T.C.

Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Doktora Tezi

VERGİ İDARESİNİN TARH İŞLEMİNDEN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Nilüfer COŞKUN

15904103

Danışman

Doç. Dr. Adil BUCAKTEPE

Diyarbakır 2021

T.C.

Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Doktora Tezi

VERGİ İDARESİNİN TARH İŞLEMİNDEN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Nilüfer COŞKUN

15904103

Danışman

Doç. Dr. Adil BUCAKTEPE

Diyarbakır 2021

TAAHHÜTNAME

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Dicle Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum "***Vergi İdaresinin Tarh İşleminden Doğan Hukuki Sorumluluğu***" adlı tezin/projenin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve tez yazım kılavuzuna uygun olarak hazırladığımı taahhüt eder, tezimin/projemin kâğıt ve elektronik kopyalarının Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

…/…/……..

Nilüfer COŞKUN

T.C.

DİCLE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

DİYARBAKIR

Nilüfer Coşkun tarafından yapılan "***Vergi İdaresinin Tarh İşleminden Doğan Hukuki Sorumluluğu***" konulu bu çalışma, jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim Dalında DOKTORA tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesinin,

	Unvanı Adı, Soyadı
Başkan:	Prof. Dr. Bahtiyar AKYILMAZ
Üye:	Prof. Dr. Münci ÇAKMAK
Üye:	Prof. Dr. Nihat TAŞDELEN
Üye:	Doç. Dr. Tahir MURATOĞLU
Üye:	Doç. Dr. Adil BUCAKTEPE (Danışman)

Tez Savunma Tarihi: 23 /12/2021

Yukarıdaki bilgilerin doğruluğunu onaylarım.

…/…/……

Prof. Dr. Yılmaz DEMİRHAN

ENSTİTÜ MÜDÜRÜ

MÜHÜR

ÖNSÖZ

Haksız veya fazla tahsil edilen vergilerin iadesinde tahsil edildiği tarihten fiili iadenin yapıldığı tarihe kadar devletin tahakkuk eden alacaklarına uyguladığı gecikme faizi oranında işleyecek faizi ile birlikte ret ve iade yapılması, hukuk devleti ilkesi gereğidir. Bu şekilde, verginin geri verilmesinde kanuni düzenleme ile karşılanamayan mükellefin gerçek zararının tam karşılanması mümkün olabilecektir. Bu çözüm, üç şekilde gerçekleşebilir: Uygulama değişikliği, yeni bir kanuni düzenleme veya kalıcı çözüm olarak vergi sisteminin baştan yapılandırılması yolu ile.

Vergi idaresi, bir kamu idaresidir. Kanuni idare ilkesi doğrultusunda hareket ettiği varsayılmaktadır. Vergi idaresinin hukuka uygunluk karinesinden yararlanan işlemlerinden biri olan tarh işleminin yargısal denetimi sonucunda ödenmiş olan verginin iadesinin nasıl iade edileceği çalışma konusunun esasını teşkil eder. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrası, vergi iadesinde faizin koşullarını düzenlemekle birlikte bu düzenleme faizin türü (tecil faizi), faizin hesaplanma türü, faizin kapsamı, yer aldığı kod gibi bakımlardan tartışmaya açıktır. Vergi idaresinin tarh işleminden doğan sorumluluğu, idari sorumluluk esasları ve şartları çerçevesinde ve faiz sorumluluğu merkezli anlatılmıştır. Bunun yanında tarh işleminin yargısal denetiminde de söz konusu olan vergi yargısı harçları, (genel) yargı harçlarından bağımsız düzenlemelere sahiptir. Vergi yargısı harçlarının sorunlu yönleri, mükellef haklarına aykırılık teşkil etmektedir. Aynı şekilde vergi yargısında vekâlet ücretinin maktu olması, bir diğer sorunlu alanı oluşturmaktadır. Bu çalışma ile vergi iadesinde faizin kanuni düzenleme ile öngörülen faizin türünün, kapsamının, hesaplanma döneminin ötesinde mükellef hakları açısından değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Böylece, idari sorumluluk, kendine özgü kuralları da barındıran vergi yargısında tarh işlemi özelinde anlatılmıştır. Uygulamada ihtilaflı konulardan ikale sözleşmelerinde vergi iadesi hususu ile konu somutlaştırılmıştır. Bu çalışma

doktrindeki görüşler ve Danıştay içtihatları göz önünde bulundurularak mükelleflere, tarh işleminden kaynaklı olarak vergi idaresini sorumlu tutabileceklerine ilişkin alan açılmasına hizmet etmekte ve mükelleflere uygulamadan örneklerle yol gösterilmesi amaçlanmaktadır.

Tez çalışmamın planlamasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, ilgi ve desteğini süreç boyunca sürdüren, endişeye mahal verecek fikir ve davranışlarımı metanetle yok eden Sayın Danışmanım Doç. Dr. Adil BUCAKTEPE'ye; doktora tez savunma sınavı jürimde yer alan ve değerli yol göstericiliklerinin bana ufuk kattığı Sayın Prof. Dr. Bahtiyar AKYILMAZ'a ve Sayın Prof. Dr. Naci Münci ÇAKMAK'a; tez çalışmasının araştırma yöntemleri bağlamında tavsiyelerinin yol gösterici olduğu tez izleme komitesi üyesi ve jüri üyesi Sayın Prof. Dr. Nihat TAŞDELEN'e; idare hukuku ile idari yargılama hukukuna ilişkin gerek temel düzeyde gerekse tartışmalı konularda sorularımı sabırla dinleyen ve rahatlıkla sorularımı her zaman yöneltebileceğim duygusu ile tez sürecinde sahip olduğum stres ve kaygıyı azaltmama yardımcı olan, önce yüksek lisans tezi savunma sınavımda, daha sonrasında savunma yeterlilik sınavımda ve son olarak doktora tezi savunma sınavımda jüri üyesi olarak yer alarak beni onurlandıran Sayın Doç. Dr. Tahir MURATOĞLU'na; doktora tez aşamasının tez konusunun belirlenmesi de dâhil ilk süreçlerinden, savunma sınavından sonra yayımlanması için gerekli çalışmaları yapacağım araştırma konusu da dâhil yön ve yol göstericiliğine güvendiğim ve süreç boyunca konu, kaynak ve yöntem bağlamında yardımlarını esirgemeyen Sayın Prof. Dr. Gürsel KAPLAN'a; doktora sürecimin zorlu aşamalarından biri olan yeterlilik sınavında yer almalarının yanı sıra tez konumun araştırma yöntemlerinde gösterdikleri ilgiden ve sürece ilişkin hassasiyet gösterdikleri duygusuna sahip olmamı sağladıklarından dolayı Sayın Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ'ye ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi Begüm Dilemre ÖDEN'e; 2017 yılında düzenlenen 7. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu vasıtasıyla bir araya gelme fırsatını bulduğum ve mail yoluyla doktora tez sürecimde tez konusuna ilişkin tartışmaya açık konularda sorularıma cevap alabildiğim Sayın Prof. Dr. Nihal SABAN'a, Sayın Prof. Dr. Mustafa AKKAYA'ya ve Sayın Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ'a; mail yoluyla irtibat kurarak tez çalışmasına ilişkin tartışmalı

hususların aydınlatılmasında yardımcı olan değerli idare ve vergi hukukçusu emekli Danıştay Başsavcısı Sayın Turgut CANDAN'a; aynı alanda çalıştığım ve desteğini her daim hissettiğim Sayın Doç. Dr. Burak BULUTTEKİN'e; tez konusu hakkında uygulamaya dönük hususlarda bilgilerini esirgemeyen Samsun 1. Vergi Mahkemesi Başkanı Sayın Dr. Osman SARIASLAN'a; tez sürecimde beni yalnız bırakmayan aileme; her daim yanımda olduklarını hissettiğim hukuk mesaisi yaptığım değerli arkadaşlarım Arş. Gör. Gözde Tekmile BİLİŞLİ DEMİR'e ve Dr. Öğr. Üyesi Didem YARDIMCIOĞLU'na; yüksek seviye sabrı ile desteklerini esirgemeyen Avukat Latife ATAY'a ve doktora sürecinde beni destekleyen diğer tüm meslektaşlarıma ve arkadaşlarıma minnettarım.

Nilüfer COŞKUN

DİYARBAKIR, 2021

ÖZET

İdare ve mükellefin karşılaşma anı olan tarh işlemi ile ilgili olarak vergi idaresi ve vergi yargısına birtakım görevler düşmektedir. Öncelikle vergi idaresi, vergi mevzuatının mükellef hukukuna hizmet edecek şekilde kanuna uygun ve doğru kullanılması görevini üstlenecektir. Vergiye ilişkin uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümü, vergi idaresinin işlemleri ile vergi uyuşmazlığının yargıya taşınması arasında tampon görevi görecektir. Vergi yargısı, hukuki uyuşmazlık hakkında "yorum sınırlarını aşmayacak" şekilde ve kanuni düzenlemeler doğrultusunda hüküm kuracaktır. Yargı merci, kanuni düzenlemelerin vergi idaresinin hukuki sorumluluğunun belirlenmesinde mükellef zararını karşılamadığını tespiti etmesi durumunda kanuni düzenlemelerle yetinmeyerek mükellef zararının Anayasada yer alan genel sorumluluk ilkeleri ile karşılanmasına karar verecektir. Haksız veya fazla tahsil edilen vergilerin iadesinde tahsil edildiği tarihten fiili iadenin yapıldığı tarihe kadar devletin tahakkuk eden alacaklarına uyguladığı gecikme faizi oranında işleyecek faizi ile birlikte ret ve iade yapılması, hukuk devleti ilkesi gereğidir. Böylece vergi yargısı, vergi idaresi karşısında zayıf konumda bulunan mükellefin hukukuna hizmet edecek ve öteden beri çağdaş demokrasilerde yer alan hukuk devleti ilkesi, bir ülkenin kamu idaresine zuhur etmiş olacaktır.

Bu çalışmanın temel argümanı, tarha ilişkin dava sürecinin anayasal vergilendirme ilkeleri ışığında incelenerek vergi idaresinin tarh işleminden doğan hukuki sorumluluğunun belirlenmesinde, kısaca "faiz" adı altında kanuni düzenlemelerle sağlanan koruma mekanizmasının yetersizliğidir. Danıştay'ın faiz konusuna ilişkin uygulama birliği bulunmamaktadır. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinin tecil faizi ile yapılması gerektiği yönünde Danıştay'ın içtihadı son zamanlarda oluşturulmuştur. Bu argüman, iki destekleyici unsurla ortaya konmuştur. İlk unsur vergi idaresinin, ikale sözleşmelerinde yer alan edimlerin kesinti yoluyla

vergilendirilmesinde hukuki sorumluluğun belirlenmesidir. Bu konu uygulamada tartışmalı bir mevzudur. İkinci unsur, vergi yargısı harçlarında kanuni düzenlemelerde ve uygulamada yaşanan eksiklikler ile vergi yargısında vekâlet ücretinin maktu olmasının yarattığı sorunlardır. Çözüm; kısa perspektifte hukuk uygulayıcılarının kanunda belirlenen tutardan fazlasına hükmedilmemesi algısındaki değişiklikle Anayasada yer alan genel sorumluluk hükümlerine başvurulması yönündeki algının yerleşmesi ve / veya yeni bir kanuni düzenleme (idari yargılama esaslarını düzenlemesi nedeniyle tercihen İYUK'ta, ikincil anlamda amme alacaklarının düzenlendiği AATUHK'da, son tercih olarak vergi usul kodu olan VUK'ta), geniş perspektifte idare edilen ile kamu gücünü kullanan egemen arasında oluşturulacak dengeli ilişkinin, bir yönetişim biçimi olmasından geçmektedir. Bu çalışma ile bilimsel görüşler ve Danıştay kararları ışığında bu alanın eksiklikleri, çözüm önerileri sunularak incelenmiştir. Çözüm önerilerinde çıkış noktası, Türk Vergi Hukukunda yer alan anayasal ilkeler ve AİHM içtihatları olup varılan nokta tüm modern demokrasilerde geçerli olan hukuk devleti ilkesidir.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme İlkeleri, Vergi İadesi, Hukuki Sorumluluk, Faiz, İkale, Harç, Vekâlet Ücreti.

ABSTRACT

The tax administration and tax jurisdiction have some duties regarding the assessment process, which is the meeting point of the administration and the taxpayer. First of all, the tax administration must undertake the duty of using the tax legislation in accordance with the law in a way that will serve the taxpayer law. The peaceful resolution of tax disputes will act as a buffer between the actions of the tax administration and the litigation of the tax dispute. The tax jurisdiction must rule accordingly legal regulations and by “without exceeding legal interpretation limits” on legal disputes. If the judiciary authority determines that the legal regulations don’t compensate the taxpayer's damage in determining the legal responsibility of the tax administration, tax jurisdiction will not be satisfied with legal regulations and must sentence to compensate for the taxpayer's loss according to the general responsibility principles in the constitution. Rejection and refund of unfair or overpaid collected taxes and these taxes’ interest at default interest rate applied by state until the date of the refund from the date of collection is in accordance with the principle of constitutional state. Thus, the tax jurisdiction will serve the law of the taxpayer who is in a weak position against the tax administration and the principle of constitutional state, which has always been in contemporary democracies, will have emerged in the public administration of a country.

The main argument of this study is the inadequacy of the protection mechanism regulated as "interest" while determining the legal responsibility of the tax administration arising from the assessment process and investigating the litigation process in the light of constitutional taxation principles. The Council of State doesn’t have a unity of practice about the interest issue. The jurisprudence of the Council of State has recently been formed that rejection and refund of unfair or overpaid collected taxes will be with these taxes’ interest which is postponement interest rate.

This argument is made with two supporting elements. First element is is to determine the legal responsibility of the administration arising from the deduction of income tax from the material acts included in mutual termination agreement. This subject is controversial issue. The other element is the deficiencies in legal regulations and in practice about tax jurisdiction fees and the problems created by the fixed amount of attorney fee in tax jurisdiction. The solution is possible in two perspectives. Solution: in a short perspective, law applications' perception should be in the direction of the general liability provisions in the constitution instead can't be more than the amount determined in the law. Besides, a new regulation about surplus right is possible by firstly the law no. 2577, secondly the law no.6183, in the last place the law no. 213. In a broad perspective, the solution lies in the balanced distance between the administered and the administrative as a form of management. The shortcomings of this field have been scrutinized in the light of scientific opinions and decisions of the Council of State, together with solution suggestions. The starting point in the solution proposals is the constitutional principles in Turkish tax law and jurisprudences of the European Court of Human Rights, and the point reached is the constitutional state principles in all modern democracies.

Keywords: Tax principles, Tax Refund, Legal Responsibility, Interest, The Mutual Termination Agreement, Tax Judgment Fees, Attorney Fee.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ I

ÖZET IV

ABSTRACT VI

İÇİNDEKİLER VIII

KISALTMALAR XVIII

GİRİŞ 1

GENİŞ ÇERÇEVE VE PLAN 6

BİRİNCİ BÖLÜM

TARİHSEL BAĞLAMDA VE GÜNCEL KARARLAR IŞIĞINDA TARH İŞLEMİNE ETKİ EDEN İLKELER

1.1. VERGİ HUKUKUNUN GELİŞİMİ 9

1.1.1. Tarihsel Süreç 9

1.1.1.1. Genel Olarak 9

1.1.1.2. Roma Hukukunda Vergi 10

1.1.1.2.1. Roma Hukukuna Kısa Bakış 10

1.1.2.2. Roma Hukuku ve Vergi 11

1.1.1.2.3. Roma Hukukundan Batı Demokrasilerine 12

1.1.1.3. Batı Demokrasileri ve Vergi Hukuku 13

1.1.1.4. Osmanlı Devleti'nde Vergi 14

1.1.1.5. Türkiye'de Vergi Hukuku 17

1.1.2. Vergide Temel Haklar Eksenli Dönüşüm 18

1.1.2.1. Magna Carta'da Vergi 18

1.1.2.1.1. Hukuki Niteliği 18

1.1.2.1.2. Vergiye İlişkin Hükümler 19
1.1.2.1.2.1. Genel Olarak 19
1.1.2.1.2.2. Vergiye Rıza (Consent To Taxation) 20
1.1.2.2. Yakın Çağ Özgürlük Hareketleri: 1776 Amerikan Bağımsızlık Bildirisi ve 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi 21
1.1.2.3. Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlükler 23
1.2. TARH İŞLEMİNE ETKİ EDEN ANAYASAL İLKELER 26
1.2.1. Anayasal İlkeler 26
1.2.1.1. Genel Olarak 26
1.2.1.2. Vergilendirmede "Demokratik Sosyal Hukuk Devleti" Sınırlandırması 27
1.2.1.2.1. Vergilendirmede Demokratik Devlet Sınırlandırması 27
1.2.1.2.1.1. Demokrasi Kavramı 27
1.2.1.2.1.2. Türkiye'nin Demokratik Devlet Niteliği 28
1.2.1.2.1.3. Anayasa ve Demokrasi İlişkisi 30
1.2.1.2.1.4. Anayasa Yargısı, Meşruluğu ve Vergilendirme: Vergilendirme Demokrasisi 31
1.2.1.2.1.5. Anayasal Vergilendirme Demokrasisinin Sonuçları 32
1.2.1.2.2. Vergilendirmede Hukuk Devleti Sınırlandırması 34
1.2.1.2.2.1. Hukuk Devleti Kavramı 34
1.2.1.2.2.2. Vergilendirmede İdarenin Kanuniliği İlkesi 36
1.2.1.2.2.3. Eşit Vergilendirme İlkesi 38
1.2.1.2.2.4. Hukuki Güvenlik ilkesi ve Geçmişe Yürümezlik İlkesi 41
1.2.1.2.2.5. Vergide Belirlilik İlkesi 47
1.2.1.2.2.6. Vergilendirmede Temel Hak ve Özgürlükler Sınırı 48
1.2.1.2.2.7. Yargısal Denetim ve İdarenin Mali Sorumluluğu 53
1.2.1.2.2.8. Diğer Unsurlar 56
1.2.1.2.3. Vergilendirmede Sosyal Devlet Sınırlandırması 57
1.2.1.2.3.1. Genel Olarak Sosyal Devlet ve Anayasa 57
1.2.1.2.3.2. Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti Kavramları: Sosyal Devletin Hukuki Bağlayıcılığı 58
1.2.1.2.3.2. Malî Güce Göre Vergilendirme İlkesi 60

1.2.2. Anayasal Vergilendirme İlkeleri: Vergiye İlişkin Anayasada Doğrudan Yer Alan İlke Olarak 73. Madde 61
1.2.2.1. Genel Olarak 61
1.2.2.2. Kanunilik ilkesi 65
1.2.2.2.1. Tanım 65
1.2.2.2.2. Kapsam ve Hukuki Düzenleme 66

İKİNCİ BÖLÜM

TARH İŞLEMİ VE TARH İŞLEMİNE (TARHİYATA) KARŞI DAVA

2.1. TARH İŞLEMİ 70
2.1.1. Vergi Tarhı Kavramı 70
2.1.1.1. Tanım 70
2.1.1.2. Vergilendirme Sürecindeki Yeri 73
2.1.1.2.1. Vergiyi Doğuran Olaydan Farkı 73
2.1.1.2.2. Verginin Tahakkukundan Farkı 75
2.1.1.2.3. Kesinleşmeden Farkı 78
2.1.1.2.4. Verginin Tahsilinden Farkı 80
2.1.1.3. Tarh İşleminde Taraflar 81
2.1.1.3.1. Genel Olarak 81
2.1.1.3.2. Vergi Alacaklısı Sıfatıyla (Alacaklı) Vergi İdaresi 83
2.1.1.3.3. Vergi Borçlusu Sıfatıyla Vergi Mükellefi 86
2.1.1.3.3.1. Mükellefiyetin Tanımı, Kapsamı ve Ehliyet İlişkisi 86
2.1.1.3.3.2. Mükellefiyetin Konusu 88
2.1.1.3.3.3. Vergi Mükellefi Terimi Hakkında Kavramsal Tartışma 89
2.1.1.4. Vergi Sorumlusu 90
2.1.1.4.1. Genel Olarak 90
2.1.1.4.2. Vergi Mükellefi ile Farkları 91
2.1.1.4.3. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu 92
2.1.1.4.4. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu 92
2.1.1.4.5. Diğer Vergi Ödevlilerin Sorumluluğu 95
2.1.2. Vergi Tarhı İşleminin Hukuki Niteliği 95
2.1.2.1. İdari İşlemin Tanımı 95
2.1.2.2. İdari İşlem Sınıflandırmalarında Yeri 97

2.1.2.3. Bir İdari İşlem Olarak Vergi Tarhının Unsurları 99
2.1.2.3.1. Genel olarak 99
2.1.2.3.2. Yetki 100
2.1.2.3.3. Şekil 101
2.1.2.3.4. Sebep 104
2.1.2.3.5. Konu 105
2.1.2.3.6. Amaç 106
2.1.3. Tarh Yöntemleri 107
2.1.3.1. Genel Olarak 107
2.1.3.2. İkmalen Vergi Tarhı 108
2.1.3.3. Re'sen Vergi Tarhı 109
2.1.3.4. İdarece Vergi Tarhı 109
2.1.3.5. İkmalen Vergi Tarhı ile Re'sen Vergi Tarhı Arasındaki Temel Farklılıklar 110
2.1.4. Vergi Tarhında Ön İşlemler 111
2.1.4.1. Genel olarak 111
2.1.4.2. Yoklama 111
2.1.4.3. Arama 112
2.1.4.4. Bilgi Toplama 112
2.1.4.5. Vergi İncelemeleri 112
2.1.5. Vergi Tarhının Tebliği 113
2.1.5.1. Beyan Üzerine Tarh Edilen Vergilerin Tebliği 113
2.1.5.2. Diğer Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Tebliğ 114
2.1.5.3.Vergi Tarhının Tebliği 114
2.1.5.3.1. Genel Olarak 114
2.1.5.3.2. Tebliğin Yapılacağı Kişiler 115
2.1.5.3.3. Posta ile Tebliğ 117
2.1.5.3.4. Memur Yoluyla Tebliğ 119
2.1.5.3.5. Elektronik Ortamda Tebliğ 120
2.1.5.3.6. İlan Yoluyla Tebliğ 121
2.1.5.4. Tebliğin Hüküm ve Sonuçları 122
2.2. TARH İŞLEMİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ 124

2.2.1. Genel Olarak 124
2.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü 125
2.2.2.1. Genel Olarak 125
2.2.2.2. Uzlaşma 127
2.2.2.2.1. Hukuki Düzenleme 127
2.2.2.2.2. Uzlaşma Süreci 128
2.2.2.2.3. Uzlaşmanın Hüküm ve Sonuçları 129
2.2.2.3. Hata Düzeltme 130
2.2.2.3.1. Hukuki Düzenleme 130
2.2.2.3.2. Hata Düzeltme Başvurusu Üzerine İzlenecek Yol 131
2.2.2.3.3. Şikâyet Başvurusu 133
2.2.2.3.4. Vergi Hatasının Düzeltilmesi Sürecinde Yaşanan Sorunlar 134
2.2.3. Tarh İşlemine Dava Açılması 135
2.2.3.1. Genel Olarak 135
2.2.3.2. Vergi Yargılama Hukukuna İlişkin İlkeler 137
2.2.3.2.1. Genel Olarak 137
2.2.3.2.2. Taleple Bağlılık İlkesi 139
2.2.3.2.3. Yazılılık İlkesi 140
2.2.3.2.4. Re'sen Araştırma İlkesi 141
2.2.3.2.5. Delil Serbestisi İlkesi 143
2.2.3.2.6. Kıyas Yasağı İlkesi 145
2.2.3.2.7. Ekonomik Yaklaşım İlkesi 147
2.2.3.3. Tarh İşlemine Karşı Davanın Niteliği 148
2.2.3.4. Vergi Davasında Görev ve Yetki 149
2.2.3.5. Dava Açma Süresi 151
2.2.3.6. Vergi Davası Süreci ve Vergi Davasının Sonucu 155
2.2.3.7. Kanun Yolları 157
2.2.3.7.1. Genel Olarak 157
2.2.3.7.2. Olağan Kanun Yolları 158
2.2.3.7.2.1. İstinaf Aşaması 158
2.2.3.7.2.2. Temyiz Aşaması 160
2.2.3.7.3. Olağanüstü Kanun Yolları 161

2.2.3.7.3.1. Yargılamanın Yenilenmesi 161
2.2.3.7.3.2. Kanun Yararına Temyiz 162
2.2.3.8. Kararın Uygulanması 162

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN TARH İŞLEMİNDEN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞUNUN BELİRLENMESİ

3.1. İDARENİN SORUMLULUĞU 164
3.1.1. Genel Olarak 164
3.1.1.1. Türk İdare Hukukunda Sorumluluk 164
3.1.1.2. İdarenin Sorumluluğunun Tarihi Gelişimi 166
3.1.2. İdari Sorumluluk Esasları ve Şartları 168
3.1.2.1. Kusura Dayanan Sorumluluk 168
3.1.2.1.1. Kusur Kavramı 169
3.1.2.1.2. Kusurun Derecesi 170
3.1.2.1.3. İdarenin Hizmet Kusuru ve Kamu Görevlisinin (Kişisel) Kusuru İlişkisi 172
3.1.2.2. Kusursuz Sorumluluk 173
3.1.2.2.1. Risk (Tehlike) İlkesi Sebebiyle Kusursuz Sorumluluk 174
3.1.2.2.2. Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesinin (Fedakarlığın Denkleştirilmesi İlkesinin) Bozulması Sebebiyle Kusursuz Sorumluluk 175
3.1.2.3. Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluğun Şartları 175
3.1.2.4. İdarenin Sorumluluğunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Nedenler 178
3.1.2.5. Zararın Tazminine İlişkin İlkeler 181
3.1.2.5.1. Faiz Yürütümü Dışında İlkeler 181
3.1.2.5.2. Zarara Faiz Yürütümü 183
3.1.3. Vergi İdaresinin Tarh İşleminden Doğan Hukuki Sorumluluk Rejiminin Belirlenmesi 184
3.2. VERGİ İDARESİNİN TARH İŞLEMİNDEN DOĞAN "FAİZ" SORUMLULUĞU 187
3.2.1. Vergi İadesinde Faiz ve Vergi Hukukunda Faiz Benzeri Müesseseler . 187
3.2.1.1. Gecikme Faizi 187
3.2.1.1.1. Genel Olarak 187
3.2.1.1.2. Gecikme Faizine İlişkin Hukuki Düzenleme 187

3.2.1.1.3. Gecikme Faizi Hesaplaması ve Oranı 188
3.2.1.2. Gecikme Zammı 189
3.2.1.2.1. Genel Olarak 189
3.2.1.2.2. Gecikme Zammının Hukuki Niteliği ve Hukuki Düzenleme .. 189
3.2.1.2.3. Gecikme Zammının Hesaplanması 190
3.2.1.2.4. Gecikme Zammının Uygulanmasında Özellikli Durumlar 191
3.2.1.3. Haksız Çıkma Zammı 192
3.2.1.4. Tecil Faizi 192
3.2.1.4.1. Kavram Olarak Tecil 192
3.2.1.4.2. Tecilin Şartları ve Alacaklı İdarenin Takdir Hakkı 194
3.2.1.4.3. Tecil Faizi Oranına ilişkin Hukuki Düzenleme ve Hesaplama 196
3.2.1.5. Pişmanlık Zammı 197
3.2.1.5.1. Genel Olarak 197
3.2.1.5.2. Pişmanlık Zammı Oranı ve Hesaplanması 197
3.2.1.6. Kanuni Faiz 198
3.2.2. Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Tecil Faizinin Karşılaştırılması ... 198
3.2.2.1. Yıllar İtibariyle Değişen Oranlar Açısından Farklar 198
3.2.2.2. Diğer Farklar 200
3.2.3. Vergi İadesinde Faize İlişkin Hukuki Düzenleme ve Uygulanılırlığı ... 201
3.2.3.1. Hukuki Dayanak 201
3.2.3.2. Vergi Yargısında İade Faizine İlişkin Güncel Karar: Tecil Faizi Uygulamasına İlişkin DVDDK Kararı 203
3.2.3.2.1. Genel Olarak 203
3.2.3.2.2. DVDDK Kararlarının Bağlayıcılığı 205
3.2.3.2.3. DVDDK'nın Oluşumu ve Görevleri 206
3.2.3.3. DVDDK Kararının İncelemesi ve Mahiyeti 206
3.2.3.4. DVDDK'nın Kararında Eksik Olan Hususlar 207
3.2.3.5. İade Edilecek Vergilerde Faize İlişkin 2007 Tarihli VDDDK Kararı ile 2020 Tarihli DVDDGK Kararı ve 2021 Tarihli DVDDK Kararının Karşılaştırılması 210
3.3. İKALEDE VERGİ İDARESİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU 212
3.3.1. Genel Olarak 212
3.3.2. Amaç 212

3.3.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda İkale Sözleşmesi 216
3.3.3.1. Genel Olarak İkale Sözleşmesi 216
3.3.3.1.1. Kavram 216
3.3.3.1.2. Önemi 217
3.3.3.2. İkale Sözleşmesi ve Gelir Vergisi Kesintisi 217
3.3.3.2.1. Ekonomik Değerin, Gelirin Ücret Unsuru Olarak Nitelendirilerek Vergilendirilmesinde Hukuki Dayanak 217
3.3.3.2.2. İkaleye Özgü Hukuki Düzenleme: GVK md. 61/7, md. 25/7-b ve Geçici md. 89 218
3.3.3.2.2.1. 7103 sayılı Kanundan Önceki Durum 218
3.3.3.2.2.2. 7103 Sayılı Kanun ile Oluşan Yeni Durum 222
3.3.3.2.2.3. 7162 Sayılı Kanun'la (GVK Geçici 89. Madde) İle Oluşan Durum 226
3.3.3.2.3. GVK Geçici 89. Madde Hakkında Güncel DVDDK: İhbar Tazminatının Ücret Niteliği 230
3.3.3.2.3.1. DVDDK Kararına Dayanak Hukuki Değerlendirmenin İncelenmesi 230
3.3.3.2.3.2. DVDDK Kararının Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi 231
3.3.4. İkalede Vergi İadesi ve Hukuki Sorumluluk Rejimi 232
3.3.4.1. Hukuki Sorumluluk Rejiminin Belirlenmesi 232
3.3.4.1.1. Genel Olarak 232
3.3.4.1.2. İdari Sorumluluğun Bağımsızlığı 233
3.3.4.1.2.3. İkaleden Doğan Vergi Alacağının İdari Sorumluluk İlkesine Göre Tazmin Edileceği 234
3.3.4.2. Vergi İadesinde Faiz Uygulanması Sorunsalı 235
3.3.4.2.1. Genel Olarak 235
3.3.4.2.2. İade Faizi ve Gecikme Faizi 237
3.3.4.2.3. Faizin Hesaplanma Süresi 239
3.3.4.2.4. İade Faizinin Türü 241
3.3.4.2.5. Vergi Yargısında İade Faizi 242
3.3.4.3. İkalede İade Faizi 244
3.3.4.3.1. Genel Olarak 244
3.3.4.3.2. Yargı Kararı ile Kesinleşen Mükellef Alacağında İade 244

3.3.4.3.3. GVK Geçici md. 89 ile Vergi İadesinde Faiz 245
3.3.4.3.4. İkaleye İlişkin Vergi İadesinde Kanuni Düzenleme İle Karşılanamayan Zararın Tazmini 249
3.4. GÜMRÜK (İTHALAT) VERGİLERİNİN TARHINDAN DOĞAN SORUMLULUK 250
3.4.1. Genel Olarak Gümrük Vergileri 250
3.4.1.1. Kapsamı ve Hukuki Düzenleme 250
3.4.1.2. Gümrük Vergilerinin Matrah Tespiti ve Tarhı 251
3.4.1.3. Gümrük Cezaları 252
3.4.2. Genel Olarak Gümrük Uyuşmazlıkları 253
3.4.2.1. İdari Başvuru Süreci 253
3.4.2.2. Yargısal Süreç 253
3.4.3. Gümrük Vergilerinin İadesinde Faiz 254
3.4.3.1. Hukuki Düzenleme 254
3.4.3.2 Gümrük Vergisinin Faizi ile İadesine İlişkin Danıştay İçtihadı ve Eksiklikler 257
3.5. VERGİ İDARESİNİN İHTİYATİ TAHAKKUKTAN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞU 258
3.5.1. Genel Olarak 258
3.5.2. İhtiyati Haciz ile Karşılaştırılması 259
3.5.3. İhtiyati Tahakkuka Karşı Dava 260
3.5.4. Sorumluluğun Niteliği 260
3.6. KARARIN YERİNE GETİRİLMESİ 262
3.6.1. Genel Olarak 262
3.6.2. Rücu Kurumu 263
3.6.3. Kararın Yerine Getirilmemesi ve Getirilmeme üzerine Açılacak Tazminat Davasında Süre Sorunu 263
3.6.4. Kararın Yerine Getirilme Süresi 264
3.6.5. Kararın Yerine Getirilme Biçimi 265

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN YARGILAMA GİDERLERİNDEN SORUMLULUĞU

4.1. GENEL OLARAK 267

4.1.1. Yargılama Gideri 267
4.1.2. Yargılama Giderinin Önemi 268
4.1.3. Vergi İdaresinin Yargılama Giderinden Sorumluluğunun Belirlenmesi269
4.1.4. Vergi İdaresinin Yargılama Giderinden Sorumluluğunun Kapsamı 269
4.1.5. Güncel Miktarlarla Karşılaştırmalı İdari Yargı ve Vergi Yargısı Dava Gideri 272
4.2. VERGİ İDARESİNİN HARCIN İADESİNDEN SORUMLULUĞU 280
4.2.1. Vergi Hukukunda Harç..... 280
4.2.1.1. Düzenleme Alanı 281
4.2.1.2. Vergi Yargısı Harçları 281
4.2.1.3.Vergi Yargısında Harçlandırma Sürecine İlişkin Bir kısım Sorunlar283
4.2.2. Vergi İdaresinin Harçtan Sorumluluğu 285
4.2.2.1. HK'nın 56. Maddesinin Uygulanma Şartları ve Güvencesiz Bıraktığı Alanlar 285
4.2.2.2. Vergi Yargısında Karar ve İlam Harcına İlişkin Ortaya Çıkan Özel Durum 287
4.2.2.3. Vergi İdaresinin Harçtan Sorumluluğu Konusunda Çözüm Önerisi288
4.3. VERGİ İDARESİNİN VEKÂLET ÜCRETİNDEN SORUMLULUĞU288
4.3.1. Genel Olarak..... 288
4.3.2. Nispi Vekâlet Ücreti 289
4.3.3. Maktu Vekâlet Ücreti 290
4.3.4. Vergi Yargısında Davaların Birleştirilmesi Sorunu ve Birleştirme Kararı Üzerine Hükmedilecek Vekâlet Ücreti Sorunu 290
4.3.4.1. Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açılabilecek Haller 290
4.3.4.2. Vergi Yargısında Birleştirme Kararı Uygulaması 292
4.3.4.3.Vergi yargısında Birleştirme Sonucu Vekâlet ücreti 294
4.3.4.4. Vergi Yargısında Seri Davalarda Vekâlet Ücreti 295
4. VERGİ İDARESİNİN DİĞER MASRAFLARDAN (ÇEŞİTLİ GİDERLERDEN) SORUMLULUĞU 296
SONUÇ 297
KAYNAKÇA 308

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AAÜT	Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AK	Avukatlık Kanunu
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
B.No:	Başvuru Numarası
BİMVK	Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
BK	Borçlar Kanunu
Bkz	Bakınız
C	Cilt
CB	Cumhurbaşkanı
D	Danıştay
DK	Danıştay Kanunu
DİBK	Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı
DÜHFD	Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
DVDDK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
DVK	Damga Vergisi Kanunu
D4D	Danıştay 4. Dairesi
D7D	Danıştay 7. Dairesi
D9D	Danıştay 9. Dairesi
DEÜHFD	Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi
E	Esas
GK	Gümrük Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HK	Harçlar Kanunu
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İİK	İcra ve İflas Kanunu
İUHF	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

K	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	Madde
M.Ö	Milattan Önce
M.S	Milattan Sonra
MÜHFD	Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi
RG	Resmî Gazete
S	Sayı
s	Sayfa
SÜHFD	Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
ss	Sayfa Sayısı
T	Tarih
TAAD	Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TK	Tebligat Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UÜİİBFD	Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
Vd	Ve devamı
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
Vs	Vesaire
VUK	Vergi Usul Kanunu
YHGK	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
Y4HD	Yargıtay 4. Hukuk Dairesi
.	“-ıncı, -inci, -uncu, -üncü”

GİRİŞ

Hukuk devleti, modern demokrasilerin özünü oluşturan bir kavram olup hukukun tüm ilke ve kurumlar nezdinde var olduğu, vatandaşların hukuk güvenliği altında yaşadığı devlet olarak tanımlanmaktadır. İdarenin işlem ve eylemleri açısından hukuk devleti ilkesinin işlerliğini sağlayan esas ilkeler; idarenin kanuni düzenlemelere ve genel manada hukuka bağlılığı ve malî sorumluluğu ile idarenin yargısal yollarla denetimidir. Başvurma hakkı, bu ilke ve kuralların canlılığını ve işlerliğini sağlamakta ve kişilere anayasal temelde ifadesini bulan (Anayasa md. 40, 125) bir güvence sistemi olarak vergi yargılama hukuku mevzuatında da hüküm altına alınmıştır. Anayasal ilkelerde yer alan hem idarî hem yargısal başvurmalarda vergi hukukunun yanı sıra idare hukuku esasları da geçerli olacaktır. Bu durum, "vergilendirme işleminin idarî niteliğinden kaynaklanırken buna bir de Türkiye'de vergi yargısının belli aşamalarda idarî yargı ile bütünleşmesi özelliği de eklenmektedir."[1]

Anayasada[2] yer alan hukuk devleti ilkesi, vergide kanunilik ilkesini ve vergilemenin kanuna uygun yapılmasına aracılık eden başka ilkelere ve güvence süreçlerine uygulamada geçerlilik sağlamaktadır. Anayasada ifade bulan vergilerin kanuniliği ilkesinin (md. 73) yasama yetkisi tekelinde verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması işlemleri olarak anlaşılınca, hem genel tebliğ gibi düzenleyici idari işlemlerle, hem de yargı organlarının yorum sınırlarını aşan kararlarıyla gerçekleştirilemeyeceği sonucuna varılmaktadır. Anayasada yer alan vergilerin kanuniliği ilkesi vergilemenin kanuna uygun ve doğru gerçekleştirilmesi olarak ele alınması durumunda ise, bahsi geçen ilkenin gözetilmemesi halinde vergi idaresi ve vergi ödevlisi için başvuru hakları gündeme gelecektir. Bu, vergi alacaklısı

[1] Ahmet Kumrulu, "Vergi hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri"**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 36, S. 1, Y. 1979, s. 162.
[2] 18 Ekim 1982 tarihli ve 2709 sayılı Anayasa (AY), RG, T. 09.11.1982, S.17863 (Mükerrer).

sıfatı ile yanlış uygulamanın ortadan kaldırılması veya vergi borçlusu sıfatıyla kaldırılmasının istenmesi ve her iki taraf bakımından da gerekiyorsa yargı yoluna başvurma yollarıyla gerçekleşebilir. Sözgelimi, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un)[3] tanımına uyan bir vergi hatası varsa, gerek vergi borçlusunun hatanın düzeltilmesini isteme hakkı; gerek vergi alacaklısının yanlışlığı kendi lehine (veya aleyhine) re'sen düzeltme hakkı ya da görevi düşünülebilecektir.[4]

Anayasa ve kanuni düzenlemelerde verginin tanımı bulunmamaktadır. Doktrinde vergi *"kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarım"* şeklinde tanımlanmaktadır.[5] Verginin tarhı, VUK'un 20. maddesinde "*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Tarh işlemi, idari işlem niteliğine sahiptir. Tarh işleminin vergi idaresinin tek yanlı ve yürütülmesi zorunlu irade açıklaması olması, sözü edilen işlemin hukuka uygun olma zorunluluğunu doğurmaktadır. Bu zorunluluk dar çerçevede vergide kanunilik ilkesinin, geniş çerçevede hukuk devleti ilkesinin sonucudur. Tarh işleminin sakatlığında sağlanan güvence, vergi idaresine başvurma ve tarh işlemin yargısal denetimine tabi tutulmasıdır. Bu çalışma konusunun temel amacı, Türk hukukunda devletin vergilendirmede sahip olduğu egemenlik yetkisinin kullanmasının sınırını, tarh işlemi özelinde belirlemektir. Nitekim vergiyi doğuran olay ile vergi kanunlarının etki alanına girilse de tarh işlemi, başlayan vergilendirme sürecinde asli bir nitelik taşır, bu yüzden kural olarak idare ve bireyin ilk karşılaşma anıdır.

Tüm modern demokrasilerde, devletin vergilendirme yetkisinin dayanağı anayasadır. Bu minvalde, Türk vergi hukukunda anayasal ilkeler; Anayasa Mahkemesi kararları Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)[6] içtihatları ışığında,

[3] 4 Ocak 1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), RG, T.10.01.1961, S.10703.
[4] Kumrulu, s. 152.
[5] Selim Kaneti, **Vergi Hukuku,** İÜHF Yayını, 2. Baskı, İstanbul, 1998, s. 4.
[6] Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), Strazburg'da bulunan ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ile güvence altına alınan temel hakların ihlal edildiği şikâyeti ile bireylerin

Danıştay kararları ve bilimsel görüşler ile birlikte inceleme konusu yapılacaktır. Vergi idaresinin tarh işlemi ile kanuni düzenlemelere uygun ve doğru bir şekilde vergi salması, anayasal gerekliliktir. Birinci bölümde verginin meşruluğu ve verginin miktarının tespiti işlemi anlatılmış olacaktır.

İdare hukukunun amacı, zayıf konumda olan idare edilenlerin, devlet karşısında korunmasıdır. İdarenin yargısal denetimi, hukuk devletinin teminatıdır. Bu minvalde, ikinci bölümde idari yargılama esasları çerçevesinde tarh işleminin yargısal denetimi anlatılacaktır. Nitekim vergi uyuşmazlıkları ekseriyetle tarh aşamasındaki uyuşmazlıklardan meydana geldiğinden, tarh işleminin yargısal denetim sürecinde ihtilaflı meselelerin nitelendirilmesi ve çözümü önem taşımaktadır. Vergi idaresi, özellikle matrahın idare tarafından belirlendiği tarh yöntemlerinde, matrahı tespit edebilmek için yaptığı ön işlemlerin yargısal denetimi de tarh aşamasında gerçekleşmekte ve vergi borcunun henüz tahsil edilebilir olmadan tarh aşamasında dava edilmesi esas alınmıştır. Tarh işleminin yargısal denetimi, iptal davası çerçevesinde anlatılmış ve yargısal denetimde, yargısal denetimin sınırları (Anayasa md. 125 ve İdari Yargılama Usulu Kanunu[7] md. 2 gereği hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olması) ve davanın türü (inşailik kazandırılması gereken iptal davası veya tam yargı davası olması gerektiği), süresinden sonra ihtirazı kayıtla verilen beyannamelerde yaşanan özellikli durum veya mücbir sebebin dava açma süresine etkisi gibi vergi yargısına özgün tartışmalı hususlar / gri alanlar Danıştay kararları ve bilimsel görüşler çerçevesinde değerlendirilmiştir.[8]

---

başvurularını önceden belirli şartlarla değerlendiren uluslararası mahkemedir. Misalen, dava açılması için mahkeme tarafından tanınan süre 6 ay olmakla birlikte, hak ihlali devam etiği sürece her zaman dava açılabilmektedir. "Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlükler" başlığında konu, haklar yönünden ayrıntısı ile incelenmiştir.

[7] 6 Ocak 1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulu Kanunu (İYUK), RG, T. 20.01.1982, S. 17580.

