin yürürlükten kalkacağı açık olarak düzenlenmesine rağmen, iptal kararlarının geriye yürüyüp yürümeyeceği ve geçmişe etkili olacaksa hangi hallerde bu durumun geçerli

⁴⁹ Emin Ruhi, "Türk Anayasa Yargısında Yürürlüğün Durdurulması", *Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1-4, 2001, s. 149.

⁵⁰ İlyas Doğan, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Yürürlüğü Durdurmanın Koşulları", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 55, Sayı 4, 1997, s. 50.

olacağı hem doktrinde hem de yargısal kararlarda tartışılmıştır. Buna göre, lafzi yorumdan ziyade söz konusu anayasal hükümler için amaçsal yorum yapılması önerilmiştir.⁵¹

İptal kararlarının geriye yürümesinin mahsuru olarak Özbudun, iptal edilen hükme istinaden binlerce bireysel işlemin geçersiz kılınmasının kişilerin hukuk güvenliğine zarar vereceği ve hukuki istikrarın bozulacağı görüşündedir. Öte yandan, Özbudun, somut norm denetiminde iptal kararının sonuçlarından dava dosyasındaki tarafların yararlanacağı, iptal edilen kanuna dayanarak verilen kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarının infazına devam edilemeyeceği görüşündedir.⁵² Öte yandan, Azrak ise, Anayasa'ya aykırı bir Kanun'a istinaden tarh edilen vergi söz konusu olduğunda, iptal kararının geriye yürümesinin adaletin sağlanması için gerekli olduğu görüşündedir.⁵³

İptal kurumu hem idari yargı hem de anayasa yargısında kullanılmasına rağmen farklı sonuç ve etkilere sahiptir. İdari davalardan farklı olarak iptal kurumuna ilişkin “iptal edilen kuralın yapıldığı andan itibaren hukuken geçersiz duruma gelmesi” esası, Türk Anayasal sisteminde "Devlete güven" ilkesini sarsmamak ve karmaşaya neden olmamak için kabul edilmemiştir.⁵⁴ İdari yargıda ise, dava konusu işlemin iptaline mahkemece karar verildiği zaman, geriye etkili sonuç doğar ve o işlem hiç yapılmamış gibi olur.⁵⁵ Buna göre hukuken dava konusu işlemten önceki duruma kendiliğinden dönülür. Yani, dava konusu işlem, tesis edildiği andan itibaren hukuk aleminden silinir.⁵⁶ Öte yandan, Anayasa Mahkemesi tarafından kanun hükmünün iptaline karar verildiği zaman, iptalden önceki hukuki duruma kendiliğinden dönülmez ve iptal kararı geçmişe etkili sonuçlar doğurmaz.⁵⁷ Bu durum, aslında iptal kurumunun özüne aykırı olsa da Anayasa'daki açık yasaktan doğmaktadır.

⁵¹ Halil Altındağ, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı veya Anayasa Değişikliği Sonrasında İdari Dava Açma Süresinin Yeniden Doğması”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 4, 2014, s. 776.

⁵² Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s.418.

⁵³ Ülkü Azrak, s. 160.

⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, 12 Aralık 1989 Tarih ve E:1989/11, K:1989/48 sayılı kararı.

⁵⁵ Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 524.

⁵⁶ Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015, s. 836.

⁵⁷ Yılmaz Aliefendioğlu “Anayasa Mahkemesince Verilen İptal Kararlarının Zaman İçinde Etkisi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 23, Sayı 3, 1990, s. 3.

Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararı verilinceye kadar tüm kanunlar, Anayasa'ya uygunluk karinesinden faydalanır. Görünüşte Anayasa'ya uygun varsayılan kanunlara güven duyulur ve itaat edilir. Hukuki güvenliğin sağlanması için kanuna güven ve itaat sonucu meydana gelen hukuki işlemler ayakta kalmaya devam eder.⁵⁸ Aksi uygulama ile anayasa mahkemesinin iptal kararlarının istisnasız geçmişe etkili olması hukuki güvenlik ilkesini zedeler. Örneğin, yasaya uygun emekli olunmuş, evlenilmiş veya hukuki bir kazanım elde edilmiş ama dayanak kanun Anayasa'ya aykırı olduğu ve iptal edildiği için tüm bu hukuki işlemler yapılmamış sayılsın. Bu durumda, hukuki istikrar ve kamu düzeni bozulur, kişinin hukuka güveni kalmaz.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de bir kararında konuya şu şekilde yorumlamıştır:

“Hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri, hukuk devletinin önkoşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, kişilerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir”.⁵⁹

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu da bir kararında konuya kazanılmış hak kavramını ve haklı beklenti ilkesini şu şekilde açıklayarak katkıda bulunmuştur:

““Kazanılmış hak” ise doktrinde, yürürlükteki hukuka uygun olarak doğan ve böylece kişiye özgü lehte sonuçlar doğurmuş, daha sonra mevzuat değişikliği ya da işlemin geri alınması gibi durumların varlığına rağmen hukuk düzenince korunması gereken bir hak olarak tanımlanmaktadır. İdarenin ister düzenleyici işlem, ister bir taahhüt, isterse uzun süren bir uygulamasına güvenerek olsun, kişilerin

⁵⁸ Emin Memiş, “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Kuralının Sorgulanması Anayasa ve İdari Yargı Kararları Örnekleri”, *Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşunun 60. Yılı Anısına 60 Yıl 60 Makale*, 2022, s. 741.

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi, 28 Kasım 2013 Tarih ve E:2013/64, K:2013/142 sayılı kararı.

çıkarlarına ya da lehlerine olan bir sonuca ulaşabileceklerini ümit etmelerine de "haklı beklenti" denilmektedir.”⁶⁰

İptal kararının geçmişe yürümemesine dair kuralın sadece lafzi yorumunun yapılması adil olmayan sonuçlara yol açar ve genel hukuk kuralları çiğnenmiş olur.⁶¹ İptal kararının geçmişe etkili olmamasının, kamu düzenini sağlama, hukuki istikrar ve kazanılmış haklara saygı gibi geçerli sebepleri olmakta ise de bu durum her zaman adaletli sonuçlara yol açmamaktadır.

İptal kararının geriye yürümemesi kuralı katı olarak uygulandığında, Anayasa’ya aykırı olduğu sabit olan hükümlerden iptal kararına kadar hukuki menfaatleri etkilenenlerin hukuki durumları eski haline dönememektedir. Bu durumun telafisi ve daha adaletli bir sonuç için kişilere yükümlülük yüklenen ve temel hakların negatif etkilendiği durumlarda, söz konusu kural katı uygulanmamalı ve iptal kararı geçmişe etkili hüküm ve sonuç doğurmalıdır. Çünkü, amaçsal yorum bunu gerektirir.

A. Eski Düzenlemenin Kendiliğinden Yürürlüğe Girmemesi

Daha önce de bahsedildiği gibi idari yargıdaki iptal kararları ile anayasa yargısındaki iptal kararları farklıdır. İdari yargıda bir idari işlem iptal edildiği zaman, iptal kararı geçmişe etkili olur ve o işlem yapılmadan önceki hukuki duruma kendiliğinden dönülür. Söz konusu idari işlem genel düzenleyici işlem olsa bile, bu işleme dayanılarak tesis edilen bireysel işlemler de dayanağını yitirecek ve baştan itibaren hükümsüz hale gelecektir.⁶² İptal kararı geçmişe yürütüldüğü için dava konusu işlem ve buna dayanarak tesis edilen işlemler tüm hukuki sonuçlarıyla ortadan kaldırılır ve hukuk alanında hiç yapılmamış sayılır. Bu idari yargıdaki iptal davasının en önemli etkisi ve gücüdür.

İdari yargıdan farklı olarak anayasa yargısında iptal kararları geçmişe etkili hüküm ve sonuç doğurmaz. İptal kararlarının geriye yürümeyeceği ilkesi doğrudan Anayasa’nın 153/5. maddesinden kaynaklanır. Anayasa’da bu yasağa ilişkin bir istisna da yer almamıştır.

⁶⁰ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 12 Kasım 2015 Tarih ve E:2015/1134 sayılı YD kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

⁶¹ Burhan Kuzu, “Anayasa Mahkemesi’nin İptal Kararlarının Geriye Yürütmezliği Sorunu”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 52, Sayı 1-4, 1987, s. 206.

⁶² Metin Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2022, s. 446.

