T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU(VERGİ HUKUKU)

ANABİLİM DALI

VERGİ İDARESİNİN ÖN İŞLEMLERDEN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Yüksek Lisans Tezi

HAZIRLAYAN

Eda AYRANCI

ANKARA- 2012

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU(VERGİ HUKUKU)

ANABİLİM DALI

VERGİ İDARESİNİN ÖN İŞLEMLERDEN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Yüksek Lisans Tezi

HAZIRLAYAN

Eda AYRANCI

DANIŞMAN

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

ANKARA- 2012

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI

Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden Doğan Hukuki Sorumluluğu

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı	İmzası
Prof. Dr. Mustafa AKKAYA	
Yrd. Doç. Dr. İbrahim Nihat BAYAR	
Yrd. Doç. Dr. Cenker GÖKER	

Tez Sınavı Tarihi 06.06.2012

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak; çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(……./……/2012)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

…….

İmzası

……..

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER i

KISALTMALAR v

GİRİŞ 1

I. VERGİLENDİRME ALANINDA BAŞKALAŞIM 1

II. ÇALIŞMANIN KONUSU ve İZLENİLECEK YOL 6

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME SÜRECİNDE ÖN İŞLEMLER ve TABİ OLDUKLARI HUKUKİ REJİM

I) VERGİ DENETİMİNDE ÖN İŞLEMLERİN DOĞUŞU ve TARİHSEL GELİŞİMİ 10

II) İDARİ İŞLEM TEORİSİ İÇİNDE ÖN İŞLEM ve İLGİLİ KAVRAM TARTIŞMALARI 17

A. İDARİ İŞLEM 17

B. İCRAİLİK -LAZIM-ÜL İCRA OLMA-KESİNLİK 20

C. İCRAİ OLMAYAN İŞLEMLER 22

1. GÖSTERİCİ İŞLEMLER 23

2. İÇ DÜZEN İŞLEMLERİ 24

3. HAZIRLAYICI (ÖN) İŞLEMLER 25

4.AYRILABİLİR İŞLEM KURAMI 27

5. VERGİ İDARESİNİN ÖN İŞLEMLERİ 29

D. TAM YARGI DAVALARI BAKIMINDAN İCRAİLİK 34

E. İDARİ EYLEM 39

III) VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN ÖN İŞLEMLER 42

A. GENEL KAPSAM 42

B. YOKLAMA 43
1. YETKİ ve USUL 43
2. YOKLAMA ve EL KOYMA 48

C. VERGİ İNCELEMESİ (REVİZYON 51
1. YETKİ VE USUL..... 53
2. İNCELEME ve EL KOYMA 60
3. İNCELEME ve SUSMA HAKKI 63
4. 6009 s. KANUN DEĞİŞİKLİĞİ İLE OLUŞTURULAN YENİ DÜZEN..... 67

D. ARAMA 68
1. YETKİ ve USUL 71
2. ARAMA ve EL KOYMA..... 73
3. ARAMA ve "KORUMA TEDBİRLERİ NEDENİYLE TAZMİNAT..... 77

E. BİLGİ TOPLAMA..... 78
1. YETKİ ve USUL 79
2. BİLGİ TOPLAMA ve KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI... 82
a. Vergi Mahremiyeti..... 86

F. ÖN İŞLEMLERİN SONUÇLARI 88
1. YOKLAMANIN SONUÇLARI 88
2. İNCELEMENİN SONUÇLARI..... .90
3. ARAMANIN SONUÇLARI 92

II. BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN ÖN İŞLEMLER NEDENİYLE HUKUKİ SORUMLULUĞU

I)İDARENİN SORUMLULUĞU KAVRAMI ve GELİŞİMİ..... 93

A. HUKUK DEVLETİ ve İDARENİN SORUMLULUĞU TEORİSİ 93

B.İDARENİN SORUMLULUĞU ve VERGİLENDİRME FAALİYETLERİ 99

C. ANAYASA İLE OLUŞTURULAN SORUMLULUK SİSTEMİ 101

II) İDARENİN SORUMLULUĞU, SORUMLULUĞUN NEDENLERİ ve KAVRAMSAL BELİRLEMELER 105

A.İDARENİN SORUMLULUĞU 105

B. İDARENİN KUSURSUZ SORUMLULUĞU 106

C. İDARENİN KUSURLU SORUMLULUĞU 107

1. HİZMET KUSURU 108

2. KİŞİSEL KUSUR 112

3.HİZMET KUSURU ve KİŞİSEL KUSURUN BİRLİKTELİĞİ 115

4. RÜCU 120

D. SORUMLULUĞUN ŞARTLARI 124

1. ZARAR 125

2. İDARİ DAVRANIŞ 128

3. NEDENSELLİK BAĞI 129

E. SORUMLULUĞUN KALKMASI YA DA AZALMASI 130

1. MÜCBİR SEBEP 130

2. BEKLENMEYEN DURUMLAR 131

3. ZARAR GÖRENİN KUSURU 131

4. ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN KUSURU 132

III. VERGİ İDARESİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU 132

A. ÜLKEMİZDE VERGİ İDARESİNİN SORUMLULUĞU 133

1. HAK İHLALLERİNİN GİDERİM YOLU: TAM YARGI DAVASI 133

2. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE TAM YARGI DAVALARI 137

a. Mahkeme Kararını Uygulamayan Vergi İdaresi Aleyhine Açılmış Bir Dava 138

b. Gecikme Faizi İstemi İçeren Davalar 141

c. İhtiyati Haciz Sonrası Tam Yargı Davaları 147

3. VUK ve CMK ARASINDA BİR KESİŞİM ALANI : "ARAMA" NEDENİYLE TAZMİNAT 149

B. ABD'DE VERGİ İDARESİNİN SORUMLULUĞU 154

1. FTCA *(Federal Haksız Fiil İddiaları Kanunu* 154

2. BIVENS İÇTİHADI *(Bivens v. Six Unknown Named Agents-1971* 157

3. FTCA'NIN SORUMLULUĞA İSTİSNA GETİREN HÜKÜMLERİ: *28 U.S.C. § 2680* 161

SONUÇ 169

KAYNAKÇA 173

ÖZET 188

ABSTRACT 189

KISALTMALAR

ABD	**: Amerika Birleşik Devletleri**
a.g.e	**: Adı Geçen Eser**
a.g.m	**: Adı Geçen Makale**
a.g.t.	**: Adı Geçen Tez**
A.İ.H.M.	**: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi**
A.İ.H.S.	**: Avrupa İnsan hakları Sözleşmesi**
Akt.	**: Aktaran**
Ay.	**: Anayasa**
bkz.	**: Bakınız**
C.	**: Cilt**
Çev.	**: Çeviren**
Dan.	**: Danıştay**
D.	**: Daire**
DDK	**: Dava Dairleri Kurulu**
DMK	**: Devlet Memurları Kanunu**
Der.	**: Dergi**
dn	**: Dipnot**
E.	**: Esas**
E.T.	**: Erişim Tarihi**
HUK	**: Hesap Uzmanları Kurulu**
İYUK	**: İdari Yargılama Usulü Kanunu**
İDDK	**: İdari Dava Daireleri Kurulu**
K.	**: Karar**
Mah.	**: Mahkeme**
md.	**: Madde**
R.G.	**: Resmi Gazete**
S.	**: Sayı**

s.	**: Sayfa**
T.	**: Tarih**
UM	**: Uyuşmazlık Mahkemesi**
vb.	**: ve benzeri**
vd.	**: ve devamı**
V.U.K.	**: Vergi Usul Kanunu**
V.U.K.G.T.	**: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**

GİRİŞ

I. VERGİLENDİRME ALANINDA BAŞKALAŞIM

Carl SCHMITT'e göre; çoğu disiplin ya da kavram kendine özgü nihai ayırımlarla açıklanabilir. Örneğin; estetikten söz edebilmek için "güzel ve çirkin" zorunlu bir kavram çiftidir. Yine siyaset kavramı için de düşman ve dost ayırımına ihtiyaç vardır. Hatta siyaset, düşman ve dostu birbirinden ayırma faaliyetidir; eğer ayırma faaliyetinden vazgeçilirse siyaset kavramı çöker. Zaten devlet kavramı da bu düşünce üzerine inşa edilebilmektedir. Parlamenter ve liberal sisteme de bu sebeple eleştiri getirmektedir SCHMITT, zira parlamenter ve liberal hukuk sistemi barışçıl çözüm yolları ya da uzlaşma mekanizmaları sağlar[1].

Vergi Hukuku için de bu tür bir kavram çiftinden bahsedebiliriz: Mükellef ve vergi idaresi. Klasik vergi tanımı[2] içinde bu iki süje birbirinden uzaklaştırılmış, SCHMITT'in savına paralel biçimde, vergi ilişkisinin cebri yönü ön plana çıkarılmıştır. Tabii bu sonuç, yapay değil, aksine işin doğası gereğidir. Ancak son yıllarda mükellef ve idare "barıştırılmaya" çalışılmakta, karşılıklı güven telkin edilmekte ve hatta mükellefin "müşteri", vergi toplama işinin de buna uygun olarak sunulan bir hizmet olarak algılanması gereği, özellikle vergi idaresi tarafından dillendirilmektedir[3]. Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde yaşanan bu değişiklikler, SCHMITT'in yine aynı eserinde belirttiği üzere[4]; yüzyıllardır karar verme tekelini elinde bulunduran devletin artık tahtından indirildiği anlamına mı gelir?

[1] SCHMITT, Carl; Siyasal Kavramı, Çev. : Ece GÖZTEPE, Metis Yayınları, İstanbul 2006, s.47.
[2] ÇAĞAN, Nami; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Yayınları, İstanbul 1982, s.2–3. Yazar, tıpkı yasama, yürütme ve yargı gibi vergilendirmenin de egemenlikten kaynaklanan başlıca yetkilerden biri olduğunu belirtmiştir. Hatta devlet olmanın ilk belirtisi mali talepte bulunmadır.
[3] KARYAĞDI, Nazmi; ABD Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2006, s.V-3., EKMEKÇİ, Esra; Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 2003, s.110.
[4] SCHMİTT, s. 30.

Tartışılabilir. Zira "müşteri" kavramı ilk bakışta "mükellef"e göre ayrıcalıklı, yükümlendirilen değil daha çok yararlanan hatta vergi ilişkisinde belirleyici bir statüyü çağrıştırmakta ve daha barışçıl görülmektedir. Ancak bu kavrama yakından bakıldığında, çok daha tartışmalı ve yalnızca ekonomik mülahazaların sonucu olduğu görülebilir[5]. Zaten mükellefin ya da idare karşısında bireyin müşteri olarak algılanması, bu fikir sahiplerince de ekonomik yaklaşımın siyasetin üzerindeki zaferi olarak değerlendirilmektedir[6].

Yine, idare ve birey ilişkilerinin yönetim olarak değil "yönetişim" şeklinde yani "karşılıklı ya da birbiriyle etkileşim içindeki yönetim" olarak ele alınması gerektiği ileri sürülmekte, katılımcı demokrasi ve öz yönetimin gerekliliği de bu görüşe gerekçe gösterilmektedir. Bugün örneğin; çoğu alanda hayatımızın bir parçası haline gelen "e-devlet" kavramının da bu yaklaşımın bir ürünü olduğu iddia edilmektedir [7]. Yukarıda açıklamaya çalıştığımız birtakım kavram başkalaşımlarında yönetişim düşüncesinin de payı olduğu söylenebilir. Zira ülkemizde özellikle 90'lı yıllardan itibaren dile getirilen yönetişim, topluma çok boyutlu, çok aktörlü ve hiyerarşik olmayan bir yönetim vaat etmektedir[8]. Hiyerarşi yerine hesap verebilirlik ve sorumluluğu, yönetilme yerine "hep birlikte yönetim"i ikame eden yönetişim teorisyenleri, kamu yanında özel sektörü ve aynı zamanda kar amacı gütmeyen aktörleri de, aralarında bir eşitsizlik olmaksızın, bu "hep birlikte yönetim" olgusu içinde süjeleştirmektedir. Hemen ardından yönetişimin başarısının "müşteri tatmini" ile ölçüleceği ve bu hep birlikte yönetim olgusunun

[5] KARYAĞDI, adı geçen eserinde piyasa mekanizmasının geldiği noktada vergi idaresinin, mükellefi tıpkı bir müşteri olarak görüp ona göre hukuki düzenlemeler yapması ve bunları adil, tarafsız ve rekabeti engellemeyecek tarzda uygulaması gerektiğini belirtmiştir. s.V.
[6] EKMEKÇİ, Esra; a.g.e., s.110.
[7] EKMEKÇİ, Esra; s. 108.
[8] ÖZER, Mehmet Akif; "Yönetişim Üzerine Notlar", Sayıştay Der., S.63, s.59-89.

piyasanın belirleyiciliği içinde olacağı da eklenmektedir[9]. Birey ise "Hani birlikte yönetecektik ?" sorusu ile baş başa bırakılmaktadır.

Öteden beri vergi, devletler için en önemli gelir kaynağıdır ve makroekonomik politikaların belirlenmesinde vergilerin rolü yadsınamaz. Bu yüzden, vergi idaresinin mükellef algısında ekonomik mülahazaların izlerine rastlanılması ya da vergi kavramının ekonomik değişme ve gelişmeler ile etkileşimi olağan karşılanmalıdır. Ancak vergilendirme ilişkisi, tarafları açısından salt ekonomik değil aynı zamanda siyasal ve kamusal bir ilişkidir. Zira devletler yurttaşlarından iktidar sahibi sıfatıyla vergi almaktadır[10]. Hatta tüm demokratik sürecin vergilendirilme tartışması ile başladığı söylenilebilir[11]. Tarihe baktığımızda; demokrasi veya halkın yönetime katılma talebinin ardında çok güçlü ekonomik gerekçeler olduğunu görürüz[12]. Gerçekten de mutlak iktidarlardaki devlet-hükümdar tahakkümünün halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi vergilendirmedir. Bu noktada, Latince "Büyük Özgürlükler Sözleşmesi" anlamına gelen "Magna Carta Libertatum" ilk metindir. Savaş masraflarını karşılamak için Kral John'un uygulamak istediği bir vergiye karşı halktan, asillerden ve kiliseden gelen tepkiler karşısında kendi yetkilerini asiller ve din adamları nezdinde sınırladığı Magna Carta ile ilk kez temsilsiz ve keyfi vergilendirme, aslında keyfi idare reddedilmiştir. Magna Carta'dan sonra bu alandaki mücadele, birçok ülkede çeşitli metinlerle kendini göstermeye devam etmiştir. İngiltere'de 1628 tarihli (Petition of Rights) Haklar Dilekçesi ve 1689 tarihli Haklar Kanunu (Bill of Rights), Magna Carta ile başlayan sürecin devamında önemli bir yere sahiptir. Yine gerek 1776 Amerikan Devrimi

[9] ÖZER, Mehmet Akif; a.g.m., s.59-89.
[10] SCHMİTT, s. 68'de şöyle demektedir: "Dinsel bir cemaat ya da kilise, üyelerinden inançları için ölmelerini ve şehitliği yaşamalarını talep edebilir ama bunu yalnızca cemaat üyelerinin kendi selameti için isteyebilir, iktidar sahibi sıfatıyla değil. Aksi halde kilise siyasal bir birime dönüşür."
[11] ÇAĞAN, Nami; a.g.e.,s.14.
[12] BURG, David F.; A World History of Tax Rebellions, An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts and Rids from Antiquity to the present, An Imprint of Taylor, New York 2003, Preface.

gerekse 1789 Fransız Devrimi'nin ardında yatan asıl gerekçe vergilere ilişkindir[13]. Aynı şekilde kendi tarihimize baktığımızda Sened-i İttifak Magna Carta'ya benzer şekilde vergilemede ölçülülüğü öngören, padişahın ayanlar karşısında yetkilerini sınırlamaya başladığı siyasal bir metin, anayasal demokrasi hedefimize doğru ilk adımdır. 1906'da başlatılan "kelle vergisi"nin halk üzerinde oluşturduğu ekonomik ağırlık ise, II. Meşrutiyet'in ilanını hazırlayan sebeplerden birini teşkil eder[14]. Tabii, bu örneklerden günümüze gelene kadar farklı vergi tanımlarının yapıldığı ve artık mükellef ile yurttaş kavramlarının birbirinin tam karşılığı olmadığı kabul edilmektedir. Bugün artık vergi sırf bir vatandaşlık ödevi[15] olarak tanımlanmayıp, demokrasinin bedeli[16], hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı[17] olarak da nitelendirilmektedir. Hatta geleceğe dair vergi kavramına farklı anlamlar yüklenebileceğine ilişkin öngörülerde de bulunulmaktadır[18]. Ancak bizim baktığımız yerden bütün bu nitelendirmeler, "vergi" kavramının kendisini değil, meşruluğunu ya da tek yanlı vergilendirme yetkisinin gerekçesini açıklamaya yönelik düşünsel çabalar olarak görünmektedir. Bu tanım ya da nitelendirmelerden hiçbiri verginin tek

---

[13] ULUATAM, Özhan; Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla VERGİ HUKUKU, Genel Esasları ve Vergiler, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, 1995, s.21 vd.
1765 yılında Amerika Bağımsızlık hareketi İngiltere tarafından kabul edilen vergi kanunlarına (Stamp Act) karşı bir direniş hareketi olarak başlamıştır. Temsil olmadan kamu yararı için bile olsa kimsenin mülkü üzerinden vergilendirilemeyeceği ve mülkünden mahrum bırakılmayacağını düzenleyen Virginia Anayasası bu hareketin önemli bir sonucudur. Yine 1789 Fransız İhtilali sonucunda ilan edilen Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nin oluşumunda, öncesinde Kral 16'ncı Lois'nin Fransız maliyesine çeki düzen vermek için asilleri vergilendirmek istemesi etkendir. Bu noktada, belirtilmelidir ki bahsettiğimiz bağımsızlık ve ihtilal hareketlerinin yaşanmasında, halkın ağır vergiler altında olmasının yarattığı mücadeleye sosyo-ekonomik güç ve sınıf mücadeleleri eşlik etmiştir.
*Hatta Amerika'da bağımsızlık savaşı, öncelikle vergilendirme yetkisini kazanabilmek için verilmiştir. ÇAĞAN, a.g.e., s.20-22.

[14] KUMRULU, Ahmet; Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, A.H.F.D., Cilt: XXXVI, Sayı 1-4, Yıl 1979, s.148 v.d., BERKAN İsmet, Radikal Gazetesi, "Tarihten Ders Alınsaydı (5)" Başlıklı ve 20.07.2008 Tarihli Makale, DEMİREL, Muammer; II. Meşrutiyet Öncesi Erzurum'da Halk Hareketleri (1906-1907), Kültür Bakanlığı/1231, Kaynak Eserler Dizisi/51, s.10.

[15] ÇAĞAN, Nami; s.4.

[16] ÇAĞAN, Nami; Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, A.Ü.H.F.D, C.XXXVII,S.:1-4, 1980, s.130.

[17] HOLMES/SUNSTEIN; The Cost of Rights, Why Liberty Depends On Taxes, Newyork 1999, Introduction, s.13 v.d.

[18] YALTI SOYDAN, Billur; "2000'li Yılların Vergisel Mozaiği : Günümüz Verilerinden Geleceğin Olasılıklarına", Yaklaşım Der., S.92,93, Ağustos, Eylül 2000.

yanlı ya da zorunlu bir kaynak aktarımı[19] olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Kanımızca, hiçbir mükellef, demokrasinin bedelini ödediğini düşünerek beyanname düzenlemez ya da vergilendirme sürecindeki işlem ya da eylemlere katlanmaz. Zira bütün bunlar öncelikle birer zorunluluktur. Dolayısıyla; "vergi", "idare" ve "mükellef" kavramlarında daha çok ekonomik tercihlere[20] dayanan bu evirilme süreci irdelenirken, vergi ilişkisinin özünde barındırdığı tahakküm ya da iktidar olgusu göz ardı edilmemelidir.

Diğer yandan; son yıllarda, dünyada vergi idarelerinin "mükellef odaklı yaklaşımla" yeniden yapılandırılması ve vergilendirme sürecinin etkin, adil ve şeffaf hale getirilmesi, genel olarak tüm ülkelerin gündemini meşgul etmektedir[21]. Ekonomi yanında hukukun da "küreselleşmesi", dünya ölçeğinde standart kuralların ve kurumların oluşturulmasına sebep olmaktadır. Dünya ölçeğinde yaşanan bu süreç, vergilendirme alanına ortak bir mükellef hakları standardının kurulma çabası olarak yansımaktadır. Yine inşa edilen bu insan hakları standardı, devletin vergilendirme yetkisi üzerinde piyasa yönelimli sınırlamalara karşı, aynı yetkinin bir başka açıdan sınırlandırılması olarak görülmektedir[22].

Bu tür bir ortak standart oluşturulması, mükellefin vergilendirme süreci boyunca uğrayabileceği olası hak ihlallerine karşı korunması, haklarının çeşitli metinlerle belli edilip güvence sağlanması içindir. Tabii vergilendirme, öncelikle mülkiyet hakkı ile bir çatışma göstermektedir. Ancak özellikle vergi denetimi

---

[19] SAYGILIOĞLU, Nevzat; Dan. 2006 yılı Kuruluş Sempozyumu , "Anayasanın 73. maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları", www.danistay.gov.tr. E.T.:07.03.2010.

[20] KARYAĞDI, Nazmi; a. g. e., s.V-3.

[21] GERÇEK, Adnan; Vergilemede Mükellef Hakları Bildirgesi ve Türkiye'deki Durumun İncelemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 29, S. 209, Şubat- 2006, s. 121-149., AYDIN, Selda; Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları, Vergi Sorunları Der., Özel Ek, C.: 29, S: 212, Y.: 2006, s.34., ÜZELTÜRK, Hakan; Mükellef Hakları: Yansımalar, Legal Mali Hukuk Dergisi, C.:1, S..7, Y. : 2005, s.1835.

[22] YALTI, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.7.

sürecinde; özel hayatın gizliliği, susma, adil yargılanma, kişisel verilerin korunması hakları ve genel olarak kişinin maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkı olmak üzere, Anayasamızca ve çeşitli uluslararası metinlerle belirlenmiş birçok temel hak ve özgürlük alanının ihlali sonucunu doğurabilmektedir. Kanımızca yükseltilmeye çalışılan bu hak standardı, yalnızca hakların belli edilmesi ile değil hak ihlalleri karşısında mükelleflere somut korunma mekanizmalarının sağlanması ile mümkün olabilecektir. Ülkemizde de benzer şekilde; 25.02.2005 tarihinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi, genellikle yükümlülük ve ödevleriyle özdeşleşmiş[23] mükellefin haklarından bahseden idari bir metin olarak karşımıza çıkmış ve idare mükellef ile olan ilişkilerine "yeni" bir boyut kazandırmıştır. Ancak; Bildirge'nin ihlali karşısında; somut bir idari başvuru yolu düzenlenmemiştir. İYUK 11 ve 13. maddelerinde düzenlenen genel başvuru yollarının da hukuka aykırılık iddialarının sonuçlandırılması bakımından etkisizliği bilinmektedir. Bu sebeple idari yargı, idarenin hukuki sınırlar içinde faaliyet göstermesi beklentisinin tatmininde yegâne muhatap olma durumunu sürdürmektedir. Haklarının ihlal edildiğini düşünen vergi mükelleflerine kalan, iddia ve taleplerini idari yargı önünde dile getirmek olacaktır[24].

II. ÇALIŞMANIN KONUSU ve İZLENECEK YOL

İdare-birey ilişkilerinde özellikle de vergi idaresi ve mükellef arasında yaşanan başkalaşım süreci idarenin sorumluluğu teorisine nasıl yansıyacaktır ya da yansıyacak mıdır? Amacımız ***doğrudan*** bu soruyu cevaplamak değildir.

[23] SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul 2009, s.47.
[24] ERKUT, Celal; "İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve "İdari Dava" ların Kapsamı", 2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu, Danıştay Yayını, Ankara 2000, s.89.

Çalışmamızın çerçevesi vergi idaresinin "Ön İşlemler"[25] ya da "Mükellefi Denetim Yolları"[26] başlığı altında ele alınan ve VUK'nun 127-152. maddeleri arasında düzenlenen "Arama, Yoklama, İnceleme ve Bilgi Toplama" gibi davranışları sırasında, mükelleflere verdiği zararın ya da oluşturduğu hak kayıplarının nasıl ve hangi dayanaklarla giderileceği konusu ile çizilmiştir. Ancak çerçeve doldurulurken, bu başkalaşım süreci de bize eşlik edecektir. Gerçekten de tezin ilerleyen kısımlarında, bu başkalaşımın dayanak gösterildiği ülke uygulamalarından örnek kararlar sunulacaktır[27].

Çalışmamıza konu ettiğimiz, tarh işlemi öncesinde idarenin bilgi edinme ya da denetim yollarından sayılan "Arama, İnceleme, Yoklama ve Bilgi Toplama" kurumları, yukarıda kısaca değindiğimiz hak ihlallerinin, çokça yaşandığı idari süreçlerdir. Gerçekten de; çoğu platform ve alanda bu konuda yaşanan hukuka aykırılık iddiaları dile getirilmekte, tarhiyat öncesinde de vergi idaresi ile karşı karşıya gelen mükellefin korunması gerektiği belirtilmektedir[28]. Ancak bu işlemlerin, ön işlem kategorisinde değerlendirilmeleri nedeniyle idari davaya konu edilmeleri çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Kimi zaman aylarca, haksız yere ya da ayırımcı bir saikle, iş yerinde vergi incelemesi gerçekleştirilen bir mükellefin, sırf bu nedenle uğradığı hak ihlali ve kazanç kaybının nasıl giderileceği sorusunun cevabı ise henüz tam olarak verilememektedir. Çalışmamızın temel sorularından biri olarak, bu sorunun cevabı idari dava türlerinden tam yargı davası ekseninde aranacaktır.

---

[25] ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s.99.

[26] OKTAR, Ateş; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İst. 2009, s. 180, KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, s. 222.

[27] Çalışmanın ilgili bölümlerinde ABD ve AİHM uygulamalarına yer verilecektir.

[28] KIZILOT, Şükrü; "Vergi İncelemesinde Mağdur Olan Mükellefin Korunması Gerektiği", Mercek Der.,C.:10, S.:37, 2005, s.70-72.,ÇETİNKAYA, Oğuz; "Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu", Yaklaşım Der.,.Y.:10, S.: 113, Mayıs-2002. ,s.190., ÜSTÜN, Ümit Süleyman; Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s.283.

Diğer yandan; arama ve el koyma işlemleri ile ilgili olarak; Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 141-144. maddeleri arasında düzenlenen koruma tedbirleri nedeniyle tazminat hükümlerinin, vergi mükellefleri açısından uygulanabilir olup olmadığı hususuna da çalışmamızın ilgili kısımlarında değinmeyi amaçlamaktayız.

Çalışmamıza başlarken; Danıştay kararları arasında yaptığımız taramada, mükelleflerin vergi idaresine, ön işlemler nedeniyle yönelttiği bir sorumluluk davasına rastlamadık. Uygulamadaki bu sonucun, ön işlemler dolayısıyla verilen raporların ya da fişlerin tek başına idari davaya konu edilemeyeceğine[29] ilişkin bir "ön yargı"dan doğmuş olabileceği düşünülebilir. Acaba bu gerçekten bir ön yargı mıdır ya da ortada idari eylem sayılabilecek bir davranış olduğundan ve sırf bu haliyle tam yargı davasına konu edilebileceğinden söz edilebilir mi? Ön işlemler nedeniyle, kişilerin uğradıklarını iddia ettikleri her tür zarar, idarenin sorumluluğu kapsamında mıdır? Yine zarar nasıl ispat edilecektir? Tüm bu sorular, mükelleflerin evlerine, iş yerlerine ya da iş çevrelerine sızan ve temel hak ve özgürlüklerine doğrudan etkisi olan ön işlemlerin, tabi olacağı sorumluluk kurallarının belirlenmesi açısından önemlidir. Bu sebeple, mükellef cephesinden bakıldığında, ihlalin giderilmesi veya zararın karşılanması; idare açısından ise sorumluluğun sınırının çizilmesi ve Anayasa 125/son hükmünün bir suiistimal aracı olarak kullanılmasının önüne geçilmesi hukuk devleti ilkesinin gereğidir. Bu tür bir belirlilik idareye güveni arttıracak hatta mükellefin "vergi idaresi" ve "vergi" algısını dahi değiştirebilecektir.

Bütün bu mülahazalarla başladığımız çalışmamız iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, vergi idaresinin ön işlemleri olarak nitelendirilen arama,

[29] Mükelleflerin bu konuda gösterdikleri çekingen tavırda, VUK'nun vergi davalarının konusunu düzenleyen md. 378/1 hükmünün de payı olduğu düşünülebilir. Anılan hüküm şöyledir: *Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.*

inceleme, bilgi toplama ve yoklama kurumlarının tabi olduğu hukuki rejim; ikinci bölümde ise vergi idaresinin ön işlemlerden doğan sorumluluğu anlatılmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME SÜRECİNDE ÖN İŞLEMLER ve TABİ OLDUKLARI HUKUKİ REJİM

I) VERGİ DENETİMİNDE ÖN İŞLEMLERİN DOĞUŞU ve TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergiyi doğuran olay ile vergi kanunlarının etki alanına giren mükellefin, gerçek vergi borcunun hesaplanması için tarh işlemi gerekmektedir. Tarh işlemi, başlayan vergilendirme sürecinde asli nitelik taşır, bireyin hukukunu etkiler ve bu yüzden kural olarak idare ve bireyin ilk karşılaşma anıdır. Türk vergi düzeninde kabul edilen, çoğu modern vergi sisteminde olduğu gibi, mükellefin vergi borcunun hesabında, beyanının esas alınmasıdır. Ancak kimi zaman, mükellefler çeşitli sebeplerle beyan ödevlerini tam olarak yerine getirmeyebilir. Hatta beyan usulünde, diğer usullere nazaran vergi kaçakçılığına eğilim daha fazladır ve ancak etkin bir vergi idaresi ve cezalandırma sayesinde beyan sistemi ile oluşturulan çağdaş vergiciliğin tamamlanabileceği düşünülmektedir[30]. Yine vergi kaçakçılığının evrensel bir problem olduğu, ülkelerin vergi kaçakçılığını önleme uğraşılarının, yalnızca kendi sınırları içindeki matrahları korumakla sınırlı kalmayıp; diğer ülkelerin vergi matrahlarını da kendi vergilendirme yetkileri içine çekme hedefine yöneldiği gözlenmiştir[31]. Bütün bu hususlar, beyan usulünün uygulandığı sistemlerde vergi denetiminin önemini ve üzerindeki tartışmaları daha da arttırmaktadır.

[30] ÇUBUKÇU ÖZKÖK, Dilek- PINAR, Abuzer; "Vergilendirme Süreçlerinde Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi: Uluslararası Deneyimlerden Seçmeler", MUALLA ÖNCEL'E ARMAĞAN, CİLT I, A.Ü.H.F., Ankara 2009, s.478-480.
[31] ÇUBUKÇU ÖZKÖK, Dilek- PINAR, Abuzer; s.478.

Beyan sisteminin işlemediği, aksadığı ya da kötüye kullanıldığı durumlarda tarh işlemi ikmalen, re'sen ya da idarece yapılır. Bu tür tarhiyatta, vergi idaresinin harekete geçip mükellefin mükellefiyetinin boyutlarını, gerek beyan edilen bilgilerin doğruluğunu araştırmak suretiyle gerekse hiç beyan edilmemiş durumda, mükellefiyeti ortaya çıkarmaya yönelik bir takım işlemleri gerçekleştirerek göstermesi gerekir. Yani aslında, tarh işleminden önce de idare ve mükellefin karşı karşıya geldiği birçok durum vardır. "Arama, İnceleme, Bilgi Toplama ve Yoklama" şeklinde toparlayabileceğimiz bu durumları yansıtan ön işlemler, aynı zamanda vergi denetiminin önemli araçlarını ifade eder. Zira ön işlemler ile gerçek vergi borcu hesaplanacak, kimi mükelleflerin kendileri için haksız bir istisnai uygulamaya yol açarak vergi kaçırması ya da vergi kaybına neden olması önlenecektir[32]. Yani ön işlemler, idari safhada vergide adalet ve eşitlik ilkelerine hizmet etmektedir. Tabii bu kurumlar, modern anlamda vergiciliğin hukukumuza yansımalarıdır. Özellikle; Cumhuriyet dönemi ile birlikte vergi denetiminin oluştuğu ve hukuki meşruiyet kazandığı söylenilebilir. Bugün gerek Anayasa'da gerek Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde ve özellikle Vergi Usul Kanunu'nda, vergi idaresinin denetim yetkisinin sınırlarına dair birçok norm bulabilmekteyiz. Bu başlık altında, vergi denetiminde bugüne nasıl gelindiği, Osmanlı Dönemi'nden başlanılarak kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

Tarım ekonomisine dayanan Osmanlı Devleti, sadece vergilerin toplanmasına yönelik bir maliye yapılanmasına sahip değildi. Osmanlı Devleti, Selçuklulardan esinlenip geliştirdiği tımar[33] ya da dirlik denilen sistem ile bugün

[32] AKDOĞAN, Abdurrahman; Vergi İncelemesi, Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:127, Ank. 1979, s.9.

[33] Osmanlı İmparatorluğu'nda geçimlerini veya hizmetlerine ait masrafları karşılamak üzere bir kısım asker ve memurlara, muayyen bölgelerden kendi nam ve hesaplarına tahsil salâhiyeti ile birlikte tahsis edilmiş olan vergi kaynaklarına ve bu arada bilhassa defter yazılarındaki senelik geliri 20 bin akçaya

devletlerin ayrı mecralarda yürüttüğü birçok kamusal faaliyeti bir araya getirmişti. Bu sebeple, Osmanlı devlet örgütlenmesinin temeli[34] durumunda görülen tımar sistemine göre devlet, "sipahi" adı verilen memurlarına "dirlik" denilen toprakların tasarruf hakkını vermekte, sipahiler ise bu toprakların işletme hakkını köylülere devredip köylülerin devlete ödemekle yükümlü oldukları "aşar" adı verilen vergileri toplamaktaydı[35]. Aynı zamanda, sipahiler, elde ettikleri toprak gelirleri ile asker yetiştirmekte ve bunun yanında, birçok kamusal hizmet ifası ile sorumlu tutulmuş idi[36].

Tımarlı sipahilerin vergi toplarken kullandıkları denetim yetkisi ve bu yetkinin sınırlarına dair olarak ise[37], her tımarlının ya da zaimin (zeamet sahibinin) kendi defterinde hangi resmi[38] almaya izinli ise onu alabildiği, bunun dışında kimseden bir şey isteyemeyeceği söylenilebilir[39]. Yine sipahi, reayadan (yönetilen, mirî araziyi ekip biçen, tasarruf eden) miktar ve cinsleri kanunlarla tespit edilmiş olan vergiden fazlasını tahsil edemezdi. Yetkisini aşan sipahiden dirliği (tımarı), bir daha geri verilmemek üzere alınırdı. Kendisi de başka bir bölgeye reaya olarak gönderilirdi. Çünkü devletin kendisine verdiği yetkiye tecavüz etmiş, güveni kötüye

---

kadar olan askerî dirliklere verilen isimdir. BARKAN, Ömer Lütfi; İslam Ansiklopedisi, Tımar Maddesi'nden Akt. KAZICI, Ziya; "Tımar", http://samil.ihya.org/ansiklopedi/timar.html adresinden ulaşılabilir. E.T.:10.03.2011.

[34] ÜÇOK, Coşkun; MUMCU, Ahmet; BOZKURT, Gülnihal; Türk Hukuk Tarihi,13. Bası, Ankara 2008, s. 263.

[35] Bazı yazarlara göre aslında aşar, bir tür toprak kirasıdır. PELİN, Fazıl; Finans İlmi Ve Finansal Kanunlar, İsmail AKGÜN Basımevi, İstanbul 1945, s.131.

[36] Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜÇOK, MUMCU, BOZKURT, s. 264–266.

[37] ÜÇOK, MUMCU, BOZKURT; a.g.e., ŞENER, Abdüllatif; Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, İşaret Yayınları, Bilimsel Araştırmalar Dizisi:6, İstanbul, s. 36–41. , PELİN, Fazıl; a.g.e. ,s.131-140., 250-254., PAKALIN, Mehmet Zeki; Maliye Teşkilat Tarihi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Yayın No:1977-180/1,(1442-1930),C.:1, s.1-54., KARAMURSAL, Ziya; Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler, Türk Tarih Kurumu Yayınları VIII. Seri-No:11, Ankara 1940, s.167–206, GİRAY, Filiz; Maliye Tarihi, Ezgi Kitapevi, Bursa, 2001, 84–121.

[38] Bazı eşyadan ve işlerden alınan vergi veya harç anlamını taşır. http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=resim&ayn=tam adresinden ulaşılabilir. E.T.:16.10.2010.

[39] KARAMURSAL, Ziya; s.168.

kullanmış ve halka "haksızlık" etmiş olurdu. Bu noktada, sipahilerin denetlenmesi amacıyla "toprak kadısı" adı verilen kadıların görevlendirildiği de eklenebilir[40].

Osmanlı Devleti'nde genel olarak; vergi toplama ve denetimine ilişkin ulaşabildiğimiz en genel ve somut veri ise bu çok ayaklı tımar sisteminin özellikle toprakların genişlemesi ve kamu finansmanına duyulan ihtiyacın artması ile bozulup; iltizam usulüne [41] yer verilmesi ve mültezimlerin de köylüye zulmünün, Osmanlıyı maliye yapılanması konusunda yeni arayışlara sevk ettiğidir.

Bu arayış, Osmanlıda Tanzimat reformlarıyla "muhassıl" adı verilen maaşlı devlet memurlarının atanması ile geçici de olsa sona ermiş, hem Tanzimat'ın tüm ülke düzeyinde tanıtılması hem de vergilerin belli bir düzen içinde toplanması bakımından muhassıllara büyük umutlar bağlanmıştır. Muhassıllar, Muhassıllık Meclisleri ile birlikte vergi tahsilâtı yapmak ve tahrir konusunda görevlendirilmiştir. Muhassıllara herkesin istisnasız isim ve şöhreti ile ne kadar emlak, arazi ve hayvanı olduğunu, tüccar ve esnafın bir senede tahminen ne kadar ticaret ve geliri olacağını inceleterek tahrir etme görevi de verilmiştir[42]. Bu görevin bugünkü ön işlem kavramına en yakın tarihsel örnek olduğu söylenilebilir[43]. Zira muhassıl, hem bugünkü anlamda mükellefin beyan ödevini yerine getirmekte hem de mükellefiyetin gerçek boyutlarını ortaya çıkarmaya yönelik olarak denetimde bulunmaktadır.

---

[40]Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Mühimme Defteri, nr. 5, 34'den Akt: KAZICI, Ziya;a.g.m.

[41]Tanzimat Fermanı'nda iltizam ile ilgili olarak "alatı tahribiyeden olup hiçbir vakitte semerei nafıası görülmeyen iltizamat usulü muzırrasın el yevm cari olup bu ise memleketin mesalihi siyasiye ve umuru maliyesini bir adamın yedi ihtiyarına ve belki pençei cebrü kahrına teslim demek olarak ol dahi zaten eyüce bir adam değilse heman kendi çıkarına bakup cemi harekat ve sekenatı zulüm ve gadirden ibaret olmasile …"ifadelerine yer verilmiştir. Aktaran PELİN, Fazıl; a.g.e. s. 250.

[42]Muhassılların bölgelerinde yürüttükleri bu araştırmalar neticesinde oluşturdukları tahrir defterleri Muhassıllık Meclislerince denetlenmekte ve gerekli görüldüğünde nihai olarak merkezde denetlenmeleri için İstanbul'a gönderilmekteydi. ŞENER, Abdüllatif; a.g.e., s. 36–41.

[43] Bu konuda başka bir değerlendirme de 1879 yılında kurulan Heyeti Maliye-i Teftiş Kurulu'nun vergi denetimi konusundaki ilk mercii olduğudur. Ayrıntılı bilgi için bkz. ÇAVUŞ, Adnan; "Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s.22.

Hemen Tanzimat'ı takiben 1840 yılında "Talimatı Seniye"[44] adı verilen bir kanunla göreve başlayan muhassıllara bağlanan umutların da boşa çıktığını söylemeliyiz. Çünkü muhassıllar, inisiyatiflerine bırakılmış vergi toplama ve tahrir işinde birtakım yolsuzluklara karışmış, özellikle aşar vergisi bakımından zamanında harekete geçmeyip, tıpkı mültezimler gibi köylünün mahsulünün tarlada beklemesine ve kaybedilmesine sebep olmuştur. Tabii Tanzimat reformlarından memnun olmayan bir takım çevrelerin uğradığı getirim kaybı da muhassılların ve yeni maliye sisteminin eleştirilmesinde ve başarısız sayılmasında etkilidir[45].

Tanzimat öncesi iltizam usulünün uygulandığı dönemde, iltizama verilmeyen vergileri dağıtmak ve tahsil etmek görevi mahalle heyetleri, muhtarları ve imamlarına verilmiş idi. Muhassılların başarısızlığı sonrasında tahsil işi iltizam usulünün de kaldırılmış olması sebebiyle yine muhtarların yetkisine verilmiştir. 1870 tarihinde kurulan ilk "Heyeti Tahsiliye" paraya el sürmemiş, salt muhtarları denetlemiştir. Heyeti Tahsiliye de başarısız sayıldığından yerini jandarma maiyetinde "Tahsil Bölükleri"ne bırakmış, zabıtanın fiilen tahsilata kalkışması ise tüm ülke üzerinde son derece olumsuz etkiler bırakmıştır. Tahsil işini mahalle heyetlerinin elinden alan hukuki düzenleme ise 1903 tarihli Tahsili Emval Nizamnamesidir. İlk muntazam tahsil teşkilatı ise 1908 Meşrutiyet'inden sonra kurulmaya başlanan ancak kalıcı olamayan şubelerdir[46].

[44] Talimat-ı Seniye 19 Zilkade 1255(20 Ocak 1840) Abdurrahman Vefik, Tekalif Kavaidi Cilt II, s.7-50, Dersaadet 1330'dan Akt. T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma ve Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1998/348, Osmanlı Vergi Mevzuatı, Ankara 1998, s.157.
[45] ŞENER, s.42-43.
[46] PELİN, Fazıl; a.g.e. ,s.251.

755 s. Kazanç Vergisi Kanunu'nun 1926 yılında yürürlüğe konulması ile daha önceden sadece tahrir ve karineye dayanan vergi denetimine "inceleme" kurumu dâhil edilmiştir. 1931 tarihli ve 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu'nun 8-11. maddeleri arasında ise "yoklama" düzenlenmiştir[47]. Yine 1908'den sonra hayvanlar üzerinden alınan vergiler ve gümrük vergisi ile hukukumuza giren beyannameye dayalı sistem, 755 s. Kanunla, kazanç ve veraset vergileri ile yaygınlaşmıştır[48]. Beyannameleri inceleme görevi Tahakkuk Teftiş Memurluğuna verilmiştir[49]. Bu memurlar yeterli görülmemiş, 2395 s. Kazanç Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi ile serbest çalışan "Yeminli Hesap Mütehassıs"larından bahsedilmiştir. Aynı Kanun'un 41. maddesine göre, Maliye müfettiş ve murakıpları ile tetkik memurları da benzer yetkilere sahip kılınmıştır[50]. Bu görev ve yetkiler, vergi denetiminde, Hesap Uzmanları Kurulu'nun oluşturulmasına kadar öncü nitelik taşımıştır. Hesap Uzmanları Kurulu'nun nihayet 28.03.1945 tarihinde göreve başlaması ise vergi denetiminde bir milat niteliğinde görülmektedir. Zira vergi denetimi, araçları ve personelinin bugüne gelmesinde 1949–50, 1961 reformlarının yapılmasında ve günümüzde HUK önemli bir işleve sahiptir [51]. Bahsi geçen 1949 ve 1961 reformlarının temeli, yürürlüğe giren vergi usul kodlarıdır. Gerçekten de 1949 yılında kabul edilen 5432 s. Vergi Usul Kanunu ile bugünkü vergi denetimi sisteminin hukuki alt yapısı kurulmuştur. 213 s. VUK'nun 117-142. maddeleri arasında düzenlenen ve bugün ön işlem olarak adlandırdığımız yoklama, inceleme ve

[47] BAYKARA, Bekir; Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, s.168.
[48] PELİN, Fazıl; a.g.e., s.181.
[49] BAYKARA, Bekir; a.g.e.,s.170.
[50] BAYKARA, Bekir; s.170.
[51] http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp" web adresinden alınmıştır. E.T.: 06.01.2010.

bilgi toplama hükümlerine benzer düzenlemeler, 1949 tarihli Vergi Usul Kanunu'nda da yer bulmuştur[52].

Görüldüğü üzere; hem vergi hem de vergi toplama işi devletin ekonomik ve siyasal hayatının en önemli göstergelerinden olmuştur. Yukarıda, kısaca ifade etmeye çalıştığımız tarihçe içinde, dönemlerin siyasal ve sosyo-ekonomik özelliklerine bilinçli olarak yer verilmemiştir. Ancak vergi toplama yöntemi ve vergi denetiminin geçirdiği değişim, Osmanlı Devleti'nin siyasal ve ekonomik yaşamındaki seyre paraleldir. Örneğin; kimilerine göre vergiden çok bir toprak kirası sayılan "aşar" ve "tımar" Batıdaki örneklerinde olduğu gibi feodaliteyi, iltizam koca bir imparatorluğun mahsulünü hesaplayıp vergilendirmekte yaşanan güçlüğü yansıtır. Tanzimat ise hukuk devleti olabilmenin ya da "iyi yönetim"in arzulandığı bir dönemdir ve muhassıllar ile modern vergiciliğin temelleri atılmaya çalışılmıştır. Tanzimat ve Meşrutiyet arası dönemde ise muhtar ve köy heyetleri vergi tahsil etmiştir. Zira bu dönem "İstibdat" dönemidir ve Tanzimat'tan sonra bir geri adım niteliği taşır. Meşrutiyet döneminden sonra da kısa süreli fakat bugüne yaklaşan bir mali sistem kurulmaya çalışılmış ancak Osmanlı Devleti'nin içinde bulunduğu durum, yeniden iltizama dönülmeyi zorunlu kılmıştır. İhale yöntemlerinde birtakım değişiklikler yapılarak ve bazı denetim mekanizmaları oluşturularak, iltizam, bağımsızlık savaşı verip kazanmış ve Cumhuriyet'i kurmuş devletin 1925 yılına kadar vergi tahsil yöntemi olmaya devam etmiştir[53].

[52] BAYKARA, Bekir; s.170.
[53] PELİN, Fazıl; a.g.e., s.305-306.

II) İDARİ İŞLEM TEORİSİ İÇİNDE ÖN İŞLEM ve İLGİLİ KAVRAM TARTIŞMALARI

İdarenin faaliyetlerini sürdürürken kullandığı en önemli araç idari işlemlerdir. Vergilendirme süreci de idari usule tabi kılınmış bir dizi idari işlemin gerçekleştirilmesinden ibarettir. Bu yüzden vergilendirme süreci ve ön işlemler incelenirken; öncelikle idari işlemin ne anlama geldiği, buradan hareketle de ön işlemler açıklanmaya çalışılacaktır.

A. İDARİ İŞLEM

İdari işlem ülkemizde tek ve herkesçe kabul edilen bir tanıma sahip değildir. Kavram belli özellikleri **(*kural olarak tek yanlı olma, icrailik ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanma*)** itibariyle tarif edilmekte, gerek doktrin gerek mahkeme kararlarında çeşitli tanımlamalar yapılabilmektedir[54]. En genel biçimiyle idari işlem; idarenin, hukuki sonuç doğurmak amacıyla dışa vurduğu irade açıklamaları şeklinde tanımlanmaktadır[55]. Tabii bu tanım son derece genel ve idari işlemin kimi özelliklerini belli etmekten uzaktır. Bu sebeple tanım birkaç adım daha öteye götürülmüş ve idari işlemin idare hukukuna ve keza uyuşmazlık hallerinde idari yargıya tabi olan, kamu gücüne dayanan hukuki işlemler; yani hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamaları olduğu belirtilmiştir[56].

Kavramla ilgili olarak biraz daha derine inildiğinde; tanımların belli açılardan yapıldığını, iptal davasına konu edilme bakımından ya da idari usul

[54] AKYILMAZ, Bahtiyar; İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.23–30.
[55] GÖZLER, Kemal; İdare Hukuku Cilt-1, Bursa 2003, s.549, GÜNDAY, Metin; İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara 2004, s.109.
[56] GÖZLER, s.554.

açısından, idari işlemin açıklandığını görüyoruz[57]. Ülkemizde genel bir idari usul kodunun olmayışının bu sonuçta payı olduğu söylenebilir. Zira idari işlem kavramı diğer ülkelerde idari usul kodlarınca tanımlanmakta ve idari işlem dava konusu edildiğinde, yasadaki tanım esas alınmaktadır. Yani iptal davasına konu edilebilen ve edilemeyen idari işlemler şeklinde bir ayırıma gidilmeksizin; usul koduna göre ortada idari işlem varsa idari davaya da konu edilmektedir. Gerek iptal gerekse yükümlendirme(tam yargı) davaları bakımından, İdari Usul Kodu'nun esas alındığı Alman idari yargılama sistemi bu konuda örnek olarak verilebilir[58].

Alman İdari Usul Kodunda idari işlem, "Kamu hukuku sahasında somut durumu düzenlemek amacıyla idari makam tarafından alınan, idarenin dışında doğrudan doğruya hukuki sonuçlar doğurmaya yönelik her karar, emir veya kamu gücü tedbiridir." şeklinde tanımlanmaktadır. GÖZLER, bu tanımın "kamu gücü", "idari makam", "düzenleme", "somutluk ve bireysellik" ve "dolaysız dışsal hukuki etki" olmak üzere; beş unsuru içerdiğini belirtmektedir[59]. Bütün bu unsurlar içinde; ön işlemleri açıklayabilmek bakımından en önemlileri ise "düzenleme" ve "dolaysız dışsal hukuki etki"dir.

Alman İdare Hukukunda "düzenleme" bizde olduğundan daha farklı ve geniş bir biçimde anlaşılmaktadır[60]. Zira bizde "düzenleme" terimi daha çok genel, soyut ve kişilerden bağımsız olarak kural koyan ve yalnızca idari işlem türlerinden birini ifade eden düzenleyici işlemleri çağrıştırmaktadır. Oysa Alman İdare Hukukunda her idari işlem aslında bir düzenleme olarak nitelendirilir. Düzenleme ile kastedilen de yine hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklamasıdır. Kişiler üzerinde yeni

[57] ERKUT, Celal; İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İDARİ İŞLEMİN KİMLİĞİ, Danıştay Matbaası, Ankara 1990., AKYILMAZ, Bahtiyar; a.g.e. 30-45.
[58] AKYILMAZ, s.30-45.
[59] GÖZLER, a.g.e., s.555.
[60] AKYILMAZ, Bahtiyar; a.g.e. s.41.

bir hak veya borç yaratıldığında, mevcut hak ve borçlar değiştirildiğinde ya da kaldırıldığında hukuki sonuç gerçekleşmiştir. Yine kişilerin ya da eşyanın hukuki statüsünün belirlenmesine yönelik irade açıklamaları da hukuki sonuç barındıran düzenlemelerdir[61].