[8] Söz konusu gri alanlar mükellef aleyhine uygulamalar yaratabilmektedir. Sözgelimi, müeyyideli yazı kapsamında süresinden sonra verilen ihtirazı kayıtlı beyannamelere ilişkin dava açma hakkının kazanılmamasının mülkiyet hakkının ihlali olduğu yönünde karar için bkz. AYM Genel Kurul Kararı, S. 2015/15100, T. 27.02.2019, RG, T. 2.4.2019, S. 30734. Danıştay içtihatları da bu yöndedir. DVDDK, E. 2020/522, K. 2020/606, T. 22.05.2020, www.kazancı.com, Erişim Tarihi: 31.05.2021 (Kazancı). Bununla birlikte, idarenin iç yazışmalarından haberdar olma, sözlü uyarı, yeminli mali müşavir uyarısı benzeri sebeplerle ihtirazı kayıtla verilen uygulamada anıldığı şekliyle düzeltme beyannameleri yönünden eski uygulama sürmektedir. CANDAN, ihtirazı kaydın

Hukuk devleti ilkesinin önemli ilkelerinden biri, idarenin mali sorumluluğudur. İdari yargılama hukukunda idarenin kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk halleri bulunmaktadır. Tarh işleminde sakatlığın yaptırımı, iptaldir. Bu minvalde idarenin esasında kusurlu sorumluluk esasları çerçevesinde, vergi idaresinin fazla veya yersiz tahsil ettiği vergiyi iade etmesi gerekmektedir.[9] Vergi alacağının kanunsuzluğu, idarenin hukuki sorumluluğuna yol açmaktadır. Bu itibarla üçüncü bölümde vergi iadesi şartları; kanuni düzenlemeler, anayasal ilkeler ve AİHM içtihatları çerçevesinde ve vergi yargısının bakışı ile birlikte anlatılmaktadır. Başka deyişle vergi iadesinde kanuni düzenlemelerde aksayan yönlere vurgu, kamu hukuku ilişkisinde tarafların birbirine yaklaştırılması gerekliliği üzerinden irdelenmektedir. Sözgelimi, İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrası ile yargı kararının gereğini yerine getirme noktasında makul sayılabilecek bir üst sınır veya *"kanunun gecikilmesinde sakınca bulmadığı hareket alanı süresi"* olarak 30 gün belirlenmiş ve bu süre dâhilinde yargı kararını hiç veya gereği gibi yerine getirmeyen kamu görevlisinin kastının varlığı karine kabul edilerek faiz düzenlemesine gidilmiştir. Söz konusu düzenleme her ne kadar vergi idaresini yargı kararının yerine getirilmesi açısından bağlayıcı bir düzenleme olarak öngörmüş olsa da mükellefin fazla veya yersiz tahsil edilen vergiye ilişkin telafisini nispeten / görece gerçekleştirmektedir. Başka deyişle, yargı kararının idare tarafından infazdaki gecikme nedeniyle doğduğu kanunen kabul edilen mükellef zararını karşılamaya yönelik söz konusu düzenleme, haksız tahsil edilen vergi ile oluşan mükellef zararının karşılanmasına yetmemektedir. Bu açıdan, İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrası mükellef zararının tazmininde faizin hesaplanma dönemi ve faiz oranı konularında eksik bulunmakla birlikte, tamamlayıcı bir niteliğe sahip olduğu söylenebilir. Diğer yandan VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası, *"Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin*

süresinden sonra verilmesinin, dava açma hakkına engel teşkil etmeyeceğini savunmaktadır. Turgut Candan, **Düzeltme Beyannamesi, İhtirazî Kayıt, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Yargı Kararları,** www.turgutcandan.com, Erişim T. 31.05.2021. Beyanname süresi içinde olmak kaydıyla beyana karşı dava yolu açılabilmesine ilişkin ihtirazî kayıt dilekçesinin, beyandan sonra verilmesi durumunda da beyannamenin eki kabul edileceği konusunda karar için bkz. D9D, E. 2001/1577, K. 2003/5099, T. 5.11.2003, www.kazancı.com, erişim tarihi: 30.09. 2021 (Kazancı).

[9] VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası ile ilgili olarak doktrinde ve yargı kararlarında, fazla veya yersiz tahsil edilen vergi terimi yerine "fazla ve yersiz tahsil edilen vergi", "fazla veya hukuka aykırı tahsil edilen vergi", "haksız tahsil edilen vergi" veya "vergi alacağının kanunsuzluğu" gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Çalışmada pratik kullanışından ötürü "vergi iadesinde faiz" deyimi ağırlıkla kullanılacaktır.

tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir" hükmünü düzenlemektedir. Bu düzenleme, faizin hesaplanma süresinin darlığı ve yetersizliği, faizin hesaplanma başlangıcının koşulsuz tahsil tarihi olmaması, faizin vade tarihinin mükellefe iade edileceği tarihten önceki bir tarihe denk gelme ihtimalinin bulunması, faiz oranının görece düşüklüğü açılarından noksan görülmektedir. Bu itibarla fazla veya yersiz tahsil edilen verginin iadesinin, devletin tahakkuk eden alacaklarına uyguladığı gecikme faizi oranında (VUK md. 112/3) ve verginin tahsil tarihinden ödeme gününe kadar hesaplanacak faizi ile birlikte yapılması, kamu hukukunun ortaya çıkış nedenleri ile uyumludur. Nitekim kamu hukuku ilişkisi olan vergi ilişkisinde vergi iadesi müessesesinin, idarenin sorumluluğunun tam tazmin / gerçek zarar ilkesi çerçevesinde anlaşılması, kanuni düzenlemelerle korunan alanın ötesinde ve hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bir gerekliliktir.

GENİŞ ÇERÇEVE VE PLAN

Yukarda anlatılanlar, tüm bölümlerin özeti niteliğinde bir giriştir. Çalışmanın bölümlerini sırayla kısaca anlatmakta yarar vardır. Bu itibarla ilk bölümde tarh işlemine etki eden ilkeler anlatılmıştır. Bu ilkeler esas itibariyle Anayasa'nın 2., 10. ve 73. maddelerinde düzenlenmektedir. Diğer yandan anayasada bulunan mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı gibi temel hak ve özgürlükler, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ile ortak hüküm niteliğindedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne (AİHM'ye) iç hukuk yolları tüketildikten sonra vergilendirme işleminin hak ihlaline yol açtığı iddiası ile başvuru yapılabilmesi, AİHS'nin vergilendirme ve vergi yargısı açısından uygulanma kabiliyeti olduğunu ortaya koymaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, tarh kavramı vergi ve idare hukuku boyutuyla açıklanmaya çalışılmıştır. Bu yapılırken, tarha hazırlık işlemleri, tarh yöntemleri ve tarhın diğer vergilendirme süreçleri ile ilişkisi anlatılmıştır. Diğer yandan, tarh işleminin idari işlem niteliği, idari işlemin unsurları üzerinden anlatılarak; tarh işlemine ilişkin dava süreci, idari yargılama hukukunun ilke ve özellikleri ile vergi hukukunun kendine özgü düzenlemeleri ile birlikte ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; öncelikle idari sorumluluk esasları ve şartları anlatılmıştır. Diğer yandan vergi idaresinin tarh işleminden doğan faiz sorumluluğu, vergi hukukuna özgü faiz türleri ile karşılaştırma yapılarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 112. maddesinin 4. fıkrası gereğince tecil faizi çerçevesinde anlatılmıştır. Sonrasında, vergi hukukunda tarh işleminden doğan sorumluluğun hâlihazırda tartışmalı bir konu olan ikale sözleşmelerinde yer alan edimlerin vergilendirilmesinin haksız olması sonucu yapılacak iadenin tüm yönleriyle incelenmesi yoluyla ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Vergi idaresinin tarh işleminden

doğan hukuki sorumluluğunun ikale sözleşmesi üzerinden anlatılması, mükelleflere vergi iadelerinde nasıl bir yol izlemelerini somutlaştırmalarına hizmet edecektir.

Diğer yandan bu bölümde Gümrük Kanunu'na göre vergi iadesinin, kanuni düzenleme uyarınca gümrük vergileri bakımından nasıl bir prosedürel yolla gerçekleştiği ve ardından yargı kararları ile gümrük vergilerinin iadesine getirilen sınırlamalar anlatılmıştır. Nitekim gümrük vergilerinde zorunlu idari başvurunun olması ve iadeye ilişkin faiz düzenlemesinin yakın zamanda kanuni düzenlemeye kavuşması, Danıştay'ın iadede özel koşullar araması, gümrük vergisinin ayrı başlık altında anlatılmasını gerektirmiştir. Bunun yanında kamu alacağının korunma yöntemlerinden olan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz müesseselerinin vergi idaresinin sorumluluğuna yol açıp açmayacağı kısaca incelenmiştir.

Vergi yargısında çalışmanın sayfa sayısı bakımından en kısa ama belki de uygulamada en az yukarda anlatılan hususlar kadar sorunlu olan yargılama giderleri müessesesi, son bölüm olan 4. bölümde anlatılmıştır. Yargılama giderlerinden olan vergi yargı harçlarının, yargı harçlarından farkları anlatılarak, vergi idaresine tarh işleminden doğan hukuki sorumluluğuna etkisi, vergi yargısı harçlarında yer alan özel düzenlemeler vasıtasıyla anlatılmıştır. Diğer bir husus, vekâlet ücretinin davanın mahiyetine göre nispi-maktu ayrımı yerine vergi yargısında maktu vekâlet ücretinin kanuni düzenleme ile sabitlenmesi, bu yolla vergi idaresine bir kamu idaresi vasfıyla kendini, kendinden koruma mekanizması oluşturmasına hizmet etmiş olması anlatılmıştır.

Böylece, vergi hukukunda şekli ve maddi tüm ödevleri yüklenen, Roma hukukundan bu yana vergi ile ve tek özelliği anayasalı olmayıp aynı zamanda anayasal devletlerde dahi, zaman zaman modern anlamda vergi teorileri ile uğraşmak durumunda kalan mükellefin, hep konuşulan, düzenlemelerde yer verilen ama henüz yarım asır diyebildiğimiz bir süreçte önce uluslararası düzenlemelerin ve global dünya anlayışı ile gerçek anlamda benimsenmeye ve içselleştirilmeye çalışılan "mükellef hakları" seslerinin ve bu haklara ilişkin inancın, hak ettiği yeri bulmaya

çalıştığı söylenebilir. Mükellef hakları seslerinin daha az yankılandığı devletler, mükellef haklarının daha fazla bilincinde olan modern demokrasi sistemleri olup, bu sistemde hukuk devleti ilkesinin tüm ilke ve kurumlarına yerleştiği söylenebilir. Bu açıdan Türkiye'de vergi hukuku sisteminin, mükellef haklarının kanuni düzenlemelerle desteklenmesi yetmemekte; vergi idaresinin mükellef haklarına ilişkin inancının tam ve mükemmel şekilde yerleşmesi gerekmektedir. Özünde bu bir yönetişim problemidir. Bu anlamda çalışma, tarh işlemi özelinde mükellef haklarının önemini ve vergi idaresinin kendi sorumluluğuna bakış açısını ve vergi yargısının bu sorumluluğa katkısını gerek anayasal gerek AİHM içtihatları gerekse kanuni düzenlemeler ve vergi idaresinin genel düzenleyici işlemleri zemininde ortaya koymaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARİHSEL BAĞLAMDA VE GÜNCEL KARARLAR IŞIĞINDA TARH İŞLEMİNE ETKİ EDEN İLKELER

1.1. VERGİ HUKUKUNUN GELİŞİMİ

1.1.1. Tarihsel Süreç

1.1.1.1. Genel Olarak

Hukuki bir meselenin tahlili için siyasi, ekonomik ve toplumsal gerekçeler göz önünde bulundurmalıdır. Tahlil yaparken genel hukuk mantığı içinde tümevarım yönteminin kullanılması birey ve devlet yararı arasındaki farkın makul ve ölçülü kalması gerekliliğinin anlaşılması açısından yardımcı olacaktır. Nitekim "bir normun gerçekleşmesine yarayacak yapıcı, inşai hukuk kaideleri ve hukuk tekniği de her zaman ve mekânda eşit ve aynı olsa idi muhtelif milletlerin kanunları, sosyal ve hukuki müessesleri arasında fark olmazdı."[10] Başka deyişle, "bir hukuk tarih içinde tetkik edilirken, onu yaratan amilleri de bilmek gerekir."[11] Tarihsel sürecin gelişiminin bilinmesi, bir hukuk dalının ve ona ilişkin bir konunun siyasal ve hukuki zeminde incelenmesine katkı sağlayacaktır. Bu itibarla vergi hukukunun tarihsel sürecinin irdelenmesi, devletin kamusal gereksinimleri karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği kamu alacağının yani verginin devletler açısından siyasal ve ekonomik zorunluluk olduğunun anlaşılmasına hizmet edecektir. Aynı zamanda bu tarihsel süreç, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlanmasının gerekliliğini de ortaya koyacaktır.

---

[10] Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, Cilt 1, İstanbul, 1966, s. 154.

[11] Ziya Umur, **Roma Hukuku, Tarihi Giriş-Kaynaklar-Umumi Mefhumlar-Hakların Himayesi,** İUHF Yayını, İstanbul, 1979, s. 131.

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür.[12] Çeşitli yöntemlerle ve isimlerle vergi alınması, toplumsal örgütlenme ile ortaya çıkmış ve sonraki yüzyıllarda yaygınlaşmış ve çeşitlenmiştir.

1.1.1.2. Roma Hukukunda Vergi

1.1.1.2.1. Roma Hukukuna Kısa Bakış

Roma Hukuku M.Ö 753 yılından, Doğu Roma İmparatoru Justinianus'un M.S 565 yılında ölümüne kadar geçen zaman içinde Roma'da ve Roma egemenliği altındaki ülkelerde uygulanmış; Batı Roma İmparatorluğu'nun yıkılışından sonra Doğu Roma'da 1453'e kadar uygulanan hukuk (veya diğer ismiyle Bizans Hukuku) ve Ortaçağ'da ve Rönesans'tan sonra Batı Avrupa ülkelerine iktibas edilen ve diğer ismiyle Ortak Hukuk veya Pandekt Hukuku olarak geçen hukuktur.

Roma Hukukunun kaynakları genel itibariyle kanunlar, senato kararları, emirnameler, beyannameler ve örf ve adetlerden oluşmaktadır. M.S 212'de *"Constitutio Antoniniana"* isimli emirnameyle tüm Roma İmparatorluğu uyruklarına Roma yurttaşlığı tanınmış ve Ius Gentium'un birçok kuralını içine alarak Ius Civile bütün uyruklara uygulanan hukuk durumuna gelmiştir. Ius Civile karşısında Ius Honorarıum hukuku yaratan güçler kriteri ile resmi makamın koyduğu hukuk anlamındadır ve magistralarca ve daha sonra preatorlaca yaratılan hukuktur.[13]

[12] Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.

[13] Özcan Karadeniz Çelebican, **Roma Hukuku (Tarihi Giriş-Kaynaklar-Genel Kavramlar-Kişiler Hukuku- Hakların Korunması),** Yetkin Yayınları, 10. Basım, Ankara, 2004, s. 27, 44, 51, 63-85, 103-105; Bülent Tahiroğlu, **Roma Devletinin İktisadi Krizleri,** İÜHFD, C.45, S. 1-4, Y.1984, s. 677, 692.

1.1.2.2.2 Roma Hukuku ve Vergi [14]

19. yüzyılın başlarından itibaren Roma Hukuku hiçbir yerde doğrudan yürürlükte olmamakla birlikte, etkileri her zaman sürmüştür. Tüm modern hukukların temelinde Roma Hukuku'nun tesiri bulunmaktadır.[15] Bu anlamda verginin salınması noktası Roma İmparatorluğu dönemine kadar uzanmaktadır. Nitekim vergi sistemi en iyi bilinen ilkçağ devleti Roma'dır.[16] Başka deyişle, Eski Mısır'da, Babil'de, Hititler'de, Eski Yunan'da devlet tarafından çeşitli vergilerin toplandığı bilinmekle birlikte, dolaysız ve dolaylı vergileri devlet egemenliğinin bir gereği olarak toplamaya başlaması nedeni ile vergiye hukukî açıklık kazandıran ilk devlet Roma İmparatorluğu'dur.[17] Roma'da çeşitli siyasi dönemlerde çeşitli vergilendirme

[14] Vergiye tarihin bilinen en eski dönemlerinden beri rastlanmakla birlikte, vergi hukukunun doğması ve gelişmesi, siyasal iktidarı elinde bulunduranların sınırsız güçlerinin sınırlandırılmaya başlanması ile gerçekleşmiştir. Başka deyişle, yoğun keyfi vergilendirme dönemiyle ortaya çıkan demokrasi mücadelesinin ürünü olarak vergilerin kanuniliği ilkesi ülkelerin anayasalarında yer almış ve böylece mutlak iktidarın sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi vergilendirme yetkisi olmuştur. Böylece ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, vergi hukukunun doğumunu, kamu hukuku dalının ortaya çıkmasına bağlamaktadır. Doktrinde hâkim görüş de bu yöndedir. Bu anlamda başlıkta vergi hukuku yerine vergi terimine yer verilmesi daha uygun görülmüştür. Mualla Öncel / Ahmet Kumrulu / Nami Çağan, **Vergi Hukuku,** Turhan Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2010, s. 6-7.

[15] Umur, **Roma Hukuku,** s. 131.

[16] Roma Devletinde alınan başlıca vergiler şöyledir: Cumhuriyet döneminde sadece zorunlu hallerde yurttaşlardan servetlerinin % 1'i oranında alınan ve dolaysız vergi servet vergisi (tributum), dolaylı vergi şeklinde gümrük veya geçiş resmi (portoria), Roma'ya teslim olan eyalet halkından (dediti) gayrimenkul sahibi olanlardan alınan vergiler (arazi vergisi-tributum soli), arazi maliki olmayan eyalet halkından başta mali durumuna göre sonra (İmparatorluk döneminde) tek sabit oranlı olarak dolaysız alınan şahsi vergiler (baş vergisi-tributum capitis), Roma vatandaşlarından yasal ve atanmış mirasçılardan alınan mirasın % 5'i oranında alınan miras vergisi (vicesima heredidatum), köle azat edenlerden kölenin değerinin % 5'i oranında dolaylı vergi şeklinde alınan köle vergisi (vicesima libertatis), satılan malın değerinin % 1'i oranında alınan satış muamele vergisi (centesima rerum venalium) M.Ö 89 yılından itibaren vatandaşlık hakkını elde eden İtalya ahalisinden imparatorluk devrinde vergi (arazi vergisi) alınmamıştır. Bununla birlikte İtalya arazisinin muaflığı (Solum Italicum) ise son imparatorluk döneminde (M.S 284-565) Diocletianus zamanında (M.S 292'de) çıkan emirname ile sona ermiştir. Pervin Somer, "Roma Hukukunda Vergilendirme", Prof. Dr. Ergun Önen'e Armağan, **Alkım Yayınları,** İstanbul, 2003, s. 698, 700 ve 701. İlk imparatorluk döneminde (M.Ö 27- M.S 235/284) Roma Devletinin imparator hazinesi (fiscus) ve Roma halkının hazinesi (Aerarium) olmak üzere ikili hazine anlayışı, son imparatorluk döneminde bürokrasinin merkezileşmesi, hazinelerin birleşmesi ve devlet maliyesinin merkezileştirilmesi adına vergi toplayıcıları aracılığı (publicani denen vergi mültezimleri) ile vergi tahsilinin kaldırılması, sikke (veya para) yerine ayni (ürün, altın gibi) tahsilin gelmesi hakkında bkz. Çelebican, **Roma Hukuku,** s. 48-50, 52-53; Somer, s. 709, 712; Tahiroğlu, s. 694. Son imparatorluk dönemindeki vergi çeşitleri için bkz. Somer, s. 713-716; Batı Roma'nın çöküşünde halkın yoksullaşmasına neden olması gibi vergilerin olumsuz etkisi hakkında bkz. Michael Grant, **Roma'dan Bizans'a,** Çeviren: Zühre İlkgelen, Homer Kitabevi, İstanbul 2000, s. 33-35, erişim adresi: www.pdfdrive.com, erişim tarihi: 30.09.2021.

[17] Müge Vatansever Öztürk, "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihî Gelişimi", **DEÜHFD**, Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, C. 16, Özel Sayı, Y. 2014 (Basım Yılı: 2015), s. 4816.

sistemleri uygulanmıştır. Nedeni, Roma Hukuku'nda başlıca bir ekonomi doktrini oluşmamasıdır.

Roma İmparatorluğu'nda ilk İmparatorluk devrinden itibaren vergilerin hukukî temelini İmparator Emirnameleri oluşturmuştur (M.Ö 27- M.S 284). Roma Hukuku'nda vergiye ilişkin düzenlemelerin imparator emirnamelerinde geçtiğinin görülmesi, günümüz anlamıyla vergilerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması şeklinde anlaşılan vergilerin kanuniliği ilkesinin izlerine bu dönemde rastlandığını göstermektedir. Roma'da vergilerin tahsili, resmî görevliler (tahsildarlar) tarafından gerçekleştirilmiştir.[18]

Roma'da yargı teşkilatlanması, günümüz yargı sisteminden ilk dönemlerde farklı özellikler taşımakta ise de Roma İmparatorluğu döneminin günümüz yargı sistemlerine temel teşkil ettiği veya esaslı olarak etki ettiği hususu kaçınılmazdır.[19]

1.1.1.2.3. Roma Hukukundan Batı Demokrasilerine

Batı Roma İmparatorluğu'nun çökmesinden sonra ortaya çıkan krallıklar ve derebeylikler yoluyla sınırsız ve keyfi vergilendirme dönemi yaşanmıştır.[20] Siyasal

[18] Somer, **Roma Hukukunda Vergilendirme,** s. 697 vd.; Özhan Uluatam / Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 4. Bası, Ankara, 2000, s. 18, 19.

[19] Roma Hukukunda adli teşkilatlanma hakkında bilgi için bkz. Kağan Kocaoğlu, "Roma Hukuku'nda Adli Teşkilatlanma", **Ankara Barosu Dergisi,** S. 1, Y. 2013, (ss. 185-200); Kadir Gürten, "Roma Hukuku ve İngiliz Hukuku'na Karşılaştırmalı Bir Bakış", **AÜHFD,** C. 65, S. 1, Y. 2016, s. 195. İmparatorluk devrinde vergi anlaşmazlıkları için kurulan özel preatorlar vardı. Devletle özel kişiler arasındaki anlaşmazlıklarda da devletin temsilcisi olan magistralara başvurmak gerekmekte idi. Preatorlar, adalet ve yargılama işlerini düzenlemek ve yönetmekle yetkili ve görevli kılınmışlardır. Başlangıçta yargı fonksiyonunu tekellerinde bulunduran, davanın iki aşamalı olarak görevlendirilen özel kişilerce özel yargıç (iudex privatus) yoluyla görülmesini sağlayan özel yargılama sistemini ve sonraları bazı özel davalar için öngörülen sistem dışı yargılamayı uygulayan magistra statüsündeki praetorların yerini zamanla Principatus döneminde princepse bağlı devlet memuru statüsündeki yargıçlar almıştır. Eyaletlerde yargı işlevi baştan beri eyalet valileri ve bunların görevlendirdikleri vekiller aracılığıyla görülmüştür. M.S 4. yy.'dan başlayarak (M.S 342'da çıkarılan emirname ile) sistem dışı yargılama bütün imparatorlukta uygulanan tek usul oldu. Kurduğu yeni yönetim örgütüyle İmparatorluk dönemini başlatan Diocletianus yargı fonksiyonu olarak içinde mertebeler sırası olan yeni bir örgüt kurdu ve preatorluk makamını kaldırdı. Sistem dışı yargılama davaların başlangıcı, yürütülmesi, ispat-deliller, hüküm, kanun yolu olarak istinaf (apellatio), kararın icrası olmak üzere altı bölümden oluşmakta ve günümüz yargılama istemlerinin temelini oluşturmuştur. Çelebican, **Roma Hukuku,** s. 104, 114, 302 ve 312-315; Umur, **Roma Hukukunda Vergilendirme**, s. 120.

iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması İngiltere'de 17'nci yüzyılda; Kıta Avrupa'sında 18'inci ve 19'uncu yüzyılda gerçekleşmiştir.[21]

Batı devletlerinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması özgürlük hareketleri sonucu oluşmuştur ve ilk demokrasi hareketi keyfî vergilendirmeye karşı verilmiştir. Bu açıdan demokrasinin gelişimi ile vergilendirmenin sınırlandırması arasında bir uyum bulunmaktadır. Başka deyişle, mutlak iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılarak hukuk düzenine bağlanması, anayasal demokratik sistemin kurulması bağlamında ilk adımdır.[22]

1.1.1.3. Batı Demokrasileri ve Vergi Hukuku

"Anayasal gelişmelerde somut bir hareket noktası olarak vergi konusu belli bir ağırlık taşımıştır."[23] Bundan dolayı, anayasa hukuku[24] ile vergi hukuku gelişim süreçlerinde etkileşim biçiminde kendini gösterir.[25] Bu etkileşim yargı alanında da kendini göstermektedir. "Yargısal denetimin kendisinden beklenen işlevi veya etkin denetimi tam olarak yerine getirebilmesi için gerek kanunların anayasaya uygunluğunun denetimini (anayasa yargısı), gerek idarî işlem ve eylemlerin

---

[20] Feodal düzen (derebeylik), Roma İmparatorluğu'nun yıkılmasıyla ortaya çıkmış, bu düzenin kurumsallaşıp tipik şeklini alması ise 9. ve 10. yüzyıllara kadar sürmüştür. Oluşan düzende serfler soyluların (feodal beylerin) toprağını işlemiş, karşılığında ise soylular serfleri korumuştur. Britanya Adasını istila eden Normanlar (1076), feodalizmi İngiltere'ye taşımışlardır. Siyasal yapısının en temel özellikleri bölünmüşlük ve yerellik olan feodal düzende İngiliz feodal beylerin gücünün en önemli tezahürlerinden biri kral Yurtsuz John'a 1215 tarihinde kabul ettirdikleri Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı)'dır. Magna Carta Libertatum, tr.wikipedia.org, erişim tarihi: 29.09.2021. 12. yüzyılın ilk yarısından itibaren "common law" oluşumu görünür hale gelmiş; 12. ve 13. yüzyıllar "İngiliz Hukuk Tarihinde Roma Dönemi" olarak adlandırılmaktadır. Bu dönemin eserleri, Roma Hukuku ruhunun yerleştiğini ve her yere yayıldığını hatta ele geçirdiğini gösterir. Mahkemeler bunlara kararlarında atıf yaparak kabul ettiğini göstermiştir. 14. yüzyılda, I. Edward Dönemi sonrası, Roma Hukuku'na karşı tepkiler oluşmaya başlamış ve Roma Hukuku'nun İngiliz Hukuku'na karşı etkileri yavaş yavaş azalmaya başlamıştır. Gürten, s. 187,189.

[21] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 7.

[22] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 7.

[23] Anayasal devletlerde vergilendirme yetkisinin sınırları hakkında bilgi için bkz. Adnan Gerçek ve Diğerleri, "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", **AÜHFD**, C. 63, S. 1, Y. 2014.

[24] Anayasa hukuku kavramının yerindeliği hakkında bkz. Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku,** Beta Yayınları, 12. Baskı, İstanbul, 2007, s. 3-4, 138.

[25] GÖZLER, doktrindeki hâkim görüşün aksine vergi hukukunun anayasal hareketlerden önce gelişen bir hukuk dalı olduğunu savunmaktadır. Kemal Gözler, "İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, **AÜHFD,** Y. 2009.

kanunlara uygunluğunun denetimini (idari yargı) kapsaması gerekir."[26] Bu husus vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanmasına ilişkindir.

1215 yılında imzalanan Magna Carta, vergilerin kanuniliği ilkesinin iki kökeninden biri olan "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi yönünde dolaylı da olsa atılan ilk adım olma niteliğine sahip olsa da esasında halk hareketine dayanmamaktadır. Bu fermanın hükümlerine ise uyulmamıştır. İngiltere'de halk hareketi sonucu olarak kralın vergilendirme gücünün sınırlanmasını sağlayan anayasal metinler, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 tarihli Haklar Demeci (Bill of Rights)'dir ve kralın parlamentonun onayı olmaksızın vergi koymasını kesin olarak yasaklamaktadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde 1776'da Bağımsızlık Bildirisi ilan edilerek demokratik rejim kurulmuş ve "temsilsiz vergi olmaz" bu bildiride yer almıştır. Aynı şekilde 1789 devriminden sonra ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demecinde vergilendirmede genellik ilkesi, vergilendirmede eşitlik ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesi yer almıştır. Bu itibarla, hükümdarın vergi koyma yetkisinin kendi isteği ile sınırlandırması bakımından kabul edilen ilk siyasi ve hukuki belge ise 1215 tarihli Magna Carta olmakla birlikte siyasal iktidarın bazı vergilendirme yetkilerinin parlamentoya devri yoluyla kamu hukukuna ilişkin yetkisinin sınırlandırılması beş yüz yıl kadar sonra gerçekleşebilmiştir.

1.1.1.4. Osmanlı Devleti'nde Vergi

Osmanlı devletinde esasen hukuk devleti fikri vardı.[27] Bununla birlikte hukuk düzeni haline getirmeye çalışırken tarihi seyir, fikir hareketleri ve mevcut müesseseleri göz önüne bulundurmak gerekmektedir.

Osmanlı devleti, kuruluşundan dağılma dönemine değin vergi işlerinin sistemli bir şekilde merkezde toplanmasını ve yürütümünü sağlayacak vergi düzeni

[26] Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **AÜHFD,** C. 37, S. 1, Y.1980, s. 143.
[27] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt I, s. 153.

sağlayamamıştır. Bu anlamda bir "vergi devleti" değildir.[28] Asıl nedeni, toprak düzeninin ve askeri düzenin birlikte vergisel süreçlerde rol alması ile ilgilidir. Bu açıdan neredeyse tüm dönemlerinde vergilendirme aşamaları ve verginin toplanması gibi hususlar "kontrol altında tutulması gereken" süreçler olarak algılanmıştır.

Osmanlı devletinde şer'i vergiler ve örfi vergiler olmak üzere iki ayrı sistemin ürünü olan vergi bulunmaktaydı. Şer'i vergiler; zekât, öşür, haraç ve cizye adı altında alınmaktaydı. Şer'i vergilerin alınma nedeni, Osmanlı'nın teokratik devlet olmasının sonucu olarak İslam'ın öngördüğü vergi kurallarının olmasıydı.[29] Diğer yandan padişah da ast konumda olan tebaaya karşı üst olma sıfatıyla vergisel süreçlerin öznesi konumundaydı. Başka deyişle padişah, vergi konusunda sınırsız bir yetkiye sahipti.

Osmanlı devletinde tımar sistemi ile belli kademelerde yer alan kamu görevlilerine belirli bölgelerde vergiye ilişkin süreçleri yönetme yetkisi verilmişti. Tımar sistemi ile hem vergi toplanıyor hem de devletin hazinesinden herhangi bir meblağ çıkmadan hizmetin karşılığı verilmiş oluyordu. Tımar sistemi dışında vergilerin iltizam yöntemi ile toplanması sağlanmaktaydı. Bu sistemde vergilerin tahsilinde arttırma yolu kullanılmaktaydı. 18. yüzyılın ortasından itibarından iltizam sisteminin halk aleyhine sonuçlara yol açması nedeniyle, halkın seçtiği ayanlar göreve gelmişti. Daha sonrasında 1804 yılında Sened-i İttifak'ın ilanı ile Magna Carta'nın hukuki niteliğine benzer bir sınırlandırma şekli öngörüldü. Bu belge, ayanların yararına padişahın sınırlandırılması amacı taşısa da sonuç itibariyle hiç hükümlerine uyulmasa da Osmanlı'nın merkezi otoritesini zayıfladığını göstermiştir.[30]

[28] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 8.

[29] Roma hukukunda ve bu hukuktan gelen batı hukuk düzenlemelerinde istisnai nitelikte olduğu için uygulanma alanı dar olan objektif sorumluluk teorisi, İslam hukukunda hukuki sorumluluğun esasını oluşturmaktadır. Başka deyişle, zararlı fiil failinin kusurunu hatta hukuki ehliyetini aramaksızın, eşyanın ve fiilin fayda sağladığı malvarlığı esasına yüklemiştir. Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1684.

[30] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 9.

Vergilendirme yetkisi, devletin hâkimiyet alanını göstermesi bakımından önemlidir. Nitekim hâkimiyet idare hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da sadece Devlete özgü bir yetkidir. Bununla birlikte hâkimiyet ve amme kudreti, devletin tüzel kişiliğinin dışında kalan objektif bir yetkidir.[31] Osmanlı'da ise hâkimiyet algısı bağımsız bir yetki gibi görülmemiştir. Nitekim, padişah 1839 yılında Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile tek taraflı iradesi ile bu hakimiyet alanını sınırlandırırken, 1856 ve 1875 yıllarında ilan edilen Islahat ve Adalet fermanları ile toplum merkezli bir talep olmaksızın gerçekleşen bu "görünüşte" sınırlandırma dış güçlerin baskısı ve Osmanlı'nın merkeziyetçi yapısının zayıflamasına çözüm arayışı sonucu gerçekleşmiştir. Bu belgelerin ortak özelliği yaptırım öngörmemiş olmamalarıdır.

1876 tarihinde Kanun-u Esasi ile kurulan "Meclis-i Umumi" vergilendirme konusunda padişahla görevleri paylaşmış; vergilerin kanuniliği ilkesi görünüşte olsa da mevcuttu.[32] 19. yüzyılın sonlarına doğru "Muharrem Kararnamesi" ilan edilerek Düyun-u Umumi'ye bazı vergisel süreçlerin yönetimi bırakılmıştır. Mali egemenlik 1920 yılında Sevr anlaşması ile tamamıyla yitirilmiş oldu. Osmanlı vergi sistemi Cumhuriyetle birlikte tasfiye olmuştur.

[31] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt I, s. 48.

[32] 1876 tarihli Kanun-u Esasi meclisi dağıtmak yeni seçim yapılmamak yoluyla hukuk bakımından yürürlükte iken, fiilen kaldırıldı. 1908 ihtilaline kadar devlet hukuk devleti görünüşünde olmakla birlikte, idarenin de yargı kontrolü olmaması gibi durumlardan dolayı bir polis devlet sistemi tatbik etmiştir. 1908 ihtilalinden sonra ikinci meşrutiyet denilen dönemde de hukuk bakımından bir fark görülmemiştir. Devletin kuvvet, organ ve müesseselerinin bırakılarak dengesiz bir tek parti oligarşisi halinde memleketin idare edilmek istenmesinin de bu düzenin oluşmasında etkisi vardır. Hukuk devletine "yok kanun, yap kanun" denen küçümseyici bir bakış açısı ile yaklaşılmıştır. Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt I, s. 155-156, 160; Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 9.

1.1.1.5. Türkiye'de Vergi Hukuku

1921 Anayasasında vergiye dair hüküm bulunmamaktadır.[33] Bu anayasada kuvvetler birliği ilkesi mevcuttur. 1924 Anayasasında vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmiştir. Anayasal denetim açısından ise hüküm içermemektedir.

Cumhuriyetten 1949 ve 1950 vergi reformuna kadar, miras kalmasa da Osmanlı Devleti'nin batılı olmayan vergi sisteminden, çağdaş Avrupa vergi kanunlarına geçiş sancıları mevcut ekonomik düzenin toparlanması adına yaşanmıştır. Misalen varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi gibi, çağdaş düzenlerde yer almayan ve demokratik olmayan vergiler konulmuştur. Reformla birlikte VUK, AATUHK gibi hala geçerliliğini koruyan kanunlar ve akabinde motorlu taşıtlar vergisi gibi yeni vergiler getirilmiştir.

1961 Anayasası ile Anayasa Mahkemesi'ne vergi kanunlarının denetim yetkisi getirilmiştir. Bu anayasa ile vergilerin kanuniliği ilkesi yanında genellik ve eşitlik ilkeleri de getirilmiştir. 1971 tarihinde yapılan anayasa değişikliği ile şu anda mevcut olmayan ve yetkileri Cumhurbaşkanı'na, Cumhurbaşkanı kararı yöntemi ile devredilen Bakanlar Kurulu'na vergilerde muafiyet, istisna ve oranlarda değişiklik yapma yetkisi verilmiştir.

1981 Anayasası ve sonrasında vergi kanunlarında ihtiyaçlar doğrultusunda değişiklikler yapılmıştır. Ticaretin gelişmesi ve dolaylı vergilerin müteşebbislerin vazgeçilmez unsurları olması ve yeni finansman kaynağı arayışları dolayısıyla vergi kanunlarında ve vergiyi ilgilendiren diğer kanunlarda yeri geldikçe vergi hükümlerinin konulması veya yeni tür vergilerin alınması gereklilik olmuştur. Misalen 1985 yılından itibaren katma değer vergisi konmuştur. Günümüzde en yakın örneğe gelindiğinde, yeni tür vergilerden biri dijital hizmet vergisidir. Dijital hizmet

[33] Bu anayasa milli hâkimiyet esasını benimseyerek, hukuk devleti ve diğer anayasa ilkeleriyle ilgilenmemiştir. Başka deyişle olağanüstü devir anayasasıdır. Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt I, s. 159.

vergisinin konusu, dijital hizmet sağlayıcıları olup, 7194 sayılı Kanunun[34] 4. maddesinde belli miktarın altında gelir elde eden sağlayıcıların muafiyet koşullarını sağladığı düzenlenmektedir. Dolayısıyla dijital ekonomide; stopaj usulü, KDV ve en son olarak dijital hizmet vergisi olmak üzere üç tür vergi bulunmaktadır. Cumhurbaşkanı Kararı ile 2019'dan itibaren yurt dışından reklam verenlere %15 oranındaki gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı uygulaması bulunmaktadır.[35]

1.1.2. Vergide Temel Haklar Eksenli Dönüşüm

1.1.2.1. Magna Carta'da Vergi

1.1.2.1.1. Hukuki Niteliği

Magna Carta, İngiltere tarihinde ilk özgürlük fermanı değildir ve yeni hak ve özgürlükler getirmemektedir.[36] Ancak 1215 fermanı ilk olarak, kralın iktidarının hangi durumlarda nasıl kısıtlanacağını bütün teferruatıyla belirtmektedir ve fermanın en büyük değeri bu teferruattır.[37]

Magna Carta'ın hukuki niteliği konusunda üç görüş bulunmaktadır. Metnin hukuki niteliğini tespit etmeye çalışanlarca kralın tek taraflı bir tasarrufu olması dolayısıyla ferman (berat, şart veya vesika), kralla baronlar arasında imzalanması açısından anlaşma, kraliyete kabul ettirilmiş tek taraflı bir anlaşma, kendine özgü bir sözleşme olması nedeniyle feodalizmin manifestosu gibi isimlerle anılmıştır.[38]

---

[34] 5 Aralık 2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG, T. 07.12.2019, S. 30974.

[35] 476 Sayılı CB Kararı, RG, T.18.12.2018, S. 30630.

[36] Ersan İLAL, "Magna Carta", **İÜHFD,** C. 34, S. 1-4, Y. 1968, s. 226, (ss.210-242).

[37] İlal, **Magna Carta,** s. 226; Wiseman'a göre, Magna Carta ile diğer beratlar arasındaki fark muhtevalarında değil, fakat tarihin daha sonraki devrelerinde bunlardan faydalanış ölçülerindendir. Bu durumu "Vakıa, yerini efsaneye bıraktı" olarak yorumlamış ve Haklar Dilekçesi, Haklar Bildirisi gibi yazılı olmayan İngiliz Anayasasının bir parçası haline geldiğini vurgulamıştır. Wiseman, H.V., "Magna Carta Efsanesi", Çeviren: Münci Kapani, **AÜHFD 40. Yıl Armağanı,** 1966, s. 466, 470.

[38] İlal, **Magna Carta,** s. 235. Wiseman, Magna Carta'yı feodal baronların ayaklanmasının neticesinde iç savaşın şiddet örneği olmamasından ötürü müzakere yolundan varılan barış ve makul bir uzlaşma olduğunu savlamakta ve sadece bir feodalizm manifestosu olarak görmekte, hürriyetin temeli veya teminatı olarak görülmesini daha sonraki yüzyıllarda ondan çıkarılan olumlu neticelerde ve İngiliz

Magna Carta, Haklar Dilekçesi, Haklar Bildirisi ve Veraset Kanunu gibi[39] bazı temel prensiplerin genelleştirilmiş ifadesini içermemekte, fakat belirli şikâyet konularının belirli çözüm yollarını ihtiva eden bir vesikadır.[40] Bununla birlikte esas kaynağının Magna Carta olduğu "vergiye rıza (consent to taxation)" ve "temsilsiz vergi olmaz (no taxation without representation)" ilkelerinin daha sonraki yüzyıllarda efsâne yoluyla ortaya çıktığı savunulabilir. Fermanın 12. maddesinde geçen ve aşağıda anlatılacak "genel onaylama" hususu, sözü edilen iki ilkenin ortaya çıkmasında atılan dolaylı adım olarak da yorumlanabilir.[41]

1.1.2.1.2. Vergiye İlişkin Hükümler

1.1.2.1.2.1. Genel Olarak

Feodalite, adalet ve idare olmak üzere üç ana konudaki haksızlıkların giderilmesi amacıyla numaralandırma yapılmadan toplam 63 maddeden oluşan ferman Kral John tarafından çıkarılmıştır. "Fermanda büyük önem verilen konulardan biri feodal düzenin malî yönü, feodal vergilerin düzenlenmesi işidir."[42] Esas olarak 12. madde olmak üzere, 14. ve 15. maddede de vergiye ilişkin düzenlemelerin olduğu görülmektedir. 12. madde hükmü şu şekildedir:[43]

"Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve 'yalnızca bir kere' büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel onaylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır. Bu sebeplerle

halkının zihninde yarattığı intibada olduğunu savunmaktadır. Wiseman, s. 46, 465, 471; ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN ise Magna Carta'nın ferman niteliğini fermanın halk hareketine dayanmadığı savından türetmiştir. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 7.

[39] İngiltere'de insan haklarının gelişiminde önemli belgeler hakkında bilgi için bkz. İlyas Doğan, **İnsan Hakları Hukuku Ders Kitabı,** 1. Baskı, Astana Yayınları, Ankara, 2013, s. 57-64.

[40] Wiseman, **Magna Carta Efsanesi,** s. 465, 471; İlal, **Magna Carta,** s. 236.

[41] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 7.

[42] İlal, **Magna Carta,** s. 228.

[43] Magna Carta metni için bkz. www.constitution.org, erişim tarihi. 30.09.2021; İlal, **Magna Carta,** s. 214-225.

de ancak makul bir yardım toplanabilir. Londra şehrinden istenecek yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir."[44]

12. madde üç özel durum dışında ve makul olmak şartıyla vergi toplanabilmesi için genel onaylamayı gerekli kılmaktadır. Üç özel durum örf-adet düzeninde uygulaması varken, genel onaylamanın gerekliliği, 13. yüzyıl İngiltere'si için tanıdık bir kavram değildir; yeniliktir.[45] 14. madde genel onaylamayı verecek olan meclisin toplanma şeklini düzenlemektedir. 15. maddede, kral feodal düzende gelecekte bütün baronların emirlerindeki adamlardan ancak makul paralar isteyebileceklerini, kendisinin bunu temin edeceğini belirtmektedir.

1.1.2.1.2.2. Vergiye Rıza (Consent To Taxation)

Magna Carta tebaa kadar hükümdarı da bağlayan zımni bir irade beyanıdır. Fermanda baronlar tarafından oluşturulacak 25 kişilik komite tarafından kralın kendi çıkardığı fermana uyması konusunda denetleme organı olarak görev yapacağı ve esas olarak fermanın 61. maddesinde geçen krala silahla karşı koyma yetkisine kadar bir kontrol mekanizmasına sahip olduğu hüküm altına alınmaktadır. Son çare olarak silahlanma fikri daha sonraları Locke'nin ihtilal hakkını içeren sosyal sözleşme teorisinde görülmektedir. Locke'de farklı olarak onun savunduğu ihtilal hakkı, varsayımsaldır ve isyandan ziyade meşru bir savunma türüdür. [46]

Günümüzde anayasal demokrasilerinde ise "vergiye rıza" veya "rızasız vergi olmaz" ilkesi, vergi yükümlülerin içinde bulunduğu halkın temsilcilerinden oluşan parlamentoların onayı olmadan verginin alınması durumunda vergilere rıza

---

[44] 12. maddenin İngilizce'den Türkçe'ye çevirisidir. 12. maddenin orijinal Latince metni ise şöyledir: *"Nullum scutagium vel auxilium ponatur in regno nostro nisi per commune consilium regni nostri, nisi ad corpus nostrum redimendum et primogenetum filium nostrum mihtem faciendum et ad filiam primogenitam semel maritandam".*

Aynı metnin İngilizce çevirisi ise şöyledir: "*No scutage not aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter; and for these there shall not be levied more than a reasonable aid. In like manner it shall be done concerning aids from the city of London."*

[45] Wiseman, **Magna Carta Efsanesi,** s. 466.

[46] Adnan Güriz, **Hukuk Felsefesi,** Siyasal Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2015, s. 188-189.

gösterilmemiş sayılacağı şeklinde ifade edilmektedir. "Vergiye rıza", "temsilsiz vergi olmaz" ilkesi ile birlikte "kanunsuz vergi olmaz" veya "verginin kanuniliği" ilkesinin unsurlarını oluşturmaktadır.[47] Ezcümle, kanunilik ilkesi ilk defa Magna Carta'da yazılı olarak ortaya konmuştur.

1.2.1.2.3. Temsilsiz Vergi Olmaz (No Taxation Without Representation)

"13. yy'de genellikle kabul edilen kural bir vergiye şahsen rıza göstermeyen kişinin (feodal senyörün) o vergiyi ödememesiydi."[48] Magna Carta ile vergiye ilişkin genel onaylama ve halkın temsili mekanizması oluşturuldu.[49] Temsil mekanizması Magna Carta'ya kadar İngiltere toplumunda yabancı bir kavram olmakla birlikte, Magna Carta'nın ilanından beş yüzyıl sonra "temsilsiz vergi olmaz" biçiminde yorumlandı ve uygulanmaya başlandı. Bu yeni yorum, vergiye ilişkin onay için parlamentoda temsil edilecek halkın muvafakatinin bulunması şeklinde ifade edilmektedir.