Buna göre, iptal kararı geriye yürümeyeceği için iptal edilen kanun değişikliği hiç yapılmamış sayılmaz ve değişiklikten önceki duruma kendiliğinden dönülemez.⁶³ Çünkü, iptal kararı sadece geleceğe dönük olarak etkili olur ve iptal edilen kanun değişikliği, kararın Resmî Gazete’de yayımlanmasından itibaren hukuk aleminden kalkar. Bu durumda, iptal edilen kanun değişikliğinden önceki hükümler canlanmaz.⁶⁴

Sonuç olarak da o konuda bir hukuk boşluğu meydana gelebilir. Bu nedenle de zaten Anayasa Mahkemesi’ne iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilme yetkisi verilmiştir. Çünkü, söz konusu hukuk boşluğu kamu düzenini bozabilir. Bu durumda, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak düzenlemenin Anayasa Mahkemesi’nce verilen iptal kararı yürürlüğe girmeden yürürlüğe girmesinde fayda vardır.

B. İptal Kararının Yürürlüğünün Ertenilmesi

Anayasa’nın 153’üncü maddesinde şu düzenleme yer almaktadır:

“Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez. İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, Türkiye Büyük Millet Meclisi, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar.”

Söz konusu maddenin gerekçesinde, “*İptal kararı bazen hukukî boşluk yaratabilir. Bu boşluğun süratle doldurulması için kanun yapımındaki merasime istisna getirilmiş, görüşmenin öncelikle yapılması esası kabul edilmiştir.*” düzenlemesi yer almıştır.⁶⁵

İptal kararları geriye yürümediği için anayasa mahkemesi tarafından bir kanun hükmü iptal edildiği zaman eski düzenleme kendiliğinden yürürlüğe girmez. Yani, iptalden

⁶³ Bülent Serim, “İptal Edilen Kuralın Yerine Eskisinin Kendiliğinden Yürürlüğe Girememesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, 1995, s. 42.

⁶⁴ Anayasa Mahkemesi, 11 Kasım 1963 Tarih ve E:1963/106, K:1963/270 sayılı kararı.

⁶⁵ Yunus Emre Yılmazoğlu, İsmail Emrah Perdecioğlu, *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)*, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2019, s. 960.

önceki hale kendiliğinden dönülmez. İptal kararı ile birlikte, iptal kararının yürürlüğe gireceği tarih ayrıca belirtilmemiş ise, Anayasa'ya aykırı kanun hükmü ortadan kalkar ve o konuda kanunda hukuki bir boşluk meydana gelir. Söz konusu hukuki boşluk kamu düzenini bozabileceği için Anayasa Mahkemesi'ne böyle bir yetki verilmiştir. Bu yetkinin kullanılıp iptal kararının yürürlüğünün ertelendiği durumda, Meclise de hukuki boşluğu doldurma görevi verilmiş ve bunun ivedi olarak yapılması için hukuki boşluğu dolduracak kanun teklifine Mecliste öncelik verilmiştir. Peki, Anayasa Mahkemesinin bir kanun hükmünü Anayasa aykırı bularak iptal ettiği ama iptal kararının bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar verdiği durumda, mahkeme kararı ile Anayasa'ya aykırı olduğu sabit olan söz konusu kanun hükmü istisnasız olarak uygulanmaya devam mı edilecektir?

Gerçekten, bazen Anayasa Mahkemesi bir kanun hükmünü iptal etmekle birlikte konunun taşıdığı önem sebebiyle meydana gelecek hukuki boşluğun sakıncalarını önlemek için iptal kararının yürürlüğünü erteleyebilmektedir. Bu şekilde kanun koyucuya yeni düzenleme yapılması için zaman tanınmış olur. Örneğin, hâkim ve savcılara eşit ek tazminat ödenmekteyken yapılan değişiklikle Danıştay ve Yargıtay üyelerine daha fazla ek tazminat ödenmesine dair kanun hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş ve iptal kararının 6 ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir.⁶⁶ Tüm yargı mensuplarına kademeli olarak ek tazminat verilmesi gerektiğinden iptal kararı verilmiş ise de iptal kararının yürürlüğünün ertelenmemesi halinde yargı mensupları mevcut ek tazminattan da mahrum olacaktı. Çünkü, iptal kararı ile eski düzenleme kendiliğinden yürürlüğe girmeyeceği için hukuki boşluk meydana gelecektir. Bu durumda da yargı mensuplarına, yeni bir düzenleme yapıncaya kadar, ek tazminat ödenemeyecekti. Bu sebeple, yürürlüğün ertelenmesi çok önemli bir araçtır.

Danıştay 5. Dairesine göre, iptal edilip iptal kararının yürürlüğe girmesi ertelenmiş kanun uygulanmazdı. Danıştay 4. Dairesi ise, kararın gerekçesine bakarak hareket etmekteydi.⁶⁷ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu da bir kararında, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının gerekçesini dikkate almış ve disiplin cezasının yasal dayanağı iptal edilmiş

⁶⁶ Anayasa Mahkemesi, 11 Ekim 2023 Tarih ve E:2023/104, K:2023/177 sayılı kararı.

⁶⁷ Perteve Bilgen, "Kanunların Uygulanmasının Anayasa Mahkemesi Tarafından Durdurulması", Anayasa Yargısı Dergisi, 1995, s. 187. <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6459/perteve.pdf>

olsa da yürürlüğü ertelenen iptal kararı henüz yürürlüğe girmeden yeni bir kanuni düzenleme yapıldığı için bu düzenlemeye göre uyuşmazlığın çözümlenmesi gerektiğine hükmetmiştir.⁶⁸ Öte yandan, Danıştay 3. Dairesi ise, yürürlüğün ertelenmesi durumunun, iptal kararının gerekçesine uygun şekilde düzenleme yapılması ve hukuki boşluk oluşmaması için yasama organına zaman tanımak amacına sahip olduğu ve iptal edilen hükmün uygulanmasına devam edileceği anlamı taşımadığı görüşündedir.⁶⁹

Doktrinde, Özbudun, yürürlüğü ertelenen iptal kararındaki normun mahkemece dava konusu olaya uygulanmaması halinde, Anayasa Mahkemesi kararına uyulmamış olacağı görüşündedir.⁷⁰ Anayurt, mahkemelerin, iptal edilip yürürlüğe girişi ertelenen hükmü uygulamaktan başka seçeneği olmadığı görüşündedir.⁷¹ Anayasa Mahkemesi kararına uyulması için Azrak, mahkemenin dava dosyasında vereceği kararı, iptal kararının yürürlüğe girmesine kadar bekletmesi gerektiği görüşündedir.⁷² Gözler, iptal kararı yürürlüğe girmesi ertelenmiş kanunun mahkemece uygulanması gerektiği, aksi durumun, Anayasa'nın 153'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına aykırı olacağı düşüncesindedir.⁷³ Ayrıca, Gözler, iptal kararının derhal yürürlüğe girmesinin kamu düzeni bakımından tehlikeli sonuçlara yol açabileceğini söylemekte ve örnek olarak hırsızlık ve adam öldürme suçuna dair kanun maddesinin iptali durumunda ortaya çıkacak hukuk boşluğunun meydana getireceği sonuçlardan bahsetmektedir.⁷⁴ Öte yandan, Çelik ise, mahkemelerin, yürürlüğü ertelense de iptal edilen bir hükme göre karar veremeyeceğini savunmaktadır.⁷⁵

Bir kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğuna karar verilmesine rağmen yürürlükte kalması, hak temelli hukuk mantığıyla bağdaşmaz. Örneğin, Anayasa ihlal

⁶⁸ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 25 Haziran 2025 Tarih ve E:2024/2933, K:2025/1401 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır). Benzer bir diğer karar için bakınız: Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 04 Ekim 2021 Tarih ve E:2021/1828, K:2021/1630 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

⁶⁹ Danıştay 3. Dairesi, 22 Mayıs 2012 Tarih ve E:2010/3583, K:2012/1825 sayılı kararı, (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

⁷⁰ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 417.

⁷¹ Ömer Anayurt, *Anayasa Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 457.

⁷² Ülkü Azrak, s. 165.

⁷³ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021, s. 1349-1350.

⁷⁴ Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s. 815.

⁷⁵ Çelik Ahmet Çelik, *Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Uygulanması Etkileri ve Sonuçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 53.

edilmiş, Anayasaya aykırı bir kanuni düzenleme yapılmış ve bu aykırılık Anayasa Mahkemesi tarafından hükme bağlanmış olmasına rağmen söz konusu düzenleme yürürlükte kalmaya devam etmektedir ve hukuki işlemlerde esas alınmaktadır. Söz konusu durum hak temelli hukuk mantığıyla bağdaşmıyor gibi görünmekte ise de bu sonucun asıl sebebi, iptal kararlarının geriye yürümemesidir. İptal kararları geriye yürümediği için eski düzenleme kendiliğinden hukuk alemine dönmeyecek ve bu sebeple hukuki boşluk meydana gelecektir. Bu nedenle, söz konusu hukuki boşluğun kamu yararını olumsuz yönde etkileyeceği durumlarda Anayasa Mahkemesi, yetkisini kullanmakta ve iptal kararının yürürlüğünü ertelemektedir.⁷⁶

Söz konusu kuralla ilgili lafzi yorum değil amaçsal yorum yapılmalı ve kural katı bir şekilde uygulanmamalıdır. Çünkü, amacından farklı olarak her durumda yürürlüğü ertelenen Anayasa'ya aykırı kanun hükümlerini uygulamaya devam etmek adaletsiz sonuçlara yol açabilir. Fakat, bu durumun idare ve yargı açısından farklı değerlendirilmesi gerekir. İdare, yürürlükteki hukuk kuralları ile istisnasız bağlı yetki içerisinde bulunduğundan, iptal edildiği halde yürürlüğü ertelenen kanun hükümlerini uygulamaya devam etmek zorundadır ve hukuki işlemleri söz konusu kanun hükümlerine istinaden tesis etmeye devam edebilir. Öte yandan, yargı organları için ise bu durum farklıdır. Çünkü, hâkim hukuka ve vicdanına göre karar vermekte olup yaptığı yorumla hukuk kurallarına can verir.