AKYILMAZ ise düzenleme kavramını açıklayabilmek için şu örnekleri vermektedir. Yazara göre; kişilere olumlu ya da olumsuz yüküm yüklenmesi, izin ya da ruhsat ile belli bir hukuki durumun güvencesinin verilmesi, ilgilinin istemin reddi, bir hukuki ilişkinin yeniden yapılandırılması, kanundan doğan ancak tartışmalı ya da şüpheli bir durumun tespiti, bir şeyin kamusal özelliklerinin belirlenmesi ya da ondan ne şekilde yararlanılacağına dair kurallar konulması durumlarında "düzenleme"den söz edilecektir[62].

Konumuz açısından önem taşıyan idari işlem unsurlarından bir diğeri de "dışsal hukuki etki" dir. Bu unsur açıklanırken; yazarlar, düzenleme unsurunda bahsedilen "hukuki durumlarda değişiklik yapma" hususunu referans almaktadır. Buna göre; yukarıda açıklanan "düzenleme" ile ilgili kişi ya da nesnelerin hukuki alanlarında, kanun tarafından idarenin faaliyetlerine bağlanmış ya da doğrudan idari makamın iradesi sonucu ortaya çıkmış bir hukuki etki oluşturulmalıdır[63].

Alman İdare Hukukundan yola çıkarak açıklamaya çalıştığımız bu iki özelik ya da unsurun bizim sistemimizdeki görünümü ise –zaman zaman farklı terimler kullanılsa da- esas olarak "icrailik"tir.

[61] GÖZLER, Kemal; s.556.
[62] AKYILMAZ, s.42.
[63] AKYILMAZ, Bahtiyar; s.45.

B. İCRAİLİK- LAZIM-ÜL İCRA OLMA- KESİNLİK

İcrailik, hemen hemen tüm İdare hukuku doktrini içinde, idari işlemin ayırıcı bir özelliği ya da öğesi olarak gösterilmektedir[64]. İdare Hukuku'nun Fransız Kamu Hukukundan esinlenilerek oluşturulduğu ülkemizde, icrailik kavramını ilk kez kullanan Fransız yazar Hauriou'nun, "idare edilenler üzerinde hukuki etki oluşturmak" şeklinde yaptığı icrailik tanımının bugün de geçerli sayıldığını belirtelim[65].

İcrailik özelliği idari davaların kabul edilebilirlik şartlarından birini ifade etmesi nedeniyle önemlidir. 2577 s. İYUK md. 14/3.d hükmü, ancak kesin ve yürütülmesi gerekli olan işlemlerin idari davaya konu edilebileceğini öngörmektedir. Yani, işlem kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte değil ise, idari yargıç davayı daha ilk inceleme aşamasında reddedecektir. Kesin ve yürütülmesi gerekli olmayı, icrailik özelliğinin idari yargılama usulündeki karşılığı olarak gösteren yazarlarla[66] birlikte, kavramın icrailikten daha farklı ve dar bir içeriğe sahip olduğunu söyleyen yazarlara da[67]rastlanmaktadır. Bizim de paylaştığımız bu ikinci görüşe göre; "kesinlik", "yürütülmesi gerekli olma" ve "icrailik" birbirinden farklı kavramlardır. Kesinlik, işlemin, idari usulün son aşamasını da geçirmiş olmasını, hukuki sonuç yaratabilmesi için başka bir idari makamın onayına gereksinimi bulunmamasını[68], diğer bir deyişle;

---

[64] ONAR, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi Esasları, İsmail AKGÜN Basımevi, 3. Bası, Cilt-1, İstanbul 1966, s. 384-389., GİRİTLİ, İsmet; BİLGEN, Pertev; AKGÜNER, Tayfun; İdare Hukuku IV, DER Yayınları, İstanbul 2008, s.995, GÖZÜBÜYÜK, Şeref ; TAN, Turgut; İdare Hukuku Cilt-I, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2004, s.418, GÜNDAY, Metin, İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara 2004, s.112, ERKUT, Celal; a.g.e., s.117 v.d., GÖZLER, a.g.e., s.593.

[65] HAURİOU, M.; Precis De Droit Administratif, Paris 1929, s.358'den Akt. SEZGİNER, Murat; İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.43.

[66] GÖZLER,a.g.e.,s.594.

[67] ERKUT, Celal; "Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı" I. Ulusal İdare Hukuk Kongresi, Bildiri Özetleri, Danıştay Yayın No: 50,1–4 Mayıs 1990, Ankara, s.109.v.d.

[68] Dan. 7. D.,E.1997/2452-K.98/3120,T. 30.09.1998, Dan 7.D. ,E.1999/1760-K.2000/67, KT.: 19.01.2000

işlemin uygulanmaya hazır, tamam(nihai) bir işlem niteliğinde olduğunu göstermektedir[69].

Yürütülmesi gerekli olma ya da eski deyimle "lazım-ül icra" olma ise Danıştay'ın yaptığı tanıma göre; idari işlemin, yine bir başka idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin, -doğrudan- bireylerin hukuki alanlarını şu ya da bu şekilde etkileme gücüne sahip olmasıdır[70]. Aslında, bu tanım, icrailik özelliği ile ilgili olarak yaptığımız açıklamalardan çok farklı görünmemektedir.

Kanımızca; bugün "yürütülebilirlik" şeklinde de adlandırılan icrailiğin, idari işlemin içinde barındırdığı ve yöneldiği eşyanın ya da kişilerin hukukunu doğrudan etkileme potansiyeli olduğu söylenebilir. Lazım-ül icra olma ise işlemin içinde barındırdığı bu gücün ilgilisi üzerinde uygulanması gerekliliğidir. Bununla birlikte; icrailik kavramının, idari işlemin en çetrefil öğesi olduğu haklı olarak belirtilmiştir[71]. Zira kavramın içinin doldurulması son derece güçtür. Bu güçlük, hem doktrinde yazarlar hem de yargıçlar tarafından icrailik yanında başka terimlerin de kullanılması sonucunu doğurmuş ancak ortaya konulan bu yeni kavramlar, konunun aydınlanmasına katkı da bulunmakla birlikte, birtakım anlam karışıklıklarına da yol açmıştır[72]. "Etkili olma", "yürütülebilirlik", "yürütülmesi zorunlu" ya da "kesin ve nihai olma", "final işlem", "uygulanabilirlik" bunlardan sadece birkaçıdır. Öyleyse nedir, hukuki etki oluşturmak ya da hukuki durumlarda değişiklik yapmak? Taşınmazımız kamulaştırıldığında, memur olarak atandığımızda ya da meslekten çıkarıldığımızda hiç şüphesiz statümüz ya da eşyamızın statüsü değiştirilmiştir ve

[69] ERKUT, İşlemin Kimliği, s.120. Bu sebeple, ERKUT, ön işlemler bakımından ayrıca bir öneme sahip olduğunu belirtmektedir.
[70]Kesinlik ve yürütülmesi zorunlu olma kavramları ile ilgili olarak kullanılan ifadeler hem Danıştay kararlarında yer bulmakta hem de doktrin tarafından kabul görmektedir.
[71] ERKUT, s.117.
[72] ERKUT, s.117.

icrai işlemden söz edilir. Ancak maalesef; idare ile bireyin karşılaştığı ve bireyin etkilendiği idari davranışlar bunlardan ibaret değildir. İdare, memuru ile ilgili bir disiplin soruşturması yaptırdığında, rapor tanzim edip televizyon ekranlarında bu soruşturma sonuçlarını açıkladığında, hakkımızda yalnızca mükellefiyet kaydı yapıldığında ya da geçici bir el koyma kararı söz konusu olduğunda; bu davranışların idari davaya konu edilmeleri ile ilgili olarak takınacağımız tavır yukarıdaki örneklerde olduğu kadar kesin olamamaktadır. Ancak dikkat edileceği üzere; bu tavır, idari davaların kapsamını genişleten ya da daraltan bir sonucu da beraberinde getirecektir. İdari davranışlara karşı yargısal yolların kapatılmış olması ise hak arama özgürlüğünün bizatihi ihlali anlamına gelecektir. Bu sebeple, vergilendirme sürecinde gerçekleştirilen ön işlemleri, icrai olmayan işlemler kategorisinde konumlandırsak bile bu işlem ve eylemlerin, idari davaya konu edilebilmesi hususunun, "hak arama özgürlüğü" kaygısı içinde ele alınması gerektiğini şimdiden belirtmeliyiz.

C. İCRAİ OLMAYAN İŞLEMLER

İdarenin faaliyetlerini yürütürken, icrai işlemleri kadar bu niteliği haiz olmayan[73], kimilerince etkisiz[74], kimilerine göre de iptal davasına konu edilebilecek kadar etkiye sahip olmayan[75] bir takım kararları da vardır. İdare belli bir konuya ilişkin görüşünü açıkladığında, tavsiyede bulunduğunda veya bireylerden bağımsız olarak iç düzeninde bir işlem gerçekleştirdiğinde, yalnızca bilgi verdiğinde ya da başka bir makama danıştığında, hukuki alanlara bir müdahale olmadığından, idari dava açılmasına da gerek kalmayacağı varsayılmaktadır. Bu sebeple, bu tür bir

[73] GÜNDAY, a.g.e., s.112., GÖZLER, a.g.e., s.593 v.d.
[74] GÖZÜBÜYÜK, Şeref; Yönetsel Yargı, Güncelleştirilmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s.157. v.d.
[75] ÖZAY, İl Han; Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 2004. s.309.

işlemin dava konusu edilmesi durumu, kanun koyucu tarafından da yersiz görülüp ilk aşamada reddi gereken işlerden sayılmıştır. (İYUK md. 14/3.d) Bu işlemlerin, bazı yazarlar tarafından iptal davasına konu olmayan idari işlemler şeklinde ele alındıklarını[76]; bir kısım yazar tarafından ise bizatihi idari işlem niteliğinde görülmeyip yalnızca idari işlem benzeri sayıldıklarının[77] altını çizelim. İcrai niteliğe sahip olmayan bu işlemler, çoğu yazar tarafından farklı kategoriler altında ele alınmaktadır[78]. Bu çalışmada, DURAN'ın "Gösterici İşlemler, İç Düzen İşlemleri ve Hazırlayıcı İşlemler" şeklinde yaptığı sınıflandırmanın[79] kullanılacağını ve konumuz açısından özellikle önem taşıyan kategorinin "hazırlayıcı işlemler" kategorisi olduğunu belirtmeliyiz. Bu sebeple, gösterici işlemler ve iç düzen işlemleri kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

1. GÖSTERİCİ İŞLEMLER

Gösterici işlemler, icrai olmayan işlemler kategorisi içinde geniş bir alanı ifade eder. İdarenin uyarıları, duyuruları, bilgilendirmeleri, niyet, temenni, ya da düşünce bildirimleri, basın açıklamaları bu kapsamda değerlendirilebilir. Yine tesis edilen bir idari işlemin yalnızca teyit edildiğinin gösterildiği ya da onu tebliğ eden

[76]GÜNDAY, s.112, GÖZLER, s.595.
[77] YAYLA, Yıldızhan; İdare Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1985, s.82.
[78] KAYA, Cemil; GÜHF Dergisi, Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İşlemler, Cilt IX, Sayı: I-II, Haziran-Aralık, 2005, s.8-9. http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/IX_246-276.pdf adresinden ulaşılabilir. E.T.:16.10. 2010.
*Cemil KAYA, doktrinde bu konuda yapılan çeşitli ayırımları şu şekilde sıralamıştır. "GÖZÜBÜYÜK-TAN bu işlemleri görüş belirten işlemler, danışma işlemleri, hazırlık çalışmaları, uygulama ile ilgili işlemler ve idarenin içyapısı ve işleyişi ile ilgili işlemler olmak üzere beş; DURAN, gösterici işlemler, hazırlayıcı işlemler ve iç düzen işlemleri olmak üzere üç; GİRİTLİ-BİLGEN-AKGÜNER, bildirici, beyan edici, hazırlayıcı ve iç düzen işlemleri şeklinde dört; ÖZYÖRÜK, iç düzen işlemleri, hazırlayıcı işlemler ve tamamlayıcı işlemler şeklinde üç; GÜNDAY, gösterici işlemler, hazırlık işlemleri ve iç düzen işlemleri olmak üzere üç; YILDIRIM, niyet açıklama, görüş bildirme, tavsiyede bulunma, danışma işlemleri, hazırlık işlemleri olmak üzere beş; ERKUT, iç düzen işlemleri, hazırlık işlemleri, bilgi verici ve açıklayıcı nitelikte işlemler, uygulamaya ilişkin işlemler, hukuki etkisini yitirmiş işlemler ve idarenin yersiz işlemleri olmak üzere altı; GÖZLER, hazırlık işlemleri, teyit edici işlemler, iç düzen işlemleri ve hazırlık işlemleri şeklinde dört başlık altında toplamıştır.
[79] DURAN, Lütfi; İdare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s.397.

veya duyuran işlemler de gösterici işlemlere örnek olarak verilebilir. Bu işlem türünde bir hukuki değişiklik amaçlanmaz ve tesis de edilmez. Söz konusu değişiklik zaten vardır ya da var olması planlanmaktadır. İdare, bu işlemler ile yalnızca bir olay ya da olguya ilişkin alelade bir iradeyi dışa vurur ya da bu iradenin altını çizer. Bu yüzden, idari davaya konu olmaya elverişli görülmemişlerdir.

Bu noktada, yukarıda andığımız örneklerden bazıları için belli açıklamalar yapmak durumundayız. Örneğin; idare, uyarma işlemi üzerine ilgili hakkında doğrudan bir yaptırım uygulayabilecekse ya da bu uyarı ile kişiye onu bağlayan ve ileride kendisi için hukuki sonuçları olacak bir süre tanınmışsa, bu uyarı gösterici işlemden ziyade, icrai nitelik taşıyan bir işlemdir. Aynı şekilde, sadece görüş bildiren bir işlem olsa da, bir memur hakkında amiri ya da yetkili bir idari makam tarafından yapılan değerlendirmeler, ileride memurun özlük haklarını etkileyecek ise dava konusu yapılabilecektir[80]. Bu iki örneğin tüm gösterici işlemlere teşmil edilebileceğini ve tabii ki, ortada gösterici niteliği aşıp icrai nitelik kazanmış bir işlem varsa idari davadan söz edilebileceğini belirtmeliyiz.

2. İÇ DÜZEN İŞLEMLERİ

İç düzen işlemleri, kaynağını, idarenin esaslarından biri olan hiyerarşiden alır. Gerçekten de, idare (organik) içinde bütünlüğü sağlayabilmek, dağınık halde bulunan idari makamlar ve görevliler arasındaki bağı oluşturabilmek ve böylece toplumun ihtiyaçları veya beklentilerinin tatmininde yeknesaklık ve uyumun sağlanabilmesi için kademeleşme gereklidir[81]. Bu kademeleşme ast-üst ilişkisine dayanan bir emir komuta zincirini ifade etmekte; bu zincirin kopmaması için de ortak hareket etme imkânı oluşturan birtakım düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

[80]DURAN, a.g.e., s.398.
[81] GÜNDAY, Metin, a.g.e., s.70.

Tamim, direktif, genelge, tebliğ, sirküler gibi adlarla anılan, idarenin içyapısı ve işleyişini ilgilendiren bu düzenlemeler[82] aynı zamanda idarenin takdir yetkisinin ve bu yetkinin kullanımında idareye atfedilen eşit davranma yükümlülüğünün de birer görünümü niteliğindedir. Bu düzenlemelerle, idare, muhatabı olan kamu görevlileri ya da makamlarına, kanun, tüzük ya da yönetmeliklerin idarenin hizmet ve işleyişine nasıl yansıyacağını göstermeyi amaçlamış olabileceği gibi; normlar hiyerarşisinin kuralları çerçevesinde kendi düzenini oluşturmak adına yeni kurallar da getirebilir[83]. Yine doktrinde tip işlemler olarak bilinen matbu ve üniform işlemler de iç düzen işlemleri kategorisinde ele alınmaktadır[84].

Bu haliyle, iç düzen işlemleri, idarenin bünyesi dışına taşmayan ancak dolaylı olarak idare dışına etki eden bir nitelik göstermektedir. Bu sebeple, üçüncü kişilerin hukuki alanlarında doğrudan bir etki oluşturmayacakları düşünülerek, icrai olmayan işlemler kategorisinde yer almakta ve idari davaya konu edilememektedirler[85]. Ancak belirtilmelidir ki idare, direktif, sirküler ya da atipik bir başka düzenleyici işlem ile kamu görevlisinin ya da üçüncü kişilerin hukukunu değiştirmekte ise, işlemin adına bakmaksızın, idari yargıç, önüne bu tür bir uyuşmazlık gelmişse, bu davada işin esasına girerek inceleme yapacaktır. Danıştay uygulaması da bu yönde gelişmiştir[86].

3. HAZIRLAYICI (ÖN) İŞLEMLER

İdari faaliyet içinde gerçekleştirilen işlem ve eylemlerin bir kısmı belli bazı işlemlerin gerçekleştirilmesine ve hazırlanmasına hizmet eder, bir diğer deyişle; asıl

[82] GÖZÜBÜYÜK, Şeref; a.g.e.,s.160.
[83] ERKUT, İdari İşlemin Kimliği, s.133-134.
[84] ERKUT, s.135.
[85] Dan. 12. D., E.1965/2656- K.1965/1241. , T. 29.11.1965, Danıştay 12. Daire Kararları, Birinci Kitap, Cilt II, s.442.
[86] Dan. 12. D. E.67/587, K.68/1941, T. 24.10.1968.

işlemlerin oluşturulma prosedürünün birer parçası durumundadır[87]. Varlık sebepleri, idari işlemler tesis edilirken; idarenin, doğru yönlendirilip bilgilendirilmesi için bir hazırlık safhasına ihtiyaç duyulmasıdır. Zira kamu yararı amacını gerçekleştirebilmek için objektif bir idare politikası içinde seçim hakkının kullanılması, ön inceleme ve araştırma olgularının gerekliliğini ortaya koymaktadır[88]. Bu hazırlık safhası geçilmeden asıl icrai işlem gerçekleştirilmemelidir. Ancak bu hazırlık aşaması, asıl işlemin tesisi bakımından bağlayıcı da değildir, zira asıl irade sahibi, asıl işlemi tesis edecek idari makamdır[89]. Hazırlayıcı işlemler, bu sebeple yalnızca usuli bir **güvence** niteliği taşır[90].

Soruşturma işlemleri, danışma ve tavsiye kararları, mütalaa ve raporlar, bir sınav tutanağı, idari bir kurulun önerisi, vergi incelemesi raporu, kamulaştırılacak taşınmazın belirlenmesi ya da bir kamu ihalesinin projelendirilmesi, hazırlık işlemlerine örnek olarak verilebilir. Görüldüğü üzere; ortada henüz icrai bir işlem yoktur, idare yalnızca asıl işlemine hazırlanmaktadır. Bu yüzden, salt bu tür hazırlık süreçlerine dair bir denetim öngörülmemiş; bireylerden, idarenin asıl işlemi gerçekleştirmesinin beklenmesi istenmiştir. Çünkü aslında icrai (asıl) işlem ve onun hazırlık sürecinde tesis edilen işlemler birbirinden ayrı işlemler değildir. Hazırlayıcı işlemler ayrı bir iradeyi yansıtmamakta, asıl işlemin bünyesi içinde değerlendirilmekte ve asıl işlemin denetimi sırasında, onların da denetlenmesi gerektiği kabul görmektedir[91]. Hazırlık işlemlerindeki hukuka aykırılık ise asıl işlemin şekil unsuru açısından sakatlanması sonucunu doğuracaktır[92].

[87] ERKUT, İdari İşlemin Kimliği, s.139.
[88] ERKUT, s.121.
[89] GÖZLER, a.g.e.,s.595.
[90] DURAN, a.g.e. s.399.
[91] ERKUT, a.g.e., s.140.
[92] SEZGİNER, Murat; a.g.e., s.69.

4. AYRILABİLİR İŞLEM KURAMI

Hazırlık işlemlerinin asıl işlemin dava konusu edilmesi durumunda denetleneceğine dair bu yaklaşım, idari işlem teorisi içinde son derece tutarlıdır ancak idarenin asıl (icrai) işlemlerini usul kılıfı altında saklayarak yargısal denetimden kaçırma ihtimali de öngörülmüştür[93]. Bu ihtimale karşı, idare hukuku doktrini ayrılabilir işlem kuramını geliştirmiş ve icrai bir karar usul işlemleri içinde yer almışsa bu işlemin, usulden ayrılarak bağımsız bir işlem muamelesi görmesi gereği bildirilmiştir[94]. Ayrılabilir işlem kuramı yalnızca hazırlık ya da usul işlemleri içindeki asıl idari işlemler bakımından değil; aynı zamanda özel hukuk işlemlerinin içine gizlenmiş bulunan icrai (asıl) işlemin ayrılıp, yargısal denetime tabi tutulması içindir[95].

Ayrılabilir işlem kuramının tüm hazırlık süreci bakımından değil sadece hazırlık işleminin yapılıp asıl işlemin gerçekleşemediği durumda işletilebileceğini ifade eden bir görüş de bulunmaktadır[96]. Gerçekten de GÖZLER'e göre, ayrılabilir işlem kuramının uygulanabilmesi için hazırlık işleminin yapılmaması ya da yapılması reddedildiği için asıl işlemin de yapılamaması gerekmektedir. Zira hazırlık işleminin yapılamaması asıl işlemin de tesisini engeller ve ortada zımni bir ret kararı bulunduğundan, bu işlemin bağımsız olarak dava konusu edilmesi gerekir. Örneğin; yardımcı doçentlik kadrosuna atamalar, dekanın bu konudaki önerisini sunmasından sonra rektör tarafından yapılır[97]. Dekanın bu tür bir öneriyi rektöre sunmaması nedeniyle süreç tıkanacak olursa, dekanın aslında bir hazırlık işlemi niteliğindeki

[93]H.Charles, Actes Rettachables et Actes De'tachables en Droit Administratif Français, These, Nice 1965, s. 265'ten Akt., Sezginer, Murat; a.g.e. s.69-70.
[94] Charles s. 265'ten aktaran, Sezginer, Murat; s.69-70.
[95] SEZGİNER, Murat; s.20.
[96] GÖZLER, Kemal; a.g.e., s.603-605.
[97]*2547 s.Kanun 23. Madde.*

önerisi ya da daha doğru bir deyimle, öneride bulunmama davranışı, asıl işlem statüsü kazanacak ve bağımsız olarak dava konusu edilebilecektir[98]. Bunun dışında, asıl işlem gerçekleştirilmişse hiçbir biçimde onun hazırlayıcısı olan işlemin dava konusu edilmesi mümkün olmayacaktır[99]. Hazırlık işlemleri adı altında gerçekleştirilen işlemlerin ortaya çıkarabileceği tek icrai etki asıl işlemin gerçekleştirilememesi olmayabilir. Bu yüzden, yazarın, ayrılabilir işlem kuramını daraltan bu yorumuna katılamadığımızı belirtmeliyiz. Ayrıca ayrılabilir işlem kuramının birçok hukuki işlem kategorisi bakımından geçerli olabileceği kabul edilmektedir[100].

Ayrılabilir işlem kuramının esası, zaten icrai işlemin kendisine verilen isimden ya da yer aldığı süreçten bağımsız olarak ayırt edilmesi ve dava konusu edilebilmesidir. Hazırlık işlemleri bakımından da daha asıl işlem oluşmadan önceki safhada, icrailik gücünü haiz olan işlem ayrılarak dava konusu edilebilmelidir. Hatta benzer şekilde, idarenin asıl işlemi önceden ortaya koyan ihsas-ı rey niteliğindeki işlemleri de ayrıca dava konusu edilebilecektir[101].

Genel olarak; icrai olmayan tüm işlem süreçleri bakımından bir değerlendirme yapmak gerekirse, işlemin iptal davasına konu edilmesi bakımından dış nitelendirmesinin değil, içeriğindeki icrailik vasfının ya da hukuki durumları değiştirebilme gücünün esas alınması gerektiği söylenebilir. Zira iptal davası genel niteliklidir yani aksi belirtilmediği sürece, tüm idari işlemlerin bağımsız olarak dava konusu edilmesini gerektirir[102].

---

[98] GÖZLER, s.602.
[99] GÖZLER, s.604.
[100] ERKUT, a.g.e., s.140.
[101] Charles s.268'den Akt. Sezginer; a.g.e., s.74.
[102] SEZGİNER; s.35.

5. VERGİ İDARESİNİN ÖN İŞLEMLERİ

Vergi idaresinin başvurduğu ön işlemlerde amaç, yukarıda kısaca değinildiği üzere; isabetli, adil ve hukuka uygun bir tarh işlemi gerçekleştirebilmek için mükellefiyete ilişkin olguların çeşitli yöntemlerle araştırılıp tespit edilmesidir. Esasında vergi idaresi, ön işlemler sonucunda temel olarak, iki asıl işlem gerçekleştirir. Bunlar, **tarhiyat** ve **vergi cezası** tesis eden işlemlerdir. Bu işlemler, vergi idaresinin tipik ve asıl idari işlemleri olmaları sebebiyle ve VUK md. 378 hükmü gereğince, vergi davalarının konusunu oluştururlar. Ancak vergi idaresinin asıl işlemi olmak bakımından "tarh" öne çıkar ve ön işlemler de tarhiyat üzerinden açıklanır.

VUK'nun 20. maddesinde tarh işlemi şu şekilde tanımlanır: "***Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir***." Yasal tanımdan hareketle, tarh işleminin vergilendirme sürecindeki ilk ve asli idari işlem olduğu konusunda tereddüt bulunmamaktadır[103]. Zira tarh işlemi sonucunda, vergi dairesinin tek yanlı iradesiyle, mükellefe somut bir vergi borcu ihdas edilmekte ve bu yüzden tarh işlemi, kesin ve yürütülmesi gerekli nitelik taşımaktadır. Ancak matrah saptanması, mükellefle ilgili bilgi toplama, yoklama, inceleme ve arama gibi işlemler asli olmayıp tarh işleminin hazırlayıcısı durumundadır[104]. Bu yüzden vergilendirme sürecinde ön işlemler olarak addedilmişlerdir. Tarh işlemi öncesinde, idarenin sübjektif matrah saptama yöntemleri olan ikmalen, re'sen ya da idarece tarh işlemlerinde, ön işlemlere başvurulur. Ön işlemlerde idarenin başka bir idari işlem yapma iradesi yoktur, asıl

[103] TUNCER, Selahattin; Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003, s. 168.
[104] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s.90.

amaçlanan, tarh işlemini ya da asıl bir başka işlemi gerçekleştirecek olan vergi dairesinin doğru yönlendirilmesidir. Bu yüzden ön işlemler, ayrı bir işlem olarak değil, tarh işleminin olgunlaştırılması sürecinin birer parçası olarak düşünülmekte ve ön işlemlere ilişkin olarak yapılacak şikâyet ve itirazların da tarh işleminin dava edilmesi durumunda gündeme getirilmesi gereği benimsenmektedir. Zira ortada kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte bir işlem yoktur. Vergi idaresinin ön işlemleri, vergi mahkemelerinde incelenen davalarda, ancak yasal olarak dava konusu edilebilecek asıl işlemle birlikte ve o işlemin şekil unsurunun değerlendirmesinde yer bulabilir. Bir idari işlemin şekil unsuru, o işlemin yapılma prosedürünü ifade eder ve yukarıda da belirtildiği üzere, bireyler bakımından güvence niteliği taşır[105]. Bu prosedüre ya da şekil kurallarına uyulmaması, diğer bir ifadeyle, hazırlık işlemlerinin ya da ön işlemlerin hiç ya da gereği gibi yapılmaması, şekil açısından hukuka aykırılık örneğidir. Konuyla ilgili olarak verilen mahkeme kararlarında da, örneğin; vergi incelemesinin iş yerinde yapılması gerektiğinden, iş yerinde yapılmayan incelemeye dayalı olarak tesis edilen tarh işlemi hukuka aykırı görülmüştür[106]. Yine, vergi incelemesinde mükellefin lehine ve aleyhine olan tüm hususların bir arada değerlendirilerek matrah farkı bulunması gerekir. İnceleme yani ön işlem bu şekilde gerçekleştirilmemişse yapılan ikmalen tarhiyat hukuka aykırı olacaktır[107].

Sonuç olarak; ön işlemler sonrasında düzenlenen tutanaklar hukuki sonuç barındıran ve delil niteliği taşıdıkları kabul edilen ancak kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte görülmeyen hukuki belgelerdir. Gerek doktrinde yazarlar gerekse yargı yerleri tarafından, ön işlemlerin asıl işleme hazırlık niteliğinde görülmeleri

[105] GÜNDAY, s.132.
[106] KIZILOT, Şükrü; Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları Ve Özelgeler-4, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2002, s.931., Dan. 4. Dr., E.1994-4263- K.1995-3877, T.11.10.1995.
[107] KIZILOT Şükrü; Danıştay Kararları Ve Özelgeler-4, s.909. Dan.3. Dr., E. 1996-177-K.1997-2593. T.19.6.1997.

nedeniyle, yoklama fiş ve cetvelleri ile inceleme rapor ve tutanaklarıyla ilgili olarak bu sonuca varılmaktadır[108]. Ancak yukarıda belirtildiği gibi; tarhiyat öncesinde yani ön işlemler sırasında da vergi idaresi, asıl ya da icrai bir işlem gerçekleştirmişse, teorik olarak; bu işlem ayrılarak iptal davasına konu edilebilmelidir.

Çalışmamızın sonraki kısımlarında, ayrıntılarıyla inceleneceği üzere; mükellefin incelenmesi sonucunda, incelemeyle varılan sonuçların yer aldığı inceleme raporları, **belli durumlarda**, vergi idaresi açısından bağlayıcıdır. İnceleme raporu düzenlendikten sonra, vergi idaresine bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisi tanınmamıştır[109]. Dolayısıyla, inceleme sırasında, örneğin, VUK md. 30 hükmüne göre re'sen vergi tarhını gerektiren bir durumla karşılaşıldığında, inceleme elemanınca belirlenen matrah ya da matrah farkı re'sen takdir edilmiş sayılır. Böyle bir durumda vergi idaresinin yalnızca tarhiyata hazırlanmayıp aksine bir sonuca vardığı ve bu sonucun öncelikle ihsas-ı rey niteliğinde bir idari işlem olduğu söylenebilir. Zira idare nihai olarak yapacağı tarh işlemi ile ilgili iradesini inceleme raporu ile önceden ortaya koymaktadır. Daha sonra üzerinde değişiklik yapılamayacak (kesin) ve ona göre işlem tesis edilecek (yürütülmesi gerekli) olan inceleme raporu ile mükellefin hukukunda bir "düzenleme" yapıldığını ve raporun, tarhiyat beklenmeden, yargı yerlerinde denetlenebileceği hususunun en azından tartışılması gerektiğini söylememiz yanlış olmaz.

Benzer bir gerekçeyle, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2005 yılında verdiği bir kararla, bu tarihe kadar verilen yargı kararlarının aksine, inceleme raporunu, kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte görmüş ve iptal davasına konu

[108] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s.90., KARAKOÇ, a.g.e. ,s.187 v.d., ÇAVUŞ, s. 139,237. Aynı yönde yargı kararları için bkz. Dan. 4. Dr.., E.1993/4430-K.1995/372, T.30.01.1995.
[109] ÇAVUŞ, s. 237,242.

edilebileceğine hükmetmiştir[110]. Aslında davada, kesin ve yürütülmesi gerekli görülen rapor değil, rapor sonucunda, mükellefin zarar hesabının izleyen yıla da etki gösterecek şekilde yapılmış olması ve bu hesabın izleyen yılda, vergi idaresinin yapacağı tarhiyat için bağlayıcı olmasıdır. Yani, kararla, sırf inceleme raporuyla ulaşılan sonucun, mükellefin hukuku bakımından bir nevi borç ihdası niteliği taşıdığı sonucuna ulaşılmıştır[111].

Doktrinde BAŞARAN, bahsi geçen kararı eleştirmekte ve söz konusu bağlayıcılığın yalnızca hukuka uygun incelemeler için geçerli olacağını, bunun dışında vergi dairesi memurlarının, inceleme raporunun hukuka aykırı olduğunu düşünmeleri halinde, üst makamlara (GİB üzerinden inceleme elemanının bağlı olduğu Başkanlığa) başvurarak raporu geçersiz kılabileceğini belirtmektedir. Zira incelemenin tek başına mükellef bakımından bir sonucu yoktur ve bu yüzden incelemeyi hazırlık işlemi olarak nitelendirmek gerekir[112].

Kanımızca, vergi dairesi memurlarının inceleme raporunun hukuka aykırı olduğunu düşünmeleri ve bir iç denetim mekanizmasına başvurarak geri alınmasını ya da kaldırılmasını sağlama ihtimalleri, işlemin kesin ve yürütülmesi gerekli olma

---

[110] Dan. VDDK, E.2005/201-K.2005/308, T. 23.12.2005., http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp adresinden ulaşılabilir. E.T.: 18.10.2010.

[111] Karara göre, "…Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettirdiği raporda, 1998 yılını zararla kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği kurum kazancı re'sen belirlenmiş, zararı kabul edilmemiş, ancak sahip olduğu yatırım indirimi hakkı nedeniyle tarhı gereken bir kurumlar vergisi hesaplanmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ve yatırım indirimi miktarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları göz önüne alındığında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır.
Bu durumda, yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır."

[112] BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi", Vergi Sorunları Der., S.261, Haziran-2010, s. 106-108.

niteliğiyle doğrudan ilgili değildir. Bu yüzden bizce bahsi geçen karar, VUK md. 378 hükmü dar yorumlanmayacak olursa yerindedir. Zira bu tür zarar azaltımı kararları, ek bir tarhiyat olarak nitelendirilerek VUK md. 378 hükmü içinde yorumlanabilir[113]. Bu noktada VUK'nun 378. maddesinden de bahsetmek gerekmektedir.

Anılan maddeye göre, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. 2577 s. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1982 yılından önce, ayrı bir vergi yargısı bulunmadığı için 1963 tarihli VUK'da, yargılama usulüne ilişkin kurallar yer almaktadır[114]. VUK'nun 378. maddesi de bu kurallardan biridir. Bu hüküm ile 1982 öncesinde, mükelleflerin hangi vergilendirme işlemlerine karşı dava açabileceği **örnekleme** yoluyla düzenlenmek istenmiştir. Dolayısıyla, bugün kabul edilen, mükellefin hukukunu etkileyen herhangi bir işlemin vergi davasına konu edilebileceğidir[115].

[113]SÖNMEZ, Erdal; AYAZ, Garip; Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s.220-221.
Yazarlar, 66 s. VUK Genel Tebliği'nin aşağıdaki hükmünü de görüşüne dayanak olarak göstermektedir.
"Vergi incelemesinin (mükellefin beyan ettiği zararın matrah teşkil etmeyecek daha az bir miktara icrası) şeklinde sonuçlanması halinde, mükellefin ileriki hesap dönemleriyle ilgili vergi matrahlarına müessir olan bu durumu belirten inceleme raporunun vergi dairesine tevdiinde bir nüshasının mükellefe bilgi için yazı ile tebliğ edilmesi ve alınacak imzalı belgenin raporun vergi dairesinde kalan ikinci nüshası ile birlikte dosyasında muhafaza olunması iktiza eder."
[114] AKKAYA, Mustafa;, "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre", Yaklaşım Der., Y.:2, S.:13, Ocak 1994, s.158.
[115] ÖZTÜRK, Burak K.; "İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme", MUALLA ÖNCEL'E ARMAĞAN, CİLT I, A.Ü.H.F., Ankara 2009, s.1116.

D.TAM YARGI DAVALARI BAKIMINDAN İCRAİLİK

"İcrailik" ölçütü genellikle iptal davalarıyla ilgili olarak tartışma konusu edilmekte, tam yargı davaları bakımından ise bu tartışmaya daha nadir rastlanmaktadır[116]. İYUK md.14/3.d hükmünde iptal ve tam yargı davaları arasında bu bakımdan bir ayırım gözetilmemekte, "idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli olan bir işlem olup olmadığı" ibaresi kullanılmaktadır. Ancak tam yargı davalarının iptal davalarından farklı olan yönleri vardır[117]. Bilindiği gibi iptal davası, İYUK md.2/1.a hükmü uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı oldukları iddia olunan idari işlemler nedeniyle menfaati ihlal edilen kişiler tarafından açılmaktadır. Tam yargı davaları ise İYUK md. 2/1.b uyarınca; kişisel hakkı, bir idari işlem, eylem ya da sözleşme nedeniyle ihlal edilen kişiler tarafından açılır.

İptal davalarında, dava konusu edilen idari işlemin objektif hukuk kurallarına uygun olup olmadığı incelenir ve aykırılığın saptanması halinde işlemin iptali ile yetinilir. Tam yargı davalarında ise davacının kişisel hakkının bir idari işlem, eylem ya da sözleşme ile ihlale uğrayıp uğramadığı araştırılmakta ve ihlal olduğu sonucunca ulaşılırsa, mahkeme bir eda hükmü ile bu ihlalin giderilmesine karar vermektedir[118]. Bu yüzden, hüküm ya da yargının "tam" sayıldığı söylenebilir. Fransa'da DUEZ tarafından yapılan tanımı ile tam yargı davaları, *davacının hâkimden kanuni gerçeğe dayanarak sübjektif bir hakkının mevcudiyetini yahut kendisi lehine bazı haklar doğuracak bir durumun tespitini istediği* bir dava

[116]Dan. İDDK. E.2002/191-K.2002/644, T. 20.09.2002, Dan. DDK. E.1960/48-K.1966/1578, T.25.11.1966, DDDK Kararları, Birinci Kitap (1965-1978), 1981, s.722., Dan 8.D., E.84/115-K.85/317,. T. 26.03.1985, DD.1986, S.60-61., s.393-395., KAYA, Cemil; a.g.m. s.2.
[117] ONAR, a.g.e., s.1803 v.d.
[118]ESİN, Yüksel; Danıştay'da Açılacak Tazminat Davaları, Birinci Kitap: Usul, Ankara 1976, s.11-12.

türüdür[119]. Çalışmamızın ikinci bölümünde ayrıntılarıyla değinileceği üzere, idarenin sorumluluğu olgusu, tam yargı davaları aracılığıyla iddia olunur ve somut olaylar bazında sağlanır. Fransa'daki algılanış biçiminin aksine, tam yargı davaları, ülkemizde, özellikle yargısal uygulamada tazminat talebinden öte algılanmamaktadır[120]. Ancak bu algı eleştiri almakta, idarenin sorumluluğu olgusunun salt zarar hesabına indirgenemeyeceği haklı olarak belirtilmektedir[121].

Diğer yandan, tam yargı davalarının, iptal davalarına oranla; hâkime hem inceleme ve araştırma hem de hüküm verme yetkisi bakımından geniş bir alan sunduğu belirtilmektedir. Yine tam yargı davalarının, iptal istemleri dışında idari yargı önünde dile getirilen her türlü **dinlenebilir** talebin yargıç tarafından ele alınıp değerlendirilmesinin amaçlandığı bir yargısal başvuru türü olduğu da eklenmektedir[122]. Bu durumun bireylere etkisi ise iptal davalarının kendilerine sağladığı hukuki korumadan daha geniş bir korunma alanın sağlanması olacak ve başvurucular birçok talebi tam yargı davaları ile ileri sürebilecektir. Bu yüzden icrailiğin, tam yargı davaları bakımından nasıl ele alınması gerektiği hususu, konunun tüm bu boyutları düşünülerek incelenmeyi hak etmektedir.

İYUK 2/1.b, 12 ve 13. maddeleri başvuruculara, dört farklı şekilde tam yargı davası açma imkânı tanımaktadır. İlki, ilgilinin hakkını ihlal eden işlem ya da eyleme karşı doğrudan tam yargı davası açmasıdır. İkincisi, kişinin açacağı iptal davasına tam yargı davasını da eklemesi ve iki istemi birlikte ileri sürmesidir. Üçüncüsü, ilgilinin öncelikle iptal davası yoluna başvurması ve bu dava sonucunda verilen

[119] DUEZ, Paul; İdare Hukuku, 1952, s.411'den Akt. BAŞPINAR, Recep; Yüzyıl Boyunca Danıştay, Danıştay Matbaası, 2. Baskı, Ankara 1986, s.482.
[120]BAŞPINAR, s.484. * Yazar, bu sebeple "tam yargı davası" teriminin isabetli olmadığını belirtmiştir.
[121] OZANSOY, Cüneyt; Tarihsel ve Kuramsal Açıdan İdarenin Kusurdan Doğan Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1989, Giriş.
[122] ERKUT, Celal; İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve "İdari Dava"ların Kapsamı, s. 84 v.d.

hükmü dayanak yaparak tam yargı davası açmasıdır. Dördüncüsü ise, bir işlemin uygulanması ya da icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı (icra tarihinden itibaren dava açma süresi içinde) tam yargı davası açılmasıdır. Bu noktada sormamız gereken ilk soru şu olacaktır: İcrai olmayan ya da sadece hazırlayıcı (ön) nitelik taşıyan bir işleme karşı, hakkının ihlal edildiği iddiasında olan başvurucu, iptal davası açma yoluna gitmeden, doğrudan tam yargı davası açarsa, bu istemin ilk incelemesi nasıl sonuçlanır? İkinci olarak; başvurucu, açtığı iptal davasının ilk incelemede reddedilmesi durumunda, tam yargı davası açma yoluna gidebilecek midir? Yani, idari yargıç, "kesin ve yürütülmesi gerekli olma" ölçütünü tam yargı davasının ilk incelemesinde daha farklı biçimde ele alabilir mi ya da almalı mıdır? İptal ve tam yargı davalarından beklenen hukuki koruma birbirinden farklı olduğuna göre bu sorulara olumlu yanıt verilebilir. İptal davasıyla amaçlanan, hukuka aykırı idari işlemin hukuk dünyasından silinmesini sağlamak ve böylece hukuk devleti ilkesini temin etmektir. Bu sebeple, hukuk düzeninde değişiklik oluşturan (icrai) bir idari işlemin varlığı gerekir. Ancak tam yargı davası ile idari bir işlem ya da eylem nedeniyle ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi, saldırının durdurulması eski durumun iadesi ya da uğranılan zararın tazmini istenir[123]. Tam yargı davalarında dava edilen idari davranışın hukuka uygunluğu tartışılmayabilir. Zira her hukuka aykırılık idarenin sorumluluğunu doğurmayabilir[124]. Dolayısıyla tam yargı davaları bakımından ele alınması gereken asıl husus, bir hakkı ihlal eden idari bir davranış olup olmadığıdır.

Konuyla ilgili olarak görüş bildiren yazarlardan KAYA, bir idari işlemin icrası sebebiyle açılacak olan tam yargı davalarında da icra edilen işlemin, kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte olması gerektiğini savunmaktadır. Yazar, görüşüne iki

[123] GÖZÜBÜYÜK, Şeref; a.g.e., s.263-265.
[124] DURAN, Lütfi; "İdari İşlemden Sorumluluk", İÜHFM, C.XXXIII, S.3-4, İstanbul 1968, s.8 v.d.

Danıştay kararını da dayanak göstermektedir. Kararlardan birinde, işyerinde stok şeker bulunduğu iddiasıyla, davacı tacir, şikâyet edilip, belediye ekiplerinin yaptığı inceleme sonucu tutulan zabıtla savcılığa sevk edilmiştir. Stokçuluk yaparak fiyat artışına sebebiyet vermek suçu nedeniyle belli bir süre tutuklu kaldıktan sonra davacı tacir, mahkeme kararıyla aklanmıştır. Davacı, bu nedenle uğradığını iddia ettiği zararın tazmin edilmesi için dava açmış ancak dava, belediye ekiplerince düzenlenen tutanağın kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı gerekçesiyle reddolunmuştur. Zira mahkemeye göre, ne davacı ne de davacının işyeri hakkında belediyece icrai bir faaliyette bulunulmuştur[125].

Anılan davada, davacı beraat ettiğine göre, haksız tutuklamadan dolayı 466 s. Kanun Dışı Yakalanan veya Tutuklanan Kimselere Tazminat Verilmesi Hakkında Kanun'un ilgili hükümleri uyarınca, adli yargıda dava açılması gereklidir. Sırf bu açıdan düşünüldüğünde, Danıştay kararı yerinde görülebilir. Ancak Mahkeme, söz konusu tutanağı yalnızca "kesin ve yürütülmesi gerekli olma" ölçütü bakımından değerlendirmiştir. Bu vasıfta bir idari işlem tesis edilmese de, hukuka aykırı bir denetim faaliyeti ile başvurucunun kişisel hakları ihlal edilmiştir. Başvurucu bu nedenle uğradığı zararın tazminini talep etmekteyken; incelemenin, tutanağın niteliği ile sınırlı kalması, kanımızca tam yargı davasının anlamına ters düşmektedir. Zira bu denetim faaliyeti sırasında ortaya çıkan idari davranışların, bir idari işlemin uygulaması niteliğindeki eylemden ziyade, yasal bir yetkiden kaynaklı kolluk eylemi niteliğinde olduğu da düşünülebilir. Kaldı ki bir idari işlemin uygulaması niteliğinde bir eylem dava konusu edilse bile, icrailik ölçütünün tam yargı davasında nasıl ele alınacağı hususu tartışılabilir. Daha da önemlisi; mahkeme kararının kabulü, idareye

[125] KAYA, Cemil; a.g.m., s. 2 v.d., DDDK. E.1960/48-K.1966/1578, T.25.11.1966, DDDK Kararları, Birinci Kitap(1965-1978), 1981, s.722., Dan. 8.Dr., E1984/115-K. 1985/317, T.:26.03.1985, D.D.1986, S.60-61, s.393-395.

kesin ve yürütülmesi gerekli işlem tesis etmediği sürece hukuka aykırı davranma serbestîsi tanımaktadır ki bu tür bir hareket alanının hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı açıktır.

Diğer bir görüş sahibi DURAN ise, idari işlemin en belirgin özelliğinin, idarenin tek yanlı iradesi ile hukuki durumları etkileyebilme gücü olduğunu; bu sebeple icrai olmayan işlemlerin şikâyet ve itirazlara konu edilemeyeceğini ancak bazı kayıt ve şartlarla, belki, idarenin sorumluluğuna sebep teşkil edebileceğini belirtmiştir. Yine, idarenin icrai niteliğe sahip olmayan bu belgelerinin hukuk açısından, bazen idari eylem niteliğinde görülebileceklerini de eklemiştir[126]. DURAN'ın bizim de paylaştığımız bu görüşü, çalışmamız açısından ele alındığında, şu iki soruyu sormak mümkündür: İlki, acaba hangi kayıt ve şartlarla asli bir işlemin hazırlık safhası idari eylem sayılarak idarenin sorumluluğuna sebep teşkil edecektir? İkincisi, vergi idaresinin gerçekleştirdiği ön işlemler nedeniyle açılacak sorumluluk davaları bu görüşün pratik bir örneği olabilir mi?

[126] DURAN, Lütfi ;İdare Hukuku.,s.398.

E. İDARİ EYLEM

İdare faaliyetlerini gerçekleştirirken, idari işlemler yanında idari eylemler de gerçekleştirir. Zira idarenin kamu hizmeti ve özellikle kolluk faaliyetlerini sadece idari işlemlerle yürütmesi mümkün değildir. Bu kamusal faaliyetler gerçekleştirilirken, kamu görevlileri tarafından sıklıkla kamusal mekânlar içinde bazen de dışında kamusal araç ve gereçler kullanılarak idari eylemler meydana gelir[127]. İdari işlemde olduğu gibi idari eylemin de yasal bir tanımı yapılamamıştır. İdari işlemlerden farklı olarak idari eylemler, hukuk dünyasında değil maddi âlemde sonuç doğurur. İdari eylemler, ya bir idari işlemin maddi âlemde de sonuç doğurabilmesi için onun uygulayıcısı biçiminde ya da idareye doğrudan yasa ile tanınmış bir yetkinin kullanılması biçiminde karşımıza çıkarlar[128]. Örneğin; yıkım kararı verilen bir evin idare tarafından yıkılması yani yıkımı öngören işlemin icrası bir idari eylemdir. Aynı şekilde; idarenin bir yangını söndürme çalışması veya adli ve idari kolluk uygulamaları da saf idari eylem olarak değerlendirilir[129]. İdari eylem olgusu açıklanırken bu ayırıma gidilmesinin anlamı şudur: Eğer ortada idari işlemin uygulayıcısı olan bir idari eylem var ise bu eylemin denetimi, uygulayıcısı olduğu işlem üzerinden yapılacaktır. Zira bu tür idari eylemler, idari işlemin hukuki rejimine tabi kılınmıştır[130]. Yani, İYUK md.12 uyarınca bir idari işlemin uygulanmasından doğan zararın tazmini için açılmış olan davada, uygulanması nedeniyle zarar görülen işlemin hukuka uygunluğu tartışılacaktır. KAYA'nın yukarıda belirttiğimiz görüşü de bu teoriyle ilişkilendirilebilir. İdari eylemlerle amaçlanan, maddi âlemde bir değişiklik yaratılması olsa da, hukuk düzenince, idari

[127]AYANOĞLU, Taner; İdari Eylemin Tanımlanması, Legal Yayınları, İstanbul 2004. , s.220.
[128] DEMİRKOL, Selami; "İdare Hukukunda İdari Eylemler Olgusu", Sayıştay Dergileri, S.40, s.2., http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der40m5.pdf. adresinden ulaşılabilir. E.T.:16.10.2010.
[129] DEMİRKOL, a.g.e., s.2.
[130] ERKUT, İdari İşlemin Kimliği, s.12.

eylemlere bazı hukuki sonuçlar bağlanmıştır[131]. Bu sonuçlardan en önemlisi, Ay. md. 125/son hükmü uyarınca, idarenin sorumluluğu konusunda karşımıza çıkmaktadır. Anayasa koyucu, bu hükümle, idareyi kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü tutmaktadır. İdari işlem ve idari sözleşmelerin uygulanması dışında kalan ve idarenin her türlü faaliyetlerinden, hareketsiz kalmasından, araçlarından, hayvanlarından, taşınır ve taşınmaz mallarından veya tesislerinden doğan zararların idari eylem olgusu içinde değerlendirileceği belirtilmektedir[132]. Yine sorumluluk esası bakımından bir idari işlemin uygulayıcısı durumunda bulunan eylemlerle saf idari eylemler arasında bir fark gözetilmez. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi, idari işlemin uygulayıcısı olan idari eylemin dava konusu edilmesi durumunda, asıl dava edilen dayanak idari işlemdir. İdari eylemin bir idari işlemin uygulayıcısı olduğu durumlarda, dayanak idari işlem bir hazırlık işlemi ya da iç düzen işlemi de olabilir[133].

İdari eylemi açıklamak bakımından, yukarıda yapılan ayırımın pratik sonuçları bulunmaktadır. Hukuki rejim ve yargılama usulü bakımından asıl idari eylem olarak kabul edilen, temelinde bir idari işlem olmayan, fizik alanında görülen iş, hareket, ameliye ve çalışmalar, yani saf idari eylemlerdir[134]. Saf idari eyleme doğrudan tam yargı davası açıldığında, bu dava İYUK md. 13 hükmünde yer alan kurallara tabi olacaktır. İYUK md. 13/1 hükmü gereğince başvurucunun, davasını açmadan önce davalı idareye başvurarak ön karar alma zorunluluğu vardır ve dava açma süresi bakımından da idareye başvuru tarihi esas alınır. Oysa bir idari işlemin uygulanmasından doğan idari eyleme karşı açılan davada bu tür bir ön karar alma zorunluluğu yoktur ve dava açma süresi için, işlemin uygulanma tarihi esas alınır.