1.1.2.2. Yakın Çağ Özgürlük Hareketleri: 1776 Amerikan Bağımsızlık Bildirisi ve 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi

Amerikan ihtilali öncesinde vergiye ilişkin anlaşmazlıklar bulunmaktaydı. 1776 bağımsızlık bildirisini imzalayacak olan, İngiltere'nin Amerika'daki on üç sömürgesi hukukî esas bakımından toprak sahipleri sömürgeleri, ilhak edilmiş

[47] Vergilerin kanuniliği ilkesinin doğal bir sonuçlarından biri, kanuni idare ilkesidir. Vergilerin kanunla konulmalarının yanı sıra idarenin vergilendirmeye ilişkin tarh ve tahsil işlemleri de "kanunlara uygun ve doğru" olarak yapılmalıdır. Kanunilik ilkesi açısından önemli olan yalnız vergi kanunlarının varlığı değil, aynı zamanda bu kanunların doğru da uygulanmasıdır. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği gerek maddî gerek şeklî vergi hukukuna ilişkin kuralları içerir. Çağan, **Demokratik,** s. 137-138; Kumrulu, **Birkısım Anayasal,** s. 152.

[48] Wiseman, s. 466.

[49] Temsil ve günümüzdeki temsil biçimleri hakkında bkz. Andrew Heywood, **Siyaset,** Çevirenler: Bekir Berat Özipek, ve Diğerleri, Adres Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 2015, s. 292-298. 18.yy'da seçimlerde oy doğrudan ahaliye (veya mahalliye) istinat edileceğine dair Amerika'daki ve herhangi bir şehirden seçilen üyenin sömürgeleri ve Britanya'nın tüm topraklarını temsil edeceğine ilişkin İngiltere'deki temsil anlayışı için: Virgina'da vergi konusundaki temsil örneği için bkz. **"**Amerika Birleşik Devletlerinin Anayasa Tarihi", Çeviri: Muvaffak Akbay, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 7, S. 1, Y. 1950, s. 20, 26-27.

sömürgeler ve diğer sömürgeler olmak üzere üç kısma ayrılmışlardı.[50] Bu sömürgeler, farklı özellikler taşımakla birlikte ana hatları itibariyle aynı siyasî yapıya sahiptiler. Mesela, hepsinde bir vali bulunmakta idi ve bu vali, kraliyet eyaletlerinde Kral tarafından tayin edilmiş ve diğer sömürgelerde ise toprak sahipleri veya oranın ahalisi tarafından seçilmiş bulunmaktaydı.[51] Herhangi bir meclis tarafından çıkarılan ve vali tarafından onaylanan sömürge kanunları yürürlüğe girer, fakat kral yürürlükte olan kanunu istediği takdirde ilga edebilirdi.[52]

Sömürgelerde oluşturulan temsilî meclisler, konulacak vergilere muvafakat etmeleri şartı bulunması yüzünden, üstün bir konuma sahip olmuşlardır.[53] Bu meclislerin vergilendirmede onaylama konusundaki yetkisi, onu bir tür avam kamarası niteliğinde olmasına yol açmıştır. Böylece kralın ve parlamentonun üstün otoritelerine rağmen, sömürgeler fiilen kendi idarelerine terk edilmişlerdi ve bu durum devam ettiği müddetçe de her şey yolunda gitti.[54] Bununla birlikte sömürgeler de sonuna kadar, aralarında ahalinin çoğunluğunun menşe itibariyle Britanyalı olmasından ve hepsinin kraliyete tâbi bulunmalarından başka hiç bir bağ olmayan ayrı ayrı birlikler halinde kaldılar.[55] 1760'larda sömürgeleri, İngiltere'ye karşı müşterek cephe alabilmeleri için ticarî münasebetler meselesi anavatana tabiiyetlerine

---

[50] Amerika'daki İngiltere sömürgeleri, teşkilat ve anavatana karşı vaziyetlerinin tespit eden hukuki esas bakımından ayrılan üç kısım şöyle özetlenebilir:

-***Toprak Sahibi sömürgeleri:*** Otoritelerinin kaynağını fetih hakkına istinat ederek toprak sahibi kralın fermanından alan, hizmetin mükâfatı, alacağa ilişkin bir bağış olarak alan fert veya şirketler, kralın iktidarına yakın bir yetkiye sahip olmuşlardı. Sömürgelerdeki toprak sahipleri, aynı zamanda buraların valisi idiler; buralarda temsilî müesseseler, halkın toprak sahiplerinden idareye iştirak etmek hakkını koparabildikleri nispette mevcuttu.

-***İlhak edilmiş sömürgeler:*** Kral fermanı ile bir takım ticarî şirketlerine geniş bir muhtariyet sağlayan hakları ve imtiyazlar sağlanmıştır. Kraliyetin buralarda, bazı gümrük memurları istisna edilirse, mümessili yoktu. Ahalisi mahallî korporasyonlar teşkil etmekte, valilerini kendileri seçmekte ve temsilî meclisleri tarafından, ilhak fermanıyla tespit olunan sınırlar dahilinde ve Kralın has meclisinin nezareti altında yapılan kanunlarla idare olunmakta idiler.

-***Diğer Sömürgeler:*** Sadece Kralın eyaletleri idiler. Kral tarafından tayin olunan valiler, kendilerine verilen talimat dâhilinde bu eyaletlerin hükmî şahsiyetlerini temsil ve imtiyazlarını istimal ediyorlardı. Buralarda Kralın imtiyazları hatta İngiltere'dekinden daha genişti, İngiltere Parlâmentosu tarafından yapılan kanunlar bu hususa dair sarih bir kaydı ihtiva etmeleri şartıyla buralarda meriyet mevkiine girebiliyorlardı. Akbay, s. 18-19.

[51] Akbay, s. 20.

[52] Akbay, s. 21.

[53] Hiç bir yerde seçim ahalinin tamamına şamil değildi. Belirli miktarda toprak sahibi olmak, menkul servete sahip olmak veya vergi ödemek gibi kriterleri bulunmakta idi. Akbay, s. 20-21.

[54] Akbay, s. 22.

[55] Akbay, s. 24.

son vermek üzere aralarında birleşmeye sevk etmiştir.[56] Bu minvalde anlaşmazlığı son haddine vardıran vergi meselesidir. 1761'de vali tarafından yapılması kararlaştırılan bir masraf münasebetiyle bu karara Massachusetts temsilciler meclisi "meclisten, vergi alınmasına karar vermek gibi en kıymetli bir imtiyazın alınmasına karşı" hükümetin halktan, halkın veya temsilcilerinin rızası olmadan vergi alamayacağı kuralına dayanarak itiraz etmişti.[57] 1776'da ilan edilen bağımsızlık bildirisinde temsilsiz vergi olmaz ilkesi yer almıştı.

1789 Fransız Devriminden sonra İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi ilan edilmiştir. Bu devrim devlet ile kralın şahsını birbirinden ayırmıştır, böylece anayasa kavramı ortaya çıkmıştır.[58] Nitekim bu devrim ideolojisinde anayasa, devleti örgütleyen, statüsünü belirten hukuki bir belge olmanın yanında devlet içinde iktidarı, toplum içinde devlet iktidarını sınırlayan bir belgedir.[59] İnsan ve Vatandaşlık Bildirisinde vergilendirmede eşitlik, genellik ilkesi ve vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmişti.[60]

1.1.2.3. Vergilendirme Yetkisi Karşısında Temel Hak ve Özgürlükler

Vergilendirme yetkisine ilişkin olan temel hak ve özgürlükler anayasada yer alan madde sıralamasıyla birlikte düşünüldüğünde, 20. maddesinde özel hayatın gizliliği ilkesi, 23. maddesinde yerleşme ve seyahat özgürlüğü, 35. maddesinde

---

[56] Sömürgelerle ilgili özel gümrük sınırlamalarına ilişkin örnek için bkz. Akbay, s. 24.

[57] 1765'de isyan hali bütün Kuzey Amerika'yı sarmıştı. Bu ani değişikliğin sebebi, İngiltere hükümetinin Londra'da Parlâmento tarafından onaylanan kanunlara istinaden sömürgelerden vergi almaya teşebbüs etmesidir. 1765'te Virginia tarafından "Virginia kararları" ile kesin bir şekilde beyan edildi ve diğer sömürgelerle birlikte İngiltere'ye karşı bir blok oluşturuldu. Akbay, s. 26-27.

[58] Teziç, **Anayasa Hukuku,** s. 139.

[59] Anayasanın ikinci özelliği anayasanın siyasi niteliğini ortaya çıkarmakta, anayasal devleti anayasalı devletten ayırmaktadır. Bunun yanında bir bakıma, anayasanın tüm hukuk kurallarının üstünlüğünü, yani anayasanın üstünlüğü ilkesini ve yönetenlerin de hukukla bağlı olduğu devlet anlayışı olarak hukuk devleti ilkesini de beraberinde getirmektedir. Teziç, **Anayasa Hukuku,** s. 140-141.

[60] Bu ilkeler bildiride şöyle düzenlenmiştir:

Madde 1 *İnsanlar, haklar bakımından özgür ve eşit doğar ve yaşarlar. Sosyal farklılıklar ancak ortak faydaya dayanabilir.*

Madde 13 *Bu kamusal gücün ve yönetim görevlerinin devamlılığını sağlamak için genel bir vergi zorunludur. Bu vergilendirme bütün yurttaşların olanaklarına göre eşit ölçüde bölünmelidir.*

Madde 14 *Bütün yurttaşlar bizzat veya temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirleme, bunu serbestçe kabul etme, bu vergilerin kullanımını gözlemleme ve verginin miktarını, matrahını, tahsil şekli ve süresini belirleme hakkına sahiptir.*

mülkiyet ve miras hakkı, 48. ve 49. maddesinde çalışma ve sözleşme özgürlüğüdür. Bu ilkeler, "vergilendirme yetkisine duyarlı olan ilkeler" veya "vergi yasaları karşısında incinebilir nitelikte ilkeler" olarak anılmaktadır.[61] Başka deyişle, amme kudreti ve hâkimiyet alanı sınırsız olmayan ama geniş olan devletin vergilendirmede dikkat edeceği kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar devletin etki alanına set koyan, vergi salmayla ilgili sıfatı fark etmeksizin-ister mükellef, ister vergi sorumlusu, ister vergi idaresi- her süjeyi koruma altına alan ve gerektiğinde korumaya karşı silahların eşitliği ilkesine varacak kadar denge esası gözeten ilkelerdir.

Vergi kanunları yoluyla temel hak ve özgürlüklere aykırı hükümler konulabilir. Vergi kanunlarının "tarh işlemine etki eden ilkeler" kısmında ayrıntısıyla anlatılacak olan Anayasanın 10. ve 73. maddelerinde belirlenen ilkelere uygun olması gerekmektedir. Vergi kanunları anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne taşınabilir. Anayasanın 151. maddesinde açılacak iptal davası için tanınan süre, vergi kanunun Resmî Gazetede yayımlanmasından itibaren 60 gündür. Bu hukuki denetim, soyut norm denetimi olarak anılmaktadır. Mahkemelere de süreye tabi tutulmaksızın Anayasa Mahkemesi'ne başvurma imkânı bulunmaktadır. Bu başvuru somut norm denetimi olarak anılmaktadır. Anayasa'nın 153. maddesine göre yüksek mahkemenin verdiği kararlar geriye yürümez ve bağlayıcıdır. Resmî gazetede yayımlanır.

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolu, insan hakkı ihlali iddiasının iç hukukta son kez gözden geçirilerek sonrasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne taşınmasına imkân veren bir yoldur. Bu başvurunun geçerli bir başvuru sayılması için ilk adım, vergi alanında mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı gibi ihlaller üzerine tüm yargı yollarının tüketilmesi gerektiğidir. Anayasa Mahkemesi'ne başvuru süresi, yargı yolu tüketildikten sonra 30 gün içinde-haklı mazeretleri varsa mazeretin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde- başvurma süresi ile sınırlandırılmıştır. İlave bir temyiz yolu olmayıp sınırlı bir işlevi vardır. Anayasanın 148. maddesinde ve 6216

[61] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 44.

sayılı Kanunun[62] 45. ile 51. maddeleri arasında düzenlenmiştir. İkinci adım süresinde ve ilgili kanunlara uygun şekilde başvurunun yapılması gerektiğidir. Anayasa Mahkemesi ihlal kararı vermesi durumunda tazminata hükmeder veya yeniden yargılama için dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Seçenekli verilen yetkide amaç, ihlalin sonuçlarının en iyi şekilde kaldırılmasıdır.

Vergi davaları ve vergilendirme, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS'nin)[63] kapsamı dışında olup olmadığı konusu tartışmaya açık değildir. AİHS'deki çeşitli hakların vergilendirme ve vergi yargısı bağlamında uygulanma kabiliyeti bulunmaktadır. Anayasanın 90. maddesinde yer alan temel düzenleme ile aynı konuda vergi kanunu düzenlemeleri ile AİHS hükümlerinin çatışmasında, hukuki meselenin AİHS düzenlemesine göre çözüleceği anayasa ile güvence altına alınmıştır. Sözleşme, 59 maddenin yanı sıra sayı ile numaralandırılmış ek protokollerden oluşmaktadır. Bu ek protokollerin de sözleşmeye taraf devletler tarafından onaylanması gerekmektedir. Başlarda ekonomik ve sosyal hakların vergiyle ilgili olduğu düşünülse de son dönemlerde medeni hakların da vergiyle bağlantısının mümkün olabileceği kabul edilmektedir. Sözleşmenin 6. maddesinde adil yargılanma hakkı, 8. maddesinde özel hayatın ve aile hayatının korunması, 9. maddesinde düşünce, vicdan ve din özgürlüğü ve "parazit madde" olarak 14. maddesinde düzenlenen ayrımcılık yasağı sözleşmede yer alan haklara örnek olarak verilebilir. Sözleşmeye ek 1 numaralı protokolün 1. maddesinde mülkiyet hakkı düzenlenmiştir. Bu haktan yoksun bırakılmanın kamu yararı, ölçülülük ve kanunilik olmak üzere kümülatif kriterleri bulunmaktadır. 4 nolu protokolün 2. maddesinde serbest dolaşım özgürlüğü, 7 nolu protokolün 4. maddesinde aynı suçtan iki kez yargılanmama ilkesi bulunmaktadır. Sayılan bu ilkeler hem anayasada ifadesini bulan hem de sözleşmede bulunan ortak hükümlerdir. Örneğin; ihbarnamede suç raporunun

[62] 30 Mart 2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, RG, T. 03.04.2011, S. 27894.

[63] Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS), 1950'de Roma'da imzalanmış ve 1953'te yürürlüğe girmiştir. Roma Sözleşmesi olarak da anılmaktadır. Tarihte yoğun yaşanan hak ihlallerinin dikkate alınarak ve Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi temel alınarak uluslararası koruma ve denetim mekanizması getirmek amacıyla kurulmuştur. Sözleşmeyi imzalayan devletler açısından iç işlerine müdahale yetkisi sağlayacak karar verememekle birlikte tazminat yükümlülüğü getirmesi açısından etkili bir yol olduğu kabul edilmektedir. AİHS, Avrupa Konseyi üyesi 47 devlet tarafından onaylanmıştır. Türkiye'de 1954'te onaylamıştır.

bulunmaması savunma hakkına aykırılık teşkil eder. Konut arama, belgeye el koyma veya iletişim denetimi 8. madde kapsamında haberleşmeye saygı çerçevesinde incelenir. Cemaatlere veraset ve intikal vergisi muafiyeti tanınması, devletin dini alanındaki yetkilerini tarafsız kullanmadığını göstermekte olup, 9. maddedeki din özgürlüğü ve 14. maddedeki parazit madde niteliğindeki ayrımcılık yasağı ilkesine aykırılık teşkil eder. Verginin iadesinin olmaması veya iadenin faiz ödenmeden beş altı yıl gibi uzun sürelerde iade edilmesi mülkiyet hakkı ihlali anlamına gelmektedir.

1.2. TARH İŞLEMİNE ETKİ EDEN ANAYASAL İLKELER

1.2.1. Anayasal İlkeler[64]

1.2.1.1. Genel Olarak

Hukuk bilimi açısından ilke kavramı, hukuk kurallarının ve bir bütün olarak hukukun oluşmasını sağlamaktadır. Böylece hukuk ilkeleri temel değersel yaklaşımları ortaya koyarken, (pozitif) hukuk kuralları temel yaklaşımları pratiğe dökme işlevi görmektedir.[65] Hukuk düzenin oluşması ve yapılaşması açısından anayasa, evrensel hukuk değerleri ve ilkelerinin temel ve genel yaklaşım tarzının, pozitif hukuk kuralları olarak yaşama geçirilmesi açısından aracı ilke kurum niteliğine sahiptir. Başka deyişle, anayasanın genel ilkeleri, hukuk düzeninin kurucu ağlarını oluşturur.[66]

---

[64] Devletin kamu hukukundan doğan ve cebre dayanan vergilendirme yetkisinin hukuki zeminini oluşturan devletin vergilendirme yetkisinin anayasal sınırları anlatılırken "Türk vergi hukukunda anayasal ilkeler", "vergilendirmeye etki eden anayasal ilkeler", "vergi hukuku ile ilgili anayasal ilkeler", "vergileme ilkeleri", "anayasal ilkeler ve vergilendirme ilkeleri" gibi kavramlar doktrinde kullanılmaktadır. Bu ilkeler, vergilendirme aşamalarından tarh işlemi özelinde "tarh işlemine etki eden ilkeler" başlığı altında anlatılması tercih edilmiştir.

[65] Sözgelimi, 'hukuk devleti' bir 'evrensel hukuk değeri' olarak düşünüldüğünde, bu evrensel hukuk değerinin bir yansıması olarak, somut bir hukuk disiplini olan İdare Hukuku bağlamında söz konusu edilebilecek olan "idarenin, eylem ve işlemleri açısından yargısal denetime tabi olması gereği" artık bir "evrensel hukuk ilkesi" olarak anlaşılabilir / nitelendirilebilir. Ahmet Gürbüz, "Evrensel Hukuk Değerleri ve İlkelerinin Somut Hukuk Disiplinleri Bağlamında Detaylandırılması Sorunu", **DÜHFD**, C.15-16, S. 22-23-24-25, Y. 2010-2011 s. 5-7.

[66] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, 2019, s. 39.

Anayasa ilkeleri etki ve değer bakımından eşit olup, bir arada ve hukukun genel kuralları göz önünde tutulmak suretiyle uygulanmaları zorunludur.[67] Anayasada belli bir konuyu düzenleyen özel bir ilke varlığı durumunda bu özel ilkenin, o konuyu kapsamına alabilecek genel nitelikte ilkenin yerine uygulanması, hukukun genel ilkelerindendir.

Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasanın 73. maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile birlikte anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi birtakım ilkelerle sınırlandırılmıştır.[68] Vergilendirmeye ilişkin anayasa hukukundan kaynaklanan bu hukuki ilkeler, sistemi taşıyan vergi hukuku ilkeleri olarak isimlendirilebilir.[69]

1.2.1.2. Vergilendirmede "Demokratik Sosyal Hukuk Devleti" Sınırlandırması

1.2.1.2.1. Vergilendirmede Demokratik Devlet Sınırlandırması

1.2.1.2.1.1. Demokrasi Kavramı

Hükümet, kolektif ve genelde bağlayıcı kararların alındığı kurumsal işlemleri ifade ederken siyasi sistem veya siyasi rejim hükümet mekanizması veya devlet kurumlarının yanında toplumun bütünüyle karşılıklı etkileşim içindeki yapıları ve süreçleri kapsar.[70] Klasik hükümet tipolojisi Aristoteles'e aittir ve tek kişinin yönettiği tiranlık ve monarşi, azınlık yönetiminin olduğu oligarşi ve aristokrasi ve çoğunluk yönetimine işaret eden demokrasi ve polity (hükümet, halk çoğunluğu

[67] AYM, E.1990/32, K. 1990/25, RG. T. 30.11.1990, S. 20711.

[68] Şehnaz Gerek / Ali Rıza Aydın, **Anayasa ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 149. Vergilendirme yetkisi kapsam ve sınıflandırması hakkında bkz. Saban, **Vergi,** s. 42-60; Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **DEÜHFD,** C.15, Özel Sayı, Y. 2013, s. 1263; Ümit Süleyman Üstün, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler", **SÜHFD,** C. 11, S. 1-2, Y. 2003.

[69] Klaus Tıpke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.'dan aktaran Joachim Lang, Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, Çeviren: Funda Başaran, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, s. 3.

[70] Heywood, **Siyaset**, s. 48.

tarafından herkesin çıkarına yönetim) olmak üzere ideal anayasayı bulma ümidiyle altı hükümet şeklini normatif temelde değerlendirmiştir.[71] Aristo'ya göre demokrasi, tirani ve oligarşi gibi bozulmuş ve sapmış yönetim şeklidir.[72]

Demokrasi halk anlamına gelen *demos* ve "iktidar, yönetim" anlamına gelen *kratos* kelimelerinin birleşiminden oluşmakta, 'halk tarafından yönetim' anlamına gelmektedir. Demokrasi çoğunluk düşüncesinin yanında çoğunluk düşüncesini frenlemede katılma, tolerans, hürriyet ve muhalefet de demektir.[73] Başka bir ifadeyle demokrasi, siyasi gücün ve etkinin en geniş biçimde dağıtılması anlamında asgari düzeyde[74] etkin siyasal makamların, düzenli aralıklarla tekrarlanan, birden fazla siyasal partinin katıldığı, muhalefetin iktidar şansına sahip olduğu serbest seçimlerle belirlendiği ve temel kamu haklarının tanınmış ve güvence altına alınmış olduğu özelliklere sahip sistem veya rejim olarak ifade edilmektedir.[75] Bu tanım bizi, Atina demokrasisinde var olmuş ve yurttaşların kamu hayatına meclis toplanmaları ile doğrudan ve sürekli katılımıyla gerçekleşen klasik demokrasinden farklı olarak, modern demokrasi anlayışı olarak temsili demokrasi anlayışına götürmektedir.

1.2.1.2.1.2. Türkiye'nin Demokratik Devlet Niteliği

1982 Anayasasının ilk maddesi Türkiye devletinin bir cumhuriyet olduğu hükmünü içermekte, ikinci maddesinde cumhuriyetin niteliği olarak demokrasi unsuruna yer verilmektedir. Bu durum, anayasada cumhuriyet ile demokrasi arasında

---

[71] Kimin yöneteceği kriterine göre yapılan üçlü sınıflandırmada, her sınıflandırmada bulunanlar arasındaki farkın belirlenmesinde ölçüt kimlerin (sadece yöneticiler mi/veya herkes mi) istifade edeceğidir. Heywood, **Siyaset,** s. 50.

[72] 1980'lerden itibaren rejim sınıflandırma etkisini yitirmiştir. Heywood, **Siyaset,** s. 50, 54.

[73] Teziç, **Anayasa Hukuku,** s. 217; Atila Özer, **Anayasa Hukuku (Genel İlkeler),** Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2009, s. 120-121. Arend Liijphart bu duruma, 2. Dünya Savaşından bu yana kesintisiz süregelmesi gibi sistemin uzun bir dönem itibariyle vatandaşın isteklerine makul ölçüde duyarlı olması gereği olarak nitelendirmiştir. Bir demokraside olması gereken sekiz ilke için bkz. Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri,** Ekin Yayınevi, 24. Baskı, Bursa, 2019, s. 61-62. Heywood, bu hususu, müzakereci/gelişmeci demokrasi olarak demokrasi modellerinden biri olarak ele almakta ve siyasi sistemleri değerlendirirken kamu siyasası ve istikrar hakkında rıza ve halka cevap üretebilirlik, paylaşılan kültür ve otoriteye saygı vasıtasıyla geliştirilebildiğini ifade etmektedir. Heywood, **Siyaset,** s. 109, 134, 524.

[74] Demokrasinin vazgeçilmez şartlarıdır. Bu şartların varlığı halinde de tam bir demokrasiden söz edilmeyebilir.

[75] Gözler, **Türk Anayasa,** s. 62; Mustafa Erdoğan, **Türk Anayasa Hukuku,** Hukuk Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2018, s. 56-57.

ilişkiyi açıklamaktadır. Anayasanın ilgili diğer hükümleri ile bağlantı kurulduğunda demokrasiye normatif düzeyde yer verildiği görülecektir.

Demokrasi, geniş anlamda cumhuriyet kavramı ile ilişki içindedir. Cumhuriyet dar anlamda, yani bir hükümet (devlet yönetimi) şekli anlamında yorumlandığında monarşik (ırsiyet niteliği) olmayan, devlet başkanın veraset dışı yollarla veya seçime dayalı olan bir sistemi, geniş olarak yorumlandığında devletin temel karar organlarının halkoyundan çıktığını ifade etmektedir. [76] Cumhuriyeti demokrasi kavramına yaklaştıran bu geniş yorum, devlet şekli(biçimi)ne ilişkin bir mahiyet belirlemesidir. Türkiye bu anlamda bir demokratik cumhuriyetçilik anlayışı ile uyrukluk (tabiiyet) esasına dayanmadan, sınırlanmış(anayasallaşmış)/demokratikleşmiş de olsa kişi/veya zümreye ayrıcalık tanımadığını göstermektedir. Bu anlamda uyrukluk yerine vatandaşlık terimine dayalı bir sistem olduğunu göstermektedir.

Anayasada öngörülen demokrasi, temsili demokrasidir ve günümüz batı demokrasi anlayışı olan liberal demokrasidir. Anayasanın hangi demokrasi modelini (koruyucu/mücadeleci/halk demokrasisi) esas aldığı hususu ise anayasada açıkça ifade edilmemiştir. Bununla birlikte başlangıç hükümlerinde yer alan hürriyetçi demokrasi ve 2. maddesinde yer alan "insan haklarına saygılı" niteliği birlikte irdelendiğinde hürriyetçi ve çoğulcu demokrasi yoluyla tartışmacı / mücadeleci (müzakereci) / gelişmeci bir liberal demokrasi anlayışının amaçlandığı düşünülmektedir. Türkiye'ye özgü demokrasi modeli olduğu veya tam bir demokrasi alanından çıkıp gri bir alana kaydığı noktasında eleştiriler de bulunmaktadır.[77]

[76] Bülent Tanör / Necmi Yüzbaşıoğlu, **Türk Anayasa Hukuku,** Beta Yayınları, 12. Baskı, İstanbul, 2012, s. 72-76, 85-90, 69-71-82-97; Erdoğan, **Türk Anayasa,** s. 57-58, 110-121.

[77] Söz konusu eleştirinin temeli, hürriyet ve otorite arasındaki hassas denge ile ilgilidir. Gözler, **Türk Anayasa,** s. 63, 118. Türkiye'nin ikircikli ideolojik(çelişik) anayasal düzeni hakkında bkz. Erdoğan, **Türk Anayasa,** s. 54; Anayasa kültürünün niteliğinin başlıca "hukukun üstünlüğü" ve "demokrasi düzeyi" ölçütleri ile sınanabileceği ve Türkiye'nin mevcut anayasal düzeninin gri alana kaydığı hakkında bkz. Coşkun San, "Anayasa Kültürü İle Hukuk ve Demokrasi Kültürü İlişkisi", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı,** 9-13 Ocak 2001, Ankara, s. 79.

Liberal demokrasinin devleti sınırlandırırken kullandığı yetkilerden biri parlamenter[78]/ çoğulcu veya anayasal demokrasi yoluyla vergilendirme hususudur ve bu sınırlamanın en önemli mekanizması yargıdır.[79] Anayasa mahkemeleri bu anlamda yasama organı üzerinde bir denetim / denge işlevi görürler. Anayasa mahkemelerinin söz konusu işlev gerçekleştirilirken kararlarında insan hakları temelli yorumu önem taşımaktadır. Parlamentonun da hükümeti etkin olarak kontrol edecek araçlara sahip olması gerekmektedir. Bağımsız idari otoriteler de bir denge-denetim işlevi görmektedir.

1.2.1.2.1.3. Anayasa ve Demokrasi İlişkisi

Demokrasi devlet politikasının yürütümünde tüm üye organizasyonların veya vatandaşların, eşit hakka sahip olduğu bir yönetim biçimi olarak karşımıza çıkarken, başka deyişle iktidarın belirlenmesi ve kaynağı demokrasinin uğraş alanı iken, anayasacılık iktidarın gücünün kötüye kullanılmasını, bireyler için koruyucu mekanizmalar getirilmesini ve siyasi kararları alanlar üzerinde halkın denetimini sağlamayı amaçlar.[80] Bu bağlamda demokrasi veya demokratikleşme, anayasanın

[78] Türkiye'de hakim görece yeni hükümet sistemi hakkında farklı görüşler için bkz. Erdoğan, **Türk Anayasa,** s.139-140; Gözler, **Türk Anayasa,** s. 308, 309. Bu anlamda bu sistem ile lağvedilen Bakanlar Kurulu'na tanınan vergilendirme yetkisi Cumhurbaşkanı'na geçmiştir.

[79] Çoğulcu toplum yapısının özellikleri için bkz. Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku,** Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2002, s. 42-43. Batı demokrasilerinde yargı mekanizmasının sağlıklı işlemesini sağlayan anayasal ve yasal güvencelerin yanında siyasi sistemin çoğulcu ve özgürlükçü niteliği, siyasette ve toplumda uzlaşma kültürünün varlığı, birey ve toplum karşısında devleti araç-değer olarak gören bir zihniyetin yaygınlığı, toplumsal ve siyasi kutuplaşmanın yokluğu, siyasi rekabetin yıkıcı nitelikte olmaması, siyasetin çözmesi gereken sorunların yargıya havale edilmemesi, siyasi mücadelede yargının araçsallaştırılmaması, yargının bağımsız ve tarafsız olması gerektiğine ilişkin siyasi ve bürokratik elitler ile toplumda çok yüksek bir konsensüsün varlığı gibi topluma, kültüre ve siyasete ait hukuk ötesi parametreler de rol oynamaktadır. Geniş bilgi için bkz. Fazıl Hüsnü Erdem, "Türkiye'de Yargının Hukuk Ötesi Sorunları", **DÜHFD,** C. 24, S. 40, Y. 2019, s. 11. Bu fikre paralel olarak Erdoğan da özerk örgütlenmiş ve '*siyasi iktidardan bağımsız'* yargının bulunduğu yerde demokrasinin güvende olduğunu belirtmekte, Türkiye örneğinde yargının yürütmeye bağlandığı, siyasi iktidarın otoriter gidişini frenleyecek mekanizmanın kalmadığını savunmaktadır. Erdoğan, **Türk Anayasa,** s. 119-120. Demokratik rejimde karşılaşılan ve tam bir demokratik rejime ulaşmaya engel sorunlar için bkz. Özer, s. 112-117.

[80] Uygar Coşgun, **Dünden Bugüne Anayasacılık,** s. 97, www.ankarabarosu.org.tr, erişim tarihi: 30.09.2021; Hüseyin Murat Işık, **Anayasa Mahkemesi Kararlarında Devletin Resmi İdeolojisi,** Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2012, s. 74.

ardılıdır, sonrasında gündeme gelen bir husustur diyebiliriz. Anayasal devlet ise, anayasacılık kaygıları ile demokrasi teorisini bünyesinde mezceden bir devlettir.[81]

1.2.1.2.1.4. Anayasa Yargısı, Meşruluğu ve Vergilendirme: Vergilendirme Demokrasisi

Temel insan hakları ve hürriyetlerinin kayıtsız ve şartsız korunmasına ilişkin genel kabulün tarihçesinde buna ilişkin mücadeleler var olagelmiştir. Hakların koruyucusu 19. yüzyılda kanunken, daha sonraları yasama organının da kanunlar yolu ile baskı rejimi oluşturabileceği veya kişi haklarına tecavüz edebileceği görüldüğü ve dolayısıyla insan haklarının sadece yürütme organı karşısında değil, yasama organına karşı da korunması zorunluluğunun bilincine ulaşıldığı için anayasa yargılaması anayasacılık hareketlerinin temel konusu haline gelmiştir**.**[82] Nitekim temel hakların korunmasını sağlayan ve bunu güçlendiren her mekanizma demokrasinin de gelişimine uygundur. [83]

Anayasacılığın dar ve geniş olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Dar anlamda anayasacılık, bir anayasanın varlığıyla sağlanan sınırlı devlet uygulamaları iken, günümüzde önem kazanan geniş anlamda anayasacılık ise, iktidar gücü üzerinde iç ve dış denetimler oluşturmak suretiyle özgürlüğü koruma arzusunu yansıtan bir siyasi değerler dizisi olarak tanımlanmaktadır.[84]

Belli sayıdaki yargıçlardan oluşan bir mahkemenin yaptığı anayasal yargısal denetimin demokratik ilkelerle bağdaşıp bağdaşmadığı hususu anayasa yargısının meşruluğu konusunu gündeme getirmektedir. Anayasa yargısının meşruluğu konusunda yapılan tartışmalara çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir. Bu çözüm

---

[81] Coşgun, **Dünden Bugüne Anayasacılık,** s. 97; Işık, **Anayasa Mahkemesi,** s. 74.

[82] Özbudun, s. 367; Teziç, s. 217; Mehmet Turhan, "Anayasanın Hak Temelli Yorumu ve Anayasa Yargısı", **AÜSBF Dergisi**, C. 62, S. 3, Y. 2007 s. 399.

[83] Coşkun, s. 68.

[84] Heywood, s. 380. Başka deyişle dar anlamda anayasacılık, kanunların ve diğer bazı yasamam işlemlerinin anayasaya uygunluğunun yargısal merciler tarafından denetimi iken, geniş anlamda anayasa yargısı doğrudan doğruya anayasaya uyulmasını sağlamak amacını güden her türlü yargı işlemini veya anayasa hukuku sorunlarının yargısal usuller içerisinde bir karara bağlanması sürecidir. Özbudun, s. 367.

önerileri, demokrasiye hizmet etmektedir. Çünkü demokrasinin özü, bir yandan yurttaşlara ya da onların meşru temsilcilerine - ama yargıçlara değil- hukuk üretimi yetkisi sağlamak, diğer yandan eylemin gerçekleşmesinden önce hukuku bilinebilir kılmaktan ibarettir.[85] Yargıçların seçiminde parlamentoya ağırlık verilmesi gerektiği, yargıçların anayasanın ağzı olmakla yetinmesi gerektiği, yargıçların kendi kendini sınırlandırması yani gücünü ılımlılık ve ölçülülük içinde kullanması gerektiği, mahkemeye çok geniş ve belirsiz yetkiler vermemek gerektiği gibi görüşler bulunmaktadır.[86] ÖZBUDUN da, anayasa yargısının demokratik meşruluğunu, Anayasa Mahkemesi'nin anayasaya uygunluk denetimi dışındaki görevlerin kaldırılması şartına ve bu denetimin pragmatik gerekçelerle yani, mahkemelerin temel hakları yasama organından daha iyi koruyabilecekleri konusundaki güçlü inançla savunulabileceği savına dayandırmıştır.[87]

1.2.1.2.1.5. Anayasal Vergilendirme Demokrasisinin Sonuçları

Demokrasiyi siyasal süreçte kararların nasıl alındığına ilişkin rejim olarak klasik anlamıyla değerlendirildiğinde demokrasinin vergilendirme ile ilişkisinde üç sonuç ortaya çıkmaktadır. İlk sonucu, verginin bireyler açısından, demokrasinin bir çeşit bedeli olmasıdır.[88] Kişiler hem vergilendirme hem kamu giderlerinin yapılması konularında karar verecek yöneticilerini, devlet politikasını şekillendirmede araç olması dolayısıyla oylama yoluyla seçme özgürlüğüne sahip olmaktadır. Halkın yönetime katılımını sağlayan seçimin güvenceleri olan düzenli aralıklarla tekrarlanan seçimler ve birden fazla siyasal parti özelliği ise bu bedelin etkisini görece azaltmaktadır. İkinci sonuç, demokrasinin vergiye bakışındaki tarihsel evrilmedir. Zaman içinde uygulanmış olan seçme ve seçilme haklarının belirli vergi yükümlülüğünü gerektirmesi ile katılma ve temsilin sınırlı biçimde gerçekleşmesi

[85] Henry Roussıllon, "Fransız Ana Konseyi: Tehlikeler Dönemi", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı,** 9-13 Ocak 2001, Ankara, s. 828-829, (ss. 821-844).

[86] Kemal Gözler, "Anayasa Yargısının Meşruluğu Sorunu", **AÜSBF Dergisi,** C. 61, S. 3, Y. 2006, s. 141-142, (ss. 131-165) (Anayasa Yargısının). Türkiye'de Anayasa Mahkemesinin üye seçiminde, meclisin doğrudan yetkisi yoktur. Sayıştay iki aday önermektedir. Karşılaştırmalı hukukta üye seçim usulünde Sayıştay'a yetki veren tek ülkeyiz. Gözler Anayasa, s. 429.-430. Erdem, yargı meselesini bütüncül ve farklı bir bakış açısıyla ele almakta, yargı alanında yaşanan sorunların, anayasal ve kanuni düzenleme eksikliğinden ziyade, siyasi sistemin niteliğinden, işleyişinden ve onu besleyen kültürel ve zihinsel kodlardan kaynaklandığını savunmaktadır. Erdem, s. 26-27.

[87] Turhan, s. 399-400.

[88] Çağan, **Demokratik**, s. 131.

hususu kaldırılmıştır. Nitekim bu yöntem, demokrasinin serbest seçim özelliğinde bulunan genel ve eşit oy niteliğine ters düşmekte idi. Bunun yanında üçüncü sonuç olarak karşımıza çıkan ve demokrasinin elzem şartlarından biri, temel kamu haklarının tanınmış olması ve güvenceye alınması gerekliliğidir. Vergilendirme yetkisinin kamusal özgürlüklerin kullanımını sınırlamaması veya vergilendirme uğruna hürriyetlerin feda edilmemesi ve bunun da anayasal temelde otoritenin kullanımı ve özgürlüklerin tanınması arasındaki dengenin sağlanması yoluyla yapılması, ancak bu temelin anlamlı kılınmasını sağlayacak mekanizmalarla oluşabilecektir. 1982 Anayasasında otoritenin kullanılması yönü ağır basmakla birlikte, hürriyetlerin göz ardı edildiği söylenemez.[89] 1982 Anayasası, kamusal özgürlükler tanımakla birlikte Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile uyumlu bir şekilde sınırlandırma sistemi öngörmüştür.[90]

Demokrasi modern anlamıyla değerlendirildiğinde, etkin siyasal mekanizmaların nasıl belirlendiğinin yanı sıra; alınacak kararlarla veya siyasa sürecine etki etme düzeyi ile de ilişkilendirilmektedir. Bu, yurttaşların siyasal kararları değiştirebilme gücü veya siyasal tercihlere etki etme etkinliği olarak ifade edilmektedir.[91] Buna göre tam bir demokrasideki vergilendirme yetkisinde olduğu gibi her vatandaşın kendi hayatını geliştiren kararlara katılarak kendisini geliştirebileceği, muhalefet ve eleştiri haklarının kabul edildiği, medyanın ve sivil

[89] Güçlü devlet ve otoriter idare kavramlarına yer verilmekle yürütme, yasama ve yargıya karşı güçlendirilmiştir. Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 60-61, 98-99.

[90] Gözler, **Türk Anayasa,** s. 118.

[91] Böylece, vergi literatürüne vergi yurttaşlığı diye yeni bir kavramın girmesine yol açmaktadır. Vergi yurttaşlığı; klasik anlamda, vergi yasalarının parlamentoda kabul edilmesinin vergi mükelleflerince kabulünü ifade etmekte iken; çağdaş anlamda vergi yurttaşlığı, bunun yanı sıra, vergi idaresinin uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan güven ilişkisi sonucunda, vergi yasalarının mükelleflerce kabulünü de kapsayan bir kavramdır. Burada vergi ile ilgili kararların demokratik biçimde alınması, verginin kullanılması ile ilgili alınan kararların demokratik olması vergi yurttaşlığının klasik yönünü içerirken; mükelleflerin vergiye karşı duyarlılıklarının artırılması, vergide okunabilirliğin sağlanması, vergi denetiminin artırılması, vergide uygunluk ilkesinin gözetilmesi, vergide adalet ilkesinin gözetilmesi, vergi idaresinin fiziki koşullarının geliştirilmesi vergi yurttaşlığının günümüz algılanış şeklini yansıtmaktadır. Vergi idaresinin ulaşılabilir kılınması, verginin hesaplanmasında kolaylık sağlamaya yönelik bilgisayar programlarının oluşturulması, vergi ile ilgili bilgi akışının sağlanması, mükellefler açısından vergi maliyetinin azaltılması, ödeme güçlüklerinin vergi idaresi tarafından dikkate alınması ve cevap verme süresinin kısaltılması, vergi idaresinde "arabulucu-danışmanlık" biriminin kurulması gibi fiziki ve teknik koşulların geliştirilmesi yönünde uygulamaların sağlanması, mükellef hukukuna hizmet edecektir. Elif Pürsünlerli Çakar / Fatih Saraçoğlu, "Vergi Yurttaşlığı: Kavram, Unsurları ve Geliştirme Yöntemleri", **KÜSBD,** C. 5, S. 1, T. 2015, (ss. 39-50).

örgütlerin siyasi iktidar tarafından baskılanmadığı, siyasi ve entelektüel bir muhalefetin olduğu müzakereci bir yöntemde vergilendirmeye ilişkin kararlar alınmasında yeknesaklığın, kör bir konformizmin (uymacılığın) engellenmesi ile müzakerenin ve eleştirinin olduğu ortamın oluşmasını sağlamaktadır.

Vergi idaresinde demokrasi, vergilendirme işlemlerine halkın işbirliği ve katılması ile gerçekleştirilebilmekte, vergi ahlâkı ve bilincinin yeterli varlığı ile beyanname yönteminin geliştirilmesi ve idarenin teknolojik gelişmelere bağlı olarak hizmetlerinde kolaylık göstermesi ve karmaşık vergi mevzuatı konusunda aydınlatma görevini gerektiğinde ücretsiz olarak yapması vergi idaresinde demokratik uygulamaları sağlamaktadır.[92] Bu açıdan vergi yönetiminde karşılıklı güven ve objektif iyi niyet ortamının sağlanması demokratik bir vergilendirme sürecinin asgari şartlarındandır.

1.2.1.2.2. Vergilendirmede Hukuk Devleti Sınırlandırması

1.2.1.2.2.1. Hukuk Devleti Kavramı

Hukuk Devleti, çağdaş demokratik rejimlerin vazgeçilmez özelliğidir. Hukuk devleti en genel tanımıyla faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlettir.[93] Hukuk devleti, temel anayasal bir ilke olarak,

---

[92] ÇAĞAN, anayasada vergilendirme yetkisinin bölüşümü ilkelerine yer verilmesi yoluyla yerel niteliği daha ağır basan vergilerin yerel idareler tarafından belirlenmesi ve tahsil edilmesinin demokratik devlet ilkesine daha uygun düştüğünü savunmaktadır. Çağan, **Demokratik,** s. 135. Bu sistem anayasamızda mevcut değildir. Bu konuya ilişkin iki Anayasa Mahkemesi kararının karşılaştırmalı analizi için bkz. Soner Yakar / İsmail Orçun Gündüz, "Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: "Var" Mı "Yok" Mu İşte Bütün Mesele Bu", **Sayıştay Dergisi,** S. 92, Y. 2014.

[93] Hukuk Devleti ve sınırlı olmayan unsurlarını içeren liste hakkında bkz. Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 113, 120-122; Gözler, **Türk Anayasa,** s. 82-88; Erdoğan, **Anayasa Hukuku,** s. 59; Kemal Gözler / Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri,** Ekin Yayınevi, 19. Bası, Bursa, 2017, s. 59-67; Şeref Gözübüyük, **Yönetsel Yargı,** Turhan Kitabevi, 32. Bası, Ankara, 2012, s. 1-3; Ramazan Çağlayan, **İdare Hukuku Dersleri,** Adalet Yayınevi, 3. Baskı, İstanbul, 2015, s. 74-79; Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku,** Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2009, s. 93-118; Kumrulu, **Birkısım Anayasal,** s. 153. Hukuk Devleti kavramının önceki cümlede yer alan yazarların eserlerinde bahsettiği gibi ilk kez anayasa hukuku ile bağlantılı değil, idare hukuku alanında idarenin hukuka bağlılığı ve bunun denetlenmesi sorunu ile bağlantılı olarak ortaya çıktığı hakkında azınlık görüşü için bkz. A. Ülkü Azrak, "İdarenin Yargısal Denetimine İlişkin Sorunlar", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı,** 9-13 Ocak 2001, Ankara, s. 441, (ss.441-470). Azrak, bu çalışmasında hukuk devleti olgusunun, idare hukukunun Fransa'da idareci-hakim siteminden devredilmiş adalet

bütün devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını amaçlamaktadır.[94] Bu anlamda, hukuk devletinin kişi açısından temel konusu, insan hakları ve temel hürriyetler, devlet açısından ise kuvvetler ayrılığı ilkesidir.[95]

Hukuki belirlilik ve hukuki istikrar kişilerin devletle ilişkilerinde geleceği öngörebilmeleri ve devlet karşısında kendilerini güven içinde hissetmelerini sağlar.[96] Bu anlamda hukuk devleti, sınırsız ve denetimsiz polis devletinin karşıtıdır. Hukuk devleti kavramının tüm unsurlarını içeren bir liste bulunmamaktadır. Nitekim hukuk devleti diğer tüm ilkeleri kapsamına alan geniş bir kavramdır. Bununla birlikte, devletin eylem ve işlemlerinde hukuka bağlılığını sağlayan mekanizma, yargı denetimi ilkesidir.[97] Yargı denetimi, tarihsel süreçte yürütmenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetimi olarak anlaşılırken daha sonraları yasama işlemlerinin eylem ve işlemlerinin hukuka bağlılığı hususu da gündeme gelmiştir.