Örneğin, 30.3.2006 günlü, 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1'inci maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan 40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, ifadesinden sonra gelen "... fazlası %35 oranında ..." ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden bazı mahkemeler tarafından somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine gidilmiş ve Anayasa Mahkemesi tarafından söz konusu düzenleme iptal edilmiştir:

⁷⁶ Taylan Barın, Muhammet Tayyib Uslu, "Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Yürürlüğünün Ertelenmesi Kurumu ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Görünümü", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 59, 2024, s. 61.

“İptal sebebiyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, yeni yasal düzenleme yapılması amacıyla, Anayasa’nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’un 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi uygun görülmüştür.”⁷⁷

Şimdi söz konusu itiraz başvurusunda bulunan mahkemeler neye göre karar vereceklerdir. İptal kararını esas alsa karar henüz yürürlüğe girmemiştir. Kanunun mevcut haline göre karar verse Anayasa’ya aykırı bir hüküm uygulanmış olacaktır. Bu süreçte idare nasıl hareket edecektir?⁷⁸

İdare, yürürlükteki hukuk kuralları ile bağlı yetki içerisinde bulunduğundan dolayı vergi dairesi halen yürürlükte olan söz konusu kanun hükümlerini uygulamak zorundadır. Fakat, yargı için durum böyle değildir. Nitekim, söz konusu mahkemelerce, yürürlüğü ertelense de iptal kararı dikkate alınarak karar verilmektedir.⁷⁹ Aksi uygulama somut norm

⁷⁷ Anayasa Mahkemesi, 15 Ekim 2009 Tarih ve E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararı.

⁷⁸ Ayşe Nil Tosun, “Anayasa Mahkemesi Tarafından Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi İle İlgili Alınan İptal Kararı Hakkında Bir Değerlendirme”, *H. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 29, Sayı 1, 2011, s. 155.

⁷⁹ “2709 sayılı T.C. Anayasasının 153’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümlerinin, iptal kararlarının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkacağı, gereken hallerde Anayasa Mahkemesinin iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabileceği, bu tarihin, kararın Resmi Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemeyeceği; son fıkrasında ise Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmi Gazetede hemen yayımlanacağı ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlayacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, gelir vergisine tabi gelirlere ilişkin tarifeleri düzenleyen 103’üncü maddesi, 5479 sayılı Kanunla ve 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş, önceki tarifiede ücret gelirleri yönünden 78.000 YTL’nin fazlası için uygulanan %35 oranı, yeni tarifiede 40.000 TL’ye çekilmek suretiyle düzenleme yapılmıştır.

8.1.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 gün ve E:2006/95, K:2009/144 sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla; yeni tarifenin dördüncü dilimine giren yükümlülerin vergi yükünün, ücretlilerin aleyhine değiştiği ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırıldığı, orta ve yüksek ücret geliri elde edenlerin gelir vergisi artırılmak suretiyle, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile vergide eşitlik ilkesinin zedelandığı gerekçesiyle; 103’üncü maddede yer alan tarifiede belirtilen “..fazlası %35 oranında..” ibaresi, ücret gelirleri yönünden Anayasanın 2 ve 73’üncü maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiş ve doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden iptal hükmünün, kararın Resmi Gazetede yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir.

denetimi ile bağdaşmayacağı gibi Anayasa'ya aykırı olan bir kanuna göre mahkemece hüküm tesis edilmesine yol açacaktır. Yukarıda belirttiğimiz gibi yürürlüğün ertelenmesi kurumu hukuk boşluğu olmasın diye meclis tarafından yapılacak yeni düzenlemeye zaman tanımak için getirilmiş bir araçtır. Bu aracın amacı unutulmamalı ve yargı organlarınca değerlendirilmesi buna göre yapılmalıdır.

C. Derdest Davalarda İptal Kararının Geriye Yürümemesi

Derdest bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Söz konusu yola somut norm denetimi denilmektedir. Peki, bu yolla Anayasa'ya aykırı bulunan bir kanun hükmü iptal edildiği zaman söz konusu iptal kararı nasıl uygulanacaktır?

Örneğin, dava konusu olayda kanunla yeni bir vergi ihdas edildiğini varsayalım. Bu kanun hükmüne göre de ihtirazi kayıtla beyanname verilerek ödeme yapıldı ve yasal süresi içerisinde dava açıldı. Söz konusu davada, ihtirazi kayıtla verilen beyannameye istinaden tahakkuk eden verginin iptali ve ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesi talep edildi. Daha sonra ise, mahkemece kendiliğinden veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varıp somut norm denetimi yoluyla anayasa mahkemesine başvurdu.

Anayasanın 153'üncü maddesinin beşinci fıkrası ile Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeceği kurala bağlanmış ise de, Anayasa Mahkemesince bir kanunun veya kanun hükmünde kararnamenin tümünün ya da belirli hükümlerinin Anayasa'ya aykırı bulunarak iptal edildiğinin bilinmesine karşın görülmekte olan davaların, Anayasa'ya aykırılığı saptanmış olan kurallara göre görüşülüp çözümlenmesinin, Anayasanın üstünlüğü ve hukuk Devleti ilkelerine aykırı düşeceğinin kabulü gerekmektedir. Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğine ilişkin kural ile iptal edilen hükümlere göre kazanılmış olan hakların ve kamu düzeninin istikrarın korunması amaçlanmıştır. Aksi halde, Anayasanın 152'nci maddesinde yer alan "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasa'ya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır ", "Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar...Anayasa Mahkemesi kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır." yolundaki hükmün anlamı ve uygulanma olanağı kalmaz. İptal kararının gerekçesine uygun şekilde düzenleme yapması için yasama organına olanak tanımak ve ortada bir boşluk yaratmamak amacıyla iptal kararının altı ay sonra yürürlüğe gireceğine karar verilmiş olması, iptal edilen hükmün uygulanmasına devam edileceği anlamı taşımamaktadır." (Danıştay 3. Dairesi, 22 Mayıs 2012 Tarih ve E:2010/3583, K:2012/1825 sayılı kararı), (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

Anayasa Mahkemesi de yeni bir vergi ihdas eden kanun hükmünü anayasa aykırı bularak iptal etti.

Bilindiği gibi iptal kararları geriye yürümez. Bu kural katı bir şekilde uygulandığı zaman yukarıdaki varsayımsal dava ret ile sonuçlanacaktır. Çünkü, söz konusu davada anayasa mahkemesine gidilip kanun hükmü iptal edilmesine rağmen, iptal kararı geriye yürümeyeceği için beyanname verildiği zaman işlem kanuna uygundur. Fakat, böyle bir sonuç adaletli olmadığı gibi kanun koyucu da abesle iştigal etmiş olacaktır. Bu durumda, somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararı, bu yola başvuran mahkemede görülen davaya etki etmeyecekse boş bir uğraş olacaktır. Bu nedenle, somut norm denetimi yoluyla gidilen dosyada Anayasa Mahkemesi'nce verilen iptal kararı, söz konusu yola başvuran mahkeme tarafından geçmişe etkili olarak uygulanmaktadır.⁸⁰

Peki, söz konusu geriye etkili uygulama sadece somut norm denetimine giden mahkemede görülen dosya için mi geçerlidir, yoksa benzer durumda olan ve halen görülmekte olan tüm dosyalar için mi geçerlidir?