[131] DEMİRKOL, Selami; a.g.m. s.8, AYANOĞLU, Taner; a.g.e., s.81.
[132] DEMİRKOL, s.2.
[133] AYANOĞLU, s.110.
[134] AYANOĞLU, s. 110.

Yapılan ayrımın yargı kararlarında da sıklıkla karşılaştığımız önemli pratik sonuçları bunlardır[135].

Kuramsal bir ayırıma kanunda bu tür pratik sonuçlar bağlanması, güçlüklere yol açtığı ve gerçekle ilgisi olmadığı gerekçesiyle haklı olarak eleştirilmektedir[136]. Eleştiri sahibi DURAN'a göre, ***"…her idari eylem yakın veya uzak, açık veya kapalı mutlaka bir işlemin uygulanmasından ibarettir. Meğerki bu eylem hiçbir mevzuat hükmü ile ilişkili olmasın ya da İdare fonksiyonu dışında kalsın."*** Yazar, görüşüne zarar görenlerin açacakları sorumluluk davasında ancak gerekli olduğu takdirde, bunun dayandığı işlemin sağlık ve geçerliliğinin tartışılacağını eklemekte ve **idarenin sorumluluğuna yol açan olgunun, idarenin her türlü tutum ve davranışı** olduğu sonucuna varmaktadır[137].

Eğer vergi idaresinin tarhiyattan önce gerçekleştirdiği "ön işlemler" bir hazırlık işlemi olarak görülür ise, örneğin; mükellefin iş yerine gelinip inceleme yapılmasını, bu hazırlık işleminin uygulaması niteliğindeki bir idari eylem olarak algılamamız gerekir. Ancak ön işlemler başlığı altında yapılan "yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama" faaliyeti -aşağıda ayrıntılı şekilde açıklanacağı üzere- dayanağını doğrudan kanundan alan bir kolluk faaliyeti olarak algılandığında, bütün bu idari süreç sorumluluk hukuku bakımından bir idari eylem süreci olarak da kabul edilebilir. Görüldüğü üzere; bu ayırım, aynı idari süreç bakımından farklı değerlendirmeleri beraberinde getirecek ve başvuruculara açacakları tam yargı davalarında, dava açma süresi ve ön karar alma zorunluluğu olup olmaması

[135] Dan. 10. Dr. E.2005/896-K. 2007/899. K.T. 12.03.2007, Dan. 10. Dr. E.2006/237-K.2008/172. K. T. 25.01.2008. Dan İDD E. 2002/191-K. 2002/644. K.T. 20.09.2002

[136] DURAN, Lütfi; Türkiye İdaresinin Sorumluluğu, TODAİE Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara 1974, s. 84.

[137] DURAN, Sorumluluk, s.84. Aynı yönde görüş için bkz. OZANSOY, Cüneyt; a.g.t, Giriş. Yazar, sorumluluk hukuku açısından idari işlem ve idari eylem arasında farklı yöntemlerle sorgulanmayı gerektiren bir ayırımın anlamlı ve pratik görülmediğini ve "idari davranış" kavramının idari işlem ve eylemi kapsayacak şekilde kullanıldığını belirtmiştir.

yönünden gereksiz bir tereddüt yaşatabilecektir. DURAN'ın sorumluluğa yol açan olguyla ilgili olarak yaptığı genişletici yorum da bu noktada bir kez daha önem kazanmaktadır.

III. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN ÖN İŞLEMLER

A. GENEL KAPSAM

Vergi sistemimizde "ön işlemler" terimi, genel olarak kabul görmekle birlikte, bu terim ile kastedilen "Yoklama, İnceleme, Arama ve Bilgi Toplama" kurumları, aynı zamanda vergi ceza sisteminde suçla ilgili hususların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasını kapsayan bir tür adli kolluk faaliyeti[138] ya da delil tespiti[139] olarak nitelendirilmektedir. Yine konuyla ilgili olarak; -bizim de paylaştığımız- adli-idari özellikler taşıyan bir kolluk faaliyeti[140] nitelendirmesi de yapılmıştır. Zira ön işlemler, kolluk faaliyeti olarak nitelendirilecekse, bunun kendine özgü ve adli-idari özellikler taşıyan bir kolluk faaliyeti olduğunu belirtmekte fayda var. Gerçekten de, vergi idaresi, ön işlemleri gerçekleştirirken işlenen vergi suçlarıyla bozulan düzeni yeniden tesis etmek adına, suçla ilgili hususları ortaya çıkarmayı amaçladığı gibi, yaptığı denetimle vergi düzenini koruyarak bozulmasını önlemeyi de hedeflemektedir.

[138] YALTI, Billur; "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II" Vergi Sorunları Der., S.144, Eylül-2000, s.113.
[139] SABAN, Nihal; a.g.e., s.186.
[140] SABAN, Nihal; s.183.

B. YOKLAMA

1. YETKİ ve USUL

Kanun koyucu, VUK'nun 127-133. maddeleri arasında düzenlediği yoklamanın amacını ve konusunu şu şekilde belirlemiştir.

"Maksat ve yetki:

Madde 127 – (Değişik : 4/12/1985 - 3239/12 md.)

Yoklamadan maksat, ***mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir***."

Kısaca yoklama, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan ancak vergilendirmeyi etkileyen hususların ortaya çıkarılmasıdır[141]. Bu sebeple, vergi idaresi, yoklama ile bu hususları içeren her türlü maddi olguyu, fiili durumu, kayıt ve belgeyi araştırabilecektir. Yoklama, vergi idaresi nezdinde, vergiyi doğuran olay ile kayıtlar arasındaki bağlantının kurulmasını sağlamakta ve öncelikle mükelleflerin belge düzenine uymaları sonucunu doğurmaktadır[142]. Zira yoklama sırasında, mükellef ve sorumluluğun tespiti, işyerlerinde fiili envanter ve hasılat tespiti, ödeme kaydedici cihaz kullanılıp kullanılmadığının kontrolü, yine işyerleri, nakil vasıtaları ve taşıtlar üzerinde de belge denetimi gerçekleştirilmektedir[143]. Örneğin vergi idaresi, yaptırdığı bir yoklama sonucu, davacının ilçe ve köylerde yapılan özel eğlence ve düğünlerde

[141] KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1986, s.165.
[142] ÇAVUŞ a.g.e., s.125
[143] ÇAVUŞ, s.125 v.d.

klavye çalıp şarkı söylediğini tespit etmiş ve serbest meslek erbabı olarak kişi hakkında mükellefiyet tesis etmiştir[144].

Görüldüğü üzere, yoklama, vergiyi doğuran olayın ya da verginin konusunu oluşturan iktisadi unsurların daha sürecin başında, oluş anında ve olduğu yerde tespitini sağlayan bir bilgi edinme ya da denetim yoludur. Bu yönüyle de daha sonra açıklayacağımız vergi incelemesinden ayrılır[145]. Ancak hemen belirtilmelidir ki; yoklama, VUK'nun devam eden hükümlerine göre, yalnızca bir tespit veya araştırma işlemi sınırları içinde kalmayabilir. Özel yetki verilen durumlarda zapt ya da (CMK'nun deyimiyle) "el koyma" işlemleri de, yoklama işlemi ile gerçekleştirebilir. Gerçekten de 127. maddenin devamında yoklama işleminin aşağıdaki yetkileri de içerebileceği belirlenmiştir.

Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde ***özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,***

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,

c) ***Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız***

[144] Dan. 4. Dr. E.2002/4036-K.2003/2246., T.07.10.2003.
[145] BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.143.

mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirliyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Yetkisini haizdirler.

Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu hususstaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Yoklamaya yetkili olan memurlar ise VUK 128. maddede sayılmıştır.

Madde 128 – Yoklama:

1. Vergi dairesi müdürleri;

2. Yoklama memurları;

3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;

4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;

5. (Ek: 5/5/2005-5345/34 md.) Gelir uzmanları; tarafından yapılır.

Genel olarak, yoklama yapmaya yetkili olan görevliler bu şekilde belirlenmiştir. Ancak günlük hâsılatı tespit etme ve nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapma yetkisi sadece özel yoklama yetki belgesi bulunan memurlara verilmiştir[146].(VUK md.127, 168 Seri No'lu VUKGT)

Yoklamayla görevli ve yetkili olanlar, yoklama işleminin ilgilisine, kendilerinden sorulmasa bile hüviyet ibraz etmek zorundadır. (VUK. md. 129.)

Yoklama, VUK 130. madde hükmü gereği her zaman yapılabilir ve ilgiliye ne zaman yapılacağı haber verilmez. Zira yoklamanın amacı vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılmış hususları saptamaktır[147].

Yoklama üzerine tespit olunan hususlar veya kanun koyucunun deyimiyle yoklama neticeleri yoklama fişine kaydedilir. Yoklama fişi tutanak mahiyetindedir. (VUK md.131/1). Bu hüküm, yoklamanın ön işlem niteliğinde görülmesinin de yasal dayanağı durumundadır. Tutanak mahiyetindeki yoklama fişi, VUK 30. madde hükmünde düzenlenen re'sen tarhiyata ve VUK mükerrer 30. maddede düzenlenen idarece tarhiyata sadece dayanak teşkil eder. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha halinde düzenlenerek tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili

[146] ÜREL, Gürol; Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara 2003, Yaklaşım Yayınları, s.254.
[147] ÇAVUŞ, a.g.t., s. 119 v.d.

adamına[148] imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse, keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.(VUK md.131/2)

Yoklama neticelerinin bildirilmesi ise VUK 132. maddede düzenlenmiştir. Buna göre; yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca bu karneye işaret olunur. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları ise vergi dairesine tevdi olunur.

Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği bazı hallerde ise yoklama, toplu şekilde yapılır. (VUK. md.133/2) Toplu yoklamada bir mükellef topluluğu ya da iş grubu söz konusudur ve münferit fiş yerine yoklama cetvelleri kullanılır. Neticeler de toplu olarak bu cetvellerde gösterilir.(VUK md.133/1) Amaç, tek bir mükellefe ya da işletmeye yönelik bir araştırmadan ziyade, kayıt dışı mükelleflerin saptanması, muhtasar beyanname verenlerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması, basit usule tabi mükelleflerin bu usule tabi olma koşullarını aşıp aşmadığının saptanmasıdır[149]. Bu şekilde belirlenecek mükellef ya da iş grupları içindeki her mükellef, istisnasız yoklamaya tabi tutulacaktır. Yoklama cetveli kullanılan bu hallerde ihtilaflı bir olay var ise yoklama fişi mahiyetinde ayrı bir tutanakla tespit olunur. (VUK. md.133/3)

[148] ÜREL, Gürol; a. g. e., s. 255.
[149] YAYMAN, Derya; "Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1999, s.140.'den Akt. Çavuş, Adnan; a.g.t. s.118.

2. YOKLAMA ve EL KOYMA

VUK 127. maddesinin (c) ve (e) fıkralarında düzenlenen ve tespit dışında, el koyma ya da zapt niteliği taşıyan yetkilerin tartışılması gerektiği, haklı olarak ileri sürülmektedir[150]. Zapt ya da el koyma, ceza muhakemesinde kanıt olabilecek veya müsadere edilebilecek eşya üzerinde, zilyedin sahip olduğu tasarruf yetkisinin, rızası dışında kaldırılarak; söz konusu eşyanın resmi makamların denetimi altına alınmasıdır[151]. Buna ek olarak, ceza muhakemesinde koruma ya da kolluk tedbirleri, bir cezai uyuşmazlığın çözümünde araç niteliği taşıyan ve muhakeme sonucunda verilecek kararın yerine getirilebilmesine olanak sağlayan, temel hak ve özgürlüklere doğrudan ve dolaylı olarak müdahalede bulunan geçici sınırlamalardır[152]. El koyma işlemi de ceza muhakemesi açısından ele alındığında, bu tedbirlerden biridir.

Adı geçen hükümlerden VUK md.127/c, vergi idaresine, ***"kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak"*** yetkisi tanımaktadır. Bu işlemin ceza muhakemesi hukuku anlamında bir "el koyma" işlemi olduğu ve öncelikle "Özel hayatın gizliliği ve korunması" başlığını taşıyan Anayasa md.20/2 hükmüne aykırılık taşıdığı noktasında şüphe bulunmamaktadır[153]. Bununla birlikte, daha sonra inceleneceği üzere "arama" sonrasında yapılan el koyma işlemleri ile ilgili olarak sıkı şekil şartları öngörülmüş iken -aralarında farklılık olmadığı halde-

[150] SABAN, Nihal; a.g.e., Vergi Hukuku, s.186.
[151] KUNTER, Nurullah; YENİSEY, Feridun; NUHOĞLU, Ayşe; Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.932.
[152]KUNTER-YENİSEY-NUHOĞLU; s.731-734.
[153] KANETİ, Selim; a.g.e., Vergi Hukuku, s.166, SABAN, Nihal; a.g.e., s.185, KARAKOÇ, Yusuf; a.g.e., s.189., ÇAVUŞ, Adnan; a.g.t. , s.137., BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.148.

yoklama sonrasında yapılan el koyma işlemi için bu tür şartların düzenlenmemiş olması da ayrıca eleştiri almaktadır[154].

Bahsi geçen Anayasa md. 20/2 hükmü şöyledir:

"Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı 24 saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar."

Söz konusu Anayasa hükmüne rağmen, VUK md.127/c, kişilerin defter ve belgelerine el konulması ile ilgili olarak ne hâkim kararının gerekliliğinden ne de Anayasanın 20/2 madde hükmü ile oluşturulan süreçten söz etmektedir. Yine CMK'nun ***"El koyma kararını verme yetkisi"*** başlıklı 127. maddesinin 4. fıkrasında da ***"Zilyedliğinde bulunan eşya veya diğer malvarlığı değerlerine el konulan kimse, hâkimden her zaman bu konuda bir karar verilmesini isteyebilir."*** denmektedir. VUK'nun el koyma yetkisi veren hükümlerinde bu tür bir itiraz müessesinin düzenlenmemiş olması da ayrıca eleştiri almaktadır[155]. Benzer şekilde; VUK md. 127/e hükmünde de karayollarında gerçekleştirilen yoklamalarda, vergi idaresine ***"Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak",***

[154]BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.150.
[155] KANETİ, Selim; a.g.e., s.166.

*(Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)*şeklinde bir başka el koyma yetkisi tanınmaktadır. Yukarıda Ay. Md. 20/2 ve 127/c hükümleri ile ilgili olarak yaptığımız tüm açıklamaların, 127/e hükmü için de geçerli olduğunu söylememiz yanlış olmaz.

Şu haliyle Anayasaya aykırılıkları şüphe götürmeyen bu iki hüküm ile ilgili olarak; doktrinde ÇAVUŞ, bazı öneriler ileri sürmüştür. ÇAVUŞ'a göre öncelikle, VUK'nun 127. maddesinde yapılacak açık bir düzenleme ile ya da CMK'nun "el koyma" tedbirine ilişkin hükümlerine atıf da bulunularak Anayasaya aykırılık giderilebilecektir. Ayrıca VUK'nun 127. maddesinde yapılabilecek bu açık düzenlemede, el koymanın hâkim kararı ile yapılabileceği belirtildikten sonra, "*Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, defterdarın ya da defterdara ulaşılamıyorsa vergi dairesi başkanının yazılı emri ile el koyma yapılabilir, hâkim kararı olmaksızın yapılan el koyma işlemi yirmi dört saat içinde hâkim onayına sunulur."* şeklinde bir hüküm de eklenebilir. Zira yazara göre, Anayasanın 20. maddesinde geçen "gecikmesinde sakınca bulunan hallerde **kanunla yetkili kılınmış mercii**" ibaresi ile kastedilen yalnızca savcı ya da kolluk amiri olamaz. Bu ibare ile amaçlanan, özel yasalarda bazı kişilere de yazılı el koyma emri yetkisi verilerek, özellikle vergi gibi uzmanlık gerektiren bazı konularda çabuk ve isabetli karar vermeyi sağlamaktır. Kaldı ki el koyma yetkisi verilebilecek defterdar, vergi dairesi müdürü ya da yoklama memurunun amiri sıfatıyla, aynı zamanda bir tür kolluk amiridir[156].

El koyma bir koruma tedbiridir ve bu yüzden daha çok ceza muhakemesi içinde konumlandırılmaktadır ancak diğer yandan; el koyma, ister adli isterse idari

[156] ÇAVUŞ, Adnan; a.g.t., s.137.

kolluk tarafından tesis edilsin bir idari işlemdir[157]. Gerçekten de el koyma kararı, idari işlemin yukarıda saydığımız tüm özelliklerini göstermektedir. Zira el koyma kararı ile geçici de olsa, kişinin mülkiyet hakkı kısıtlanmakta ve bireyin hukuki alanını etkileyen bir kamu gücü uygulanmaktadır. Danıştay da konuyla ilgili olarak verdiği bir kararda, 1402 s. Sıkıyönetim yasasına dayanarak kolluk hizmetlerini yürüten idarece, davacının eşyalarına el konulması tasarrufunun idari mevzuat çerçevesinde; hukuk alanında yenilik doğuran bir irade açıklamasını yansıtması nedeniyle, idari eylem değil, idari işlem olduğunu saptamıştır[158]. Her ne kadar; Danıştay, bahse konu kararında, idari işlem ve eylem ayırımı üzerinden bir değerlendirme yapmış olsa da, hüküm, konumuz açısından da yol göstericidir. Bu sebeple, zilyetliğinde bulunan eşyaya el konulan mükellef, yoklama işleminin kesin ve yürütülmesi gerekli olup olmadığı tartışmasından bağımsız olarak, sırf el koyma işlemi aleyhine yürütmeyi durdurma istemli iptal ya da tam yargı davalarını açabilecektir. İdari davalar, CMK'nun ilgili maddelerinde düzenlenen "hâkime itiraz" mekanizması kadar çabuk ve basit olmayabilir ancak idari işlem ya da eylemle karşılaşan herkes için birer hukuki çare durumundadır. Yine yoklama sürecinde tesis edilen el koyma işlemi ile ilgili olarak yaptığımız bu değerlendirmenin, yukarıda açıklamaya çalıştığımız ayrılabilir işlem kuramının bir örneği olduğunu söyleyebiliriz.

C. VERGİ İNCELEMESİ (REVİZYON)

Çalışmamızın başında, beyan sisteminin geçerli olduğu vergi sistemlerinde vergi idaresinin, beyan edilen verilerin doğruluğunu araştırmaya yönelik denetiminin

[157] Aynı yönde bir diğer görüş için Bkz. BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.148.
[158] Dan. 10.D. E.1996/122-K.1997/113,T. 29.1.1997, DD.94, s.537-539'den Akt. AYANOĞLU, Taner; a.g.e., s.87. Aynı yönde Uyuşmazlık Mahkemesi Kararları için Bkz. UM,E.1974/1179-K.1976/14. T.17.03.1976 R.G. T.:17.10.1976, UM E.1972/5-K. 1974/1357,T.29.06.1974, R.G. T. 10.11.1974. AYANOĞLU, s.89.

öneminden ve bu denetim üzerinde yoğunlaşan tartışmalardan bahsedilmişti. Aslında modern muhasebe denetimi, sanayi devriminin doğurduğu bir ihtiyaç olarak İngiltere'de ortaya çıkmış ve büyük işletmelerin kurulmasıyla birlikte işletme hesaplarının denetlenmesi bir zorunluluk halini almıştır[159]. Özellikle işletmeler bakımından, denetim ve araştırma faaliyetinin en önemli ve sık başvurulan aracı ise vergi incelemesi olmuştur. "İnceleme" kurumu vergi sistemimizde VUK'nun 134-141. maddeleri arasında düzenlenmektedir.

VUK md. 134/1 hükmü uyarınca, vergi incelemesi ile amaçlanan *ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.* Vergi incelemesi bu hükümden hareketle, farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Bu tanımlardan ilki, "…beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma faaliyeti..." şeklindedir[160]. Zira VUK md. 134/2 hükmü, incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde incelemenin, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasını ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurları da içine alabileceğini düzenler. Bir başka tanımda, vergi incelemesinin aynı zamanda beyanların doğruluğunu sağlamaya yönelik bir denetimi ifade ettiği[161] ve yalnızca, defter, kayıt ve belgeler ile envanter üzerindeki araştırmaları değil, her türlü araştırmayı kapsadığı belirtilmiştir. Gerçekten de, vergi dairesindeki kayıtlardan çıkarılacak bilgiler, istihbarat arşivindeki bilgiler, mükellefle irtibatlı olan alıcı veya satıcılardan alınan bilgiler ile tanık ifadeleri bu kapsamda görülmüştür. Yine resmi daireler, bankalar, sigorta şirketleri, tapu daireleri, noterler, mahkemeler gibi iz bırakacak nitelikteki işlemler açısından alınacak bilgi ve belgeler,

[159]BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.169.
[160] ÖNCEL-KUMRLU-ÇAĞAN; a.g.e., s.100.
[161] ÇAVUŞ, s.182.

nakliye şirketlerinden alınacak ve mükellefin özel giderleri, servet durumu, kendisi, eşi ve çocuklarının yaşam seviyesini gösterir bilgi ve belgeler incelemede değerlendirilebilecek hususlara dâhildir[162]. Görüldüğü üzere, vergi incelemesi, inceleme elemanlarına çok geniş bir araştırma yetkisi verir.

Bu geniş çaplı araştırmanın muhatapları ise kısaca vergi mükellef ve sorumlularıdır[163]. VUK md. 137 hükmünün deyişiyle, **VUK ve diğer kanunlar** uyarınca defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Kanun koyucu, incelemeye tabi olma konusunda, defter tutacaklar ile evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz mecburiyeti olanları referans almıştır. Defter tutacaklar, VUK 172 ve 173. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdur. Yine iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidir. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü VUK md. 253-256, belge kullanma mecburiyeti ise VUK 232-236. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Diğer kanunlar uyarınca defter tutacaklar arasında tacirler yer aldığından TTK md. 66 (6102 s. Yeni Türk Ticaret Kanunu md. 64) hükmüne göre defter tutmakla yükümlü olan tacirler de vergi incelemesine tabidir[164].

1. YETKİ ve USUL

Vergi incelemesine yetkili olanlar ise VUK'nun 135. Maddesine **(Değişik: 7.7.2011-KHK-646/4 md.)** göre şu şekilde düzenlenmiştir:

[162] BİYAN, Özgür; Mali Pusula, "Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları" Mart-2006, Y. 2, S. 15, s. 76-86.
[163] BAYKARA, Bekir; a.g.e. s.170.
[164] ÇAVUŞ, s.187-188.

Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Bu kişiler dışında, başka kişiler tarafından yapılan ya da yapılmak istenen vergi incelemeleri hukuka aykırıdır[165]. Bu bağlamda, inceleme yapacak olanlar, incelemeden önce, mükellefler ya da incelemeye muhatap olanlara, inceleme yetkisini gösterir fotoğraflı kimlik belgesini göstermekle yükümlüdür.(VUK md.136)

VUK md. 139 uyarınca, inceleme kural olarak incelemeye tabi olan kişinin iş yerinde yapılır. Hükmün amacı, inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır. İncelemenin işyerinde yapılmasının pratik yararları (tüm dokümanların vergi dairesine taşınmasının zorluğu ve incelenen kişi bakımından oluşturacağı sorunlar) yanında, işletmenin işleri hakkında yakından bilgi sahibi olmak ve mükellefle idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlamak da incelemeden beklenenler arasındadır[166]. Ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde, incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya belgeleri belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir. İnceleme elemanlarının, yukarıda belirtilen

[165] Aynı yönde Dan. Kararları için Bkz.ÜREL, Gürol; a.g.e. s.263.
[166] AKDOĞAN, a.g.e., s.77., BİYAN, Özgür; a. g. m., s.2.

istisnai durumlar söz konusu olmaksızın, defter ve belgelerin doğrudan doğruya vergi incelemesi yapılmak üzere daireye ibrazını istemeleri hukuka aykırıdır. Bu gibi durumlarda, yargı organlarınca da, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi, mükellef aleyhine herhangi bir işlem yapılması ya da re'sen takdir sebebi sayılmamaktadır[167].

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının önceden haber verilmesi mecbur değildir.(VUK md. 138/1) İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir[168].(138/2) Önceden inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.(138/3) Yine vergi incelemesinin ne kadar süreceğine dair kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

VUK md. 140 hükmü vergi incelemesi sırasında uyulacak esasları düzenlemektedir. Hüküm, bu tez çalışmasının yazımı sırasında, **1 Ocak 2011** tarihinde yürürlüğe girecek olan **6009 s. Kanun**[169] ile değişikliğe uğramıştır. Hükmün kanun değişikliğinden önceki haline değinmek gerekmektedir.

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;

[167] BİYAN; a.g.m., s.2.
[168] VUK 114. maddeye göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yıldan başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğrar.
[169] *Kabul Tarihi:23.07.2010, R.G. Tarih- Sayı: 01.08.2010-27609.*

2. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır);

3. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

Görüldüğü üzere, vergi incelemesinin esaslarına dair hükümde çok ayrıntılı düzenlemeler bulunmamaktadır. Yukarıda vergi incelemesinin çok geniş ve derinlemesine bir araştırma faaliyetini ifade ettiğini belirtmiştik. Bu denli geniş bir yetki kullanımının sınırlarına ya da esaslarına dair ayrıntılı düzenlemelerin bulunmaması birçok yazar tarafından eleştirilmektedir[170]. Örneğin; hükmün bu haline göre, inceleme işleminin ne zaman ve neden başladığı ya da ne kadar süreceği belirlenmiş değildir[171]. Gerçekten de inceleme işleminin sebep unsuru yani hangi durumda kişinin incelemeye alınacağı konusunda bir belirlilikten söz edilememektedir. Çok çeşitli sebeplerle ve inceleme elemanı veya hiyerarşik üstünün takdirine bağlı olarak hatta bazen bir tesadüf sonucu mükellefler vergi incelemesi için seçilebilir[172]. Bu durum işyerinde aylarca inceleme yapılan mükellef bakımından hak, zaman ve kazanç kaybına neden olabilmektedir.

---

[170] BAYKARA, Bekir,a.g.e.,s.10.

[171]DOĞRUSÖZ, Bumin; Referans Gazetesi, "Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen", 06.09.2010 tarihli makale.

[172]Uygulamada mükelleflerin, vergi incelemesine seçilme nedenleri olarak şunlar sayılmaktadır: *"Tamamen tesadüfen, bir konu genel olarak taranırken, sektör incelemesi sırasında ya da bir başka şirket incelenirken, ona mal veya hizmet satılmış veya alınmışsa… İhbar varsa (Genellikle de eski çalışanlardan gelir), ikili anlaşmalar çerçevesinde alınan bilgiler çerçevesinde, kara para incelemeleri sırasında ya da tek vergi numarası uygulaması çerçevesinde toplanan bilgilerden hareketle yapılan kontrollerde(Banka faiz gelirleri incelemeleri, gayrimenkul satış incelemeleri, borsa satış incelemeleri)… Beyanname, ekleri ve bilanço/gelir tablosu dip not tutarsızlıkları, mali idarece

Diğer yandan, mükelleflerin tamamının incelemeye alınması mümkün olamayacağından, incelemeye alınacak mükelleflerin seçilmesi doğaldır[173]. Ancak hukuk devletinde beklenen, mükelleflerin hangi durumlarda incelemeye alınacağının bilinmesi ya da seçilme kıstaslarının objektif olarak saptanmış olmasıdır. Yani seçimin, başta eşitlik ilkesi gözetilerek, idarenin takdir yetkisi **sınırları** içinde yapılması gerekmektedir. İnceleme, idare hukuku bakımından kişinin statüsünde icrai bir değişikliğe yol açmayabilir ancak söz konusu süreç, hukuk alanı dışına çıkan ve sosyal, psikolojik ve ticari etkiler gösteren zorlu bir süreçtir. Zira mükellef için inceleme her bakımdan ek bir "maliyet" ortaya çıkarır. İncelemeye alınan mükellefin işine yoğunlaşamama dolayısıyla alternatif kazanç kaybı, her soruşturma gibi inceleme sonucunun belirsizliği nedeniyle işletme için hayati kararların ötelenmesi ve tabii ki incelenmenin verdiği psikolojik sıkıntı, incelemenin mükellefe getirdiği yükün bir kısmıdır. Daha da fazlası, inceleme haberini alan bankaların işletmeye kredi sağlama konusunda çekingen davrandıkları, eski kredileri tahsil etmeye çalıştıkları hatta borsaya kayıtlı şirketlerde hisse senetlerinin değerinin düştüğü ve yine ulusal ve uluslararası düzeyde mükellefin kredi notunun düşürüldüğü bilinmektedir[174].

---

fişlenmiş olma (Sahte belge kara listesine girme), kasa hesabının şişkinliği, yüksek ortaklar cari hesabı, şişkin bir "kanunen kabul edilmeyen gider" rakamı beyan edilmesi durumlarında… Düzeltme beyanları, vergi iade talepleri, sürekli ve yüksek miktarlı devreden KDV, sürekli zarar beyan ediliyor olması…
Kârlılık oranının sektörel ortalamaya göre sapma göstermesi (Elektronik beyan sonrası vergi idaresi daha fazla veriyi elektronik ortamda alıp işleyebilir, karşılaştırabilir hale getirilebilir), beyannamenin diğer indirim satırında gösterilen rakamlarla ilgili yeterli açıklama yapılmamış olması vb." http://www.dunyagazetesi.com.tr/vergi-incelemesine-neden-secilebilirsiniz-_50_12563_yazar.html? Adresinden ulaşılabilir. E.T.: 11.09.2010. Yine vergi incelemesine alınma bakımından sıklıkla duyduğumuz bir başka neden de "büyük mükellef" olmadır. "Büyük mükelleflere vergi incelmesi" başlıklı haber.http://www.stargazete.com/ekonomi/buyuk-mukelleflere-vergi-incelemesi-haber-262767.htm adresinden ulaşılabilir. E.T.: 11.09.2010.

[173] ÇAVUŞ, a.g.t., s.188.
[174] BAYKARA, Bekir; a.g.e. , s.174.

İnceleme işlemlerinin genellikle, vergi idaresinin inceleme birimlerince hazırlanan yıllık plan ve programlarında[175] belirlenen ilkelere göre yapıldığı ve incelenecek mükellefin öncelikle faaliyet gösterdiği sektör bazında belirlendiği de bildirilmektedir[176]. Hukuki dayanağı Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği[177] olan bu plan ya da programlar, her yıl Mart ya da Nisan ayı içinde belirlenir ve o yılki inceleme ihtiyaçları ve bunlara ait esaslar ile koordinasyon ilkelerini içerir[178]. Bu plan ve programlar, Maliye Bakanlığı tarafından onaylanmakla kesinleşeceğinden, planlarda yer alan sektör ve mükelleflere Bakanlık müdahalesi her zaman mümkündür. Bu durum, incelemelerin ya da aslında vergi denetiminin siyasi güdülerle yapılabileceği kuşkusunu uyandırmakta, Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasıyla oluşturulan yarı özerkliğe darbe vurulduğu bildirilmektedir[179]. Bu yüzden vergi incelemesine seçilecek mükellef ya da sektörler belirlenirken, yukarıdan aşağıya değil de aşağıdan yukarıya bir belirlemenin daha etkin ve tarafsız sonuçlara ulaştıracak bir yol olacağı haklı olarak önerilmektedir[180].

Ancak inceleme birimlerinin de kendi aralarında tek düze bir uygulaması olmadığı eklenmekte ve HUK uygulaması incelemeye seçilme bakımından örnek gösterilmektedir[181]. Buna göre; haklarında "izlenecek mükellefler" kartı açılanlar ve şüpheli görülenler, daha önceki incelemelerde vergi kaçırdıkları saptananlar ve önemli kusurları bulunanlar, sürekli olarak zarar bildiriminde bulunanlar, hiç inceleme görmemiş olanlar, bir önceki yılın incelenecek bildirimler listesine girmiş

[175] BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; a.g.m., s.96.
[176] BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; s.93.
[177] R.G. Tarih ve Sayısı: 21.05.1964-11708.
[178] BAŞARAN YAVAŞLAR; s.93.
[179] DOĞRUSÖZ, Bumin; "Vergi Denetimi Siyasallaşıyor" ,Referans Gazetesi, 08.07.2010 tarihli makale http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=141692. Adresinden ulaşılabilir. E.T.:20.10.2010., BAŞARAN YAVAŞLAR, s.95.
[180] BAŞARAN YAVAŞLAR, s.95.

[181] ÇAVUŞ, s.189.

olmakla birlikte o yıl incelenmemiş bildirimler, bildirdikleri gelirler sürekli ve büyük ölçüde dalgalanma gösterenler, ticari kazançlarda karları öz sermayelerine göre düşük olanlar, genel giderleri gayri safi kara göre çok yüksek olanlar, zirai kazançlarda zirai zarar bildirip de bunu diğer kazançlarına mahsup edenler, serbest meslek kazançlarında iş türü ve çalışma alanındaki duruma göre, giderlerinde olağanüstü yükseklik görülenler[182] vergi incelemesine seçilirler.

Yine vergi idaresi, ciddi bir ihbar üzerine ya da vergi dairesinde, VUK md. 30 gereğince re'sen tarhiyatı ya da özel bilgi ve uzmanlığı gerektiren durumlarda mükellefleri incelemeye sevk edebilmektedir[183].

Bunlar dışında, inceleme işleminin hangi durumlarda yapılacağı ile ilgili tek yasal düzenleme, VUK md. 367/2 hükmüdür. Hüküm uyarınca; VUK 359. maddesinde yer alan suçların işlendiğine dair çeşitli vesilelerle bilgi sahibi olan Cumhuriyet Başsavcılığı, ilgili vergi dairesini durumdan haberdar edecek ve eğer gerekmekte ise vergi suçu raporu düzenlenmesi için inceleme yapılmasını talep edecektir. Zaten Savcılık, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı'nın inceleme elemanına yaptıracağı bu inceleme sonunda hazırlanacak vergi suçu raporu olmadan iddianame düzenleyemez. Zira Ceza Muhakemesi Hukuku açısından VUK md.367 hükmü ile oluşturulacak vergi suçu raporu, dava şartı niteliğinde bir mütalaadır. Mütalaanın yokluğunda ceza davası açılmışsa durma kararı verilip, vergi suçu raporu beklenecektir[184].

Vergi inceleme elemanları, yukarıda bildirilen tüm veriler üzerinde üçlü bir inceleme gerçekleştirir. Bunlardan ilki, mükellefin dikkatsizliği ya da

[182] AKDOĞAN, a.g.e., s.86-87.
[183] ÇAVUŞ, s.190.
[184] BAYKARA, Bekir; "Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", Vergi Dünyası Der., S.277, Eylül 2004, s.15,24.

bilgisizliğinden kaynaklanan muhasebe işlem ve kayıtlarındaki hataları tespit edip düzletmeye yarayan **hata incelemesi**dir. İkincisi, vergi kaçırma amacına yönelmiş muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması için gerçekleştirilen **hile incelemesi**dir. Üçüncüsü ise, işletmeye ilişkin tüm kayıt ve belgelerin vergi kanunları ile belirlenen usul ve esaslara uyulup uyulmadığı yönünden yapılan **kanuni ölçülere uygunluk incelemesi**dir[185].

2. İNCELEME VE EL KOYMA

Yapılan bu incelemeler sırasında, inceleme elemanlarınca **gerek duyulduğu takdirde,** vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanakla tespit olunabilir. Zira tutanak, nezdinde inceleme yapılan mükellef ya da sorumlu bakımından oluşturulacak rapor için dayanak ve delil hükmündedir.

İnceleme tutanağının delil olma niteliği hatta çoğu zaman mükellef aleyhine delil olma niteliği nedeniyle, mükellefin konuya ilişkin itiraz ve açıklamalarının tutanağa geçirilmesi gerekir. Zira inceleme sonucunda edinilmiş bilgi ve belgeler incelemenin mükellef üstünde oluşturduğu baskının sonucudur. Tabii itiraz ve açıklamaların tutanağa geçirilmesi için öncelikle tutanak hazırlanması gerekmektedir. Bu bağlamda, tutanak hazırlanmasının elemanın takdirine bırakılması eleştiri konusu yapılmış inceleme sürecindeki her şeyin tutanakla belgelenmesi beklenmiştir[186].

İtiraz ve açıklamaların tutanağa geçirilmesi yönündeki talebin yerine getirilmemesi açık bir kanuna aykırılıktır ve inceleme elemanının sorumluluğunu gerektirir. Mükellefin tutanağı imza etmemesi durumunda ise tutanağa konu edilen

[185] ÇAVUŞ, s.222 v.d.
[186] SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, s.190, ÇAVUŞ, a.g.t., s.230.

tüm belge ve bilgilere el konulacak ve tarh edilen vergiler ile kesilen cezalar kesinleşinceye kadar bunlar, mükellefe geri verilmeyecektir[187].

Mükellefin inceleme tutanaklarını imza etmemesi üzerine, içeriğinde kanuna aykırılık tespit edilen defter ve belgelerin, tutanak imzalanana kadar idarece muhafaza altına alınarak idarenin kendine özgü bir başka el koyma yetkisi kullandığı da söylenebilir. Bu yetki, kendine özgü bir el koyma yetkisidir çünkü eğer el konulan defter ve belgeler suç unsuru içermekte ise, el koyma işleminin, CMK'nun arama ve el koyma ile ilgili hükümlerine uyularak gerçekleştirilmesi gerekir[188]. Gerçi, VUK md. 141/3 hükmü, 143. maddeye atıf yapmaktadır ancak atıf yapılan 143. madde, arama sırasında bulunan defter ve belgelere el koyma usulünü düzenlemektedir. Aşağıda da ayrıntılarıyla anlatılacağı üzere, arama, incelemeden farklı olarak sulh ceza yargıcının izniyle ve vergi kaçakçılığına dair makul bir şüphenin varlığı durumunda başvurulabilecek bir tedbirdir. Oysa inceleme sonrasında yani 141. madde nedeniyle yapılan el koyma işlemleri bu tür bir sürecin sonucunda gerçekleştirilmez. Dolayısıyla, md. 141/3 hükmünün, 143. maddeye yaptığı atıf, belli ölçüde eksikliği giderse de inceleme sonucunda yapılan el koyma kararlarının hukuka uygunluğunu tesis edememektedir[189]. Kısaca suç unsuru içeren belge ve defterlere el koyma işleminin hukuka uygun sayılması için CMK md. 123 v.d. ile VUK md. 143 hükümlerinin birlikte uygulanması gerekmektedir.

---

[187] VUK md. 141/son hükmünün 144. maddenin 4 ve 5 hükümlerine yaptığı atıf nedeniyle, defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu hususta yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir. (VUK md. 144/4) Ancak VUK md. 144/ son hükmüne göre; defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre, bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. (VUK md.13/1 - 3 üncü fıkralarıyla md.17 hükümleri saklıdır.)

[188] ÇAVUŞ, s. 231.

[189] ÇAVUŞ, s.231-232.

Diğer yandan, eğer inceleme sonucunda, inceleme tutanağına konu edilen ve tutanağın imzalanmaması sonucu el konulan belge ve defterler, suç unsuru içermiyorsa, sırf imzalamama nedenine dayalı bu el koyma işlemi evleviyetle hukuka aykırı görülmektedir. Zira el konulan bu belge ve defterler çoğu zaman mükellefin aleyhine hususlar içermekte, kişi kendi aleyhine delil vermeye zorlanmakta ve kendini suçlamama hakkı ihlal olunmaktadır. Bu tür bir durumda, mükellefin "imzadan imtina ettiği" şeklinde bir şerh koyularak tutanak tamamlanabilir[190].

Ancak kanun koyucu, inceleme sonrasında verilen el koyma kararlarına konu edilen defter ve belgelerin, suç unsuru içerip içermediğine dair bir ayrım yapma gereğini duymamış; yalnızca, suç unsuru içeren belge ve defterlerin tutanak imzalansa da geri verilmeyeceğini hükme bağlamıştır. (VUK md.141/2) Yukarıda, yoklama ile ilgili olarak yaptığımız açıklamalarda VUK md. 127/c ve e fıkralarının Anayasa'nın md. 20/2 hükmüne açık biçimde aykırı olduğunu belirtmiştik. Yoklama ve el koyma başlığı altında yaptığımız açıklamaları burada tekrar etmeyeceğiz. Ancak belirtmeliyiz ki, VUK md. 127/c ve e fıkraları gibi, VUK md 141/2 hükmünde düzenlenen el koyma yetkisi de başta Ay. md. 20/2 hükmüne aykırıdır. Anayasa koyucunun md. 20/2 de öngördüğü el koyma süreciyle, korumaya çalıştığı mülkiyet hakkının vergi idaresi tarafından ihlalidir. Diğer yandan, yukarıda da belirtildiği gibi mükellef kendi aleyhine delil vermeye zorlanmakta, delil içerebilecek hususlar Anayasaya aykırı bir yolla ele geçirilmektedir. Yani, vergi idaresinin yoklama ve inceleme sırasında kullandığı bu el koyma süreçleri, Ay. md. 35 hükmüne ve ele geçirilen belge ve defterlerin mükellefler aleyhine delil olması sebebiyle, Ay. md. 38/5 ve 38/7 hükümlerine de aykırılık göstermektedir. Bu sebeple, kanun koyucunun bu süreçleri, aşağıda değinilecek olan 6009 s. Kanun

[190] ÇAVUŞ, s.231.

değişikliğiyle Anayasaya uygun hale getirmesi gerekirdi. Ancak söz konusu değişiklikte, ne inceleme ne de yoklama sürecinde verilen bu el koyma kararlarıyla ilgili olarak bir düzenleme yapılmıştır.

3. İNCELEME ve SUSMA HAKKI

İnceleme kurumunun **bizatihi kendisinin Anayasa ve AİHS kapsamında yer alan susma hakkına[191] aykırılık taşıdığı yolundaki** bir diğer görüşü de belirtmeliyiz[192]. İlgili görüş sahiplerinin hareket noktası, VUK md. 137 ve 359/a.2 hükümleridir. VUK md. 137'de incelemeye tabi olanlar belirlenirken, defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğü olanlara işaret edilmiş ve bu yükümlülüğün ihlali durumunda, VUK md. 359/a.2 uyarınca, kişi hakkında hapis cezasına hükmolunacağı öngörülmüştür.

Kendini suçlamama ya da kendi aleyhine delil vermeye zorlanamama hakkı, ilgili AİHM kararlarında sanığın susma hakkına duyulan saygı ile ilişkilendirilmiştir[193]. Mahkemenin ilgili kararlarına göre, "Kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemlerine başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır." Bu açıdan bakıldığında, vergi uygulaması defter ve belge düzeni üzerine kurulu olsa da; mükellefin defter ve belgelerini ibraza zorlanması, arzusu hilafına kendisiyle

---

[191] *Başlıkta "Susma hakkı" ibaresini kullanmış olsak da, adil yargılanma hakkının birer uzantısı sayılan "kendini suçlamama hakkı", "kendi aleyhine delil vermeye zorlanamama hakkı" gibi kavramların da aynı ya da benzer anlamlarda kullanıldığını belirtelim.*

[192] SABAN, s.191.

[193] Saunders v. The United Kingdom, Application No.19187/91, Council of Europe: European Court of Human Rights, 17 December 1996, Murray v. The United Kingdom, Application No.18731/91, Council of Europe: European Court of Human Rights, 27 August 1991' den Akt. YALTI, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 141.

ilgili olarak ileride verilmesi olası ceza mahkûmiyetine katkı sunması anlamına gelecektir[194].

AİHM kararlarında konuyla ilgili birkaç husus göze çarpmaktadır. İlk olarak, idarenin mali araştırma ve soruşturma yapması veya bu kapsamda getirdiği yükümlülükler susma hakkını zedelemez. Ancak bunun için idarenin başka yollarla delil elde etme isteği ve yeterliliği içinde olması gerekir[195]. Yani delil toplama işi öncelikle iddiasını ispat edecek idareye aittir ve bu iş yapılırken baskı yöntemlerine ve zorlamaya dayanılmamalıdır[196].

Diğer bir davada[197] ise AİHM, önemli bir hususu ayırt etmektedir. Kişiye getirilen yükümlülük ve yükümlülüğe uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımın, susma hakkı kapsamında değerlendirilebilmesi için devam eden ya da başlaması muhtemel bir ceza davası gereklidir. Yani kişi, yükümlülüğünü yerine getirdiğinde, susma hakkı yokmuşçasına yine kendisiyle ilgili olarak verilecek ceza mahkûmiyetine katkı sunmuş olur.

YALTI, AİHM'nin susma hakkı ile ilgili içtihadını, vergi denetimi perspektifinden şu şekilde özetlemektedir[198]: " Vergi idaresi bir vergi suçunun işlendiğini ortaya koyacak bir delili vergi yükümlüsünden tedarik etmek amacıyla yükümlüyü zorlayamaz." İkinci olarak, "Susma hakkı, hem dava öncesi araştırma safhasını (Funke V. France Davası) ve ceza riski taşıyan inceleme süreçlerini (J.B. v. Switzerland Davası) hem de ceza davasını kapsar."

---

[194] YALTI, Billur; s. 140

[195] Funke v France, Application No.10828/84, Council of Europe: European Court of Human Rights, 25 February 1993'den Akt. YALTI, Billur; s. 144.

[196] J.B. v. Switzerland, Application No. 31827/96, Council of Europe: European Court of Human Rights, 3 May 2001'den Akt. YALTI, Billur; s. 144.

[197] Allen v. United Kingdom, Admissibility Decision, Application No. 76574/01, Council of Europe: European Court of Human Rights, 10.09.2002.'den Akt. YALTI, Billur; s. 147.

[198] YALTI, Billur; s. 148.

Ülkemizde de bu konu Anayasa Mahkemesince tartışılmıştır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda hapis cezası öngören VUK md. 359/a.2 hükmü, iki kez ve farklı itirazlarla mahkemenin önüne götürülmüştür. İlkinde Mahkeme, hükmün, "**Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesi nedeniyle özgürlüğünden alıkonulamaz.**"[199] şeklindeki ilkeye aykırılığı iddiasını değerlendirmiş, vergilendirmenin bir sosyal sözleşme ilişkisi sayılamayacağı ve ibraz yükümlülüğünün de sözleşmeden değil kanundan doğan bir yükümlülük olduğu gerekçesiyle aykırılık iddiasını reddetmiştir[200]. Bizce karar gerekçe yönünden yerindedir zira sözleşme ilişkisi sayılabilecek neredeyse en son şey vergilendirmedir. Tabii mahkemenin bu davada susma hakkını hiç tartışmamış olması eleştirilmektedir[201].

Anayasa Mahkemesi, VUK md. 359/a.2 hükmünün, doğrudan Ay. Md. 38/5'de düzenlenen susma hakkına aykırı olduğu iddiasıyla açılan ikinci bir davada ise vergi incelemesine alınan ve defter ya da belgelerini ibraz etmekten imtina eden mükellefin sanık statüsünde olmadığı gerekçesiyle bu iddiayı da reddetmiştir[202]. Yukarıda da belirtildiği üzere susma hakkından söz edilebilmesi için bir ceza davası gerekli görülmüştür ancak bu davanın başlamış ya da başlaması muhtemel olması yeterlidir[203]. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi, yaptığı bu yorumla, ilgili AİHM kararlarından farklı olarak, inceleme sonucunda mükellef hakkında idari ceza

---

[199] *Ay. Md. 38/8.*

[200] Ay. Mah.11.03. 2003, E.2002/55-K.2003/8. R.G. Tarih/Sayı: 16.12.2003/25318 *http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1828&content= adresinden ulaşılabilir. E.T.: 09.10.10.*

[201] YALTI SOYDAN, Billur; s. 149.

[202] *Ay. Mah. 31.01.2007 E. 2004/31 K. 2007/11 R.G. Tarih ve Sayısı: 18.05.2007-26526http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2437&content= adresinden ulaşılabilir. E.T. : 09.10.2010.*

[203] BAYKARA, sanık statüsünün, inceleme elemanının, mükellef veya vergi suçuna iştirak ettiği düşünülen kişiye, suç yüklendiğini gösterir biçimde soru sormaya başlaması ya da ifade alması ile başlayacağını belirtmektedir. BAYKARA, Bekir; a.g.m., s.23.

kesilebileceğini ya da vergi suçu raporu düzenlenip olası bir ceza mahkûmiyeti ihtimalini gözetmemiştir.

Yine Anayasa Mahkemesi'ne göre, "…*defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak içindir."* Oysa AİHM, susma hakkını vergi denetimi kapsamında mükellefe getirilen yükümlülüklerin meşruluğu ekseninde tartışmamakta ve vergi idaresinin, vergi yükümlüsünün hukuka aykırı eylemlerini baskı yöntemlerine dayanmadan ispat etmesi ile ilişkilendirmektedir[204].

AİHM konuyla ilgili bir diğer kararında, susma hakkının özünün kaldırılıp kaldırılmadığı saptanırken, mükellefi delil vermeye zorlamanın mahiyet ve derecesi, usulde buna ilişkin korunma mekanizmalarının bulunup bulunmaması ve bu şekilde elde edilen malzemenin ne yönde kullanıldığının değerlendirmesinin de yapılması gerekliliğini bildirmiştir[205].

İnceleme kurumunun, vergi kayıp ve kaçaklarını önleme adına etkin araçlardan biri olduğu düşünüldüğünde; bahsettiğimiz bu son kararın önemi fark edilecektir. Zira inceleme kurumunun başlı başına susma hakkına aykırı olduğunun kabulü, mükelleflere getirilen tüm defter tutma ve bilgi verme yükümlülüklerinin bu kapsamda değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumda, artık vergi denetiminden söz edilemeyecektir. Bu yüzden, inceleme kurumunun başlı başına kendisinin susma hakkına aykırı olduğunu söyleyemiyoruz. Ancak ülkemizde inceleme ya da ön işlemlere maruz kalan mükelleflerin, bu işlemlerle ilgili olarak;

[204] YALTI, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.144.
[205] Allan v. United Kingdom kararından Akt. YALTI, Billur; s.141.

neredeyse hiçbir hak ihlali bakımından, doğrudan bir korunma mekanizmasına sahip olmamaları tartışılması gereken önemli hususlardan biridir.

4. 6009 s. KANUN DEĞİŞİKLİĞİ İLE OLUŞTURULAN YENİ DÜZEN

6009 s. Kanun değişikliği vergi incelemesi için önemli düzenlemeler getirmektedir. Bu kanun değişikliğiyle, genel olarak; vergi incelemesinin gerek başlama anı, kapsam ve süresi, gerekse muhataplarının seçim yöntemi bakımından yeknesak bir uygulamanın ve yine yapılan incelemeler neticesinde düzenlenen inceleme raporları için, idarenin kendi içerisinde bir öz denetim mekanizmasının getirilmeye çalışıldığını görüyoruz.

6009 s. Kanun değişikliği ile ilk olarak; VUK md. 140 hükmüne eklenecek 2. fıkra tüm vergi incelemelerinin tutanakla belgelendirileceği hükmünü getirmektedir.

İkinci olarak; değişiklikle birlikte 140. maddeye eklenecek 6. fıkra hükmü ile inceleme süresi sınırlandırılmış; bu sürenin tam incelemelerde bir yılı, sınırlı incelemelerde altı ayı geçemeyeceği öngörülmüştür.