Hukuk devletinin gerekleri(şartları) devletin hukuka bağlılığı anlamında genel, idarenin hukuka bağlılığı anlamında özel olmak iki tür şarttan oluşmaktadır.[98] Genel gerekler, yasama, yürütme, yargı organlarının hukuka bağlı olması idarenin hukuka bağlılığı için gereken ön şartlardır; özel gerekler idarenin eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması, hukuki öngörülebilirlik (bilinebilirlik, önceden tahmin edilebilirlik) ve güvenlik, geçmişe etki yasağı, idarenin mali

---

sistemine ve ardından Conseil d'Etat'ın idari uyuşmazlıklara bakması sonucu Fransa'da Conseil d'Etat'ın idare hukukunu yaratması durumu ile başka deyişle idarenin hukuka bağlılığının denetlenmesi sorunu ile ortaya çıktığını savunmuştur. Bu anlamda ülkemizde 2576 Kanun'un yürürlüğe girmesine kadar ilk derece idari yargı mercii olarak görev yapan il ve ilçe İdare kurulları, vergiler itiraz komisyonları ve vergiler temyiz komisyonunun, *"kimse kendi davasında hâkim olamaz"* evrensel hukuk ilkesine aykırı olan yönetici- yargıç sisteminin kalıntıları olduğunu dile getirmektedir.

[94] Çağan, **Vergilendirme,** s. 144.

[95] Yaşar Karayalçın, **Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)**, Hazırlayan: Hayrettin Ökçesiz, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları 4, AFA Yayıncılık, İstanbul, 1998, s. 132.

[96] Özbudun, s. 114.

[97] AYM, E.1976/1, K.1976/28, T.25.05.1976, (Kazancı).

[98] Karakoç, genel gerekleri hukuk devletinin ilk unsuru olarak saymakta, özel gerekleri ise hukuk devleti ilkesini somutlaştıran ve tahdidi olmayan alt ilkeler olarak sınıflandırmaktadır. Karakoç, **Anayasal,** s. 1263-1264.

sorumluluğu, kanuni idare ilkesi gibi idarenin hukuka bağlılığının şartlarıdır.[99] Bu anlamda, bu sınırlar sadece genel bir çerçeveyi oluşturmakta; somut olay ve konularda hukuk devleti açısından değerlendirmeler veya çözümlemeler yapılabilir.

Vergi hukukunda, hukuk devleti kavramının son derece geniş bir uygulama alanı vardır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır. Başka deyişle, vergi hukuku devletin kişi hak ve özgürlük alanlarına müdahalesini düzenlemesi nedeni ile hukuk devleti kavramı ile yakın ilişkidedir. Bu anlamda, "vergi hukuku, hukuk devleti kavramının sınırlarını belirlemek açısından en elverişli hukuk kollarından biridir."[100] Yargı denetimi, devletin hukuka bağlılığının sağlanmasında etkin mekanizmalardan biri olduğu için, yasama ve yürütme organlarının eylem ve işlemlerinden olan vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının saptanmasında yargı organlarına önemli görevler düşmektedir. Yargısal denetimin konusu ve kapsamı, liberal hukuk devleti anlayışının yerini idarenin düzenleyici ve müdahaleci bir fonksiyon olmasının yanında zamanla topluma ve bireylere hizmet sunan bir fonksiyon niteliğini de kazanmasıyla sosyal hukuk devletine bırakması olmak üzere, denetim tekniklerinin kullanılması biçimleri ile modern toplumun gereksinimlerine uygun olarak genişlemiştir.

1.2.1.2.2.2. Vergilendirmede İdarenin Kanuniliği İlkesi

Kanunî idare ilkesi, vergi idaresinin kanun yanında, yetki devrinin anayasal koşulları gerçekleşmişse CB kararnamelerine, anayasaya ve uluslararası vergi anlaşmalarına yani kanun yanında ona eşit ve daha üstün kaynaklara da uygun davranması anlamına gelir. Bununla birlikte vergi hukuku, kanuni düzenlemelerin

[99] Genel gerekler, meclisin kanun yapma yetkisini anayasaya uygun kullanmasını; mahkemelerin (siyasi) yerindelik açısı yerine hukukilik açısından denetlemesini, idarenin sahip olduğu yetkileri kullanırken veya üstlendiği görevleri yerine getirirken kanuna saygı ilkesi çerçevesinde kanunlara uygun davranmasını içermektedir. İdare aynı zamanda düzenleyici işlemlere de uymak durumundadır. Yürütmenin hukuka bağlı olması hususu, vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın kanunda bulunma zorunluluğu ve verginin diğer unsurlarında kanunilik ilkesinin sertliği bakımından, idare hukukundan görece daha katı bir sisteme yol açmıştır. Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 62-63; Çağan, **Demokratik,** s. 138.

[100] Çağan, **Demokratik,** s. 137.

kapsamlı olduğu alanlardan biridir. Bu açıdan, vergi idaresi açısından kanun ön plana çıkmaktadır ve verginin kanunla konulması ve idarenin vergilendirme sürecindeki işlemlerini (tarh, tebliğ, tahsil gibi) yaparken ilgili kanunlara riayet etmesini konu almaktadır. Çünkü idarenin faaliyette bulunması ekseriyetle temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması anlamına geldiği için, Anayasanın 13. maddesine göre, söz konusu sınırlandırmaların kanunla yapılmasını öngörmektedir. Bu anlamda idarenin kanuniliği ilkesi vergi hukuku alanında Anayasanın 73. maddesinin 3.fıkrasında yer alan vergilerin yasallığı ilkesi ile daha sağlam güvenceler altındadır. Bunun yanında Anayasanın 8. maddesi de yürütme yetkisinin anayasaya ve kanunlara göre kullanılacağını düzenlemektedir.

İdarenin kanuniliği ilkesi hukuk devleti, sosyal devlet veya demokratik devlet gibi temel ilkelerden farklıdır. İdarenin kimliğinden farklı bu gruptaki ilkeler idareyi, yasama ve yargı organlarını bağlayan temel anayasal ilkeler olmakla birlikte, idarenin kanuniliği ilkesi sadece idare için hüküm ifade etmektedir.[101] İdarenin kanuniliği ilkesinin iki anlamı bulunmaktadır. İdarenin işlemleri kanuna dayanmalı ve bu eylem ve işlemler kanuna aykırı olmamalıdır. Bu açıdan Kanuna dayanma ilkesi "idarenin secundum legem özelliği" [102] olarak adlandırılırken, kanuna aykırı olmama ilkesi "idarenin intra legem" özelliği olarak ifade edilmektedir.[103] Anayasada düzenlenmemiş bir konuda Anayasanın başka ilkeleriyle çatışmamak şartıyla yasama organı takdir yetkisine sahipken, idarenin kanun olmayan bir yerde genel düzenleme

[101] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 70-71.

[102] Yürütme yetkisi kural olarak asli (özerk, muhtar) bir yetki değildir. Olağanüstü hallerde çıkarılacak kanun hükmünde CB kararnameleri (Anayasa md. 119) ve CB kararnameleri (Anayasa md. 104/17) dışında yürütme organının asli düzenleme yetkisi yoktur. Gözler, **Türk Anayasa,** s. 94-95; Yasama yetkisinin sınırı (asli ama sınırlı yetki olma özelliği) hakkında bkz. Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 70.

[103] İdare kendisine tanınan takdir yetkisi konusunda da sınırsız(tam) bir yetkiye sahip değildir. İdare, bu yetkisini yönetmelik gibi genel kurallarla düzenlemek ve bu düzenlemelere uymak durumundadır. Buna düzenli idare ilkesi denmektedir. İdari faaliyetlerin belirliliği ilkesi nedeniyle, idarenin istikrar kazanmış uygulamalarından da teknolojik ihtiyaçlar gibi nedenlerden dolayı zorunlu olmadıkça vazgeçmemesi gerekmektedir. Gözler, **Türk Anayasa,** s. 86; Bağlı yetki-takdir yetkisi konusunda bkz. Bahtiyar Akyılmaz / Murat Sezginer / Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku,** Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, Ankara, 2016, s. 147-153; Takdir yetkisinin denetiminde dozaj sorunu ve örnekler için bkz. Ali D. Ulusoy, **Yeni Türk İdare Hukuku,** Yetkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2019, s. 397-417.

yetkisi yoktur; kanuna dayanmak zorundadır.[104] Vergi hukukunda idarenin secundum legem özelliği, vergilerin genel, objektif düzenleyici işlemlerle konulmasına karşılık gelirken, idarenin intra legem özelliği vergi idaresi tarafından yapılan sübjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi kanunlarına uygun ve doğru yapılmasına karşılık gelmektedir. İkinci ilke kanuna saygı ilkesi diye de adlandırılabilmektedir. Mesela, vergi idaresi vergi borcunu zamanında hiç ödemeyen veya eksik ödeyen mükellefe, 6183 sayılı Kanun'da[105] düzenlenmiş bulunan ödeme emrini kanunun öngördüğü şekliyle göndermek ve kamu alacağını kanunun öngördüğü şekliyle (gecikme zammı ile birlikte vergi aslı ve varsa cezasını) tahsil etmesi gerekmektedir. Bu konuda vergi idaresinin bağlı yetkisi bulunmaktadır. Farklı bir uygulama yoluna gidemez.[106]

Çağdaş devlet sistemlerinde güçler ayrılığının yumuşaması sonucu, yürütme organının yetkileri artmaktadır. Söz konusu yetkilerin artması kanunlar yoluyla ile olsa da esasen kaynağını anayasadan almaktadır. Bu yetkiler aracılığıyla, finansman ihtiyacını toplumun canlı kesimlerine doğru kaydırmak ve bu dinamik kesimlerle kamu işlerinin yürütülmesinin kaynağının oluşturulması arasında yakın bağlantılar kurulması imkânı sağlanmaktadır.

1.2.1.2.2.3. Eşit Vergilendirme İlkesi

Bir ülkenin vergiye ilişkin öngördüğü sistem; esasen vergilendirmeye ilişkin genel ve eşitlik ilkelerine bakışına göre biçimlenir. Başka deyişle vergide eşitlik ilkesi, genellik ilkesinden daha kapsamlı olup, devletin vergi adaleti konusundaki anlayışını yansıtır. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi hukukçuları tarafından genellik ilkesi ile bir arada ele alınmakla birlikte, burada eşitlik ilkesi hukuk

[104] Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 388. Bu ilkeye "kanuni dayanak ilkesi" de denmesinin nedeni, idarenin kendine has inisiyatif gücü olmaması ve idarenin alanının kanunların uygulanmasıdır. Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 71.

[105] 21 Temmuz 1953 tarihli 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, RG, T. 28.07.1953, S. 8469.

[106] Geniş bilgi için bkz. Adnan Gerçek, "Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu", **UÜİİBFD,** C. XXIX, S. 2, Y. 2010.

devletinin unsurlarından biri olması nedeniyle[107] genel anlamıyla bahsedilecek; genellik ilkesi Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergilendirme ilkeleri ile birlikte vergi adaleti başlığı altında anlatılacaktır. Nitekim genellik ilkesi vergilendirmede en temel ilkelerdendir.

Eşitlik ilkesi, Anayasanın "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde değil, "Kanun Önünde Eşitlik" başlığını taşıyan 10. maddesinde düzenlenmektedir. Eşitlik ilkesi, anayasa hukukçuları tarafından kanunların kişisel ve özel durumlarına bakılmaksızın herkese eşit uygulanması olarak ifade edilen mutlak eşitlik (şekli eşitlik, şekli hukuki eşitlik veya aritmetik eşitlik) ve aynı durumda bulunanların aynı işleme tabi tutulması olarak ifade edilen nispi eşitlik (maddi eşitlik, geometrik eşitlik) olarak ayrımlarken; bu ilke vergilendirme alanında yatay ve dikey eşitlik (veya adalet) olarak tezahür eder.[108]

Vergilendirmede yatay eşitlik aynı durumda olanların (gelir, harcama, servet, aile durumu kıstası gibi…) aynı şekilde vergilendirilmesi, dikey eşitlik farklı durumda olanların farklı (eşitsizlikleri derecesinde) vergilendirilmesidir.[109] Böylece şekli hukuki eşitlik ilkesi kapsamında olanların fiilen ortaya çıkan eşitsizlikler nedeniyle vergi yüklerinde farklılaştırmalar yapılabilir. Yatay eşitlik hukuki bir eşitlik iken, dikey eşitlik eylemli eşitliktir veya haklı nedene dayanan[110] eşit olmayanların eşitsizliği olarak nitelendirilebilir. Bu açıdan bu ayrımda yatay adalet kanun önünde eşitlik kavramına denk düşmekte, dikey adalet maddi hukuki eşitlik kavramına denk düşmektedir. Bunun yanında vergilendirmede yatay ve dikey eşitliğin bu konuda yapılan tanımın niteliği ile nispi eşitliğin iki sonucuna denk düştüğünü savunanlar da

[107] GÖZLER, eşitlik ilkesinin bağımsız bir temel ilke olduğunu savlamaktadır. Temel hak veya hukuk devletinin parçası değildir. Bu açıdan, bu ilkenin muhatabı devlet yönetimidir; özel kişilere hitap etmez. Diğer deyişle, anayasanın yatay etkisi bu ilke için söz konusu değildir. Gözler, **Türk Anayasa,** s. 98, 103. Nitekim bunu Anayasa Mahkemesi kararlarında da görmek mümkündür. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (md. 14) ise, anayasanın aksine bağımsız bir eşitlik ilkesi içermez, ayrımcılık yasağı üzerine kuruludur. Bu açıdan eşitlik ilkesi, evrensel bir ilkedir.

[108] Gözler, **Türk Anayasa,** s. 99-100.

[109] Nurettin Bilici, **Kamu Maliyesi,** Savaş Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2019, s.73; Çağan, **Demokratik,** s. 139.

[110] Haklı neden kavramının genel bir tanımı yoktur. Kanundaki sınıflandırmanın haklı bir nedene dayanıp dayanmadığı, o kanunun somut içeriği göz önüne alınarak belirlenebilir. Sınıflandırmalar, haklı nedenlere dayanması ve imtiyaz oluşturmaması koşuluyla eşitlik ilkesiyle çelişmezler.

vardır. Bu nedenle GÖZLER, yatay eşitliğin ister aynı, isterse farklı durumda olsun herkesin aynı işleme tabi tutulması, dikey eşitliğin aynı durumda olanların aynı, diğer bir ifadeyle farklı durumda bulunanların farklı işleme tabi tutulması olarak tanımlanmasının daha uygun olacağını ifade etmektedir.[111]

Ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ve vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine ilişkin getirilen istisnaların anayasal sınırlar kapsamında kamu yararı, kamu düzeni gibi haklı nedene dayanma gerekçesi Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimi kapsamındadır.[112] Bu anlamda eşitlik ilkesinin ihlal edilmiş olup olmadığının anlaşılabilmesi için Anayasaya uygunluk denetiminde sadece kanunların genel ve soyut nitelik taşıyıp taşımadıklarının değil, onların içeriklerinin de araştırılması gerekir.[113]

Anayasa Mahkemesi de eşitlik ilkesini benzer şekilde tanımlamaktadır. Aynı hukuksal durumda bulunanların aynı, farklı hukuksal durumlarda bulunanların haklı nedene dayanmak koşuluyla farklı koşullara tabi tutulması olarak değerlendirmektedir.[114] Şekli hukuki eşitliği kanunların genel ve soyut nitelik taşıması yani kapsadığı herkese eşit olarak uygulanması olarak tanımlarken maddi

[111] Gözler, **Türk Anayasa,** s. 99-100.

[112] AYM, E.2017/117, K.2018/28, T.28.02.2018, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021; Çağan, **Demokratik,** s. 139. AYM, kamu yararı veya haklı nedenin anlaşılabilir, amaçla ilgili ve makul ve adil olmasını bir bütün olarak arar ve bu ölçütlerden birine uymuyorsa eşitlik ilkesine aykırı olduğu sonucuna varır. Saban, **Vergi,** s. 55. Götürü usul, kaynakta kesinti, tahakkuk ve tahsil zamanaşımı gibi vergi düzenlemeleri eşitsiz uygulamalar olmakla birlikte kamu yararı, vergi tekniğinin zorunlu kılması gibi belli anayasal amaca hizmet etmelerinden dolayı, bu tür eşitlik ilkesinden sapmalar/istisnalar kabul edilmektedir. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 41-42.

[113] Anayasa Mahkemesi, 18.2.2009 günlü ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un, geçici 3. maddesini "Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez." biçimindeki son cümlesini, eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile iptal etmiştir. Olayda, hakkında daha önce vergi incelemesi yapıldığı için tarhiyatlara muhatap olan davacı ile aynı vergi yükümlülüğünü doğuracak aynı nitelikte emtiayı ithal eden ancak haklarında henüz vergi incelemesi yapılmamış diğer mükellefler ile ya da tarhiyatlara muhatap olmakla birlikte yasal yükümlülüğünü süresinde yerine getirmeyip ödemede bulunmayan mükellefler arasında bir ayrım gözetilmiştir. Bu durum, eşitler arasında tesis edilmesi gereken eşitlik ilkesinin zedelenmesine neden olmuştur. Söz konusu aykırılık, vergilendirmedeki yatay eşitlik ilkesinden sapmadır. AYM, E. 2010/118, K. 2011/170, T. 22.12.2011, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

[114] AYM'nin geçici verginin gelir vergisi mükellefleri arasında ödeme zamanından doğan eşitsizlikler gidermeyi amaçlayan nitelik taşıdığı ve geçici vergi ödeyen ve geçici vergi ödemeyen mükellefler arasında ve mahsup dönemi bitiminden sonra vergi incelemesine tabi tutulan geçici vergi mükellefleri ile bu dönem sona ermeden incelemeye tabi tutulan mükelleflerin hukuki durumlarının farklı olduğundan eşitlik karşılaştırması yapılamayacağı hakkındaki kararı için bkz. AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, T. 14.03.2019, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 21.05.2021.

eşitliği, şekli eşitliğin ötesinde aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlarda ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranma zorunluluk olarak ifade eder. Bu anlamda farklılıkları meşrulaştırmakta da eşitlik kullanılır. Bu minvalde eşitlik ilkesinin ihlali, haklı neden olmadan benzer koşullarda olanların farklı sınıflandırılması veya farklı olanların farklı sınıflandırılmaması biçiminde ortaya çıkmaktadır.[115]

1.2.1.2.2.4. Hukuki Güvenlik ilkesi ve Geçmişe Yürümezlik İlkesi[116]

Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvrnlik ilkesi, hukuk normlarını öngörülebilir olmasını, kişilerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de kanuni düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.[117] Bir toplumda hukukî güvenliğin gerçekleştirilebilmesi, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır. Bunun sonucu, bireylerin kendilerine uygulanacak hukuku kuralını önceden (faaliyetlerini gerçekleştirmeden) bilme ve davranışlarını bu doğrultuda ayarlama (yapma-vazgeçme veya değiştirme biçiminde davranış değişikliği) imkânına sahip olmasıdır. Bu anlamda idarenin geçmişe yönelik işlem yapma ihtimali, bireylerin hukuk güvenliği ilkesine olan inançlarını sarsacaktır. Hukuk kurallarının değişim sıklığına vurgu yapan hukuki istikrar ilkesi ve kuralların uygulanma zamanını konu alan geçmişe etkili olmama ilkesi, hukuki güvenlik ilkesinin tezahürüdür. Kişi güvenliği ile hukuk güvenliğinin çatıştığı bazı durumlarda, geçmişe yürümeme ilkesine istisnalar getirilebilmektedir.[118]

Kanunlar, kamu yararına olarak geleceği düzenleyici, soyut, kişisel olmayan, genel hukuk kuralları koymaktadır. Bu kuralın mefhumu muhalifinden geriye yürümenin tanımı çıkabilmektedir. Başka deyişle, kişisel olan hukuki durumlar içeren ve geçmişe yönelik özel kural içeren kanunlar geriye yürür niteliktedir.

---

[115] Saban, **Vergi,** s. 55.
[116] Örnek karar için bkz. AYM, E. 2018/103, K. 2019/4, T. 13.02.2019, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.
[117] AYM, E. 2016/43, K. 2017/146, T. 01.11.2017, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 31.09.2021.
[118] Gözler, **Türk Anayasa,** s. 87.

Anayasanın "Suç ve cezalara ilişkin esaslar" başlıklı 38. Maddesinin 1. fıkrasında *"Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz*; *kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez."* hükmü bulunmaktadır. Bu minvalde hukukun temel (veya genel) ilkelerinden olan kanunların ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması, Anayasada yalnızca ceza hukukuna ilişkin olarak ifade edilmekle beraber, vergi hukukunda da esas olarak geçerliliğini korumaktadır. Kazanılmış haklara saygı ilkesi[119] ise anayasada ayrıca yer verilmemekle birlikte, hukukun genel ilkelerindendir ve Anayasa Mahkemesi tarafından da hukuk devletinin ana hukuk kuralı ve doğal gereği olarak kabul edilmektedir.

Anayasada vergilendirme yetkisinde geçmişe etki yasağını içeren herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi yasalarını ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerini, hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük ilkeleri açısından yargısal denetime tutmaktadır. İdare hukukunda kural olarak idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesi mevcuttur. Bu, idarenin kazanılmış haklara saygı göstermesi gerekliliğinden çıkarılan bir sonuçtur.[120] Kazanılmış hak kavramının kullanıldığı durumların gerçekte kazanılmış hak olup olmadığı tartışma konusu yapılabildiğinden, kazanılmış hakkın hangi durumlarda oluştuğuna bakmak gerekmektedir. Bununla birlikte, kazanılmış haklara saygı ilkesi henüz sonuçlanmamış, devam eden durumlar için geçerli bir ilke olmadığı konusunda görüş birliği mevcuttur. Bu minvalde Anayasa Mahkemesi, özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunması olarak nitelemiş; kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerektiğine vurgu yapmıştır.[121] Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden

[119] Özbudun, s. 121-123.

[120] Gözler, **Türk Anayasa,** s. 87; geniş bilgi için bkz. Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 1, "Vergi Hukukunda Geriye Yürümeme Esası", Derleyen: Billur Yaltı, **Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını**, İstanbul, 2011.

[121] Anayasa Mahkemesi, 28.3.2007 günlü ve 5615 sayılı Kanun'un iptali istenen kural (md.32-a) ile geriye dönük şekilde 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yasanın yürürlüğe girdiği tarihe

kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar, kazanılmış hak niteliği taşımaz. Vergilendirmede hukukî güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve geçmişe etki yasağını içermektedir.[122] Vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen vergiyi doğuran olaylara uygulanmamasını gerektirir. Sonradan çıkan kanunlarla geçmiş dönemler için vergi yükünün arttırılması[123], yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini zedeler; ekonomik ve ticarî yaşamda bulunması gereken kararlılık ve belirlilik bundan olumsuz etkilenir.[124] Bu ilke vergi kanunlarının yanında yürütme organlarının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir. Yürütme organının (Anayasanın 73. maddesine göre Cumhurbaşkanı), yükümlülük getirmesi (veya arttırması) anlamında vergi muaflığını veya vergi indirimini sınırlandırması veya tamamen kaldırması halinde, bu kapsama geçmişte tanımış olduğu kolaylıkları kapsayacak şekilde işlem yapmaması gerekir.

(RG.04.04.2007) kadar hak etmiş bulundukları vergi iadesi gelirinden yoksun bırakılması gerekçesi ile ücretlilerin, yasa maddesinin geçmişe yürütülmesinin kazanılmış hak ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olması nedeni ile iptali istemini reddetmiştir. Yüksek Mahkeme ücretlilerde vergi indirimi uygulamasında kazanılmış bir haktan söz edebilmek için, ücretliler tarafından vergi indirimine konu olan harcamalara ilişkin olarak ilgili yıl içinde biriktirilen fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişlerinin izleyen yılın ilk ayı içerisinde bir beyanname ile işverenlerine teslim edilmiş ve teslim edilen belgelerin geçerli olduğunun, harcamaların vergi indirimi kapsamında bulunduğunun ve harcama toplamının doğru beyan edildiğinin belirlenmiş olması gerektiğine vurgu yapmıştır. Buna göre, 01.01.2007-04.04.2007 tarihleri arasında yapılan harcamalara ilişkin belgelerin biriktirilmiş olması bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu olmadığını belirtmiş. Ayrıca, ortada kazanılmış bir hakkın bulunmaması nedeniyle, kanun koyucunun, belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla genel düzenleme yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir uygulamayı aynı yetki kapsamında geriye dönük olarak yürürlükten kaldırmasının hukuki güvenlik ilkesini ihlal edecek bir geriye yürüme olarak da nitelendirilemeyeceğini söylemiştir. AYM, E. 2007/44, K. 2009/148, T. 15.10.2009, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

[122] Bilici, **Vergi,** s. 9-11, Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 46.

[123] Geriye yürümezlik ilkesi aleyhe vergi kanunları için geçerlidir. Nitekim yeni vergi kanunları veya yürütme organına verilen yetki doğrultusunda muafiyet veya istisna miktarının arttırılması gibi yükümlü yararına olan işlemler hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir. Bununla birlikte yükümlülük azaltıcı geçmişe yürüyen düzenlemenin eşitlik ilkesine uygun düzenlenmesi gerekir. Aksi halde hukuki güvenlik ilkesine uygun olmakla birlikte eşitlik ilkesine aykırılık yaratabilir. Bu durum, ceza hukukunda failin lehine olan kanun hükümlerinin geriye yürüme ilkesine benzer. Kanun koyucunun geçmişe yürümeyen eksik düzenlemesinin ancak eşitlik ilkesi gibi başka anayasal ilkeye zarar vermesi durumunda anayasaya aykırı olacağı hakkında ise bkz. Özbudun, s. 388-389, Gözler, **Türk Anayasa,** s. 101. Vergi hukukundaki eksik düzenleme örneği (Gelir Vergisi Kanunu md. 23/6. bent) ve eşitsizliğin yasama süreci içinde giderilmesi gerektiği hakkında bkz. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 42, 43.

[124] Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği, kanunilik ilkesinin bir tamamlayıcısı niteliğindedir. Çağan, **Demokratik,** s. 141.

Karşılaştırmalı vergi hukukunda geçmişe yürüme hususu, gerçek anlamda geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Gerçek geriye yürüme, bir vergi kanunun eski kanun döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum ve olaylara uygulanması iken, gerçek olmayan geriye yürüme ise yeni kanunun eski kanun yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır.[125] Bu anlamda gerçek anlamda geriye yürüme idare hukukundaki kazanılmış haklara saygı ilkesinde sonuçlanmış hukuksal durumlara denk düşerken[126], gerçek olmayan geriye yürüme, devam eden durumlara karşılık gelmektedir.

Türk hukukunda bir vergilendirme işleminde, vergi yasasında gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olup olmadığı hususunda kriter vergiyi doğuran olaydır.[127] Vergi yükünü artıran vergi kanunu hükmünün vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından sonra uygulanması durumunda gerçek geriye yürümeden, vergiyi doğuran olayın tamamlanmasından önce uygulanması durumunda gerçek olmayan geriye yürümeden bahsedilmektedir.[128] Başka deyişle geçmişte

[125] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 47.

[126] Örneğin; Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle getirilen vergi kolaylıklarının iptal edilmesi durumunda, iptal kararının etkisi vergilendirme kapsamında tamamlanmış hukuki durum ve olayları kapsamayacaktır. Nitekim AYM tarafından verilen iptal kararının ne zamandan itibaren uygulanacağı Anayasanın 153. maddesinin 5. fıkrasında açıkça yazmaktadır. Buna göre Anayasa Mahkemesi iptal kararı verdiğinde bu kararlar geriye yürümez. AYM'nin iptal kararı RG'de yayımlandığı tarihte yürürlüğe girmekle birlikte, gereken durumlarda yürürlük tarihi belirtilmek kaydıyla ileri bir tarihte de yürürlüğe girme imkânı bulunmaktadır. Bu sürenin 1 yılı aşmaması gerekmektedir. Bu durumda AYM'nin vergi kolaylığını iptali durumunda, bu kolaylıklardan daha önce yararlananlar, gerekçeli olma zorunluluğunu içeren iptal kararından etkilenmez. Bununla birlikte geriye yürümeme tartışmalarında AYM'nin iptal kararından doğan sorunların engellenmesi amacıyla, yürütmeyi durdurma kararı önemli araçlardandır.

[127] Danıştay, geriye yürümezlik ilkesini duraksamaya yer vermeden benimsemektedir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 213 sayılı VUK'un 112. maddesinin 3 numaralı paragrafında yer alan hükme dayanılarak, bu yasanın yürürlüğe girdiği 1.1.1986 tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ait tarhlara "gecikme faizi" uygulanamayacağına karar vermiştir. Karara katılmayan bazı üyeler ise, 1985 takvim yılı gelir vergisi beyannamelerinin 31.3.1986 ve kurumlar vergisi beyannamelerinin 30.4.1986 tarihinde verileceğinden, re`sen veya ikmalen yapılacak tarhiyatların ancak bu tarihten sonra yapılacak vergi incelemeleriyle ortaya çıkabileceğinden, re`sen veya ikmalen yapılacak tarhiyatlarda 1985 yılını da 112. madde kapsamı dışında tutulmaması gerektiğini belirtmiştir. Bu minvalde, gecikme faizinde gecikme faizinin kamu düzeni amacıyla konulduğu belirtilerek, vergiyi yaratan olayın ölçüt alınmasının vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesine ters düşmediğini belirtmektedir. Bu savını gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme ayrımı ile desteklemiştir. DİBK, E. 1988/5, K. 1989/, T. 03.07.1989.

[128] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 49.

tamamlanmış ve hukuki sonuçları oluşmuş geçmişteki hukuksal ilişkilere uygulanan yasalar gerçek geriye yürüyen, geçmişte başlayan ve yeni yasa yürürlüğe girdiğinde henüz sonuçlanmamış hukuki ilişkilere uygulanan yasalar gerçek olmayan geriye yürüyen yasalardır. İlke olarak, gerçek önceye yürümenin anayasal kurallara aykırı olmasına karşılık, gerçek olmayan geçmişe yürüme mümkün olmaktadır. Her iki durumda da Anayasa Mahkemesi mevcut kanun hükmünü hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından denetleyebilmektedir. Anayasa Mahkemesi gerçek geriye yürümenin varlığı durumunda gerçek geriye yürüyen vergi yükünü artıran kanun hükmünü hukuk devleti ilkesine aykırı olması gerekçesi ile iptal edebilecektir; gerçek olmayan geriye yürümenin tespiti durumunda ise somut olayın özellikleri çerçevesinde (geriye yürütüldüğü dönemin uzunluğu, ek vergi yükünün ölçüsü) hukuk devleti ilkesi ile çelişip çelişmediğine karar vererek kanun hükmünü değerlendirebilecektir. Burada söz konusu değerlendirme kanun hükmünün haklı nedene dayanması gerektiğidir. Kamu yararı ile kişilerin hukuki güvenliklerinin zedelenmesi hususu arasındaki denge önemli rol oynamaktadır.

Anayasa Mahkemesi, bir kararında kanunların geriye yürümezliği ilkesini, "Kanunlar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirmesi, kazanılmış hakların korunması, mali hakların iyileştirilmesi gibi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılır." şeklinde tanımlamış ve yeni kuralın eski kural yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanmasının geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğini vurgulamıştır.[129] Anayasa Mahkemesinin vergilendirmede geçmişe yürümeye ilişkin kanun hükmünün iptali konusunda benimsediği bu tutum bazı yazarlarca eleştirilmektedir. BİLİCİ, yüksek mahkemenin gerçek olmayan geriye yürümeye kamu yararı, tarh döneminin henüz dolmadığı veya

[129]AYM'nin iptal talebinin reddi kararının özeti şöyledir: 15.07.2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanun'un 76. maddesinin "b" bendinde "…02.08.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere…" ibaresinin, amortisman uygulaması açısından 2013, 2014, 2015 hesap dönemi için bir etkisi olmamakla birlikte, hesap dönemi devam eden ve 31 aralık tarihi itibariyle incelenecek kayıtlarla vergiyi doğuran olay olan safi tutarın belirleneceği 2016 yılı için bir etkisi bulunmamakta, hesap dönemi devam eden bir yıla ilişkin ticari kazancın oluşmadığı, bu sebeple ödenecek kurumlar vergisini etkileyecek şekilde değişiklik yapılması kanunların geriye yürümesi olarak nitelendirilemez. AYM, E. 2018/103, K. 2019/4, T. 13.02.2019, www.anayasagov.tr, erişim tarihi: 31.09.2021.

ödeme süresinin henüz geçmediği gibi muğlak hususları gerekçe göstererek olumlu bakmasını, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın esas alınmasından dolayı gerçek geriye yürümenin de hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile eleştirmektedir.[130] Yazara göre AYM'nin 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunun %25 olan kurumlar vergisi oranını %45'e çıkarılacağına dair hükmünün 1985 yılı kurum kazançlarına da uygulanmasını Anayasaya aykırı görmemesine rağmen 5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanunda tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ve limitet şirket ortaklarının vergi borçlarından sorumluluğunun sınırlarını genişleten maddeyi anayasaya aykırı bulması uygulamanın kamu yararı açısından elzem olup olmadığı açısından değerlendirilmesi ile ortaya çıkmış uyumsuzluktur.[131] Dolayısıyla vergiye doğuran olayın gerçekleştiği tarihte vergilendirmede hangi yük getiren düzenleme yürürlükte ise bu olaya söz konusu o an yürürlükte olan düzenlemenin uygulanmasını savunmaktadır. Bu anlamda geçmişe etki yasağının ayrım yapılmadan benimsenmesi hukuki öngörülebilirlik koşulları açısından uygun olacaktır.

Genel, objektif nitelikteki düzenleyici bir kuralın anlam ve kapsamının belirlenmesi ve yorumlanmasına ilişkin olan ve konusunu oluşturan hukuk kuralı yürürlükte olduğu sürece geçerliliğini koruyan içtihadı birleştirme kararları için geriye yürüme ilkesinin benimsenmesi hususunun da bu başlık altında incelenmesi gerekmektedir. Bir yargı işlemi olan ve belirli bir uyuşmazlığı çözmeyen, uyuşmazlıkların aynı esaslara ve aynı yönde çözüme kavuşması için alternetif /

---

[130] Danıştay, AYM kararlarının geriye yürümesini itiraz başvurusunun yapıldığı dava, iptal kararının yürürlüğünden önce, usulüne uygun olarak açılmış olup da, iptal kararının yürürlüğe girdiği tarihe kadar sonuçlanmamış (ödeme emirlerini ilgilendirenler dahil) davalar ve vergi cezaları ile ilgili düzenlemelerin iptali halinde; iptal edilen düzenleme gereği ödenen cezalar hakkında yapılan hata düzeltme ve şikayet başvurularının reddine karşı açılan davalar bakımından kabul etmektedir. Nurettin Bilici, **"Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu",** www.dunya.com, erişim tarihi: 30.09. 2021. Bu yönde örnek Danıştay kararları için bkz. D3D, E.2005/2744, K. 2006/2505; D7D, E.2005/874, K.2006/2875, www.corpushukuk.com, erişim tarihi: 31.05.2021. Anayasa Mahkemesi kararlarının yürürlüğe giriş tarihinin ileri bir tarih olarak belirlenmesi, bu kararların görülmekte olan davalarda hemen uygulanmasına engel değildir. Nitekim Danıştay'ın görüşü, anayasaya aykırılığı sabit olmuş hükümlerin kararlara esas olamayacağı yönünde gelişmiştir. İdarelerin anayasaya aykırı bulunarak iptal edildiği bilinen bir kanun hükmüne dayanarak iptal kararı verdiği tarihten itibaren işlem tesis etmeye devam etmeleri, hukuk devleti ilkesine ve kamu yararına uygun davranma zorunluluğu kuralına aykırıdır. Adnan Gerçek, "Anayasa Mahkemesinin Vergi Düzenlemelerine İlişkin Son İptal Kararının Hukuk Devleti Açısından Değerlendirilmesi", **Sicil İş Dergisi**, S. 16, Y. 2009, (ss. 220-224); Bumin Doğrusöz, "Vergide Anayasa Mahkemesi Kararları", **Referans Gazetesi**, T. 19.10.2009.

[131] Bilici, **Vergi,** s. 11.

uygulanabilir çözümlerden birinin seçildiği içtihadı birleştirme kararlarında da hukukun temel ilkelerinden biri olması nedeniyle geriye yürümezlik ilkesi uygulama alanı bulacaktır. Danıştay Kanunu'nun[132] 40. maddesinin 4. fıkrası maddesi içtihadı birleştirme kararlarının Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemelerin yanında idarenin de uymak zorunda olduğu kararlardan olduğunu düzenlemektedir. Başka deyişle idare, kararın ilgili olduğu hukuk kuralını uygulayacağı her durumda karar doğrultusunda işlem yapmak zorundadır. Bu zorunluluk, içtihadı birleştirme kararından önce bu karara aykırı olarak tesis ettiği bir işlemi geri alarak düzeltilmesi için zorlanması değil, fakat sebep unsuru içtihadı birleştirme kararından önce oluşmuş olsa dahi henüz tesis edilmemiş idari işlemler için geçerlidir.[133]

1.2.1.2.2.5. Vergide Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi sadece kanuni belirliliği değil, hukuki belirliliği ifade etmektedir. Kanuni düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir olma gibi niteliksel koşulları karşılaması koşuluyla mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Hukuki belirlilik ilkesinde asıl olan, bir hukuk normunun uygulanması ile ortaya çıkacak sonuçların o hukuk düzeninde öngörülebilir olmasıdır.[134] Bu anlamda, kıyas yasağı, belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı konumundadır. Diğer taraftan, kıyas yasağı da kanunilik ilkesinin doğal sonucudur.[135] Başka deyişle, vergi kanunları ile açıkça belirlenmeyen konular üzerinden bu konulara benzediği ileri sürülerek vergi alınamayacak veya vergi istisnası tanınamayacaktır.[136] Vergi yargıcının bu anlamda

---

[132] 6 Ocak 1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu (DK), RG, T. 20.01.1982, S. 17580.

[133] Benzer şekilde yargı yerlerince bu kararlara aykırı olarak ve kesinleşmiş kararlar hakkında sonradan verilmiş içtihadı birleştirme kararlarına dayanarak yargılanmanın yenilenmesi istenemeyecek, fakat yargı süreci bitmemiş uyuşmazlıklar için bu kararın bağlayıcılığı/ karara uyma zorunluluğu geçerli olmaktadır. Böylece içtihadı birleştirme kararlarının geriye yürümezliği hususu, yine bir içtihadı birleştirme kararı ile belirlenmiştir. DİBK, E.1992/1, K. 1993/2, T. 10.06.1993, (Kazancı).

[134] AYM, E.2014/183, K. 2015/122, T. 13.1.2015, anayasa.gov.tr, erişim tarihi. 30.09.2021.

[135] Bilici, **Vergi,** s. 15.

[136] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 22-30. Kıyas yasağı, VUK'un 3. maddesinde yer alan yoruma ilişkin düzenleme ve hukukumuzda benimsenen ekonomik yaklaşım ile bağlantılı bulunmaktadır. Yürürlükte olmayan hayat standardı vergisinde indirime ilişkin vergi idaresinin yorumunun vergi yargısınca kanunilik ilkesine aykırılığı hakkında bkz. Bilici, s. 10, 21; İkale sözleşmesinde yer alan ekonomik değerlerin 7103 sayılı kanundan önce gelir vergisine tabi tutulması konusunda yaşanan belirsizlik ve yorumu noktasında idare ve vergi yargısının farklı yaklaşımı hakkında bkz. Selçuk Özgenç, "Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi", **MÜHFD,** C. 22, S. 2, Y. 2016; Vergi

hukuk yaratma yetkisi bulunmamaktadır. Sözgelimi, vergi hatası dışında kalan ve tartışmaya açık, yoruma elverişli, içtihada mütehammil konu ve uyuşmazlığın mevcudu durumunda vergi yargıcının, ortada hukuki uyuşmazlık olması gerekçesi ile hata düzeltme süreci işletilerek açılan iptal davasını reddetmesi gerekmektedir.[137]

Kıyas, vergi hukukunda yorumun sınırını oluşturmaktadır. Vergi hukuku uygulamasında karşılaşılabilecek kanun boşlukları kıyasa varmayan yorum yöntemleri ile doldurulamıyorsa, bu boşlukların mutlaka yasama süreci içinde doldurulması gerekmektedir.[138]

1.2.1.2.2.6. Vergilendirmede Temel Hak ve Özgürlükler Sınırı

Hukuk devleti ilkesi, temel hak ve hürriyetlerin korunmasını gerektirmektedir. Vergilendirme yetkisi, çoğunlukla anayasada yer alan temel hak veya hürriyetin sınırlandırması sonucunu doğurmaktadır. Verginin kanuniliğinin temel gerekçelerinden en önemlisi, bu sınırlandırmadır.[139] Vergilendirme yetkisinden etkilenen bazı temel hak ve özgürlükler bulunmaktadır. Bu temel hak ve özgürlüklerden bazıları devletin dokunamayacağı alanın sınırlarını belirtirken, bazıları devlete olumlu bir edim yükümü yükler. Bu anlamda özel hayatın gizliliği, mülkiyet hakkı, yerleşme ve seyahat özgürlüğü anayasanın kişinin hakları ve ödevleri bölümünde düzenlenmektedir ve devlete negatif bir yük yükleyerek bir şey yapmama, kişinin alanına müdahale etmeme görevi yüklemektedir. Böylece devlet bu haklara

---

hukukunda yorum konusunda geliştirici bir çalışma için bkz. Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli, 2010, www.tüsiad.org.tr, erişim tarihi: 31.05.2021.

[137] Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2017, s. 112, 132.

[138] Çağan, s. 141.

[139] Hatta bir Anayasa Mahkemesi kararında anayasada yer alan kanunilik ilkesinin (md.73/3) vergi yoluyla mülkiyet hakkına yönelik müdahaleler karşısında kişilere AİHS'ye göre -hukuka dayalı olma şartını kanun yanında kanun altı düzenlemelerin, istikrar kazanmış yargı kararlarının veya örf ve adet hukukunun da karşılayabileceği yönündeki içtihatlarından ötürü- daha üst düzey bir koruma sağlandığı söylenmiştir. Bu anlamda vergisel tedbirler konusunda devletlerin diğer alanlara nazaran daha geniş takdir hakkı veya hareket alanı kazandığı söylenebilmektedir. AYM, B. No: 2014/6192, T. 12.11.2014, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

dokunmayarak, sınırlamayarak görevini yerine getirmiş olacaktır. Bu açıdan bu haklar, Jellinek'in kamu hakları ayrımlamasında negatif statü hakları niteliğindedir.[140]

Çalışma hakkı ve ödevi Anayasanın sosyal ve ekonomik haklar bölümünde, 49. maddesinde düzenlenmektedir. Çalışma özgürlüğü ise 48. maddede düzenlenmektedir. 48. maddede düzenlenen çalışma özgürlüğü, anayasada düzenlendiği bölüm itibariyle pozitif statü hakları niteliğinde görünmekle birlikte, negatif statü haklarındandır.[141] Nitekim Anayasanın 176. Maddesinin 2. fıkrası gereğince kenar başlıkları madde metnine dâhil olmadığından, temel hak ve hürriyetler, anayasa maddesi içinde yer aldığı bölümden bağımsız olarak, söz konusu temel hakkın niteliği itibariyle değerlendirilebilmektedir.[142]

Devletin, bir tür bekçi görevine sahip olduğu temel hak ve özgürlüklerle ilgili düzenleme yaparken, bu hakkın sınırlama şartlarına uygun davranması gerekmektedir. Başka deyişle, anayasanın bütünselliği ilkesi gereği Anayasanın ilgili hükümleri çerçevesinde yeterli ve etkili korunma sağlanmaya çalışılacaktır.[143] Bu anlamda Anayasanın 13. maddesi, temel hak ve hürriyetlerin özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı

[140] Haklar ayrımı için bkz. Doğan, s. 38-44.

[141] Hak ve özgürlük kavramları anayasada yer alan terminoloji sorunundan ibaret bulunmamaktadır. Devletin sınırlandırılması bakımından önem taşımaktadır. Özgürlük, devletin belirli anayasal sınırlar dışına çıkmamak adına olumsuz edimini ifade etmektedir. Bu minvalde AYM'nin, 4108 sayılı Kanun'un turizm bölgelerinde talih oyunları salonları işleten, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, ödeyecekleri asgari vergi miktarları ile ödeme usulleri ve zamanını belirleyen kuralının Anayasanın 2., 13. ve 48. maddesine aykırı olmadığı sonucuna vararak, iptal isteminin reddi hakkında kararı için bkz. AYM, E. 1996/75, K. 1997/50, T. 14.05.1997, (Kazancı).

[142] ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN ise, çalışma hakkını anayasada bulunduğu bölüm itibariyle ve çalışma hakkına ilişkin maddenin ikinci fıkrasında bulunan devletin bu konuda alacağı tedbirlere vurgu yaparak, devlete olumlu bir ödev yüklendiğine vurgu yapmaktadır. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 44.