Daha önce de belirttiğimiz gibi, sadece bir mahkemenin somut norm denetimi yoluna gitmesi yeterli olup diğer mahkemeler bekletme kararı da alabilir veya mahkemeler bekletme kararı almamış da olabilir. Sonuç olarak, Anayasa Mahkemesi kararları bağlayıcı olduğu için iptal kararına diğer mahkemeler de derdest dosyalarda uymak zorundadır.⁸¹ Aksi uygulama, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararına göre, Anayasada yer alan eşitlik ilkesine ve hukuk devleti ilkesine aykırı olur.⁸² Nitekim, Danıştay 9. Dairesi⁸³ de bu

⁸⁰ “Anayasa'nın 152. maddesinin üçüncü fıkrası ile 153. maddesinin son fıkrası dikkate alındığında somut norm denetimi yolunun işletilmesi suretiyle yapılan başvuru neticesinde verilen iptal kararının, kararın Resmî Gazete'de yayımlandığı tarih itibarıyla derdest olan ve Anayasa'ya aykırılık iddiasının ileri sürüldüğü uyuşmazlık bakımından uygulanacağına tereddüt bulunmamaktadır. Öte yandan bu durumun, sadece Anayasa'ya aykırılık iddiasının ileri sürüldüğü uyuşmazlıkla sınırlı olmadığı, iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarih itibarıyla derdest olan tüm uyuşmazlıklar yönünden geçerli olduğu genel kabul görmektedir.” (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 07 Haziran 2023 Tarih ve E:2023/2, K:2023/4 sayılı aykırılığın giderilmesi kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230722-16.pdf>)

⁸¹ Danıştay 3. Dairesi, 08 Mayıs 2024 Tarih ve E:2023/5263, K:2024/2782 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

⁸² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26 Nisan 2023 Tarih ve E:2023/343, K:2023/455 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

⁸³ Danıştay 9. Dairesi, 04 Mart 2024 Tarih ve E:2024/376, K:2024/1063 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

görüşte olup derdest olan tüm davalarda iptal kararını geriye etkili olarak uygulamaktadır.⁸⁴ Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin uygulaması da aynı yöndedir.⁸⁵

⁸⁴ “6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Ödeme Emri" başlıklı 55. maddesinde; amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı, "Ödeme Emrine İtiraz" başlıklı 58/5. maddesinde ise; "İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir." düzenlemesi yer almaktadır. Bahse konu düzenlemenin amme alacağının %10 zamla tahsil edileceğine ilişkin kısmının Anayasa'ya aykırı olduğundan bahisle iptali için itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmuş, Anayasa Mahkemesinin 03/02/2011 tarih ve E:2009/83, K:2011/29 sayılı kararıyla itirazın reddine karar verilerek kuralın Anayasa'ya aykırı olmadığına karar verilmiş iken; Anayasanın 152/son maddesinde "Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz." hükmü uyarınca Anayasa Mahkemesinin kararının üzerinden 10 yıl geçtikten sonra dava konusu işlemin dayanağı olan 6183 sayılı Kanun'un 58/5. maddesinin iptali istemiyle itiraz yoluyla yeniden Anayasa Mahkemesine başvurulması üzerine; 02/08/2022 tarihli, 31911 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, Anayasa Mahkemesinin 21/04/2022 tarih ve E:2021/119, K:2022/48 sayılı kararıyla " kuralın, mülkiyet hakkına ölçüsüz, elverişsiz ve orantısız bir sınırlama getirdiği, öte yandan hak arama özgürlüğünün temel unsurlarından birisi olan mahkemeye erişim hakkını da ölçüsüz sınırlandırdığı gerekçeleriyle Anayasanın 13., 35. ve 36. maddelerine aykırı olduğu" belirtilerek dava konusu işlemin dayanağı kanun maddesi iptal edilmiştir.

Aktarılan bu süreç itibarıyla Anayasa Mahkemesi kararlarının muhteviyatı, sonuç ve etkileri, geriye yürütmesi ve söz konusu kararlardan önce yürürlükte olan Anayasa'ya aykırı kural döneminde tesis edilen işlemlere karşı açılan ve halen görülmekte olan davaların Anayasa Mahkemesi kararlarından ve bu kararlar uyarınca yapılan yeni yasal düzenlemelerden ne şekilde etkileneceği hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Anayasanın 152. maddesinin 3. fıkrasında "...Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır." kuralı, ayrıca 153. maddesinin 3. fıkrasında, "Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü ya da bunların hükümleri, iptal kararlarının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, Resmi Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez"; 5. fıkrasında, "İptal kararları geriye yürütmez."; 6.fıkrasında ise, "Anayasa Mahkemesi Kararları Resmi Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar." kuralları yer almaktadır.

Anayasanın yukarıda yer verilen hükümleri uyarınca; itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvuru bir kurala ilişkin kararın hüküm kesinleşinceye kadar gelmesi durumunda mahkemeler bu karara uymak zorundadır ve bu karar yasama, yürütme ve yargı organları, idare makamları, gerçek ve tüzel kişiler için bağlayıcıdır.

Bu hukuksal durumun doğal sonucu olarak, bir kanun ya da kanun hükmünde kararnamenin uygulanması nedeniyle dava açmak durumunda kalan ve Anayasanın 153. maddesi uyarınca itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmasını isteme hakkına sahip olan kişilerin açmış olduğu davalarda da; uyuşmazlığın çözümünde esas alınacak olan kuralın iptal davası veya itiraz yoluyla daha önce yapılan başvuru sonucunda Anayasa Mahkemesince iptal edilmiş olması halinde, iptal hükmünün uyuşmazlık yönünden değerlendirilmesi Anayasa'da yer alan eşitlik ve hukuk devleti ilkelerinin bir gereği olduğundan, bu durum Anayasa'nın 153. maddesinin 5. fıkrasında yer alan iptal kararlarının geriye yürütmezliği ilkesine aykırılık teşkil etmez." (Danıştay 4. Dairesi, 16 Nisan 2024 Tarih ve E:2023/6201, K:2024/2478 sayılı kararı), (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

Öte yandan, anayasal hükümler gereği, somut norm denetimi yoluna giden mahkeme, Anayasa Mahkemesinin vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına karar verir. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Peki, beş ay içerisinde karar çıkmaz ise ne olacaktır? Anayasamıza göre, bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, Anayasa Mahkemesinin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.⁸⁵ Peki, Anayasa’da yer alan bu çözüm adaletli bir çözüm müdür?

⁸⁵ “Ancak geriye yürümezlik ilkesinin en önemli istisnası, Anayasa’nın 152. maddesindeki somut norm denetimidir. Madde uyarınca mahkeme önüne gelen uyumsuzlukta Anayasa aykırılık iddiasını ciddi görülür ve Anayasa Mahkemesine iptal için başvuru yapılır; Anayasa Mahkemesi tarafından iptal kararı verildiğinde, iptal kararına uymak zorundadır. Özellikle Anayasa Mahkemesi kararları geriye yürütmeyecekse somut norm denetimine başvurunun bir anlamı olmayacaktır. Somut norm denetiminde, iptal kararının yapısı gereği durdurulan dava bakımından geriye etkili uygulama söz konusudur. İtiraz yoluyla yapılan başvuru üzerine iptal edilen hükmü, benzer işlerde uygulama durumunda bulunan başka mahkemeler de Anayasa Mahkemesi iptal kararına uymak zorunda olup, iptal edilen yasa maddesine dayanarak karar veremezler. İtiraz yoluna başvuran mahkemenin verilecek olan iptal kararı ile bağlı olması, diğer mahkemeler bakımından da aynı etkiyi haizdir. Sadece başvuran mahkeme açısından iptal kararının geriye yürüyeceğinin kabulü, uygulanacak olan norm bakımından mahkemeler arasında eşitsizlik doğuracaktır. Tüm mahkemelerin itiraz yoluna başvurusu da beklenemeyeceğinden, uyumsuzluğa dair iptal kararının diğer mahkemelerde derdest olan davalar bakımından da uygulanması gerektiği sonucuna varılmıştır.” (Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 01 Şubat 2021 Tarih ve E:2020/1709, K:2021/3002 sayılı kararı), (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

⁸⁶ “Olayda, davacı tarafından, adına düzenlenen iki nolu ihbarnameye konu 379,606,69-TL haksız çıkma zammının iptali istemiyle açılan davayı, haksız çıkma zammının istenmesini gerektirir şartlar somut olayda oluşmadığı gerekçesiyle kabul eden Vergi Mahkemesi kararına karşı davalı idare tarafından yapılan istinaf başvurusu üzerine dosyayı inceleyen Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesince, 30/09/2021 tarihli ara karar ile, dava konusu uyumsuzluğa uygulanacak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 58. maddesinin 5. fıkrasının Anayasa’ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesine gönderilmesine ve yukarıda yer alan hüküm uyarınca dosyanın Anayasa Mahkemesine gelişinden itibaren beş ay süreyle beklenilmesine karar verildiği, Anayasa Mahkemesi kayıtlarına 05/11/2021 tarihinde girdiği anlaşılan başvurunun beş aylık süre içerisinde sonuçlandırılmaması üzerine yürürlükteki mevzuata göre değerlendirme yapan Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 05/04/2022 tarih ve E:2021/442, K:2022/313 sayılı kararıyla davalı idarenin istinaf başvurusunun reddine karar verildiği anlaşılmıştır.