Yine anılan değişikliğin getirdiği önemli yeniliklerden biri de rapor okuma komisyonlarıdır. Yukarıda bahsettiğimiz vergi inceleme sürecinde öz denetim, 6009 s. Kanun ile bu komisyonlardan beklenmektedir. Aslında 6009 s. Kanun değişikliğinden önce de vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporları, vergi dairesine gönderilmeden önce, her birimin kendi bünyesinde kurulu rapor okuma komisyonlarınca okunmakta ve tespit edilen maddi ve hukuki hatalar düzeltilmekte idi. Ancak 6009 s. Kanun değişikliği ile yapılan her vergi incelemesinin rapor okuma komisyonlarından geçmesi yasal bir zorunluluk haline gelmiştir. Zira rapor değerlendirme ya da okuma komisyonunun onay vermediği bir

rapor işleme konulamayacaktır. Komisyon, vergi inceleme elemanlarının, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlediği sonucuna ulaşırsa, bu yönde rapor düzenlenmesini isteyecektir. Ancak bu konuda, inceleme elemanı ile rapor değerlendirme komisyonları arasında anlaşmazlık olması halinde ise rapor, Bakanlık veya Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulacak "Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu" na gidecektir. Nihayet inceleme raporunun üst okuma komisyonu durumunda bulunan merkezi rapor değerlendirme komisyonunun görüşü doğrultusunda hazırlanıp vergi dairesine tevdii bir zorunluluktur. Ayrıca belli tutarları aşan raporların doğrudan merkezi rapor değerlendirme komisyonlarında değerlendirileceği belirtilmelidir[206].

D. ARAMA

Kelime anlamı, birini veya bir şeyi bulmaya çalışmak[207] olan "arama" terimi, hukuk alanında da önemli bir yer tutar. Gizlenen eşya, olay ya da olgunun aranması söz konusu olacağından, arama kavramının çağrıştırdığı hukuki kavramlar öncelikle suç, delil ve suç işlenmesinin önlenmesidir. Bu yüzden özellikle ceza muhakemesi hukuku içinde yer verdiğimiz arama, aslında karşımıza iki şekilde çıkar. İlki, idari kolluk faaliyeti kapsamında kamu düzenini tehlikeye sokan kişi veya eşyayı bulmak ve onları muhafaza altına almak için yapılan önleme aramasıdır[208]. İdare hukukuna tabi kılınmış bu tür aramada esas olan idari kolluk faaliyetine paralel biçimde kamu

[206]GÜNAY, Fehmi; "Vergi İnceleme Raporlarının İşleme Konulmasında Yeni Dönem: Rapor Değerlendirme Komisyonları"
"http://www.muhasebenet.net/makaleler_fehmigunay_hatay%20vd%20bsk_vergi%20inceleme%20raporlarinin%20inc%20yeni%20donem.html " adresinden ulaşılabilir. E.T.: 06.02.2011.
[207]*http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=aramak&ayn=tam* adresinden ulaşılabilir. *E.T.:15.08.2010.*
[208] *Önleme araması, Örneğin; PVSK, CGİK, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Sıkıyönetim Kanunu vb.*

düzeninin bozulmasının önlenmesidir. Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin[209] 19. maddesine göre önleme araması:

"Millî güvenlik ve kamu düzeninin, genel sağlık ve genel ahlâkın veya başkalarının hak ve hürriyetlerinin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, taşınması veya bulundurulması yasak olan her türlü silâh, patlayıcı madde veya eşyanın tespiti, amacıyla, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde mülkî âmirin yazılı emriyle ikinci fıkrada belirtilen yerlerde, kişilerin üstlerinde, aracında, özel kâğıtlarında ve eşyasında yapılan arama işlemidir."

İkincisi ise adli kolluk faaliyeti kapsamında suç işlendikten sonra, suç veya suçlunun ortaya çıkarılması için yapılan ve ceza muhakemesi alanındaki adli aramadır[210]. Adli arama, yine Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 5. maddesinde, "*bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemidir."* şeklinde tanımlanır.

İster önleme amaçlı isterse adli(bastırma) amaçlı yapılsın, arama geçici olarak başvurulabilecek bir tedbirdir[211]. Zira arama ile kişilerin özel hayatın gizliliği hakkı, bu hakla ilişkili olan konut dokunulmazlığı hakkı (Ay. md. 21) ve haberleşme

---

[209] R.G. Tarih ve Sayısı: 01.06.2005-25832.

[210] KUNTER-YENİSEY-NUHOĞLU; a.g.e., s.914.*CMK md. 116 v.d.

[211] AKSOY, Şemsettin; AİHM, Uluslararası Yargı ve Yargıtay Kararları Işığında Önleme ve Koruma Tedbiri Olarak Arama, Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s.19.

hürriyeti (Ay. md. 22) hatta adil yargılanma ve mülkiyet hakkı ihlal edilebilmektedir[212]. Kişinin temel hak ve özgürlükleri yanında ticari yaşamı ya da itibarı bakımından da, arama kurumunun "ağır ve incitici" bir kamusal yetki kullanımı olduğu belirtilmiştir[213].

VUK'nun 142-147. maddeleri gereğince arama, vergi idaresinin de başvurduğu tedbirlerden biridir. Yine vergi hukukunda arama, CMK ile de ilişkilendirilmiş özel düzenlemeler içeren bir tür "vergi incelemesi" olarak da değerlendirilir. VUK md. 142/1 uyarınca, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Öyleyse, vergi hukukunda "arama" kurumu ile amaçlanan öncelikle vergi kaçakçılığı suçuna delil olabilecek defter, belge ve diğer evrakın ele geçirilmesidir[214].

VUK, bir idari usul kodu olmasına rağmen; vergi idaresinin yetkili elemanlarınca 142-147 madde hükümleri uyarınca yapacağı arama, bir adli aramadır. Zira vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğuna dair somut belirtilerden yola çıkan idare, suçu ve suçluyu ortaya çıkarmayı amaçlar. Bu yüzden VUK, 142. maddesinin devamında, arama ile ilgili olarak; CMK'nun ilgili hükümlerine benzer ve Anayasaya uyarlık taşıyan şartlar ileri sürmüştür. Yine VUK'nun 147. maddesinde, CMK'nun ilgili hükümlerine atıfta bulunularak adli bir aramadan söz edildiği ortaya konulmaktadır. Bu yüzden vergi idaresi, arama yaparken, VUK'nun ilgili maddelerinde açıkça hüküm bulunmayan hallerde, CMK'nun ilgili hükümlerini

[212] YALTI, a.g.e., s. 80 v.d.
[213] KOÇAK, Hakkı; "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", Vergi Dünyası, S.:213, Mayıs 1999, s.61-63.
[214] KOÇAK, Hakkı; s.67.

uygulamak durumundadır. Yine VUK ve CMK yanında Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği de vergi idaresi için bağlayıcı olan bir diğer hukuki düzenlemedir[215].

1.YETKİ ve USUL

Vergi idaresinin arama yapabilmesi için ilk şart, çeşitli kaynaklardan alınan duyum, ihbar ya da yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına dair emarelerin veya makul bir şüphenin[216] varlığıdır[217]. Bu emareler, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme yapmasını gerektirir ve görülen bu lüzum üzerine, gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh ceza yargıcından, aramalı inceleme yapabilmek için izin istenir. Sulh ceza yargıcından arama izni isteyecek olanlar vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır. Sulh ceza yargıcının istenilen yerlerde arama kararı vermesi gereklidir ki bu karar, yargıcın takdir yetkisi dâhilindedir[218]. (VUK md. 142/1) Eğer sulh ceza yargıcı, arama yapabilmek için yasal şartların oluşmadığını düşünmekte ise arama talebinde bulunan vergi idaresine izin vermeyebilir. Yine, nezdinde arama yapılan mükellefin hak alanına bir müdahale söz konusu olduğu için, bu müdahalenin meşru amaçla-vergi kaçakçılığının önlenmesi- orantılı olup olmadığını değerlendirecek mercii, kararı

---

[215] ÇAVUŞ, a.g.t., s.281.

[216] SABAN, Nihal; Anayasa Ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak:Arama, http://www.egm.gov.tr/egitim/dergi/eskisayi/36/web/anayasa_hukuku_insan_haklari/prof_dr_nihal_saban.htm adresinden ulaşılabilir. E.T.: 10.09.2010.

*"Makul şüphe" kavramı Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 6. maddesinde açıklanmıştır . Hükme göre; makul şüphe, hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir. Makul şüphe, aramanın yapılacağı zaman, yer ve ilgili kişinin veya onunla birlikte olanların davranış tutum ve biçimleri, kolluk memurunun taşındığından şüphe ettiği eşyanın niteliği gibi sebepler göz önünde tutularak belirlenir. Makul şüphede, ihbar veya şikâyeti destekleyen emarelerin var olması gerekir. Belirtilen konularda şüphenin somut olgulara dayanması şarttır. Arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağını veya belirli bir kişinin yakalanacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular mevcut bulunmalıdır.

[217] ÜREL, Gürol; a.g.e., s.265.
[218] SABAN, Nihal; a.g.m.

verecek olan yargıçtır[219]. Yargıca tanınan yetki, mükellefler için hukuka aykırı aramaların önlenmesi noktasında, Anayasa ve kanun koyucunun amaçladığı öncelikli güvencedir.

VUK md.142/3 gereğince; aralarındaki bağlantı sebebiyle farklı şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh ceza yargıcı, bunlardan diğer sulh yargıçlarının yetkisi içinde bulunanlar hakkında da karar verebilir.

Arama kişiler nezdinde gerçekleştirilir. Kişilerin üstü, eşyası, ev ve iş yerleri, araç ya da kapalı yerlerin aranması şeklinde yapılabilir. (VUK md. 142, CMK md.116) Aramanın ne zaman yapılacağına dair VUK 142-146. maddeleri arasında bir hüküm bulunmadığından, VUK md.147 gereğince, ilgili CMK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. CMK'nun 118/1 hükmüne göre, konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz. Ancak suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, gece vakti de arama yapılabilecektir.(CMK md. 118/2)

Yine arama kararında bulunması gereken hususlarla ilgili olarak da CMK hükümleri esas alınacaktır. CMK md. 119/2 uyarınca; arama karar veya emrinde; aramanın nedenini oluşturan fiil, aranılacak kişi, aramanın yapılacağı konut veya diğer yerin adresi ya da eşya, karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresi, açıkça gösterilmelidir. Arama kararında belirtilen süre aşılırsa, aramaya devam edebilmek için tekrar yargıca başvurulması gerekmektedir[220].

[219] SABAN, Nihal; a.g.m.
[220] ÇAVUŞ, s.282.

Arama sırasında hazır bulunabilecekler ile ilgili olarak ise yine VUK ilgili hükümlerde bir düzenleme bulunmadığından, CMK md. 120[221] ve diğer hükümlerin uygulanması gerektiğini söyleyebiliriz.

2. ARAMA ve EL KOYMA

Arama sırasında delil olabileceği düşünülen defter ve belgelere el konulabilir. VUK'nun 143. maddesinde yalnızca "defter ve vesikalar"dan bahsedilmektedir. Ancak hemen belirtelim ki günümüz şartlarında, vergi kaçakçılığı ya da suçlarına delil olabileceği tahmin edilen her türlü kaset, disket, mektup, CD, vb. eşyaya el konabilir[222]. Öncelikle VUK md.143/1 hükmüne göre; aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgeler ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit olunur. Belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit olunması ayrıntılı tespit demektir.(VUK md. 143/2)

Arama yapıldığı sırada zaman yetersizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve belgeler, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kaplar içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkünse mükellefin mührünün de bulunması şarttır. Daha sonra, mükellefin de hazır bulunması ile kaplar ve yerler açılarak ayrıntılı

---

[221] *Aramada hazır bulunabilecekler*

Madde 120 – (1) Aranacak yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi aramada hazır bulunabilir; kendisi bulunmazsa temsilcisi veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından biri veya kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya komşusu hazır bulundurulur. (2) 117 nci maddenin birinci fıkrasında gösterilen hâllerde zilyet ve bulunmazsa yerine çağrılacak kişiye, aramaya başlamadan önce aramanın amacı hakkında bilgi verilir. (3) Kişinin avukatının aramada hazır bulunmasına engel olunamaz.

[222] KOÇAK, s.63.

tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mührün kaldırılması halleri de birer tutanakla tespit edilir ve ayrıntılı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

Bu işler:

a) Mükellefin, aramada hazır bulunmaktan veya mühürlemekten imtinaı hallerinde aramada hazır bulunanlar marifetiyle;

b) Mükellefin, mührün fekki veya tutanağın tanzimi sırasında hazır bulunmaktan imtinaı hallerinde de aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte; tamamlanır.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kaplar içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir.

Yine bu hükümlere göre el konulup alınan defter ve belgelerin iyi saklanması şarttır. El konulan defter ve belgelerin iyi saklanmamasından doğan zarar konusunda ise idarenin tazminle yükümlü olduğu açıkça ve ayrıca düzenlenmiştir. (VUK md. 143/son)

Yukarıdaki hükümler uyarınca verilen el koyma kararlarının dayanağı arama kararı olduğundan el konulabilecek belge ve defterler bu arama kararında ayrıca belirtilmelidir. Eğer belirtilmemişse, CMK md.127/3 hükmü gereğince; hâkim kararı olmaksızın yapılan el koyma işlemi, yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına

sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi hâlde el koyma kendiliğinden kalkar[223].

Ancak bazı arama ve el koymalar, hem karar verme yetkisi hem de uygulanma usulü bakımından farklılık arz edebilir. Örneğin, *"Postada elkoyma" başlıklı* CMK md. 129, *"Avukat bürolarında arama, elkoyma ve postada elkoyma"* başlıklı CMK md. 130, "*Bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma"* başlıklı CMK md. 134 hükümleri arama ve bu sırada el koyma işlemine dair özel düzenlemeler içermektedir.

El konulan bilgi ve belgelerin nasıl inceleneceğini düzenleyen VUK md. 144/1 hükmüne göre, arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.(VUK md. 144/2)

Mükellef, ilgili memurun katılımıyla, el konulup incelemeye alınan defter ve belgeler üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.(VUK md. 144/3) Zira defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu hususta yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir. (VUK md. 144/4) Ancak VUK md. 144/ son hükmüne göre; defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre, bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar. (VUK md.13/1 - 3 üncü fıkralarıyla md.17 hükümleri saklıdır.)

[223] ÇAVUŞ, a.g.t., s.286.

VUK'nun 145. Maddesine göre; arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplerle üç ay içinde bitirilememesi halinde sulh ceza yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Sürenin ne kadar uzayacağı konusunda VUK veya CMK hükümlerinde bir düzenleme bulunmadığından, talep edilen kadar süre verilebileceği gibi, yargıç re'sen de süre takdir edebilir. Sürenin uzatılması için yapılan talebin haklılığı yine yargıç tarafından takdir edilecektir. Haklı bir sebebe dayanmamakta ya da idare el koyduğu bilgi ve belgeleri inceleme yetkisini suiistimal etmekte ise sulh ceza yargıcı talebi reddeder, yargıcın ret kararına karşı CMK md. 267 gereğince itiraz yasa yoluna gidilebilir[224].

ÇAVUŞ, süre uzatım taleplerinin reddi durumunda, vergi idaresinin, VUK md. 145 uyarınca, el koyduğu eşya ve belgeleri geri vermekle yükümlü olduğunu belirtmektedir. Yazar, bizim de katıldığımız görüşüne gerekçe olarak, belge ve eşyasına el konulan kişinin suç şüphesi ve ceza tehdidi altında bulunması nedeniyle aile, iş ve sosyal hayatı bakımından sorunlar yaşayabileceğini göstermektedir. Ayrıca, kişinin suç şüphesi altına girmesiyle başlayan adil yargılanma hakkı kapsamında, makul sürede davasını sonuçlandırmayı isteme hakkı bulunmaktadır. Bu sebeple, arama sonrasında daireye götürülen belge, defter ya da eşyanın incelenmesi için vergi idaresinin -hele de süre uzatım taleplerinin reddolunması durumunda- sınırsız bir süresi bulunmamaktadır[225]. Zaten VUK'nun 142 v.d. maddelerinde, kanun koyucu arama sonrası inceleme hükümlerini düzenlemiş ve bunlar için, 134-

[224] ÇAVUŞ, s.301.
[225] ÇAVUŞ, s.302-303.

141 maddeleri arasında yer verdiği basit vergi incelemesinden farklı esaslar getirmiştir.

"İncelemenin bitmesi" başlıklı VUK md. 145/3 hükmüne göre ise el konulan defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur.

3. ARAMA ve "KORUMA TEDBİRLERİ NEDENİYLE TAZMİNAT"

VUK md. 142/ son gereğince; ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir. Bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Kanun koyucunun bu tür bir düzenleme getirmesindeki amaç, asılsız ihbarlar nedeniyle mükellef nezdinde arama yapılmışsa, mükellefin arama nedeniyle gördüğü zararın tazminini, ihbarı yapan kişiden isteyebilmesidir[226]. Bir diğer özel kişinin asılsız ihbarı nedeniyle yapılacak aramalara karşı mükellefin hukuk davalarıyla kendisini koruması beklenmiştir. Vergi idaresinin asılsız bir şüphesi ile kişi, haksız ve ölçüsüz şekilde aranmış hatta bazı belge ve defterlerine el konmuş, arama sonunda ise tarhiyat yapılmamış, vergi suçu raporu da düzenlenmemiş ise mükellef zararın tazminini nasıl sağlayacaktır? VUK'da yalnızca, 143/son uyarınca, aramada bulunan defter ve belgelerin iyi saklanmamasından doğan zararın tazmin edileceği belirtilmiştir. VUK hükümlerinde bunun dışında bir hüküm bulunmaması ve 147. maddesinde, CMK'nun ilgili hükümlerine yapılan atıf nedeniyle, bu noktada CMK md. 141-144 hükümleri uygulama alanı bulacaktır. CMK md. 141-144 hükümlerinde -2.bölümde ayrıntılarıyla inceleneceği üzere- kanun koyucu, koruma tedbirleri nedeniyle zarar gören kişilerin, maddi ya da manevi zararlarının giderilmesini

[226] KOÇAK, Hakkı; a.g.m., s.61.

öngörmüştür. Gerçekten de, CMK md. 141/1.i bendi uyarınca, hakkındaki arama kararı ölçüsüz bir şekilde gerçekleştirilen, yine md. 141/1.j bendi gereğince de eşyasına ve diğer malvarlığı değerlerine, koşulları olmadığı halde el konulan veya korunması için gerekli tedbirler alınmayan ya da eşyası veya diğer malvarlığı değerleri amaç dışı kullanılan veya zamanında geri verilmeyen kişiler maddi ve manevi her türlü zararlarını devletten isteyebilirler. Vergi idaresinin yapacağı arama ve arama sırasında el koyma işlemlerinin yukarıdaki sebeplerle hukuka aykırılığı ya da orantısızlığı iddia olunduğunda CMK 141 v.d. hükümleri uygulanır. Mükellefin bu düzenlemeler uyarınca yapacağı tazminat talepleri dışında, başka haklı ve somut zarar iddiaları bakımından tam yargı davaları da, Anayasa md. 125/ son hükmünün genel niteliği nedeniyle gündeme gelecektir[227].

E. BİLGİ TOPLAMA

Vergi idaresi, ön işlemlerinin tamamında aslında gerek tarhiyata gerekse vergi cezalarına dayanak olabilecek bilgilerin edinilmesine dönük bir faaliyet gerçekleştirir. Ancak kanun koyucu, VUK md. 148-152. maddeleri arasında ayrıca bir "Bilgi Toplama" kurumundan bahseder. Yukarıda ayrıntılarıyla açıklanan Yoklama, Arama ve İnceleme kurumlarından farklı olarak "Bilgi Toplama" daha olağan ve genel bir süreci ifade etmektedir.

"Bilgi Toplama" kurumunun tanımı şu şekilde yapılmaktadır[228]: "*Beyanların doğruluğunu araştırmak, vergiye müteallik olayları kavramak amacıyla ya da vergi denetimlerinde kullanılmak üzere yükümlü, yükümlü ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler ile kamu idare ve müesseselerinden alınan ya da istihbarı çalışmalar ile elde edilen bilgi ve belgelerin toplanıp arşivlenmesidir.*"

[227] AKSOY, Şemsettin; a.g.e., s. 156 v.d.
[228] ÇAVUŞ, Adnan; a.g.t., s. 150.

Bilgi toplama ile ilgili olarak VUK'nun belirlediği yetki ve usul kurallarına geçmeden önce, mükellefiyetin saptanabilmesi ve mevcut mükelleflerin doğru bir şekilde vergilendirilebilmesi[229] için birçok ülkenin vergi sisteminde olduğu gibi, vergi sistemimizde de idarenin farklı kaynaklardan topladığı bilgilerle bir tür vergi istihbaratı faaliyeti yürüttüğünü söyleyebiliriz. Hatta gerçek ve tüzel kişiler hakkında bilgi toplayan, belli sektörlerle ilgili istihbarat araştırması yapan ve gerektiğinde çalışmalarını Emniyet Genel Müdürlüğü İstihbarat Daire Başkanlığı ile Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlıkları ile müştereken yürüten vergi istihbarat uzmanlarının olduğunu belirtmek gerekir[230].

1. YETKİ ve USUL

"Bilgi Toplama" kapsamında söz konusu bilgileri isteyebilecek mercii ve kişiler Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır.(VUK md. 148/1)[231].

VUK md.148/1 gereğince, Maliye Bakanlığının ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların vergilendirmeye ilişkin hususlarda bilgi istemeleri durumunda, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükellefle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler bilgi vermeye mecburdur. Hükümde geçen "…mükellefle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler…" deyimi ise geniş kapsamlı anlaşılmakta, mükellefle somut ticari ya da hukuki bir ilişkisi olan herkesi

[229] AYDIN, Selda; Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları, Vergi Sorunları Der., S.213, Haziran-2006, s.26.
[230] AYDIN, Fazıl; Vergi İstihbarat Arşivi, Vergi Sorunları Der., S.167., Ağustos-2002, s.228 v.d.

[231] ÇAVUŞ, Adnan; a.g.t., s. 151 v.d.

içine almaktadır[232]. 148. maddede düzenlenen bilgi verme zorunluluğu arızidir. Yani ihtiyaç halinde bu kişilere başvurulur ve olayın şartlarına göre bilgi talebinin içeriği değişebilir[233].

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere istem yazı ile tekrarlanıp kuvvetlendirilir ve cevap vermeleri için kendilerine makul bir süre tayin olunur. Süre sonunda cevap vermeyenlerle ilgili olarak, VUK Mükerrer 355. madde hükmü uygulanarak özel usulsüzlük cezası kesilecektir[234]. Ancak cezanın kesilebilmesi için bilgi istenirken; gerektiği şekilde bilgi verilmediği durumda, bu cezanın kesileceğine ilişkin uyarının, ilgiliye bildirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte; ilgililer, bilgi istenmek üzere vergi dairesine hiçbir biçimde zorla getirilemeyecektir. (VUK md.148/2)

Yine memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi değildir. (VUK md. 148/3)

VUK md.149 hükmünde ise md. 148 hükmünden farklı olarak, arızi bir yükümlülükten ziyade, vergi idaresine devamlı olarak bilgi verme mecburiyeti düzenlenmektedir. Hükme göre, kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil olmak üzere, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

---

[232] ÇAVUŞ, Adnan; s.158.
[233] BAŞARAN, Funda; Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, Vergi Sorunları Der. S.143, Ağustos-2000, s.179.
[234] Bu cezanın da susma hakkına aykırı olduğu belirtilmektedir. YALTI, Billur; a.g.e., s.149.

VUK, belli olaylar bakımından ayrı bir düzenleme yapma ihtiyacı duymuş ve 150. madde hükmünde ölüm olayları ve buna bağlı intikallerle ilgili bilgilerin vergi idaresine bildirilmesi gereği düzenlenmiştir.

Mülga 1412 s. CMUK'un 88. maddesi, 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5271 s. CMK'nun 125. maddesine karşılık gelmektedir. Yeni düzenlemeye göre, cezasının alt sınırı 5 yıl veya daha fazla olan suçlara ilişkin belgeler devlet sırrı olduğu gerekçesiyle mahkemeye karşı gizli tutulamaz. Ancak devlet sırrı niteliğindeki bilgileri içeren belgeler, sadece yargıç veya mahkeme heyeti tarafından incelenebilir. Bu belgelerde yer alan ve yalnızca yüklenen suçu açıklığa kavuşturabilecek nitelikte olan bilgiler, yargıç veya mahkeme başkanı tarafından tutanağa kaydettirilir. Vergi kaçakçılığı suçu da dâhil olmak üzere, vergi suçları için öngörülmüş cezaların hiçbirinin alt sınırı 5 yıl olmadığı için, devlet sırrı niteliği taşıyan bilgi ve belgeler, vergi idaresine karşı gizli tutulabilecektir. Ancak doğrudan doğruya vergiye ilişkin olmak üzere, bu belgelerde yer alan borç miktarı ve alacaklıların adlarına ilişkin bilgiler istenebilir.

VUK'nun "İstihbarat Arşivi" başlıklı 152. maddesine göre, md. 150 hükmündeki ölüm olayları ve buna bağlı intikallerle ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır.

Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Bilgi istihbarat arşivlerinin düzenlendiği 25.06.1951 tarih ve 3/13287 sayılı Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği[235], 05.10.2006 tarih ve 26310 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 28.08.2006 tarih ve 2006/10933 sayılı Yönetmelik gereğince yürürlükten kaldırılmıştır.

2. BİLGİ TOPLAMA ve KİŞİSEL VERİLERİN KORUNMASI

Vergilendirmeye ilişkin hususlarda vergi idaresi, çoğu kamusal faaliyeti sırasında ise modern devlet kişisel verilere ihtiyaç duymaktadır. Özellikle planlama, sosyal devletin yaşama geçirilmesi ile adli ve idari kolluk faaliyetleri sırasında devlet bilgi toplar, bunları kullanır, işler ve saklar. Bu durumun bazı alanlarda bir tür bilgi tekeline dönüştüğünü belirten KÜZECİ, neredeyse doğumdan ölüme kadar toplanan bilgilerin idarenin elinde büyük bir güç oluşturduğundan bahseder[236].

Ancak hemen belirtilmelidir ki bilgi toplama hususunda özelde vergi idaresinin motivasyonu çok daha üst seviyelerdedir. Gerçekten de, motivasyonun geldiği noktayı göstermek açısından, geçtiğimiz aylarda gündeme gelen bir tartışma[237] bizce düşündürücüdür. Alman hükümeti, kimliği belirsiz kişiler tarafından yapılan bir ihbar sonucu; mükelleflerinin İsviçre bankalarında açtırdıkları sırdaş hesapları ve bunlarla ilgili bilgilerin yer aldığı bir CD'yi söz konusu kişilerden önemli bir miktar para karşılığında satın alacağını açıklamıştır. Zira Alman yetkililere göre vergi kaçakçılığının önlenebilmesi ya da vergi toplamak için el altından ya da yasa dışı yollarla elde edilmiş veriler de kullanılabilir.

Hukuki açıdan bakıldığında; kendi içinde durum, öncelikle bir veri hırsızlığı ve hukukun genel ilkelerine aykırı yöntemlerle yürütülen bir suç soruşturmasıdır.

---

[235] *R. G. Tarihi : 21.07.1951, No: 7864*
[236] KÜZECİ, Elif; Kişisel Verilerin Korunması, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s.318-319.
[237] http://www.ntvmsnbc.com/ adresinde 13.02.2010 tarihinde yer alan haberden alınmıştır.

Zira dikkat edilirse; olayda söz konusu olan, vergi kaçakçılığını önleme adına, uluslararası antlaşmalar çerçevesinde yapılan bir yardımlaşma ya da bilgi paylaşımı değildir. Kimliği belirsiz kişilerle yapılan bir pazarlık söz konusudur ve yalnızca ekonomik açıdan bakıldığında; son derece mantıklıdır. Bu değerlendirmeyi, vergi kaçakçılığı suçu ile mücadelenin koruduğu hukuki yararı bir kenara iterek yapmadığımızı belirtelim. Zira öncelikle vergi ödevine uyan ve uymayan yurttaş arasında eşitliğin sağlanması, meşruluğu tartışılamaz bir amaçtır. Ancak *"delil elde etme"*nin hukukun genel ilkeleriyle çizilmiş bazı sınırları vardır -örneğin; hukuka uygun metotlarla delil elde etme[238]- ve idarenin mücadele ettiğinde gelir elde ettiği tek suç: vergi kaçakçılığı için de bu sınırlar geçerli olmalıdır.

Modern devletin verilere duyduğu ihtiyacın kaçınılmazlığı yanında, bilgi tekelinin idareye kattığı bu gücün sınırlandırılması için, verilerin toplanması, işlenmesi ve aktarılmasına ilişkin bir hukuki korunma ihtiyacı belirmiştir[239]. Kamusal hizmetlerin elektronik ortamda sunulması anlamına gelen e-devlet[240] uygulamalarıyla birlikte ise devletin ulaşabildiği veri sayısı ve veri güvenliğinin nasıl sağlanacağına ilişkin tartışmalar, bu korunma ihtiyacını daha da arttırmaktadır. Zira e-devlet uygulamalarıyla amaçlanan, kamusal hizmetlerin sunumunda, kırtasiyeciliğin azaltılması hatta bugün farklı ağlarla oluşturulan veri tabanlarından[241] bir bütün halinde faydalanılmasıdır. Dolayısıyla, aslında kurumların farklı veri tabanlarında edindikleri verileri birbirine aktarması (bütünleşme) e-devlet uygulamalarıyla hedeflenen sonucun bir diğer parçasıdır. Beraberinde getirdiği

[238] KUNTER; YENİSEY; NUHOĞLU; a.g.e., s.1081 v.d.
[239] WADE, William- FORSHTY Christopher; Administrative Law, 8. Baskı, Oxford University Press, Büyük Britanya 2000, s.61.'den Akt. KÜZECİ, s.319.
[240] UYAP, MERNİS, VEDOP bu tür e-devlet uygulamaları örneklerindendir.
[241] Veri tabanı ile kastedilen, özellikle elektronik ortamda saklanan düzenli bilgi topluluğudur. http://www.veritabanim.com/veri-tabani-nedir/ adresinden ulaşılabilir. E.T. : 16.10.2010.

hukuki tartışmalar yanında, zaman ve maliyet tasarrufu sağladığı şüphe götürmeyen e-devlet uygulamalarından biri de VEDOP[242]'tur.

Birçok e-devlet uygulamasından önce 1998 yılında başlatılan VEDOP ile otomasyon[243] uygulamasına alınan vergi dairelerine gelen günlük bilgilerin merkeze aktarımı yapılmaktadır. Vergi dairesinden aktarılan bilgiler internet aracılığıyla Genel Müdürlük, Defterdarlık ve Vergi Dairesi bazında kullanıma açılmıştır[244]. VEDOP ile oluşturulan bu veri ambarı içinde çok sayıda veriyi barındırmaktadır. Yalnızca birkaç örnek vermek gerekirse; Veri Ambarı Bilgi Sistemi'ni (VERİA) kullanan yetkili vergi idaresi elemanı, mükellefe ilişkin kurum ortakları ile mükellefin ortak olduğu şirketlere, sahte ve yanıltıcı belge durumuna, bazı konularda banka bilgilerine ve tabii mükellefin genel bilgilerine (ikametgâh vb.) erişebilmektedir[245]. Yine örneğin, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ve satışlarına ilişkin Ba-Bs formları[246] da VEDOP ile oluşturulan bu veri tabanında bulunması zorunlu güncel verilerdendir[247]. Bu sayede vergi idaresi, mükelleflerin beyan usulüyle verdiği bilgiler ile kendisinin bizzat toplamış olduğu bilgileri bu veri tabanları içerisinde karşılaştırabilmektedir[248]. Vergi idaresince, VUK md. 152 ve Mükerrer madde 257 hükümleri uyarınca oluşturulan

---

[242] Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi

[243] Otomasyon, bir işin makine ve insan arasında paylaşılması anlamına gelir. http://nedir.antoloji.com/otomasyon/ adresinden ulaşılabilir. E.T. : 16.10.2010.

[244] *Elde edilen tüm bilgiler, Bakanlık merkez teşkilatındaki yardımcı birimler arasında yer alan Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı ama özellikle GİB'nın ana hizmet birimleri arasında yer alan Uygulama Ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından ilgili memurların kullanımına sunulmaktadır. Uygulama Ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı toplanacak ve depolanacak verileri saptamakta bunları toplamakta ve sistematize etmekte; Denetim ve Uyum yönetimi daire Başkanlığı ise, Uygulama ve Veri Yönetimi daire Başkanlığı'nda toplanan bilgileri analiz etmekte ve bu sonuçları yapacağı denetim sürecinde kullanmaktadır. Ayrıntılı Bilgi için Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; a.g.m., s.97-98.

[245] ALPTÜRK, Ercan; Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s.220 v.d. BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; s.97-98.

[246] Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Ba Formu), Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Bs Formu)

[247] Vergi istihbarat Arşivi'ne gelen bilgilerin yıllık ortalama sayılarıyla gösterildiği bir tablo örneği için bkz. AYDIN, Fazıl; a.g.m., s.230.

[248] AYDIN, Fazıl, s.218.

vergi istihbaratı arşivi ve VEDOP ile öngörülen veri tabanları, mükellefler bakımından bir başka hakkı, kişisel verilerin korunması hakkını gündeme getirmektedir.

Kişisel verilerin korunması hakkı, aslında büyük ölçüde özel hayatın gizliliği hakkından doğmuş ancak zaman içinde ondan ayrılmış bir başka hak alanını ifade etmektedir. Bu yüzden kişisel verilerin korunması hakkını ihlal eden her davranış özel hayatın gizliliği hakkının da ihlali sayılacaktır[249]. Özel hayatın gizliliği hakkını ***"Bireylerin, toplulukların ve kurumların kendileri hakkındaki bilgilerin ne zaman, nasıl ve hangi kapsamda başkaları ile ilişki içinde bulunacağına kendilerinin karar verme hakkıdır."*** şeklinde tanımlayan Alan WESTIN, bu tanımla iki hak alanı arasındaki kesişmeyi göstermiştir[250]. Kişisel verilerin korunması hakkı, birçok başka hak alanıyla ilişkilendirilebilirse de tıpkı özel hayatın gizliliği hakkında olduğu gibi, öncelikle bir insan hakkı olarak görülmelidir. Zira bu hak alanı aslında tek bir değeri, insan onurunu korur[251].

Hakkın içeriği bazı ilkeler çerçevesinde belirlenmiştir. Bir hukuk düzeninde kişisel verilerin korunması hakkından söz edebilmek için, öncelikle veriler hukuka ve dürüstlük kuralına uygun olarak toplanmalı ve işlenmelidir. İkinci olarak, verilerin toplanıp işlendiği tüm süreç boyunca belirli, meşru ve açık amaçlar doğrultusunda hareket edilmelidir. Kişisel veriler, toplanma ve bunu izleyen işleme amaçları açısından yeterli ve onlarla ilgili olmalı ve aşırı olmamalıdır. Yine veriler, doğru ve eğer gerekli ise güncel olarak tutulmalı ve verilerin tutulma süreleri de amacın gerektirdiğinden daha uzun olmamalıdır. Ayrıca, kişinin veriler üzerinde denetimini

[249] KÜZECİ, Elif; a.g.e., s.74.
[250] WESTİN, Alan F., Privacy and Freedom, Atheneum, ABD 1970, s.7'den Akt. KÜZECİ, s.73.
[251] BLOUSTEİN, Edward J., "Privacy as an Aspect of Human Dignity" Newyork University Law Review, Y.1964, C.39, S.5, s.962-1007'den Akt. KÜZECİ, s. 77., s.60-102.

sağlayabilmek adına bilgilendirilmesi, kişiye verilerine ulaşım ve onları düzeltme imkânının tanınması yanında, kişinin verilerinin işlenmesine ve doğrudan pazarlanmasına itiraz hakkının bulunması gerekmektedir[252].

Öncelikle, yukarıda sayılan ilkelerin ülkemizde, ne genel olarak bireyler ne de yukarıda yaptığımız açıklamalar ışığında, mükellefler için uygulandığı söylenebilir. Ancak bu konuda, mükellefler bakımından VUK'nun vergi mahremiyeti hükümleri ile oluşturulan koruma alanından söz edilmelidir.

a. Vergi Mahremiyeti

Kişisel verilerin korunması hakkı, VUK md. 5 hükmünde[253] düzenlenen vergi mahremiyeti ile belli ölçüde korunmaktadır. Bu hüküm, Anayasa ve AİHS kapsamında güvence altına alınan özel hayatın gizliliği hakkının yasal düzeydeki yansımalarından biridir[254]. Vergi mahremiyeti, en genel anlamıyla, mükellefin sırlarının gizli tutulmasını ifade eder. Mükellefin sırları, gerek özel hayatına gerekse meslek ve sanatına veya ticari hayatına ait gizli kalması gerekenlerdir[255].

Vergi mahremiyeti, mükelleflerin beyan ettikleri verilerin açıklanmayacağına dair güven duymalarını sağlar. Kamusal olanın bireysel olana tercih edildiği vergilendirme ilişkisinde, mahremiyet, birey yararının doğrudan korunduğu bir kurumdur[256]. Tabii hükümle oluşturulan koruma, yalnızca mükelleflerin beyan ettiği bilgilerle sınırlı kalmayıp vergi idaresinin herhangi bir vesileyle edindiği ve gizli

[252] KÜZECİ, Elif; a.g.e., s.195-219.
[253] Belirtmek gerekir ki, vergi mahremiyetinin düzenlendiği tek hüküm VUK'nun 5. maddesi olmayıp, 6183 s. AATUHK ve 4208 s. Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunda da benzer düzenlemeler bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. SONSUZOĞLU, Elif; Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Der., S.141, Haziran-2000, s.116 v.d.
[254] YALTI, Billur; a.g.e., s.175.
[255] EROĞLU, Nurettin; Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara 1989, s.11.'den Akt. GEDİK, Gülşen; "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yer Alması" Vergi Dünyası Der. S.317, Ocak 2008, s.126.
[256] SONSUZOĞLU, Elif; s.116 v.d.

kalması gereken her bilgiyi kapsar. Mahremiyet hükümlerini ihlal edenler ise VUK md. 362 ve TCK md. 239[257] hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Hükmün devamında, mükellefin mahremiyet beklentisinin sınırlarını oluşturacak bazı istisnalar getirilmiştir.

Vergi mahremiyeti ile oluşturulan koruma alanının, istisna hükümleri ile oldukça daraltıldığı belirtilmektedir[258]. Bu istisna hükümlerinden, özellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri ya da kullandıkları vergi inceleme raporlarıyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağına ilişkin düzenleme, haklı olarak eleştirilmektedir. Zira inceleme raporları kesin hüküm niteliği taşımaz[259]. Buna rağmen, sadece inceleme raporu esas alınarak, mükellefi hem kendi meslek odasına hem de 3568 s. Kanun uyarınca kurulu meslek birlik ve odalarına bildirmek, mükellefin başta kişilik haklarını ihlal etmek anlamına gelecek ve masumiyet karinesine de aykırı davranılmış olunacaktır[260]. Yine düzenlemenin, incelemenin kişi hakları üzerindeki önemli bir başka etkisi olduğunu söylememiz yanlış olmayacaktır. Bunun dışında, VUK md. 5 hükmünün, yukarıda açıklamaya çalıştığımız kişisel verilerin korunması hakkını koruma bakımından yetersiz kaldığı açıktır. Öncelikle, hüküm "mahremiyet"i yani gizli olanları korumaya yönelmiştir. Oysa kişisel verilerin ya da özel hayatın korunması hakkı yalnızca kişilerin gizlemek isteyecekleri

---

[257] *Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*

Madde ***-*** *(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.*

[258] GEDİK, Gülşen ; a.g.m., s.126.
[259] SONSUZOĞLU, Elif; a.g.m., s.133.
[260] SONSUZOĞLU, Elif; s.133.

ya da onları utandıran bilgilerin ifşa edilmemesinden ibaret değildir[261]. Kişisel verilerin korunması hakkı, aynı zamanda, kişilerin, sahip oldukları tüm bilgiler üzerinde, bir denetim ve tasarruf yetkisini gerektirir. Bunun için mükellefin verilerinin ancak hangi amaçlar için, kimlerce kullanılacağını ve hangi durumlarda üçüncü kişilere aktarılabileceğini öngörebilmesi gerekmektedir. Bu tür bir öngörülebilirliğin ise ancak yukarıdaki ilkeleri içeren genel bir kişisel verilerin korunması yasası ile mümkün olacağı haklı olarak iddia olunmaktadır[262].

F. ÖN İŞLEMLERİN SONUÇLARI

Vergilendirme sürecinde ön işlemlerin idare hukuku bakımından hazırlık işlemi sayıldığını ve asıl işlemlerin oluşturulma usulünün birer parçası olduklarını belirtmiştik. Bu başlık altında, her bir ön işlem bakımından, vergi idaresinin ön işlemler sonucunda tesis ettiği asıl işlemlere ya da işlem süreçlerine kısaca değinilecektir.

1.YOKLAMANIN SONUÇLARI

Yoklama işlemi sonucunda vergi idaresi, mükelleflerin gerek işe başlama gerekse işi bırakma ile ilgili olarak bilgi verme ödevlerini yerine getirmemeleri dolayısıyla, öncelikle mükellefiyete ilişkin olarak, mükellefiyet tesisi[263], değişikliği ya da mükellefiyetin silinmesi gibi asıl işlemler gerçekleştirmektedir.

Yoklama sonucunda vergi idaresi, şartları oluşmuşsa, tarh işlemi de tesis edebilir. Ancak bu olağan bir beyana dayalı tarhiyat olmayacak, vergi idaresi yoklama sonucunda elde ettiği bilgiler doğrultusunda, doğrudan **idarece** tarhiyat

[261] KÜZECİ, Elif; a.g.e., s. 78.
[262] KÜZECİ, a.g.e., s.348.
[263] *Dan. 4. Dr. E.2002/4036-K.2003/2246. T.07.10.2003.*

yoluna gidebilecektir[264]. Verginin idarece tarhı; ikmalen ve re'sen tarhiyat dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunlarında düzenlenen belirli zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine verilen yükümlülükleri yerine getirmemeleri sebebiyle, zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Yine VUK md. 131 hükmü gereğince düzenlenen yoklama fişlerine dayanılarak idarece tarh mümkündür. (VUK Mükerrer Madde 30)

Bunun dışında -aşağıda açıklanacak olan- re'sen tarhiyat ya da ikmalen tarhiyat yoluna gitmek için yoklama sonucunda vergi idaresi bazı delil ve belgeleri elde etmiş olacak ve mükellefi takdir komisyonlarına ya da incelemeye sevk edebilecektir. Yani yoklama fişi tek başına re'sen tarhiyat ya da ikmalen tarhiyat için yeterli değildir ancak bu süreçleri başlatabilir[265].

Yoklama ile mükelleflerin belge düzenine ya da yasal deyimle, vergi kanunlarının usul ve şekle ilişkin hükümlerine uyup uymadıkları denetlendiğinden, yoklama sonucunda usulsüzlük cezaları[266] uygulanabilecektir.

Yine VUK md. 127/ e hükmü uyarınca; yoklama sonucunda vergi idaresi, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak yetkisini haizdir. (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde, idare, derhal tasfiye etmek yetkisine sahiptir. Diğer mallar ise

[264]ÇAVUŞ, s.146.
[265]ÇAVUŞ, s.145.
[266] *Usulsüzlük cezaları için bkz. VUK md. 252 -253.*

üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dâhilinde tasfiye edilebilir.)

2. İNCELEMENİN SONUÇLARI

İnceleme, yoklamaya göre daha derinlemesine bir araştırma veya denetim faaliyeti olduğundan, sonuçları da yoklamaya göre daha geniş olacaktır. Vergi idaresinin inceleme sonucunda yapacağı ilk iş tabii ki tarhiyattır. Yine inceleme raporu doğrultusunda ikmalen ya da re'sen tarhiyat yollarına başvurulabilir[267].

İkmalen vergi tarhı, VUK md. 29 hükmüne göre, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır. Yani ikmalen tarhiyatta inceleme öncesinde herhangi bir şekilde tarhiyat yapılmakta ancak daha sonra yapılan incelemeler sonucunda ek bir matrah ya da matrah farkı bulunmakta ve bu fark üzerinden ek bir tarhiyat yapılmaktadır. İnceleme raporunda bu tür bir farktan bahsedilmekteyse, rapor doğrultusunda ikmalen tarhiyat yapılacaktır.

İkinci olarak inceleme sonucunda şartları oluşmuşsa re'sen tarhiyat yoluna gidilebilir. Re'sen tarhiyat VUK md. 30 hükmünde düzenlenmektedir. Hükme göre, resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre

[267]ÇAVUŞ, s.240 v.d.

belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır. Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

Üçüncü olarak; inceleme sonucunda kişi hakkında idari ceza uygulanabilir. Yoklama sonucunda olduğu gibi inceleme sonucunda da usule ya da şekle aykırı bir durumla karşılaşılırsa usulsüzlük cezası kesilir[268]. Yoklamadan farklı olarak ise inceleme sonucunda mükellef hakkında VUK md. 341 ve 344 hükümleri uyarınca vergi ziyaı cezası da kesilebilecektir. Vergi ziyaını düzenleyen VUK md. 341 hükmüne göre, vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir.

Vergi incelemesinin diğer bir önemli sonucu ise vergi suçu raporu düzenlenmesidir. VUK md. 367 hükmü gereğince inceleme elemanı, VUK 359. maddede düzenlenen hallerle karşılaşır ve vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğuna kanaat getirirse vergi suçu raporu düzenlemeli ve ilgili C. Başsavcılığına ihbarda bulunmalıdır. C. Başsavcılığına vergi suçu raporuyla yapılacak bu ihbar soruşturma şartıdır ancak Savcılık soruşturma sonunda bu rapor içeriğine göre karar vermek zorunda değildir[269].

[268]ÇAVUŞ, s.245 v.d.
[269] *ÇAVUŞ, s.240.*

Son olarak; inceleme neticesinde, 6183 s. AATUHK md. 13 v.d. ile 17v.d. hükümlerinde düzenlenen ve vergi alacağının korunmasına yönelik ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulamalarına gidilebilir.

3. ARAMANIN SONUÇLARI

Arama, yukarıda bahsedildiği üzere; vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine yönelik makul bir şüphe ile ve sulh yargıcının kararıyla mümkündür. Bu şüphe ve yargıç kararıyla arama yapan yetkili memurlar, arama sonucunda, -inceleme sonuçlarına benzer şekilde- vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğuna dair vergi suçu raporu düzenleyebilir ya da re'sen veya ikmalen vergi tarhı yoluna gidebilir[270].

[270]ÇAVUŞ, s.304 v.d.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN ÖN İŞLEMLER NEDENİYLE HUKUKİ SORUMLULUĞU

I) İDARENİN SORUMLULUĞU KAVRAMI ve GELİŞİMİ

A. HUKUK DEVLETİ ve İDARENİN SORUMLULUĞU TEORİSİ

Vergi denetiminin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin ihlali sonucunu doğurabilecek bir süreç olduğu belirtilmişti. Çalışmanın bu bölümünde, vergi denetiminin ya da diğer bir deyişle, vergi idaresinin "ön işlemleri" olarak isimlendirilen işlem ve eylemlerinin, idarenin sorumluluğu içindeki konumu saptanmaya çalışılacaktır. "Sorumluluk" farklı anlamlar yüklenebilecek bir terimdir; bu çalışma bağlamında, sorumluluk terimi ile bir kimsenin başkasına verdiği zararı "ödeme" zorunluluğunu ifade eden hukuki sorumluluk[271] kastedilmektedir. Vergi idaresinin ön işlemleri nedeniyle hakları ihlal olunanların, bu ihlallerin oluşturduğu haksızlık ve zararları, idari yargı yerleri önünde nasıl ve hangi kapsamda dile getirebilecekleri hususu önem taşır.

Çalışmamızın ilk bölümünde, vergi kavramının devlet egemenliğinin en belirgin görünümü ve ön koşulu[272] olduğuna işaret edilmişti. Bu bölümde de, vergi idaresinin sorumluluğu irdelenir iken, egemenlik kavramı hareket noktası olacaktır. Zira tarafları devlet ve birey olan her ilişkinin, hangi zamanda ve zeminde olursa olsun, egemen ve ona tabi olanlar arasındaki sorunsalı içerdiği[273] bilinmektedir. Hele de "sorumluluk" söz konusu olduğunda, bu doku daha belirgin hale gelir; zaten

[271] TANDOĞAN, Haluk; Türk Mesuliyet Hukuku, Ajans-Türk Matbaası, A.Ü. H.F. Yayınları, Ankara 1961, s. 4.
[272] KANETİ, Selim; "Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri(I)", İktisat-Maliye Der., C.36, Ağustos- 1989,S.8, s.320 v.d.
[273] OZANSOY, a.g.t., s.346.

devletin sorumluluğu kuramına ilişkin arayışların, bu süreç sorgulanmadan bir yere varması da olanaklı değildir[274].

"Egemenlik" ve "sorumluluk" kavramları birbiri ile uzunca bir süre bağdaştırılamamış, "egemenlik" bireyin üstünde ve ona karşı direnebilen bir güç olarak görülmüştür[275]. Devlet egemenliği mutlak olarak görüldüğünden, ***"Devlet hükümrandır ve bu takdirde ancak kendi iradesiyle mevcut olabileceği için kendisini tehdit eden emperatif bir kaideye bağlanamaz veyahut Devlet kendisini tehdit eden emperatif bir kaideye bağlıdır ve bu takdirde artık hükümran değildir."*** denilmiştir**.** Bugün kabul edilemez olan bu düşünce çerçevesinde, "idarenin sorumluluğu" fikrinin gelişmesi mümkün değildir. Çünkü ya devlet egemendir ve bu halde sorumlu değildir ya da Devlet sorumlu olabilir ancak artık egemen olmayacaktır[276]. Devlete yüklenen bu sorumsuzluk fikri, özellikle 18. yüzyıldan önce hükümdara tanınan mutlak egemenlik yetkisinden kaynaklanmakta, ayrı bir devlet tüzel kişiliğinin oluşmasıyla, devlet "sorumsuz" hükümdarın yerine geçirilmektedir[277]. Bu düşüncenin esasından değiştiğini söyleyen BAŞGİL, egemenliğin idarenin ya da memurlar zümresinin sultası olmadığını belirtmiş ve "sorumluluk" fikrinin, devlet kuvvetini zapt için önemli bir araç olacağından bahsetmiştir[278]. Devlet kuvvetini zapt etme düşüncesi, hukuk devleti idealini belki de birebir karşılar. Zira hukukla zapt edilen ya da bağlanan devlet, faaliyetlerinde hukuka uygun davranma alışkanlığını edinmiş, Anayasa Mahkemesi'nin deyimiyle;

---

[274] OZANSOY, s.346.
[275]BAŞGİL, Ali Fuad; "Devletin ve Diğer Amme Hükmi Şahıslarının Mesuliyeti Meselesi(1)", Adliye Ceridesi, Y.31, 1940, s.582 v.d.
[276] DUGUİT, Leon; Traite de droit constitutionnel, 3 ed. T.I. s.632'den Akt. AYGEN, Cemal; Yeni Anayasaya Göre İdarenin Kendi Fiilinden Sorumluluğu, Teksir, Ankara 1963, s.14-16. , DUEZ, Paul; Mukavele Dışında Amme Kudretinin Mes'uliyeti, Çev. : İbrahim SENİL, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik, T.A.O., Ankara1950.
, s.2.
[277] OZANSOY, s.346-350.
[278] BAŞGİL, s.582.

bireylere hukuk güvencesi sağlama bilincinde olan devlettir[279]. İlk kez Almanya'da 19. yüzyılda kullanılan hukuk devleti kavramı, bugünkü anlamını Fransa'da kazanmış ve hukuk ile devlet arasında kurduğu sıkı bağ sayesinde, yukarıda bahsedilen egemenliği meşrulaştırmıştır[280].