[143] AİHM içtihatları da yol gösterici olmaktadır. Örneğin; içtihatlara göre mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde ilk incelenecek ölçüt hukuka dayalı olma -iç hukukta temeli olması, yeterli derecede erişilebilir, belirli ve öngörülebilir olması ve düzenleme konusunda yargı kararının da açık bir keyfilik veya bariz bir takdir hatasından kaynaklanmayacak güvence içermesi-, daha sonrasında gelen iki ölçüt ise kamu yararı ve ölçülülüktür. Bu anlamda, bu şartlar sıralı ve kümülatif özelliktedir. AİHM Yunanistan/ Iatridis Kararı, B. No:31107/97, T. 25.03.1999; Birleşik Krallık/Lithgow ve diğerleri, B. No:9006/80, T. 08.07.1986, http://hudoc.echr.coe.int, erişim tarihi: 31.09.2021.

olarak[144] ve ancak kanunla sınırlanabileceğini ve bu sınırlamaların anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağını düzenlemektedir. Burada devletin temel hakkın özüne dokunmasına yol açan bir sınırlandırmadan bahsedilmek için, hak veya hürriyetin kullanılmasını imkânsız kılması veya aşırı güçleştirmesi gerekmektedir.[145] Bu anlamda "hakkın öz güvencesi", anayasada kabul edilmiş koruma mekanizmalarındandır ve sınırlandırmanın sınırını oluşturmaktadır. "Demokratik toplum düzenin gerekleri güvencesi", Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine güç kazandırıcı ve hürriyetler rejimini kolaylaştırıcı nitelik taşımaktadır.[146] Uygulamada bu iki kavram birlikte ele alınıp birleştirilerek kararlar verilmektedir. Her iki sınırlama da temel hak ve hürriyetlerin kanunla sınırlanması ön şartının gerçekleşmesi durumunda gündeme gelecektir. Başka deyişle, sınırlamanın doğrudan anayasanın kendisinden kaynaklandığı durumlarda güvence sağlamamaktadır. Ölçülülük ilkesi de güvence sağlayan diğer mekanizmalardandır. Ölçülülük ilkesi, hukuk devletinin zorunlu bir sonucu olup, başvurulan aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını, bu aracın sınırlama amacı açısından gerekli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade etmektedir.[147]

---

[144] Anayasanın ilgili maddesinde sınırlama sebebi belirtilmemiş olan temel hak ve hürriyetlerin kanunla sınırlandırılması 13. maddeye aykırı olmaktadır. Örneğin; Anayasanın 23. maddesinde yer alan seyahat hürriyeti suç işlenmesini önlemek amacıyla sınırlandırılabilecek; genel sağlık sebebiyle sınırlandırılması anayasaya aykırı olacağı sonucu ile karşı karşıya kalmaya neden olacaktır. Bununla birlikte, her hak ve hürriyetin kendi niteliğinden doğan, eşyanın tabiatında mevcut olan objektif sınırları bulunmaktadır. Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 103; OHAL yönetim usulü ile karşılaştırma için bkz. Gözler, **Türk Anayasa,** s. 126, 133, 137.

[145] Başka deyişle bir hak veya hürriyetin özü, onun vazgeçilmez unsuru, dokunulduğu takdirde söz konusu hürriyeti anlamsız kılacak asli çekirdeğidir. Her bir hürriyetin kendi özelliklerine göre özü saptanmakla beraber, bazı durumlarda genel ölçüler konulabilir. Sözgelimi bir hürriyetin kullanılmasını idari makamların iznine bağlamak gibi. Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 44, 105-108.

[146] Özbudun bu deyimin, 1982 Anayasası ile benimsenen demokratik toplum düzeni anlayışından ziyade çağdaş hürriyetçi demokrasilerin genel ve evrensel niteliklerini ifade ettiğini savunur. Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 106.

[147] Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 104-105; AYM, vergi borcundan dolayı yurt dışı çıkış yasağının kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu minvalde vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacının vergi borcunun tahsilinin sağlanması, aracın ise yurt dışına çıkışın yasaklanması olduğunu belirtmiş; amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğunun söylenebilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereğinin açık olduğunu vurgulamıştır. Yasağın, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki

Vergilendirme yetkisi mali amacın yanında ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlara hizmet edecek şekilde düzenleyici/yönlendirici vergiler aracılığıyla kullanılırken ve vergiyi doğuran olay caydırılmak istenirken temel hak ve özgürlüklerin zarar görmesi muhtemeldir.[148] Bu durumda, temel hak ve özgürlükler vergi kanunları karşısında korunaksız kalacaktır. Bunun engellenmesi, Anayasa'nın 13. maddesinde yer alan güvencelerle Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimi ile sağlanabilmektedir Gerçekten de, malikin gayrimenkulden yararlanmasını faydasız kılacak veya engelleyecek yüksek oranlı bir gelir veya emlak vergisinin, bir sanat veya mesleğin sürdürülmesini önleyecek koşulları getiren bir verginin, vergi borcunun varlığının seyahati önleyecek şekilde düzenlenmesi, temel hak ve özgürlüklerde devletin alması gereken konum ile kanuni düzenleme ile almış olduğu konum arasında farklılık oluşturacak ve söz konusu özgürlüklere zarar verecektir.[149] Bu minvalde Anayasanın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkına ilişkin müdahale anlamına gelen vergilendirmede ölçülülük ilkesi, özellikle vergi oranları, gecikme faizi oranları, vergi (veya para cezaları) gibi konularda aşırılığa kaçmamayı ifade etmektedir.[150] Örneğin; Anayasa Mahkemesi, 4733 sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Kanununda yer alan idari para cezasını içeren düzenlemeyi, kanunda alt ve üst sınırı gösterilmek suretiyle belirlendiği durumlarda idari para cezasının miktarı tespit edilirken işlenen kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik

---

ve dengeyi ortadan kaldıracağını söyleyerek çeşitli kanunlardaki düzenlemelerin iptaline karar vermiştir. AYM, E. 2007/4, K. 2007/81, T. 18.10.2007, (Kazancı).

[148] Öncel/ Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 44.

[149] VUK'un 120. maddesinin 1. fıkrasında vergi hatası nedeniyle fazla veya yersiz tahsil edilen paranın iadesini talep için yer alan sürenin (1 yıl) makul uzunlukta, araç-amaç ilişkisine uygun, orantılı ve mülkiyet hakkı ve kamu yararı arasında denge sağlanması nedeniyle iptal isteminin reddi kararı için; AYM, E. 2014/171, K. 2015/41, T. 22.04.2015, (Kazancı). Benzer şekilde VUK'un 102. maddesinin 5. fıkrasında yer alan tebliğ evrakının idareye iadesinden sonra idarenin *'tayin olunacak münasip süre sonra'* yeniden tebliğe çıkarılacağı düzenlemesinin vergi tekniği ve somut durumun şartları nedeni ile düzenlendiğinin, idari ve yargısal makamlar tarafından belirlenebilecek bir süre olduğunu, mücbir sebep varlığı durumunda sürelerin işlemediğini, mahkemeye erişim hakkı ve yargı yolunun açık olması gibi güvencelerin sağlandığını ve ölçülülük ilkesine de uygun düştüğü gerekçesi ile iptal isteminin reddi kararı için bkz. AYM, E. 2019/106, K. 2019/100, T. 25.12.2019.(Kazancı). Benzer şekilde vergi ve kesilen cezaların sürüncemede kalmadan kesinleşmesini sağlayan elektronik bildirimin muhatabın adresine ulaşmasından itibaren 5. gün tebliğ edilmiş sayılmasının hak arama hürriyetine yönelik sınırlamanın amacının meşru ve fiziki tebligata oranla teknolojik olarak ulaşımın kolay olması, fiziki tebliğ imkânın da olması nedeniyle ölçülü olduğu gerekçesi ile iptal talebinin reddi hakkında bkz. AYM, E. 2018/144, K. 2019/72, T. 19.09.2019, (Kazancı).

[150] Hangi vergi oranının (veya ceza miktarının) ölçülü olacağına ilişkin Türk hukukunda ve evrensel hukukta hem dolaylı hem de dolaysız vergiler konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda Alman Anayasa Mahkemesi'nin "yarı yarıyalık" diye bilinen dolaysız vergileri oranlarını %50 ile sınırlayan kararları bulunmaktadır. Bilici, **Vergi,** s. 11.

durumu birlikte göz önünde bulundurulacağından bahisle ölçülülük ilkesine aykırı görmemiştir.[151]

Vergi kanunlarının Anayasa Mahkemesinin yargısal denetiminin yanında, vergi alanında Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru imkânı da bulunmaktadır. Eşitlik ilkesinin, hukuk devleti ilkesinin, mülkiyet hakkının[152] ve makul sürenin ihlâl edilmesi, mahkemeye erişim hakkının engellenmesi ve karar gerekçelerinin ayrıntılı olmaması gibi adil yargılanma hakkının ihlali gibi durumlarda yeni bir dava yolu oluşturmayacak şekilde, daha önce verilmiş yargı kararının hukuka uygunluğunun denetlendiği olağanüstü bir aşamadır. Bireysel başvurunun yeni bir dava yolu olmamasından kasıt, Anayasa Mahkemesi tarafından başvurunun anayasal önem taşıması, yani temek hakları korumada esas görevin genel mahkemeleri ait olmakla birlikte Anayasayı yorumlamak, temel ilkeleri belirlemek ve genel mahkemelerin bu konudaki uygulamasını gözetilmesine ilişkin görevdir. Anayasanın 148. maddesi ile 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesine göre ihlalin, herhangi bir kişi tarafından değil bir kamu gücü tarafından yapılmış ve bu kamu gücünün Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında yer alan temel hak ve özgürlüklerin ihlâl etmiş olması bireysel başvuru yolunun konusunu oluşturmaktadır. Başka deyişle başvuru için kesişen haklara veya Anayasa ile AİHS'nin ortak koruma alanında olan haklara ilişkin bir ihlalin mevcudiyeti gerekmektedir. Bu anlamda bireysel başvuruya medeni hakları kullanma yetkisine sahip olan bütün gerçek ve tüzel kişiler yapabilmekle birlikte bireysel başvuru yoluna hakkını usulüne uygun olarak diğer yargı organları ile aramış ve bir sonuç elde edememiş ve yalnızca başvuru anında mevcut olan temel hakkın ihlalinden doğrudan etkilenen kişinin başvurmasına imkân tanınarak başvurucu noktasında özellikli durum bulunmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi, vergi sorumlularının vergi mahkemesi ve Danıştay'da dava açabildiğine vurgu yapmakla birlikte, bu sıfat ile temel hakkın

[151] AYM, E. 2015/50, K. 2015/107, T. 25.11.2015, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

[152] Bu çalışmanın temel savlarından biri mükellefe iadesi gereken vergilerde, tahsil edilen miktarın devletin hazinesinde kaldığı süre boyunca işleyecek faizi ile birlikte iadesi mükellefin mülkiyet hakkına saygı duyulması anlamında mükellef hukukuna hizmet edeceği noktasıdır. Nitekim mülkiyet hakkı açısından yapılan incelemede esas olan, mülkiyet hakkına vergiyle ne kadar müdahale edileceğidir. Gerek / Aydın, s. 150.

ihlalinde doğrudan etkilenen kişi olmadığından bahisle vergi sorumlusunun bireysel başvuruda bulunamayacağına hükmetmiştir. Kamu tüzel kişilerinin ve yabancıların ise bireysel başvuru yapma imkânı bulunmamaktadır. Esas inceleme sonunda, başvurucunun hakkının ihlal edildiğine veya edilmediği üzere iki tür karar verilebilmektedir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlâlin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosyanın ilgili mahkemeye gönderilmesine karar verebilir[153], yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hallerde başvurucu lehine tazminata veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterebilmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararları doğrultusunda vergilendirme alanında ağırlık kazanmış veya önem arz eden ilkeler olduğu gibi, Avrupa İnsan Hakları Hukukunda da kabul edilmiş vergilendirme ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkeler kamu yararı ve genel menfaat ilkesi, hukuki temele dayanma ilkesi, adil denge ve oranlılık (veya ölçülülük ilkesi) hukuki güvenlik ve istikrar ilkesidir.

1.2.1.2.2.7. Yargısal Denetim ve İdarenin Mali Sorumluluğu

Hukuk devleti gerek adli idareyi benimseyen Anglo-Sakson, gerek idari yargı sistemini benimseyen Kara Avrupası ülkelerinde geçerlidir. Bu açıdan önemli nokta, yürütmenin eylem ve işlemlerinin bağımsız yargı organlarınca denetlenip denetlenememesidir. [154] İdari yargı sisteminin benimsendiği ülkelerde yürütmenin eylem ve işlemlerinden doğan hukuki uyuşmazlıkların çözümü genel mahkemelerce değil, idare mahkemelerince çözülmektedir. Ülkemizde de idari yargı sistemi benimsenmiştir.

---

[153] Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesi'nin ihlâl kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde-mümkünse- dosya üzerinden karar verir. AYM, BBY, B. No: 2013/3241, T. 16.12.2015, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021. Anayasa Mahkemesi'nin belli tarihte vergi ile ilgili verdiği kararların sistematik olarak tasnifi için bkz. Esra Uygun / Adnan Gerçek, "Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi", **TAAD**, S. 29, Y. 7, T. 2017, (ss.167-191).

[154] Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 114-117; Hakların korunması hakkında bkz. Gözler, **Türk Anayasa,** s. 139-145.

Yürütmenin yargısal denetimi tüm temel hak ve özgürlüklerin zedelenme ihtimaline karşılık geniş şekilde güvenceler öngören klasik demokrasiyi benimseyen ülkelerde yerleşmiş bir ilkedir. Bu ilke, hukuk devleti ilkesini anlamlı kılan ve işlerlik kazandıran güvencedir. Bu açıdan idarenin mali sorumluluğu, yürüttüğü faaliyetin tabi olduğu hukuki rejime göre değişmektedir.[155] Bu açıdan idare özel hukuka tabi faaliyetlerinden dolayı özel hukuk kurallarına göre, kamu hukukuna tabi faaliyetlerinden dolayı kamu hukuku kurallarına göre sorumlu olacaktır.

Kendisi hakkında hukuka aykırı bir vergilendirme işlemi yapıldığını düşünen mükellefin hak arama hürriyeti kapsamında işlemin yargısal denetimini sağlama imkânı mevcuttur. Anayasanın hak arama hürriyeti başlıklı 36. maddesinde *"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir"* şeklinde düzenlenmiştir.[156] Nitekim bu hüküm, 2. maddede yer alan hukuk devleti ilkesinin zorunlu sonucu ve diğer bütün temel hak ve özgürlüklerin güvencesidir. Bu itibarla hukuka aykırı bir vergilendirme işlemi karşısında yargısal denetim vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından kural olarak üç aşamalı şekilde gerçekleşmektedir. Bunun yanında, demokratik meşruluğu sağlayan meclisin kanun çıkarma işleminin de anayasaya aykırı olabileceği sonucuna varılmış; anayasa yargısı çerçevesinde anayasa mahkemesi mekanizması öngörülmüştür. Bu

[155] Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **İdare Hukuku,** s. 158.

[156] Anayasanın "temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40. maddesinin 2. fıkrasında ise "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." hükmü yer almaktadır. İdari işlemlere karşı başvuru yollarının ayrıntılı düzenlemelerde yer alması, başvuru süresinin kısa olması veya olağan başvuru yollarına istisna getirilebilmesi nedeniyle işlemlere karşı hangi idari birime, hangi sürede başvurulacağının idarelerce işlemde belirtilmesi, yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını aranabilmesine kolaylık ve imkân sağlanması amaçlanmış ve böylece hak arama özgürlüğünün korunması açısından zorunluluk olmuştur. Bu minvalde AYM, Gümrük Kanunu uyarınca kesilen cezanın tebliğinde hangi yargı yoluna ve hangi sürede başvurulduğunun belirtilmediği, AİHM'nin süre koşulu gibi dava açmaya ilişkin koşulların birden fazla yoruma neden olacak nitelikte ise, o yorumlardan birinin davayı açmak isteyen kişileri engelleyecek şekilde katı şekilde kullanılmaması gerektiğine vurgu yapmıştır. AYM, B. No.2013/8896, T. 23.02.2016, Bu bireysel ihlal kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun hangi yargı yoluna ve hangi sürede başvurulduğunun belirtilmediği ödeme emrine ilişkin yazılı bildirimin dava açma süresini başlatmayacağı, başka deyişle ödeme emrine karşı kabul edilen özel dava açma süresi yerine 30 günlük genel dava açma süresinde açılmasının kabul edilmesi gerektiğine ilişkin kararı ile desteklenmiştir. DVDDK, E. 2014/812, K. 2014/928, T. 12.11.2014, DVDDK, E. 2014/613, K. 2014/791, T. 17.09.2014, (Kazancı).

mekanizma, anayasada yer alan belirli şartların varlığı durumunda sınırlı şekilde gerçekleşebilmektedir.

Hukuk devleti ilkesi idarenin bütün idari işlemlerinin yargısal denetimini gerektirmektedir.[157] Bu, Anayasanın "Yargı yolu" başlıklı 125. maddesinde *"İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır"* şeklinde düzenlenmiştir. Bu çerçevede vergi hukukunda tartışmalı da olsa idari işlem olarak kabul edilen tarh ve tahsil gibi işlemler için yargı yoluna başvurulmakta; fakat inceleme, yoklama gibi hazırlık işlemleri nedeniyle bu yol kapalıdır. Nitekim hazırlık işlemleri veya ön işlemler olarak nitelendirilen bazı icrai nitelikte olmayan işlemlerin kesin ve yürütülebilir olmaması nedeni ile yargı denetimine tabi olmaması doğal bir sonuçtur. Bunun yanında idarenin sadece idari işlemleri nedeniyle değil, aynı zamanda eylemleri nedeniyle ortaya çıkan zarardan dolayı da yargı yoluna başvurmak mümkündür. Aynı maddenin 7. fıkrasında, "*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*" düzenlemesi ile idarenin zararı tazmin etme yükümlüğünün yerine getirmeme ihtimaline karşılık idarenin mali sorumluluğu ilkesi benimsenmiştir. Anayasanın 129. maddesinin 5. fıkrasında "*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun*

[157] Dilekçe hakkı, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı ise yükümlüye hak arama hürriyeti konusunda yargısal denetim yanında anayasal temelde (md. 74) sağlanan başvurma haklarını oluşturmaktadır. 3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un dilekçenin incelenmesi ve sonucunun bildirilmesi başlıklı 7. maddede yetkili makamlara yapılan başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verileceği ve safahatının duyurulması halinde alınan sonucun ayrıca bildirileceği düzenlenmektedir. İlgili kanunun 8/1. maddede ise TBMM'ye gönderilen dilekçelerin, Dilekçe Komisyonunda incelenmesi ve karara bağlanması altmış gün içinde sonuçlandırılacağı, ilgili kamu kurum veya kuruluşları TBMM Dilekçe Komisyonunca gönderilen dilekçeleri otuz gün içinde cevaplandıracağı düzenlemesi mevcuttur. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte ise idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına karşı, menfaati ihlal edilen gerçek ve tüzel kişilerin-şikâyetin insan hakları, temel hak ve özgürlükler, kadın hakları, çocuk hakları ve kamuyu ilgilendiren genel konulara yönelik olması hâlinde menfaat ihlali aranmayacağı- idari başvuru yollarının tüketilmesi gerekmesi şartıyla kuruma şikâyet başvurusunda bulunabileceği ve şikâyet başvurusuna ilişkin inceleme ve araştırma sonucunda tavsiye kararı, ret kararı veya karar verilmesine yer olmadığı hususları düzenlenmektedir. İdarenin yerine getireceği hizmetlerde veya alacağı kararlarda bireyin önceden haberdar edilmesi hakkında çalışma için bkz. Evren Çınar Can, "İdari Usul İlkelerinin Yönetim Hukukumuz Açısından Değeri", **TBB Dergisi**, S. 91, Y. 2010; Vergi konusunda bilgi edinme hakkı için bkz. Serkan Ağar, "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi,** S. 2, Y. 2012.

olarak, ancak idare aleyhine açılabilir." Denilerek kamu görevlisinin sıfatı, görevi, görev araç ve gereçleriyle ilgili bulunan kişisel kusurunda da idarenin ilk elden sorumlu olduğu belirtilmiştir.

1.2.1.2.2.8. Diğer Unsurlar

Hukuk devletinin tam olarak gerçekleşebilmesi için pek çok şart bulunmaktadır. Tabii hâkim ilkesi, masumiyet karinesi, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi, ceza yargılamasında alenilik, adil yargılanma hakkı, dinlenilme hakkı bu unsurlardan bazılarıdır. Bu ilkelerin ülkemizde benimsenmesinin dayanağı, Anayasada yer alan ilkeler doğrultusunda Türkiye'nin taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin bu sözleşmeye taraf olan ülkelerin iç düzenlerindeki ortak standartların destek ölçü norm olarak kullanılmaya başlanmasındadır. Söz konusu şartlar ceza veya medeni yargılamaya ilişkin olsa da kapsamı farklı olmakla birlikte bazılarının vergi hukukunda da geçerli olmaya başlandığı söylenebilmektedir.

Anayasa Mahkemesinin, vergilendirmeye ilişkin kararlarında bu ilkeleri benimseye başladığı görülmektedir. Yüksek Mahkeme "Ahmet Türko" kararında, ihlal iddiasını Anayasada 36. maddede yer alan hak arama hürriyeti ve 40. maddede yer alan "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı düzenlemesi ve adil yargılanma hakkının anayasada kapsam ve içeriği düzenlenmemesinden dolayı sözleşmenin "Adil yargılanma hakkı" başlıklı 6. maddesi ve AİHM içtihatları çerçevesinde ele almıştır. Anayasa Mahkemesi, somut olayda silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerine yönelik açık ve görünür bir ihlalin bulunmadığını, vergi idaresinin başvurucunun güncel adresine ulaşmada yeterli özeni göstermediğinden başvurucunun ihbarnameye karşı dava açma hakkını kullanmasının engellenmesi ve bu sebeple ihbarnameye konu kamu alacağının kesinleşmesi sonrasında düzenlenen ödeme emrine karşı sınırlı bir itiraz hakkı bulunması nedeniyle başvurucunun mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vererek tazminat talebini ret etmiş ve yeniden yargılama yapmak üzere dosyanın ilgili mahkemesine gönderilmesine

karar vermiştir.[158] Anayasa Mahkemesi, bu kararı ile tarh işlemini müteakip gönderilen tebliğ hususunda vergi idaresinin özen eksikliğine vurgu yapmıştır. Nitekim vergi hukukunda salt tebliğe ilişkin hukuka aykırılıklar vergi davası ile istenememekte, tarh işlemine ilişkin iptal davası açıldığında söz konusu tebliğdeki aykırılıklar öne sürülebilmektedir.[159]

1.2.1.2.3. Vergilendirmede Sosyal Devlet Sınırlandırması

1.2.1.2.3.1. Genel Olarak Sosyal Devlet ve Anayasa

Çağdaş devletin en önemli vasfı olduğu öne sürülen "refah devleti" veya "sosyal devlet" kavramının boyutlarını, dolayısıyla toplumsal gelir transferlerinin hem miktarını ve hem de yönünü belirleyecek olan unsur, ekonomik hakların sayısı ve niteliğidir. Ekonomik haklar yönünden anayasada izlenmesi mümkün iki seçenek vardır.[160] Birinci seçenekte ekonomik haklar ayrıntılı biçimde düzenlenir ve sosyal devlet kavramı soyut bir kavram olmaktan çıkarak benimsenen ekonomik hakların sayısına ve niteliğine göre belirli bir içerik kazanırken, ikinci seçenekte ekonomik haklara anayasada hiç yer vermemek, bu gibi hakların düzenlenmesini kanunlara bırakmaktadır.[161] İlkinin tercihi, hakların gerçekleşmesi için gerekli kaynakların

---

[158] AYM, B. No: 2013/5949, T.12.03.2015, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021. Anayasa Mahkemesi, ödeme emrine ilişkin açılan davada öne sürülebilecek iddiaların sınırlı olmasını mahkemeye erişim hakkının sınırlandırmanın hakkın özünü zedelemeden, meşru amaç izlemesi, açık, ölçülü ve başvurucu üzerinde ağır yük oluşturmaması şartıyla kısıtlanabildiğine vurgu yapmış ve bu açıdan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin devletlerin bir davanın açılabilirliğine ilişkin olarak takdir hakları gereği yukarda sayılan şartlarla bazı sınırlamalar getirebileceğine vurgu yapmıştır. Doktrinde, vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında mükellefin hata düzeltme/şikâyet hakkının korunması ve bu başvurunun gerek idare gerek vergi yargısı tarafından zamanaşımı süre içinde olmak kaydıyla dinlenilmesi gerektiği savunulmaktadır. Bilici, **Vergi,** s. 196, 227-228; Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 115, 133-136.

[159] VUK'un 101.maddesinde yer alan bilinen adreslere ilişkin tebliğ hükmü, sayma yöntemi ile belirlenmiştir. Bu maddede yer alan bilinen adres düzenlemesi, Nüfus Hizmetleri Kanunu gereğince oluşturulan adres kayıt sistemi ile birlikte, ilgili güncel gelişmeler doğrultusunda revize edilmiş ve 28.11.2017'de 7061 sayılı Kanun'un 16. maddesi ile yeniden düzenlenmiştir.

[160] Vural Fuat Savaş, **"**Ekonomik Düzen ve Anayasa-Tartışma", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı,** 9-13 Ocak 2001, s. 879.

[161] Ekonomik yaşamda düzeni sağlamayı amaçlayan kamusal düzenleme ve denetimler için "ekonomik kolluklar" deyimi kullanılmaktadır. Bu anlamda ekonomik anayasa terimi kullanılmaktadır. Siyasal iktidarların ekonomi üzerindeki takdiri ve keyfi müdahalelerini azaltmayı amaçlayan, dolayısıyla ekonominin istikrar içinde işlemesine yönelik bir reformdur. Bu kavrama verilen ilk anlam anayasanın şekli anlamda ekonomik ilişkileri düzenleyen kuralların bütününün özet olarak ifadesi olup bu kurallar anayasada yer alanlarla sınırlı olmayıp, özelleştirme ve rekabetin korunmasına ilişkin yasalarda yer alan kurallar da anayasal düzeyde önemli normlar iken, ikinci anlam ilgili tüm

devletin imkanlarını aşması halinde anayasanın ihlalinin gündeme gelmesine ve siyasi iktidarın "borçlanma" ve "para basımı" gibi ekonomik istikrarı bozucu yöntemlere başvurmak zorunda kalmasına neden olurken, ikincisinin tercihi kişilerin siyasi partilerin açık, somut ve ciddi önerileri ile her hakkın bedelini, kendi ödeyeceği vergi, resim ve harçlarla karşılamak zorunda olacağının bilinci içinde hak-kaynak dengesini gerçekçi bir şekilde değerlendirmek ve tercihlerini ona ulaştırmak faydası bulunmaktadır.[162]

Anayasanın ekonomik düzen konusunda belirli bir sistem tercihini yansıtıp yansıtmadığı sorgulanmaktadır. Bu minvalde Anayasa mahkemesi çeşitli kararlarında çok partili demokratik rejimin benimsendiğini, Anayasa ilkelerine ters düşmemek koşuluyla iktidarların ekonomi alanında müdahaleci ve liberal politika izlemelerine bir engel bulunmadığını, Anayasanın liberal bir iktisadi politika takibine elverişli olduğu kadar karma bir iktisadi politika takibine de müsait olduğunu belirtmektedir.[163]

1.2.1.2.3.2. Sosyal Devlet ve Hukuk Devleti Kavramları: Sosyal Devletin Hukuki Bağlayıcılığı

Anayasanın Cumhuriyetin nitelikleri başlıklı 2. maddesinde değiştirilemeyecek ilkelerden biri sosyal devlet niteliğidir ve bu ilke "sosyal hukuk devleti" olmak üzere hukuk devleti ilkesi ile birlikte anılmaktadır. Bu itibarla sosyal devlet ilkesinin hukuk devleti ilkesi ile ilişki içinde olduğu kuşkusuzdur. "Sosyal devlet, devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla, sosyal ve ekonomik hayata aktif şekilde müdahalesini meşru ve gerekli gören bir devlet anlayışı

---

hukuki kurumları kapsarken üçüncü anlamı ise "yaşayan hukuk"u anlatmaktadır. Turgut Tan, "Ekonomik Düzen ve Anayasa", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı,** 9-13 Ocak 2001, Ankara, s. 858.

[162] Savaş, ekonomik hakların tek tek anayasada yer alması yerine yasa ile düzenlenmesi ve külfet getiren ekonomik yükümlüklerin referanduma sunulması hakkında örnek anayasa hükmü önerisi sunmuştur. İlgili anayasa hüküm önerisi için bkz. Savaş, **Uluslararası,** s. 880-881. Bununla birlikte, anayasada yer alan sosyal ve ekonomik hakların doğrudan uygulanır nitelikte ve dolayısıyla dava edilebilir sübjektif kamu hakları niteliğinde olmadıkları, bu açıdan program hüküm niteliğinde oldukları konusunda hâkim görüş bulunmaktadır. Gözler, **Türk Anayasa,** s. 77. Anayasanın 65. maddesi, bu durumun kanıtıdır.

[163] AYM, E.1984/9, K.1985/4, T.18.02.1985; Tan, s. 862.

veya herkese insan onuruna yaraşır asgari bir hayat seviyesi sağlamayı amaçlayan devlettir."[164] Tanımdan anlaşıldığı üzere sosyal devlet, hukuk devletinin kişilere sağladığı güvencelere ek olarak ekonomik ve sosyal güvenceler sağlamakta ve devlet karşısında özgür ve eşit bireyin önündeki sosyal ve ekonomik engellerin ortadan kaldırılmasıyla özgürleşmesi sağlanması amaçlanmaktadır. Bu açıdan sosyal devlette çevre odaklı bir dizayn sisteminden bahsedilmektedir.

Hukuk devleti, vergi adaletinin yatay adalet yönü ile ilgilenmekte; sosyal devlet ise vergide dikey adalet sorunu ile ilgilenmektedir.[165] Bu anlamda iki kavramın birbirine çoğu zaman uyumu bulunmaktadır. Hukuk devletinde hukuk kurallarıyla bağlı olması öne çıkan husus iken, sosyal devlette ise kamu hizmetlerinde vergi mükelleflerinden o hizmetten yaralananlara doğru yeniden dağıtım söz konusudur.[166] Dolayısıyla, bir kamu hizmetinden yararlanan kişinin onun –ölçülemeyen- bedelini vergi mükelleflerine aktarması devlet anlayışı temelinde istikrarlı şekilde sağlanmış olur. Böylece sosyal devlet ilkesi vergilendirme aracı olarak kullanılarak, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde kullanılmış olur.

Sosyal devlet vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımında kullanılırken (md. 73/2), diğer yandan planlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri almakta kullanılacağı (md.166) için bunlar arasındaki dengenin sağlanmasında parlamentonun çoğunluğunun görüşleri, yurttaşların siyasa tercihlerini değiştirebilme gücü gibi ölçüler rol alacaktır. Bu açıdan üretimi artırmak, fiyatlarda istikrarı sağlamak gibi planlamada ekonomik hedefler Anayasanın 166. maddesinde belirtildiği şekliyle sosyal devlet ilkesini gerçekleştirmeye yönelik araçlardandır.

Anayasanın 2. maddesinde yer alan sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanında tezahürü Anayasanın 73. maddesinde yer almaktadır. Anılan maddenin 1.

---

[164] Özbudun, s. 44. Anayasanın başlangıç kısmandaki *"eşitlik ve sosyal adalet gereklerince"* ifadesi ile 5. maddesinde *"... sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ..."* ifadesi sosyal hukuk devleti ilkesinin sosyal adaleti de kapsadığını göstermektedir. Sosyal adalet hakkında geniş bilgi için bkz. Lang, Çeviren: Funda Başaran, s. 3-64.

[165] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 52.

[166] Gözler, **Türk Anayasa,** s. 81.

fıkrasında vergilendirmenin mali güce göre yapılacağı ve 2. fıkrasında ise bu yolla vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanacağı hükme bağlanmıştır.

1.2.1.2.3.2. Malî Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güç ilkesi 1961 Anayasası ile birlikte Türk Hukuku'na girmiştir ve 1982 Anayasasında da bu düzenleme aynen korunmuştur. Mali güç kavramı, Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrasında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." şeklinde geçmektedir. Bu madde vergilerin mali güce göre konulacağını hükme bağlamakta ve vergilendirmenin fiskal amacını ortaya koymaktadır. Bu düzenlemede mali güç kavramının nasıl şekilleneceği ve mali gücün esas alınacağı kamu alacağı çeşidi olmak üzere tespitine ihtiyaç duyulan iki husus bulunmaktadır. Anayasada mali güç kavramının tanımı yapılmamış ve mali güç kavramını belirleyen objektif kriterlere yer verilmemiştir. Bu durumda kanun koyucu mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirirken kişilerin gelir, servet ve harcama düzeyleri çerçevesinde kendi tercihleri yoluyla belirleme yapacaktır. Kanun koyucuya mali güç kavramının içini doldurmada takdir yetkisi verilmiştir. Bu yetki sınırsız ve keyfi bir yetki değildir. Mali güç esasına aykırı düzenleme olması durumunda, söz konusu düzenleme konu unsuru yönünden anayasa aykırı olmuş olur.[167] Anayasada düzenlenmemiş bir konuda anayasadaki başka ilkelerle çatışmamak şartıyla yasama organı takdir yetkisine sahiptir.[168] Bununla birlikte, mali güç ilkesi ile ilgili tespitine ihtiyaç duyulan hususlardan bir diğeri, vergilendirmenin kapsamında yer alan hangi kamu alacakları için bu ilkenin uygulanacağıdır.[169] Anayasada böyle bir ayrım yapılmamaktadır. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN, mali güç ilkesinin dar anlamda vergi için geçerli olduğunu savlamaktadır. Vergi dışındaki mali yükümlülüklerde nispeten de olsa karşılık ve yararlanma ilkesinin geçerli olduğunu, böylece yükümlülüklere konu olan hizmetin

[167] Anayasa Mahkemesi'nin gelir testinin mali güce göre vergilendirme ile bağlantısı hakkında karar için bkz. AYM, T.28.02.2018, E: 2017/117, K: 2018/28

[168] Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 388

[169] Kamu harcamalarının finansmanı için kullanılan gelirler kamu gelirleri ile sınırlı değildir. Mülk ve teşebbüs gelirleri özel ekonomi çerçevesinde elde edilmektedir. Bunu yanında devletin akitten, haksız fiilden ve haksız iktisaptan kaynaklanan alacakları da özel hukuk kuralları kapsamında talep edilecektir. Bu açıdan mali güç esasının uygulanacağı gelir sınıflandırması, kamuya ait olması değil, kamu alacağı karakterinde ve karşılık barındırmayan nitelikte olması gerekmektedir.

kişiler yönünden özelleştirilmesi ve mali bir karşılığa dayandırılması olanağı olduğu tezine dayanmaktadırlar.[170]

Kanun koyucu, mali güç ilkesi gereğince birçok düzenleme getirmiştir. Bunlar arasında artan oranlı tarife sistemi, ayırma kuramı, veraset ve intikal vergisi, temel ihtiyaç maddelerinin hafif vergilendirilmesi, en az geçim indirimi sosyal amaçlı vergi muafiyetlerin/istisnaların/indirimlerin bulunması gibi araçlar bulunmaktadır. Bu tedbirler vergi yükünde adil ve eşit dağıtımın sağlanabilmesi için kullanılan araçlar olmakla birlikte, yeterli olmamaktadır. Vergi sisteminin tümü bakımından bir değerlendirme yapılması sonucunda mali güç esasının uygulanıp uygulanmadığı tespit edilebilecektir. Nitekim ülkemizde gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulanmakla birlikte, ücretlilerin ücretleri üzerinden kesilen gelir vergisinin toplam vergi gelirlerinin %90'ı seviyesinde olması, yıllık beyannameyle beyan usulü ödenen gelir vergisinin toplam vergi gelirlerinin %1'i seviyesindedir. Uygulaması kolay, vergi hasılatı yüksek ve kısa zamanda hazineye intikali mümkün olan dolaylı vergilere (Katma Değer Vergisine, yani Özel Tüketim Vergisi'ne) ağırlık verilmesi, vergi kanunlarının sık sık değişmesi, bütçe açığı, vergi tabanının darlığı (gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'nin dar bir mükellef tabanı üzerine yoğunlaşması), kayıt dışılık gibi durumlar mali güç esası ile amaçlanan vergi yükünün adaletli dağıtımına zarar veren hususlardır.[171]

1.2.2. Anayasal Vergilendirme İlkeleri: Vergiye İlişkin Anayasada Doğrudan Yer Alan İlke Olarak 73. Madde

1.2.2.1. Genel Olarak

Vergi ödevine ilişkin hükümler 1808 tarihli Sened-i İttifakta, 1839 tarihli Tanzimat Fermanında, 1856 Islahat Fermanında ve vergilendirme yetkisi devletin

[170] Dar anlamda vergi hukuku yalnız vergilere ilişkin kuralları içermekte, geniş anlamda vergi hukuku vergilerin yanında resim, harç gibi kamu gücüne dayanan kamu gelirleri (cebri karakterde ve kamu alacağı niteliğinde) ile ilgili kurallardır. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 1, 52-53.

[171] Geniş bilgi için 2014-2018 yıllarını kapsayan 10. ve 2019-2023 yıllarını kapsayan 11. kalkınma planlarına bakılabilir. www.sbb.gov.tr, erişim tarihi: 31.05.2021.

sınırlandırılması bakımından önemli olduğu için anayasalarımızda bulunmaktadır.[172] Vergilerin kanuniliği ilkesi ise ilk defa 1876'da ilan edilen Kanuni Esasi'nin 25. maddesinde "*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz."* şeklinde yer almıştır.[173] Mali güce göre vergi alınması ilkesi ve devlet harcamalarının kanuniliği ilkesinin geçmişi ise görece daha eski olup, 1839 Tanzimat Fermanı'na dayanmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması bakımından 1982 tarihli Anayasada doğrudan yer alan ilke, anayasanın ikinci kısmının siyasi haklar ve ödevler başlıklı bölümünde vergi ödevi başlığı ile 73. maddede yer almaktadır. 73. madde düzenlemesi şöyledir:

"***Vergi ödevi***

Madde 73 *– Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.[174]

---

[172] 1921 Anayasası bir geçiş dönemi anayasası olduğu için vergi ödevine ilişkin herhangi bir hüküm içermemektedir. Karakoç, **Anayasal,** s. 1261. 1924 ve 1961 anayasası ise vergilerin tarh ve cibayetinin (salınması ve alınması) bir kanunla olabileceğini anayasal norm olarak kayıt altına almıştır.

[173] Metnin tamamı için bkz. anayasa.gen.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

[174] Genel tebliğler, genel olarak düzenleyici idari işlem niteliğindedir ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi kanunlarının uygulanması konusundaki görüşlerini ve direktiflerini kapsamaktadır. Gerçek, s. 34. Vergiye ilişkin kanunların çoğunda getirilen düzenlemelere, konuya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca düzenleneceği yolunda hükümler eklenmektedir. Bakanlığa tanınan bu yetkinin, söz konusu ayırım çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Bu yoldaki hükümler idareye, kaynağını anayasadan almayan bir yetki bahşetmez ve yasama yetkisinin

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."[175]

Bu ilke, Jellinek'in haklar sınıflandırmasında aktif statü haklarına karşılık gelmekte ve kişilerin devlet yönetimine katılma ve siyasal faaliyette bulunma haklarıdır. Bu haklar kural olarak Türk vatandaşları tarafından kullanıldığı için siyasi haklar veya katılma hakları olarak adlandırılmış olsa da, vergi ödevi başlıklı 73. maddenin süjesi sadece vatandaş değil; herkestir. Bu açıdan diğer siyasal haklardan farklılık göstermektedir.

Anayasada yer alan 73. maddede vergi ödevi başlığı konuyu vergi yükümlüleri bakımından kapsadığını göstermektedir. Bu hükümde vergilerin kanuniliği ilkesi ve Cumhurbaşkanına yetki verilmesine ilişkin düzenleme de bulunmaktadır. Anayasanın 176. maddesinin 2. fıkrasına göre, anayasada bulunan kenar başlıkları anayasa metnine dâhil değildir. Bu açıdan "vergi ödevi" başlığı, konuyu sadece vergi yükümlüleri bakımından kapsadığından "vergilendirme esasları" şeklinde değiştirilmesi sadece pratik bir fayda sağlamakla birlikte yerinde olacaktır. SOYSAL'a göre, madde başlığının vergi ödevi olarak tanımlanması çağdaş anayasa

---

devri anlam ve sonucunu doğuracak şekilde veya kanunla yapılan düzenlemelerin kapsamını değiştirecek, genişletecek veya daraltacak biçimde değerlendirilemez. Bumin Doğrusöz, "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği ilkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen,** 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, T. 2000 s. 140-141. Başka deyişle vergi yükünü değiştirici düzenleme içeremez. Sözgelimi, Cumhurbaşkanı yerine Maliye Bakanlığı'na verginin bazı temel unsurlarında düzenleme yapma yetkisi veren kanun hükmü AYM tarafından iptale mahkûmdur. Sirküler şeklindeki açıklama ve düzenlemelerin mahiyeti, aslında "sirküler" kavramına özelgelerle birlikte VUK'un 413. maddesinde yer verilmesiyle, bunların vergi hukuku kaynağı olma niteliğinin eşdeğer tutulması gerektiği belirtilmiştir ve bu yüzden "genel nitelikli özelge" biçiminde yayınlanan sirkülerlerle, sadece vergi kanunları ve vergi mevzuatı karşısında mükellefin durumunun ne olduğu ve nasıl davranması gerektiği açıklanmaktadır. Gerçek, s. 35-36.

[175] Cumhurbaşkanı'na verginin tahsili için yükümlülerce yapılacak masrafları artırıcı bir değişiklik yapma yetkisi tanınamaz veya hiçbir şekli yükümlülüğü olmayan kişiler için şeklî yükümlülükler ihdas edici bir değişiklik yapma yetkisi tanınmamalıdır. Doğrusöz, **Yargı,** s. 140. Yürütme organının işleyişi ve çalışması, yasama organına göre çok daha hızlı ve kolay olduğu için, verginin bazı unsurlarında Cumhurbaşkanına düzenleme yapma yetkisi verilmesi esneklik, kolaylık ve uygulanabilirlik açısından daha pratiktir. Nitekim bu düzenleme yetkisi "sınırlı" ve "koşullu değiştirici" niteliktedir. Gerçek, s. 32-33. Anayasaya aykırı ve verilen sınırları aşacak değişiklik ve düzenleme yapılmasının –kanunla da olsa- müeyyidesi ise iptaldir.

hukuku çerçevesinde bireysel özgürlükler kapsamında sorgulanması gereken bir alan oluşturmaktadır. Yazara göre, 1982 Anayasasının madde başlığı olarak vergi ödevi ifadesini tercih etmesi vatandaş (veya süje olarak vergi mükellefi) ve devlet ilişkisinde ağırlığın, anayasanın genel ideolojik tercihine uygun olarak çok net bir biçimde devletten yana konduğunun bir göstergesi olarak yorumlanmalıdır."[176]

Anayasanın 73. maddesi, vergilendirme ile ilgili temel ilkelerin yer aldığı bir düzenlemedir. 1. fıkrada "*herkes… mali gücüne göre…"* denilerek vergide genellik ilkesi ve sınırı, "*kamu giderlerini karşılamak üzere*" ile maliyenin fiskal amacı, 3. fıkrada *"... mali yükümlülükler kanunla konulur"* denilerek vergide kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesi kamu ekonomisi teorisi bakımından belirsiz, mali güç ilkesinin anayasal ilke biçimine dönüştürülmesi sakıncalı iken, düzenlemede ifadesini bulan kavramsallaştırmalardan genel mutabakata konu olabilecek yegâne ilke verginin kanuniliği ilkesidir.[177] Kanunilik ilkesine 4. fıkrada (ve 167/2. madde ile) belli şartlar altında istisnalar getirilmiştir. Buna göre mali yükümlerin muaflık, istisnalar, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir. Yine, dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma yetkisi Cumhurbaşkanı'na aittir.[178]

Kamu harcamalarının finansmanı için kullanılan gelirler kamu gelirleri ile sınırlı değildir. Gelirlerin büyük bir kısmı vergi, resim ve harç gibi cebri karakterde ve kamu alacağı niteliğinde iken; mülk ve teşebbüs gelirleri ise özel ekonomi

[176] Mümtaz Soysal, **Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, 6. Bası, Ankara, 1986. s. 191.

[177] Karakaş / Sonsuzoğlu, 73. maddenin mali güç ilkesi ile birlikte mevcut formülasyonunun olabilecek formülasyonlardan en kötüsü olduğunu savlayarak ve bazı devlet anayasalarından örnek vererek alternatif formulasyon seçenekleri sunmuştur. Alternatif formulasyonlar için bkz. Eser Karakaş / Elif Sonsuzoğlu, "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi", **XIII. Türkiye Malîye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen,** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul. 2000, s. 216-219.

[178] Benzeri mali yükümlülük ve ek mali yükümlülük kavramlarının anlamı konusunda bkz. Bilici, **Vergi,** s. 8, 16; vergi benzeri mali yükümlülük olması tavsiyesi hakkında bkz. Saban, **Vergi,** s. 6-12; Şükrü Kızılot / Zuhal Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,** Yaklaşım Yayıncılık, 15. Baskı, Ankara, 2009.