Anılan karar, davalı idare tarafından 03/05/2022 tarihli dilekçe ile temyiz edilmiş, temyiz incelemesi devam ederken Dairemizin kayıtlarına 31/08/2022 tarihinde giren 05/08/2022 tarihli yazı ve ekinde de dosyaya sunulan ve iş bu dosyada Bölge İdare Mahkemesince Anayasa’ya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulması sonucu 21/04/2022 tarih ve E:2021/119, K: 2022/48 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı ile, 6183 sayılı Kanun’un 58. maddesinin 5. fıkrası Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir.

İtiraz yoluyla yapılan başvuru üzerine verilen Anayasa Mahkemesi kararının itiraz başvurusuna konu yargılamaya etkisi yukarıda yer verilen Anayasa’nın 152. maddesinin üçüncü fıkrasında özel olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre itiraz başvurusuna konu yargılamada verilen esas hakkındaki

1961 Anayasası'nda farklı bir çözüm yer almış ve süresi içerisinde Anayasa Mahkemesi'nden karar çıkmadığında, mahkemeye, Anayasa'ya aykırılık iddiasını, kendi kanısına göre çözümleyerek dâvayı yürütme yetkisi verilmişti. Bu durumda, mahkeme, anayasa mahkemesinin yerine geçerek Anayasa'ya uygunluk denetimi yapacak ve Anayasa'ya aykırı gördüğü kanun hükmünü, davayla sınırlı olarak uygulamayacak, ihmal edecekti.⁸⁷ Bu daha adaletli bir çözüm olarak görülmektedir. Çünkü, somut norm denetimine başvuran mahkeme, beş ay içerisinde Anayasa Mahkemesinden karar çıkmaz ise, söz konusu kanun hükmüne göre karar vermek zorunda kalacak ve davayı reddedecektir.⁸⁸ Söz konusu karar kesinleştikten sonra Anayasa Mahkemesinden iptal kararı çıksa bile 1982 Anayasasına göre iptal kararları geriye de yürümediği için davayı etkilemeyecektir. Bu durumda, sadece Anayasa Mahkemesinin geç karar vermesinden dolayı davacı hak kaybına uğrayacak ve bunu telafi edecek bir kurum (yeniden yargılanma gibi) da bulunmamaktadır. Anayasa Mahkemesinin sadece geç karar vermesinden dolayı iptal kararının sonuçlarından, somut norm denetimine gidilen davadaki tarafın yararlanamaması adaletli bir uygulama değildir.⁸⁹

Yoğun iş yükünden dolayı Anayasa Mahkemesi beş aylık süreye uyamamaktadır. Kararın kesin olması veya kanun yollarının hızlı bir şekilde işleyip dosyanın kesinleşmesi durumunda adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Bunun çözümü için yasal düzenleme yapılmalı ve söz konusu durum yeniden yargılama sebebi teşkil etmelidir.

Öte yandan, peki, aynı kanun hükmünden dolayı bir mahkemenin somut norm denetimi yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurması üzerine, aynı kanun hükmünden dolayı

karar kesinleşinceye kadar Anayasa Mahkemesi kararının gelmesi halinde davaya bakan mahkemenin iptal kararına uyması zorunludur. Dolayısıyla anılan Anayasa Mahkemesi iptal kararının bu Anayasa kuralı doğrultusunda uyuşmazlıkta uygulanması gerektiği noktasında tereddüt bulunmamaktadır.

Temyizen incelenen uyuşmazlıkta, dava konusu işlemin dayanağını oluşturan haksız çıkma zammına ilişkin kuralın Anayasa Mahkemesinin yukarıda anılan kararıyla iptal edildiği ve bu kararın da Resmi Gazetede yayımlandığı anlaşıldığından; Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle iptal edilmiş olan düzenlemeye dayanılarak davacı hakkında tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığından, davayı kabul eden Vergi Mahkemesi kararına karşı yapılan istinaf başvurusunu yukarıda belirtilen gerekçeyle reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.” (Danıştay 9. Dairesi, 23 Kasım 2022 Tarih ve E:2022/2151, K:2022/5809 sayılı kararı), (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

⁸⁷ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s.406.

⁸⁸ İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 04 Ekim 2024 Tarih ve E:2023/1298, K:2024/1806 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

⁸⁹ Ülkü Azrak, s. 167.

doğan vergisel uyumsuzluklara dair açılmış olan diğer davalardaki mahkemelerin de bu yola başvurması gerekir mi? Söz konusu durum usul ekonomisi yönünden 6216 sayılı Kanun'un "Başvuruya engel durumlar" başlıklı 41. maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenmiş olup buna göre, itiraz yoluna başvuran mahkemede itiraz konusu kuralın uygulanacağı başka dava dosyalarının bulunması hâlinde, yapılmış olan itiraz başvurusunun bu dosyalar için de bekletici mesele sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme aynı mahkemede görülmekte olan davalar için geçerlidir. Peki, farklı mahkemelerde görülen davalar için durum nasıl olacaktır, her mahkeme ayrı ayrı mı itiraz yoluna gidecektir? Böyle bir uygulama usul ekonomisine aykırı olur. Bu nedenle, eğer ki bir mahkeme somut norm denetimi yoluna başvurmuş ise, aynı kanun maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğunu düşünen veya taraf iddialarını ciddi bulan diğer mahkemeler de bekletme kararı almalıdır.⁹⁰

Usul ekonomisi için en uygun yöntem bu olmakla birlikte bekletme kararı alınan dosyanın esas incelemesine geçilmiş olmasına dikkate edilmelidir. Çünkü, söz konusu dosyadaki usuli eksiklik nedeniyle de Anayasa Mahkemesi ret kararı verebilir. Ayrıca, bakılmakta olan davada uygulanacak kural olması usuli bir şart olduğundan davaların bu açıdan benzer olması gerekir.

Ç. Dava Konusu Edilmemiş Durumlarda İptal Kararının Geriye Yürümemesi Sorunu

Anayasa Mahkemesinin iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlanmasından sonra, iptal edilen kanun hükmüne istinaden tesis edilmiş olan vergilendirme işlemleri için iptal kararının geçmişe etkili sonuç doğurup doğurmayacağı hususu doktrinde ve yargısal kararlarda tartışmalıdır.

⁹⁰ "Olayda; 7440 sayılı Kanun'un 10/27. maddesinin iptali istemiyle somut norm denetimi yoluyla İstanbul 1. Vergi Mahkemesi'nce Anayasa Mahkemesi'ne başvurulduğu ve söz konusu dosyanın Anayasa Mahkemesi'nde 2023/169 esasına kayıt aldığı görülmüştür. Bu durumda, dava konusu kurumlar ek vergisinin dayanağı olan söz konusu Kanun maddesinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla somut norm denetimiyle açılan davanın Anayasa Mahkemesi'nde derdest olduğu, Anayasa Mahkemesi'nin vereceği kararın doğrudan işbu davanın sonucuna etki edeceği anlaşılmış olup bu sebeple, söz konusu dosyada Anayasa Mahkemesi tarafından bir karar verilmesinin beklenilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle; Anayasa Mahkemesi'nde 2023/169 esasına kayıtlı dosya hakkında bir karar verilinceye kadar, bakılmakta olan işbu dava hakkında bekletme kararı alınmasına, bekletme kararının taraflara tebliğine, 31/01/2024 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi." (İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 31 Ocak 2024 Tarih ve E:2023/1110 sayılı kararı), (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

Gözler'e göre, dayanak kanun maddesi iptal edildiği zaman idare, tahsil edilen vergileri iade etmek zorunda değildir.⁹¹ Anayasa Mahkemesi, iptal kararları geriye yürümeyeceği için geriye dönük ödeme yapılıp yapılmayacağına kanun koyucunun takdirinde görmekte ve böyle bir düzenleme yapılmadan geriye dönük ödeme yapılmamasını mülkiyet hakkının ihlali olarak görmemektedir.⁹² Danıştay da güncel bir kararında, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin düzeltme ve şikâyet yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkân vermeyeceğine hükmetmiştir.⁹³

⁹¹ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023, s. 455.

⁹² Anayasa Mahkemesi, 28 Kasım 2011 Tarih ve 2018/5145 numaralı bireysel başvuru kararı.