Hukuk devletinden söz edebilmek için, **ana haklar güvenliği** ile **idarenin kanuniliği ve yargısal denetimi** olmak üzere; temelde iki unsurun gerekli olduğu kabul edilmektedir. İdarenin yargısal denetimi, kanuna ve onun hukuki yorumuna göre, idare edilenlerin haklarını ihlal eden ya da hukuka aykırı olup da menfaatlerine dokunan her türlü idari işlem ve eylemi kapsamaktadır[281]. Bunun yanında, ana haklar güvenliğini sağlamak adına ve normlar hiyerarşisi kuramının etkisiyle, yasaların Anayasaya uygunluk denetimi de hukuk devletinin unsurları arasında, yerini almıştır[282].

İdarenin sorumluluğu fikrinin hangi teorik temele dayandırılacağı sorusuna verilen cevaplar[283] farklıdır. Sorumluluk fikrinin -en azından Fransa'da- bayındırlık faaliyetlerinin kişilere verdiği zararın tazmininden doğmuş olması, sorumluluğun teorik temelinin, "kamu külfetleri önünde eşitlik" ya da genel olarak "hukuki müsavat" olduğu yolundaki görüşlere neden olmuştur[284]. Bazı bireylerin, kamusal faaliyetler nedeniyle, maddi ya da manevi varlığında meydana gelen eksilmelerin

---

[279] ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; "Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti", Ank. Bar.Der., 2001/2, s. 31. Ay. Mah. E. 1992/22-K.1992/40. T. 17.06.1992. http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1028&content= adresinden ulaşılabilir. E.T.: 20.11.2010.

[280] BLECKMANN, Albert; "L'Etat de droit dans la Constitituon de la Republique federale d'Allemagne" Puovoirs, 22, 1982, s.5-6'dan Akt. KABOĞLU, İbrahim; "Türkiye'de Hukuk Devletinin Gelişimi", s.139 v.d.., "yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDQ5MDUxMDQ4MDQ4" adresinden ulaşılabilir. E.T.: 20.11.2010.

[281] BALTA, Tahsin Bekir; KUBALI, Hüseyin Nail; "Türkiye'de Hukuk Devleti Anlayışı", A.Ü. SBF Der., C.15, S.3, Ankara 1960, s. 3-8.

[282] KABOĞLU, s.144.

[283] *Bu cevapların ayrıntılı değerlendirmesi için Bkz. OZANSOY, Cüneyt, a.g.t, s.33 v.d.

[284] DUEZ, a.g.e., s.4-8., ONAR, a.g.e., s. 1687.

giderilmesi ve böylece aleyhlerine bozulan eşitliğin tekrar sağlanması da idarenin sorumlu tutulması için tali bir amaç sayılabilir. Ancak bizim de paylaştığımız görüşe göre, idarenin sorumlu tutulmasındaki nihai ve asıl amaç, hukuk devletini tesis edebilmektir[285]. Bu sonuca iki açıdan varılabilir: ilki, idarenin yargı organınca sorumlu tutulması sonucunda zarar gören, her halükarda hukuki bir tatmin elde etmekte ve kendisini egemene karşı güvende hissetmektedir. İkincisi de sorumlu tutulan idare, gerçekleştirdiği hak ihlalini, hukuk adına ve vasıtasıyla gidermek durumunda kalmaktadır. Zira idarenin sorumluluğu meselesi, özellikle kusurlu sorumluluk sahasında, daha çok bir hesap sorma ve hesap verme meselesidir. Benzer şekilde, idarenin sorumluluğu olgusunun ancak hukuk devleti ilkesinin gerçekçi yorumu ve kamusal gücün hukuka uygun kullanım zorunluluğu düşüncesi içinde değer kazanacağı haklı olarak ifade edilmektedir[286]. Bu bağlamda, hukuk devleti ideali, sebep olduğu zararlı sonuçları telafi etmeyi bilen bir devleti gerektirdiği gibi, devletin zarar doğurucu faaliyetlerden kaçınmasını ve onları önleyici tedbirleri almasını da içermektedir[287].

Her ne kadar, hukuk devletinin tesisi konusunda iptal davaları öne çıksa da, bir idari karara karşı açılan en uygun dolaylı denetim davasının, idari kararın yarattığı haksızlıkları gidermeye yönelik tazminat davası olduğu ve böylece iptal davasına konu edilemeyecek nitelikte olan idari kararların da yargı yerlerince denetlenebileceği İngiliz hukukçularca da belirtilmiştir[288]. Bu görüş, genel olarak taşıdığı önem dışında, bizim çalışmamız için ayrıca bir öneme sahiptir. Zira ilk bölümde, icrai olmamaları sebebiyle iptal davasına konu edilemedikleri saptanan ön

[285] BAŞGİL, Ali Fuad; a.g.m., 582 v.d., AYGEN, Cemal; a.g.e., s.99 v.d., GÖZÜBÜYÜK, Şeref; a.g.e., s.285., OZANSOY, s.33.
[286] BARTLSPERGER, Richard; "Die Folgen von Staatsunrechtaus Gegenstand der Gesetzgebung", NJW 1968, s.1703v.d.'dan Akt. OZANSOY, s. 6, 9, 346.
[287] MAUNZ, Theodor; DURIG, Günter; HERZOG, Roman; Grundgesetz Kommentar, München,1958, Rdn.4, BARTLSPERGER, s.1703'den Akt. OZANSOY, s.32.
[288] CANDAN, Turgut; a.g.e., s. 120-121.

işlemlerin, hukuka uygun yürütülmesi bakımından, bu işlemler sebebiyle vergi idaresine yöneltilecek sorumluluk davaları, etkin bir denetim mekanizması oluşturacaktır.

Herkes gibi, devlet de sahip olduğu tüzel kişilik vasfı nedeniyle, faaliyetleri dolayısıyla meydana gelen zararı, zarar sahiplerine ödemeye mecburdur. İdarenin de herkes gibi sorumlu olacağı fikri, hukuk devleti ilkesinin gelişimine paralel şekilde, Fransız İhtilali'nden sonra, özellikle artan bayındırlık faaliyetleri ile özel mülkiyet hakkının çatışmasından doğmuştur[289]. Fransız Haklar Beyannamesinde ve sonrasında Fransız Anayasasında mülkiyet, ihlali caiz olmayan ve kutsal bir hak olarak sayılmış ve ancak kanunla öngörülen bir kamu yararı nedeniyle ve değeri peşin ödenmek şartıyla, hak sahibinin bu haktan mahrum edilebileceği düzenlenmiştir[290]. İşte özel mülkiyetin ihlal edilemeyeceği esasının benimsenmesi, bayındırlık faaliyetleri sırasında verilen zararlar nedeniyle idarenin sorumlu tutulması ile sonuçlanmıştır.

Roma Hukukuna dayanan sorumluluk fikri, idarenin sorumluluğunda çıkış noktası kabul edilmiş ve idarenin de, herkes gibi sorumlu olduğu kabul edilmiş ise de, zamanla idarenin sorumluluğu konusu, kendi kurallarını oluşturmuştur. Bu sonuç, ünlü BLANCO kararında[291] açıkça gözlenmektedir. Bu karar, adli ve idari mahkemeler arasındaki görev uyuşmazlığının, Fransız Uyuşmazlık Mahkemesince

[289] GÜRSOY, Kemal Tahir; "İdarenin sorumluluğuna İlişkin İlkelerde Son Gelişmeler ve İsviçre Hukukundaki İdarenin Hukuki Sorumluluğunun Ana Hatları", Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu (İdare Hukuku Alanında Sorumluluk), Ankara 1979, s. 72.
[290] AYGEN, Cemal; a.g.e., s.18 v.d.
[291] AYGEN, s.27 v.d.,*1873 tarihli kararın içeriği kısaca şöyledir: Agnes BLANCO adında 5 yaşında bir çocuk, Bordeaux'da bir tütün fabrikasında çalışan dört işçinin, içi tütün dolu bir küçük vagonu, mağaza ile hangarı birbirinden ayıran sahada çektikleri sırada yere düşürülmüş ve ciddi surette yaralanmıştır. Çocuğun babası Code Civil'in 1382 v.d. maddelerince adli mahkemelerde, kızına ika edilen zarar verici fiilin müşterek failleri olan dört işçi ve aynı zamanda ajanlarının ihtiyatsızlığından hukuken mesul olan devlet aleyhine tazminat davası açmıştır.

çözümlenmesinden ibarettir ancak esasa etkisi, idarenin sorumluluğu hukukunun özerkliği sonucunu doğurmasıdır[292].

BLANCO kararı ile şöyle denilmiştir:

" ***Kamu hizmetinin yürütümünde çalıştırdığı kişilerce özel kişilere verilen zararlardan dolayı Devlet'e düşen sorumluluk, Code Civil'de yer alan ve özel kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ilkeler tarafından yönetilemez. Esasen genel ve mutlak olamayan bu sorumluluğun, hizmetin gereklerine ve özel kişilerin haklarıyla Devletin haklarını uzlaştırmak ihtiyacına göre değişen özel kuralları vardır.*** "

İdarenin sorumluluğu fikrinin özerkliği, Fransız doktrini tarafından da çoğunlukla benimsenmiş ancak karşıt görüş ifade eden bir yazar dikkat çekmiştir. Yazara göre, kamu sorumluluğu rejimi özerk ise de, bir bakıma özel sorumluluk rejimiyle karıştığından ve hatta bu iki sorumluluk rejimi benzer veya ortak olduğundan, bu özerklik yalnızca kısmi bir özerkliktir. İlke olarak bir ayrılığın esaslı belirtileri bulunmadıkça, kamu sorumluluğuna özerklik vermeye ve onu diğerinden ayırmaya hakkımız yoktur[293].

BLANCO kararı ile idarenin sorumluluğu fikrine özerklik kazandırıldığı söylense de, idarenin sorumluluğu fikri, ***"hâkimiyet-temşiyet"*** ayırımına bağlanmış ve idarenin ancak temşiyet tasarruflarından, yani özel kişiler gibi davrandığı işlem ve eylemlerinden dolayı sorumlu olacağı fikri gündeme gelmiştir. Bu sebeple belli bir süre, önemli bir hâkimiyet tasarrufu olması nedeniyle polis faaliyetleri, bir

[292] T.C. 8 fevrier 1873, cite in Dalloz, 1873, s.17'den Akt. CANDAN, Turgut; Fransa ve İngiltere'de İdarenin Sorumluluğu, Çeviri, Dan. Yayın Bürosu Yayınları, No:39,Başbakanlık Basımevi, Ankara 1984, s.1.

[293] EİSENMANN, Charles, Sur le degre d'orginalite de la responsabilitee tracontractuelle des personnes publiques: J.C.P.1949,I,742 et 751 'den Akt. CANDAN, Turgut; a.g.e., s.3-4.

sorumsuzluk alanı olarak varlığını sürdürmüştür[294]. Bu tür bir ayırımın yapılıyor olması, aslında idari sorumluluk fikrinin özerkliğine ve idareyi özellikle egemen olduğu için sorumlu tutma ihtiyacına ters düşmektedir. En baştaki "sorumsuzluk" durumunun yansımaları olarak görülebilecek bu ayırımın ikincil sonuçlarından biri de idarenin bazı faaliyetleri bakımından sorumlu tutulması için daha ağır bir kusurun gerekliliği düşüncesidir[295]. Gerek zor ve tehlikeli gerekse kamu açısından hayati nitelikte olmaları nedeniyle, bazı kamusal faaliyetler dolayısıyla ancak "normal"in üstünde bir kusurun sorumluluğa sebep olabileceği kabul edilmiştir. İstisnai durumlar, harp, isyan ve karışıklıklar, yangınla mücadele hizmeti, polis hizmeti, sağlık hizmetleri, kamu maliyesi ya da vergi işleri ve idari vesayet işleri bu kapsamda görülmüş[296] ancak uzun bir süreden sonra, bu içtihatta yumuşama gerçekleşmiştir.

B. İDARENİN SORUMLULUĞU ve VERGİLENDİRME FAALİYETLERİ

İdarenin sorumlu tutulabilmesi için ağır kusurun arandığı kamusal faaliyetlerden biri de vergi işleri olmuştur. Fransız Danıştay'ı vermiş olduğu birçok kararda ancak olağan dışı ve ağır kusur hallerinde vergi idaresinin sorumluluğundan söz edileceğine hükmetmiştir[297]. Mahkemenin vergi işleriyle ilgili olarak verdiği kararları yorumlayan Fransız hukukçu TROTABAS, şu notu düşmüştür[298]: "Bütün bu kararlardan çıkan sonuç, ***vergi tahsil hizmetlerinin ilke olarak sorumsuzluğudur. Vergi, kaçınılmaz niteliği nedeniyle sert ve korkunç görünmek zorunda olan ve***

[294] AYGEN, Cemal; a.g.e., s. 29 v.d.
[295] GÖZLER, Kemal; a.g.e., II, s. 1001-1023.
[296]ONAR, a.g.e. III, s. 1741., CANDAN, Turgut; a.g.e., s.20-30., GÖZLER, s.1001-1023., ESİN, Yüksel; Danıştay'da Açılacak Tazminat Davaları(Esas), Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara 1973, s.47.
[297]Vergi idaresinin ilke olarak sorumsuzluğu ancak ağır kusuru durumunda sorumluluğunun kabul edildiği kararlar için Bkz. C.E. 21 juin 1935, Sieur Barneyrat, Dallot 1935, C.E. I juillet 1927.Demoneuil, Dalloz periodique 1928, III, p:21'den Akt. CANDAN, s. 26.
[298] C.E. 21 juin 1935, Sieur Barneyrat, Dallot 1935,III, p:65 note Trotobas'dan Akt. CANDAN, s.27.

işleyişi, basit sorumluluk tehlikeleriyle rahatsız edilmemesi gereken bir kamu hizmetidir. *Şu halde; vergi tahsilatı dolayısıyla kamu gücünün sorumluluğu, yalnızca gerçekten* ***olağan dışı kusurların*** *söz konusu olması halinde kabul edilebilecektir. Fakat kesin hiçbir hukuki formül, sorumluluğu doğuran kusurun ağırlığının doğru ölçüsünü verememektedir. Bu ölçü doğrudan doğruya davadaki olayın koşullarından çıkmaktadır.* [299] ,,

Bu içtihat doktrin tarafından uzun yıllar eleştirilmiş ve yine mahkemenin, 1962 yılında verdiği bir karar vesilesiyle yeniden gündeme gelmiştir. Özellikle WALİNE, bu içtihadın artık hiçbir ciddi kanıta dayanmadığını belirtmiştir[300]. Mademoiselle LEMASURİER de benzer ifadeler içeren notunda, bazı faaliyetleri nedeniyle idarenin sorumlu tutulması için ağır kusur aranıyor olmasını, bazen nazik yer ve zaman koşullarından bazen de gerçekleştirilen faaliyetin teknik güçlüklerinden kaynaklandığını belirtmiştir. Bu güçlükler, yazara göre, örneğin sağlık hizmetleri için söylenebilirse de maliye hizmetleri için her zaman söylenemez. ***"Öyleyse, vergi hizmetlerinden sorumlu olabilmesi için idarenin ağır kusurunun aranması gereği, Devlet hazinesine gelir sağlamaya yönelik hizmetin işleyişini felce uğratmak endişesi ile mi ileri sürülecektir?" LEMASURİER'e göre, idari yargıcın hazineye karşı "hoşgörüsünün" etkisi görülmedikçe, vergi işleri alanında, ağır kusur ölçütü, yalnızca tarihsel niteliğiyle çağa aykırı varlığını sürdürecektir.*** Ayrıca kusursuz sorumluluğu da kabul ederek sorumluluk alanını genişletmeye çalışan içtihadın cesur tutumu ile bağdaşmayacaktır[301]. Fransız Danıştay'ı, bütün bu eleştirilere rağmen söz konusu içtihadı 1990'lı yıllara kadar sürdürmüştür. Gerçekten de Mahkeme, 27 Temmuz 1990 tarihinde vermiş olduğu Burgeois kararıyla, ağır

[299] CANDAN, a.g.e., s.27.
[300] C.E. 22 Temmuz 1949, Auberyhk. Not Waline'denAkt. CANDAN, a.g.e., s. 29.
[301] C.E. 21 decembre 1962,Dame-Husson- Chiffre, Rec Lebon,p:702'den Akt. CANDAN, a.g.e., s.29 v.d.

kusur şartının vergi idaresinin her faaliyetinde değil gerçekten güçlük yaşanan faaliyetlerinde aranacağını, dava konusu olaydaki vergi işleminin ise özel bir güçlük içermemesi sebebiyle, idarenin ağır olmayan basit kusurundan sorumlu olacağına hükmetmiştir[302].

Fransa'daki bu içtihat, ülkemizde de bazı davalar bakımından kabul görmüş, her ne kadar Danıştay 1961 Anayasası döneminde yumuşattıysa da, bu katı içtihadı belli bir süre uygulamıştır. Ancak Danıştay'ın daha sonradan özellikle yığın hareketleri ve polis hizmetleri nedeniyle, ağır kusur ölçütünü aramaktan vazgeçtiği gözlenmiştir[303]. Doktrinde de kimi yazarlarca, bireylerin sağladıkları yararlara karşılık, kamusal hizmetlerin olağan ve kaçınılmaz bazı zararlarına tahammül etmeleri gerektiği ifade edilmiştir[304]. Ancak OZANSOY tarafından isabetle belirtildiği üzere, "ağır kusur" ölçütü, Anayasa'nın oluşturduğu sorumluluk sistemine yakışmamaktadır ve bu ölçütün sorumlu olma ya da olmama açısından belirleyici kabul edilmesi yanlıştır. Zira bu tür hizmetler nedeniyle de kişilerin zarar görmesi ve başkalarına oranla bir kamusal külfete maruz kalmaları mümkündür[305]. Bu noktada, kusur ağırlığının, sorumlu olunup olunmayacağı noktasında değil, ne kadar sorumlu olunacağı noktasında belirleyici bir ölçüt olabileceğini belirtmek gerekir[306].

C. ANAYASA İLE OLUŞTURULAN SORUMLULUK SİSTEMİ

Konunun Fransa'daki içtihadi gelişiminden farklı olarak, ülkemizde, idarenin sorumluluğu, 1961 Anayasasının 114/3 hükmü ile anayasal düzeyde kurulmuş, bu

[302] (C.E., 27 Temmuz 1990, Bourgeois, RDCE, 1990 s. 242), De Laubadere, Venezia ve Gaudamet, op. cit.,C.I, s. 988'den Akt. GÖZLER, a.g..e, s.1001-1023.
[303] OZANSOY, a.g.t., s.275 v.d. ESİN, s. 60-71.* Aynı yönde Dan. kararları için Bkz. Dan. 8. Dr. E.1960/4765-K.1962/1180 T.09.04.1962, E.1966/1889-K.1966/3489. T.13.12. 1966.
[304] DURAN, İdarenin Sorumluluğu, s.35.
[305] OZANSOY, s.278.
[306] İMRE, Zahit; Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri, İstanbul 1949, s.18-19.

hüküm, 1982 Anayasasının md. 125/ son hükmü ile de aynen korunmuştur. Hükme göre, ***"İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür."***

Anayasa koyucu, genel sorumluluk ilkesi yanında diğer bazı Anayasa hükümlerinde de idarenin sorumluluğu ile ilgili kurallar belirlemiştir. "*Temel hak ve hürriyetlerin korunması"* başlıklı Anayasa md.40[307]/3 hükmünde, ***"Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır."*** denilmektedir.

Yine Anayasa'nın kamu hizmeti görevlileriyle ilgili olarak *"2.Görev ve Sorumlulukları, Disiplin Kovuşturmasında Güvence"* başlıklı md.129/5 hükmünde, ***"Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir."*** denilmiştir. Bütün bu hükümlerin değerlendirmesine geçmeden önce, genel bir sorumluluk kuralı öngörmemesine rağmen, Anayasa md.19/son hükmünü de hatırlamak gerekir. 19. maddede genel olarak kişi hürriyeti ve güvenliğine ilişkin kurallar konmuş ve son fıkrada da, *(Değişik: 3/10/2001-4709/4 md.)* ***"Bu esaslar dışında bir işleme tâbi tutulan kişilerin uğradıkları zarar, tazminat hukukunun genel prensiplerine göre, Devletçe ödenir."*** denmiştir.

Anayasa koyucu, md.125/son ile yalın ve genel bir hüküm getirerek idarenin sorumluluğu olgusunun esasını ortaya koymuş, madde gerekçesinden anlaşıldığı

[307] XV. Temel hak ve hürriyetlerin korunması
Madde 40 – Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.
(Ek:3/10/2001-4709/16 md) Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.
Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.

üzere de, kusurlu-kusursuz sorumluluk ayırımı, kusurun ağırlık derecesi ve ilgili diğer konuların içtihatla halledilmesi düşüncesini benimsemiştir[308]. Aslında idarenin sorumluluğunun aracı niteliğindeki tam yargı davaları, 1925 t. ve 669 s. Şurayı Devlet Kanunu ile kabul edilmiş ve idarenin sorumluluğu için yasal bir dayanak gösterilmiş ancak bu hükümler konuyla ilgili olarak maddi bir içeriğe sahip kılınmamıştır[309]. Başvuruculara yasal düzeyde tam yargı davası açma imkânı getirilmesine rağmen, 1950'li yıllara kadar Danıştay'ın bu konuda ihtiyatlı bir yaklaşım sergilediği gözlenmiştir[310]. Bu sebeple, 1961 Anayasasının bugün de korunan ilkesel hükmü, özellikle kusursuz sorumluluğu da içine alan yapısı nedeniyle önem taşır. Bununla birlikte, hüküm, kusura dayanan sorumluluk hukuku ilkelerini dışarıda bırakır tarzda da yorumlanamaz[311]. Danıştay Dava Daireleri Kurulu da 1971 tarihinde verdiği bir kararda[312]*hükmün mutlak ve sınırsız bir sorumluluk buyruğu olarak yorumlanmaması gerektiğini, aksi takdirde; idarenin hukuka uygun olarak tesis ettiği bütün eylem ve işlemlerinden doğan zararı telafi etmesi gibi bir sonucun ortaya çıkacağını saptamıştır. Bu yüzden hükmün idarenin sorumluluğu ilkeleriyle sınırlı olarak uygulanması gerektiğine karar verilmiştir.*

Anayasa md. 125/ son hükmü "idare"yi başlı başına bir sorumluluk süjesi olarak tanımlamış ve idarenin kendi davranışlarından sorumlu olacağı kuralını getirmiştir. Ancak yukarıda belirtilen diğer Anayasal hükümlerin birlikte değerlendirmesi neticesinde, Anayasa koyucunun, bir sorumluluk sistematiği oluşturup oluşturmadığının sorgulanması gerekir. Anayasa md. 40/3 ve 129/5 hükümleri, 125/son hükmünden farklı olarak sorumluluk ve ödemenin kanunla

[308]ÖZTÜRK, Kazım; Gerekçeli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Ajans-Türk Matbaası, C.III, Ank. 1966, s.3153.
[309]DURAN, İdarenin Sorumluluğu, s.6.
[310] ÖZGÜLDÜR, Serdar; AYİM Kararları Işığında Tam Yargı Davaları, Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s.27.
[311] OZANSOY, a.g.t.,s.201 v.d.
[312] ESİN, a.g.e., s.277-279. Dan. DDK, E.1971/270-K.1971/709 T. 25.06.1971.

belirleneceğinden söz etmektedir ve söz konusu hükümler arasında zarar veren süje bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Ay. md. 125/son hükmünde, zarar verebilecek süje, idare iken, adı geçen Ay. md.40/3 hükmünde "resmi görevliler", 129/5 hükmünde ise "memurlar ve diğer kamu görevlileridir". Dolayısıyla, Ay. 40/3 ve 129/5 hükümlerine göre, sorumluluğun sebebi, idarenin değil görevlilerin davranışlarının niteliğidir. Ayrıca, Ay. md. 40/3 ve 129/5 hükümleri, sorumluluk hukukunda önemli bir yere sahip olan rücu mekanizmasını Anayasal düzeyde öngörmektedir. Bunun yanında, 129/5 ve 40/3 hükümlerinin, yargılama usulüne ilişkin oldukları ve aslında kamu görevlilerinin davranışları nedeniyle zarar görenlerin açacakları sorumluluk davaları için, davalıyı gösteren hükümler olduğu belirtilmiştir. Zira üç hükmün ortak noktası da zararı idarenin tazmin edeceğidir. Ancak 129/5 ve 40/3 hükümlerinin, idarenin başkasının(ajanlarının) fiilinden doğan sorumluluğunu, yani ikincil bir sorumluluk süjesi olması durumunu çağrıştırdığı da söylenmiştir[313]. Bu yüzden, bütün bu hükümlerin uyumlu bir biçimde uygulanması olanağının bulunmadığını belirten DURAN, adı geçen Anayasal hükümler arasında genel-özel veya kural-istisna ilişkisi olmayıp, hükümlerin birbiriyle çelişen ve çatışan ilkeler içerdiğini belirtmiştir[314]. İdarenin sorumluluğu olgusu ile ilgili bu hükümler arasında genel-özel ya da kural-istisna hüküm ilişkisi bulunmadığı fikrini paylaşmakla birlikte, aşağıda da ayrıntılarıyla inceleneceği üzere, söz konusu hükümlerin birbiriyle çatışır nitelik taşıdığını söylemek kanımızca güçtür.

[313] OZANSOY, a.g.t., s.205 v.d.
[314] DURAN, Personelin Sorumluluğu, s.14.

II) İDARENİN SORUMLULUĞU, SORUMLULUĞUN NEDENLERİ ve KAVRAMSAL BELİRLEMELER

A. İDARENİN SORUMLULUĞU

Sorumluluk en genel tanımıyla, bir kişinin hakka veya kanuna aykırı fiilinin, başkası hakkındaki zararlı neticesinden hesap vermeye mecbur olması veya zarar görenin hakkını elde edebilmek için, zarar verenin malvarlığına başvurabilmesidir[315]. Zarar gören, zarar verenin malvarlığına başvurabilir çünkü kendi malvarlığı zarar veren lehine eksilmiş, hukuken iki patrimuan arasındaki denge kaybolmuştur[316]. Bu tanım, büyük ölçüde haksız fiil sorumluluğunu ifade eder, fiilin haksızlığı, failin kusurunu da içinde barındırır. Bizde, haksız fiil sorumluluğu bakımından kusur, genellikle kast ya da ihmal şeklinde tasnif edilir. Kast bilerek ve isteyerek zararlı sonuca sebebiyet verilmesidir. İhmal ise İngiliz Hukukunda yapılan tanımıyla; yasal bir "uyanık davranma yükümlülüğünün" ihlalidir ve doğurduğu zarar ihmalde bulunan tarafından istenmiş değildir. Buna göre, her kişi "komşu"suna zarar vermeye elverişli olan ve normal olarak önceden görülebilen ihmal ve fiillerden kaçınmak için makul bir dikkat ve özeni göstermek zorundadır[317]. Yani genel olarak kusur, ayrıca zarar verme niyetini içermeyebilir ama eğer içeriyorsa, daha ağır bir hal alacaktır[318]. İdare de bu yükümlülük altındadır ancak özellikle Fransız içtihadının ve Anayasalarımızın kurduğu sorumluluk sisteminin etkisiyle, yalnızca kusurlu davranışlarından değil, belli ölçüde kusursuz ancak zarar doğuran davranışlarından da sorumlu tutulmaktadır. Gerçekten de Fransız Hukukunda, idarenin sorumluluğundan söz edilebilmek için (i) tazmini mümkün bir zarara neden olan, (ii)

[315] BAŞGİL, a.g.m., s.598.
[316] ESİN, a.g.e., s.14 v.d., ONAR, a.g.e., s.1686 v.d.
[317] SALMAND, Law of Torts, 16. Baskı, 1973'den Akt. CANDAN, a.g.e., s.111-112.
[318] Note de M. Duguit, Sous Cour D'appel de Bordeaux, 19 juin 1917. Montpilie, Sirey1918, 2.p.1'den Akt. CANDAN, s.87.

bir Fransız kamu tüzel kişisine atfedilebilen, (iii) zarar doğurucu bir olayın gerçekleşmesi gerekmektedir[319]. Görüldüğü gibi, kusur ilk etapta sayılan bir sorumluluk şartı değildir.

B. İDARENİN KUSURSUZ SORUMLULUĞU

Bu sorumluluk türü, idarenin kusurunun bulunmadığı hallerde zararlı sonuç ile idari faaliyet arasında nedensellik bağı kurulabilmesiyle ortaya çıkar. Tezin konusu, vergi idaresinin ön işlemleri nedeniyle hukuki sorumluluğu olduğundan, çalışmamızın kusurlu sorumluluk ekseninde olacağı açıktır. Zira idarenin kusursuz olsa da sorumlu olduğu haller sınırlıdır ve mükellefin, vergi idaresine ön işlemlerle hakkının ihlal edildiği savına dayanarak açacağı tam yargı davalarında kusursuz sorumluluktan söz edilmesi pek mümkün değildir.

Bugün kabul edilen şekli ile kusursuz sorumluk hallerinden ilki, idarenin tehlikeli faaliyetleri, araç ve gereçleri dolayısıyla kusuru olmasa da zararlı sonuca sebebiyet vermesi durumunda sorumlu tutulmasıdır. Örnek olarak, cephaneliğin ya da helikopterin patlaması ya da lokomotiften ateş dökülmesi sonucunda yaralanan bir kişiye idarenin tazminat ödemesi verilebilir. İkincisi mesleki risktir. Kamu hizmetinde çalışan bir kişinin görevi sırasında ya da görevi nedeniyle zarara uğraması durumunda idarenin sorumluluğunu ifade eder. Bu durumda, idare ajanına karşı kusursuz sorumlu olacaktır[320]. Bunun yanında, idare, kamu hizmetlerinin yürütülmesine, görevleri gereği değil, kendi istekleri ile katılan kişilerin bu nedenle uğradıkları zararlar bakımından da, kusursuz olarak sorumludur[321].

[319] CANDAN, s.10.
[320] GÜNDAY, Metin; a.g.e., s.340-345.
[321] GÖZÜBÜYÜK, Şeref; Yönetsel Yargı; s.314.

Üçüncüsü, sosyal risktir ve kamu düzenini bozmaya yönelik terör olayları, büyük isyan ya da karışıklık halleri nedeniyle zarara uğrayan kişilerin zararlarının tazmini için içtihat, idarenin kusursuz sorumlu olacağı eğilimindedir. Hatta sosyal risk ilkesine dayanarak hüküm verilen hallerde, kusur aranmadığı gibi, idarenin davranışı ile zararlı sonuç arasında illiyet bağı da aranmayabilir. Sonuncusu ise "kamu külfetleri karşısında eşitlik" ilkesiyle hatırlanan ve özellikle kamulaştırmalar, yol ve köprü yapımları, kısaca bayındırlık faaliyetleri nedeniyle kişilere verilen zararın tazmini ile ilgilidir. Yani tüm toplumun yararlanacağı bir faaliyet, belli kişi ya da kişileri külfet altına sokmuşsa külfetlerin eşit olmayan bu dağılımının dengelenmesi gereklidir[322]. Aynı şekilde, bazen idarenin hukuka uygun davranışları da bu kapsamda görülerek, kusursuz sorumlu sayılmasına neden olmuştur[323].

C. İDARENİN KUSURLU SORUMLULUĞU

Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun yukarıda anılan kararında belirtildiği gibi, idarenin sorumlu kabul edilmesi için bazı ilkeler vardır ve belki de en önemlisi, kural olarak, idarenin kusuru halinde sorumlu olacağıdır. OZANSOY, ilgili Danıştay kararları üzerine yaptığı değerlendirmede, Yüksek Mahkeme'nin Ay. md.125/son hükmünü, birçok kez kusursuz sorumluluk açısından yorumlayarak idareyi sorumlu tuttuğunu, bir o kadar çok kararında da "idareye atfedilebilecek bir kusurun bulunmaması" sebebiyle tazminat istemlerini reddettiğini belirtmektedir. Hatta yazar, kusurun bulunduğu durumlarda bile, kusursuz sorumluluğa hükmedildiği ve bu durumun, idarenin kusurlu sayılması gereken davranışıyla ilgili olarak gerekli önlemleri almasını engellediğini ve kamu görevlisi ile idare arasındaki rücu

[322] GÜNDAY, Metin; a.g.e., s.340-345.
[323] GÖZÜBÜYÜK,, s.313.

mekanizmasını da işlemez kıldığını ifade etmiştir[324]. Bu yüzden, genel olarak sorumluluk hukukunda olduğu gibi idarenin sorumluluğu olgusu bakımından da "kusur" önemlidir.

Roma Hukukunda **"Nullaindemnitas sine culpa"** ilkesi, kusur olmadan tazminattan söz edilemeyeceğini ifade eder. Yukarıda da belirtildiği gibi, zararın başkasına tazmin ettirilmesi için, zararın o kişinin kusurlu davranışından doğmuş olması, fiilin haksız sayılması gerekir. Bu haksızlık aslında, zarara neden olan fiilin hukuk düzenince kınanmasını içerir ve o fiile "kusurlu" niteliğini verirken failin davranışında bir irade eksikliği görür. Dolayısıyla, kusur, fail ile fiil arasındaki psişik bağın araştırılması ile saptanabilecek, insana özgü bir eksikliği ifade eder[325]. Bizatihi sorumluluğu kabul edilen idarenin, işlem ve eylemleri ile arasında bu tür bir psişik bağın bulunamayacak olması, kendine özgü bir kusuru, yani hizmet kusuru kavramını doğurmuştur.

1. HİZMET KUSURU

Hizmet kusuru, SARICA'nın yaptığı tanımla,

"…***idarenin ifa ile mükellef olduğu herhangi bir amme hizmetinin, ya kuruluşunda, tanzim ve tertibinde veya teşkilatında, bünyesinde, personelinde yahut işleyişinde gereken emir, direktif ve talimatın verilmemesi, nezaret, murakabe, teftişin icra olunmaması, hizmete tahsis olunan vasıtaların kifayetsiz, elverişsiz kötü olması, icap eden tedbirlerin alınmaması, geç, vakitsiz hareket***

[324] OZANSOY, a.g.t., s.203 v.d.
[325] OZANSOY, ag.t., s.168 v.d.

edilmesi… vb. şeklinde tecelli eden, birtakım aksaklık, aykırılık, bozukluk, intizamsızlık, eksiklik, sakatlık arz etmesidir"[326].

Hizmet kusuru kavramı, idarenin sorumluluğu düşüncesine atfedilen özerkliğin en önemli göstergelerinden biridir. Zira yukarıda da açıklandığı üzere, kusur kavramının tüm sübjektif içeriğine rağmen, hizmetin kendisine kusur atfedilmesi, idarenin sorumluluğu konusuna özgü ve **bağımsız** bir kavramdır. Hizmet kusurunun ortaya çıkmasında, idarenin sorumluluğu konusunun özgün oluşunun yanı sıra, kamu görevlilerinin, üçüncü kişilere karşı korunması ve zarar görenlerin, ödeme kabiliyeti olan bir sorumluluk süjesi(idare) ile karşı karşıya getirilmesi düşüncesi de etkilidir[327].

Hizmet kusuru ajanlardan bağımsız olarak hizmete atfedilen bir kusur olduğundan ve idarenin, kendi sorumluluğu için şart koşulduğundan **asli** niteliği haiz görülmüştür. Yine "idare" terimi ile ifade edilen tüm kamu tüzel kişilerinin sorumlulukları bakımından geçerli olduğu ve idarenin sorumluluğu konusunda esas ve genel bir kuralı teşkil ettiği için **genel** niteliklidir[328]. Ortaya çıkan zararlı sonuca neden olan fiili kimin oluşturduğuna ilişkin olarak, ismen, cismen belli bir ajanın araştırılıp, kusurun bu ajana yüklenmesine ihtiyaç duyulmadığından da **anonim**dir. Gerçekten de bir hizmette bulunan kusurların her zaman, bu hizmeti yerine getiren görevlilere atfedilmesi mümkün değildir. Örneğin; kanunlarda ve diğer düzenlemelerdeki eksiklikler, mali tahsisatın yetersizliği, personelin teknik ve bilimsel açıdan yetkin biçimde seçilip yetiştirilememesi, hizmeti yürüten görevlilerin şahısları dışında kalan, daha ziyade objektif bir mahiyet arz eden olumsuzluklardır. Bunlar sebebiyle, şahsen sorumlu tutulacak olanlar, milletvekilleri ve devletin üst

[326] SARICA, Ragıp; Hizmet Kusuru ve Karakterleri, İHFM, C.XV, S.4, İstanbul 1949, s.857.
[327] AYGEN, s.55.
[328] ONAR, s.1694 v.d..

yönetim kadrosudur. Bu kişilerin daha çok siyasi sorumlulukları söz konusu olacağından, idarenin sorumluluğu, genel olarak devlete yüklenmiş bir borçtur[329]. Yine hizmet kusuru, somut olaylara göre değişen **esnek** bir kavramdır. Zira genel sorumluluk kurallarından farklı olarak, idarenin sorumluluğu olgusunda, devletin hakları ile özel hakları uzlaştırma zorunluluğu bulunduğundan[330] her olayın şartlarına, hal ve vaziyetin icaplarına göre hizmet kusurunun mevcudiyeti ve derecesi değişir[331]. Tabii, konunun içtihadi şekilde gelişmiş olması nedeniyle, bu sonuç çok da şaşırtıcı değildir.

Esinlenilen Fransız içtihadına göre, öteden beri, hizmet kusurunun üç şekilde ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Zarara sebep olan ya da zararlı sonuçla ilgili sayılan hizmet **kötü** işliyor, gereği gibi yürütülmüyorsa kusurludur. Örneğin; Danıştay, *gümrük kapısındaki arama ve yoklama(muayene) sırasında, aranan kişiye karşı, hizmet gerekleri dışında ve sosyal durumu ile bağdaşmayacak şekilde davranılmış olmasının idare yönünden hizmet kusuru teşkil ettiğine* hükmetmiştir[332]. Yine hizmet, belli bir çabuklukta ya da zamanında işletilmemiş, **geç** kalınmışsa kusurludur. Danıştay, *bir kararında, hemen ameliyat edilmesi gereken apandisitli bir hastanın ilgisizlik yüzünden ameliyatının gecikmesi sonucu apandisitinin delinerek ölmüş olmasını, idarenin hizmet kusuru* saymıştır[333]. Son olarak, idarenin sunması gereken, görev alanı içindeki bir hizmet **hiç** sunulmamış ya da işletilmemişse hizmet kusurundan söz edilir[334]. Bu duruma örnek olarak ise, Danıştay'ın *sulama kanalının*

[329] ONAR, s.1695 v.d., ÖZDEMİR, Necdet; Hizmet Kusuru Teorisi Ve İdarenin Sorumluluğu, Yeni Desen Matbaası, Ank. 1963, s.22-23.
[330] BLANCO Kararı.
[331] ÖZDEMİR, Necdet; a.g.e., s.25 v.d., DUEZ, a.g.e., s.25 v.d.
[332] ESİN, s.32. Dan. 12. D. E.1969/4304-K.1971/1943. T. 21.09.1971.
[333] ESİN, s.46. Dan. 12. D. E.1967/788-K.1968/2448. T.25.12.1968.
[334] SARICA, a.g.m.,, ONAR, a.g.e., s.1694 v.d., AYGEN, a.g.e. s.57 v.d., ÖZDEMİR, s.50 v.d., OZANSOY, a.g.t., s.266 v.d.

yapımındaki yetersizlik sonucu su baskınına uğrayan ekili yerde meydana gelen zararın, hizmet kusuru nedeniyle tazmin edilmesine hükmettiği kararı verilebilir[335].

Hizmet kusuru kuramının uygulanabilmesi için, hizmette saptanan olumsuzluğun, belli bir ağırlıkta olması gerektiği de konuyla ilgili Fransız içtihatlarından biridir. Hizmet kusuru kavramının esnek niteliği de aslında buradan gelmektedir. Çünkü kusurun ağırlığını saptayabilmek için kesin olmamakla birlikte, birçok ölçüt esas alınmakta, her somut olayda, bu ölçütler kullanılarak sorumluluk tespit edilmeye çalışılmaktadır. Hizmetin sosyal önemi, görülmesinde yaşanan güçlük, idarenin hizmeti yürütürken sahip olduğu olanaklar, zaman ve yer koşulları, zarar görenin hizmet karşısındaki durumu, zararın olasılık derecesi, hizmete ilişkin yazılı hukuk kuralları, bu ölçütlerden bazılarıdır[336]. Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu da konuyla ilgili olarak, *"...herhangi bir vakıada hizmete kusur isnadı için o hizmetin hedef ve gayesini, teemmül etmek ve hizmetin müteveccih bulunduğu maksadı temin için hareket tarzını, cereyan sırasındaki imkân ve şartlar dâhilinde kontrol etmek icap eder.*" demektedir[337].

Bu ölçütler kullanılarak, bazı hizmetler için "ağır kusur"un aranması gerektiği sonucuna varıldığını, bazı hizmetler bakımından ise hafif bir kusurun yeterli sayılmaktadır. Örneğin; *idarenin bizzat tertip ettiği eğlenceler, ölülerin tekfin ve gömülmesi, idarenin bizzat kendi koyduğu düzenleyici bir metne uymaması ya da uyulmayı sağlamaması* gibi durumlarda, idarenin sorumluluğu için hafif bir kusur yeterli görülmüştür[338]. Hemen anlaşılacağı gibi, bu saptamalar, Fransız Danıştay'ının vermiş olduğu kararlardan sonuç ve kural çıkarma çabasıyla oluşturulmuştur. Yoksa

[335] ESİN, s.39. Dan. 12.D. E.1970/2931-K.1972/880 T. 22.03.1972.
[336] ESİN, s.47-51.
[337] ESİN, s.53-54. Dan. DDGK, E.1948/8-K.1948/107. T. 09.11.1948.
[338] ÖZDEMİR, s.110 v.d.

GÖZÜBÜYÜK'ün isabetle belirttiği üzere; hangi hizmetler bakımından ağır hangi hizmetler bakımından hafif kusurun aranacağını kuramsal olarak belirlemek imkânı yoktur[339].

Hizmet kusuru kavramının somut olaya göre esnetilebilmesi ve yukarıda anılan ölçütlerin idarenin sorumluluğu davalarında kullanılması gereklidir. Ancak kusurda aranan yoğunluğun, bütün bir hizmet kusuru kuramına yayılması ve somut olayın değerlendirilmesinden ziyade, belli başlı hizmetlerin, sorumluluk alanından kısmen de olsa dışlanması doğru sayılmamakta ve artık yargı yerleri de bu görüşe itibar etmemektedir. Danıştay da belli durumlarda, özellikle sağlık hizmetleri ile ilgili davalarda ağır kusuru aramakta ancak somut olaya göre, ağır kusurun aranmaması gerektiğine de hükmedebilmektedir. Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre, yargı kararlarının yerine getirilmemesi[340], yine birçok kararında hükmolunduğu üzere, idari davranışlar nedeniyle ölüm olaylarının gerçekleşmesi ya da cismani zararların ortaya çıkması ağır kusur sayılmaktadır[341].

2. KİŞİSEL KUSUR

İdare, kamu tüzel kişiliğini haiz olmakla birlikte kendi kendine faaliyette bulunamadığı için kendi adına hareket eden görevlileri yani, ajan ve memurları eliyle işlerini yürütmektedir. Bu yüzden, kamusal bir hizmet nedeniyle zarar görüldüğünde, bir tüzel kişi olarak idarenin mi yoksa gerçek bir kişi olarak görevlinin bizzat kendisinin mi sorumlu olacağı, belirlenmesi gereken bir konudur. Zira ajan ya da memurun kişisel sorumluluğu iddiasıyla açılacak bir dava, adli yargı yerlerinde ve özel hukuk kuralları uyarınca çözülecektir. Bu yüzden hizmet kusuru kavramının

[339] GÖZÜBÜYÜK, s.287.
[340] GÖZÜBÜYÜK, s.287.
[341] Dan. İDD, E.2002/716-K.2003/91 T. 07.03.2003, Dan 10. Dr. E.1995/7086-K.1996/7534.

içtihadi niteliğinden farklı olarak, hizmetten ayrı olan, hizmetle ilgili olmayıp, sadece hizmeti yürütmekle görevli ajan ve memura atfedilebilen kişisel kusur, özel hukuk kodlarının düzenleme alanı içinde yer almış ve şahsi kusur ile ilgili meseleler, bu kanunlar aracılığıyla halledilmiştir[342].

İdarenin sorumluluğu ayrıca kabul edilmiş iken, ajan veya memurların kişisel sorumluluklarına, yalnızca kendilerine isnadı mümkün olan fiil ve faaliyetler, yolsuzluk, aykırılık ve aksaklıklar bakımından gidileceği kabul edilmektedir[343]. Ancak bu iki kusur ve bu kusura bağlı olarak sorumluk süjesini belirlemek her zaman kolay değildir. Bu ayırım hakkında, artık klasikleşmiş ve ilk açıklamaları yapan LAFERRİERE, kişisel kusuru, failin fena huylarında, kötü maksat ve niyetinde veya ihmal, teseyyüp, tedbirsizlik ya da dikkatsizliğinde aramış ve **sübjektif** referanslar göstererek belirlemeye çalışmıştır. Yazara göre, zararlı sonuç, doğrudan ajan ya da memurun, kin ve garezi, zaafları, hırsları, siyasi düşüncesi ve ihtiyatsızlıkları sebebiyle meydana gelmemiş, yani bir insanı değil de az çok hataya maruz idare adamını ortaya koyuyorsa, fiil idari, kusur ise hizmetle ilişkilidir[344]. Örneğin; *bir valinin bir komite üyesini, müstafi addettiğini söylerken bu zat hakkında elinde, okunduğu takdirde komite efkârını ciddi surette etkileyecek mahiyette kabarık bir dosya bulunduğunu ilave etmesi, valinin kişisel kusuru* sayılmıştır[345]. Laferriere'in ileri sürdüğü sübjektif ölçüt dışında, sübjektif ölçütle birlikte hala geçerliliklerini koruyan başka ölçütler de ileri sürülmüştür. Bunlar: **hizmetten ayrılabilen kusur ve ağır kusur** ölçütleridir.

[342] AYGEN, s.41 v.d.
[343] SARICA, Ragıp; "Şahsi Kusur ve Kıstasları", İstanbul Barosu Der., C. XX, S.3, İst. 1946, s.87 v.d.
[344] SARICA, Şahsi Kusur…, s.93., La ferriere Tarite de la Juridiction Administrative, Paris 1886, C.I, 2.Bası, s.467-648'den Akt. ÖZDEMİR, a.g.e., s.129.
[345] SARICA, s.94.

Hizmetten ayrılabilen kusur, idarenin yerine getirdiği fonksiyon ve hizmet kavramlarının dışında ve hizmete yabancı olan, memurun sorumluluğunu gerektiren kişisel kusurdur[346]. Bu ölçütü geliştiren DUGUİT, memurun zarar veren harekette bulunurken görevinin gayesinden uzaklaşıp uzaklaşmadığının araştırılmasıyla kişisel kusurunun ayırt edileceğini söylemiştir. Memur idari bir fiili uygular görünmekle birlikte, gerçekte bu fiili yerine getirirken nasıl bir amaç gütmüştür? Bu amaç idare fonksiyonuna uygun mudur, yoksa bu fonksiyona yabancı ve aykırı bir amaç mıdır? Yazara göre, bu sorulara verilecek cevaplarla kişisel kusur tespit edilecektir[347]. Örnek vermek gerekirse; *bir belediye başkanının, belediye seçimleri dolayısıyla yaptığı incelemeler sonucunda, siyasi rakibi olan bir adayın seçim listesinden çıkarılması gerekmiştir. Ancak belediye başkanı, mevzuata göre belediye binası içinde, durumu ilan etmekle yetinecek yerde, sokaklarda dağıttığı ve duvarlara yapıştırttığı el ilanları ile bu kimsenin müflis olması sebebiyle, listeden çıkarıldığını ilan etmiştir. Bu fiil, belediye başkanına verilen görev ve sunması gereken hizmetle ilgili bulunmadığından, kişisel kusuru içinde* görülmüştür.

Ağır kusur ölçütünde ise, memurun zararlı sonucun ortaya çıkmasında kusuru ağır ise kişisel kusuru sayılır. Hauriou'nun ileri sürdüğü bu fikir, diğer bazı yazarlar tarafından da benimsenmiş ancak sübjektif ve hizmetten ayrılabilen kusur ölçütleri kadar kabul görmemiştir[348]. Yine görevlinin zarar doğuran davranışının suç sayılması da kişisel kusurun saptanması için bir ölçüt olarak gösterilmiştir[349]. Ülkemizde de

[346] ONAR, s.1702.
[347] ÖZDEMİR, s. 136 v.d.
[348] ÖZDEMİR, s. 131-135.
[349] ÖZDEMİR, s.138.

genel olarak, Fransız içtihat ve doktrini tarafından ortaya atılan bütün bu ölçütler bazen ayrı ayrı bazen de birleştirerek benimsenmiş ve hala da uygulanmaktadır[350].

3. HİZMET KUSURU ve KİŞİSEL KUSURUN BİRLİKTELİĞİ

Kamu görevlisinin tamamen kendisine atfedilebilecek kişisel kusur kavramının, hizmet kusurundan ayırt edilmesi nispeten kolaydır. Ancak görevlinin kişisel kusuru dışında kalan kusurlu sorumluluk hallerinde, hatta bunlardan hizmet kusurunun oldukça anonimleştiği örneklerde bile, gerçekte bir ya da birkaç ajanın kolektif katkısı ve ilgisinin bulunduğu durumların ayırt edilmesi bu kadar kolay olmamaktadır[351]. İdare ile ajanı arasındaki bu sıkı ve yakın bağ, Fransız Danıştay'ı kanun sözcüsü BLÜM tarafından, 1918 tarihli Lemonnier kararı için yazdığı notta şöyle ifade edilmiştir[352]: ***"…ajan ve kusur belki hizmetten ayrılıyor fakat hizmet ve ajan kusurdan ayrılmıyor."*** Bu yüzden, Mahkemenin ilgili kararlarında, hizmetle ilişkiden tümüyle yoksun olmayan "kişisel kusur" kavramının yaygınlaştırılması gerektiği bildirilmiştir[353]. Ajan, görünüşte, hizmetle ilgili olmayan bir işlem ya da eylem yaparken bile, üstlendiği kamusal görev ve yetkinin olanaklarından yararlanmış olabilir ve bu durum, kusurun hizmetten ya da görevden tamamen ayrılmasını engeller[354].