çerçevesinde elde edilmektedir.[179] Doktrinde devletin kamu hizmeti niteliği taşımayan giderlerinin finansmanı için vergi dışı kaynak arayışına gidilmesi gerektiği savunulmaktadır.[180] Verginin kamu giderlerini karşılamaya yönelik bir yükümlülük olarak tanımlanması hem kamu ekonomisi teorisi hem de bütçe pratiği açısından önemli sakıncalar taşımaktadır. "Kamu gideri" kavramsallaştırması kamu hizmeti kavramının bir üst kümesini oluşturmaktadır. KARAKAŞ / SONSUZOĞLU'na göre, genellik ilkesine endeksli vergi gelirlerinin klasik kamu maliyesi teorisinde özellikleri tadadi bir biçimde belirtilmiş "kamu hizmeti" dışında kullanılması hem etkinlik kaybına neden olmakta hem de bu mekanizma yoğun yolsuzluk üretmektedir. AKALIN'a göre, 73. maddeye vergi gelirlerinin münhasıran kamu hizmeti için kullanılacağı amir hükmü getirilmelidir.[181] Nitekim vergi adaleti, içeriği çok farklı şekillerde doldurulabilecek kavram olan vergi adaletinin, vergi yükünün artırılmasını haklı göstermek amacıyla vergi devletinde sık sık kötüye kullanıldığı görülmektedir.[182]

1.2.2.2. Kanunilik ilkesi

1.2.2.2.1. Tanım

Kanunilik ilkesi, iç kamu hukukunun bir tür sinir sistemi niteliğindedir ve esas itibariyle, devletin hukuka ve evrensel düzeyde bazı ilkelere tabi olmasını ifade etmektedir.[183] Bir hukuki işlem veya hukuki faaliyet tanımlanırken maddi ve şekli olmak üzere iki açıdan sınıflandırma yapılabilmektedir. Bu itibarla şeklî anlamda kanun, Anayasa ile belirlenen usule uygun olarak yasama organı tarafından kabul edilerek yayımlanan hukuki düzenlemeler iken, maddi anlamda kanun genel soyut,

---

[179] Kamu alacağı kavramının genişliği hakkında bkz. Nilüfer Coşkun, **Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Ödeme Emrine Dava,** Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler), Editör: Yusuf Karakoç, 1. Baskı, Ankara, 2017.

[180] Karakaş / Sonsuzoğlu, s. 217.

[181] Güneri Akalın, "Türkiye'de Mali Buhran ve Mali Sistemin Reformu", **Vergi Dünyası,** S. 147. Y. 1993, s. 22-23.

[182] Lang, Çeviren: Funda Başaran, s. 3.

[183] Anayasanın devletleri yetkilendirmek, birleştirici değerler ve hedefler oluşturmak, yönetimde denge sağlamak ve liberal demokrasinin bireysel özgürlüğü koruma amacına hizmet eden sınırlı devleti tesis etme ve devam ettirme aracı olmak üzere beş temel fonksiyonu bulunur. Heywood, **Siyaset,** s. 73, 380; Liberal ve sosyalist görüşün kanunilik anlayışlarının farklılığı hakkında bkz. Teziç, **Anayasa Hukuku,** s. 141-142.

kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemlerdir.[184] Bu anlamları ile yasama organının bütün düzenleyici işlemleri şekli anlamda kanun olmayabileceği gibi, yürütme organınca kabul edilen düzenleyici işlemler de maddi anlamda kanun olabilir.[185] Vergilerin kanuniliği ilkesi de bu ilkenin siyasi alandaki tezahürüdür.

Vergilerin kanuniliği (veya vergide kanunilik) ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şeklî gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını gerektirmektedir.[186] Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin hem şekli hem de maddi anlamda kanunla kullanılmasını öngörmektedir. Dolayısıyla, yasama organı biçimsel (şekli) anlamda kanun ile belli kişi ve gruplara vergi yükleyemez. Bir başka deyişle, vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi bir yandan vergilerin genel-objektif-düzenleyici işlemlerle konulmasını, diğer yandan bireysel, subjektif nitelikteki vergi tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru yapılmasını içerir.[187]

1.2.2.2.2. Kapsam ve Hukuki Düzenleme

Vergi hukukunda (veya vergide) kanunilik ilkesinin hukukumuzda, vergi ve diğer mali yüküm(lülük)lerde kanunilik ilkesi ve vergi ceza hukukunda kanunilik (veya vergi kabahat ve suçları ile yaptırım ve cezaların kanuniliği ilkesi) olmak üzere iki tür yansıması veya alt ilkesi bulunmaktadır. Hak ve özgürlüklere yapılacak

[184] Teziç, **Anayasa Hukuku,** s. 13.

[185] Kanunun genel ve hukuk kaidesi olmasını savunanlar, temelde hukuki nedenlerden ziyade siyasi ve tarihsel nedenlere dayanmaktadır. Teziç, Anayasa Hukuku, s. 13-14; Kanun kavramının siyasi temelde yorumu hakkında bkz. Erdoğan Teziç, "Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı", **İÜHF Yayını,** Yayın No: 384, İstanbul, 1972.

[186] Bir hukuki işlemin veya hukuki faaliyetin tanımlanması maddi ve şekli olmak üzere iki açıdan yapılabilir. Bir işlemi maddi açıdan tanımlamak onun içeriğini (muhtevasını), şekli açıdan tanımlamak söz konusu işlemin ortaya çıkış usulünü, yapılışını ve yapan organı dikkate almayı ifade eder. Teziç, **Anayasa Hukuku,** s. 145. Örneğin, Anayasa Mahkemesi'nin temel görevi, kanunların anayasaya uygunluğunu denetlemektir. Burada kanun deyimi, şekli anlamda kullanılmıştır; başka ifadeyle bütçe kanunları, kesinleşen ölüm cezalarının yerine getirilmesi hakkındaki kanunlar gibi hukuk normu koymayan kanunlar da denetim yetkisi kapsamındadır. Özbudun, **Türk Anayasa,** s. 377.

[187] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 40; Karakoç, **Anayasal,** s. 1266.

müdahalenin kanunla düzenlenmesi, keyfi müdahaleyi engellemesi ve hukuki güvenliği sağlaması açısından demokratik hukuk devletinin en önemli unsurlarındandır. Bu anlamda müdahalenin kanuna dayalı olması, öncelikle şekli manada kanunun varlığını zorunlu kılmaktadır. Şekli manada kanun, TBMM tarafından Anayasada belirtilen usule uygun olarak kanun adı altında çıkarılan düzenleyici yasama işlemidir.[188] Kanunla düzenleme zorunluluğu, hakka ilişkin müdahalenin uygulamasının kanunun çerçevesinin aşmayacak şekilde yönetmelik, tebliğ ve genelge gibi yürütme organının çıkaracağı ikincil düzenlemelerle yapılmasına mâni değildir. Nitekim kanunda sınırlandırmaya ilişkin temel esaslar, ilkeler ve genel çerçeve belirlendikten sonra uzmanlık ve idarenin tekniğine ilişkin hususların yürütme organınca çıkarılacak düzenleyici işlemlerle tanzimi mümkündür.[189] Bu açıdan kanunilik ilkesi kendi içinde genellik ilkesi, kıyas yasağı, belirlilik, ulaşılabilirlik, öngörülebilirlik gibi ilkeleri içermektedir.[190] Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi mükellefiyetinin zamanında ve tam ödenmesi yoluyla gerçekleşmektedir. Bu açıdan kanun koyucu suçların niteliği, işlenme şekli, içerik ve yoğunluğu, kamu düzenini ihlal derecesi ve cezaların caydırıcılığı gibi nedenleri gözeterek Anayasaya aykırı olmamak kaydıyla hangi fiillerin suç sayılacağını ve bunlara verilecek cezaların çeşit ve miktarını belirleyebilme yetkisi bulunmakta; toplumsal sonuçları bakımından doğurduğu tehlikenin ağırlığını gözeterek bazı fiillere hürriyeti bağlayıcı cezalar dışında idari yaptırım uygulanmasını öngörebilmektedir.[191] Başka deyişle bu cezalar; yargı kararının gerekmediği ve vergi idareleri tarafından belirli idari usullerle uygulanan mali ve idari nitelikli yaptırımlar veya yargı organlarınca ceza yargılama usulleri uygulanarak verilecek hürriyeti bağlayıcı nitelikte cezalar da olabilmektedir.

Anayasanın "yasama yetkisi" başlıklı 7. maddesinde *"Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez"* şeklindedir ve bu düzenleme yasama yetkisinin asli veya birincil yetki oluşu, türev bir yetki olmayan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesine yer vermektedir. Anayasanın 73.

[188] AYM, B. No: 2015/19953, T. 26.06.2019, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.
[189] AYM, E. 2014/177, K. 2015/49, T. 14.05.2017, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi:30.09.2021.
[190] Bilici, **Vergi,** s. 15.
[191] AYM, E. 2019/16, K. 2019/15, T. 14.03.2019, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

maddesinin 3. fıkrası ise "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"* hükmü ile vergilerin kanuniliği ilkesini düzenlemektedir. Bu ilke; vergilendirme yetkisini yasama organına özgü kılan ilke, vergilere ilişkin düzenlemelerin -yeni hükmün, değiştirmenin veya kaldırmanın- şeklî ve maddî anlamda kanunla yapılmasını gerektirmekte; devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ilişkin esaslı unsurlara yer veren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır Bu anlamda bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için verginin temel unsurları olarak kabul edilen konu, mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi tüm unsurların da kanunda açıkça düzenlenmiş olması gerekmekle birlikte, bir vergiyle ilgili bütün hususların aynı kanun içinde düzenlenebileceği gibi bazı unsurların ilgili kanunda düzenlenmeyerek bir başka kanuna atıf yapılarak belirlenmesine veya farklı kanunlarda düzenlenmesine de imkân tanımaktadır. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasal temellerini oluşturmaktadır. Başka deyişle vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri[192] tüm unsurları ile belirlemeye ilişkin mutlak yetkinin Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğunu ve bu yetkinin sadece kanun yoluyla kullanılabileceğini[193] ve devredilemeyeceği düzenlenmektedir. Böylece, vergi mükelleflerinin / herkesin idarenin veya yargının keyfi veya takdire dayalı vergisel eylem ve işlemlerine karşı korunması amaçlanmaktadır.

---

[192] Burada yer alan benzeri mali yükümlülük ibaresi Anayasa Mahkemesi kararları doğrultusunda, bir mali yükümlülüğün, vergi, resim ya da harçlardan herhangi birisinin özelliğini taşıması ya da vergi, resim ve harçların her üçünde de bulunması gereken ortak kriterleri barındırması şeklinde anlaşılmalıdır. Karakoç, **Anayasal,** s. 1267. Doktrinde bu ibare kamunun genel ihtiyaçlarının değil, belirli grupların belirli özel ihtiyaçların finansmanını sağlamak üzere alınan gelir olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda fonlar mali yükümlülüğün özel biçimini oluşturmaktadır. Saban, **Vergi,** s. 9-12. Mali yüküm niteliğine sahip olmakla birlikte fon payları vergi benzeri olmadıklarından, yasallık ilkesi geçerli değildir. Turgut Candan**, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 12.

[193] Parlamento kararları ile vergi koymak mümkün olmadığı gibi, idare veya yargının vergi koyma, kaldırma veya değiştirme anlamına gelen her işlemi anayasaya aykırı olacaktır. Bu anlamda Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrası gereği Cumhurbaşkanı kararnameleri yoluyla, vergi unsurlarına ilişkin düzenleme yapılması, değiştirilmesi ve kaldırılması anayasaya aykırı olacaktır. Olağanüstü dönemde ise bazı sınırlamalar dâhilinde bu durum mümkün hale gelebilmektedir. Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemeyecek yasak alanlar ve Ohal dönemi koşulları hakkında şema için bkz. Gözler, **Türk Anayasa,** s. 367, 387.

Anayasanın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti Devletinin "demokratik sosyal bir hukuk devleti" olduğu, 6. maddesinde "egemenliğin kayıtsız şartsız millete ait olduğu" gibi hükümler de vergide kanunilik ilkesinin anayasal temellerine dahil düzenlemeleri veya bu ilkenin anayasal temelde destek normlarını oluşturmaktadır. Bu ilke, hemen her demokratik ülke anayasasında yer almaktadır.[194] Bunun yanında Anayasanın 153. maddesinde Anayasa Mahkemesinin iptal kararlarının yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde olmayacağı, mahkemenin bu anlamda kanun koyucunun yerine geçemeyeceği de vergide kanunilik ilkesinin bir başka anayasal güvencesine işaret etmektedir.

Vergide kanunilik ilkesi, vergi idaresinin kanun olmayan bir alanda genel bir düzenleme yetkisine sahip olmaması[195] ve eylem ve işlemlerinin kanunun çizdiği sınırlar içinde olmasını gerektirir. Vergi idaresinin eylem ve işlemlerinin kanuna aykırı olmaması Anayasanın 8. maddesinde "*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*" şeklinde ifade edilmiştir. Bu anlamda vergi idaresi tarh, tebliğ ve tahsil işlemlerini gerçekleştirirken kanuna dayanmalı ve kanunun öngördüğü sınırlar içinde davranmalıdır. Bu konuda bağlı yetkisinin olduğu daha önce ifade edilmiştir.

[194] Karakoç, **Anayasal,** s. 1266.
[195] Katkı payının yönetmelikle belirlenmesinin kanunilik ilkesine aykırı olduğu hakkında bkz. AYM Genel Kurul Kararı, 2015/19953, T. 26.06.2019, RG, T.06.08.2019, S. 30854.

İKİNCİ BÖLÜM

TARH İŞLEMİ VE TARH İŞLEMİNE (TARHİYATA) KARŞI DAVA

2.1. TARH İŞLEMİ

2.1.1. Vergi Tarhı Kavramı

2.1.1.1. Tanım

Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte doğmaktadır. Bu vergi borcunun tahsil edilebilir aşamaya gelmesi için borcun doğumu yeterli değildir. Vergi idaresinin kanuni idare ilkesi çerçevesinde ve vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca birtakım işlemleri yapmak konusunda görevi bulunmaktadır. Başka deyişle, konusu, mükellefi, matrahı ve tarifesi, indirimi, hangi şartlarda istisnaya tabi olacağı ve muafiyetin uygulanıp uygulanmayacağı vergi kanunları ile belirlenmiş bir vergi borcunun tahsili için bazı işlemlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu işlemler, alacaklı kamu idaresinin vergi dairesi tarafından yapılmaktadır.[196] Bu işlemler vergilendirme işlemleri olarak adlandırılmaktadır ve tarh işlemi, tebliğ işlemi, idari işlem niteliği tartışmalı tahakkuk işlemi ve tahsil işlemi olarak başlıca dört aşamadan oluşmaktadır. Bu işlemlerin sırayla yapılmasının tezahürü, bu işlemlerden birinin tesis edilebilmesinin ön şartı, bir önceki hukuki durumun tamamlanmasına bağlı olmasıdır. Başka deyişle, bir önceki aşama tamamlanmadan bir sonraki aşamaya ilişkin idari işlem tamamlanamaz.[197] Sözgelimi, tarh işlemi olmadan tebliğ yapılamayacağı gibi, tebliğ olmaksızın vergi tahakkuk etmeyecek ve tahakkuk etmeyen bir vergi borcunun ödenmesi istenemez veya tahsil edilemez.[198]

[196] Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara, 2018, s. 122.
[197] Öner, **Vergi,** s. 122.
[198] Dahilde alınan vergilerin tarhı, tebliği ve tahakkuku 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak, takip ve tahsil işlemleri 6183 sayılı AATUHK'ya göre yerine getirilmektedir.

Dolayısıyla bu işlemler "ayrılabilir işlemler teorisi" temel alındığında, bir yandan ilgilinin hukukunda değişiklik meydana getiren her halka / aşama kendi aşamasında iken bağımsız şekilde yargı önüne getirebilirken, diğer yandan bu işlemlerden herhangi birine ilişkin dava açılması durumunda önceden kesinleşmiş hukuki durumların yeniden dava konu edilemeyecektir. Doktrinde vergilendirme işlemlerinin ilişkisine ilişkin ileri sürülen diğer teori "zincir işlemler (zincirleme işlemler veya bağlı işlemler) teorisi" dikkate alındığında, işlemlerin birbirine bağlılığı ve bütünlüğü esas alındığı için sözgelimi ödeme emri dava konusu yapıldığında kamu alacaklarının hızlı tahsili için İcra ve İflas Kanunu'ndan[199] ayrı olarak kamu alacaklarının tahsili için özel düzenlenmiş AATUHK'nın 58. maddesinde sayılan sınırlı sebeplerin (borcun olmaması, borcun tamamen veya kısmen ödenmesi, borcun tarh veya tahsil zamanaşımına uğraması) ileri sürülebilmesi yanında, tarh aşamasına ilişkin sakatlıkların da ileri sürülebilmesi imkânı doğmaktadır. Nitekim zincir işlemlerde halkaları arasında doğrudan ve zorunlu bir bağ bulunur.[200] Vergilendirme işlemlerinden tahsil işlemi asıl (temel veya nihai işlem) olup, öncekiler ara işlemdir ve iş birliği içinde maksat asıl işlemi ortaya koymak olduğundan, ara işlemlerdeki sakatlıklar ancak asıl işlemlerle dava edilebilmektedir. Bu teori ışığında verilen örnekte, ödeme emrinin (ikinci idari işlemin) neden unsuru tarh işlemi (birinci idari işlem) olarak değerlendirilecektir. Bu yolla tarha karşı süresinde dava açmayan ve idari yolla da vergi anlaşmazlığını çözmeyen mükellefin, ödeme emri gönderildiğinde tarh işleminin unsurlarına ilişkin hukuka aykırılık iddialarını tahsil aşaması olan, ödeme emrine karşı dava açılması sırasında ileri sürmesi mümkün olacaktır. Bunun yanında, tarh işlemine karşı dava (tarhiyata) hiç dava açılmamış ve bu işlem kesinleşmiş olsa dahi, mahkeme sebep unsuru olan tarha ilişkin hukuka aykırılığı tespit ederse, "sebep unsuru sakat ödeme emrini" iptal edebilmektedir. Diğer yandan bu durum, dava konusu edilebilmesi için zincirin sonunun beklenmesi açısından dava süreçlerini uzatmakta ve vergi alacağının etkin ve hızlı tahsiline engel olmaktadır. Gerek doktrinin büyük bir bölümü gerek yargı kararları ve gerekse vergi kanunlarının lafzı ve amacı, kural olarak vergilendirme aşamalarında kesinleşmiş durumların bir sonraki aşamada dava konusu edilemeyeceği yönündedir.

[199] 9 Haziran 1932 ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK), RG, T. 19.06.1932, S. 2128.
[200] Doğan Şenyüz / Mehmet Yüce / Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, 3. Baskı, Bursa, 2012, s. 142.

Vergilendirme işlemlerinde / vergilendirme sürecinde[201] verginin tarhı verginin miktar olarak hesaplanması, verginin tebliği verginin mükellefe duyurulması, verginin tahakkuku verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi ve verginin tahsili verginin alacaklı idareye ödenmesi şeklinde anlaşılmaktadır. Bu işlemler bazen görünür şekilde ayırt edilebilir nitelikte olsa da çoğu zaman iç içe geçmiş durumdadır.[202] Mükellef ne kadar ödeyeceğini bilmek isterken de, vergi idaresi tahsil kabiliyeti bakımından vergi alacağının kesinleşmesi için, önce miktarını kesin olarak hesaplamak durumundadır. Tarh, kanunen doğmuş vergi borcunun somutlaştırılması için vergi idaresince yapılması gereken ilk işlemdir.[203] Bu hesaplama işlemine tarh denilmektedir. VUK'un 20. maddesinde tarh kavramı tanımlanmıştır. Bu hükme göre verginin hesaplanabilmesi için, vergi matrahı ve bu matraha uygulanacak vergi tarifesinin bilinmesi gerekmektedir. Vergi matrahı, vergi konusunun verginin hesaplanmasında esas alınan değer veya miktar olup, "spesifik (sayı, litre, kilo gibi fiziki miktarlar) matrah" ve "ad valorem (parayla ifade edilen iktisadi değerler) matrah" diye iki türü bulunmaktadır. Motorlu taşıtların matrahı spesifik iken, gelir vergisinin, kurumlar vergisinin, katma değer vergisinin, emlak vergisinin ve veraset ve intikal vergisinin matrahı parayla ifade edilen iktisadi değer olması açısından ad valorem matrahtır. Vergi tarifesi vergi borcunun hesaplanması için matraha uygulanan ölçüler olup "spesifik (sabit bir miktar) tarife" ve "ad valorem (oranlı) tarife" diye iki türü bulunmaktadır. Vergi tarifesi (tek oranlı tarife, artan oranlı tarife gibi) ilgili vergi kanunlarında yer aldığından önceden bilinmekte olup, verginin tarhı esasen vergi matrahının belirlenmesine bağlıdır. Kurumlar vergisinde, katma değer vergisinde ve emlak vergisinde tek oranlı, gelir vergisinde ve veraset ve intikal vergisinde artan oranlı, motorlu taşıtlar vergisinde, damga vergisinde ve harçlarda spesifik vergi tarifesi uygulanır.

---

[201] Vergilendirmenin bir zaman dilimi içinde yer alan işlemler dizisi şeklinde düzenlenmesi süreç olarak nitelenmektedir. Vergiyi doğuran olayla başlayan bu vergilendirme süreci verginin tahsili ile sona erer. Nitekim kamu idaresi olarak vergi idaresinin vergi alması, birbirini izleyen birden fazla işlemin yapılması ile gerçekleşen bir muameledir. Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 141.

[202] Beyan usulüne göre alınan vergilerde tarh ve tahakkuk aşamaları birlikte gerçekleştiğinden tarh işleminin ayrıca mükellefe tebliği gerekmemekte, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde ise tahakkuk ve tahsil aşamaları birlikte gerçekleşmektedir.

[203] Tarh kelimesi veya bu terimden türeyen tarhiyat kelimesi, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerde vergi salma veya vergi isteme anlamında da kullanıldığı görülmektedir. Öner, **Vergi,** s. 124.

2.1.1.2. Vergilendirme Sürecindeki Yeri

2.1.1.2.1. Vergiyi Doğuran Olaydan Farkı

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği her verginin konusu kendi özel kanunlarında belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olay, verginin konusunun ve mükellefin bir araya geldiği an olarak hukuki bir sözleşme veya somut olay ve durumlardan biri olmak üzere özü itibariyle bir olaydır ve vergiyi doğuran olayla mükellef açısından kanunlarda düzenlenen vergi canlanarak kişisel / somut bir borç haline gelmektedir. Böylece taraflar arasında dikey ilişki olarak vergi borcu ilişkisi kurulmuş olmaktadır. Sözgelimi, gelir vergisinde gerçek kişilerin gelir elde etmesi, katma değer vergisinde satıcının bir malı teslim etmesi veya hizmeti ifa etmesi, emlak vergisinde gerçek veya tüzel kişinin bir gayrimenkule sahipliği durumu, veraset ve intikal vergisinde kişilerin ölüm veya bağış yoluyla ivazsız bir mal edinmesi, damga vergisinde gerçek veya tüzel kişilerin kanunda yazılı sözleşmeleri veya diğer kâğıtları imzalaması gibi.

Vergiyi doğuran olay, vergiyi tarha yetkili vergi dairesine bu yetkilerinin kullanmak imkânını veren olay veya olaylar bütünüdür.[204] Vergiyi doğuran olay ortaya çıkmış ve muafiyet ve istisna hükümleri ile tamamen vergi dışı bırakılma durumu yaşanmamışsa, vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayla kendiliğinden doğmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, vergi idaresinin vergilendirme işlemlerine başlayabilmesi için vergilendirme süreci denen ateşin fitili görevini görmektedir.[205] Vergilendirme sürecine başlamak için gerçekleşmesi zorunlu, birbirini takip eden işlemlerden oluşan sürecin toplamının bir ön şartı niteliği bulunmaktadır.

---

[204] Öner, **Vergi,** s. 122.

[205] Saban vergiyi doğuran olayı vergi yükümlülüğünün doğumu için gerekli ve yeterli şart veya vergilendirme sürecinin ön şartı olarak görürken, yasa maddesinde kenar başlığı olarak doğru kavramın vergi alacağı hakkı olması gerektiği kanaatindedir. Çünkü vergiyi doğuran olay vergi mükellefi ile üçüncü kişi arasında kurulan ilişki iken, vergi alacağı vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında kurulan hukuksal ilişkidir. Aynı zamanda söz konusu VUK'un 19. maddesinde yer *alan "…vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü…"* kısmı alacak hakkına gönderme yaptığı için vergilendirilecek olay (taxable event) olarak anlaşılması yerinde olduğundan metinde geçen vergi alacağı yerine vergilendirilecek olayda alacak hakkının doğması şeklinde metnin algılanması gerekmektedir. Saban, **Vergi,** s.74-75.

Vergiyi doğuran olay, VUK'un 19. maddesinin 1. fıkrasında "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*" şeklinde ifade edilmektedir.[206] Kapsamı vergi kanunlarıyla önceden belirlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun gerçekleşip tamamlanması ile mükellef açısından vergi borcu, vergi idaresi açısından vergi alacağı kendiliğinden doğmuş olabilir. Bu itibarla vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin başlangıç noktası olarak, devletin vergi alacağı /mükellefin vergi borcunun sebebidir. Başka deyişle, vergi işleminde hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmü (soyut normu) ve maddi sebep vergiyi doğuran olay (somut tip) olarak alındığında, somut olayın norma uygun olarak gerçekleşmesi durumu sebep unsurunun tamamıyla ortaya çıkmış olması olarak değerlendirilecektir.[207]

Vergiyi doğuran olayın verginin tarhı ile bağlantısı/farkları her iki terimin vergilendirme sürecindeki yeri itibarıyla saptanabilecektir. Aradaki bağlantının en güzel tezahürü, soyut mükellef statüsünde olan kişinin vergi borcunun somut olarak saptanması için vergi tarhının gerekli oluşudur. Bu açıdan ilk fark vergiyi doğuran olayın mükellefin ve vergi konusunun buluşması iken, tarh işlemi mükellefin ve vergi idaresinin somut olarak ilk karşılaşma anı olmasıdır. Diğer bir fark vergiyi doğuran olay bütünen vergilendirme sürecinin başlangıç noktası iken, verginin tarhı bu sürecin ilk idari işlemi niteliğindedir. Diğer bir deyişle tarh işlemi, kesin ve yürütülebilir bir hukuki durum yaratmakta ve buna karşı bir yargısal denetim yolu izlenebilmektedir. Oysaki vergiyi doğuran olay, tarh işleminin sebebini oluşturmaktadır ve kanunda idari işlem yerine, hukuki durum veya özel olayların gerçekleşmesine bağlanmıştır. Son fark ise, vergiyi doğuran olay verginin unsurlarından olan verginin konusu ile ilgili temelde ilgili iken, tarh işleminde devreye matrah, tarife, muafiyet, istisna, indirim gibi vergiye ilişkin diğer terimler de girmektedir.

[206] VUK'un 3. maddesinin "B" bendinde ve 9. maddesinin 2. fırkasında vergiyi doğuran ifadesi kullanılarak bu olayın somut boyutuna işaret edilmektedir.
[207] Öncel/ Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 87.

2.1.1.2.2. Verginin Tahakkukundan Farkı

Verginin tahakkuku, VUK'un 22. maddesinde *"Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir."* şeklinde ifade edilmiştir. Hükümden de anlaşılacağı üzere verginin ne zaman ve nasıl tahakkuk ettiği konusunda ve tahakkuk süresi konusunda tektiplilik / belirlilik bulunmamakta ve tahakkuk sadece vergi borcunun kendiliğinden ulaştığı bir aşamayı içermektedir. Başka deyişle, tarh usullerine / yöntemlerine ve vergi mükellefinin dava açıp açmamasına göre tahakkuk safhası farklılık göstermektedir. Bazı durumlarda tarh ve tahakkuk aynı anda gerçekleşmekte ve birleşmekte, bazı durumlarda tahakkuk tarh işleminden ayrı olarak gerçekleşerek uzun zaman sonra vergi borcu ödenebilir aşamaya gelmekte, bazı durumlarda vergi borcu kanun gereği tahakkuk etmekte ve nihayet bazen de verginin ödenmesi (tahsili) ile birleşerek üç aşama aynı anda gerçekleşmektedir.[208] Beyana dayalı vergilerde ihtirazı kayıtla beyanname verilmesi ve vergi hataları dışında dava açılamadığı için, mükellefin bu iki durum dışında vergiyi ilgili kanununda öngörülen sürede beyan edip ödemesi gerekmektedir. İkmalen, re'sen veya idarece tarhiyatlarda vergi aslı, gecikme zammı ve vergi zıyaı cezası ihbarnameler yoluyla mükellefe tebliğ edilmektedir.[209] Bu açıdan mükellefin

---

[208] Bilici, tahakkuk şekillerini beş sınıfa ayırarak beyana dayalı vergilerde tahakkuk, kendiliğinden tahakkuk, vergi karnesi yoluyla tahakkuk, tahakkuku tahsile bağlı vergiler, idarece tarh edilen vergilerin tahakkuku olarak sınıflandırmıştır. Öncel / Kumrulu / Çağan ise bu beş şekli tahakkukun kendiliğinden gerçekleşme özelliği veya yargı kararı üzerine gerçekleşmesi üzerinden ayrımlamakta ve diğer şekilleri vergilendirme sürecinde tahakkukun tarh veya tahsil aşaması ile birleşmesi üzerinden eritmektedir. Karakoç ise tahakkuk şekillerini beyana dayanan tarhta ve idarece tarhta verginin tahakkuku ayrımlaması üzerinden anlatmaktadır. Bilici, **Vergi,** s. 108-109; Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 106; Karakoç, **Genel Vergi,** s. 231-236. Tahakkuk ayrı bir idari işlem içermediği için, tahakkukun gerçekleşmesinin kendiliğinden veya yargı kararı üzerine gerçekleşmesi üzerinden ayrımlanması uygun olacaktır.

[209] Bilici, **Vergi,** s. 214. Vergi hukukunda 1 no'lu ihbarname ve 2 no'lu ihbarname diye iki tür ihbarname bulunmaktadır. VUK'un 34. ve 35. maddesinde ihbarname esası ve muhteviyatı düzenlenmekte ve ihbarname aynı zamanda VUK 66 Seri No'lu Genel Tebliğde de ayrıntılandırılmıştır. 1 no'lu ihbarname üzerine vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve/veya vergi mahkemesinde dava açılması mümkündür. 2 no'lu ihbarname ise yargı kararı sonucu düzenlendiğinden bu ihbarname üzerinden kural olarak (2 nolu ihbarname üzerinde vergi hatası bulunması durumu, gecikme faizi açısından tarh işlemini yapan idari işlem olarak sayılan 2 nolu ihbarnameye dayanarak ihbarnamenin gecikme faizi yönünden dava konusu edilmesi durumu, uzlaşma sonrası tahakkuk fişine yazılan gecikme faizi açısından fişin düzenlenmesi tarh işlemi sayılması nedeniyle gecikme faizinin yargıya taşınma durumu hariç olmak üzere) tekrardan yargıya gidilmesi mümkün olmamaktadır. Bu açıdan 2 nolu vergi ihbarnamesi ile yargı harçları benzer özellikler taşımaktadır. Başka deyişle 2 no'lu ihbarname VUK anlamında ihbarname niteliği taşımamaktadır. Vergilendirme sürecindeki ihbarnamenin aşamasını gösterir şekilde üzerinde "İHB2" kod numarası vardır. İhbarnamede yer alan ve mükellefin ödemesi gereken faiz düzenlemeleri, İYUK'un 28. maddesinin 5. fıkrasında yer alan hüküm gereğince VUK'un 112.

dava açıp açmamasının yanında vergi borcunun türüne göre de tahakkuk ve ödeme zamanı belirlenebilecektir. Motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergileri gibi objektif nitelikli vergilerde ise borç miktarı önceden bellidir ve vergi dairesi herhangi bir tarh ve tahakkuk işlemi yapmadan vergi borcu kanunda belirtilen olayların vukuu ile kendiliğinden ödenebilir hale gelmektedir.[210] Damga vergisi, gümrük vergisi veya eğlence vergisi gibi vergilerde tarh, tahakkuk ve tahsil aşaması birlikte gerçekleştiği için, VUK'un 24. maddesinde belirtildiği üzere "tahakkuku tahsile bağlı vergiler" olarak nitelendirilmektedir. Bu vergilerde tahakkuk aşaması, verginin tahsilinin içinde yer almaktadır. Başka deyişle bu tür vergilerde tarh, tebliğ, tahakkuk aşaması olmayıp, sadece verginin tahsili aşaması vardır.[211] Bu aşamanın gerçekleşmesi ile vergi borcu sona ermektedir.

Vergilerin ödenmesi için hesaplanması ve mükellefe bildirilmesi yetmez, ayrıca vergi borcunun muacceliyetinin sağlanması gerekmektedir. Pek belirgin olmayan hatlarla ortaya çıkan vergi borcu, mükellefin pasif durması (dava açmaması) ile veya mahkemenin ret kararına göre daha büyük ölçüde şekillenerek somutlaşır, sağlamlaşır, tahsil talebi hakkı daha geçerli hale gelir ve duruma göre kesinlik kazanmaktadır.[212] Matrahın idarece tespit edildiği tarhiyat çeşitlerinde tahakkuk, mükellefin idareye itiraz veya dava hakkını kullanması bakımından önem arz etmektedir. Mesela mükellefin vergi hatası yapıldığı iddiasıyla dava açması durumunda, vergi mahkemesinin kararının yanında söz konusu karar gereğince vergi

---

maddesinin 3. fıkrasında yer alan gecikme faizi ve vergilendirme safhası tahsile ilişkinse AATUHK'nın 51. maddesinde yer alan gecikme zammı ve 58. maddesinde yer alan haksız çıkma zammıdır.

[210] Yıllık vergilerde tahakkuk, kanunla belirlenen miktarın enflasyon oranı veya değerleme oranında artırılması yoluyla güncellenerek sonraki yıllarda uygulanması şeklinde olduğu için tarh ve tebliğe gerek kalmaksızın ödenebilir hale gelmesi yoluyla gerçekleşmektedir.

[211] Bu türden bir verginin tahsil aşamasında olmasına rağmen zamanında tahsil edilmemesi durumunda, verginin ödenmesi için salt tahsil aşaması yürütülmesi ile cebren veya rızaen tahsili mümkün olmamaktadır. O yüzden tahakkuku tahsile bağlı bir verginin zamanında tahsil edilmemesi durumunda ödeme emrinden önce vergi ihbarnamesinin tebliğ edilerek ilgili vergi borcunun öncelikle tahakkuk aşamasına getirilmesi gerekmektedir. Nitekim zamanında tahsil edilmemiş verginin, tahakkukunun tahsile bağlı olma niteliğini yitirdiği varsayılmakta ve vergilendirme sürecinde kapsamına aldığı aşamanın baştan usulune uygun yapılması gerekmektedir. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 108; Karakoç, **Genel Vergi,** s. 240; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 20. Baskı, Ankara, 2015, s. 124.

[212] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 106. Verginin iadesi yolunun açıldığı aşamalardan biri de bu aşamada geçerli olabilmektedir. Üst yargı merci kararı mükellef lehine ise, ödenmiş vergi borcunun iadesi söz konusu olacaktır.

idaresince hesaplanan vergi miktarının tebliğinin beklenmesi diğer bir deyişle vergi idaresinin verginin tahakkuk etmiş vaziyete gelmesini beklemesi gerekmektedir. Mükellef tarafından davanın açılmamış olması veya dava açılmakla birlikte davanın reddedilmesi tarh edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesine engel teşkil edecektir.

Verginin tahakkuku, tarh işleminden farklıdır. Verginin tarhı ve tebliği vergi alacağının vergi idaresince bilinmesini sağlarken, verginin tahakkuku miktarı, çeşidi, mahiyeti, ödeme zamanı gibi tüm unsurları bilinen vergi borcunun kamu alacakları arasına katılarak tahsil edilebilir aşamaya gelmesini sağlamaktadır.[213] Tarh işlemi(ve tebliğ) ile icrailik kazanan vergi borcu ancak tahakkuk ile tahsil imkânına kavuşacaktır.[214] Başka deyişle tarh işlemi ile mükellef rakamsal bazda borç sahibi olmakla birlikte, verginin tahakkuku ile vergi miktarı mükellefin malvarlığına pasif bir unsur olarak eklenecektir.

Tarhın hukuk ve vergi tekniği itibarıyla idari işlem niteliğine sahip olması tahakkuktan ayrılan diğer bir noktasıdır. Tarhın tek yanlı idari işlem niteliği, tarh işlemine itiraz ve bu işlemin yargıya taşınma imkânı doğmaktadır. Tahakkuk ise vergi borcunun kendiliğinden veya yargı yolu sonucunda geldiği aşamayı ifade etmektedir. Başka deyişle tahakkuk sadece bir sonuçtur. Tahakkukun bir saptamadan ibaret olması, tahakkuku aynı zamanda tahsilden de ayıran özelliğidir. Tahakkukta vergi idaresinin mükellef nezdinde yaptığı ayrı bir işlem bulunmamaktadır. Bu durum tahakkuku, diğer vergilendirme süreci aşamalarının kapsamında olsun veya ayrı olarak tek başına gerçekleşsin, hukuk tekniği açısından idari işlem kimliğine sahip olmamasına neden olmaktadır.[215] Başka deyişle vergilendirme sürecinde tahakkukun, tarh işlemi ile tahsil işlemi arasında mükellefin haklarının belirliliği ve korunması için bir köprü vazifesi olarak görülmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresi kanuni dayanağı olsun veya olmasın her zaman tarh işlemi yapabilmekte iken,

[213] Öner, **Vergi,** s. 136; Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 167.
[214] Öner, **Vergi,** s. 136.
[215] Saban, **Vergi,** s. 95; Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 106.

işlemin tahakkuk aşamasına geçebilmesi mükellefin tarh işlemine dava aç(a)mayarak kendiliğinden veya açıp kararın aleyhine olup olmaması sonucuna göre değişecektir.

Tahakkuktan vazgeçme kurumu vergi hukukunda mevcut iken, tarha ilişkin bu türden bir müessese bulunmamaktadır. Tahakkuktan vazgeçme tahakkuk işlemine hiç başlanmaması olup hazine zararı, emek ve zaman kaybı nedeniyle tahakkuk maliyeti vergi alacağından fazla olabilmektedir. Maliye Bakanlığınca her yıl belirlenen tutar bulunmakta olup, bu tutar 2021 yılı için 43 TL'dir.

2.1.1.2.3. Kesinleşmeden Farkı

Doktrinde tahakkuk ile kesinleşmenin farkları ve birleştiği noktalar anlatılmaktadır.[216] Konunun tarh işlemi ile kesinleşme arasındaki fark üzerinden anlatılması, beyana dayalı tarhlar gibi vergilendirme sürecinin tüm aşamalarının ayrı ayrı görülmesinin mümkün olmadığı durumların anlaşılması ve tarh işlemi ile kesinleşme arasındaki irtibatın tahakkuk yoluyla kurulabilmesi açısından da fayda sağlayacaktır. Nitekim verginin tahakkuku ve kesinleşmesi, izlenecek yol itibariyle farklı süre ve safhalarda gerçekleşmektedir.

Tarh kavramı vergi hukukuna ilişkin bir kavramken, kesinleşme yargılama hukukuna ilişkin hâkim kavramlardandır. Verginin kesinleşmesi, genel itibariyle tarh ve tebliğ edilen vergi (ve ceza) ihbarnamesinin hukuka uygunluğunun denetimine ilişkin yargı yoluna başvuru imkânının kalmamasıdır.[217] Bu itibarla tarh işlemi ve kesinleşme, tahakkuk ve kesinleşme arasındaki sıkı bağlantının aksine vergilendirme sürecinde genel manada kesişmeyen veya birleşmeyen nitelik arz etmektedir. Beyanname yoluyla tarh edilen vergilerde ise, tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile vergi borcu hem tahakkuk etmekte ve hem de kesinleşmektedir.[218] Burada idarenin inisiyatifi yerine mükellefin beyanı esas tutulduğundan tahakkukun tarh işlemiyle

[216] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 107-108; Bilici, **Vergi,** s. 108-109; Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 169-170; Saban, **Vergi,** s. 95; Öner, **Vergi,** s. 137-141; Kırbaş, **Vergi,** s. 122; Karakoç, **Genel Vergi,** s. 236-240.

[217] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 236.

[218] VUK'un 28. maddesi gereğince tahakkuk fişi mükellefe verilebileceği gibi, elektronik ortamda da düzenlenebilmektedir.

birlikte gerçekleşmesi tahakkuka ayrı bir idari işlem kazandırmamakta ve tahakkuk eden ve kesinleşen vergi borcuna ilişkin iki istisna hariç hukuki yollara başvuru imkânı tanınmamaktadır.

Kesinleşmenin tahakkuk ile birlikte olduğu durumun yanında, tarh işlemine karşı yargı yoluna başvuru yoluyla kesinleşmenin tahakkuktan sonra olması durumu da mevcuttur. Davanın reddedilmesi veya duruma göre istinaf merciin ve / veya temyiz merciin vergi ceza ihbarnamesinin (tarh işleminin) iptaline karar vermesi durumunda tahakkuk ve kesinleşme farklı boyut kazanmaktadır. Uzlaşma durumunda ise uzlaşma tutanağının imzalanması ile üzerinde uzlaşılan vergi sadece tahakkuk etmez, aynı zamanda kesinleşmektedir ve uzlaşılan hususlar hakkında dava açılamamaktadır. Dolayısıyla tarh işleminden kesinleşmeye direkt geçilmemekle birlikte, kesinleşmenin kaynağı hukuka uygun bir tarh işleminin mevcudiyeti ve mükellefin tarh işleminin hukuka aykırılığı konusunda hiç veya gerekli şekilde hukuki başvuruda bulunmaması veya başvuruda bulunmakla birlikte başvurusunun olumlu sonuçlanmamasıdır.

Beyana dayalı vergilerde tahakkuk fişi üzerine kesinleşen vergi, ilgili kanunlarında belirlenen sürelerde ödenmelidir. Re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergi, faiz ve / veya ilgili cezanın ihbarname yoluyla ilgiliye genellikle posta yoluyla tebliği üzerine tahakkuk ve buna bağlı olarak kesinleşme durumu farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Mükellef tek taraflı tarh üzerine 30 gün içinde dava açmazsa tahakkuk 30. günün bittiği tarihte, dava açıp davanın aleyhine kararı durumunda tahakkuk mahkeme kararı sonrası düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarihte (gecikme faizi hesaplamasında ise yargı kararının vergi idaresi kaydı tarihi esas alınmakta)[219] gerçekleşmekte olup, kesinleşme ise mükellefin istinafa veya Danıştay'a başvurma durumuna göre sonrasında gerçekleşmektedir.[220]

[219] VUK'un 112. maddesine göre, vergi ihbarnameden itibaren bir ay içinde ödenmelidir.

[220] Konusu 2021 tarihi itibariyle 7.000 TL'yi geçmeyen vergi davalarında vergi mahkemesinin verdiği karar kesin olduğundan, davanın reddi üzerine düzenlenen ihbarnamenin tebliği ile vergi borcu hem tahakkuk etmekte hem de kesinleşmektedir. Davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna

2.1.1.2.4. Verginin Tahsilinden Farkı

Tarh işlemi ile vergi borcu hesaplanmakta ve tahakkuk aşaması ile bu borcun somutlaşması beklenirken, tahsil aşamasında (rızaen veya cebren ödemede) vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi ödevi ilişkisinin sona ermesi söz konusudur.[221] Alacaklı esas alındığında tahsil, borçlu esas alındığında ödeme tahsil aşamasının konusunu oluşturmaktadır. Bu açıdan tarh işlemi ve tahsil işlemi arasında temel işlem/sonuç işlem (zincirleme işlem veya bağlı işlem) bağlantısı bulunmaktadır.[222]

Tahsil işlemi, tarh işlemi ile benzer olarak bireysel subjektif bir idari işlem olmakla birlikte tarh işleminin aksine inşai (yapıcı) bir niteliktedir. Nitekim VUK'un 23. maddesinde "kanuna uygun surette ödenme" şeklinde ifade edilen tahsil yolu ile vergi borcu ve dolayısıyla dikey ilişki olarak tanımlanan kamu hukuku ilişkisi sona ermektedir.

Tahsil safhasının sona ermesi ödeme vasıtası ile olurken tarh işleminin gerçekleşmesi beyanname verilmesi yoluyla veya vergi idaresinin tek taraflı vergi borcunun hesaplanması yoluna gitmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Bu açıdan tahsilin eylemsel bir yön içermekle birlikte tarh işleminde vergi borcunun netleştirilme gayesi bulunmaktadır.

Tarh ve tahsil işlemlerinin mevzuaatta düzenleme yerleri farklıdır. Vergilendirme sürecindeki işlemlerden tarh, tebliğ ve tahakkuk VUK'ta

---

başvurulma imkânının bulunması ve başvuruda bulunulmaması durumunda başvuru süresinin dolması halinde kesinleşme gerçekleşmektedir. Bölge idare mahkemesine başvuru sonucu istinaf merci işin esasına girerek vergi mahkemesi kararını kaldırırsa konusu 2021 tarihi itibariyle 192.000 TL'yi geçmeyen davalar için kararın tebliği ile kesinleşme de gerçekleşmektedir. 192.000 TL'yi geçen davalar aşan vergi davası hakkında verilen istinaf kararı temyiz denetimine tabi olduğundan, başvuru yoksa temyiz süresinin dolması ile kesinleşme gerçekleşmekte, başvuru bulunmakla birlikte istinaf merci kararının onayı durumunda önceden tahakkuk eden vergi kesinleşmektedir. Başka deyişle kesinleşme yargı organlarında geçerli başvuru yollarının tüketilmesi ile gerçekleşmektedir. Vergi yargısında olağan kanun yolları hakkında bkz. Karakoç, **Genel Vergi,** s. 720-727.