⁹³ “Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geriye yürümeyeceğine ilişkin kuralın, iptal edilen hüküm uyarınca kazanılmış hakların ortadan kaldırılmasına yol açacak sonuçların önlenmesi amacıyla kabul edildiği, bu kararların kişilerin lehine sonuç doğuracak şekilde geçmişe yürütülmesi gerektiği yönünde değerlendirme yapılabileceği gibi, anılan kuralın sadece kazanılmış hakların korunması amacıyla matuf olmayıp aynı zamanda idari istikrarın ve hukuki kesinliğin korunmasını da gözettiği, bu nedenle iptal kararlarının geriye yürütülmesinin söz konusu olamayacağı şeklinde yorumlanması da mümkündür. Aykırılığın giderilmesi istemine konu kararlar yönünden özellik arz eden husus, dava konusu edilen işlemlerin, ancak hukuki yorum gerektirmeyecek şekilde açık ve net olarak belirlenebilir nitelikteki hatalar yönünden işletilebilecek olan düzeltme ve şikâyet müessesesi kapsamında yapılan başvurular neticesinde tesis edilmiş olmasıdır. Dolayısıyla uyuşmazlık, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen hükme dayanarak iptal kararından önce tesis edilmiş idari işlemlerin, Anayasa Mahkemesinin iptal kararından sonra 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin hükümleri kapsamında ve iptal kararı nedeniyle bu işlemlerin vergi hatası oluşturacak nitelikte hukuka aykırı hale geldiği iddiasıyla düzeltilmelerinin istenip istenmeyeceği noktasında düğümlenmektedir.

Bu bağlamda, Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince vergi hatası olup olmadığına dair üzerinde değerlendirme yapılan hususun (Anayasa Mahkemesinin iptal kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasından sonra, iptal edilen hükme istinaden tesis edilmiş olan vergilendirme işlemleri yönünden çıkarılan uyuşmazlıklar bakımından, iptal kararının geçmişe etkili sonuç doğurup doğurmayacağı hususunun), yukarıda belirtildiği üzere üzerinde hukuki yorum teknikleri ile farklı mülahazalar yapılabilecek nitelikte olduğunda ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamda açık bir vergi hatası oluşturmadığında hukuken tereddüt edilebilecek bir yön bulunmamaktadır.

Öte yandan, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca içtihadı birleştirme kararları, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeleri ve idareyi bağlayıcı niteliği haiz olması nedeniyle objektif sonuç doğurmaktadır. Dolayısıyla, sonuçları bakımından Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarıyla benzerlik göstermektedir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, yukarıda değinilen 10/06/1993 tarih ve E:1992/1, K:1993/2 sayılı kararında da, içtihadı birleştirme kararlarının geçmişe etkili sonuç doğurmayacağı belirtilerek içtihadı birleştirme kararı verilmeden önceki dönemler için bu karara aykırı şekilde uygulanmış vergilendirme işlemlerinin Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesi kapsamında vergi hatası olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.” görmektedir.” (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 07/06/2023 tarih ve E:2023/2, K:2023/4 sayılı aykırılığın giderilmesi kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230722-16.pdf>)

Söz konusu karara yazılan karşı oy da dikkate değerdir.⁹⁴ Çünkü karşı oy yazan Hakimler, söz konusu geriye yürüme yasağının kazanılmış haklara hâlel getirmeme amacı yanında hukuki güvenlik ve idari istikrar ilkelerine de hizmet ettiğini belirtmiş ve kuralın mutlak bir şekilde uygulanması halinde ortaya eşitsiz bir uygulama çıkacağı vurgulanmıştır. Buna göre, söz konusu kararda, “İptal kararlarının geriye yürümemesi kuralının, iptal kararından önce yapılmış hukuksal işlemlerden kaynaklı kazanılmış hakların muhafazasına yönelik olduğunu kabul etmek ve dava konusu edilen işlem düzeltme-şikâyet müessesesi uyarınca tesis edilmiş olsa dahi iptal kararını kişilerin lehine sonuç doğuracak şekilde geçmişe etkili olarak uygulamak” görüşü azınlıkta kalmış olsa da bu yönde bir yargısal eğilim bulunması dikkate değerdir.

Öte yandan, doktrinde, kişilere yükümlülük getiren kanun hükümleri Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildiğinde, söz konusu kanun hükümlerine istinaden tesis edilen kişisel işlemlerin eşitlik, adalet ve hakkaniyet ilkeleri gereğince iptal edilmesi gerektiği de

⁹⁴ “Anayasa’nın 153. maddesinde, Anayasa Mahkemesinin kararlarının kesin olduğu, Anayasa Mahkemesi kararlarının Resmî Gazetede hemen yayımlanacağı ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlayacağı, iptal kararlarının geriye yürümeceği kuralına yer verilmiştir. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 66. maddesinde de, bu kural tekrar edilmiştir.

Diğer taraftan, Anayasa’nın 152. maddesinin üçüncü fıkrasında itiraz yoluyla bir kanun ya da Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin Anayasa’ya aykırı olduğu iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulduğu hallerde Anayasa Mahkemesi kararının, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelmesi durumunda, mahkemenin bu karara uymak zorunda olduğu belirtilmiştir.

Bu bakımdan, Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının görülmekte olan davalarda uygulanacağı açıktır. Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliği kuralı ise iptal edilen kanun hükmüne veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesine dayalı olarak yapılan işlemler nedeniyle kazanılan haklara hâlel getirmeme amacı yanında hukuki güvenlik ve idari istikrar ilkelerine de hizmet etmektedir. Ancak, bu kuralın mutlak bir şekilde uygulanması halinde iptal edilen kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükmünden yararlananlar ile Anayasa’ya aykırı olduğuna karar verilen bu hükmün yürürlükte olduğu dönemde uygulamasından dolayı zarar görenler arasında eşit olmayan bir durumun ortaya çıkmasına neden olunacaktır.

Dolayısıyla, iptal kararlarının geriye yürümemesi kuralının, iptal kararından önce yapılmış hukuksal işlemlerden kaynaklı kazanılmış hakların muhafazasına yönelik olduğunu kabul etmek ve dava konusu edilen işlem düzeltme-şikâyet müessesesi uyarınca tesis edilmiş olsa dahi iptal kararını kişilerin lehine sonuç doğuracak şekilde geçmişe etkili olarak uygulamak gerekecektir.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesince iptal edilmesinin, yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne istinaden yapılmış işlemlerin düzeltme ve şikâyet yolu ile vergi hatası kapsamında değerlendirilmesine imkân vereceği yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.” (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 07 Haziran 2023 Tarih ve E:2023/2, K:2023/4 sayılı aykırılığın giderilmesi kararı), (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

savunulmaktadır.⁹⁵ Buna göre, söz konusu geriye yürüme yasağının, tamamlanmış hukuksal işlem ve ilişkilere zarar gelmemesi amacıyla getirildiği açık olup⁹⁶ bu amaçlar göz önüne alınarak yorum yapılmalı ve aleyhe vergisel düzenlemelerde iptal kararları geçmişe etkili sonuçlar meydana getirmelidir.

Yargı organlarınca her ne kadar, dava konusu edilmeyen konularda iptal kararının geçmişe etkili olmayacağı sonucuna varılarak karar verilmekte ise de bu durum eşitsizlik meydana getirmekte ve adaleti sağlayamamaktadır. Çünkü, kanuna ve yasama organına güvenip vergisel bir işleme dava açmayan, vergisel ödevlerini eksiksiz olarak yerine getiren kişiler cezalandırılmaktadır.

Vergisel bir düzenlemeye dayalı olarak tahakkuk eden vergi borcunu ödeyen ve yasama organı ile kanuna güvendiği için söz konusu vergisel düzenlemenin Anayasa'ya uygun olduğunu (Kanunlar hakkında Anayasa'ya uygunluk karinesi de vardır.) düşünen bir kişi ile vergi borcunu ödemeyen ve vergi kanunlarına uymayan ikinci bir kişinin, son olarak da vergi borcunu ödesin veya ödemesin söz konusu vergisel işleme karşı dava açan bir kişinin bulunduğu varsayımsal bir olayda; söz konusu vergisel düzenlemeye dair kanun hükmü Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edildiği zaman, vergi borcunu ödemeyen kişi artık bu borcu ödemek zorunda olmayacak ve söz konusu iptal hükmünden faydalanacaktır. Vergi borcunu ödeyip dava açan da iptal hükmünden yararlanacak ve ödediği tutarı iade alacak, vergi borcunu ödemediği dava açan da iptal hükmünden yararlanıp artık söz konusu borcu ödemek zorunda olmayacaktır. Peki, vergi borcunu ödeyip dava açmayan kişinin durumu ne olacaktır? Yukarıda yer verilen karardan görüldüğü üzere bu kişi, Anayasa'ya aykırı kanundan kaynaklı olarak ödediği vergi tutarını geri alamayacaktır.

Bu durum, söz konusu kişiler arasında eşitsizlik meydana getirdiği gibi vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren kişiler aleyhine adaletsiz sonuçlara yol açmaktadır. Bu uygulama, vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren kişilerin hukuka olan güvenini zedeler. Anayasa'da yer alan iptal kararlarının geriye yürümeyeceği kuralı bu uygulamanın dayanağı olamaz. Çünkü, daha önce de bahsettiğimiz gibi söz konusu yasağın amacı eşitsiz

⁹⁵ Yavuz Atar, *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2023, s. 362.