Öte yandan, çoğu durum bakımından, zararlı sonucun ortaya çıkmasında, kamu görevlisinin kusuru, amirin talimatına ya da idari geleneklere uyması veya tecrübesizliği, kendi kendine yapamayacağı fakat hale göre reddedemediği iş

---

[350] ÖZDEMİR, s.147.,GÖZÜBÜYÜK, s.296.
[351] GÜRAN, Sait; "İdarenin ve Ajanının Sorumluluğunun Belirlenmesine İlişkin Düşünceler", Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, İ.Ü.. Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, Ank. 15-16 Aralık 1978, s.188 v.d.
[352] DURAN, Lütfi; Türk Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Tahsin Bekir BALTA'ya Armağan, Sevinç Matbaası, Ank. 1974, s.110.
[353] C.E. 21 avril 1937, Demoiselle Quesnel Rec. Lebon, p. 413.'den Akt. CANDAN, s.92.
[354] GÜRAN, s.188 v.d.

sebebiyle meydana gelebilir. Memur, benzer şekilde ve çoğu halde, zararı önleyici veya tamir edici tedbirleri almakta ve yardımcılarını seçmekte serbest değildir[355].Yani aslında, ortaya çıkan zararlı sonuç, idare ve ajanının ortak yapımıdır[356]. Bu ortak yapım içinde hem bir hizmet kusurundan hem de ajanın hizmetten ayrılamayan görev(sel) kusurundan[357] söz edilir. Görev kusuru, başlı başına incelenmeyi hak eden bir kavram olsa da, ilk olarak; ajanın, idari bir işlem veya eylem tesis ederken, mevzuata, üstlendiği görevin ve yürüttüğü hizmetin kural, usul ve gereklerine, kişisel olarak kendisine atfedilebilecek boyut ve biçimlerdeki aykırı davranışı olarak ifade edilebilir[358].

Yine görev kusurunun, "faili tam olarak belirlenebilen bir hizmet kusuru türü" ve "hizmetten ayrılamayan bir kişisel kusur" gibi özellikler gösterdiği belirtilmiştir. Bu özellikleri belirlendikten sonra, kavram, şu şekilde tanımlanmıştır[359]:

"Görev kusuru, somut olarak kamu görevlilerinin kişisel kusurlarından kaynaklanan bir davranışı içerse de, aslında idarenin "kendi davranışı" sayılması gereken ve dolayısıyla idarenin "kendi sorumluluğunu" doğuran, hukuka ve göreve aykırılığı, "göreve ve idareye" ilişkin sayılmasını engellemeyen kusurun, somut personelde kişiselleşen görünüm biçimidir."

Görev kusuru her durumda kişisel kusuru içeren bir kusur türü olmakla birlikte, haksız fiil kusuru değildir ve idari bir niteliğe sahiptir. Zaten görev kusuru kavramının işlevi de bu noktada karşımıza çıkar. Eğer idari bir kusur içinde somut

[355]BELGESAY, Mustafa Reşit; "Devletin Adli Faaliyetten Hukuki Mesuliyeti", Adalet Der., S.7, Y.1960, s.345.
[356] GÜRAN, s.189.
[357] DURAN, s.105.
[358] GÜRAN, s.190.
[359] OZANSOY, s.285.

fail belirlenebiliyorsa, bu olguyu hizmet kusurunun anonim niteliği içinde eritip yitirmenin bir anlamı yoktur[360]. Zira hizmet kusuru kavramı üzerinde her durumda ısrar ederek, ajanların sanki hizmetle ilgili hiçbir sorumlulukları yokmuş gibi davranmak ve tazminat ödeme konusunda, devlet hazinesini şamar oğlanı durumuna getirerek aslında vergi mükelleflerinin sırtına bu sorumluluğu yüklemek, idarenin sorumlu tutulmasındaki asıl amaç ile bağdaşır görülmemiştir[361].

Ülkemizde görev kusuru kavramı, aslında Alman sorumluluk sisteminden esinlenilerek kanunlaşan DMK md. 13 hükmü ile gündeme gelmiştir. Ancak, görev kusuru kavramının, Alman Hukuk sisteminde ifade ettiği anlamdan ziyade, konuya ilgili anayasal ve yasal hükümlerimiz, Ay. md. 129/5 ve DMK md. 13 çerçevesinde yaklaşılması gerektiği haklı olarak belirtilmiştir[362]. Zira her ne kadar, Anayasa'nın 129/5 ve 40/3 madde hükümleri ile 125/ son hükmünün, birbiriyle, genel-özel, kural-istisnai ilişkisi içerdiğini söyleyemesek de, 129/5 hükmünde idareye yüklenen sorumluluğun, Alman hukuk sistemini aksine, kamu görevlisinin kusurunun idarece üstlenilmesi anlamına gelmediğini söyleyebiliriz. Çünkü zaten bu sorumluluk, idarenin 125/son hükmünde ifade edilen genel sorumluluğunun bir parçasıdır. Gerçekten de idare, personeli üzerindeki gözetim ve denetim yükümlülüğünü yerine getirmeyerek, personelin görev kusuru işlemesine fırsat vermekte ve bu durum başlı başına bir hizmet kusuru teşkil etmektedir[363]. Örneğin; *bir taksi şoförünün, askeri kamptan sivil giysilerle kaçan dört askerin saldırısına uğrayarak zarar görmesi sebebiyle açılan tazminat davasında Fransız Danıştay'ı, hizmet dışında işlenen*

[360] OZANSOY, s.299,329.
[361] OZANSOY, s.351.
[362] OZANSOY, s.284,297.
[363] DURAN, s.110.

ancak yine hizmet kusuru ile açıklanabilen kişisel kusurun varlığına hükmetmiştir[364]. Zira idare, yakın gözetimi altında tutması gereken kişiler üzerindeki bu gözetim ve denetim yükümlülüğünü yerine getirmemiştir.

DMK'nun konuyla ilgili hükümleri ise 12 ve 13. maddeleridir[365]. 12. maddeye göre, ***devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır.*** Bu maddeyle **memurun**, idareye karşı mali sorumluluğunun genel olarak **–görevin kamu hukukuna tabi olup olmadığına bakılmaksızın-**düzenlendiği söylenebilir[366].

Konuyla ilgili asıl hüküm yani DMK'nun 13. maddesine göre ise ***"Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar.***

---

[364] C.E. décembre 1963, Ministredes Armées c/ Consorts Occelli. Rec Lebon, p. 629'dan Akt. CANDAN, s.94.

[365] Kişisel sorumluluk ve zarar:
Madde 12 – (Değişik: 12/5/1982 - 2670/5 md.)
Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar.
Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır.
Zararların ödettirilmesinde bu konudaki genel hükümler uygulanır. Ancak fiilin meydana geldiği tarihte en alt derecenin birinci kademesinde bulunan memurun brüt aylığının yarısını geçmeyen zararlar, kabul etmesi halinde disiplin amiri veya yetkili disiplin kurulu kararına göre ilgili memurca ödenir. Kişilerin uğradıkları zararlar:
Madde 13 – (Değişik: 12/5/1982 - 2670/6 md.)
(Değişik birinci fıkra 6/6/1990-3657/1 md.) Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Ancak, Devlet dairelerine tevdi veya bu dairelerce tahsil veya muhafaza edilen para ve para hükmündeki değerli kağıtların ilgili personel tarafından zimmete geçirilmesi halinde, zimmete geçirilen miktar, cezai takibat sonucu beklenmeden Hazine tarafından hak sahibine ödenir. Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.
(Ek: 26/3/2002-4748/3 md.) İşkence ya da zalimane, gayri insani veya haysiyet kırıcı muamele suçları nedeniyle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince verilen kararlar sonucunda Devletçe ödenen tazminatlardan dolayı sorumlu personele rücu edilmesi hakkında da yukarıdaki fıkra hükmü uygulanır.
12 nci maddeyle bu maddede belirtilen zararların nevi, miktarlarının tespiti, takibi, amirlerin sorumlulukları ve yapılacak işlemlerle ilgili diğer hususlar Başbakanlıkça düzenlenecek yönetmelik (Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi Ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik, R. G. Tarihi: 13/8/1983, No: 18134.) le belirlenir.

[366] DURAN, Türk Kamu Personelinin…., s.63.

…Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır." Öncelikle belirtilmelidir ki, hüküm, Anayasa'nın 129/5 ve 40/3 hükümlerine uygundur. Zira 129/5 hükmünde de ***"Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir."*** denilmiştir. Anayasa md.40/3 hükmü uyarınca ise, ***"Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır."***

Yine, 13. madde ile kamu personeli için, yürüttükleri kamu hukukuna tabi görevler sebebiyle zarar gören kişilere karşı bir yargısal bağışıklığın getirilmiş olduğu belirtilmektedir. Görevin kamu hukukuna tabi olup olmadığı belirlenirken, kullanılan yetki ya da ifa edilen görevin niteliği esas alınacaktır[367]. Zaten kanun koyucunun 13. madde hükmünü kanunlaştırmasındaki amaç, memurların mütemadiyen mahkemelerde kendi aleyhlerine açılmış davalarla uğraşmalarını önlemek ancak getirilen rücu mekanizmasıyla da idareye karşı sorumluluklarını devam ettirebilmektir[368]. Zira idari ajanlar, görevlerini yerine getirir ve yetkilerini kullanır iken, kişisel sorumluluklarına gidileceği endişesi ile daha dikkatli, objektif ve tedbirli olma gereğini duymaktadır. Diğer bir amaç ise, zarar gören kişilere açacakları sorumluluk davalarında, ödeme kabiliyeti personelinden daha yüksek olan bir sorumluluk süjesi bulmaktır[369].

[367]OZANSOY, s.231.
[368] Cumhuriyet Senatosu Tutanak Dergisi, Dönem 1, Toplantı 4, Cilt.30, 9.07.1965 günlü oturum, s.251'den Akt. DURAN, s.69.
[369] DURAN, s.62,74.

DMK'nun 13. maddesi, memurun kişisel kusur alanını daraltırken, idarenin sorumluluk sahasını genişletmekte ve üçüncü kişileri korumayı amaçlamaktadır. Ancak memur, idareye atfedilmesi mümkün olmayan kararları veya fiilleri ile üçüncü kişilere zarar vermişse, 13. maddenin himayesine girmemektedir. Yine memur, herhangi başka bir sebeple, idarenin üçüncü kişiye karşı sorumlu tutulmasına sebebiyet vermişse, idare kendisine rücu eder[370].

4. RÜCU

Kelime anlamı, dönme, geriye dönme ya da cayma olan rücu, hukuk alanında, *"ödemede bulunan bir kimsenin, yaptığı bu ödemeyi, kısmen veya tamamen yapması gereken diğer kişilerden istemesi; örneğin müteselsil veya müşterek borçlarda, borcun tamamını ödeyen borçlunun yaptığı fazla ödeme oranında diğer borçlulara yönelmesi"* anlamını taşır[371]. Özel hukuktaki bu anlamından farklı olarak idare ve ajanı arasındaki iç ilişkide ise, hizmet kusuru ve kişisel kusurun bir arada bulunduğu ya da görev kusurunun söz konusu olduğu durumlarda, ajanın idareye karşı sorumlu olduğu fikrine dayanır. İdare ve ajanı arasındaki kamusal ilişkiden doğan rücu, özel hukuktaki anlamının aksine, idarenin sorumluluğu alanında, her türlü halefiyet düşüncesinden bağımsızdır[372]. Zira idarenin ajanına rücu edebiliyor olması, ajanın idareye karşı sorumlu olmasından kaynaklanır. Yoksa ajan ve idarenin zarar gören kişiye karşı birlikte(müşterek ya da müteselsil) sorumlu olmaları söz konusu değildir.

Kanun koyucu, bir görüşe göre, 13. maddede, ***…Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır."*** diyerek, idareye zararlı sonuç nedeniyle sorumluluğu görülen görevliye dönüp dönmemek hususunda bir takdir

[370] ÖZYÖRÜK, Mukbil; İdare Hukuku Ders Notları, Ankara1977, s.124.
[371] YILMAZ, Ejder; Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara 2002, s.1046.
[372] CANDAN, s.101.

yetkisi tanımıştır. Bu takdir yetkisinin, idarenin personeli koruma güdüsüyle davranıp rücu etmeme yönünde kullanılabileceği düşünülmektedir. Mevzuatta ilgili kurum adına rücu hakkını kimin kullanacağı belirtilmemiş olduğundan, bu takdir yetkisinin ortada kaldığı da haklı olarak belirtilmiştir. Ancak diğer bir görüşe göre, Ay. md. 129/5 hükmü rücu konusunda bir bağlı yetkiyi içerdiğinden, DMK md. 13 hükmü ile idareye takdir yetkisi tanındığını söylemek güçtür[373]. Zira Ay. md. 129/5 hükmünde kullanılan "…***kendilerine rücu edilmek kaydıyla…"*** ibaresi, bu konuda idarenin takdir yetkisine sahip olduğu fikrine Anayasal bir engeldir. Ancak bu görüş kabul edildiğinde de, rücu konusundaki bağlı yetkinin kim tarafından kullanılacağının belli edilmemiş olduğu sonucuna ulaşılabilir. Özellikle disiplin amiri ya da üst düzeyde bulunan memurun görev kusurunun bulunduğu durumlarda, rücu mekanizmasının nasıl ve kim tarafından işletileceği sorularına cevap bulmak gerekecektir. Bu yüzden rücu konusunun idarenin sorumluluğu olgusu içinde genel hükümlere (özel hukuk hükümleri) göre çözülemeyeceğini bildiren DURAN, konuya bizzat kanun koyucu tarafından açıklık getirilmesi gerektiği inancındadır[374].

13. madde hükmünde, idarenin sorumlu personele genel hükümlere göre rücu edeceği düzenlenmiştir. Bu "genel hükümler" ibaresinden neyin anlaşılması gerektiği tartışılmış, idarenin sorumluluğu olgusunun kendine özgü nitelikleri nedeniyle, "genel hükümler" ibaresinden, idare hukuku ilkelerinin anlaşılması gerektiği bildirilmiştir[375]. Mevcut uygulamada ise rücu davaları, adli yargı kolunda özel hukuk hükümlerine göre incelenip karara bağlanmaktadır. Zira adli yargı yerleri, DMK md. 13 hükmünde geçen genel hükümler ibaresinin, özel hukuk hükümlerini ifade ettiğini

[373] OZANSOY, s.342.
[374] DURAN, s.72.
[375] DURAN, s.102.

düşünmekte ve bu içtihatta ısrar etmektedir[376]. Uyuşmazlık Mahkemesi de ilgili kararlarında rücu davalarının adli yargı yerlerinde çözümlenmesi gerektiğine hükmetmiştir[377]. DMK 13. madde uyarınca, kurum aleyhine dava açıldığında, ya personelin hizmetten ayrılamayan şahsi kusuru, ya da hem bu görev kusuru hem de idarenin hizmet kusuru incelenip değerlendirilerek sorumluluk saptanacaktır. Tam da bu nedenle, kurum aleyhine açılan davayı inceleyecek olan idari yargı, rücu konusunda da idareye yol göstermelidir[378]. Bu görüşe, idarenin sorumluluğu konusunda ünlü KONURALP kararı dayanak gösterilmiştir[379].

KONURALP kararından bahsetmek gerekirse; davacının, hakkındaki yargı kararlarının uygulanmaması nedeniyle, gerek İstanbul Tıp Fakültesi Dekanlığına karşı gerekse Rektörlüğe karşı açmış olduğu davalarda karar veren Danıştay, ağır hizmet kusuruna hükmetmiştir. Aynı zamanda, ilk dava bakımından, zararlı sonucun ortaya çıkışında, Dekan'ın da "kişisel" kusuru bulunduğu ve idarenin mahkûm edildiği tazminatın %50'si oranında Dekan'a rücu edebileceği belirtilmiştir. İkinci davada da benzer şekilde, zararlı sonucun ortaya çıkışında, Rektör Sıddık Sami ONAR'ın "kişisel" kusurunun % 40 oranında etkili olduğu ve davalı idarenin bu oranda Rektör'e de rücu edebileceğine hükmolunmuştur[380]. Tabii burada Danıştay, yukarıda açıklanmaya çalışılan, aslında hizmet ya da görevden ayrılamayan kişisel kusurdan ya da görev kusurundan söz etmektedir. İdari yargıcın bu tür durumlarda

[376] AKYILMAZ, Bahtiyar; "İdarenin Kusurlu Personeline Rücu Sorunu", Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İletişim Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara, s. 546.
[377]Akt. AYANOĞLU, Taner; a.g.e., s.259. UM, E.2000/14- K.2000/20, T. 12.06.2010, R.G. 24.07.2000-24119, E. 1995/35-K. 1995/37, T.03.07.1995, R.G. 31.07.1995-22360, E.1988/29-K.1988/37, T. 05/12/1988, R.G. 28.03. 1989- 20122.
[378] T.C. 26 mai 1954. Moritz C/ Ministre de la Défense Natioanale, Sirey, III. p. 85' den Akt. CANDAN, s.101.
[379] DURAN, 112. v.d.
[380] AKURAL, Sami; ZİYLAN, Çetin; Danıştay Sekizinci Daire Kararları (1960-1963), Güven Matbaası, Ankara 1963, s.178-180. KONURALP/ Rektörlük-ONAR, Dan. 8 D. E.1962/2867-K.1963/1192. T. 12.02.1963.
Dan. Kararlar Der., Y.23.,S.93-94, s.354-357. KONURALP/ Dekanlık- EGELİ, Dan. 8.D. E.1963/9050-K.1964/7824. T. 10.11.1964.

hem hizmet kusurunu saptaması hem de ajanın görev kusurunu belirleyerek idareye yol göstermesi ve bir anlamda idareyi rücua zorlaması, Ay. md.129/5 hükmü bakımından yerinde görülmüştür[381]. Zira bu durumda idare, ödediği tazminatın tamamını ajandan istemek yoluna gidemeyecek ve ancak kusuru oranında personeline rücu edebilecektir. Bu sonuç, ilgili anayasal ve yasal kurallara da uyarlık taşıyacak ve kanun koyucunun rücu mekanizmasının işletilmesi konusunda bıraktığı boşluğu belli ölçüde doldurabilecektir. Ancak yine de rücu konusunda özel bir kanuni düzenlemenin yapılması gerektiği belirtilmiştir. Yine, DMK md. 13 hükmü uyarınca idari yargı yerinde kurum aleyhine dava açıldığında, mahkeme, eğer personelin görev kusurunun bulunduğunu düşünmekte ise, davayı, derhal ilgili personele ihbar etmelidir. Zira dava kurum aleyhine açılmış olsa da, sonuçlandığında, personelin hak ve menfaati etkilenebilecektir[382].

Rücu, yukarıda saydığımız Anayasal ve yasal maddelerden, yalnızca idareye tanınmış bir hak gibi algılanabilir ancak aslında çift taraflıdır. Gerçekten de idarenin sorumluluğu alanında rücu, hem idarenin personele karşı hem de personelin idare aleyhine açacağı bir dava ile mümkün olabilmektedir. 13. madde uyarınca idareye karşı sorumluluk davası açılıp, idare sorumluluğa mahkûm olduktan sonra, idare, sorumlu personele karşı açacağı bir dava ile rücu edebilir. Aynı şekilde personel de kendisi aleyhine yalnızca kişisel sorumluluğu dolayısıyla açılıp sorumlu tutulduğu bir dava nedeniyle, aslında zararlı sonucun oluşmasında hizmet kusurunun yani idarenin sorumluluğunun bulunduğu iddiasıyla idareye dava açıp rücu edebilir. Her iki iddianın da birer idare hukuku problemi içermesi dolayısıyla tam yargı davaları

[381] AKYILMAZ, a.g.m., s. 540.
*Her ne kadar yazar, görev kusuru kavramını reddederek, bunun yerine "kişisel kusur"u kullansa da, biz, çalışmamızın bütünlüğüne uygun olması için görev kusuru kavramını kullanmayı tercih ediyoruz.
[382] AKYILMAZ, s.543.

aracılığıyla ileri sürülmeleri gerektiği belirtilmektedir[383]. Zira her iki halde de bir arada bulunan hizmet kusuru ile kişisel kusurun ayırt edilebilmesi, kimin hangi kusur nedeniyle ne kadar sorumlu olacağının saptanması gerekmektedir[384].

OZANSOY'un isabetle belirttiği üzere; rücu davası, salt idarenin ödemiş olduğu tazminatın geri alınması davası değildir; ancak idare ile personeli arasındaki iç ilişkiyi ve yükümleri belirleyen kurallar açısından zarar doğuran davranışın "sorgulanmasını" da içerir. Çünkü personelin üçüncü kişilere karşı yükümlülükleri, idareye karşı görevleriyle özdeş değildir ve farklı bir hukuki rejimi gerektirir[385]. Gerçekten de; özel hukuk sahası içinde, rücu ilişkilerinde her kişi özel yararını düşünür ve sorumluluk zincirinde kendisinden sonra gelen kişiye rücu eder. Ancak idare ve ajan arasındaki ilişkiler, ajanın konumu vb. idarenin sorumluluğu olgusuna özgü olası sorunlar, uygulamada, kimin hangi yararı düşünerek rücu mekanizmasını işleteceği noktasında tereddütlere neden olmaktadır. Konunun bu boyutları, en azından rücu yetkisinin kim tarafından kullanılacağı hususunun takdir yetkisine bırakılmasına getirilen eleştirileri haklı kılar niteliktedir.

D. SORUMLULUĞUN ŞARTLARI

Fransız Hukukuna benzer şekilde, ülkemizde de idarenin sorumlu tutulabilmesi için şu üç şartın varlığı aranmaktadır: *zarar, idari davranış ve zarar ile idari davranış arasında kurulacak nedensellik bağı.*

[383] Aynı yönde bir başka görüş için bkz. OZANSOY, s.299
[384] DURAN, s.99-102.
[385] OZANSOY, s.344.

1. ZARAR

İdarenin tazmin sorumluluğundan söz edebilmek için, öncelikle, kişinin zarar görmesi, maddi ya da manevi varlığında bir eksilmenin meydana gelmesi gereklidir. Maddi zarar, kişinin mamelekinde veya korunan diğer hukuki menfaat kategorilerinde meydana gelen ve parayla ölçülebilen her türlü zararı ifade eder[386]. Yalnızca malvarlığındaki eksilmeler değil aynı zamanda kişinin kar mahrumiyeti ya da malvarlığındaki çoğalma imkânının ortadan kalkması da zarar oluşturur. Zararın, tazmin borcunu doğurması için belli özelliklere sahip olması gerekir. Öncelikle zarar mevcut (gerçek) olmalıdır; zararın mevcut sayılması için ise ya gerçekleşmiş ya da gerçekleşmesi muhakkak olması gerekir. Tazmin borcunun doğabilmesi için zararlı sonuçtan, belli kişi ya da kişilerin etkilenmesi gerekmektedir; yani özel bir zarar söz konusu olmalıdır. Olası ya da tesadüfî zararlar gerçekleşmedikçe tazmin borcu doğurmaz[387]. Danıştay, zararın gerçek ya da mevcut olması koşulunu, dar yorumlayarak, özellikle kar mahrumiyeti nedeniyle zarar iddialarını değerlendirmemiş[388] olsa de verdiği son kararlarla bu eğilimi terk etmeye başlamıştır. Örneğin; Danıştay VDDGK, haksız ya da yersiz olarak yapılan vergi tahsilâtında, mükellefin mahrum kaldığı karı içeren gecikme faizi talepli vergi iadesi davalarını kabul etmektedir[389].

Zarar mal varlığı dışında, kişinin manevi varlığında meydana gelmiş olabilir. Örneğin; kişinin isim hakkına, şeref ve haysiyetine, yakınlarına ya da vücut bütünlüğüne yönelen zararlı davranışların, kişinin ruhsal durumu ya da bedeni

---

[386]HAKERİ, Hakan; "Türk Ve Alman Hukukunda Koruma Tedbirlerinden Dolayı Tazminat", Sulhi DÖNMEZER Armağanı, Türk Ceza Hukuku Derneği, Atatürk Araştırma Merkezi Başkanlığı Yayını, Ankara 2008, s.889.
[387] ONAR, s.1715-1718.
[388] Dan. 6.D. E. 1985/143- K. 1985/880, T. 21.5.1985., Dan. Der. S.60-61.,s.275'den Akt. GÖZÜBÜYÜK, s.318.
[389]Dan. VDDGK E.2006/87-K. 2006/287. T. 18.10.2006.

üzerinde oluşturduğu olumsuz etkiler bu kapsamda değerlendirilir. Bu tür davranışlardan bazıları, kişilerin manevi varlıklarına yönelir ancak kişinin maddi varlığında da bir eksilme oluşturur. Örneğin; bir tacirin şeref ve haysiyetine tecavüz onun mali ya da mesleki itibarını da sarstığı için doğrudan doğruya mal varlığında bir eksilme meydana getirebilir. Yani şeref ve haysiyet dolayısıyla itibara, cismani veya estetik ızdırap ve kayıplar dolayısıyla çalışmaya ve kazanca etki eden zararlar hem maddi hem de manevi bakımdan tazminata esas olmaktadır. Buna karşın; sadece manevi bir elem, üzüntü ya da acı doğuran zararların tazmin borcu doğurmayacağı Fransız Danıştay'ı tarafından kabul edilmiştir. Ancak bazı kararlarında Mahkeme, davranışın bir elem, ızdırap ya da huzursuzluk meydana getirdiğini kabul etmiş, sembolik bir miktar üzerinden tazminata hükmederek, davranışın haksızlığını ortaya koymuş ve aynı zamanda yalnızca manevi bir etki yaratan bu davranışın para ile ölçülemeyeceğine karar vermiştir[390].

Fransız Danıştay'ının bu konuda takındığı katı tutuma rağmen Danıştay'ın daha "hoşgörülü" olduğu bildirilmiştir[391]. Danıştay manevi tazminat taleplerine yaklaşımını gösterdiği bir kararında[392] şu ifadeleri kullanmaktadır.

"*Manevi tazminat, patrimuanda meydana gelen bir eksilmeyi karşılamaya yönelik bir tazmin aracı olmayıp, manevi tatmin aracıdır. Başka türlü giderim yollarının bulunmayışı veya yetersiz kalışı, manevi tazminatın parasal olarak belirlenmesini zorunlu hale getirmektedir. Olayın gelişimi ve sonucu, ilgilinin durumu itibariyle manevi zarara karşılık mahkemece takdir edilerek manevi tazminatın, manevi tatmin aracı olmasından dolayı zenginleşmeye yol açmayacak*

[390] ONAR, s.1715-1718.
[391] İlgili Dan. kararları için Bkz. GÖZÜBÜYÜK, s.320.
[392] Dan. 10. D. E. 1990/3954- K.1992 /1362 T.10.04.1992,Dan Der. S.86,Ankara 1993, s.585'den Akt. GÖZÜBÜYÜK, s.322.

miktarda, fakat idarenin olaydaki kusurunun niteliğini, ağırlığını ifade edecek ve ilgililerin duyduğu acı ve üzüntüyü kısmen de olsa giderebilecek ölçüde saptanması zorunludur. İdarenin ağır hizmet kusuru nedeniyle çıkan yangın sonucunda her iki eli ve yüzü yanan, ellerinin doğal görünümü bozulan davacının olay sonrası durumundan dolayı ömür boyu acı ve ızdırap çekeceği açık olduğundan hükmedilecek manevi tazminatın da olaydan dolayı duyulan acı ve elemle orantılı olması gerekir. Mahkemece saptanan tazminat miktarı ise davacının belirtilen durumu itibariyle düşük kalmaktadır."

Kişilik haklarına yapılan bir tecavüzün, kişilik üzerindeki etkisinin ya da oluşan manevi zararın ne olduğu konusu ise aslında tartışmalıdır. Bu tartışma iki temel görüşü içerir. Bunlardan ilki **objektif** görüştür ve buna göre; manevi zarar, zarar görenin psikolojik varlığı üzerinde nasıl bir etki yaptığı göz önünde tutulmaksızın, bizatihi kişilikte meydana gelen objektif azalmadır. Bunun dışında kişinin bu hak ihlali nedeniyle duyacağı acı, elem ya da hoşnutsuzluk, sadece manevi zararın ağırlaştırıcı unsurlarıdır[393].

İkincisi ise ülkemizde de egemen olan **sübjektif** görüştür ve buna göre manevi zarar, kişilik haklarına yapılan tecavüz sonrasında kişinin duyduğu acı, ruhsal dengesinde yaşanan bozulma ya da yaşama sevincini kaybetmesi şeklinde ortaya çıkan psikolojik etkidir[394]. Manevi zarar konusundaki bu iki görüş yalnızca teorik bir ayrılığa karşılık gelmez, aynı zamanda tüzel kişilerin manevi tazminat talepleri ve tazminat talepleri dışında kişilik haklarını koruyan diğer davaların

[393]STOLL, Empfiehltsicheine Neuregelung der Verplichtung zum Geldersatzfürimmateriellen Schaden? (Verhandlungendes 45. Deutschen Juristentages, Bd. I/1, München und Berlin 1964), s.127 v.d.'dan Akt. KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip; Kişilik Haklarını Koruyan Manevi Tazminat davasına İlişkin Yeni Gelişmeler, Sorumluluk Hukukundaki Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, Ankara 21-22 Ekim 1977, s.144.
[394]KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, s.151.

(tecavüzün önlenmesi, durdurulması ve tespit davası) nasıl ele alınacağı hususu ile yakından ilgilidir. Zira kişi, bir kişilik hakkı ihlali karşısında bir elem, acı ya da ızdırap hissetmeyebilir ancak ortada giderilmesi gereken objektif bir hak ihlali bulunabilir. Yine sübjektif görüşün kabulü halinde, tüzel kişilerin manevi tazminat talepleri dayanaksız kalacaktır[395]. Oysa bilinmektedir ki gerek Yargıtay gerekse Danıştay vermiş oldukları kararlarda, tüzel kişilerin, kişilik haklarına yönelen saldırılardan doğan zararların tazmini için açtıkları davaları kabul etmektedir[396]. Yine Danıştay 2005 yılında verdiği bir kararda, davacı şirketin bir yıl süreyle bütün kamu kurum ve kuruluşların ihalelerine katılmaktan yasaklanmasına neden olan eyleminin ilgili yasa kapsamında "yasak fiil ve davranış" niteliğinde olmadığını saptamıştır. Bu gerekçeyle verilen yasaklama kararının ise davacı şirketin ticari itibarını zedeleyeceğinden ve güvenilirliğini azaltacağından, davacı şirketin söz konusu işlem nedeniyle uğradığı manevi zarara karşılık makul bir tazminata hükmedilmesi gerektiğine karar vermiştir[397].

2. İDARİ DAVRANIŞ

İdarenin sorumlu tutulması için zararı doğuran davranışın idareye atfedilebilir olması, idarenin kişinin maddi ya da manevi varlığı üzerinde doğan zararın faili durumunda bulunması gerekmektedir[398]. Davranış idare adına ya da idare tarafından gerçekleştirilmemişse, idarenin tazmin borcundan söz edilemez. Danıştay konuyla ilgili bir kararında davranışın idari olması gerektiğini şöyle ifade etmiştir[399]:

---

[395]KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, s.151 v.d.
[396]EROĞLU, Müzeyyen; "Manevi Tazminat İstemli Tam Yargı Davalarında Hak Sahipliği", Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İletişim Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara, s.521 v.d. *Yargıtay 4. H.D., E.1981/9783-K. 11230, YKD.,1982,C.8, S.1, s.36.
[397]EROĞLU, s.523. Dan. 13. Dr., E.2005/1819-K.2005/4728. T. 26.09.2005.
[398] ONAR, s.1718.
[399] GÖZÜBÜYÜK, s.316. Dan. 6.D. E.1976/8388-K.1980/198 T.29.11.1980, Dan. Der. S.40-41. Ankara 1981, s. 206 .

"Olayda, tecavüzün önlenmesine ve tecavüz edilen bina kısmının yıktırılmasına ilişkin adli yargı kararının icrasına dayanan eylem sonucu uğranılan zararın tazmini istenilmekte olup, bu durumda adli yargı kararı ve onun icrasıyla illiyet bağı bulunan zararın idarece tazmini mümkün değildir. Davacının öne sürdüğü zararın tazminine hükmolunması için zararla arasında illiyet bağı bulunan işlem veya eylemin idari nitelikte olması gerekmektedir."

3. NEDENSELLİK BAĞI

Son olarak; tazmin borcundan söz edebilmek için, zararın idareye atfedilebilen davranış yüzünden oluşması, yani davranışın, zararlı sonuç ile davranış arasında bir neden-sonuç ilişkisinin bulunması gerekir[400]. Bu ilişki doğrudan doğruya olmalı, zararlı sonuç, idari davranışın uygun ve normal sonucu olmalıdır. Özelikle zararın, olayların doğal akışına göre beklenmeyen, olağanüstü bir sonuç olduğu düşünülmekte ise idarenin sorumluluğuna gidilemeyecektir[401]. Nedensellik bağını saptayabilmek her zaman kolay değildir. Bu saptamanın yapılması, teknik bilgi ve uzmanlığı gerektirebileceğinden, bu tür durumlarda, idari yargı yerinin bilirkişiye başvurması gereği belirtilmiştir[402].

Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararı şöyledir:

" *Davalı idare tarafından… su kanalları etrafında mevcut yabani otlarla mücadele maksadıyla yapılan ilaçlama sonucu, kanalın yakınında bulunan… domates ve biber fidelerinin kuruması nedeniyle açılan tazminat davasında yaptırılan bilirkişi raporunda " ilaçlama esnasında fideleme devresinde olan domateslerin tespit anında döl vermeye başladığı, kanalın ırmak istikametine*

[400] ONAR, s.1723.
[401] GÖZÜBÜYÜK, s.316.
[402] GÜNDAY, s.346.

gidildikçe mahsulün hayatiyetinde bariz farklılığa rastlanmadığı, aynı kanal güzergâhında bunan diğer bahçelerle davacıya ait bahçe verimliği arasında kayda değer bir fak görülmediği, ancak fideleme, gübreleme, sulama vs. gibi zirai işlemlerin tatbiki dolayısıyla %20-30 verim düşüklüğü müşahede edildiği", ve netice olarak ürün verimliliğindeki düşüklüğün ilaçlama ile bir ilişkisinin bulunmadığı… anlaşılmasına binaen mesnedi bulunmayan davanın reddine …"

E. SORUMLULUĞUN KALKMASI YA DA AZALMASI

Zararlı sonuç ile idari davranış arasındaki nedensellik bağını koparan ya da zayıflatan bazı durumlarda, idarenin sorumluluğu kalkar ya da azalır[403]. Bu hallerde sorumluluğun kalkması ya da azalması, idarenin sorumluluğuna özgü olmayıp genel sorumluluk hukukuna ait bir kuraldır.

1. MÜCBİR SEBEP

Zararlı sonucun ortaya çıkmasında, idarenin iradesi dışında, deprem, sel, heyelan, yıldırım düşmesi hatta ihtilal gibi öngörülemeyen ve önlenemeyen olaylar etkili olmuşsa, doğal olarak, artık idarenin sorumluluğundan söz edilemez[404]. Zira bunlar idarenin hesap vermesi gereken durumlar değildir. Tek başına mücbir sebebin ortaya çıkardığı bir zarar varsa, idarenin ne kusurlu ne de kusursuz olarak sorumluluğundan söz edilebilir. Ancak eğer, idare, mücbir sebebin ortaya çıkardığı zararlı sonucun artmasına etkide bulunmuşsa, zararda sebep olduğu artış oranında sorumlu olacaktır[405].

[403] GÜNDAY, s.346.
[404] GÖZÜBÜYÜK, s.322.
[405] Dan. 12. D. E.1972/2721-K.1975/1343. T. 18.6.1975. Amme İdaresi Der. C.8, S.3, s.213, 1975'den Akt. GÖZÜBÜYÜK, s.323.

2. BEKLENMEYEN DURUMLAR

Beklenmeyen durumlar ile mücbir sebep halleri birbirine çok benzemektedir; bu sebeple birbirlerinden ayırt edilmeleri zordur. Her iki durumda da idarenin iradesi dışında, önceden kestirilemeyen ve önlenmesi mümkün olmayan olaylar gerçekleşmektedir. Ancak beklenmeyen durumlarda, öngörülemeyen ve önlenemeyen olaylar idari davranışın içinde oluşur. Örneğin, idareye ait bir taşıtın freninin patlaması ya da elektrik kontağı gibi. Görüldüğü gibi, idarenin kusuru olmasa da, zararlı sonuç ile arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu yüzden, beklenmeyen durumlar, koşulları varsa, idarenin kusursuz sorumluluğuna sebep olacaktır[406].

3. ZARAR GÖRENİN KUSURU

Zararlı sonucun ortaya çıkmasında, zarara uğrayan kişinin kendi kusuru bulunmakta ise, kişinin kendi kusurunun idare ile zarar arasındaki nedensellik bağına etkisi oranında idare, hem kusurlu hem de kusursuz sorumluluğundan kurtulur. Gerçekten de zarar görenin kendi kusuru idari davranış ile zararlı sonuç arasındaki nedensellik bağını tamamen kesmişse, idare sorumluluktan kurtulur. Ancak zarar görenin kendi davranışı, zarar doğurucu tutum ve davranışlardan biri ise, kişinin kendi kusurunun ağırlığı oranında, idarenin sorumluluğunda azalma meydana gelir. Yine kusursuz sorumluluk söz konusu olduğunda da mahkeme zarar görenin kendi kusurunu dikkate alarak tazminat miktarını tespit edecektir[407].

[406] GÜNDAY, s.346., GÖZÜBÜYÜK, s.323.
[407] GÖZÜBÜYÜK, s.324.

4. ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN KUSURU

Zararlı sonuç, idare ve zarar gören kişi dışında üçüncü bir kişinin kusuru ile meydana gelmişse, idarenin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Üçüncü kişinin kusuru, zararın artmasına yol açmış ise, idarenin sorumluluğu üçüncü kişinin kusuru oranında azalır[408].

III. VERGİ İDARESİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU

İlk bakışta, "Vergi İdaresinin Hukuki Sorumluluğu" gibi ayrı bir başlığa gerek olmadığı düşünülebilir. Zira vergi idaresi genel olarak "idare" kavramı, vergi idaresinin davranışları da idari işlem ve eylem kategorisi içerisinde konumlandırıldığına göre; idarenin sorumluluğu ile ilgili olarak yaptığımız önceki açıklamaların, vergi idaresine yöneltilecek sorumluluk davaları bakımından da geçerli olacağı söylenebilir. Bu yaklaşım büyük ölçüde doğrudur. Ancak bu yaklaşımdan hareket edildiğinde; mevcut uygulamamızda, mükellefin vergilendirme süreci boyunca karşılaştığı hak ihlallerini ne ölçüde tam yargı davasına dönüştürebildiği konusu eksik kalacaktır. Bu sebeple, bu başlık altında, öncelikle tam yargı davalarının anlamı üzerinde durulacak ve ülkemizde vergi idaresine karşı yöneltilen belli başlı tam yargı davalarından bahsedilecektir.

Çalışmanın Giriş kısmında anlatılmaya çalışılan kavram başkalaşımlarının genel olarak menşei olarak görülen ve diğer birçok ülkeyle karşılaştırıldığında; sıklıkla rastlanmayan sebeplerle tazminat davalarının açıldığı ABD uygulamasının çalışmamız açısından yol gösterici olabileceği kanısındayız. Bu sebeple, bu başlık altında, son olarak; ABD uygulamalarında federal idarenin sorumluluğu olgusuna değinilecek ve ABD'de vergi mükelleflerinin vergi idaresini sorumlu tutmak adına

[408] GÜNDAY, s.347.

hangi hukuki imkânlara sahip olduğu ve konuyla ilgili birkaç mahkeme kararı üzerinde durulacaktır.

A. ÜLKEMİZDE VERGİ İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Ülkemizde vergi idaresinin tarhiyat öncesinde ya da sonrasında gerçekleştirdiği idari işlem ve eylemleri nedeniyle sorumlu tutulması, -belli başlı durumlar dışında- çok yaygın sayılamaz. Öte yandan; vergi idaresinin özellikle tarhiyat öncesinde gerçekleştirdiği davranışları bakımından, idarenin sorumluluğu hukukunun genel ilkeleri ile ön işlemlerin kendine özgü niteliklerini bağdaştırır korunma mekanizmalarına ihtiyaç duyulduğu bilinmektedir. Bu ihtiyaca, söz konusu işlem ve eylemlerin hazırlayıcı niteliği karşısında, doktrinin bulduğu çözüm ise tam yargı davalarıdır.

1. HAK İHLALLERİNİN GİDERİM YOLU: TAM YARGI DAVASI

Çalışmamızın ilk bölümünde, tam yargı davalarının niteliğinden ve iptal davasından farklı olan yönlerinden söz edilmişti. 2577 s. İYUK md.2/1.b hükmü tam yargı davasını şu şekilde tanımlamaktadır:

"...tam yargı davaları, idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davalardır."

Hüküm, aslında, tam yargı davasını tanımlamaktan ziyade, bu davanın kimler tarafından ve hangi hallerde açılacağına dair bir düzenleme getirmektedir. İlk olarak; tam yargı davasının, idari işlem ve eylemlerin neden olduğu kişisel hak ihlallerinin giderilmesinin amaçlandığı bir dava türü olduğu söylenebilir. İdari faaliyetler alanında, meydana gelebilecek her zararın, ihlal edilen her hakkın tazmini esastır ancak idarenin sorumluluğu konusunda, ihlalin tazmin ya da telafi yolunun

ancak belli bir paranın ödenmesinden ibaret olduğu kabul edilmektedir[409]. Bu yüzden tam yargı davaları, Fransa'daki anlamından farklı olarak, ülkemizde, özellikle de uygulamada yalnızca tazminat davası olarak algılanmaktadır[410]. Bu düşüncenin en önemli gerekçesi, tazminat istemleri dışında bir talep tam yargı davası ile ileri sürüldüğünde, idari yargıcın yargısal bir emir içeren ve yerindelik denetimine neden olacak bir karar verme ihtimalidir. Zira gerek Anayasa md. 125/4 gerekse İYUK md.2/2 hükümleri, idari yargı yerlerince yerindelik denetimi yapılmasını yasaklamaktadır. Yine İYUK md.3/2.d hükmüne göre; vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarının dilekçelerinde uyuşmazlık konusu miktarın bulunması gereklidir. Kısaca, her tam yargı davasında parayla ölçülebilen belli bir uyuşmazlık miktarı dava dilekçesinde gösterilmeli, davalar bu miktar üzerinden açılmış olmalıdır. Yine İYUK md. 28/6 hükmünde kanun koyucu, "tam yargı" yerine tazminat terimini kullanmaktadır[411].

Çalışmamızın ilk bölümünde belirtildiği üzere, idarenin sorumluluğu olgusu yalnızca bir hesaplamadan ibaret değilse, bu olguya araç kılınan tam yargı davalarını da tazminat talebiyle sınırlamak doğru sayılmaz. Yine İYUK'nun anılan hükümlerinden hiçbiri bizce tam yargı davalarının yalnızca tazminat talebi olduğu anlamında yorumlanamaz. Ancak tam yargı davaları ile tazminat dışında bir talep ileri sürülmüşse, idari yargıcın değerlendirmesi gereken, talebin yerindelik denetimine sebep olup olmayacağıdır. Yani, idari yargıcın vereceği hüküm ile idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracak bir edim tam yargı davası ile istenmiş ise yargıç bu davayı reddetmelidir. Bu husus da zaten sadece tam yargı davaları için değil, tüm idari davalar bakımından geçerlidir.

---

[409] ONAR, a.g.e., s.1735, 1752.
[410] CANDAN, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 2009, s. 158.
[411] CANDAN, Turgut; Açıklamalı… s.159.

Diğer yandan; belli bir paranın ödenmesi şeklindeki tazminat yolu "tam" ve "gerçek" giderimi sağlamakta işlevsiz kalabilir ya da her hak ihlali tazminatı gerektirmeyebilir. Ancak ihlalin oluşturduğu objektif "haksızlık" durumu varlığını sürdürecektir. Mükelleflerin özellikle kişilik haklarının korunması ile ilgili olarak, belli bir paranın ödenmesi dışındaki taleplerinin de ("makul" ve "muğlâk olmayan") tam yargı davası ile ileri sürülebileceği görüşündeyiz[412]. Bu yüzden, tam yargı davalarının para dışındaki giderim yollarını da içerecek şekilde geliştirilmesi gerektiği düşüncesini paylaşmaktayız. Gerçekten de tam yargı davalarında, olayın koşullarına ya da ihlalin konusuna göre, "tazmin ve telafi" olgularının anlamına uygun düşen başka tazmin yöntemlerine başvurulabilmelidir[413]. Bu noktada, tecavüzün durdurulmasına dair davalar anılabilir. İdarenin bir eylemi nedeniyle kişilik hakkı ihlal olan birey ya da mükellef açtığı davada, bu haksız eylemin oluşturduğu mevcut kişilik hakkı tecavüzünü ispatlayabiliyor ise tecavüzün durdurulmasını talep edebilmelidir. Tecavüzün durdurulmasına dair bu istem, tecavüzü oluşturan idari eyleme son verilmesi olabileceği gibi; buna ek olarak ya da tek başına, bu nedenle diğer kişilerde, birey ya da mükellef ile ilgili olarak oluşan olumsuz değer yargılarının silinmesine ilişkin olabilir[414]. Örneğin; idarenin özür dilemesi, mahkeme hükmünün kitle iletişim araçları ile ilanı vb. Zira kişiye ancak zarar oluştuktan sonra tazminat davası açma hakkı tanımak her zaman beklenen hukuki yararı sağlamayabilir. Hatta davacı, kişilik hakkının ihlali nedeniyle manevi tazminat davası açsa ve davayı kazansa bile, lehine kurulan bu hüküm, sadece

---

[412] * İdari yargıca emir verme(Almanya, Fransa) veya aynen tazmine ya da zararın kaynağının durdurulmasını sağlayacak önlemler alma yetkileri (Belçika, İspanya, Yunanistan) tanıyan kimi AB ülke uygulamaları örnek gösterilebilir. Konuyla ilgili olarak ayrıntılı bilgi için Bkz. ATAY, Ethem; "Avrupa Birliği Ülkelerinde İdarenin Sorumluluğunun Temel İlkeleri", Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İletişim Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara, s.566-567.

[413]GÜRAN, Sait; "Türk İdare Hukukunda Tazminat Miktarının Saptanması", Sorumluluk Hukukundaki Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:2758., 12-13 Mayıs 1979 Ankara, s.159. GÜRAN, Sait; Türk İdare Hukukunda Tam Yargı Davalarının Hedef ve İşlevi, yargı der., S.10, Ağustos 1979, s.23.

[414] KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip; a.g.m., s.154-155.

manevi zararı giderir[415]. Bunun dışında, kişi hakkında tecavüz durumu devam ediyorsa, kazandığı manevi tazminat davasının bu açıdan bir anlamı olmayabilir[416]. Yine, uygulamada sembolik miktarları içeren manevi tazminat taleplerinin de, kişilik haklarını koruyan davaların geliştirilmesi gerektiğine dair ihtiyacın bir göstergesi olduğunu düşünüyoruz. Zira her ne kadar, bu davalar tazminat davası adı altında açılsa da, aslında sadece tespit davası niteliği taşımaktadır. Davacının, örneğin; 1TL'lik tazminat talebi ile beklediği hukuki tatmin, davalının haksız olduğunun ya da kendi haklılığının yargı yerince hüküm altına alınmasından ibarettir[417].

Benzer sayılabilecek bir tartışmayı CANDAN, idari yargı kolunda tespit davalarının ileri sürülüp sürülemeyeceği ile ilgili olarak yapmakta ve yerindelik denetimi yasağı nedeniyle, bu davaların ileri sürülemeyeceği sonucuna varmaktadır[418]. Öncelikle belirtmeliyiz ki yazarın, tespit davası ile kastettiği herhangi bir hak ihlalinin tespiti değil; ileride tesisi düşünülen bir idari işlemin sebebi olabilecek hukuki durumların ve bunlarla ilgili maddi olayların, idarenin işlemi tesis etmeden önce saptanması istemidir[419]. Yazar görüşünü şu örnekle açıklamaktadır: Devlet memurunun anne ve babasının sağlık ve ekonomik durumları nedeniyle bakıma muhtaç olup olmadıklarının ve memur ile olan duygusal yakınlıklarının tespiti, çeşitli idari kuruluşlara yasayla verilen görevler arasındadır. Bu tespitin idari yargı yerinden istenmesi ise yazara göre yerindelik denetimi yasağının ihlalidir. Yargı yerinin asıl görevi bütün bu idari usul tamamlandıktan sonra başlamalıdır[420]. Buraya kadar yazarın değerlendirmesine katıldığımızı belirtelim ancak devam eden açıklamalarında yazar, pratik ihtiyaçların belki adli yargı kolunda yeni dava türlerini

[415] ÖZTAN, Bilge; Medeni Hukukun Temel Kavramları, 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s.266 v.d.
[416] KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip;, s.158.
[417] KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, s.166.
[418] CANDAN, a.g.e., s.220 v.d.
[419] CANDAN, s.221.
[420] CANDAN, S.224.

doğurabileceğini ancak idari yargı kolunda yasal düzenleme ile gerçekleştirilse bile buna asla yer olmadığını; bu tür bir değişikliğin ancak idari rejimin değişmesi ile mümkün olabileceğini belirtmiştir[421].

Yazarın genel olarak yaptığı bu son değerlendirmeye ise katılamadığımızı ve bu düşünceyi idare hukukunun içtihadi ve genç niteliği ile bağdaştıramadığımızı belirtmeliyiz. Hele de idarenin sorumluluğu olgusu söz konusu olduğunda -*ki bu olgunun neredeyse tamamen içtihadın ürünü olduğu ifade edilmişti*- bireyler için birer hukuki çare durumunda olabilecek yeni dava türlerini yasaklamamak gerektiği düşüncesindeyiz.

Öte yandan, elbette ki bu tür taleplerin idari yargı yerlerince karşılanabilmesi için uygun altyapının hazırlanmış olması gerekmektedir. Örneğin; davacının beklediği hukuki tatmin mevcut bir tecavüz durumunun kaldırılması olduğu için bu taleplerin karşılanması belli çabuklukta olmalıdır[422]. Nihayet; yargı yeri, davacının para edimi dışındaki talebini kabul etse bile, hükmün icrası için gerekli yasal düzenlemelerin yapılmış olması gerekir.

2. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE TAM YARGI DAVALARI

Vergi davasının bizatihi kendisinin tam yargı davası olup olmadığı tartışması[423] bir kenara bırakılırsa, istisnai olarak; vergi mahkemelerinde bakılacak iki tam yargı davası, yasal biçimde (İYUK md.28) düzenlenmiştir. Uygulamada, vergi idaresine yöneltilen tam yargı davalarının da, bu kapsam dışına pek çıkmadığı söylenilebilir. Bunlar: Vergi mahkemesi kararını uygulamayan idare aleyhine

[421] CANDAN, s.228.
[422] Örneğin; 6183 s. AATUHK'un ihtiyati haciz ile ilgili olarak öngördüğü md.13 v.d. hükümlerine benzer düzenlemeler getirilebilir.
[423] Vergi davalarının kuramsal niteliği konusunda ayrıntılı bir değerlendirme için Bkz. KUMRULU, Ahmet G.; Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Baskı: Betacopy, Ankara 1989, s.103 vd.

açılacak tazminat davaları ile vergi dairesince kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle, VUK md. 28/6 hükmünde öngörülen gecikme faizine ilişkin davalardır[424]. Yasal olarak saptanmış bu iki dava türü dışında, vergi idaresine yöneltilen tam yargı davalarından bir diğeri de haksız ihtiyati haciz işlemlerinden doğan sorumluluk davalarıdır.

a. Mahkeme Kararını Uygulamayan Vergi İdaresi Aleyhine Açılmış Bir Dava

Ülkemizde, mahkeme kararlarının idare tarafından yerine getirilmemesi vergi idaresinin de içinde yer aldığı önemli bir sorunsalı oluşturmaktadır. Bu sebeple kanun koyucu, İYUK md.28/3 hükmünde, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabileceğini öngörmektedir. Hatta İYUK md.28/4 hükmüne göre; mahkeme kararlarının otuz gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açabilir.