[221] Ödeme zamanları hakkında bilgi ve buna ilişkin özet tablo için için bkz. Öner, **Vergi,** s. 144, 149.

[222] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi**, s. 108.

düzenlenmekte iken, dâhilde ve ithalde alınan tüm kamu alacaklarının tahsil işlemleri AATUHK'da düzenlenmektedir.

Tahsil işlemi idari işlem olduğuna göre bu işlemin unsurları da tarh işleminin unsurları ile farklılık göstermektedir. Tahsil işleminin konusu verginin vadesinde veya vadesinden sonra gecikme zammı ile ödenmesi veya cebren tahsilidir. Tahsil işleminin sebebi, borcun tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesidir. Tarh işleminde yetkili vergi dairesi tahsil işleminde de yetkili vergi dairesi olarak bulunmaktadır. Tarh işleminin unsurları ise aşağıda incelenecektir.

Terkin vergi borcunun sona erme nedenleri arasında, tahakkuk eden vergi miktarının (geniş anlamda tüm alacaklarının) tüm hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran tahsile ilişkin bir kavram iken, tarh aşamasında bu yönde bir borcun sona erme hali bulunmamaktadır. Vergi yönünden vergi hatası, yargı kararı, tahsil imkânsızlığı, yangın gibi genel terkin sebepleri veya kanunlarda yer alan özel terkin sebepleri ile terkin müessesesi işlerlik kazanmaktadır.

2.1.1.3. Tarh İşleminde Taraflar

2.1.1.3.1. Genel Olarak

Verginin tarafları veya vergi borcu ilişkisinde taraflar veya kamu alacağında taraflar gibi isimlerle adlandırılan terim esas itibariyle, vergi alacağının kamu finansmanı amacıyla kullanımında dikey ilişki içinde bulunan taraflar anlamına gelmektedir.[223] Burada vergi borcu ilişkisinin veya mükellefiyetin niteliği önem arz etmektedir. Nitekim vergi borcu ilişkisinde devlet kural olarak alacağı üzerinde serbestçe tasarruf edememekte, bu konuda kamu hizmetlerinin istikrarının ve sürekliliğin korunmasının getirdiği bir zorunluluk olan bağlı yetkisi bulunmaktadır.

[223] Vergi alacağı, kamu alacağı ve kamu alacağı sayılan alacaklar hakkında bilgi için bkz. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 157, 159-162, Karakoç**, Genel Vergi,** s. 487-510, Bilici, **Vergi,** s. 6-7. Çalışma konusu itibariyle taraflar vergi borcu ilişkisi tarafları olarak adlandırılacak ve yeri geldiğinde kamu alacağı ve kamu alacağı tarafları arasındaki farklara değinilecektir.

Vergi borcu ilişkisi, kamu hukuku ilişkisi olup alacaklı kamu idaresi ile mükellef arasında kanundan doğan bir borç ilişkisidir.[224] Vergi borcu ilişkisinin kamu hukukuna özgü bir borç ilişkisi olması onu, özel hukuktan doğan borç ilişkilerine uygulanan Türk Borçlar Kanunu (TBK)[225] ve İcra İflas Kanunu (İİK) yerine, Vergi Usul Kanunu'nun ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanacağı anlamına gelmektedir.[226] Mesela kamu alacaklısı sıfatına sahip olduğu durumlarda devlet alacağını vadesinde veya vadesinden sonra faiziyle veya cebren tahsil ettikten sonra özel borç ilişkilerinde cebri icra yoluna başvuran özel alacaklının aksine borçlunun yani mükellefin durumunu düşünerek menfaatler dengesinin korunmasına hizmet etmesi gerekmektedir (AATUHK md. 62/5). Benzer şekilde özel hukukta alacaklı borçludan alacağını tahsil etmek için icra/iflas dairelerinin aracılığına başvurması gerekirken vergi daireleri vadesi gelmiş ve kesinleşmiş kamu alacaklarını doğrudan tahsile yetkilidir. Buradan çıkan sonuç, vergi hukukunda hiçbir durumda özel borç ilişkilerine uygulanan kanunun uygulanmayacağı veya özel hukuktan doğan ilişkilerde faiz gibi ortak terimlerin kullanılmayacağı anlamına gelmemektedir. Nitekim vergi hukukunda vergi icra hukuku veya kamu icra hukuku olarak farklı isimlerle anılan dalın vergi hukukunun alt dalı olup olmadığı konusunda tartışma bir yana dursun[227], AATUHK, İİK'nın bazı müesseselerini değiştirerek kabul etmiş[228] ve AATUHK'da boşluk bulunması durumunda bu kanunda açık atıf yapılması durumunda İİK hükümlerine gidilebilecektir.[229] Vergi ilişkisinin, özel hukuk ilişkisinden farklılık arz etmesi bu örnekte de devreye girmektedir. Nitekim

[224] Öner, **Vergi,** s. 50; Karakoç, **Genel Vergi,** s. 165; Saban, **Vergi,** s. 114.

[225] 11 Ocak 2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK), RG, T. 04.02.2011, S. 27836.

[226] AATUHK'nın 1. maddesinde kanunun uygulama alanı belirtilmiştir. Bu itibarla AATUHK'nın kapsamı, VUK'tan geniştir.

[227] Bu isimlendirmelere ek olarak kamu alacaklarının takip ve tahsil hukuku, kamu alacaklarını takip hukuku gibi isimlendirmeler de yapılmaktadır. Karakoç, **Genel Vergi,** s. 488. Vergi icra hukuku terimi, mali hukukta bireysel kavramlaştırma gayesi ile ilgili bilim dal(ları) içinde senteze ulaşarak bir sistem yaratmak adına yapılmaktadır. Bu anlamda vergi icra hukuku deyimi, vergi hukukunun, idare hukukunun ve icra hukukunun belirli özelliklerini taşımaktadır. Söz konusu terimin kapsamını, ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN'ın genel tarifiyle verginin yanı sıra vergi dışında kalan, vergiye benzeyen veya nitelik olarak vergiye yaklaşan diğer kamu gelirlerine -vergiye yaklaşmanın ölçütü tüm bu gelirlerin kamu gücüne dayanarak alınmasıdır- ek olarak, devletin kamu gücü olmamasına veya olmasına göre akitten doğan bazı gelirler oluşturmaktadır. Devletin (ve diğer kamu kuruluşlarının, organlarının) kamu gücüne dayanan gelirlerinin zorla tahsilini düzenleyen vergi hukuku dalıdır. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 156.

[228] İİK'da yer alan kesinleşmeyen alacaklar için ihtiyati haciz kurumu, devlete sunulan ayrıcalık olarak vergi icra hukukunda genişletilmiş şekliyle vardır (AATUHK md. 13/1).

[229] Örneğin, kamu alacaklarının cüz'i icra / haciz yoluyla takibinde AATUHK uygulanırken, iflas yoluyla takibinde AATUHK'nın 100. maddesinde yapılan açık atıf nedeniyle İİK hükümleri uygulanacaktır.

AATUHK'da boşluk bulunması durumunda kendiliğinden İİK hükümleri uygulama alanı bulamamaktadır.

Yukarda teknik birtakım özelliklerini anlatmaya çalıştığımız vergi borcu ilişkisinin tarafları bir kamu idaresi olarak vergi idaresi ve vergi mükellefidir. Vergi idaresi kamu alacaklısı veya alacaklı idare özel hukuktaki gibi alacaklı tarafı oluştururken, vergi mükellefi borçlu tarafta yer almaktadır. Bazen vergilendirme yetkisine sahip alacaklı tarafa ve borçlu konumda bulunan mükellefin oluşturduğu ikili ilişkiye vergi sorumlusu denen üçüncü bir kişi de dâhil olabilmektedir. Vergi sorumlusu, mükellefin borcunun ödenmesinden sorumludur. Yaptığı ödemelerden vergi kesintisi yapanlar vergi sorumlusu sıfatına sahiptir. Vergi mükellefi ve vergi sorumlusunun maddi ve şekli ödevleri yerine getirmediğinde bu ödevler kendileri yerine kanuni temsilcileri yoluyla yerine getirilmektedir. Bazen de mirasçılar ve kanunlarla müteselsil sorumluluk yüklenen kişiler de ilişkinin vergi borcu ilişkisinin borçlu tarafında yer alabilmektedir.

2.1.1.3.2. Vergi Alacaklısı Sıfatıyla (Alacaklı) Vergi İdaresi

Vergilendirme yetkisinin sahibi veya egemenlik gücüne dayanarak vergiler koyan devlettir. Devlet tüzel kişiliği vergileme yetkisini merkezi idareler vasıtasıyla kullanmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, genel bütçeye dahil olan vergileri Devlet hazinesi adına tahsil etme yetkisine ve görevine sahiptir.[230] Devletin tahsil ettiği bu vergiler merkezi yönetim bütçesi içinde yer alan genel bütçenin en önemli geliridir. Maliye bakanlığı bu görevini, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri ve muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı saymanlıklar (muhasebe birimleri)

[230] 10.7.2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile Maliye Bakanlığı Hazine Müsteşarlığı ile birleştirilerek Hazine ve Maliye Bakanlığı olmuştur. RG, 10.7.2018, S. 30474. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'na ek (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerindedir. Aynı şekilde Gelir İdaresi Bakanlığı da bu cetvelde yer almaktadır. (II) sayılı cetvelde Özel Bütçeli İdareler yer almakta iken, (III) sayılı cetvelde Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar ve (IV) sayılı cetvelde Sosyal Güvenlik Kurumları yer almaktadır.

aracılığı ile yerine getirmektedir.[231] Başka deyişle, vergi konusunda yetkili temel organ Gelir İdaresi Başkanlığı'dır.[232] İdari teşkilat içinde merkez teşkilatın yanında merkeze bağlı defterdarlıklar, vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairesi müdürlüklerinin oluşturduğu taşra teşkilatı da bulunmaktadır. Vergi dairesi[233], VUK'un 4. maddesinin 1. fıkrasında *"mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire"* olarak tanımlanmakta olup vergilendirme sürecinde mükellef ile muhatap olmakta ve alacaklı vergi idaresini mükellefe karşı temsil etmektedir. Mükellefiyetle ilgili olay ve kayıtlar hakkında yoklama yapmak, bilgi almak ve inceleme yapmak gibi yetkilere sahip olmakta ve vergi uyuşmazlıklarında idareyi yargı organlarında temsil etmektedir. İdari teşkilatın yanında denetim birimi olarak ise, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı yoluyla tüm denetim elemanları bu başkanlığın içinde bulunmaktadır. Bir de vergi idaresinin kapsamına matrah tespitinin yardım görevinde bulunan takdir komisyonları da dâhildir.[234] Vergi memurları ve mükellef temsilcilerinden oluşan takdir komisyonları tahsilin fazla olduğu önemli illerde daimî olarak, diğer yerlerde gerektiğinde toplanan geçici komisyonlar olarak

[231] Öner, **Vergi,** s. 50. Gelir İdaresi Başkanlığının genel bütçe içinde ayrı bütçesi olmakla birlikte ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Vergi ve diğer gelirler bu başkanlıkça Devlet hazinesi adına tahsil edilerek genel bütçeye gelir olarak kaydedilmektedir.

[232] Bilici, **Vergi,** s. 44.

[233] Vergilendirme sürecini yürüten vergi dairesinin görevini 29 il vergi dairesi başkanlığı, vergi dairesi başkanlığı kurulmamış 52 il defterdarlığına bağlı il ve ilçe bağımsız vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi müdürlüğü bulunmaması nedeniyle vergilendirme görevi yapan ilçe malmüdürlükleri ve -vergi inceleme yetkisi hariç- belediyeler ve il özel idarelerinin vergi ile ilgili birimleri yürütmekte ve bu sayılanlar VUK'un 4. maddesinde belirtilen vergi dairesi sıfat, görev ve yetkisine sahiptir. Mesela il özel idareleri ile belediyeler kendilerine ait vergi gelirlerini mali işler, hesap işleri, mali hizmetler müdürlüğü gibi kendi birimleri aracılığıyla VUK ve AATUHK uyarınca, vergi dairesi sıfatını taşımasa dahi vergi dairesi sıfat ve yetkisi ile tarh ve tahakkuk etmekte; ödeme emri gönderimi, haciz veya satış gibi işlemler de bu kurumların tahsil dairelerince tahsil edilmektedir. Bununla birlikte vergi inceleme yetkilerine haiz değildirler. Ayrıntılı bilgi için bkz. Vergi Dairesi Başkanlıkları Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliği, RG, 8.2.2015, S. 29261; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu md. 102.

[234] VUK'un 30. maddesinde "… *takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır…*" denilerek resen vergi tarhına esas olacak raporları yazma konusunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardan bahsedilmektedir. Hükümde takdir komisyonlarından da bahsedilmektedir. Başka deyişle vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarla takdir komisyonları eşit seviyede gösterilmiştir. Bu nedenle, vergi yargısında tartışmalı husus olan takdir komisyonlarının mükellefin KDV indirimlerini reddetme yönünde görüş bildirme yetkilerine sahip oldukları hususu VUK'un lafzi yorumundan çıkarılabilecek sonuçtur. Bilici, **Vergi,** s. 47.

şekillenmektedir. Vergi idaresinin bu komisyonların belirlediği matrah doğrultusunda işlem yapmak zorunluluğu bulunmaktadır.[235]

Devletin yanı sıra belediye, il özel idareleri ve köyler kanunlarla öngörülen vergi gelirlerini kendi teşkilatları aracılığıyla tahsil etmekte ve bütçelerine dâhil etmektedir. Vergi borcunun alacaklısı sadece devlet değil, bazı durumlarda vergilendirme yetkisine sahip kamu idaresi olabilmektedir. Bu durum, Anayasanın 127. maddesinde belirtilen ilke çerçevesinde şekillenmektedir. Devlet dahilde aldığı vergileri Vergi Usul Kanunu'na, ithalde aldığı vergileri 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na[236] göre tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirmekte, dahilde ve ithalde alınan vergileri ve diğer kamu alacaklarını AATUHK'ya göre takip ve tahsilini yapmaktadır. Belediyeler ve il özel idareleri de vergilendirme sürecini bu mevzuata dayandırmaktadır. Başka deyişle, kural olarak -vergi inceleme yetkisi hariç olmak gibi- il özel idareleri ve belediyelerin vergi gelirlerinin tabi olduğu hükümler, merkezi idarenin (genel bütçenin) vergi gelirlerinin tabi olduğu hükümler ile aynıdır.[237] Köy idareleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarının tahsilinde AATUHK hükümleri uygulanmakla birlikte, bu iki idarenin yanında kamu meslek kuruluşları kamu gelirlerini genel itibariyle kendi kanunları ve genel hükümlere göre tahakkuk ettirir ve tahsil etmektedir. Bununla birlikte yerel idarelerin, sosyal güvenlik kuruluşlarının ve kamu meslek kuruluşlarının vergilendirme yetkileri bulunmamaktadır. Vergi matrah veya oranları üzerinde de değişiklik yapma yetkileri bulunmamaktadır.

---

[235] Bilici, **Vergi,** s. 47. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince bu yetki bağlı yetki olup, takdir komisyonu çeşitleri genel yetkili takdir komisyonları (md. 74/a, 75), zirai kazançlar il ve merkez komisyonları (md. 45-49) VUK'ta ve arsa ve arazi takdir komisyonları Emlak Vergisi Kanunu'nda (md. 29) düzenlenmektedir. Takdir komisyonu kararları hakkında geniş bilgi için bkz. Turgut Candan, "Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Hasım Sorunu", **Danıştay Dergisi,** S. 64-65, Y. 1987.

[236] 27 Ekim 1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK), RG, T. 04.11.1999, S. 23866.

[237] Öner, Vergi, s. 57.

2.1.1.3.3. Vergi Borçlusu Sıfatıyla Vergi Mükellefi

2.1.1.3.3.1. Mükellefiyetin Tanımı, Kapsamı ve Ehliyet İlişkisi

Vergi mükellefi kavramı, vergi hukukuna varlık ve bağımsızlık kazandıran temel kavramlardan birini oluşturmaktadır.[238] Vergi mükellefi VUK'un 8. maddesinin 1. fıkrasında *"vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi"* olarak tanımlanmıştır. [239] Vergi mükellefi vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşen ve asıl borçlu olan kişidir. Her verginin ilgili vergi kanunlarında[240] kendisine ödevler yüklediği gerçek ve/veya tüzel kişiler mükellef olabilir. Kurumlar vergisi mükellefi olabilen iş ortaklıkları[241] gibi tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar da vergi mükellefi olabilmektedir.[242] Bu ödev kanundan doğan maddi bir ödemeyi içermesinin yanında şekli ödevleri de kapsamaktadır.[243] Vergi ödemeyi içeren maddi mükellefiyet, beyanname verme, defter tutma, bildirimde bulunma gibi şekli ödevleri içeren şekli / usuli/ biçimsel mükellefiyet kavramlarının ikisini de içinde barındırmaktadır. Başka deyişle, vergi kanunlarından doğan mükellefiyetlerin *tamamını* ifade etmektedir.

Vergi mükellefi vergi borcundan tüm malvarlığı veya aktifi ile şahsen borçludur / sorumludur. Söz konusu borç VUK'un 8/3. fıkrasında belirtildiği üzere başkasına devredilememekle birlikte, mükellefiyet yasadan doğan hukuki bir durum

---

[238] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 162.

[239] VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrası uyarınca mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamil olup, vergi sorumluları ve mükellef terimlerini tekrarlamamak adına düzenlenmiştir.

[240] Mesela Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek kişiler, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre sermaye şirketleri gibi kuruluşlar, Damga Vergisi Kanunu'na göre kâğıtları imza edenler, Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mal teslim edenler, hizmet ifa eden kişiler veya ithalatta bulunan kişiler vergi mükellefi olmaktadır. Mükellefiyetin kaynağı Anayasanın 73. maddesinde ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesine dayanmaktadır. Başka deyişle kanundan kaynaklanmayan vergi mükellefiyeti, idari işlemle veya mahkeme kararı ile ihdas edilemez. Karakoç, **Genel Vergi,** s. 162.

[241] İş ortaklıkları da özel hukuk açısından esas itibariyle Borçlar Kanunu'nun 620. ve müteakip maddelerindeki hükümlere tabi bir adi ortaklıktır. Bu açıdan "adi ortaklık adına" katma değer vergisi yönüyle vergi ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğine ilişkin karar hakkında bkz. DVDDK, E. 2020/898, K. 2021/828, (Kazancı).

[242] Banka şubesi veya adi şirket gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olamamakta iken, stopaj yoluyla alınan vergiler ve katma değer vergisi bakımından mükellef sıfatına haizdir. Adi şirket ortakları veya banka şubesinin bağlı olduğu sermaye şirketi vergi mükellefi olmaktadır.

[243] Dolayısıyla vergi mükellefi ile vergi borçlusu kavramları eş anlamlı terimler değildir. Vergi borcu belirli bir miktar paranın ödenmesinden ibaret iken, vergi mükellefiyeti maddi edimin yanında birtakım şekli ödevleri de içine almaktadır.

olduğundan sözleşme ile başka kişi bunları üstlense de[244] bu sözleşmeler sadece tarafları bağladığı için vergi dairesine karşı ileri sürülemez.[245] Başka deyişle, vergi dairesinin muhatabı sözleşme ile borcu üstlenen kişi değil, asıl mükellef veya sorumludur. Bu hükmün amacı, vergi alacağının tahsilinin hızlı bir şekilde yapılması ve bu tahsili imkânsız hale getirmeye yönelik muvazaaları önlemektir.[246] Bu uygulama vergi hukukunu özel hukuktan ayıran noktalardandır. VUK'un 12. ve 372. maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18. ile 20. maddeleri uyarınca ölüm ve kurumların devir ve birleşmesi bu hükmün iki istisnasını oluşturup iki durumda vergi borçlusu sıfatı değişmektedir.

Vergi kanunları gereğince kendisinden vergi alınan kimseye kanuni mükellef denilmektedir. Bu kavram sun'i bir kavram olup, vergi dairesine muhatap bulma veya muhatapların sayısını azaltma gayesini içermekte olup, verginin hızlı ve etkin şekilde tahsiline yöneliktir.[247] Deyim yerindeyse kanuni mükellefler bir anlamda vergi idaresi adına tahsilat işlerini yapan kişiler konumuna düşmektedir.[248] Vergi mükellefinin lehine olacak şekilde iktisadi bazı olaylardan faydalanarak vergiyi başkalarına aktarabildiklerinde gerçek taşıyıcı/yüklenici/vergi taşıyıcısı mükellef değil, ondan bağımsız vergi borcu aktarılan kişi olabilmektedir. Bu durumun gelişkin hali ticari hayatın getirdiği pratikler gereğince vergi, gerçek taşıyıcıya birçok kişi üzerinden aktarılmaktadır. Bu kişiler ise aracı mükellef sıfatına sahiptir. Özellikle dolaylı vergilerin ödenmesinde karşımıza çıkmaktadır.

Vergi mükellefi olabilmek için VUK'un 9. maddesinin 1. fıkrası ve Medeni Kanunu'nun 8. ve 9. maddeleri gereğince, vergi alacağının / kamu alacağının mali güce alınması veya "bahşedilen" kamu hizmetlerinden yararlanmanın getirdiği bir

[244] Sözleşmeler ancak ve ancak iç ilişkide belirleyici niteliktedir. Saban, s. 116. Anayasanın 48. maddesi ve Borçlar Kanunu'nun 26. maddesi sözleşme özgürlüğünü düzenlemekte ve sınırlarını çizmektedir.
[245] D3D, E. 1987/1175, K. 1987/106, T. 14.1.1987, (Kazancı).
[246] Öner, **Vergi,** s. 59; Saban, **Vergi,** s. 116.
[247] Nitekim dolaylı vergiler gibi kanuni mükellefin vergi yükünü taşımayıp vergi borcunu kendi malvarlığından ödemediği durumlarda vergi yükünün hesaplanmasında ve vergi mükellefi sayısının hesaplanmasında kanuni mükellefin hesaplanması gerçeği yansıtmamaktadır. Karakoç, **Genel Vergi,** s. 167.
[248] Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 67- 68.

anlayıştan kaynaklanması nedeniyle hak ehliyeti yeterli bir koşul olup medeni hakları kullanma ehliyetini ifade eden kanuni ehliyet (fiil ehliyeti) aranmamaktadır. Böylece vergi kanunlarına göre mükellef veya sorumlu olabilmeyi ifade eden "vergi ehliyeti" kavramı karşımıza çıkmaktadır. Vergi ehliyetinin kapsamına etki eden vergiyi doğuran olayın da sınırları geniş tutularak bu olayın kanunlarla yasaklanmış olması kişilerin vergi mükellefi sıfatına sahip olamayacakları anlamına gelmemektedir. VUK'un 9. maddesinin 2. fıkrasında *"Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz"* şeklinde ifade edilmiştir. Kanunlarla yasaklanan eylemin mükellefiyet doğurabilmesinin ön şartı, o eylemin veya olayın vergi konusuna girmesidir. Kumar oynatmak ticari faaliyet olarak sayılıp kumar oynatan kişi gelir vergisi mükellefi iken, salt kumar oynayan kişinin şahsında mükellefiyet doğmaz.

2.1.1.3.3.2. Mükellefiyetin Konusu

Vergi mükellefiyetinde kural olarak hem maddi mükellefiyet hem de şekli mükellefiyet bir arada bulunmaktadır. Zarar eden bir tacirin beyanname vermek zorunda olması gibi maddi bir borcu olmaksızın vergi mükellefiyetinin bulunduğu durumlarda dar anlamda vergi mükellefiyeti söz konusudur.[249] Damga vergisindeki düzenlemeler gibi bazı durumlarda şekli mükellefiyetin bulunmadığı durumlar da söz konusu olabilmektedir. Burada da şekli edim borcunun yokluğu nedeniyle dar anlamda vergi mükellefiyetinin mevcut olduğunun söylenmesinde sakınca bulunmamaktadır.

[249] Gelir Vergisi Kanunu'nda (md. 85/II), Vergi Usul Kanunu'nda (md. 160), Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (md. 40/3), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda (md. 7/I) yer alan düzenlemeler örnek olarak verilebilir. Burada söz konusu olan mükellefiyetin kapsamının şekle ilişkin ödevlerle sınırlanmış olmasıdır. Bu nedenle teknik vergi hukuku kavramı olan ve vergiyi doğuran olayın kapsamı ölçütü üzerinden tanımlanan dar mükellef veya dar mükellefiyet kavramı ile farklıdır. Karakoç, **Genel Vergi,** s. 164; Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 68.

Vergi mükellefiyetinin konusu maddi edim borcu olarak esas itibariyle mükellefin şahsi tüm malvarlığıdır. Ayni mükellefiyette ise, bir malın o mala ilişkin vergi alacağına karşılık teminat olarak kabulü söz konusudur.[250]

2.1.1.3.3.3. Vergi Mükellefi Terimi Hakkında Kavramsal Tartışma

Doktrinde vergi hukukundaki bazı temel kavramların yerindeliği hala tartışılmaktadır. Bu durum, vergi hukukunun gelişmekte olan ve sürekli kendini yenileyen bir bilim dalı olmasından kaynaklanmaktadır. Vergi mükellefi ve yukarda bu mükellefiyetten türetilen kavramların, söz konusu mükellefiyet/yükümlülük kurumunun kapsadığı ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişilerin sıfatlarını açıklamakta yetersiz kalmaktadır.[251] Bu açıdan mükellefiyet, vergi mükellefi, vergi borcu ve kanuni mükellef kavramlarının da birleştikleri / çakıştıkları durumlar olmasına rağmen birbirinden farklı anlamlar içerdiği kabul edilmelidir.

Mükellefiyet / yükümlülük maddi ve şekli ödevleri içine alan geniş bir kavram olup vergi borcunu, vergi mükellefini ve kanuni mükellefi kapsamına alan çatı bir kavramdır. Vergi borcu veya borçluluğu genelde maddi edimde bulunma şeklinde anlaşılır.[252] Bir kimse vergi borçlusu olmadan da VUK'un 160. maddesinde işin bırakıldığını bildirmek gibi şekli ödevleri bulunabilir. Nitekim vergilendirmeden doğan ilişkide maddi görevler ve şekli görevler bir arada bulunmaktadır. Yukarda da anlatıldığı üzere vergi borçlusu mükellefiyet olarak hem maddi hem şekli ödevleri yerine getirmesi durumunda vergi mükellefi sıfatına sahip olacaktır.[253]

Doktrinde vergi ödevlisi olarak başka bir kavram daha karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasından ancak vergi kesenlerin, vergi sorumlusu

[250] Eşyanın mükellefiyeti söz konusu olmayıp, alacağın tahsili için kime ait olduğu gözetilmeksizin borcun teminatı sayılan eşyanın şimdiki /o anki malikine yönelinmektedir. AATUHK'nın 12. ve 21. maddeleri, KDVK'nın 55. maddesi ve VİVK'nin 17. maddesindeki düzenlemeler ayni mükellefiyet hallerine örnek verilebilir. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 74; Karakoç, **Genel Vergi,** s. 164, Saban, **Vergi,** s. 119.

[251] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 166.

[252] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 72.

[253] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 167.

kapsamında olduğu ve mükellef için öngörülen yükümlülükler kadar haklardan yararlanabileceği sonucu çıkmaktadır. Bu nedenle verginin ödenmesini kolaylaştırmak amaçlı görev yapan kişiler VUK'un 8. maddesi anlamında vergi sorumlusu kapsamına girmeyip, ayrı düzenlemeleri uyarınca vergi ödevlisi olarak tanımlanabilmektedir.[254] Bir başka görüşe göre vergi ödevlisi, vergi mükellefi ve sorumlusu kavramları ile açıklanmayan bazı kişilerin durumlarını kapsayacak üst kavramdır.[255] İlk görüşe göre vergi ödevlisi kanuni temsilciler, yeminli mali müşavir/serbest muhasebeci mali müşavir gibi meslek mensupları ve nüfus memuru, tapu memuru gibi diğer ödevliler olarak üç grupta toplanabilmektedir. Bu karmaşaya Vergi Usul Kanunu'nun bazı düzenlemeleri de hizmet etmektedir. Nitekim VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasında "…muhatap…" teriminin tarhiyatın muhatabı mı yoksa sadece borçluluk kavramıyla mı eşdeğer kullanıldığı belirsizdir. Çünkü tarhiyatın muhatabı olmak için fiil ehliyeti gerekmekte iken, VUK'un 9. maddesinin 1. fıkrasında sorumluluk ve mükellefiyet için kanuni ehliyetin şart olduğu belirtilmiştir. Bu hükmü VUK 'un 10. maddesinin 1. ve 2. fıkraları ile karşılaştırdığımızda vergi sorumlusu ile kanuni temsilcilerin aynı kişi olup olmadığı anlaşılamamaktadır. Bu nedenle sorumluluk kurumu bağlamında kullanılan kavramlar vergi hukukundaki gerçek bataklıklardan biridir.[256]

2.1.1.4. Vergi Sorumlusu

2.1.1.4.1. Genel Olarak

Kanun koyucu vergi mükellefi ile vergi sorumlusu kavramlarını iç içe gördüğünden ikisini de VUK'un 8. maddesinde *"Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi"* şeklinde

[254] Bilici, **Vergi**, s. 49.

[255] BİLİCİ, vergi ödevlisi kavramını üst bir kavram olarak değil, vergi sorumlusu anlamına gelen vergi kesenlerden ayırmak adına kullanmaktadır. ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK ise vergi ödevlisi kavramını vergi borçlusunu, vergi sorumlusunu ve vergisel ödevleri üstlenmiş herkesi kapsayan bir terim olarak görmektedir. Şenyüz/ Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 82. Vergi ödevlileri kavramının üst bir kavram olarak kullanılması daha doğru olmakla birlikte kavram karmaşasına yol açacağından, vergi kesenlerden ayırmak adına bu terimin kullanılması yerinde olacaktır. Mesela vergi sorumluları hakkında AATUHK uyarınca uygulanan ihtiyati haciz, haciz gibi uygulamaların vergi ödevlileri hakkında uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır. Bilgi için bkz. Bilici, **Vergi,** s. 165-167.

[256] Saban, **Vergi,** s. 115.

düzenlemektedir. Vergi sorumlusuna verginin ödenmesine ilişkin bir sorumluluk getirilirken vergi sorumluluğu kapsamında matrahın beyan edilmesi ödevi de bulunmaktadır.[257] Bu müessese vergi idaresine, mükellefin vergi borcu için mükellefe değil, onunla hukuki veya ekonomik ilişki içine giren üçüncü bir kişiye /bir başka kişiye başvurma imkânı sağlamaktadır. Çeşitli vergiye ilişkin kanunlarda sorumluluk hallerine yer verilmiştir. Sorumluluk ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Sorumluluğun vergi borcu ile doğup borcun edimi ile ortadan kalkmasına sorumluluğun bağımlılık niteliği denmektedir.[258] Sorumluluk tüm malvarlığını kapsamı açısından sınırsız olma özelliği ve mükellefiyet gibi kamu yararı düşüncesinden dolayı zaman açısından sınırlamalar getirilerek süresiz olmama özelliği bulunmaktadır.

2.1.1.4.2. Vergi Mükellefi ile Farkları

Vergi sorumlusu verginin ödenmesi işinin muhatabıdır. Vergi sorumlusunun vergi mükellefinden farkı, vergi mükellefiyetinin iki unsurlu/koşullu tanımında gizlidir. Vergi mükellefinin vergiyi doğuran olayı kişiliğinde gerçekleştirmiş olmak esaslı ilk niteliği vergi sorumlusunda hiçbir zaman gerçekleşmezken, malvarlığından vergi borcunu ödemek tali niteliği vergi sorumlusu açısından çoğunlukla gerçekleşmemektedir.

Vergi sorumlusu verginin ödenmesi yanında vergi mükellefinin tarh ve tebliğ edilen vergi borcu için sahip olduğu dava açma hakkına sahip olup olmadığı hususu tartışmalıdır. İYUK'un 2. maddesi, VUK'un 377. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, vergi sorumlusu hata düzeltme talebinde bulunma yetkisine sahip olmakla birlikte, ancak yaptıkları işle ilgili kendilerine vergi / ceza kesilirse bu müeyyide ile ilgili dava açma hakları bulunmaktadır.[259] Nitekim VUK'un 377. maddesinde kural olarak mükellefler ve kendisine vergi cezası kesilenlerin dava açabilecekleri hükmü düzenlenmiştir.

[257] Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 69.
[258] Saban, **Vergi,** s. 117.
[259] Bilici, **Vergi,** s. 211.

2.1.1.4.3. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

Vergi kesenler VUK'un 11. maddesinde düzenlenmiş olup kaynakta kesinti veya stopaj yoluyla verginin alınması şeklinde de adlandırılmaktadır. Vergi kesintisi, gelir mükellefin hesabına geçmeden yapıldığı için vergi tahsili açısından pratik fayda sağlamaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK'ya)[260] göre işveren yanında çalıştırdığı işçiye ödediği ücretten kesinti yapmak zorundadır. İşverene verilmiş bir seçimlik hak olmayıp işverenin stopaj yoluyla kestiği vergiyi bağlı bulunduğu vergi dairesine ödemek zorundadır. Aynı şekilde işyeri kirası üzerinden kesinti yapan kiracı veya vadeli mevduat üzerinden ödediği faiz veya verdiği kredi miktarı üzerinden kesinti yapan banka da vergi sorumlusudur. KDVK'nın 9. maddesinde VİVK'nın 17. maddesinde ve DVK'nın 9. maddesinde stopaj zorunluluğuna ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Vergi sorumlusu, vergi kesmeyle sınırlı sorumluluğu bulunmakla birlikte bu sorumluluğu yerine getirmemesinin sonuçlarına da katlanmak durumundadır. VUK'un 11. maddesi uyarınca verginin vaktinde ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan faiz, zam ve cezaları sorumludan alabilir ve sorumlunun mükellefe rücu hakkı yoktur. Sorumlu ödediği vergiyi ise asıl mükellefe rücu edebilir.

2.1.1.4.4. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Vergi hukukunda temsil iradi ve kanuni temsil olmak üzere iki türdür. İradi temsilde mükellef vergiye ilişkin işlerini başkasına devretmektedir. Dava açmada avukata, uzlaşmada avukatın yanında mali müşavirin veya muhasebecinin temsiliyeti iradi temsile örnek verilebilmektedir.

Kanuni temsil, bizzat kanunlarda öngörülen temsil türüdür. VUK'un 9., 10., 332., 333. maddesi, AATUHK'nın 35. ve mükerrer 35. maddesi kanuni temsile örnek

[260] 31 Aralık 1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), RG, T. 06.01.1961, S. 10700.

olarak verilebilmektedir.[261] Kanuni temsilcilerin görevi sorumlulardan farklı olarak vergi ödemekle sınırlı değildir. Defter tutma, fiş/fatura gibi belgeleri alma ve düzenleme, beyanname verme, tebligatı kabul etme gibi yükümleri de vardır.

Gerçek kişiler bakımından tam ehliyetli kişiler yanında küçükler, akıl hastaları ve kısıtlılar ve fiil ehliyeti bulunmayan kişilerde de vergi mükellefiyeti geçerli olabildiği için kanuni temsil kurumu mevcuttur. Kanuni temsilci vergiyi ödemezse cezalar bakımından sadece temsilci sorumlu iken (VUK md. 332), ödenmeyen vergi faiz ve zamdan önce gerçek kişi sorumlu olur. Vergi kanunlarında gerçek kişiler ve tüzel kişiler açısından farklı kanuni temsilci düzenlemeleri bulunmaktadır. Kanuni temsilcinin kim olduğu da tüzel kişinin çeşidine göre değişmektedir. Anonim şirketini temsil yetkisi kural olarak (murahhas müdür veya yönetim kurulu üyelerinden bir tanesi ile birlikte yetkili müdür tercihi dışında) yönetim kurulunun üyelerinin tamamındadır (TTK md. 365). Hukuka uygun takip prosedürü ile (sırasıyla vergi/ceza ihbarnamesi, ödeme emri, haciz varakası, malvarlığı araştırması ve ödeme kabiliyetinin bulunmadığına dair tespit sonucu) tüzel kişiden alın(a)mayan vergi borcu, sorumlu sıfatıyla temsilciden özel malvarlığından alınır. Diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaz.[262] Limitet şirketlerde temsil yetkisi müdür sıfatıyla ortakların hepsine aittir (TTK md. 623). Limitet şirketlerde kanuni temsilcinin yanında "herhangi bir öncelik sırası bulunmadan"[263] ortaklar da "ortaklık payı oranında" kamu borcundan sorumlu tutulmuştur (AATUHK md. 35). Kooperatiflerde yönetim kurulu, kolektif şirkette ortakların her birinde temsil yetkisi bulunmaktadır.

Tüzel kişilerin temsili konusunda ödenmeyen vergi borcu yanında ödenmeyen vergi cezaları, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi vergi borcuna ilişkin diğer alacaklar da bulunabilmektedir. VUK'un 10. maddesinin 1. ve 2. fıkrası ile 333. maddesi uyarınca ceza ve faizlerden birinci derecede temsil edilen tüzel kişi sorumlu

[261] Kanuni temsilcinin diğer vergi süjelerinden farkları ve yetkilerinin kapsamı hakkında bkz. Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,** Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2006.

[262] Aksi yönde sorumluluğu belirsiz şekilde genişleten AYM kararı için bkz. AYM Genel Kurul Kararı, 2015/11192, T. 19.07.2019, www.anayasa.gov.tr/tr/haberler/bireysel-basvuru-basin-duyurulari, erişim tarihi: 30.09.2021.

[263] DİBK, E. 2013/1, K. 2018/1, T. 11.12.2018, RG, 20.06.2019, S. 30807.

tutulacaktır. Ceza, para cezası ise vergi aslı gibi tüzel kişiden alınamazsa ancak temsilciden istenebilecektir. Bu durum da cezaların kişiselliği ilkesine istisnadır. Kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin iki ayrı kanunda hüküm bulunmaktadır. VUK'un 10. maddesi kusur sorumluluğu öngörmekte iken, AATUHK'nın 35. maddesi kamu alacakları diyerek daha geniş bir sorumluluk türü öngörmektedir.[264]

Kanuni temsilcinin değişmesi durumunda önceki kanuni temsilcinin de sorumlu olduğunu düzenleyen AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.[265] Bu noktada üzerinde durulması gereken bir husus bulunmaktadır. Danıştay, noter onayı ile görevine son verilen müdürün sorumluluğu için ticaret sicilinde tescil tarihini esas almakta, ortaklıktan ayrılanların şirket borçlarından sorumluluğunda noter işlem tarihi göz ardı edilmektedir.[266]

Ortakların değişmesi durumunda sorumluluk AATUHK'nın 35. maddesinin 2. ve 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahipleri farklı kişilerse, borcun ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Payın devri mevcutsa, devir öncesine ait kamu alacaklarını payı devreden ve devralan müteselsil sorumludur. Bu düzenleme ile, kamu alacağının tahsili sağlamlaştırılmıştır.

Hapis cezası işleyen kanuni temsilci ise, tüzel kişilerin cezai ehliyetleri bulunmadığından kanuni temsilci takip edilecektir. VUK'un 333. maddesinin son fıkrasında da kaçakçılık suçuna konu fiili işyerinde çalışan hizmetlinin işlemesi durumunda ceza fiili işleyene verilecektir. İlgili şirketin muhasebecisinin sahte belge düzenlemesinde sorumluluğun muhasebede olması gibi.

---

[264] Sorumluluğa ilişkin şema hakkında bkz. Bilici, **Vergi,** s. 61.

[265] AYM, E. 2014/144, K. 2015/29, T. 19.03.2015, RG, 03.04.2015, S. 29315.

[266] Tescilin geçerlilik şartı olmayıp iyiniyetli 3. kişiler olan sadece tacirler açısından geçerli olduğu ve vergi idaresi açısından sicile güven ilkesinin uygulanamayacağı hakkında 10 oya karşı 7 karşı oy yazısı hakkında bkz. DVDDK, E. 2017/114, K. 2017/158. Bilici de bu görüştedir. Bilici, **Vergi,** s.56.

2.1.1.4.5. Diğer Vergi Ödevlilerin Sorumluluğu

Vergi kanunlarında iradi ve kanuni temsilci dışında bazı ödevli türleri de bulunmaktadır. Bu ödevlilerde bu başlıktan önceki sorumluluk türlerinden farklı olarak[267], kural olarak müteselsil sorumluluk söz konusudur. Tasfiye memur örneğinde olduğu gibi, vergi borcunu ödemeden ortaklara veya alacaklılara şirket sermayesini dağıtırsa, tasfiye memurundan ve para ödenen kişilerden istenebilecektir (KVK md. 17).

2.1.2. Vergi Tarhı İşleminin Hukuki Niteliği

2.1.2.1. İdari İşlemin Tanımı

VUK'un 20. maddesinde verginin tarhı "vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele" şeklinde düzenlenmiştir. Tarh kanunu olarak nitelendirilen ve esasında usul kodu olan VUK, tarh işlemini açıkça idari işlem olarak belirtmiştir. İdare hukukunda idari işlem için geçerli olan genel esaslar, vergi hukukunda tarh işlemi için de kuşkusuz şekilde geçerlidir. Başka deyişle, idare hukukunda geçerli olan idari işlem teorisi idare hukuku alanından bütünüyle vergi hukukuna yansımaktadır. Bu açıdan idari işlemin unsurları, hukuka aykırılığı, hukuka aykırı işlemlerin geri alınması veya kaldırılması, idari ve yargısal başvuru yolları gibi konularda esas alınan kurallar genel itibariyle vergilendirme işlemleri için de geçerlidir. Diğer taraftan kanuni idare ilkesi, bağlı yetki, takdir yetkisi gibi kaynağını anayasadan alan idare hukuku kavramları da vergi hukukunda geçerlidir. Vergi hukukunun tekniği ve yapısı gereği bazı farklılıklar bulunmaktadır. Misalen hatalı vergilemenin düzeltilmesi VUK'ta (md.116-126), gümrük vergilerinin geri alınması veya kaldırılması GK'da (md. 211), ödeme emrine ilişkin dava AATUHK'da (md. 55) özel olarak düzenlenmiştir.

[267] Vergi kesenlerin sorumluluğunda kamu idaresinin karşısında sadece stopaj yapan kişi bulunmaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunda ise kamu idaresinin muhatap alacağı birden fazla sorumlu bulunmakta ise de aynı anda takip etme hakkı olmadığından önce birinci derecede sorumlu olanlar takip edilebilecektir.

İdari işlemin tek veya genel manada kabul gören bir tanımı bulunmamaktadır. İdare hukuku kanunlarında da idari işlemin tanımı bulunmamaktadır. İdari işlem yerine idare işlevi, işlem kavramı yerine tasarruf, muamele, karar, kural, norm, düzenleme gibi çeşitli terimler kullanılmaktadır. Danıştay idari işlemi, "idare makamlarının idare fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai karar" olarak nitelendirmektedir.[268] GÖZLER / KAPLAN idari işlemi "hukuki sonuç doğurmaya yönelik kamu gücü ayrıcalığına dayanan irade açıklaması" veya "kamu gücü ayrıcalığı içeren hukuki işlemler" olarak tanımlamaktadır.[269] AKYILMAZ / SEZGİNER / KAYA idari işlemi "idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerince kamu gücü kullanılarak yapılan, doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun veya olmasın kişi veya onlara ait nesnelerin hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli ve tek yanlı irade açıklamaları" şeklinde açıklamıştır.[270] GÖZÜBÜYÜK ise idari işlem yerine yönetsel işlem terimini kullanarak idari işlemi "yönetimin yönetim hukuku alanında yaptığı tek yanlı hukuksal işlemler" olarak tanımlamaktadır. Yazar, idari işlem tanımını iptal davası bağlamında ele almıştır.[271] Nitekim iptal davası açılabilmesi için ortada muhakkak yönetsel bir kararın olması gerekmektedir.[272] Yönetimin tek yanlı işlemleri arasında tüzük yönetmelik gibi "genel"; vergi salma gibi "birel" veya "bireysel işlemler" yer almaktadır.[273] Yönetim, birel işlemlerini genel olarak karar biçiminde yerine getirmektedir.[274] Atama yapma, yaptırım uygulaması yanında vergi salma gibi işlemler karar biçiminde yerine getirilmektedir.

---

[268] DİBK, E.1972/2, K.1973/10, T.14.04.1973, (Kazancı).

[269] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 235-238.

[270] Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **İdare Hukuku,** s. 375.

[271] Gözübüyük, **Yönetsel Yargı,** s. 139-141**.** BALTA da "iptal davasının konusunu oluşturmak bakımından idari işlem, idari makamların kamu gücü kullanarak, idare hukuku alanında yaptıkları ve çeşitli hak ve/veya yükümlülükler doğuran tek yanlı irade açıklamaları" şeklinde idari işlemi tanımlayarak iptal davası bağlamında ele almıştır. Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukukuna Giriş,** Türkiye ve Ortadoğu Amme Enstitüsü, Ankara, 1968, s. 155.

[272] Gözübüyük, **Yönetsel Yargı,** s. 141; Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **İdare Hukuku,** s. 383.