⁹⁶ Gürsel Kaplan, "İptal Kararlarının Etki ve Sonuçlarının Zaman Yönünden Yargıç Tarafından Sınırlandırılması", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, 2013, s. 37.

ve adaletsiz sonuçlara yol açmak değildir. Bu yasakla amaçlanan, kazanılmış hakları korumak, kamu düzeni ve istikrarını sağlamaktır. O zaman, kazanılmış hak meydana getirmeyen, aksine, kişiye yükümlülük getiren ve onun temel haklarını kısıtlayan düzenlemelerde iptal kararları geriye yürümelidir. Bu adalet ve eşitlik ilkesinin olduğu gibi hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir.

Bu sorunun kesin çözümü için anayasa değişikliği yapılmalı ve hangi hallerde Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının geçmişe etkili sonuç doğuracağı, hangi hallerde doğurmayacağı açık olarak Anayasada düzenlenmelidir. Fakat, anayasa değişikliğinin uzun ve zor bir süreç gerektirdiği, mevcut sorunun ise temel hakları etkilemeye devam ettiği göz önüne alındığında, söz konusu sorun yargısal içtihatlar ile de çözülebilir ve yüksek yargı organlarınca, söz konusu geriye yürüme yasağının amacı dikkate alınarak iptal kararlarının hangi hallerde geçmişe etkili olacağı ortaya konulabilir.

Aleyhe vergisel düzenlemelerden kişinin seyahat hakkı, mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği ve korunması, hak arama hürriyeti, adil yargılanma hakkı, konut hakkı, eğitim ve öğrenim hakkı, çalışma hakkı gibi birçok temel hak ve özgürlüğü etkilenmektedir. Söz konusu temel hak ve özgürlüklere yapılan ve Anayasa'ya aykırı olduğu Anayasa Mahkemesi kararı ile sabit olan bir müdahalenin sonuçlarını, müdahale ile iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihler arasında geçen süre için ortadan kaldırmamak ve telafi etmemek kurucu iktidarın iradesiyle bağdaşmaz. Söz konusu geriye yürümeğe yasağını koyan kurucu iktidar böyle bir sonuç amaçlamış ve öngörmüş olamaz. Bu nedenle, yasağın amacı yönünde sorun çözülmelidir.

SONUÇ

Anayasa'da açık olarak, Anayasa Mahkemesinin Anayasa'ya aykırı bularak iptal ettiği kanun hükmünün, iptal kararının Resmî Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkacağı düzenlenmiş olup iptal kararlarının geriye yürümesi yasaklanmıştır. Söz konusu iptal kararlarının geriye yürümeyeceğine dair hükmün Anayasa'da herhangi bir istisnası da öngörülmemiştir. Fakat, söz konusu yasağın katı şekilde uygulanması kişinin temel hak ve özgürlüklerini ihlal edecek olup anayasa yargısının da gücünü zayıflatacaktır. Bu nedenle,

söz konusu Anayasal hükümlere dair yargı organlarınca amaçsal yorum yapılmış ve yasak yumuşatılmış olup istisnaları ortaya çıkarılmıştır.

Yukarıda yer verilen kararlardan görüldüğü üzere işbu çalışmada, aleyhe vergisel düzenlemelerde yargı organlarının, iptal kararının yürürlüğünün ertelenmesi halinde Anayasa'ya aykırı kanun hükmünü uygulamadığı, derdest olan tüm davalarda Anayasa Mahkemesinin iptal kararını geçmişe etkili olarak uyguladığı ortaya konulmuştur. Yargı organlarının söz konusu uygulamaları hukuk devleti açısından olumlu olmakla birlikte yeterli olmamıştır. Çünkü, yine çalışmada gösterildiği üzere yargı organları, vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren ve kanuna güvenerek dava açmayan kişiler yönünden ise, Anayasa Mahkemesinin iptal kararının geçmişe etkili olmayacağı görüşündedir. Fakat, söz konusu görüş adaletli olmayıp kişiler arasında eşitsizlik meydana getirmektedir.

Hukuk düzeni bir bütün olup en üstte anayasalar yer alır, bazen anayasaların bile üzerinde hukukun genel ve evrensel kuralları olabilir. Bu hiyerarşik düzenin sağlanması için alt normun üst norma uygun olması gerekir. Aksi, halde söz konusu hiyerarşik düzen sağlanamaz. Anayasaların üstünlüğü ve bağlayıcı olması gereği kanunların Anayasa'ya uygunluğunun yargı organınca denetlenmesi gerekir. Söz konusu denetim yeterli olmayıp bu denetimi yapan organın kararlarının da uygulanması gerekir. Bu durumda, Anayasa Mahkemesinin iptal kararları geriye yürümediği zaman, kanunun Anayasa'ya aykırı sonuçlar doğurduğu zaman dilimindeki hukuki işlemler ayakta kalmakta ve bundan hakları ihlal olan kişilerin zararları telafi edilememektedir. Söz konusu geriye yürümeme durumunun, lehe olan vergisel düzenlemelerde kazanılmış hak, hukuki güvenlik ve kamu düzeni gibi geçerli sebepleri bulunmakta ise de aleyhe olan vergisel düzenlemelerde hiçbir geçerli ve hukuki sebebi bulunmamaktadır.

Kaldı ki, yargı organlarınca bazı durumlarda geriye etkili uygulama yapılmakta ve temel hak ve özgürlüklerin ihlali tüm sonuçları ile ortadan kaldırılmaktadır. Bu uygulama sadece, vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren ve kanuna güvenerek dava açmayan kişiler yönünden yapılmamaktadır. Bu nedenle, söz konusu farklı uygulama eşitsizlik meydana getirmektedir. Halbuki, aleyhine eşitsizlik meydana getirilen kişiler de vergisel ödevlerini zamanında yerine getiren kişilerdir. Söz konusu kişilerin tek hatası, kanuna güvenip vergisel işleme dava açmamaktır. Bilindiği gibi kanunlar hakkında Anayasa'ya

uygunluk karinesi bulunmaktadır. O zaman bu kişiler aleyhine eşitsiz uygulamanın dayanağı bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, söz konusu eşitsiz uygulamaya son verilmeli ve yargı organları tarafından, bu kişiler yönünden de iptal kararlarının geçmişe etkili sonuç doğurması kabul edilmelidir. Zaten bilindiği gibi, vergi hukukunda düzeltme ve şikâyet kurumu bulunmaktadır. Bu yolla kişiler bu konuyu yargı önüne taşıyabilmelidir. Söz konusu kurum olmasa bile kişiler, Anayasa Mahkemesi iptal kararı üzerine yeni bir hukuki durum ortaya çıktığını iddia ederek 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında da konuyu yargı organı önüne taşıyabilmelidir. Aksi uygulama ise, söz konusu kişiler açısından hukuka ve yargıya olan güveni zedelemektedir.

KAYNAKÇA

- Akyel, Recai, “Yargısal Faaliyetlerin Yönetim Olgusu Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 16, 2020.
- Aliefendioğlu, Yılmaz, “Anayasa Mahkemesince Verilen İptal Kararlarının Zaman İçinde Etkisi”. *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 23, Sayı 3, 1990.
- Altındağ, Halil, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı veya Anayasa Değişikliği Sonrasında İdari Dava Açma Süresinin Yeniden Doğması”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 4, 2014.
- Anayurt, Ömer, *Anayasa Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2024.
- Arslan, Cenk Murat, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, İstanbul, Huz Akademi Yayıncılık, 2023.
- Arslan, Mehmet; Biniş, Mine, “Tahsil Zamanaşımı Süresini Kesmeye Yönelik Bir Uygulama: Vergi İdaresince Yapılan Ödemeler”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Sayı 24, 2015.
- Atar, Yavuz, “Anayasa Mahkemesinde İptal Davası Açılması Usulü”. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 161, 2000; *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Aydemir, Hüseyin, *Vergi Davaları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2025.
- Aydın, Alper, “İdari Yargı Çerçevesinde Anayasa Yargısında Yokluk”. *TAAD*, Cilt 5 Sayı 19, 2014: 623–651; “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”. *Konya Barosu Dergisi*, Sayı 1, 2021, s. 213-245.
- Azrak, Ülkü, “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1984, s. 151–168.
- Balcı, Tamer “Vergi Davalarında Anayasaya Aykırılık Savı ve Vergi Kanunlarının Yargısal Denetimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 190, 2004.