Bu başlık altında, mahkeme kararını uygulamayan vergi idaresi aleyhine açılmış güncel bir tam yargı davası örneği verilecektir. Bu kararın İYUK md. 28/3 hükmü bakımından olduğu kadar, tezin özünde ulaşılmaya çalışılan sonucu doğrulamak adına da önemli olduğu belirtilmelidir.

[424] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN; a.g.e., s.191.

Dava, vergi idaresinin, 2009 yılında, yazılı ve görsel basında **"kara liste"** nitelendirmesiyle gündeme gelen "Kod Listeleri" uygulamasından kaynaklanmıştır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 84 seri Notlu KDV Genel Tebliği'nin ilgili düzenlemeleri uyarınca, katma değer vergisi istisna ve indirimlerinin haksız yere uygulanmasını önlemek amacıyla, "Mükellefler Hakkında Yapılan Tespit Sonuçları" başlığı altında ve belli kodlarla bazı listeler oluşturmuştur[425].

Örneğin;

"*Kod 1: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB)düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükellefler ile bunların ortakları ve kanuni temsilcilerinin kurdukları veya ortak oldukları şirketler."*

[425]Kod 1: Sahte Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB)düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükellefler ile bunların ortakları ve kanuni temsilcilerinin kurdukları veya ortak oldukları şirketler.
Kod 2: SMİYB kullandığı vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükellefler.
Kod 3: SMİYB düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilen kurumlar vergisi mükelleflerinin kanuni temsilcileri ve düzenleme fiiliyle ilgisi olduğu tespit edilen ortakları.
Kod 4: Bastırdıkları yasal belgelerin zayi olduğunu, kaybolduğunu veya çalındığını bildiren mükellefler.
Kod 5: Vergi daireleri tarafından yapılan tespitler sonucunda,
5/1: Haklarında rapor bulunmamakla birlikte SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükellefler,
5/2: Haklarında rapor bulunmamakla birlikte SMİYB kullandığı konusunda tespit bulunan mükellefler.
5/3: Yapılan yoklamalarda bilinen adreslerinde bulunamayan ve yeni adresleri tespit edilemeyen mükellefler.
5/4: Defter, belge ibraz etmeyen veya incelemeye sevk edilenler ile birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesini (süresinden sonra verenler hariç) vermeyen mükellefler.
Kod 6: Taklit edilen mükellefler listesi Kendisi hakkında herhangi olumsuz bir tespit veya rapor bulunmadığı halde, belgeleri taklit edilen mükellefler.
Kod 7: Mükellefiyetleri bulunmayan ancak üçüncü kişiler veya diğer tüzel kişilikler vasıtasıyla Sahte Belge organizasyonu içerisinde bulunan ve sahte fatura ticareti yapanlar.
Kod 8: Yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunmadıkları tespit edildiğinden 2004/13 seri numaralı "Uygulama İç Genelgesi" gereğince mükellefiyeti re'sen terk ettirilen mükellefler.
Kod 9 - 1: SMİYB düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilen ve haklarında "Form 11" düzenlendiği için VEDOP ortamında bakanlık listesinde yer alan mükellefler.
Kod 9 - 2: SMİYB kullandığı vergi inceleme raporu ile tespit edilen ve haklarında "Form 11" düzenlendiği için VEDOP ortamında bakanlık listesinde yer alan mükellefler
*Listenin tamamına, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=5467 adresinden ulaşılabilir. E.T.: 12.02.2011.

Mükelleflerin bu listelerde yer alıyor olmasının ilk sonucu, yukarıda da işaret edildiği üzere, KDV iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirilecek olmasıdır. Buna ek olarak; kod listeleri ile ilgili bir diğer önemli nokta, listelerin oluşturduğu dolaylı etkidir. Buna göre, örneğin; yalnızca hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri gerekçesiyle rapor düzenlenenler değil aynı zamanda bu kişilerden mal ve hizmet satın alan kişiler de listelere alınmıştır. Bu durum, piyasada güvensizliğe neden olduğu ve mükelleflerin ticari ilişkiye girdikleri kişilerin mali bilgilerini öğrenmeye çalışmaları sonucunu doğurduğu için eleştirilmiştir. Sonuç olarak; KOD listeleri, mükelleflerin, KDV istisna ve indirimlerinin uygulanmasında özel esaslara tabi tutulması sonucunu doğuran işlemler olmalarının yanında ticari itibarı zedeleyen sonuçlar da doğurabilmektedir[426].

Anılan davada, davacı, Kod 2 ve Kod 5 listelerine alınma işleminin iptali istemi ile dava açmış ve mahkemece yürütmenin durdurulması kararı verilmiştir. Davacı, ilgili vergi dairesine başvurarak mahkemenin verdiği yürütmeyi durdurma kararı doğrultusunda Kod 2 ve Kod 5 listesinden çıkarılmasını istemiştir. Ancak idare, davacının bu talebini yerine getirmemiş ve esas hakkında verilecek karar üzerine bu talebinin yeniden değerlendirileceğini bildirmiştir. Bunun üzerine; davacı tarafından, yargı kararına rağmen; idarece Kod listelerinden çıkarılmaması suretiyle zarara uğranıldığı ileri sürülerek 100.000 TL maddi, 100.000 TL manevi olmak üzere, tazminat istemiyle idare aleyhine vergi mahkemesinde dava açılmıştır[427].

Mahkeme, davacının maddi tazminat istemini, maddi tazminata hükmedilmesi için uğranılan maddi zararın gerçekleşmiş ve somut delillerle

[426]SÜT, Çağıl; a.g.m., s.1178.
[427]AYAZ, Eslem; "Vergi Mahkemesi Kararlarının Uygulanmamasının Tazminat Yaptırımı", Yaklaşım Der., S.215, Kasım 2010.

(belgeler) ispatlanmış olması gerektiğinden bahisle reddetmiştir. Manevi tazminat isteminin ise 5.000TL'lik kısmı kabul edilmiş, yargı kararına rağmen davacının kod listelerinden çıkarılmamasının ticari itibarı zedeler nitelikte olduğu ifade edilmiştir. İlk derecede verilen karar, Danıştay 3. Dairesi tarafından da onanmıştır[428].

Öncelikle belirtmeliyiz ki, kararda, mahkeme kararının uygulanmaması dolayısıyla da olsa kod listesine alınma işleminin mükelleflerin ticari itibarını zedeleyen bir davranış olduğunun kabulü ve manevi tazminata hükmedilmesi önemlidir. Yine maddi tazminat isteminin reddi de kesinlikle yerinde olmuştur. Zira maddi tazminata hükmedilmesi için, önceki açıklamalarımızdan hatırlanacağı üzere; gerçekleşmiş ya da gerçekleşmesi muhakkak bir gelir kaybının ispat edilmesi gerekmektedir. Ancak kararda, idari yargı sistemimiz adına eksik olan ve tezimiz için önem taşıyan yön, davacının elde ettiği tatminin bu kadar dolaylı bir süreç sonucunda gerçekleşmesidir. Mahkemece yürütmesi durdurulan bir işlemin, davacı hakkında uygulanmaya devam ediliyor olması da şüphesiz; tazminatı gerektirir. Ancak bu uyuşmazlıkta, davacının ticari itibarını zedeleyen asıl idari davranış, haksız yere kod listesinde yer almasıdır ki bu davranışın iptal davasına konu edilmesi somut olaya göre tartışılabilir olsa da[429], kanımızca tam yargı davasına konu edilebilmesi gerekmektedir.

b. Gecikme Faizi İstemi İçeren Davalar

VUK md. 28/6, vergi davaları sonucunda verilen hükmün infazının, vergi dairesince geciktirilmesi nedeniyle, kararın idareye tebliğinden itibaren, mükellefe

[428]Dan. 3. Dr., 26.05.2010 T. E.2007/4267, K.2010/1716., AYAZ, Eslem; a.g.m.
[429]Gerçekten de Danıştay kod listeleri ile ilgili olarak açılan davalarda, kod listesine alınma işleminin kesin ve yürütülmesi gerekli olup olmadığına dair farklı değerlendirmeler yapmıştır. Konuyla ilgili farklı sonuçlara varılmış iki karar için bkz. Dan .3. Dr. 16.12.2008 T. E.2008/2341-K.2008/3926. Dan.4. Dr. 27.03.2008 T. E.2007/3328-K.2008/1162. SÜT, Çağıl, a.g.m., s.1183-84.

gecikme faizi ödenmesi gereğini düzenlemektedir. Söz konusu hüküm çerçevesinde ya da mükelleflerin, genel olarak hizmetin geç işlemesi nedeniyle ileri sürdükleri gecikme faizi istemleri, Danıştay tarafından değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme, hukuk devleti ve eşitlik ilkeleri ile yakından ilgilidir[430]. Zira vergi mevzuatımızda, vergi borçlarının yasalarda belirtilen süreler içerisinde ödenmemesi durumunda, ödeme tarihine kadar hesaplanacak iki tür faizin mükellefleri tarafından asıl vergi borcuna ek olarak ödenmesi gereği öngörülmüştür. Bu iki tür faizin ilki; VUK md. 112 hükmünde düzenlenen ***gecikme faizi***; diğeri de, 6183 s. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesinde öngörülen ***gecikme zammı***dır. Oranları aynı olan bu iki tür faizin nitelik ve amaçları da aynıdır. Bu amaç; bir Anayasa Mahkemesi kararında, vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren ya da mevduat olarak bankaya yatıran mükellefin, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit miktarda sağladığı yararın asıl sahibi olan devlete geri verilmesi olarak tanımlanmıştır[431].

Görüldüğü üzere; Anayasa Mahkemesi, gecikme faizini devletin idare edilenlerden alacağı vergiyi zamanında alamaması sebebiyle mahrum kaldığı yarar olarak kabul etmektedir. Yine, Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararında yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, devletin mahrum kaldığı bu yarar; biri enflasyon sebebiyle paranın değerinde oluşacak azalmayı giderme olanağı; diğeri de, paranın neması olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Gecikme faizi oranının, her yıl, Bakanlar Kurulunca yeniden saptanmasının nedeni de budur. Dolayısıyla, vergi alacağını, mükelleflerin hukuka aykırı davranışları sebebiyle zamanında alamayan

[430] AKYILDIZ, Ali; "Danıştay ve Hukuk Devleti", Hukuk Devleti, Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, Editörler: Ali Rıza ÇOBAN, Bilal CANATAN, Adnan KÜÇÜK, Adres Yayınları, Ankara Şubat 2008, s. 535 v.d.
[431] Ay. Mah. E.1988/7- K.1988/27 T. 27.8.1988, R.G. Tarih ve Sayı: 26.12. 1988-20031

devlet, asıl vergi alacağı dışında, biri değer kaybı; diğeri de paranın sağlayacağı gelir olmak üzere iki tür zarara uğramaktadır. Gecikme faizi ve gecikme zammı, devletin bu zararını gidermek amacına yöneliktir[432].

Mahrum kalınan yarar şeklinde ortaya çıkan bu iki tür zararın, kendisinden hukuka aykırı ya da yersiz biçimde vergi alınan mükellefler için de geçerli olması gerektiği belirtilmelidir. Aksi düşünce, hukuk devleti ilkesine aykırılık taşıyacak ve mükellef ile devlet arasında kamu yararı düşüncesiyle açıklanamayacak bir eşitsizlik doğuracaktır.

Danıştay'ın konuyla ilgili olarak verdiği son kararlardan bahsetmek gerekmektedir. Danıştay 7. Dairesi'nin 2002 yılında karara bağladığı bir olayda[433], davacı şirket, ödediği vergilerin Gümrük Kanunu uyarınca iadesi gerekmekte olduğunu ileri sürerek öngörülen süre içerisinde ve usulüne uygun olarak, 25.9.1996 tarihinde davalı idareye başvurmuştur. Davalı idare, bu istemi 2 yıl 10 ay 11 gün sonra 6.8.1999 tarihinde sonuçlandırmıştır. Bunun üzerine davacı, vergi tutarında geç iade sebebiyle dolar bazında meydana geldiği ileri sürülen ...- liralık değer kaybının tazminat olarak ödenmesi istemiyle dava açmıştır. İlk derecede Vergi Mahkemesi, **Gümrük Vergisi Kanunu'nda iadeyi gerektiren bir yasal hüküm bulunmadığı gerekçesiyle**, davacı şirketin istemini reddetmiştir. Danıştay 7. Dairesi ise makul sayılamayacak bu gecikmenin idarenin kendi iç işleyişinden kaynaklanması ve gecikmede davacı şirkete izafe edilebilecek bir kusurun bulunmaması nedeniyle olayda hizmet kusuru saptamış ve iade ile birlikte faiz isteminin kabulüne karar vermiştir. **Daire, uyuşmazlığın çözümü için başlı başına idarenin sorumluluğu olgusuna dayanmış; ayrıca bir yasal hükme ihtiyaç olmadığını** belirtmiştir.

[432] Gecikme faizine ilişkin bütün bu açıklamalar, Danıştay'ın künyelerini belirttiğimiz tüm kararlarında hüküm fıkralarında ya da ayrışık oy kısımlarında kullanılmıştır.
[433] Dan. E. 2000/4056-K. 2002/3285. T. 16.10.2002.

Ancak 2004 yılında VDDGK, 7. Dairenin tam aksine, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren mükellefler lehine faiz işleyeceğine ilişkin bir yasal düzenleme bulunmadığından, ilk derecede mükellef lehine faize hükmedilmesinin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir[434].

VDDGK'nun vermiş olduğu bu karar sonrasında,7. Daire de yukarıda bahsedilen kararını değiştirme yoluna gitmiştir. 7.Daire'nin 2004 yılında önüne gelen bir başka olayda, davacı şirket, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi ile yaptığı ihale nedeniyle damga vergisi ödemiş ancak ihale kararı, Sayıştay tarafından tescil edilmeyerek iptal edilmiştir. Davacı hükmünden yararlanmadığı ihale için ödediği verginin iadesi istemiyle önce idari başvuru yoluna gitmiş ancak yapılan başvuru reddedilmiştir. Bunun üzerine, davacı, yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali ve damga vergisinin yatırıldığı andan itibaren yasal faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açmıştır. Mahkeme ise, davacının istemini VUK md. 112/4 hükmü[435] sınırları içinde değerlendirmiştir. VUK md. 112 hükmüne göre iade yapılabilmesi için, ya idarece re'sen düzeltme yapılması veya mükellefler tarafından, vergi hatasının düzeltilmesi için idareye bir başvuruda bulunulmuş ancak idarece düzeltme yapılmamış olması gerekmektedir. Olayda ise, mahkemeye göre, bu tür bir başvuru söz konusu olmadığından, bu hükmün uygulanması imkânı yoktur ve davacının faiz yönünden, isteminin reddi kararı verilmiştir[436].

---

[434] VDDGK, E.2003/317-K. 2004/41. T.26.03.2004.

[435] VUK md. 112/ 4. *"(Ek : 22/7/1998 - 4369/2 md.) Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir."*

[436] AKYILDIZ, s.538. Dan. 7.Dr., E.2001/4527-K. 2004/2769. T. 04.11.2004.

AKYILDIZ; VDDGK ve 7. Daire tarafından verilen bu son kararları eleştirmiş, artık devlet ile arasında bir mükellefiyet ilişkisi olmadığı halde, yersiz biçimde vergi ödemek zorunda kalan davacıya, VUK md. 112/4 hükmünde belirtilen idari süreçlerin dayatılmasının haklı bir gerekçesi olmadığını belirtmiştir. Zira davacı sadece yersiz biçimde ödemek zorunda kaldığı paranın iadesini talep etmiştir[437]. Bu tür taleplerin kendilerine birebir uyan yasa hükümleri aranarak karşılanmaya çalışılması yerine idarenin sorumluluğu olgusu içinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Karar, oy çokluğuyla çıkmış; ayrışık oyda da davanın idarenin sorumluluğu hukukunun genel ilkelerine göre çözülmesi gereği bildirilmiştir.

2006 öncesinde Danıştay'ın ilgili kararlarında tam bir yeknesaklıktan söz edilemezken; yine Danıştay 7. Dairesi'nin 2005 yılında verdiği bir karar[438] ile konuyla ilgili Danıştay içtihadının yerleştiği söylenilebilir. 2005 yılında verilen bu kararda, davacı kurumca, finansal kiralama yoluyla ithal edilen uçağa ilişkin olarak; taşıt alım vergisi tahsil edilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali ile yasal faize hükmedilmesi istemiyle dava açılmıştır. Vergi mahkemesi, dava konusu işlemin iptali isteminin kabulüne, yasal faize hükmedilmesi isteminin ise reddine karar vermiştir. Konuya idarenin sorumluluğu olgusu çerçevesinde yaklaşan Danıştay 7. Dairesi ise, vergi idarelerinin de, kuruluş, görev ve yetkilileri bakımından birer kamu idaresi olduğunu ve hizmet kusuru oluşturacak hukuka aykırı vergilendirme işlemlerinden vergi mükellefleri için doğan zararların, işlemi yapan vergi idaresi tarafından karşılanmasının gerekliliğine işaret etmiştir. Bu karar ile aynı zamanda, mükelleflerin gecikme faizi istemlerinde de devletin uyguladığı gecikme faizi ve zammı oranlarının geçerli olması gerektiği belirtilmektedir. Dairenin verdiği bu karar

[437] AKYILDIZ, s. 539.
[438] DOĞRUSÖZ, Bumin ; "Bir mükellef hakkı: Faiz", 14.07.2008 tarihli makale. http://baybul.com/muhasebe/983805-bir-mukellef-hakki-faiz-bumin-dogrusoz.html adresinden alınmıştır. E.T.: 31.01.2011. Dan. 7.Dr. E.2001/1208-K.2005/239. T. 24.02.2005.

VDDGK tarafından da onanmış olduğundan[439], Danıştay'ın mükelleflerin gecikme faizine ilişkin tazminat talepleri ile ilgili olarak içtihat niteliği taşıyan bu son kararın ilgili kısmı aşağıda sunulmuştur. Son olarak, bu kararın AİHM'nin konuyla ilgili içtihadına da uygun olduğu belirtilmelidir[440].

"Olayda; davacının ihtirazi kaydı, davalı vergi idaresince, benzer davalarda istikrarlı biçimde verilen Danıştay kararları da göz ardı edilerek, kabul edilmemiştir. Bu şekilde yapılan tahakkukun Kanuna aykırılığı, temyize konu kararın vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasıyla kesinlik kazanmış bulunmaktadır. Vergi İdaresince bu şekilde gerçekleştirilen hukuka aykırılık, yukarıda açıklandığı üzere bir hizmet kusurudur. Dolayısıyla; davalı idarenin, hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılaması zorunludur. Yukarıda açıklandığı üzere; Vergi Usul Kanununun 112'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, Devletin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara konu vergileri normal vade tarihinde tahsil edememiş olması sebebiyle uğradığı zararı karşılayan gecikme faizi altında ek ödeme öngörülmüştür. Gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. O halde; hukuka aykırı olarak tahsil edilen vergiler dolayısıyla vergi idareleri tarafından mükelleflere ödenecek maddi tazminatın miktarının, hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin Devlet Hazinesinde kaldığı süre için öngörülen gecikme faizinin oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması da, Anayasada öngörülen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Başka anlatımla; olayda, davacı lehine hükmolunacak faizin oranı, verginin tahsil edildiği tarih ile

[439] Dan. VDDGK E.2006/87-K. 2006/287. T. 18.10.2006.
[440] AİHM'nin ilgili kararı ve değerlendirmesi için bkz. YALTI, Billur; a.g.e., s.62. Eko-Elda AVEE v. Greece, 09.03.2006.

karar tarihi arasındaki süre için Vergi Usul Kanununun 112'nci maddesi uyarınca belirlenen gecikme faizinin oranına eşit olmak zorundadır."

c. İhtiyati Haciz Sonrası Tam Yargı Davaları

İhtiyati haciz, vergi idaresinin özellikle vergi incelemesinin sonucu olarak sıkça başvurduğu bir yöntemdir. Kamu borçlusunun, menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebren tahsil sürecinin borçlu tarafından engellenmesinin ya da büyük ölçüde zorlaştırılmasının önüne geçmek amacı ile öngörülmüştür[441]. Kısaca, 6183 s. Kanun'un "Kamu Alacaklarının Korunması" başlığı altında, 13. v.d. maddelerinde düzenlenen ihtiyati haciz, kamu alacağını güvence altına alan ve ancak belli şartların varlığı durumunda uygulanabilen bir koruma tedbiridir. İhtiyati haczin sonucu ise kamu borçlusunun, alacaklı idarenin muvafakati olmadan, ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde tasarrufta bulunamamasıdır[442].

İhtiyati haciz, mahalli en büyük memurun kararı ile konur ve re'sen icra yetkisinin görüldüğü bir idari işlemdir. İhtiyati haciz, icrai bir idari işlem olmakla birlikte; 6183 s. Kanun, ihtiyat haciz için diğer idari işlemlerden farklı bir denetim mekanizması getirmiştir. Kanunun 15. maddesine göre, haklarında ihtiyati haciz uygulananlar, haczin yapılması, haciz gıyapta yapılmış ise haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemelerinde dava açabilmektedir. Yine kendisi ön işlem olmasa da inceleme sonucunda sıkça başvurulan ihtiyati haciz kararının kaldırılmaması durumunda, İYUK md.28/3 uyarınca, idarenin hukuka aykırı olarak devam ettirdiği ihtiyati haciz işleminden doğan maddi ve manevi zararlar istenebilecektir. Aynı şekilde, ihtiyati haciz işlemi haksız bir takibin sonucu ise ya da

[441] KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, s.587.
[442] KARAKOÇ, s.587-589.

haczedilen mallar gereği gibi muhafaza edilememişse, ihtiyati hacze muhatap olan kişiler zararlarının tazminini isteyebilecektir[443].

İhtiyati haciz işlemleri, kimi zaman vergi idaresinin yaptığı toplu bir uygulama sonucu olabilmektedir. 2007 yılı sonlarında bu durumun bir örneği yaşanmış; vergi idaresi, çok sayıda mükellefin banka mevduatına ihtiyati haciz koydurmuştur[444]. İhtiyati haciz son derece hassas bir işlemdir ve ancak yukarıda belirttiğimiz şartlar dâhilinde tesis edilir. Ancak bahsettiğimiz uygulamada, zaman aşımına uğramış borçlarla ilgili olarak dahi ihtiyati haciz işlemi uygulandığı iddia olunmuştur. Hatta mükellefler, öncesinde bir ödeme emri ile istenmesi gerektiği halde, bu yola başvurulmaksızın; doğrudan mevduatlarının haczedildiğini öne sürmüştür. Öncesinde bir bildirim olmaksızın yapılan bu ihtiyati haciz işlemleri nedeniyle, mükellefler, ödeme planları ya da ticari yaşamları olumsuz yönde etkilendiğini ifade etmiştir[445]. Görüldüğü üzere; ihtiyati haciz işlemleri, ön işlem olmasalar da, vergilendirme sürecinde idarenin sorumluluğu sonucunu doğurabilecek, bir başka işlem türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak ihtiyati haciz dolayısıyla tazminat istemi içeren Danıştay kararlarının, çok sayıda olmadığı söylenilebilir[446].

---

[443] ŞARLAK, Jale Ceylan; Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007, s. 60.

[444] DOĞRUSÖZ, Bumin;" Banka Mevduatlarına Haciz", 29.10.2007 tarihli makale. http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1933 adresinden alınmıştır. E.T.: 31.01.2011.

[445] DOĞRUSÖZ, Banka…

[446]Dan. 4.dr. E.1983/791-K. 1983/9131. T.22.11.1983, Dan. 9.Dr. E. 2007/6035-K. 2008/6456. T. 30.12.2008., Dan. 7.Dr. E.1989/3099-K.1991/879 T.28.02.1991.

3. VUK ve CMK ARASINDA BİR KESİŞİM ALANI : "ARAMA" NEDENİYLE TAZMİNAT

İdarenin sorumluluğu olgusunun Anayasal düzeyde ve tüm "idare"yi (fonksiyonel ve organik) kapsar şekilde kabul edildiği belirtilmişti. Ancak belli başlı kamusal faaliyetler nedeniyle doğabilecek olası zararların giderimi için kanun koyucu, özel sorumluluk hükümleri ihdas etmiştir. Bunlardan biri de, CMK md. 141-144 hükümleri arasında öngörülen "Koruma Tedbirleri Nedeniyle Tazminat" hükümleridir.

Koruma tedbirleri mutlaka bir temel hak ve özgürlük alanını ihlal eder ancak muhakeme sonucunda maddi gerçeğin ortaya çıkarılması, çoğu zaman bu tedbirlerle mümkün olabilmektedir. Bu yüzden öncelikle, bu tedbirlerin, kişiler nezdinde zararlı sonuçlar doğurmasını engelleyici ve buna rağmen zarar oluşmuşsa tazmine yönelik mekanizmaların öngörülmesi gerekmektedir[447]. Bu mekanizmaların ilki koruma tedbirlerine ilişkin yasa hükümlerinin açık ve ayrıntılı biçimde düzenlenmesidir. Böylece, bireyler kendilerine uygulanabilecek koruma tedbirleriyle hangi durumlarda ve kapsamda karşılaşabileceklerini tam olarak bilecektir. İkincisi de CMK 141-144. maddeleri arasında düzenlenen koruma tedbirleri nedeniyle tazminat hükümleridir. Adı geçen CMK hükümlerinde, haksız ya da hukuka aykırı biçimde koruma tedbirleri ile karşılaşan kimselere belli bir miktar para ödenmesi kabul edilmiştir[448]. Zira kişi haksız yere bu tedbirlerle karşılaştığında, Alman Hukukunda ifade bulduğu şekliyle ceza muhakemesine kurban edilmiş olmaktadır[449].

---

[447], HAKERİ, a.g.m., s.867.
[448] * Gerçekten de kişiler CMK md. 141-144 hükümleri uyarınca yalnızca belli bir miktarın ödenmesi edimini içeren tazminat talebinde bulunabilir. Bunun dışında, eski hale getirme, basında yayınlanma, ilan edilme gibi taleplerde bulunmak mümkün değildir. HAKERİ, s.888.
[449] HAKERİ, s.868.

Tezin ilk bölümünde belirtildiği üzere; ön işlemlerden olan "arama" aslında CMK'da düzenlenen "arama" tedbirinden farklı değildir. Zira her ikisi de suç sonrası makul bir şüphe ile başvurulabilecek adli nitelikli aramadır ve her ikisinde de yetkili yargıcın izni gereklidir. Yine tüm koruma tedbirlerinde olduğu gibi, gerek CMK gerekse VUK "arama" ile suç delilini korumayı amaç edinir. Daha da önemlisi VUK md. 147 hükmü, vergi idaresinin gerçekleştireceği "arama" işlem ve eylemi ile ilgili olarak, VUK'da hüküm bulunmayan hallerde CMK hükümlerinin uygulanacağını belirtmektedir. Bu atıf nedeniyle, CMK 141-144 hükümleri arasında düzenlenen koruma tedbirleri nedeniyle tazminat hükümlerinin "arama" (VUK md. 142-147) sürecinde zarar gören mükellefler için de uygulanabilir olduğu söylenmelidir.

CMK md. 141 hükmünün[450] ilgili kısmı şöyledir;

"Tazminat istemi

Madde 141 – (1) Suç soruşturması veya kovuşturması sırasında;

---

[450] *Tazminat istemi*
Madde 141 – (1) Suç soruşturması veya kovuşturması sırasında;
a) Kanunlarda belirtilen koşullar dışında yakalanan, tutuklanan veya tutukluluğunun devamına karar verilen,
b) Kanunî gözaltı süresi içinde hâkim önüne çıkarılmayan,
c) Kanunî hakları hatırlatılmadan veya hatırlatılan haklarından yararlandırılma isteği yerine getirilmeden tutuklanan,
d) Kanuna uygun olarak tutuklandığı hâlde makul sürede yargılama mercii huzuruna çıkarılmayan ve bu süre içinde hakkında hüküm verilmeyen,
e) Kanuna uygun olarak yakalandıktan veya tutuklandıktan sonra haklarında kovuşturmaya yer olmadığına veya beraatlerine karar verilen,
f) Mahkûm olup da gözaltı ve tutuklulukta geçirdiği süreleri, hükümlülük sürelerinden fazla olan veya işlediği suç için kanunda öngörülen cezanın sadece para cezası olması nedeniyle zorunlu olarak bu cezayla cezalandırılan,
g) Yakalama veya tutuklama nedenleri ve haklarındaki suçlamalar kendilerine, yazıyla veya bunun hemen olanaklı bulunmadığı hâllerde sözle açıklanmayan,
h) Yakalanmaları veya tutuklanmaları yakınlarına bildirilmeyen,
i) Hakkındaki arama kararı ölçüsüz bir şekilde gerçekleştirilen,
j) Eşyasına veya diğer malvarlığı değerlerine, koşulları oluşmadığı halde elkonulan veya korunması için gerekli tedbirler alınmayan ya da eşyası veya diğer malvarlığı değerleri amaç dışı kullanılan veya zamanında geri verilmeyen,
Kişiler, maddî ve manevî her türlü zararlarını, Devletten isteyebilirler.
(2) Birinci fıkranın (e) ve (f) bentlerinde belirtilen kararları veren merciler, ilgiliye tazminat hakları bulunduğunu bildirirler ve bu husus verilen karara geçirilir.

i) Hakkındaki arama kararı ölçüsüz bir şekilde gerçekleştirilen,

j) Eşyasına veya diğer malvarlığı değerlerine, koşulları oluşmadığı halde elkonulan veya korunması için gerekli tedbirler alınmayan ya da eşyası veya diğer malvarlığı değerleri amaç dışı kullanılan veya zamanında geri verilmeyen,

Kişiler, maddî ve manevî her türlü zararlarını, Devletten isteyebilirler."

Hüküm, ceza muhakemesinde başvurulan arama ve el koyma tedbirleri bakımından devlete sorumluluk yüklemektedir. Tazminat istemlerinin nasıl ileri sürüleceği ise devam eden maddelerde düzenlenmiştir. CMK md. 142[451] uyarınca, karar veya hükümlerin kesinleştiğinin ilgilisine tebliğinden itibaren üç ay ve her hâlde karar veya hükümlerin kesinleşme tarihini izleyen bir yıl içinde tazminat isteminde bulunulabilir. İstem, zarara uğrayanın oturduğu yer ağır ceza mahkemesinde ve eğer o yer ağır ceza mahkemesi tazminat konusu işlemle ilişkili ise ve aynı yerde başka bir ağır ceza dairesi yoksa, en yakın yer ağır ceza mahkemesinde karara bağlanır.

---

[451] *Tazminat isteminin koşulları*
Madde 142 – (1) Karar veya hükümlerin kesinleştiğinin ilgilisine tebliğinden itibaren üç ay ve her hâlde karar veya hükümlerin kesinleşme tarihini izleyen bir yıl içinde tazminat isteminde bulunulabilir.
(2) İstem, zarara uğrayanın oturduğu yer ağır ceza mahkemesinde ve eğer o yer ağır ceza mahkemesi tazminat konusu işlemle ilişkili ise ve aynı yerde başka bir ağır ceza dairesi yoksa, en yakın yer ağır ceza mahkemesinde karara bağlanır.
(3) Tazminat isteminde bulunan kişinin dilekçesine, açık kimlik ve adresini, zarara uğradığı işlemin ve zararın nitelik ve niceliğini kaydetmesi ve bunların belgelerini eklemesi gereklidir.
(4) Dilekçesindeki bilgi ve belgelerin yetersizliği durumunda mahkeme, eksikliğin bir ay içinde giderilmesini, aksi hâlde istemin reddedileceğini ilgiliye duyurur. Süresinde eksiği tamamlanmayan dilekçe, mahkemece, itiraz yolu açık olmak üzere reddolunur.
(5) Mahkeme, dosyayı inceledikten sonra yeterliliğini belirlediği dilekçe ve eki belgelerin bir örneğini Devlet Hazinesinin kendi yargı çevresindeki temsilcisine tebliğ ederek, varsa beyan ve itirazlarını onbeş gün içinde yazılı olarak bildirmesini ister.
(6) İstemin ve ispat belgelerinin değerlendirilmesinde ve tazminat hukukunun genel prensiplerine göre verilecek tazminat miktarının saptanmasında mahkeme gerekli gördüğü her türlü araştırmayı yapmaya veya hâkimlerinden birine yaptırmaya yetkilidir.
(7) (Değişik: 25/5/2005 - 5353/20 md.) Mahkeme, kararını duruşmalı olarak verir. İstemde bulunan ile Hazine temsilcisi, açıklamalı çağrı kâğıdı tebliğine rağmen gelmezlerse, yokluklarında karar verilebilir.
(8) Karara karşı, istemde bulunan, Cumhuriyet savcısı veya Hazine temsilcisi, istinaf yoluna başvurabilir; inceleme öncelikle ve ivedilikle yapılır.

Görüldüğü üzere; CMK'nun 142. maddesi uyarınca, koruma tedbirleri nedeniyle açılacak tazminat davalarında görevli yargı yeri idare mahkemeleri değil ağır ceza mahkemeleridir. Kanun koyucu, "Koruma Tedbirleri Nedeniyle Tazminat" hükümleri ile ceza mahkemelerinde görülen istisnai bir tazminat davası öngörmüştür.

Devlet koruma tedbirlerinden doğan zararı gidermekle yükümlüdür ancak CMK md. 143/2 gereğince; zararlı sonucun doğumunda, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle görevini kötüye kullanan kamu görevlilerine rücu eder.

Koruma tedbirleri ya da özelde "arama" veya "el koyma" ile ilgili olarak tazminat yükümünün ne zaman doğacağı önemlidir. CMK'da, bu kanunda belirtilen ve tazminata konu olabilecek koruma tedbirlerinin, Anayasa ve yasalarda gösterilen kurallar dışında uygulanmasından doğan zararların tazmini düzenlendiği gibi, koruma tedbirlerinin bu kurallara uygun olarak uygulanması ancak bu tedbirlerin daha sonradan haksız yere uygulandığının anlaşılması durumunda da tazminat esası öngörülmüştür[452].

CMK md. 141/i bendi, arama ile ilgili olarak ise; tazminat isteminde bulunulabilmesi için arama yetkisinin ölçüsüz şekilde kullanılması gereğinden söz eder. Yine arama sırasında el koyma ile ilgili olarak j bendi, koşulları oluşmadığı halde el konulan veya korunması için gerekli tedbirler alınmayan ya da eşyası veya diğer malvarlığı değerleri amaç dışı kullanılan veya zamanında geri verilmeyen kişilerin tazminat isteminde bulunabileceğini öngörmektedir. Hükümlerden anlaşılan şudur: CMK md. 141/i ve j bentleri uyarınca; kişi hakkında yürütülen suç soruşturma ya da kovuşturması, kesinleşmiş mahkûmiyet ya da beraat hükmü ile sonuçlansa da, eğer i ve j bentlerinde belirtilen şartlar varsa kişi tazminat

[452]HAKERİ, s.869.

isteyebilecektir[453]. Zira kanun koyucu, arama ve el koyma ile ilgili olarak özel tazminat sebepleri belirlemiştir ve bu sebeplerin gerçekleşmesinde kişinin daha sonradan aklanmasının ya da mahkûm edilmesinin bir önemi yoktur. CMK md. 141/i ve j bentleri, tazminat isteminin ancak bu sebeplere dayandırılabileceğini düzenlemesi nedeniyle sınırlayıcı ancak soruşturma ya da kovuşturma sonrasında bu tedbirlere muhatap olmuş kişilerin aklanması şartını aramadığı için genişletici bir nitelik göstermektedir.

Kişi, haksız yere arama ve el koyma işlemlerine maruz kalmışsa, yani örneğin; arama işlemi ölçüsüz bir biçimde gerçekleştirilmemiş ancak haksız yere gerçekleştirilmiş ve zarar doğurmuşsa, kişinin tazminat hakkından söz edilemez mi? CMK'nun 141-144 hükümlerinin bu konuda bir sorumluluk esası getirmediğini görüyoruz. Bu tür durumlarda, CMK'nun bahsi geçen hükümleri uyarınca tazminat davası açılamasa da genel hükümlere göre idari yargıda dava açılabileceği kabul edilmiştir[454].

Vergilendirme alanına geçildiğinde, mükelleflerin, VUK md. 142-147 hükümleri uyarınca gerçekleştirilen arama işlemi nedeniyle zarar görmüş olmaları durumunda, VUK md. 147 hükmünün yaptığı atıf uyarınca, ilk başvurmaları gereken, şartları varsa CMK 141-144. madde hükümleridir. Aynı sonuç, vergi idaresinin arama sırasında gerçekleştirdiği el koyma işlemleri için de geçerli olacaktır. Ancak eğer, CMK 141v.d. hükümlerinin uygulanma imkânı yoksa genel hükümlere göre tam yargı davası açılabilecektir.

---

[453] HAKERİ, s.875.

[454] HAKERİ, s. 875.

*HAKERİ, konuyla ilgili olarak, Ankara 3. İdare mahkemesinin bir kararından söz etmektedir. Mahkeme, kararında Adliye'den çıkıp bürosuna giden avukatın polisler tarafından müvekkillerinin yanında aranması işleminin meslek onurunu zedelediğine hükmetmiş ve manevi tazminat istemini kabul etmiştir. 12.10. 2004 tarihli Radikal Gazetesi, http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=130921 adresinden ulaşılabilir. E.T.: 05.02.2011.

B. ABD'DE VERGİ İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Vergi idaresinin ön işlemleri ile ilgili olarak, ülkemizde herhangi bir sorumluluk davasının bulunmaması, bizi farklı ülke uygulamalarında konuyla ilgili örnekler bulmaya sevk etti. Bu konuda, hem fazla incelenmemiş bir örnek olan hem de "mükellef hakları", "müşteri tatmini" gibi bugün vergilendirme ilişkisini etkileyen kavramların doğduğu ABD uygulaması, bizce ilgi çekici olduğundan, bu başlık altında, Amerikan Vergi İdaresinin mükellefler karşısında sorumluluğu konusu kısaca anlatılmaya çalışılacaktır.

ABD ya da genel olarak Anglo-Sakson hukuk sistemlerinde, idarenin sorumluluğu olgusunun haksız fiil hükümlerine tabi olduğu ve ancak kanunun ya da *"common law"* doktrininin zarar gören faydasına tanıdığı bir kuralın ihlali nedeniyle tazmin borcu doğacağı genel olarak bilinmektedir[455]. Ancak bu bilginin ötesinde, özellikle, ABD'de gerek Kongre'nin tasarrufları gerekse *"common law"* doktrininin etkisi ile oluşmuş, kapsamlı bir idarenin sorumluluğu olgusundan söz edilebilir. Bu olgu tezimiz için önem taşıyan yönleri ve genel hatları ile aktarılmaya çalışılacaktır.

1. FTCA (Federal Haksız Fiil İddiaları Kanunu)

ABD'de federal idarenin hukuki sorumluluğu ile ilgili olarak; öncelikle belirtilmesi gereken husus: Sorumsuzluğun ya da egemen bağışıklığının ana kural olmasıdır. Hemen anlaşılacağı üzere; bu sonuç, aslında ABD'ye İngiliz Kamu Hukuku geleneğinin ***-The king can do no wrong.-*** mirasıdır. Ancak Kongre çıkardığı bir kanun***(Federal Tort Claims Act)***[456] ile bu egemen bağışıklığından sınırlı şekilde feragat etmiş ve bu kanunda yazılı hallerde, federal idarenin sorumlu olacağını

[455]GÜRSOY, Kemal Tahir; a.g.m., s.125.
[456](June 25, 1948, ch. 646, Title IV, 62 Stat. 982, "28 U.S.C. Pt.VI Ch.171" and 28 U.S.C. § 1346(b) 2671-2680. http://en.wikipedia.org/wiki/FTCAadresinden alınmıştır. E.T.: 18.02.2011.

öngörmüştür. Bu gerçek anlamda bir feragattir zira egemen bağışıklığının ***"common law"*** doktrinindeki karşılığı da federal idarenin kendi rızası olmadan dava edilemeyeceğidir[457]. Yalnızca Kongre, bu bağışıklıktan vazgeçmeye ya da onu sınırlandırmaya yetkili kılınmıştır[458]. FTCA yürürlüğe girmeden önce, federal idarenin, ihmalkârlığının tazmini özel talep layihaları***(bills***) ile mümkün olabilmektedir. Ancak bu layihalarının değerlendirilmesinin, Kongre'ye oldukça mühim bir yük getirdiği fark edilince; Kongre, FTCA ile haksız fiil iddiaları ile ilgili olarak; federal mahkemeleri görevli kılmış ve kendisini bu yükten kurtarmıştır. Bu yüzden, bir görüşe göre; Kongre'nin FTCA'yı yürürlüğe koymasındaki asıl sebep, büyük ihtimalle kendisini bir miktar çalışmaktan kurtarmaktır[459].

FTCA ile bireylere federal idare ajanları tarafından işlenen haksız fiillerden ötürü federal idareye karşı, federal mahkemeler nezdinde dava açma imkânı tanınmıştır. Kanuna göre; federal idarenin sorumlu tutulmasında kullanacağımız ölçüt şu olacaktır: Eğer bir işveren ya da adam çalıştıran, adamının ya da çalıştırdığı kişinin fiili veya ihmali dolayısıyla, bu fiilin veya ihmalin gerçekleştiği yer hukukuna göre sorumlu tutulabilecek ise federal idare de ajanının aynı fiilinden veya ihmalinden sorumlu tutulabilir[460]. Görüldüğü üzere; ülkemizden farklı olarak; ABD'de idarenin sorumluluğu olgusu, kanuni ve üstlenilmiş veya adam çalıştıranın sorumluluğuna benzer bir haksız fiil sorumluluğudur.

---

[457] COHEN, Henry- BURROWS, Vanessa K.; CRS Report for Congress, "Federal Tort Claims Act", 11.12.2007, s.4, http://www.fas.org/sgp/crs/misc/95-717.pdfadresinden ulaşılabilir. E.T.: 18.02.2011.
[458] Federal Housing Administration v. Burr, 309 U.S. 242,244(1940) ve United States v. Chemical Foundation, Inc., 272 U.S. 1,20 (1926) 'dan Akt. COHEN-BURROWS, s.4.
[459] KRATZKE, William P.; "Some Recommendations Concerning Tort Liability Of Government and İts Employees For Torts And Constitutional Torts", Citation: 9 Admin. L. J. Am. U. 1105, 1995-1996, s.1107., http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/adminlj9&div=33&id=&page= adresinden alınmıştır. E.T.: 18.02.2011.
[460]KRATZKE, s.1112.

FTCA, ABD'de ilk defa bir kanun aracılığıyla bireylere, federal idareyi dava etme hakkı tanıdığı için önemlidir. FTCA'nın ilk kez işletildiği dava ise *"B-25 Empire State Building Crash"* olarak bilinen bir uçak kazasına dayanır[461]. Esasında bu olay, ABD'de FTCA'nın yürürlüğe girmesi bakımından da tetikleyici bir rol üstlenmiştir[462]. Söz konusu olayda, devlete ait bir uçak, Empire State adı verilen binaya çarpmış ve on dört kişinin ölümüne yol açmıştır. Ölen kişilerden bazılarının yakınları FTCA hükümlerine dayanarak federal idareye karşı dava açarak tazminata hak kazanmıştır[463].

FTCA ile federal idarenin başlı başına bir sorumluluk süjesi haline gelmesi, tıpkı ülkemizde ya da daha doğru bir ifadeyle; Kıta Avrupası hukuk sistemlerinde olduğu gibi, şu şekilde gerekçelendirilmiştir: Bir sınıf olarak; federal ajanlar, hakları ihlal edilmiş vatandaşların zararlarını gereği gibi tazmin etmek için gerekli olan malvarlığına sahip değildir. Ayrıca federal ajanları, sırf görev fonksiyonlarını yerine getirmeleri dolayısıyla dava riski ile baş başa bırakmak verimsiz ve başarısız bir idareye yol açacaktır. Bu yüzden federal idare, ***sorumluluğun açıkça meşru idari politikaların izlenmesini engellemediği durumlarda***, kendi çalışanları tarafından neden olunan zararlar dolayısıyla sorumluluğa maruz kalmalıdır[464].

Genel olarak FTCA uygulamasından ve özelde FTCA'nın mükellefleri ilgilendiren hükümlerinden bahsedilecektir ancak öncelikle; ABD'de idarenin

[461]28 Temmuz 1945.
[462]http://en.wikipedia.org/wiki/B-25_Empire_State_Building_crashadresinden ulaşılabilir. E.T.: 18.02.2011.
[463]KRATZKE, s.1112.
[464]KRATZKE, s.1109.

sorumluluğu alanında önemli bir dönemeç oluşturan bir Federal Yüksek Mahkeme[465] kararından, Bivens içtihadından bahsetmek gerekir.

2. BIVENS İÇTİHADI (Bivens v. Six Unknown Named Agents-1971)

Amerika Birleşik Devletleri'nde, FTCA yanında, idari ajanların davranışları nedeniyle zarar gören kişilere tazminat davası açma hakkı tanıyan bir diğer araç da ***Bivens*** içtihadıdır[466]. Bivens içtihadına konu olan olayda, federal narkotik büro elemanlarınca, uyuşturucu bulunduğu gerekçesiyle ancak arama izni olmaksızın, davacının evi aranmış ve bazı eşyasına el konmuştur. Daha sonra davacı tutuklanmış ancak henüz soruşturma aşamasında serbest kalmış ve bir nevi aklanmıştır. Davacının Anayasal düzeyde haklarının ihlal edildiği iddiasıyla açtığı dava, hem eyalet hem de bölge mahkemeleri tarafından reddedilmiştir. Nihayet Federal Yüksek Mahkeme'nin önüne gelen davada, Mahkeme, davacının maruz kaldığı sürecin, ABD Anayasası'nın makul olmayan arama ve el koyma işlemlerine karşı bireylere güvence getiren kısmına ***(Fourth Amendment)*** aykırı bulmuştur. Mahkemeye göre, eğer kişinin federal düzeyde korunan (Anayasal)hakları ihlal ediliyorsa, federal mahkemeler, ortaya çıkan zararları tazmin etmeye yönelik uygun çareler oluşturmalıdır. Kararın asıl ilginç yanı ise, bu tür taleplerle ilgili olarak; kişilerin sorumluluk davası açabileceğine dair herhangi bir kanuni düzenleme bulunmasa bile, kişilerin, Anayasal haklarının ihlal edilmesinin başlı başına bir dava açma nedeni olarak kabul edilmesidir[467]. Zira önceki açıklamalarımızdan hatırlanacağı üzere; ABD'de FTCA'da yazılı durumlar ya da Kongre'nin çıkardığı diğer özel kanunlarda

---

[465] **"Federal Yüksek Mahkeme" ifadesi "The Supreme Court Of the United States" karşılığı olarak kullanılmaktadır.*

[466] Bivens v. Six Unknown Named Agents, 403 U.S. 388 (1971).

[467] COHEN-BURROWS, s.27.

bulunan sorumluluk hükümleri bir kenara bırakılırsa, federal idarenin sorumsuzluğu benimsenmiştir.

Bivens kararından sonra Federal Yüksek Mahkeme, ***Davis v. Passman***[468]davasında, Bivens içtihadı ile oluşturulan sorumluluk alanını daha da genişletmiştir. Kişilerin yalnızca Bivens kararında belirtilen "Fourth Amendment" bölümündeki haklarının değil, aynı zamanda ***"Fifth Amendment"*** kapsamında yer alan ***"due process"*** haklarının ihlal edilmesi(uygun hukuki usullerin suiistimali) durumunda da federal idarenin sorumluluğuna gidilebileceğine hükmetmiştir.

Federal Yüksek Mahkeme, Bivens iddiası içeren sonraki davalarda ise ***"special factors counseling hesitation"*** "tereddüde yol açan özel etkenler" gibi bir ölçüt geliştirmiştir. Mahkemeye göre; önüne gelen olaylarda bazı özel etkenler, federal idarenin sorumlu tutulmasında tereddüt oluşturmaktadır. Bu özel etkenlerin varlığı nedeniyle somut olay, Bivens kararının koşullarından ayırılmakta ve Bivens'in bu olay için emsal olma niteliği ortadan kalkmaktadır. ***Chappell v. Wallace***[469] davası bu konuda örnek gösterilebilir. Olay, Amerikan Deniz Kuvvetleri'nde görev yapan 5 askerin, üstlerinin kendilerine azınlık ırkına mensup oldukları gerekçesiyle ayırımcı davrandığı ve bu nedenle anayasal haklarının ihlal edildiği iddiasıyla açılmış bir tazminat davasıdır. Mahkeme'ye göre; Kongrenin bu tür askeri meseleler konusunda özel düzenlemeleri zaten yapmış olması ve askeri idarenin kendine özgü bir disiplin yapısının bulunması ve hiyerarşik ilişkilerinde özel ve ayrıcalıklı bir sisteme ihtiyaç duyuyor olması, davayı Bivens'ten ayıran özel

[468]Davis v. Passman 442 U.S. 228(1979).
[469]Chappell v. Wallace 462 U.S. 296,298(1983).

sebeplerdir. Bu yüzden Yüksek Mahkeme, askeri personelin, üstlerinin davranışları nedeniyle, Bivens tipi dava açma yetkilerinin bulunmadığına hükmetmiştir[470].

Bush v. Lucas davası[471] ise Federal Mahkeme'nin Bivens kararı ile oluşturulan sorumluluk alanını oldukça daralttığı bir içtihadıdır. Gerçekten de, Mahkeme, bu davada önceki kararlarında kullandığı ***"special factors counseling hesitation"*** ölçütünü, Bivens içtihadını neredeyse ortadan kaldıracak şekilde genişletmiştir. Olayda, davacının bazı Anayasal hakları ***(First Amendment)*** ihlal edilmiştir ve davacıya idare tarafından tahsis edilen idari tazmin yolları yeterli değildir. Kongre'nin bu konuda zarar gören davacıyı koruyan açık bir hükmü bulunmadığı gibi; Mahkeme'nin bu konuda bir dava açma sebebi oluşturmasını yasaklayan bir kanun hükmü de yoktur. Ancak Mahkeme, bütün bunlara rağmen; ***"special factors counseling hesitation"*** ölçütünü kullanmış ve Bivens içtihadının bu davada emsal olamayacağına hükmetmiştir. Zira Mahkeme'ye göre; hiyerarşik üstler, astlarının Bivens tipi davalarına maruz kalırsa, bu durum, onlara astları üzerinde disiplin işlemleri uygulamaları konusunda çekingen davranmalarına yol açacaktır. Bu yüzden mahkeme, bu davada ileri sürülen sebeplerin, başlı başına bir sorumluluk sebebi olmaması gerektiği düşüncesindedir[472].

---

[470]KRATZKE, s.1137-1138., COHEN-BURROWS, s. 24-25 v.d. * Konuyla ilgili Federal Yüksek Mahkeme içtihatlarından biri de United States v. Stanley 483 U.S. 669 (1987) davasıdır. Olayda, Askeriye bazı askerlerine kimyasal bir savaş olması durumunda giyilecek kıyafetleri denetmiştir. Ancak bu kıyafetler, LSD adlı bir ilaç içermektedir ve bu durumla ilgili olarak askerler bilgi sahibi değildir. LSD adlı maddeye maruz kalan askerlerde bazı rahatsızlıklar oluşmuştur. Bu askerlerden biri (Stanley) tazminat davası açmış, uyuşmazlık nihayetinde federal mahkemenin önüne gelmiştir. Federal Yüksek Mahkeme, olayda Bivens tipi bir dava açma sebebi bulunmadığına hükmetmiştir. Zira Kongre konuyla ilgili koruyucu düzenlemeler yapmıştır ve askeri hizmet ve disiplin kendine özgü bir niteliğe sahiptir.

[471]Bush v. Lucas 462 U.S. 367,368 (1983).

[472]KRATZKE, s.1134-1135.,COHEN-BURROWS, s.25.

Federal Yüksek Mahkeme'nin, Bivens içtihadının emsal olabilirliği ile ilgili olarak yaptığı önemli yorumlardan biri de ***Carlson v. Green*** davasında[473] gözlenir. Bu davada Mahkeme, Bivens tipi bir dava ile karşılaşıldığında, davalı tarafın, Kongre'nin ortaya çıkan zararın tazmini için açıkça ve eşit etkide bir başka tazmin yolu öngördüğünü ispatlaması durumunda, Bivens içtihadının emsal olamayacağına hükmetmiştir[474]. Carlson v. Green davasından sonra, Mahkeme verdiği diğer kararlarıyla da[475] artık bir kişinin davasını Bivens içtihadına dayandırmasını ve bu sayede tazminata hak kazanmasını oldukça zorlaştırmış durumdadır. Buna rağmen, Bivens kararının federal idare ajanları üzerinde oluşturduğu olumsuz psikolojik etkinin azalmadığı savunulmaktadır[476].

Yüksek Mahkeme'nin Bivens kararı ve "Bivens" emsal gösterilerek açılmış davalarda verilen kararlar, bazı yazarlar tarafından eleştirilmiş ve ortaya koyulan bu "Anayasal Haksız Fiil Doktrini"[477] başarısız sayılmıştır. Çünkü yazara göre; hiçbir kanun hükmü olmadan federal idarenin sorumluluğunu tartışan bu doktrin gerçeklikten ziyade bir hayal ürünüdür ve federal ajanların gerçekleştirdiği işlemler üzerinde felç etkisi oluşturmaktadır[478].

Diğer yandan; Bivens içtihadının uygulamadaki sonuçlarını yorumlayan bir başka yazara göre; eğer bir dava Bivens talebi ile açılmışsa, bu davanın federal idare ajanlarının kişisel sorumlulukları ile sonuçlanması hayalidir. Zira Bivens talebi içeren davalarda, federal idare, davanın tam bir tarafı durumundadır; vekâlet ücreti ve karşı taraf davayı kazandığında, tazminat ödemektedir. Yine yazara göre; Bivens

[473]Carlson v. Green 446 U.S. 14,18-19(1980).
[474]KRATZKE, s.1133.
[475]Schweiker v. Chilicky 487 U.S. 412,423 (1988), Mc Carthy v. Madigan 503 U.S. 140(1992).
[476]KRATZKE, s. 1143.
[477]Federal Yüksek Mahkeme, konuyla ilgili olarak; tazminat hükmüne neden olabilecek herhangi bir anayasal ihlal durumunda "anayasal haksız fiil" terimini kullanmaktadır. K. Davis, 5 ADMİNİSTRATİVE LAW TREATİSE § 27: 1, (2d ed. 1984) .'den Akt. COHEN-BORROWS, s. 24.
[478]KRATZKE, s. 1129- 1130.

her ne kadar; kişilere, Anayasal haklarının federal ajanlar tarafından ihlali karşısında sunulmuş bir hukuki çare gibi görünse de, aslında hükümet lehine sonuçlar doğurmuştur. Çünkü Bivens talebinin kabul edilip, federal idarenin tazminata mahkûm edildiği kararlar son derece istisnaidir. Resmi verilere göre; Bivens kararının verildiği 1971 yılından 1985 yılına kadar, 12.000 Bivens istemli dava açılmış ancak bu davalardan, ilk derecede federal idarenin tazminata mahkûm edildiği davalar içinde yalnızca dört tanesi temyiz aşamasında bozulmadan dönmüştür. Yine bir başka istatistiğe göre; 1985 yılından sonra, Bivens talebi içeren davaların yalnızca %1'i, federal idare aleyhine sonuçlanmıştır[479].

3. FTCA'NIN SORUMLULUĞA İSTİSNA GETİREN HÜKÜMLERİ: *28 U.S.C. § 2680*

FTCA'nın sorumsuzluğa getirdiği istisnaların kapsamını federal mahkemeler belirlemiştir. Örneğin; Federal Yüksek Mahkeme,1972 yılında verdiği ***Laird v. Nelms***[480] kararında FTCA ile oluşturulan sorumluluk sistemini, yine bu kanunun meclis görüşmelerini esas alarak sınırlamak istemiştir. Mahkemeye göre; tazminat davası tehdidi ile aksamaması gereken bazı kamusal faaliyetler, federal idarenin aşırı veya sahte iddialar sonucu sorumluluğa maruz kalabileceği ve yine uygun tazmin yollarının zaten var olduğu durumlar sorumluluktan istisna edilmelidir[481]. Bu kararın bir diğer önemli sonucu, Mahkeme'nin FTCA hükümlerini federal idarenin kusursuz sorumluluğunu engelleyecek şekilde yorumlamasıdır ki bu durum hala eleştiri almaktadır[482].

---

[479]Corneilla T.L. Pillard , Taking Fiction Seriously: The Strange Results of Public Officials' İndividual Liability Under Bivens, 88 Georgetown L.J. 65 (1999).'dan Akt. COHEN-BORROWS, s. 27.
[480]Laird v. Nelms, 406 U.S. 797 (1972).
[481]KRATZKE, s.1113-1114.
[482]KRATZKE, s. 1107-1108.

Federal Yüksek Mahkeme'nin FTCA'ya ilişkin bu yorumunu, "İstisnalar" başlığı altında yasalaştırmak amacıyla Kongre, 1974 yılında FTCA'ya **28 U.S.C. § 2680**[483] hükümlerini eklemiştir. 28 U.S.C. § 2680 hükümleri ABD'de idarenin sorumluluğu konusunda büyük önem taşımaktadır. Zira bu maddelerin ilk hükümlerinde FTCA'ya ya da aslında idarenin sorumluluğuna getirilen istisnalar yer almaktadır. İstisnalar, herhangi bir politikayı düzgün bir şekilde yansıtmadıkları ve aslında Federal Yüksek Mahkeme'nin yukarıda bahsettiğimiz tarihsel yorumunu tam olarak karşılamadıkları gerekçesiyle eleştirilmektedir. Zira Kongre'den beklenen, 28 U.S.C. § 2680 hükümlerini yürürlüğe koyarak yaptığının aksine ve geniş bir idari muamele alanını sorumluluktan muaf tutmak yerine, idarenin sorumluluğu hususunda yol gösterici ilkeler sunacak şekilde sorumluluk kuralları yapılandırmasıdır[484].

28 U.S.C. § 2680 hükümlerinin eleştirilen uygulamalarından birine değinmek isteriz. Federal Yüksek Mahkeme'nin ***Kosak v. United States***[485]adı ile önüne gelen bir uyuşmazlıkta, sanat koleksiyonuna gümrük memurlarınca el konulan davacı, kendisi kaçakçılık şüphesiyle gözaltında iken söz konusu koleksiyona verilen zararların tazminini idareden talep etmiş ancak idare talebi reddetmiştir. Bunun üzerine; gerek Federal Bölge Mahkemesi[486] gerek Federal Yüksek Mahkeme, benzer kararlar vererek, 28 U.S.C. § 2680 hükümlerini gerekçe göstermiş ve davacının tazminat isteminin kabulüne olanak bulunmadığını belirtmiştir[487].

[483]http://www.law.cornell.edu/uscode/28/usc_sec_28_00002680----000-.html adresinden ulaşılmıştır. E.T.:02.03.2011.
[484]KRATZKE, s.1107-1108.
[485]Kosak v. United States, 465 U.S. 848, 858(1984).
[486]Federal District Court.
[487]KRATZKE, s.1114.

28 U.S.C. § 2680'nin sonraki hükümlerinde ise istisnaların istisnaları yani yine Kongre'nin federal idareyi sorumlu tuttuğu durumlar öngörülmektedir. Örneğin; 28 U.S.C. § 2680(h) hükmünde, saldırı, yaralama, haksız yere tutuklama, haksız yere gözaltına alma, usullerin suiistimali, kötü niyetli soruşturma(cezai) durumlarında federal idarenin sorumluluktan muaf tutulamayacağı düzenlenmiştir. Bunlar sınırlı sayıdaki kasıtlı haksız fiillerdir ve bunlar dışındaki haksız fiiller nedeniyle açılacak sorumluluk davaları ise adı geçen 28 U.S.C. § 2680 ilk hükümlerde yasaklanmıştır[488].

28 U.S.C. § 2680 maddelerinin mükellefleri ilgilendiren kısmı ise (c)hükmüdür[489].28 U.S.C. § 2680 ilk maddelerde düzenlenen bu hükme göre; mükellefler, herhangi bir vergi ya da gümrük resminin toplanması ya da tarh edilmesi ile ilgili olarak; federal idareye karşı sorumluluk davası açamayacaktır. Diğer bir ifadeyle; Kongre, mükelleflerin gerçek vergi borçlarının hesaplanması ya da vergilerin toplanması sürecinde karşılaştıkları davranışlardan doğabilecek tazminat taleplerini FTCA ile oluşturulan sorumluluk sisteminin kapsamı dışında tutmuştur[490]. Ancak hemen belirtmeliyiz ki; **28 U.S. C. 2680(c) hükmüne rağmen; Amerikan Teknik ve Muhtelif Gelirler Kanunu'nun 6241 s. bölümü, mükelleflere şu durumda federal idareye karşı tazminat davası açma hakkı tanımaktadır. Eğer ABD İç Gelir İdaresi(IRS)[491] görevli ya da çalışanlarından biri, dikkatsizliği ya da kastı ile İç Gelir Kanunu'nun herhangi bir hükmünü görmezden gelirse; mükellef bu sebeple uğradığı 100.000$'a kadar olan zararını "gerçek ve**

[488]KRATZKE, s.1114.
[489]***" The provisions of this chapter and section 1346 (b) of this title shall not apply to (c) Any claim arising in respect of the assessment or collection of any tax or customs duty…"***
[490]KRATZKE, s.1114.
[491]Internal Revenue Service.

doğrudan" olmak kaydıyla, federal idareden isteyebilecektir[492].Ancak 26 U.S.C.§ 7433 kapsamında yer alan bu hüküm, mükelleflere yalnızca verginin toplanması aşamasında ortaya çıkan zararları bakımından yetki vermektedir. Gerçekten de her ne kadar; hükmün Kongre'deki görüşmeleri sırasında, madde kapsamına, verginin tarh edilmesi için tesis edilen işlem ve eylemler de dâhil edilmek istendiyse de hüküm, yalnızca vergilerin toplanması aşamasında ortaya çıkan zararlarla sınırlanmıştır. Ayrıca bu hüküm, vergi ajanlarının, yalnızca İç Gelir Kanunu'nu ve bu kanunun uygulamasını gösteren metinleri ihlal etmeleri durumunda devreye girecektir. Bunun dışında, ajanların diğer federal kanunları ihlal etmeleri, mükelleflere tazminat davası açma hakkı tanıyan bu hüküm kapsamında değerlendirilmemektedir[493].

28 U.S.C. § 2680(c) hükmü ile verginin tarhı ve toplanması aşamasında ortaya çıkabilecek zararları FTCA kapsamından çıkardıktan sonra, Kongre'nin 26 U.S.C.§ 7433 kapsamında yer alan ve mükelleflere tazminat hakkı tanıyan bu düzenlemeyi neden yasalaştırdığı merak edilebilir. Bir yazara göre, Kongre'nin bu tasarrufu geçici bir hevesin ürünü değil aksine; yıllardır mükelleflerden gelen şikâyet telefon ve mektuplarının bir sonucudur. Yine Kongre de farkındadır ki; mükelleflere getirilen bu imkânın yalnızca verginin toplanması aşaması ile sınırlandırılması

---

[492] COHEN-BORROWS, s. 5 ***"Section 6241 of the Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988,P.L. 100-647, authorizes to taxpayers to sue the United States if " any officer or employee of the İnternal Revenue Service recklessly or intentionally disregards" any provision of the İnternal Revenue Code, and to recover up to $100.000 in "actual and direct economic damages" sustained as a result of such action. 26 U.S.C. § 7433."***

[493] 409 F.3d 106, Hudson Valley Black Press, Plaintiff-Appellant, v. Internal Revenue Service, William Strugatz & Celestine Richardson, Defendants-Appellees. Docket No. 04-1949-CV.United States Court of Appeals, Second Circuit. Kararahttp://openjurist.org/409/f3d/106/hudson-valley-black-press-v-internal-revenue-serviceadresindenulaşılabilir. E.T.;05.03.2011.

aslında yeterli değildir. Ancak hali hazırda Kongre, hükmü genişletecek ya da başka bir çare gösterecek bir yasal düzenleme yapmamıştır[494].

ABD'de vergi idaresinin sorumluluğu olgusu ile ilgili olarak ve bütün bu açıklamaları pekiştirecek önemli bir karardan bahsetmek gerekir. Karar, Amerikan Temyiz Mahkemesi 2. Dairesinin 2005 yılında verdiği ve tartışmalara neden olmuş bir onama kararıdır[495]. Olayda, Davacı, ***Hudson Valley Black Press***, Afrika ve Latin kökenli Amerikan vatandaşlarına hizmet etmeyi amaçlayan bir azınlık gazetesidir. Gazetenin editörü, Charles A. Stewart, Amerikan İç Gelir İdaresi(IRS)'nin kendi çalışanlarına karşı, ırk ayırımcılığı iddiasıyla açılmış bir davayı kaybettiğini bir makale yayınlayarak duyurmuş ve IRS'nin bu ırkçı yaklaşımını eleştirmiştir.

Bu makalenin yayınlanmasından iki hafta sonra, IRS, Stewart'a gazetenin vergi incelemesine alınabileceğini bildirmiş ve kısa bir süre sonra, makalede ırkçılıkla suçlanan IRS görevlisi, William Strugatz, gazeteci Stewart'ı vergi incelemesi için ofisinde ziyaret etmiştir. Gazetecinin iddiasına göre; IRS görevlisi Strugatz, hakaret içeren ırkçı söylemlerde bulunmuş ve yaptığı vergi incelemesi sonucunda gerçeği yansıtmayan hileli bir rapor düzenlemiştir.

Gazete yanlış olduğunu düşündükleri bu raporu imza etmekten imtina etmiş ve IRS'den bir üst görevli de yanlış olduğu iddia olunan bu raporu reddetmiştir. Ancak IRS'nin adı geçen görevlisi Strugatz, tekrar ortaya çıkmış ve tehditlerini yineleyerek bu raporu imzalamaları için gazeteye baskı yapmıştır. Bunun üzerine;

---

[494] PIETRUSZKIEWICZ, Christopher M., "A Constitutional Cause of Action and the Internal Revenue Code: Can You Shoot (Sue) the Messenger?", Syracuse Law Review, Vol. 54, No. 1, 2004., http://ssrn.com/abstract=556000 adresinden bir kısmına ulaşılabilir.

[495]COHEN-BORROWS, s. 5 Dipnot 11. * ***"Section 6241 of the Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988,P.L. 100-647, authorizes to taxpayers to sue the United States if " any officer or employee of the İnternal Revenue Service recklessly or intentionally disregards" any provision of the İnternal Revenue Code, and to recover up to $100.000 in "actual and direct economic damages" sustained as a result of such action. 26 U.S.C. § 7433."***

IRS, gazetenin incelenmesi için ikinci bir kişiyi görevlendirmiştir. Strugatz'ın yerini alan Richardson ismindeki bu son görevli Strugatz'ın incelemesine devam etmiş ve gazetenin tüm muhasebe kayıtlarına el koymuştur. Strugatz'ın önceki raporu IRS'nin bir başka görevlisi tarafından reddedilmesine rağmen; gazeteyi incelemeye devam etmelerini, Strugatz ve Richardson, gazetenin stopaj vergilerini ödemede temerrüde düştükleri savıyla gerekçelendirmiştir.

Bunun üzerine; artık yayın yapamaz hale gelen gazete, Anayasa'nın ilgili bölümlerinde yer alan haklarının ***(First, Fourth, Fifth ve Fourteenth Amendment)*** ihlal edildiği, gazete olarak kazanç kaybına uğradıkları, iyi isim ve şöhretlerinin zedelendiği iddiası ile Bivens talebinde bulunmuştur. Ancak gazetenin federal idareye karşı açtığı bu dava hem ilk derecede hem de temyiz aşamasında reddolunmuştur. Mahkemeler gerek ilk derecede gerekse temyiz aşamasında, mükellefin haksız bir inceleme ile karşılaşması durumunda, yeterli korunma mekanizmaları ya da hukuki çaresi bulunduğu gerekçesiyle Bivens talebini reddetmiştir. Temyiz Mahkemesi'ne göre; olayda olduğu gibi; misilleme incelemesine muhatap olan ya da bir başka şekilde inceleme nedeniyle mağdur olan mükellefler için hukuk düzeni birçok çare sunmaktadır[496]. Öncelikle mükellefler, IRS'nin ya da Amerikan İç Gelir İdaresi'nin açıkça yersiz ya da uygun olmayan bir bilgi alma talebi ile karşılaşırlarsa bunu reddedebilirler. Bu durumda, idarenin bölge mahkemesine başvurması ve mahkeme kanalıyla, mükelleften bu bilgileri talep etmesi gerekmektedir[497]. İkinci olarak; inceleme mağduru mükellef, vergi incelemesinin yapılmasına karşı koymaz ya da işbirliğinde bulunabilir ancak daha sonra inceleme sonucunda ortaya çıkacak matrah farkına karşı itiraz edebilir.

[496] HAMBLETT, Mark; "Circuit rejects First Amendment claim alleging retaliatory auditing by IRS", New York Law Journal, 6 June 2005, COPYRİGHT 2005 American Lawyer Media L.P., www.westlaw.com adresinden erişilmiştir.
[497] 26 U.S.C. § 7602(a)(2),7604, United States v. Claes, 747 F.2d 491, 494 (8th Cir.1984).

Görüldüğü üzere; bizim sistemimize benzer biçimde, mükelleften tarhiyatı beklemesi isteniyor ancak bu imkân, Amerikan hukuk düzeninin haksız bir vergi incelemesi ile karşılaşan mükellefe sunduğu çarelerden yalnızca bir tanesini ifade etmektedir.

Üçüncü olarak; Mahkeme, IRS nezdinde idari oturumlar yapılarak; kişinin haksız yere incelendiği iddiasında bulunabileceğini belirtmektedir. İç Gelir Kanunu'nun (Internal Revenue Code) ilgili hükümleri, IRS görevlilerinin, bu kanunun hükümlerini ihlal ederek, uygun olmayan ve gereksiz inceleme ve araştırma faaliyetlerine girişmeleri durumunda, disiplin cezaları öngörmektedir. Son olarak; karara göre, inceleme nedeniyle mağdur olan mükellefler, yukarıda bahsettiğimiz 26 U.S.C.§ 7433 kapsamında yer alan hüküm uyarınca; federal idareye karşı tazminat davası açmaya yetkili kılınmıştır. Mahkeme'ye göre bu imkân, Bivens içtihadının, bu olaya ve vergilerin belirlenmesi ve toplanması aşaması ile ilgili olarak ileri sürülecek diğer Bivens taleplerine uygulanması önünde bir engel teşkil eder[498].

Kararı eleştiren bazı yazarlara göre ise, evet, mükellefin çeşitli yasalar aracılığıyla bu tür misilleme incelemelerine karşı başvurabileceği yollar vardır ancak bunların başarı ile sonuçlanma ihtimali en azından kısa vadede çok düşüktür. 26 U.S.C.§ 7433 hükümlerinin mükelleflere tanıdığı tazminat davası hakkı ise vergi incelemeleri için değil ancak verginin toplanması aşamasında ortaya çıkan zararlar içindir ve olaya uygulanma imkânı yoktur. Ayrıca gazete, tıpkı Bivens kararında olduğu gibi arama izni olmaksızın aranmış ve bu hukuka aykırı arama sonucu belgelerine el konmuştur. Bu yüzden, kararı eleştiren yazarlar, Bivens iddiasının bu davada uygulanabilir olduğu düşünmektedir ve yine bu yazarlara göre; Mahkeme'nin

[498] COHEN-BORROWS, s. 5 Dipnot 11. * ***"Section 6241 of the Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988,P.L. 100-647, authorizes to taxpayers to sue the United States if " any officer or employee of the İnternal Revenue Service recklessly or intentionally disregards" any provision of the İnternal Revenue Code, and to recover up to $100.000 in "actual and direct economic damages" sustained as a result of such action. 26 U.S.C. § 7433."***

olayda Bivens içtihadını emsal kabul etmemesinin asıl sebebi; mükelleflerin, Bivens talebinde bulunan bir başka davacı kitlesi haline gelmesinin önüne geçmektir[499].

[499]TİGUE Jr., John; TEMKİN, Jeremy H.; "What to Do When IRS Agents Misbehave?" New York Law Journal, Volume 231, No.97, 20 May2004. ,http://www.maglaw.com/publications/data/00050/_res/id=sa_File1/07005040022Morvillo.pdfadresinden ulaşılabilir. E.T.: 05.03.2011.

SONUÇ

Dünyanın neredeyse her yerinde, bireyler, bir şekilde vergilendirme ilişkisine dâhil olmakta ve egemen devlete borçlanmaktadır. Döneminin, siyasi, ekonomik, sosyal ve hatta teknolojik özelliklerinden doğrudan etkilenen bu borç ilişkisi, tezin başında değindiğimiz kimi meşru amaçlar ile açıklanmaktadır. Bu meşru amaçlar ve ilişkinin şekli ile usulü zamana ve yere göre farklılaşsa da ilişkinin esasında önemli bir değişiklik olduğu söylenemez.

Bu borç ilişkisinin hukuki aşamaları ise; vergiyi doğuran olay ile tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleridir. Ön işlemler, başlı başına bu hukuki aşamalardan birini teşkil etmezler. Vergiyi doğuran olay ve tarh aşamaları arasında yer alır ve gerçek vergi borcunun hesaplanması ya da doğru tarhiyat yapılabilmesi amacına yönelirler. Zira her borç ilişkisinde olduğu gibi, vergilendirme ilişkisinde de borç miktarı önemlidir. Hatta ilişkinin kamusallığı ve borcun ödenmemesinin doğurduğu hukuki sonuçlar düşünüldüğünde, gerek alacaklı devlet gerekse borçlu mükellef bakımından tarhiyatın önemi daha da iyi anlaşılır.

Ön işlemlerin vergilendirme sürecinde başlı başına bir aşama olmaması, idari işlem teorisine göre; hazırlık işlemi sayılması ve tarh işleminin bir parçası olmasından kaynaklanır. Bu yüzden, ön işlemlerin iptal davası aracılığıyla denetlenmesi ancak asıl işlemin iptal davasına konu edildiği durumlarda; asıl işlemin usul veya şekil unsuru olmaları yönünden mümkün olabilmektedir. Gerçekten de; vergi idaresinin tarh işlemi öncesinde gerçekleştirdiği herhangi bir ön işlemin hukuka aykırı olması, tarh işleminin şekil ve usul yönünden hukuka aykırı sayılıp iptal edilmesi sonucunu doğurur. Bu noktada, ayrılabilir işlem kuramı çerçevesinde; vergi idaresinin ön işlemleri gerçekleştirirken "icrai" ya da "hazırlayıcı nitelikte olmayan"

bir işlem gerçekleştirmesi durumunda, bu işlemin ayrılarak iptal davasına konu edilebileceğini söylemek gerekir. Vergi idaresinin yoklama sırasında gerçekleştirdiği el koyma işlemleri, bu bağlamda örnek gösterilebilir.

Ön işlemler nedeniyle mükelleflerin hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği durumlarda ise yalnızca tarhiyatın iptal edilmesinin, vergi idaresi üzerinde yeterli bir denetim oluşturduğunu söylemek zordur. Çünkü ön işlemin hukuka aykırılığı nedeniyle tarhiyat usul ve şekil yönünden iptal edilse bile mükellefin ön işlemler nedeniyle uğradığı hak kayıpları ve zararlar varlığını sürdürmektedir. Bu sebeple, meseleyi, salt icrailik niteliği ve iptal davasına konu edilebilme hususları üzerinden tartışmak hele de icrailik niteliğini, iptal ve tam yargı davalarında aynı şekilde ele almak, kanımızca doğru bir yaklaşım değildir. Bunun yerine; DURAN'ın yukarıda da belirttiğimiz görüşü; yani ön işlemlerin kimi zaman idari eylem niteliğinde görülebilecek ve idarenin sorumluluğuna konu edilebilecek olmaları üzerinde durmak, sanıyoruz daha uygun olacaktır. DURAN, bu görüşü tüm ön işlemler bakımından ileri sürmüştür. Vergi idaresinin ön işlemleri ise idari-adli özellikler taşıyan bir tür özel kolluk faaliyeti ya da birer denetim yolu niteliğindedir. Kaynağını doğrudan kanundan alan kolluk faaliyeti ise yargı yerlerince, idari eylem niteliğinde görülmektedir. Bu yüzden, mükelleflerin vergilendirme sürecinde ön işlemlere karşı açacağı tam yargı davaları, DURAN'ın andığımız görüşünün önemli bir uygulamasını oluşturabilir.

Mükellefler, Anayasal haklarını ihlal eden yoklama, arama, inceleme ve bilgi toplama faaliyetlerine muhatap olduklarında, bu faaliyetlerin idari eylem oldukları iddiasıyla ve İYUK md. 2/1.b, 12 ve 13 hükümleri uyarınca, vergi mahkemelerinde tam yargı davası açabilmelidir. Bizce bu konuda mükelleflerin önünde, hiçbir yasal

engel bulunmamaktadır. Bunun yanında, açılacak tam yargı davaları, elbette ki, hukuk düzenimizin Anayasal ve yasal biçimde düzenlediği, idarenin sorumluluğu sistemi içerisinde ele alınacaktır. Örneğin; tam yargı davası ile ileri sürülen her hak ihlali, mükellef lehine tazminat hükmü ile sonuçlanmayabilir. Zira tazminat hükmü, kişinin sebepsiz yere zenginleştiği bir hukuki imkân değildir; mükellefin, doğrudan ön işlemlerden kaynaklanan maddi ve manevi zararını somut delillerle ispatladığı durumlarda söz konusu olacaktır. Buna ek olarak; tam yargı davalarının tazminat davasını aşıp, genel olarak bireylerin, özelde ise mükelleflerin "makul" ve "muğlak olmayan" diğer taleplerini içine alacak şekilde geliştirilmesi gerektiğine dair görüşümüzü tekrarlamalıyız.

Bir başka husus, ilgili Anayasal ve yasal kurallar uyarınca; idarenin sorumluluğu olgusu içinde önemli ve işlevsel bir yeri olan rücu kurumunun, ön işlemler nedeniyle açılıp kazanılan tam yargı davaları bakımından da işletilebileceğidir. Gerçekten de ön işlemlerden doğan zararlı sonuç, hizmet kusuru ve kişisel kusurun bir arada bulunduğu ya da görev kusurunun söz konusu olduğu durumlar nedeniyle doğmuş ise, vergi idaresi, sorumlu olan ajanına rücu edebilecektir. Vergi idaresinin kime rücu edeceği somut olayın koşullarına göre değişir. Bizzat ön işlemleri gerçekleştiren elemanlar yanında, örneğin; inceleme raporunu okuyan ya da tekrar değerlendiren komisyon üyelerine de, kusurları oranında rücu edilebilir.

Bu teze başlarken; ülkemizde mükelleflerin spesifik olarak ön işlemler nedeniyle açtıkları tam yargı davalarına ve bu davalar sonucunda verilen hükümlere değinilmek istenmişti. Ancak ne yazık ki bu konuda bir örnek bulabilmek mümkün olmadı. Bu sebeple temas edilen ABD uygulamasında ise konuyla ilgili gerek

yasama gerekse yargı organlarının içinde yer aldığı önemli hukuki tartışmaların yapıldığı gözlemlendi. İki ülke uygulamasının karşılaştırılması sonucunda bizce ilginç olan husus: Federal idarenin kural olarak sorumsuz olduğu ABD uygulamasında, mükelleflerin vergilendirme sürecinde karşılaştıkları hak ihlallerinden doğan zararların tazmin edilmesi bakımından birçok hukuki çareye sahip kılınmış olmalarıdır. İdarenin başlı başına sorumluluğu, açık bir Anayasa hükmü ile kabul edilen ülkemizde ise mükelleflerin bu tür hukuki çarelerden ve konuya ilişkin gerçekçi yargısal tartışmalardan yoksun olmaları ise daha da ilginç sayılabilir.

KAYNAKÇA

I. KİTAP VE MAKALELER

AKDOĞAN, Abdurrahman; Vergi İncelemesi, Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:127, Ank. 1979.

AKKAYA, Mustafa;, "Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre", Yaklaşım Der., Y.:2, S.:13, Ocak 1994.

AKSOY, Şemsettin; AİHM, Uluslararası Yargı ve Yargıtay Kararları Işığında Önleme ve Koruma Tedbiri Olarak Arama, Seçkin Yayınları, Ankara 2007.

AKURAL, Sami; ZİYLAN, Çetin; Danıştay Sekizinci Daire Kararları (1960-1963), Güven Matbaası, Ankara 1963.

AKYILDIZ, Ali; "Danıştay ve Hukuk Devleti", Hukuk Devleti, Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal, Editörler: Ali Rıza ÇOBAN, Bilal CANATAN, Adnan KÜÇÜK, Adres Yayınları, Ankara Şubat 2008.

AKYILMAZ, Bahtiyar; "İdarenin Kusurlu Personeline Rücu Sorunu", Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İletişim Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara.

AKYILMAZ, Bahtiyar; İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; "Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti", Ank. Bar. Der., Y.2001, S.2.

Amme İdaresi Dergisi, C.8, S.3, 1975.

ALPTÜRK, Ercan; Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramiyesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007.

ATAY, Ethem; “Avrupa Birliği Ülkelerinde İdarenin Sorumluluğunun Temel İlkeleri”, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İletişim Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara.

AYAZ, Eslem; “Vergi Mahkemesi Kararlarının Uygulanmamasının Tazminat Yaptırımı”, Yaklaşım Der., S.215, Kasım 2010.

AYDIN, Fazıl; “Vergi İstihbarat Arşivi”, Vergi Sorunları Der., S.167., Ağustos-2002.

AYDIN, Selda; “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”, Vergi Sorunları Der., Özel Ek, C.: 29, S: 212, Y:2006.

AYDIN, Selda; “Mükellefin Gizlilik Alanına(Sır Çevresine) İlişkin Hakları”, Vergi Sorunları Der., S.213, Haziran-2006.

AYGEN, Cemal; Yeni Anayasaya Göre İdarenin Kendi Fiilinden Sorumluluğu, Teksir, Ank. 1963.

BALTA, Tahsin Bekir; KUBALI, Hüseyin Nail; “Türkiye’de Hukuk Devleti Anlayışı”, A.Ü. SBF Der., C.15, S.3, Ank. 1960.

BARKAN, Ömer Lütfi; İslam Ansiklopedisi, Tımar Maddesi’nden Akt. KAZICI, Ziya; “Tımar”, http://samil.ihya.org/ansiklopedi/timar.html adresinden ulaşılabilir. E.T.:10.03.2011.

BARTLSPERGER, Richard; “Die Folgen von Staatsunrechtaus Gegenstand der Gesetzgebung”, NJW 1968.

BAŞARAN, Funda; “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu”, Vergi Sorunları Der. S.143, Ağustos-2000.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda; “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”, Vergi Sorunları Der., S.261, Haziran-2010.

BAŞGİL, Ali Fuad; “Devletin ve Diğer Amme Hükmi Şahıslarının Mesuliyeti Meselesi(1)”, Adliye Ceridesi, Y.31, 1940.

Başbakanlık Osmanlı Arşivi, Mühimme Defteri, nr. 5, 34’den Akt: KAZICI, Ziya; http://samil.ihya.org/ansiklopedi/timar.html adresinde bulunan “Tımar” başlıklı makaleden alınmıştır. E.T.: 16.10. 2010

BAŞPINAR, Recep; Yüzyıl Boyunca Danıştay, Danıştay Matbaası, 2. Baskı, Ankara 1986.

BAYKARA, Bekir; “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, Vergi Dünyası Der., S.277, Eylül 2004.

BAYKARA, Bekir; Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008.

BELGESAY, Mustafa Reşit; “Devletin Adli Faaliyetten Hukuki Mesuliyeti”, Adalet Der., S.7, Y.1960.

BERKAN, İsmet; Radikal Gazetesi, “Tarihten Ders Alınsaydı (5)” Başlıklı ve 20.07.2008 Tarihli Makale.

BİYAN, Özgür; Mali Pusula, “Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri Ve Sınırları” Mart- 2006, Y. 2, S. 15.

BLECKMANN, Albert; "L'Etat de droit dans la Constitituon de la Republique federale d'Allemagne" Puovoirs, 22, 1982.

BLOUSTEİN, Edward J., "Privacy as an Aspect of Human Dignity" Newyork University Law Review, Y.1964, C.39, S.5.

BURG, David F.; A World History of Tax Rebellions, An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts and Rids from Antiquity to the present, An Imprint of Taylor, New York 2003.

CANDAN, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 2009.

CANDAN, Turgut; Fransa ve İngiltere'de İdarenin Sorumluluğu, Çeviri, Dan. Yayın Bürosu Yayınları, No:39, Başbakanlık Basımevi, Ank. 1984.

Cunhuriyet Senatosu Tutanak Dergisi, Dönem 1, Toplantı 4, Cilt.30, 9.07.1965 günlü oturum.

CHARLES, H. Actes Rettachables et Actes De'tachables en Droit Administratif Français, These, Nice 1965.

COHEN, Henry- BURROWS, Vanessa K.; CRS Report for Congress, "Federal Tort Claims Act", 11.12.2007, http://www.fas.org/sgp/crs/misc/95-717.pdf adresinden ulaşılabilir. E.T. : 18.02.2011.

ÇAĞAN, Nami; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Yayınları, İstanbul 1982.

ÇAĞAN, Nami; "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", A.Ü.H.F.D, C.XXXVII,S.:1-4,1980.

ÇAVUŞ, Adnan; "Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

ÇETİNKAYA, Oğuz; "Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu", Yaklaşım Der.,.Y.:10, S.: 113, Mayıs-2002.

ÇUBUKÇU ÖZKÖK, Dilek- PINAR, Abuzer; "Vergilendirme Süreçlerinde Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi: Uluslararası Deneyimlerden Seçmeler", MUALLA ÖNCEL'E ARMAĞAN, CİLT I, A.Ü.H.F., Ankara 2009.

Danıştay Dergisi, S.40-41. Ankara 1981.

Danıştay Dergisi, S.86, Ankara 1993.

Danıştay Kararlar Dergisi, Y.23.,S.93-94., Ankara.

DEMİREL, Muammer; II. Meşrutiyet Öncesi Erzurum'da Halk Hareketleri(1906-1907), Kültür Bakanlığı/1231, Kaynak Eserler Dizisi/51.

DEMİRKOL, Selami; "İdare Hukukunda İdari Eylemler Olgusu", Sayıştay Dergileri, S.40, s.2., http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der40m5.pdf. adresinden ulaşılabilir. E.T.:16.10.2010.

DOĞRUSÖZ, Bumin; Referans Gazetesi, "Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen", 06.09.2010 tarihli makale.

DOĞRUSÖZ, Bumin; "Vergi Denetimi Siyasallaşıyor" ,Referans Gazetesi, 08.07.2010 tarihli makale http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=141692 . adresinden ulaşılabilir. E.T.:20.10.2010.

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Bir mükellef hakkı: Faiz” 14.07.2008 tarihli makale, http://baybul.com/muhasebe/983805-bir-mukellef-hakki-faiz-bumin-dogrusoz.html adresinden ulaşılabilir. E.T.: 31.01.2011.

DOĞRUSÖZ, Bumin; ”Banka Mevduatlarına Haciz”, 29.10.2007 tarihli makale. http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1933 adresinden alınmıştır. E.T.: 31.01.2011.

DUGUİT, Leon; Traite de droit constitutionnel, 3 ed. T.I.

DURAN, Lütfi; İdare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982.

DURAN, Lütfi; “İdari İşlemden Sorumluluk”, İÜHFM, C.XXXIII, S.3-4, İstanbul 1968.

DURAN, Lütfi; Türkiye İdaresinin Sorumluluğu, TODAİE Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara 1974.

DURAN, Lütfi; Türk Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Tahsin Bekir BALTA’ya Armağan, Sevinç Matbaası, Ank. 1974.

EİSENMANN, Charles, Sur le degre d’orginalite de la responsabilitee tracontractuelle des personnes publiques: J.C.P.1949,I,742.

EKMEKÇİ, Esra; Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 2003.

ERKUT, Celal; "İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve "İdari Dava"ların Kapsamı", 2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu, Danıştay Yayını, Ankara 2000.

ERKUT, Celal; İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İDARİ İŞLEMİN KİMLİĞİ, Danıştay Matbaası, Ankara 1990.

ERKUT, Celal; "Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı" I. Ulusal İdare Hukuk Kongresi, Bildiri Özetleri, Danıştay Yayın No: 50,1–4 Mayıs 1990.

EROĞLU, Müzeyyen; "Manevi Tazminat İstemli Tam Yargı Davalarında Hak Sahipliği", Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İletişim Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara.

EROĞLU, Nurettin; Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara 1989.

ESİN, Yüksel; Danıştay'da Açılacak Tazminat Davaları(Esas), Balkanoğlu Matbaacılık, Ankara 1973.

ESİN, Yüksel; Danıştay'da Açılacak Tazminat Davaları, Birinci Kitap: Usul, Ankara 1976.

GEDİK, Gülşen; "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yer Alması" Vergi Dünyası Der. S.317, Ocak 2008.

GERÇEK, Adnan; "Vergilemede Mükellef Hakları Bildirgesi ve Türkiye'deki Durumun İncelemesi", Vergi Sorunları Dergisi, Y. 29, S. 209, Şubat-2006.

GİRAY, Filiz; Maliye Tarihi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001.

GÖZLER, Kemal; İdare Hukuku Cilt-1, Ekin Kitabevi, Bursa 2003.

GİRİTLİ, İsmet; BİLGEN, Pertev; AKGÜNER, Tayfun; İdare Hukuku IV, DER Yayınları, İstanbul 2008.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; TAN, Turgut; İdare Hukuku Cilt-I, Güncelleştirilmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2004.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref; Yönetsel Yargı, Güncelleştirilmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005.

GÜNDAY, Metin; İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara 2004.

GÜRAN, Sait; "İdarenin ve Ajanının Sorumluluğunun Belirlenmesine İlişkin Düşünceler", Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, İ.Ü.. Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, Ank. 15-16 Aralık 1978.

GÜRAN, Sait; Türk İdare Hukukunda Tam Yargı Davalarının Hedef ve İşlevi, Yargı Der., S.10, Ağustos 1979.

GÜRAN, Sait; "Türk İdare Hukukunda Tazminat Miktarının Saptanması", Sorumluluk Hukukundaki yeni Gelişmeler III. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:2758., 12-13 Mayıs 1979 Ankara.

GÜRSOY, Kemal Tahir; "İdarenin sorumluluğuna İlişkin İlkelerde Son Gelişmeler ve İsviçre Hukukundaki İdarenin Hukuki Sorumluluğunun Ana Hatları", Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu (İdare Hukuku Alanında Sorumluluk), Ankara 1979.

HAKERİ, Hakan; "Türk Ve Alman Hukukunda Koruma Tedbirlerinden Dolayı Tazminat", Sulhi DÖNMEZER Armağanı, Türk Ceza Hukuku Derneği, Atatürk Araştırma Merkezi Başkanlığı Yayını, Ankara 2008.

HAMBLETT, Mark; "Circuit rejects First Amendment claim alleging retaliatory auditing by IRS", New York Law Journal, 6 June 2005, COPYRİGHT 2005 American Lawyer Media L.P., www.westlaw.comadresindenerişilmiştir

HOLMES/SUNSTEIN; The Cost of Rights, Why Liberty Depends On Taxes, Newyork 1999.

HAURİOU, M.; Precis De Droit Administratif, Paris 1929.

İMRE, Zahit; Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri, İstanbul 1949.

KABOĞLU, İbrahim; "Türkiye'de Hukuk Devletinin Gelişimi", "yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDQ5MDUxMDQ4MDQ4" adresinden ulaşılabilir. E.T.: 20.11.2010.

KANETİ, Selim; "Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri(I)", İktisat-Maliye Der., C.36, Ağustos 1989,S.8.

KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1986.

KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara2007.

KARAMURSAL, Ziya; Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler, Türk Tarih Kurumu Yayınları VIII. Seri-No:11, Ankara 1940.

KARYAĞDI, Nazmi; ABD Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2006.

KAYA, Cemil; GÜHF Dergisi, "Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İşlemler", Cilt IX, Sayı: I-II, Haziran-Aralık, 2005. http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/IX_246-276.pdf adresinden ulaşılabilir. E.T.:16.10. 2010.

KIZILOT, Şükrü; "Vergi İncelemesinde Mağdur Olan Mükellefin Korunması Gerektiği", Mercek Der.,C.:10, S.:37, 2005.

KIZILOT Şükrü; Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları Ve Özelgeler-4, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2002.

KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip; Kişilik Haklarını Koruyan Manevi Tazminat davasına İlişkin Yeni Gelişmeler, Sorumluluk Hukukundaki Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, Ankara 21-22 Ekim 1977.

KOÇAK, Hakkı; "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", Vergi Dünyası, S.:213, Mayıs 1999.

KRATZKE, William P.; "Some Recommendations Concerning Tort Liability of Government and İts Employees For Torts And Constitutional Torts", Citation: 9 Admin.L.J.Am.U.1105,1995-1996, "http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/adminlj9&div=33&id=&page=" adresinden alınmıştır. E.T.: 18.02.2011.

KUMRULU, Ahmet; "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", A.H.F.D., C. XXXVI, S. 1-4, Y. 1979.

KUMRULU, Ahmet G.; Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik, Baskı: Betacopy, Ankara 1989.

KUNTER, Nurullah; YENİSEY, Feridun; NUHOĞLU, Ayşe; Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2006.

KÜZECİ, Elif; Kişisel Verilerin Korunması, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.

LAFERRİERE, Tarite de la Juridiction Administrative, Paris 1886, C.I, 2.Bası.

MAUNZ, Theodor; DURIG, Günter; HERZOG, Roman; Grundgesetz Kommentar, München,1958, Rdn.4.

OKTAR, Ateş; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İst. 2009.

ONAR, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Umumi Esasları, İsmail AKGÜN Basımevi, 3. Bası, Cilt-1, 2, 3. İstanbul 1966.

OZANSOY, Cüneyt; Tarihsel ve Kuramsal Açıdan İdarenin Kusurdan Doğan Sorumluluğu, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1989.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.

ÖZAY, İl Han; Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 2004.

ÖZDEMİR, Necdet; Hizmet Kusuru Teorisi Ve İdarenin Sorumluluğu, Yeni Desen Matbaası, Ankara 1963.

ÖZER, Mehmet Akif; "Yönetişim Üzerine Notlar", Sayıştay Der., S.63, Ekim-Aralık 2006.

ÖZGÜLDÜR, Serdar; AYİM Kararları Işığında Tam Yargı Davaları, Yetkin Yayınları, Ankara 1996.

ÖZTAN, Bilge; Medeni Hukukun Temel Kavramları, 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2003.

ÖZTÜRK, Burak K.; "İdari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir Değerlendirme", MUALLA ÖNCEL'E ARMAĞAN, CİLT I, A.Ü.H.F., Ankara 2009.

ÖZTÜRK, Kazım; Gerekçeli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Ajans-Türk Matbaası, C.III, Ank. 1966.

ÖZYÖRÜK, Mukbil; İdare Hukuku Ders Notları, Ankara 1977.

PAKALIN, Mehmet Zeki; Maliye Teşkilat Tarihi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Yayın No:1977-180/1,(1442-1930),C.:1.

PELİN, Fazıl; Finans İlmi Ve Finansal Kanunlar, İsmail AKGÜN Basımevi, İstanbul 1945.

PIETRUSZKIEWICZ, "Christopher M., A Constitutional Cause of Action and The Internal Revenue Code: Can You Shoot (Sue) the Messenger?", Syracuse Law Review, Vol. 54, No. 1, 2004.,http://ssrn.com/abstract=556000adresindenkararınbirkısmınaulaşılabilir

SABAN Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul 2009.

SABAN, Nihal; Anayasa Ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak:Arama, http://www.egm.gov.tr/egitim/dergi/eskisayi/36/web/anayasa_hukuku_insan_haklari/prof_dr_nihal_saban.htm adresinden ulaşılabilir. E.T.: 10.09.2010.

SALMAND, Law of Torts, 16. Baskı.

SARICA, Ragıp; Hizmet Kusuru ve Karakterleri, İHFM, C.XV, S.4, İst.1949.

SARICA, Ragıp; "Şahsi Kusur ve Kıstasları", İstanbul Barosu Der., C. XX, S.3, İst. 1946.

SAYGILIOĞLU, Nevzat; Dan. 2006 yılı Kuruluş Sempozyumu , "Anayasanın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları", www.danistay.gov.tr. E.T.: 07.03.2010.

SCHMITT, Carl; Siyasal Kavramı, Çev. : Ece GÖZTEPE, Metis Yayınları, İstanbul 2006.

DUEZ, Paul; Mukavele Dışında Amme Kudretinin Mes'uliyeti, Çev. : İbrahim SENİL, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik, T.A.O., Ankara1950.

SEZGİNER, Murat; İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

SONSUZOĞLU, Elif; "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Der., S.141, Haziran-2000, s.116.

SÖNMEZ, Erdal; AYAZ, Garip; Vergi Yargısı, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999.

SÜT, Çağıl; "Kod Listelerinin Hukuka Uygunluğu", MUALLA ÖNCEL'E ARMAĞAN, CİLT I, A.Ü.H.F. Ankara 2009.

ŞARLAK, Jale Ceylan; Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007.

ŞENER, Abdüllatif; Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, İşaret Yayınları, Bilimsel Araştırmalar Dizisi:6, İstanbul.

TANDOĞAN, Haluk; Türk Mesuliyet Hukuku, Ajans-Türk Matbaası, A.Ü. H.F. Yayınları, Ank. 1961

Talimat-ı Seniye 19 Zilkade 1255(20 Ocak 1840) Abdurrahman Vefik, Tekalif Kavaidi Cilt II, s.7-50, Dersaadet 1330.

T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma ve Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1998/348, Osmanlı Vergi Mevzuatı, Ankara 199.

TİGUE Jr., John; TEMKİN, Jeremy H.; "What to Do When IRS Agents Misbehave?" New York Law Journal, Volume 231, No.97, 20 May2004., http://www.maglaw.com/publications/data/00050/_res/id=sa_File1/07005040022Morvillo.pdf adresinden ulaşılabilir. E.T.: 05.03.2011.

TUNCER, Selahattin; Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003.

ULUATAM, Özhan; Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla VERGİ HUKUKU, Genel Esasları ve Vergiler, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, 1995.

ÜÇOK, Coşkun; MUMCU, Ahmet; BOZKURT, Gülnihal; Türk Hukuk Tarihi,13. Bası, Ankara 2008.

ÜREL, Gürol; Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

ÜZELTÜRK, Hakan; "Mükellef Hakları: Yansımalar", Legal Mali Hukuk Dergisi, C.:1, S..7, Y. : 2005.

WADE, William- FORSHTY Christopher; Administrative Law, 8. Baskı, Oxford University Press, Büyük Britanya 2000.

WESTIN, Alan F., Privacy and Freedom, Atheneum, ABD 1970.

YALTI SOYDAN, Billur; "2000'li Yılların Vergisel Mozaiği : Günümüz Verilerinden Geleceğin Olasılıklarına", Yaklaşım Der.,S.92,93, Ağustos, Eylül 2000.

YALTI, Billur; "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II" Vergi Sorunları Der., S.144, Eylül-2000.

YALTI, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul 2006.

YAYLA, Yıldızhan; İdare Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1985.

YAYMAN, Derya; "Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1999.

YILMAZ, Ejder; Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara 2002.

II. DİĞER KAYNAKLAR

www. danistay.gov.tr

www.kazanci.com.tr

* Kaynak bildirilmeyen Danıştay kararları için bu siteden yararlanılmıştır.

www. basbakanlik.gov.tr

*Tezde kullanılan mevzuat metinleri için bu siteden yararlanılmıştır.

http://tdkterim.gov.tr/

www.westlaw.com

www.heinonline.com

ÖZET

Çalışmanın çerçevesi, vergi idaresinin, "Ön İşlemler" ya da "Mükellefi Denetim Yolları" başlığı altında ele alınan ve VUK'nun 127-152. maddeleri arasında düzenlenen "Arama, Yoklama, İnceleme ve Bilgi Toplama" gibi davranışları sırasında, mükelleflere verdiği zararın ya da oluşturduğu hak kayıplarının nasıl ve hangi dayanaklarla giderileceği konusu ile çizilmiştir. Tarhiyat öncesinde büyük ölçüde korumasız kalan mükelleflerin, idarenin sorumluluğu mekanizması işletilerek korunması gerektiği düşüncesi ile başlanılan bu çalışma iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, ön işlemlerin İdare, Vergi ve Ceza Muhakemesi Hukuku yönünden tabi oldukları hukuki rejim anlatılmıştır. İkinci bölümde ise vergi idaresinin tarhiyata hazırlık niteliğinde olan bu işlemlerinden dolayı sorumluluğu meselesi, idarenin sorumluluğu hukuku içerisinde değerlendirilmiştir. Çalışma, konuyla ilgili önemli tartışmaların yaşandığı ABD uygulamasından kısaca bahsedilerek tamamlanmıştır.

ABSTRACT

Frame of this work has been drawn by the issue of how and on what basis, the damages done to tax-payers and the forfeitures created, by the tax administration in the course of its actions such as “Search, Examine, Inspection and Fact-Finding”, regulated between 127-152 articles of Statute of Tax Procedure under the heading of “Pre-transaction” or “Ways of Auditing Tax-Payers”, can be remedied. This work which has been started with the idea of ‘tax-payers who remain considerably unprotected in the phase of pre-assessment of taxes should be protected by operating the liability of government mechanism’ consists of two chapters. In the first chapter, the legal regime that pre-transactions are subjected in terms of Administrative Law, Tax Law and the Law of Criminal Procedure has been explained. In the second chapter, the issue of liability of tax administration due to its pre-transactions which are preliminary to assessment of taxes has been evaluated within the context of liability of government. The work has been completed by mentioning briefly the American practice which bears serious debates regarding the issue.