- Barın, Taylan; Uslu, Muhammet Tayyib, “Anayasa Mahkemesi İptal Kararlarının Yürürlüğünün Ertelenmesi Kurumu ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Görünümü”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 59, 2024.
- Bilgen, Pertev, “Kanunların Uygulanmasının Anayasa Mahkemesi Tarafından Durdurulması”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, 1995, Son Erişim Tarihi (01.10.2025). <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6459/pertev.pdf>
- Biniş, Mine, *Vergi Yargılama Hukukunda Hak Arama Özgürlüğü*, Ankara, Nobel Bilimsel Yayınları, 2022.
- Candan, Turgut, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü”, www.turgutcandan.com.tr.
- Cansel, Erol, “Anayasa Mahkemesinin Verdiği İptal Kararından Doğan Kimi Sorunlar”, *Anayasa Yargısı*, 1992.
- Çağlayan, Ramazan, *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Çağlayan, Ramazan, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, 1998.
- Çelik, Çelik Ahmet, *Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Uygulanması Etkileri ve Sonuçları*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2023.
- Doğan, İlyas, “Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre Yürürlüğü Durdurmanın Koşulları”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 55, Sayı 4, 1997, s. 45-64.
- Ekin, Ali; Topçu, Melis, “İşçi Alacakları Açısından Gelir Vergisi ve Yasal Kesintiler”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 8, 2016.
- Erkut, Celal, “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, *İdare Hukuku İlimler Dergisi*, Cilt 1, Sayı 3, 1988, s. 69-91.
- Freeman, Samuel, “Constitutional Democracy and the Legitimacy of Judicial Review”, *Law and Philosophy*, Cilt 9, Sayı 4, 1990 – 1991, s. 327-370.

- Gözler, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021.
- Gözler, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023.
- Gözler, Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi Cilt II*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.
- Gözler, Kemal; Kaplan, Gürsel, *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015.
- Günday, Metin, *İdare Hukuku Dersleri*, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1996; *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2022.
- Hakyemez, Yusuf Şevki, *Anayasa Mahkemesinin Yargısal Aktivizmi ve İnsan Hakları Arayışı*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2009.
- Kaneti, Selim; Ekmekçi, Esra; Güneş, Gülşen; Kaşıkçı, Mahmut, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019.
- Kaplan, Gürsel, “İptal Kararlarının Etki ve Sonuçlarının Zaman Yönünden Yargıç Tarafından Sınırlandırılması”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, 2013, s. 31-38.
- Kuzu, Burhan, “Anayasa Mahkemesi’nin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Sorunu”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 52, Sayı 1-4, 1987, s. 185 – 229.
- Küçük, Adnan, “Anayasa Mahkemesi Tarafından Verilen İptal Kararlarının Erken Açıklanmasına ve Yürürlüğün Ertelenmesine Bağlı Olarak Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 3, 2013, s. 311 – 357.
- Memiş, Emin, “Anayasa Mahkemesi Kararlarının Bağlayıcılığı ve İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği Kuralının Sorgulanması Anayasa ve İdari Yargı Kararları Örnekleri”, *Anayasa Mahkemesi’nin Kuruluşunun 60. Yılı Anısına 60 Yıl 60 Makale*, 2022.
- Öner, Erdoğan, *Vergi Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

- Özay, İl Han, *Günişığında Yönetim*, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2017.
- Özbudun, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2020.
- Özbudun, Ergun, Türk Anayasa Mahkemesinin Yargısal Aktivizmi ve Siyasal Elitlerin Tepkisi, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 62, Sayı 3, 2007.
- Özden, Yekta Güngör, “Anayasa’ya Uygunluk Denetiminde On Yıllık Sınır”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, 1988, s. 91–98.
- Özkul, Fatih, “Anayasa’ya Uygunluk Denetiminin Amacı Kapsamında, Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının Geriye Yürümezliği İlkesinin, Anayasa Yargısında “Yürürlüğü Durdurma” ve “Yokluk” Kavramlarının Değerlendirilmesi”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 6, 2015, s. 395–429.
- Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2023.
- Sağlam, Musa, “Anayasa Mahkemesinin “Anayasal Konumu” Üzerine Bir Değerlendirme”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 2008, s. 71–86.
- Sarıca, Ragıp, *İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan*, Ebül’ula Mardin’e Armağan, İstanbul, 1994.
- Şare, Ersin, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararlarının “Ceza Kanunlarının Zaman Bakımından Uygulanması” na Etkisi”, *Yasama Dergisi*, Sayı 47, 2023.
- Serim, Bülent, “İptal Edilen Kuralın Yerine Eskisinin Kendiliğinden Yürürlüğe Girememesi”, *Amme İdaresi Dergisi*, 1995.
- Ruhi, Emin, “Türk Anayasa Yargısında Yürürlüğün Durdurulması”, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1-4, 2001, s. 129–150.
- Tosun, Ayşe Nil, “Anayasa Mahkemesi Tarafından Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi İle İlgili Alınan İptal Kararı Hakkında Bir Değerlendirme”, *H. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 29, 2011, s. 153–163.

Uyanık, Atilla, “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 61, 2020, s. 25- 30.

Yaltı, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2006.

Yılmazoğlu, Yunus Emre; Perdecioğlu, İsmail Emrah, *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)*, Ankara, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2019.

Anayasa Mahkemesi, 12 Aralık 1989 Tarih ve E:1989/11, K:1989/48 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (01.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 11 Ekim 2023, 21 Nisan 2022, 14 Temmuz 2021, 18 Mart 2021, 02 Mayıs 2018 Tarih ve E:2023/151, 2022/49, 2021/76, 2021/29, 2018/65 K:2023/168, 2022/43, 2021/53, 2021/17, 2018/36 sayılı kararları. Son Erişim Tarihi (01.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 11 Kasım 1963 Tarih ve E:1963/106, K:1963/270 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (03.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 31 Mart 1987 Tarih ve E:1986/20, K:1987/9 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (08.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 17 Eylül 1992 Tarih ve E:1992/26, K:1992/48 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (08.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 21 Ekim 1993 Tarih ve E:1993/33, K:1993/40 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (08.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 17 Ekim 1996 Tarih ve E:1996/4, K:1996/39 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (29.09.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 05 Temmuz 2007 Tarih ve E:2007/72, K:2007/68 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (25.09.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 27 Aralık 2012 Tarih ve E:2012/102, K:2012/107 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (01.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 28 Kasım 2013 Tarih ve E:2013/64, K:2013/142 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (01.09.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 11 Ekim 2023 Tarih ve E:2023/104, K:2023/177 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (01.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 01 Şubat 2024 Tarih ve E:2023/110, K:2024/35 sayılı kararı. Son Erişim Tarihi (01.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 28 Kasım 2011 Tarih ve 2018/5145 numaralı bireysel başvuru kararı. Son Erişim Tarihi (15.09.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Anayasa Mahkemesi, 06 Mart 2024 Tarih ve 2022/41426 numaralı bireysel başvuru kararı. Son Erişim Tarihi (01.10.2025) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sramek/Avusturya kararı, Başvuru No: 8790/79, Son Erişim Tarihi (01.10.2025) [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-57581%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-57581%22]})

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 12 Kasım 2015 Tarih ve E:2015/1134 sayılı YD kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 04 Ekim 2021 Tarih ve E:2021/1828, K:2021/1630 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 25 Haziran 2025 Tarih ve E:2024/2933, K:2025/1401 sayılı kararı (UYAP sisteminde yer alan karar yayımlanmamıştır).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26 Nisan 2023 Tarih ve E:2023/343, K:2023/455 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 07 Haziran 2023 Tarih ve E:2023/2, K:2023/4 sayılı Aykırılığın Giderilmesi kararı, Son Erişim Tarihi (01.10.2025) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230722-16.pdf>

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21 Mayıs 2025 Tarih ve E:2024/522, K:2025/393 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

Danıştay 3. Dairesi, 22 Mayıs 2012 Tarih ve E:2010/3583, K:2012/1825 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

Danıştay 3. Dairesi, 08 Mayıs 2024 Tarih ve E:2023/5263, K:2024/2782 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

Danıştay 4. Dairesi, 16 Nisan 2024 Tarih ve E:2023/6201, K:2024/2478 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

Danıştay 9. Dairesi, 23 Kasım 2022 Tarih ve E:2022/2151, K:2022/5809 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 01 Şubat 2021 Tarih ve E:2020/1709, K:2021/3002 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

Danıştay 9. Dairesi, 04 Mart 2024 Tarih ve E:2024/376, K:2024/1063 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

Konya 1. Vergi Mahkemesi, 08 Mart 2017 Tarih ve E:2017/91, K:2017/260 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 26 Kasım 2021 Tarih ve E:2020/2848, K:2021/2573 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 13 Ekim 2023 Tarih ve 2023/1298 esas sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 31 Ocak 2024 Tarih ve 2023/1110 esas sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).

İstanbul 8. Vergi Mahkemesi, 04 Ekim 2024 Tarih ve E:2023/1298, K:2024/1806 sayılı kararı (UYAP, yayımlanmamıştır).