[273] Gözübüyük, s. 140. Hukuksal işlemler çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır. İrade açıklaması ölçüt alındığında hukuki işlemler tek yanlı ve iki yanlı işlemler olarak iki türlüdür. Tek yanlı veya karşılıklı irade açıklamaları ile hukuki sonuç doğurmasını ifade etmektedir.

[274] Kararda ilgilinin isteğine bağlı olmaksızın hukuksal durumuna etki edebilme yeteneği bulunmaktadır. İdari işlemin icra edilebilir olup olmadığı ayrı bir konudur. Yönetim bazı kararları kendiliğinden yürütür, bazılarını yürütemez. Bu nedenle icrai karar deyimi yerine, etkili karar deyimi, iptal davası açısından yerindedir. Gözübüyük,**Yönetsel Yargı,** s. 141. İcrai işlem yerine idare edilenlerin hukukunu etkileyen işlem, kesin ve yürütülmesi gerekli işlem gibi alternatif kavramlar için bkz. Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **İdare Hukuku,** s. 383.

Danıştay bir kararında vergi yargısı ile ilgili olarak idari işlemi tanımlamıştır. Danıştay, idari işlemle ilgili "idare işlevi" kavramını kullandığı tanım, "Vergi dairesinin idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuki statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları" şeklindedir.[275] Danıştay, idare fonksiyonu idare işlevi kavramını öne çıkarmıştır. Danıştay'ın kamu hizmeti kavramını kullandığı, idare işlevi yerine idari faaliyet tabirini kullandığı kararları da bulunmaktadır.[276] İdari usul kavramının kullanıldığı idari işlem tanımları da bulunmaktadır.[277]

2.1.2.2. İdari İşlem Sınıflandırmalarında Yeri

Tarh işlemi, mükellefler hakkında hukuki sonuç doğurması açısından yani vergi borcunun somutlaşması / istenebilir aşamaya gelebilmesi bakımından önemlidir. Bu açıdan "vergi alınmasında asli idari işlem, tarh işlemidir."[278] Tarh işlemi, genel düzenleyici işlem /bireysel (veya subjektif) işlem sınıflandırmasında bireysel işlem niteliğine haizdir. Genel düzenleyici işlemle vergi idaresi vergilendirme yetkisini kullanmakta iken, bireysel işlemde mükellefler hakkında tek tek hukuki sonuçlar doğuran işlemler yapmaktadır.

Tarh işlemi, yükümlendirici işlem/yararlandırıcı işlem sınıflandırmasında kural olarak yükümlendirici işlem kapsamındadır. Tarh işlemi ile mükelleflere vergi borcu isnat edilerek belli aşamalardan sonra ödenmesi talep edilmektedir. Bununla birlikte vergi indirimi, muafiyet gibi durumların oluşması sağlanmışsa bu işlemler yararlandırıcı işlem örnekleridir.[279]

---

[275] D4D, E. 1988/4887, K. 1991/3142, T. 16.10.1991, (Kazancı).

[276] Kamu hizmeti kavramının kullanıldığı idari işlem tanım örnekleri için bkz. DVDDK, E.2005/201, K.2005/308, T. 23.12.2005, DVDDK, E. 2006/109, K. 2006/290, T. 18.10.2006, (Kazancı). İdari faaliyet kavramının kullanıldığı karar örneği için bkz. DİDDK, E. 2006/109, K. 2006/353, T. 04.05.2006, (Kazancı).

[277] D9D, E.2008/278, K. 2008/4607, T. 15.10.2008, (Kazancı).

[278] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 216. İdari işlemin çeşitli açılardan sınıflandırması için bkz. Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 258.

[279] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 216.

Tarh işlemi, hazırlık işlemi ve kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem ayrımında kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğindedir. Bu durum tarh işleminin dava edilebilirliği imkânını sağlamaktadır.[280]

Tarh işlemi olumlu işlem ve olumsuz işlem sınıflandırmasında olumlu işlem niteliğindedir. Olumlu işlem idarenin kendiliğinden veya başvuru üzerine yaptığı işlemler iken, olumsuz işlemler yönetimin belli bir istemi reddederek lehe bir durumdan yararlandırmamasıdır.[281] Her iki işlem de iptal davasına konu olabilmektedir.

Diğer yandan tarh işlemi, belirtici (izhari) / borç doğurucu (inşai) işlemler / emredici işlemler sınıflandırmasında / içeriklerine göre tasnifte belirtici işlem niteliğindedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borcu doğmaktadır. Bu açıdan tarh ile doğan vergi borcu hesaplanarak, borç somutlaşmaktadır. Başka deyişle, verginin tarhından önce kişi, vergi mükellefidir.[282]

İdare tarafından tek yanlı olarak alınan tüm idari işlemlerin (hem kararlar hem de düzenleyici işlemler açısından) hukuka uygun oldukları varsayılmaktadır.[283] Buna hukuka uygunluk karinesi veya kanunilik karinesi denmektedir.[284] Vergi yargılamasında, idare hukukunun aksine (İYUK md. 27) tarh işlemine karşı dava açılması halinde yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekmemektedir.[285]

---

[280] Aksi yönde bir fikir bulunmaktadır. Buna göre idari işlemler icrailik özelliğini yapıldıkları anda bünyelerinde barındırırlar. Bu açıdan icrai işlem veya kesin ve yürütülmesi işlemde mevcut icrailik, işlemin hukuki etkisidir. İşlemin yürürlüğe girmesi, kesin olması, kişinin menfaatini ihlal etmesi gibi hususlar işlemin icrailiği ile ilgili olmaktan ziyade iptal davasına konu olup olmamaları ile ilgilidir. Başka deyişle icrai nitelikte bir idari işlemin muhatabın hukuki durumunu etkilemediği için iptal davası konusu yapılamaması işlemin icrai olmamasından değil; henüz yürürlüğe girmediği veya menfaat ihlali koşulunun gerçekleşmemesinden kaynaklıdır. Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **İdare Hukuku,** s. 383.

[281] Gözübüyük, **Yönetsel Yargı**, s. 144-145.

[282] Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 145.

[283] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 255-256.

[284] İdari işlemin icrai nitelikte olması, aksi ispat edilinceye kadar idari işlemin hukuka uygun kabul edilmesini gerektirmektedir. Bu bakımdan idari işlemler "kanunilik karinesinden" yararlanmaktadırlar. Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **İdare Hukuku,** s. 382.

[285] Davanın sadece tarh ve ceza kesme işlemlerini konu edinmesi yanında, açıldığı vergi mahkemesi yetkisiz de olsa davanın tahsilatı durdurucu etkisi bulunmaktadır. Misalen şikâyet başvurusunun

Ancak vergi mahkemesi kararına karşı kanun yoluna başvurulması durumunda yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekmektedir. Bu nedenle tarh işlemi "askıda hukuken geçerli bir işlem" niteliği taşımaktadır.[286]

2.1.2.3. Bir İdari İşlem Olarak Vergi Tarhının Unsurları

2.1.2.3.1. Genel olarak

Vergilendirme işlemi yapılırken idare hukukunda geçerli idari işlem teorisinden yararlanıldığı yukarıda belirtilmiştir. Tarh işleminin İdari işlem olması açısından vergi hukuku ile idare hukukunun çok yakın ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle yukarıda olduğu gibi, şimdi anlatılacak olan açıklamaları idare hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü biçimi olarak değerlendirmekte fayda görülecektir.[287]

Özel hukuk işlemleri genel olarak yetki ve konu unsuru olmak üzere iki veya istisnai olmakla birlikte şekil unsuru ile birlikte üç unsurdan oluşurken, idari işlemler yetki, şekil (usul), sebep, konu ve amaç (maksat) olmak üzere İYUK'un 2. maddesinde belirtildiği üzere beş unsurdan oluşmaktadır.[288] İdari işlem olarak tarh işleminin vergi idaresi tarafından tek yanlı şekilde geçerli ve hukuka uygun bir biçimde yapılabilmesi için İYUK'un 2. maddesinde düzenlenmiş bulunan beş unsurdan herhangi bir sakatlık yapılmamış olmasına bağlıdır. Bu unsurlardan birinde veya birkaçında herhangi bir hukuka aykırılık mevcutsa VUK'un 116. maddesi ile 122. maddeleri arasındaki hükümleri uyarınca idarece geri alınabileceği gibi, İYUK'un 2. maddesi uyarınca iptal davası yolu ile vergi mahkemesince iptal de edilebilmektedir. Nitekim Anayasanın 125. maddesi uyarınca idarenin her türlü işlemi ve eylemi yargı denetimine tabidir.

---

reddini konu alan idari davalar tahsilatı durdurucu etkiye sahip değildir. Candan, **Açıklamalı AATUHK,** s. 304, 307.

[286] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 217.

[287] Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 146.

[288] Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 146.

Ön koşullar yönünden tam olan bir iptal davasında davanın esastan incelemesine geçilmektedir. İptal davasının konusu idari işlemin iptal istemini içerdiğinden davanın esasa ilişkin incelemesinde bu istemi haklı gösteren sebeplerin bulunup bulunmadığı, yani işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönlerinden birinde ortaya çıkan hukuka aykırılık olup olmadığı tahkik edilmektedir. Söz konusu hukuka uygunluk denetiminde ölçüt alınacak hukuki referanslar "hukuka uygunluk bloku" olarak adlandırılmaktadır.[289] Bu anlamda İYUK'ta açıkça öngörülmemekle birlikte dava konusu işlem, işlemin kurucu unsuru olarak görülmesinden dolayı önce yetki unsuru yönünden incelenmekte daha sonra diğer unsurlar incelenmektedir.[290]

2.1.2.3.2. Yetki

Yetki, idari işlemi hangi makam veya organın yapacağını gösteren unsur, yani bir idari makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyetine veya iktidarına ilişkin unsurdur.[291] Bu açıdan idari işlemin esasını oluşturan irade açıklamasının kim veya kimler tarafından yapılabileceği, o işlemin yetki unsurunu oluşturmaktadır.

Anayasa ve kanunlarla kamu tüzel kişisi adına irade açıklamasında bulunacak idari makamın belirlenmiş olması gerekmektedir (Anayasa md. 6). Kanuni dayanak ilkesi ile idarenin ihtiyaç duyduğu yetkinin normda açıkça belirtilmesi şart olmayıp, üstü kapalı ifade edilmiş olması kafi olmakla birlikte bu üstü kapalılık yetkinin yeter derecede belirmiş olması gerektiği şartına bağlıdır.[292] Diğer yandan yetkiler istisnai

[289] Bu blokajda izlenecek hiyerarşik sıralama Anayasa, hukukun genel ilkeleri, insan haklarına ilişkin uluslararası antlaşmalar, kanunlar, diğer uluslararası antlaşmalar, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, yönetmelikler, diğer (adsız) idari düzenlemeler ve idari teamüllerdir. Ulusoy, **Türk İdare**, s. 373.

[290] İdari işlemlerin yetki unsurunda en sık rastlanan hukuka aykırılık yetki tecavüzü nedeniyle meydana gelen sakatlıktır. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 233, 238. İdari işlemin yetki ve şekil açısından inceleme usule, sebep, konu ve amaç yönünden inceleme esasa ilişkin incelemedir. Ulusoy, **Türk İdare,** s. 373

[291] Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **İdare Hukuku,** s. 408; Gözler / Kaplan, s. 274; Karakoç, **Genel Vergi,** s. 217; Şenyüz / Yüce / Gerçek, s. 147; Ender Ethem Atay, **İdari Yargılama Hukuku,** Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2021, s. 269.

[292] Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **İdare Hukuku,** s. 407.

nitelikte, dar yoruma tabi, kamu düzenine ilişkin, sonradan düzeltilemeyecek, kullanımı zorunlu, vazgeçilmez ve devredilmez niteliktedir.[293]

Vergi kanunlarında belli vergileri tarh etmeye ve tahsil etmeye yetkili vergi daireleri düzenlenmektedir. Tarh işleminin yetkili olmayan bir vergi dairesince yapılması durumunda tarh işlemi yetki yönünden sakat bir işlem haline dönüşmektedir. Tarh işleminin yetki unsurunda kişi (yatay-dikey), konu (vergi türü), zaman ve yer itibariyle çeşitli ölçülerde sakatlık olmaması gerekmektedir.[294]

Tarh işleminin yetki unsurunda fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve yetki aşımı olmak üzere üç sakatlıkla karşılaşılabilir. Yetki aşımı, tarh yetkisinin konu, yer ve zaman bakımında aşılması biçimlerinde ortaya çıkmakta ve işlemin iptalini gerektirmektedir.[295]

2.1.2.3.3. Şekil

Şekil veya biçim iki ayrı anlama gelmektedir. İlk anlamı, idari işlemin özünü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımasının maddi biçimidir.[296] İrade ne ile açıklanması gerekiyorsa şekil odur. Özel hukukta işlemler için irade açıklamaları şekil serbestîsi ilkesi uyarınca sözlü, yazılı veya anlaşılması kaydıyla herhangi bir imge veya işaret ile yapılırken idari işlemler kural olarak yazılı şekle tabi olmaktadır. İdarenin sessiz kalması durumunda da işlem yaptığı ve zımni ret kararı verdiği kabul edilmektedir. İdari işlemin şekil ve usule bağlanması idare edilenler açısından ulaşılabilirlik, denetlenebilirlilik, belirlilik sağlamaktadır. Diğer yandan idarenin idari işlemi metin veya belge (kâğıt) ile açıklaması idareyi daha fazla düşünmeye sevk etmektedir. Şekil unsurunun ikinci anlamı ise, bir idari işlemin yapılmasında izlenen yol ve yöntem olarak "usul" anlamında kullanılmaktadır.[297] Misalen hazırlık işlemine

---

[293] Gözler / Kaplan, s. 275-276. Atay, bu özelliklere yetkisiz olmanın kural, yetkili olmanın kural olması hususunu da eklemektedir. Atay, **İdari Yargılama,** s. 269.
[294] Yetki çeşitleri için bkz. Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 289-292.
[295] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 218.
[296] Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2011, s. 144.
[297] İdari işlemin metninde irade açıklamasının ve imzanın bulunması zorunlu unsurlar iken; kanunda zorunlu olduğu belirtilmediği sürece muhatabın adı, işlemin tarihi ve yeri, hukuki dayanakları ve

dayanması gereken işlemin ön işlem yapılmadan tamamlanamaması, tebliğ aşaması tamamlanmadan verginin tahakkuk edememesi usul unsuruna ilişkin hususlardır. Dolayısıyla şekil ve biçim aynı anlama gelmekte olup, yakın kavramı olan usul teriminden farklı mahiyettedir.

İdari işlemler kural olarak yazılı şekle tabidir. İdare hukuku mevzuatında işlemin açıklanmasında kullanılan metin ve ekler ile hangi usulün izleneceği detaylı olarak düzenlenmiştir. Bu itibarla tarh işleminin düzenlenmesinden önce yetkili vergi dairesi tarafından izlenmesi gereken usul kuralları bir idari usul kanunu veya tarh kanunu olarak da nitelendirilen Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir. Vergi dairesi tarha ilişkin yetkisini kullanırken bu usul kurallarına uygun şekilde işlemi düzenlemesi gerekmektedir.

İdari işlemin oluşumu ve tamamlanması ile ilgili olarak irade açıklamasının biçimi, izlenmesi gereken yol, yöntem çerçevesinde düzenlenecek belgelerin tümü şekil ve usulü ifade etmektedir. Bu anlamda ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin ve cezaların vergi /ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmesi gerekmektedir. VUK'un 34. maddesinde yazılı idarenin bu bildirim görevi, sadece bir tebliğ aracı olmayıp aynı zamanda tarh işleminin şekil unsurunu oluşturmaktadır. Diğer yandan beyan üzerine alınan vergilerde tahakkuk fişi tarh işleminin şekil unsurunu oluşturmaktadır. Tahakkuk fişinin düzenlenmesi gerektiği durumlarda idarece düzenlenmemesi, tarh işleminin yok hükmünde sayılması sonucunu doğurmaktadır.[298]

Vergilendirme işlemlerinde kanunlarda belirtilen usul ve şekle uyulmaması işlemi şekil unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirmektedir. Bu sakatlık, asli bir şekil şartı eksikliğinden meydana gelebileceği gibi tali bir şekil şartı eksikliğinden de

---

iyi idare ilkesi gereğince işlemin gerekçesi ihtiyari unsurlardır. Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 299. Diğer yandan imza yetkiden ziyade şekil şartı olup, işlemin kişi yönünden yetkisizlik ile sakat olup olmadığı konusunda ispat aracıdır.

[298] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 218; Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 149. Tüm aşamaları tamamlanarak gerçekleştirilen vergilendirme sürecinin tarh aşamasında vergi ihbarnamesinde olduğu gibi (VUK md. 34), tahsilat aşamasında ödeme emrinin (AATUHK md. 55) yetkili makamın imzası da dâhil ilgili zorunlu unsurları taşıyan bir metin şeklinde düzenlenmesi ve hukuka uygun şekilde tebliği gerekmektedir. Sıkı şekil şartlarına bağlı unsurların metinde olmaması, işlemi hükümsüz kılacaktır.

ileri gelebilir. Aşırı usulcülüğe kaçıp idari düzenin felç olmasını engellemek adına yapılan bu ayrımda asli şekil şartı aykırılığı işlemin iptali ile sonuçlanır. Bununla birlikte, hangi tür şekil veya usul sakatlıklarının işlemin sonucu üzerine etki etmediği konusunda kanunda ve somut olayların tespiti bakımında yargı kararlarında bir belirlilik veya açıklık yoktur. Bununla ilgili doktrinde ve yargı kararlarında yer alan iki kriter bulunmaktadır. Nitekim yapılan işlemin yönünü değiştirebilecek nitelikte olan usul kurallarına uyulmaması veya idare edilenlerin haklarını korumaya yönelik usul kurallarına uyulmaması durumları asli usul sakatlığıdır.[299] VUK'un 139. maddesine göre işyerinde inceleme yapılması genel kural olup defter ve belgelerin vergi dairesinde incelenebilmesi için, işyerinde incelemenin mümkün olmadığına dair tutanak tutulmalı; ardından vergi idaresi mükelleften bu evrakları yazılı olarak talep etmelidir. Dolayısıyla tutanak tutulmadan belge istenerek belgenin getirilmemesi sonucu re'sen tarh yapılması hukuka aykırı olacaktır.

Karar üzerinde etkisiz usul sakatlıkları, gösterici nitelikteki sürelere uyulmaması, sadece idarenin yararına konulmuş usullere uyulmaması ve bağlı yetki durumu tali şekil eksikleri durumlarıdır.[300] Vergi memurunun ihbarnamede parafının bulunmaması ise tali şekil eksikliğidir. İsminden anlaşılacağı üzere tali şekil şartlarına aykırılık, tarh işlemini sakatlamayacaktır. VUK'un 108. maddesinde *"Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler." yer alan* hükmün ilk kısmı tali şekil şartlarına ilişkin iken, yine aynı maddede yer alan hükmün *"yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar."* şeklindeki kısmı asli şekil şartlarına ilişkin olduğunu göstermektedir. Asli şekil şartlarına ilişkin kanunda geçen bu aykırılıklar işlemi sakat hale getirmektedir.

[299] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 316; Kaplan, İdari Yargılama, s. 242.
[300] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 316-317.

2.1.2.3.4. Sebep

İdari işlemin sebep unsuru, idareyi işlem yapmaya sevk eden etkenler olarak idari işlemden önce gelmekte olup, onun dışında yer almaktadırlar.[301] Özel hukuk işlemlerinde taraflar istedikleri herhangi bir sebeple veya herhangi bir sebebe dayanmadan da hukuki işlemler yapabilmektedir. Dolayısıyla özel hukuk işlemlerinin sebebi, kanunlarda belirtilmemiştir. İdare hukukunda ise, idari işlemlerin sebebi genelde idarenin takdirine bırakılmadan kanunlarla düzenlenmiştir. Bu sebep de kamu yararı odaklı bir yaklaşımın sonucu olarak kanunlarda yer almaktadır.

İdareyi işlem yapmaya iten saik, hukuki veya maddi olabilir.[302] Başka deyişle, idari işlemin sebebi bir maddi fiil olabileceği gibi idari işlemden önce yapılmış hukuki işlem de olabilir. İdari işlemin sebep unsuru kanunlarda açıkça belirtildiği gibi durumlar olduğu gibi, belirsiz kavramlarla ifade edilebildiği veya kanunlarda hiç yer almadığı durumlar da olabilmektedir. Soyut ifadelerle işlemin sebep unsurunun yer aldığı veya sebep unsurunun yer almadığı durumlarda dahi, idarenin işlemi yaparken kamu yararı amacına yönelik (gerçek) bir sebebe dayanması gerekmektedir.[303] Tarh işlemi söz konusu olduğunda ise vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince sebep unsurunun vergi kanunlarında yer alması gerekmektedir. Tarh işleminin hukuki sebebi vergi kanunu hükmü, maddi sebebi ise vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır.[304] Tarh işleminin sebep unsuru yönünden hukuka uygun olması demek, somut olayın soyut kurala uygun olması gerekmektedir. Hukuk normu ile somut olay arasında tipiklik ilişkisinin doğru kurulması ve böylece vergiyi doğuran olay ile tarh işlemi arasında illiyet bağının kurulması gerekmektedir.[305] Bu bakımdan vergi idaresi dayandığı sebeplerin hukuka uygunluğunu yoklama fişi, inceleme

[301] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 317; Atay, **İdari Yargılama**, s. 287-288.
[302] Atay, **İdari Yargılama,** s. 287; Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma,** Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006, s. 24.
[303] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 321.
[304] Candan, **Vergilendirme,** s. 24.
[305] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 219.

tutanağı veya başkaca bir sebeple ispatlamak zorundadır.[306] Sebep unsuru yönünden hukuka aykırılık, tarh işleminin iptal edilmesine yol açmaktadır.

2.1.2.3.5. Konu

İdari işlemin konu unsuru, işlemin doğurduğu ve işlemle yaratılmak istenen hukuki sonuçtur.[307] Konu unsuru, özel hukuk ve idare hukuku işlemlerinin ortak unsuru niteliğindedir. İdari işlem söylenirken işlemin de konusu söylenmektedir. Bu sonucun hukuk kurallarında belirtilen sonuç olması durumunda ancak işlem, konu unsuru bakımından hukuka uygun hale gelir. Böylece, işlemin sebep unsuru meydana geldiğinde hangi sonuçların doğacağı belirlenir.[308] Yani işlemin konusu ortaya çıkmaktadır. Konunun imkânsız olması, konunun kanuna aykırı olması, sebep ile konu arasındaki illiyet bağının yokluğu durumları konu unsurunda sakatlık ortaya çıkarırken, sebep ile konu arasında oransızlık veya ölçüsüzlük bulunması da işlemi sakatlamaktadır.[309] Vergilendirme işleminin konusu, mükelleflerden vergi adında alınan bir paranın mükelleflerin varlığından hazinenin malvarlığına intikalidir.

Vergi hukukunda bağlı yetki kural, takdir yetkisi istisnai bir yetkidir. Vergi idaresine bağlı yetkide, işlemin konu unsuruna ilişkin bir tercih veya seçme hakkı tanınmamaktadır. Takdir yetkisinde ise, işin gereğine en uygun olması şartıyla sınırlı olmak kaydıyla başka bir davranış sergileme, tercih veya seçin yapma hakkı tanınmaktadır.[310] Bu anlamda vergiyi doğuran olay meydana gelmişse idareye düşen tarh işlemini yapmaktır. İdarenin başka bir tercihi olamaz. Misalen konusu gelir vergisi mükellefiyeti olan gelir vergisi salınması işleminde, gelir elde eden kişiden

[306] Candan, **Vergilendirme,** s. 23-25.
[307] Candan, **Vergilendirme**, s. 25.
[308] Tarh işleminin sebebi ve konusu arasında bulunması gereken neden-sonuç ilişkisi yani illiyet bağı doğru kurulmadığında işlem "esas yönünden hukuka aykırı" hale gelmektedir. Bu uygun illiyet bağı, tarh işleminde tipiklik ve yorum faaliyetinde vargı ilişkisinin doğru kurulması anlamına gelmektedir. Karakoç, **Genel Vergi,** s. 219.
[309] Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 148; Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 322-327.
[310] Vergi işlemlerinde yetki, şekil ve amaç unsurlarında takdir yetkisi kullanımı söz konusu değildir. Sebep unsurunda belirsiz veya soyut kanun ifadeleri varsa veya konu unsurunda söz konusu olabilmektedir Sebep unsuru kanunda açıkça yazılması durumunda konu unsurunda takdir yetkisinin kullanılması söz konusu olabilmektedir misalen vergi kolaylıklarının tanınması. Bu da vergilerin kanuniliği ve tipleştirme ilkeleri çerçevesinde dar yorumla değerlendirilmelidir. Karakoç, **Genel Vergi,** s 221; Vergi hukukunda takdir yetkisi hakkında geniş bilgi için bkz. Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2006.

gelir vergisi alınmak zorundadır. Gelir elde eden kişiden gelir vergisi yerine kurumlar vergisi alınması, gelir elde eden kişi yerine başka kişiden (aynı işyerinde çalışandan veya başka ortaktan) vergi alınması ise, tarh işlemini konu unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirmektedir. Bu açılardan tarh işlemi bu işleme konu olan vergi türü, vergi miktarı ve mükellef bakımından kanuna uygun olmak zorundadır.[311]

2.1.2.3.6. Amaç

Amaç unsuru, idari işlemle ulaşılması hedeflenen nihai sonuçtur. Vergilendirme işlemleri, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak üzere tüm idari faaliyetler için genel amaç olan kamu yararını gerçekleştirmek üzere yapılmaktadır. Aksi halde yetki saptırması gündeme gelmektedir.[312] Vergi idaresinin tüm işlemlerinde kamu yararının güdülmesi gerekmektedir Kamu yararının üstün tutulduğu veya kişi yararı ile dengelendiği işlemler amaç unsuru yönünden hukuka uygundur. Bu bakımdan vergi idaresi istisnasız her işleminde kamu yararını gözetmek zorundadır. Sebebi kanunda yazılmış bir işlem için ayrıca kamu yararı amacının gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin bir araştırmaya gerek bulunmamaktadır.

Vergileme açısından tarh işleminin amacı kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla gelir elde etmektir. Elde edilen kamu gelirinin kamu hizmetleri için harcandığından vergilemede kamu yararı olduğu açıktır. Başka deyişle bireysel menfaat karşısında kolektif menfaat elde edilmektedir. Bu açıdan vergi tarhı bağlı yetki kapsamında olduğundan, idarenin kişisel (hınç, öfke, intikam gibi) düşüncesinin bir önemi olmamaktadır.

---

[311] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 220. Başka deyişle, tarh işleminin konusu doğrudan vergi alacağı olmayıp vergi alacağının miktar itibariyle tespitidir. Tarh işleminin tespit edici idari işlemler sınıfına girmesi nedeniyle matrah veya nispete ilişkin yapılacak hatalar tarh işlemini konu unsuru bakımından sakatlar. Candan, **Vergilendirme,** s. 25.

[312] Tarh işleminin yapılması sırasında özel amaç güdülmüş olunmasının işlemin iptalini gerektirecek hukuka aykırılığa neden olması, işlemin diğer unsurlarından biriyle de hukuka aykırı bulunmasına bağlıdır. Candan, **Vergilendirme,** s. 27.

2.1.3. Tarh Yöntemleri

2.1.3.1. Genel Olarak

Vergi hukukumuzda beyan esası kabul edilmiştir Beyan esasında mükellef tarafından tespit edilen matrah yine mükellefler tarafından idareye bildirilir. Bu esas, diğer vergi mevzuatının öngördüğü ödev ve müeyyidelerle birlikte değerlendirilmediğinde kamu alacağının etkin ve hızlı toplanabilmesi için yeterli olmamaktadır. Mükelleflerin bu ödevlere uyup uymadığının denetlenmesi ve kamu gelir kayıplarını engellemek ile mükellef nezdinde caydırıcılığı sağlamak adına bazı müeyyidelerin uygulanması gerekebilmektedir.

Mükellefin idareye bildirdiği vergi matrahının kanunlara uygun olup olmadığı ve doğru olup olmadığı vergi dairesi tarafından kontrol edilebilmektedir. Vergi dairesince yapılan kontroller VUK'un 127. ile 152. maddeleri arasında yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi inceleme müesseseleri olarak vergi denetim yöntemleri başlığıyla düzenlenmiştir. Vergi denetim yöntemlerinde amaç, vergilendirmeye ilişkin maddi olayların tespitidir.[313] Başka deyişle vergi idaresinin kontrolleri sonucu mükellefin hiç beyanda bulunmaması veya beyanda bulunmakla birlikte eksik beyanda bulunduğu vergi idaresince tespit edilirse, tarhiyatın tespit edilen matrah üzerinden yapılması gerekmektedir. Bu denetimler sonucunda vergi idaresinin mükellef hakkında çeşitli işlemler yapması ile sonuçlanabilir.

Vergi idaresi kendisine beyan edilmeyen matrahı mükellefin defter ve belgeleri üzerinden tespit etme yetkisi bulunmaktadır. Vergi idaresi, vergi incelemesi yaparak mükellefin ödediği verginin doğruluğunu kontrol edebilir. Mükellefin defter ve belgeleri üzerinden elde edilen sonuçlarla yapılan ilave veya yeni vergi tarhiyatlarına ikmalen tarhiyat veya ikmalen vergi tarhı ismi verilmektedir. İkmalen vergi tarhı, VUK'un 29. maddesinde düzenlenmektedir.

[313] Bilici, **Vergi,** s. 76.

Vergi idaresi tarafından belge ve defterler dışında bazı dış göstergeler yoluyla yapılan ilave tarhiyatlara ise re'sen tarhiyat veya re'sen vergi tarhı ismi verilmektedir. VUK'un 30. maddesinde düzenlenmektedir. Kanun tarafından doğrudan matrahın miktarı belirlenmişse, bu miktar üzerinden yapılan tarhiyatlara idarece tarhiyat denmektedir. VUK'un mükerrer 30. maddesinde düzenlenmektedir. Düzeltme beyannamesi ise esasında bilinen anlamda bir beyanname değil ve bazı görüşlerin aksine tarh yöntemleri arasında değildir. VUK'un 116 ile 126 maddeleri arasını kapsayan hükümlerinde düzenlenmektedir.

Vergi denetimleri sonucunda kayba uğratılan vergi miktarı, re'sen, ikmalen veya idarece vergi tarhı yoluyla talep edilebilir.[314] Bunun yanında mükellefin eylemi suç veya kabahatlerden hangisini oluşturmakta ise, mükellef hakkında bu doğrultuda işlem yapılır. Ceza olarak genelde para cezası/ kaçakçılık gibi bazı durumlarda hapis cezası, gecikme faizi ve gecikme zammı hesaplanarak mükellef hakkında işlem yapılır.

2.1.3.2. İkmalen Vergi Tarhı

İkmalen vergi tarhı, VUK'un 29. maddesinde düzenlenmektedir. İlgili hüküm şöyledir:

"İkmalen vergi tarhı, 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."

VUK'ta ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhından önce düzenlenmektedir. Önce düzenlenmesinin nedeni, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere

[314] Tarh yöntemleri hakkında geniş bilgi için bkz. Turgut Candan, "İkmalen, Re'sen Ve İdarece Vergi Tarhı", **Maliye Postası,** S. 21, Y. 1993, (ss. 309-329).

dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh olunurken, re'sen vergi tarhında bu imkânın yokluğu durumunda harici unsurlardan yararlanma yolu ile matrah tespiti yapılmasıdır. İkmalen vergi tarhına belgelerde yazılı bilgilerin deftere geçirilirken eksik geçirilmiş olması örnek olarak verilebilir.

2.1.3.3. Re'sen Vergi Tarhı

Re'sen vergi tarhı vergi idaresi tarafından yapılan bir muameledir. Vergi idaresi re'sen vergi tarhı için takdir komisyonu raporu veya vergi inceleme elemanı raporu esas alınmaktadır. Vergi matrahının defter ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilemediği durumlarda başvurulan bir tarh yöntemidir. Bu durum, VUK'un 30. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili hüküm şöyledir:

"Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân 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 belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır."

VUK'un 30. maddesinin 1. fıkrasında re'sen vergi tarhına ilişkin genel bir açıklama yapıldıktan sonra, ikinci fıkrasında sayılan altı durumdan birinin varlığı halinde re'sen vergi tarhı yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu durumlara beyanname verilmemesi, defterlerin tutulmamış olması, defter kayıtlarında usulsüzlükler veya beyannamenin meslek mensuplarına imzalatılmamış olması örnek olarak verilebilir. Bu hallerde vergi matrahının kısmen veya tamamen defter ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilecektir.

2.1.3.4. İdarece Vergi Tarhı

İdarece vergi tarhı, VUK'un mükerrer 30. maddesinde düzenlenmektedir. İlgili hüküm şöyledir:

"Verginin idarece tarhı; 29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir."

Kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarhiyat yapılması durumu vardır. VUK'un 29. ve 30 maddeleri dışında kalan ve mükellefin vergi kanunlarında belirlenen zamanlarda verginin tarhı için başvurmamaları veya yüklenilen ödevleri yerine getirmemeleri halinde vergi idaresi kendiliğinden harekete geçmektedir. Bu iki şartın kümülatif olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Kanunda önceden belirlenmiş hazır matrahlar vardır.[315] VUK'un 131. maddesi uyarınca idarece tarhın yoklama fişine dayandırılması gerekmektedir. GVK'nın 64. maddesinde düzenlenen götürü usul veya VUK'un 247. maddesinde düzenlenen vergi karnesi örnek olarak verilebilir. Aynı zamanda Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. ve 32. maddesi uyarınca emlak vergisine ilişkin matrahına ilişkin bildiriminde bulunmaması durumunda idarece tarh edilir.

2.1.3.5. İkmalen Vergi Tarhı ile Re'sen Vergi Tarhı Arasındaki Temel Farklılıklar

İkmalen vergi tarhında genellikle işlemler ilgili vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Re'sen vergi tarhında matrah ise, takdir komisyonları tarafından veya vergi inceleme elemanlarının raporlarına dayanılarak yapılmaktadır.

İkmalen vergi tarhında kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak matrah tespit edilebilmektedir. Re'sen vergi tarhında ise bu ölçüler dışında birtakım göstergeler kullanılarak matrah tespit edilmektedir. Bu anlamda ikmalen vergi tarhında daha önce yapılan bir vergi tarhı bulunmaktadır. Re'sen vergi tarhında ise bu kesinlik yoktur.

[315] Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 156.

İkmalen vergi tarhında defter, belgeler ve kayıtlar usulüne uygun tutulmuştur. Sadece tarh sonucunda vergi eksik hesaplanmıştır. Re'sen vergi tarhında ise ortada yoğun bir usulsüzlük vardır. Ve bu nedenle sonradan ortaya beyannamenin gerçeği yansıtmadığına dair başkaca deliller ortaya çıkmıştır.

2.1.4. Vergi Tarhında Ön İşlemler

2.1.4.1. Genel olarak

Vergi mevzuatının ödev ve yaptırımların yanında, vergi idaresinin mükellef hakkında re'sen, ikmalen veya idarece tarh uygulamasına gidebilmesine olanak sağlayan ve gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezalarını kesmeye hukuki zemin hazırlama imkânı sağlayan işlemlerdir. Yoklama, arama, bilgi toplama ile vergilendirmeye ilişkin maddi olaylar tespit edilir. Vergi incelemesi ise, ödenmesi gereken verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını amaçlar. Doktrinde vergi denetim yöntemleri olarak isimlendirilen bu kurumlar VUK'un 127. ile 152. maddeleri arasında düzenlenmektedir.

2.1.4.2. Yoklama

VUK'un 127. maddesinde *"mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek"* şeklinde tanımlanmıştır. Mükelleflerin işyerlerine gidilerek vergi levhası, faturasız mal, günlük gelir gibi fiziki durumlar incelenir; nakil vasıtalarında bilet, fatura gibi yine aynı şekilde fiziki durumlar incelenir. VUK'un 128. maddesinde yoklama işlemine yetkili kişilerin kim olduğu düzenlenmiştir. Buna göre, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, gelir uzmanları, yoklama işi ile görevlendirilenler ile vergi incelemesine yetkili olanlar öncesinde resmi kimliğini zorunlu olarak gösterip yoklama işlemini gerçekleştirebilmektedir. VUK'un 132. maddesinin "A" bendinde yer alan düzenleme ile yoklama işlemi internet ortamında da yapılabilmektedir.

2.1.4.3. Arama

VUK'un 142. maddesi uyarınca arama işlemi için sulh ceza hâkiminden izin alınma zorunluluğu bulunmaktadır. İhbar veya yapılan incelemeler sonucunda arama yapılması ihtiyacı doğabilmektedir. Vergi kaçırdığını gösteren işaretlerin olması, mükellefin üzerinde, işyerinde veya evinde arama yapılması gerekliliğine sebep olabilir.

2.1.4.4. Bilgi Toplama

VUK'un 148. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bilgi verme ödevi sadece mükellefin değil, mükelleflerle ilgili kişilerden sözlü veya yazılı bilgi istenebilmektedir. Ticaret sicil kayıtlarını, tapu sicil kayıtlarını veya bankaların kayıtlarını talep edebilir. Aynı zamanda VUK'un 152. maddesine göre düzenli şekilde bilgi akışı sağlanan merciler de olduğu belirtilmiştir.

2.1.4.5. Vergi İncelemeleri

Vergi incelemesini Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı yürütmektedir. VUK'un 134. maddesinde, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak" şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar düzenlenmiştir. BU konuda esas görevli olanlar vergi müfettişi ve yardımcılarıdır. İncelemelerin kural olarak 5 yıllık zamanaşımı içinde yapılması gerekmektedir. VUK'un 140. maddesinin 6. fıkrasına göre 1 yıl içinde bitirilmesi esastır.

Vergi incelemesi kural olarak mükellefin işyerinde yapılır. Mükellefin ölmesi, işin terk edilmesi gibi VUK'un 139. maddesinde yazan nedenlerden biri varsa vergi dairesinde yapılır. Vergi dairesinde incelemenin idarenin takdiri sonucu gerçekleştiği veya vergi dairesinde defter ve belgelerin inceleneceğine ilişkin zaruret olduğu tutanak altına alınmadan, defter ve belgelerin getirilmediğinden bahisle re'sen vergi tarh edilip ceza kesilirse bu vergi/ceza iptal edilir. Böylece tutanak tutulmadan vergi

dairesinde yapıldığına ilişkin mükellefin yargı önünde itirazı, işlemin hukuka aykırı olduğunun tespitine yol açacaktır. Vergi inceleme tutanağına mükellefin ihtirazi kayıt düşme hakkı bulunmaktadır. Direkt imzalarsa, inceleme işlemi hukuka aykırı olsa da ikrar gerçekleşmiş olur.

Gerçek matrahın belirlenmesine ilişkin incelemeler inceleme sonucunda, inceleme sonuçlarını içeren vergi inceleme raporu hazırlanır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan incelemeye ilişkin hükümler aracılığıyla yapılır. Vergi idaresi genellikle bir mükellef için hazırlanan vergi tekniği raporuna dayanarak birçok mükellefe vergi inceleme raporu düzenler.[316] Vergi inceleme raporları veya rapor değerlendirme komisyonu kararlarına karşı dava açılması mümkün değildir. Nitekim vergi incelemeleri idari işlem teorisinde hazırlık işlemi niteliğindedir. Vergi incelemeleri salt bir idari işlem kimliğine sahip değildir. Kesin ve icra edilebilir nitelikte değildir. Başka deyişle Danıştay'ın ifadesiyle *"...Bu işlemin davacının hukukuna etkisi, adına söz konusu rapor doğrultusunda yapılacak tarhiyatla ortaya çıkacağından işlemin bu aşamada yükümlünün hukukunu etkilediğinden söz edilemeyecektir."*[317]

2.1.5. Vergi Tarhının Tebliği

2.1.5.1. Beyan Üzerine Tarh Edilen Vergilerin Tebliği

Mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergilerde tebliğ, idarenin düzenlediği tahakkuk fişini aynı anda mükellefe (veya sorumluya) verilmesi üzerine gerçekleşmektedir. Beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda ise tahakkuk fişi mükellefe yine posta ile gönderilmektedir. Posta gönderiminin geç ulaşımı verginin kanuni ödeme sürelerinde ödenmemesi / geç ödenmesi için geçerli bir neden değildir.

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda ise VUK'un 28. maddesi uygulama alanı bulmaktadır. Mükellefe elektronik ortamda hazırlanan

[316] Vergi inceleme raporu ile vergi tekniği raporu arasındaki farklar için bkz. Bilici, **Vergi,** s. 82.
[317] DVDDGK, E. 1996/371, K. 1998/91, T. 22.05.1998, (Kazancı).

tahakkuk fişi elektronik ortamda iletilir. Bu ileti tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçmektedir.

2.1.5.2. Diğer Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesinde Tebliğ

Diğer ücretler olarak adlandırılan GVK'nın 64. maddesinde sayılan ücretlerde vergilendirme işlemi, stop yöntemi ile değil karne esasına dayanılarak yapılmaktadır. VUK'un 247. maddesine göre kanunun öngördüğü süre içinde karne almaları ve karnelerinde yazılı vergileri ödemeleri gerekmektedir. Bu süre GVK'nın 109. maddesine göre hizmetin gerçekleştiği yılın şubat ayı, yıl içinde başlanmışsa işe başlama tarihinden itibaren bir aydır. Bu sürelerde vergi karnelerini vergi dairelerine sunup vergi karnesine yazdırma suretiyle tarh ve tebliğ edilmektedir. Bu itibarla vergi, karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır. Vergi karnelerine ilgili sürelerde vergilerini yazdırmama durumunda vergi idaresi tarafından idarece tarh yoluna gidilir.

2.1.5.3.Vergi Tarhının Tebliği

2.1.5.3.1. Genel Olarak

Bu başlıkta anlatılanlar re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler için geçerli olacaktır. Tebliğ, 7201 sayılı Tebligat Kanunu (TK)[318] hükümlerine göre yapılmaktadır. Tebligat Kanunu genel kanun niteliğindedir. Bununla birlikte vergilendirme ile ilgili VUK'ta tebliğe ilişkin ayrıca düzenlemeler mevcuttur. Tebliğ, VUK'un 21. maddesinde *"vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi"* olarak tanımlanmıştır. Vergi idaresince tarh yöntemlerinden biri ile belirlenen matraha vergi oranını uygulanarak vergi alacağı miktarı bulunduktan sonra, vergi idaresinin bu meblağı içeren yazıyı mükellefe iletmesidir. Vergi hukukunda tebliğ, vergi mükellefi yanında vergi sorumlusuna veya ilgiliye hakkında hukuki sonuç doğuracak (vergi borcu için ihbarname, ödeme emri, şekle ilişkin ödevler…) vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların, bu kimselere VUK'un 93. ile 106.

[318] 11 Şubat 1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu (TK), RG, T.19.02.1959, S. 10139.

maddeleri arasında belirlenen esaslara uygun şekilde bildirilmesidir. Bu anlamda vergi mahkemelerinin, istinaf merciin ve Danıştay'ın yapacağı tebliğler Vergi Usul Kanunu'nun tebliğe ilişkin hükümlerine göre değil, İYUK'un 60. maddesi uyarınca genel kanun niteliğinde olan Tebligat Kanunu'na göre yapılmaktadır.

Vergi idaresinin yapacağı tebliğleri VUK'un 93. ile 106. maddeleri arasında yer alan hükümlere uygun şekilde yapması gerekmektedir. Sadece VUK kapsamında yapılacak tebliğler için geçerli olmamakla birlikte, AATUHK kapsamında yapılacak tebliğler konusunda da VUK'ta yer alan tebliğ hükümlerine uyulması gerekmektedir. Tebligat Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca VUK'ta hüküm bulunmaması durumunda genel kanun olması nedeniyle Tebligat Kanunu hükümlerine gidilebilecektir.

Tebliğ, posta yoluyla, elektronik ortamda veya ilan yoluyla yapılabilir.[319] Elektronik ortamda tebliğin uygulaması 2010 yılında VUK'a eklenen 107/A maddesi ile getirilmiştir. Vergilendirme işlemlerinde aslolan posta ile tebliğ olmakla birlikte 6099 sayılı Kanunla elektronik tebligatın geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması adına anonim, limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik tebligat yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Posta ile tebliğin mümkün olmadığı durumlarda ise ilan yolu ile tebliğ yapılmaktadır.

2.1.5.3.2. Tebliğin Yapılacağı Kişiler

Tebliğ gerçek kişi mükellef yanında tüzel kişi mükellefe, mükelleflerin kanuni temsilcilerine, umumi vekillere[320] veya vergi cezası kesilenlere yapılabilmektedir.

Gerçek kişilere tebliğ, VUK'un 94. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiştir. Gerçek kişilerde tebliğ mükellef, sorumlu veya vergi cezası kesilenlere yapılmaktadır. VUK'un 95. maddesinde tebligat yapılacak kişinin velayet, vesayet altında olması

[319] VUK'ta esasında beş tebliğ yöntemine yer verilmiştir. Bunlar; posta ile tebliğ, memur vasıtası ile tebliğ, dairede ya da komisyonda tebliğ, ilan yolu ile tebliğ ve elektronik ortamda tebliğdir.

[320] Genel vekâletname kapsamında, vekil atanan kişiye tebliğ yapılabilmektedir. Bunun yanında özel vekâletname ile vekile tebliğ edilme yetkisinin açıkça verilmiş olması gerekmektedir.

veya kendisine kayyım tayin edilmesi halinde, tebligatın veliye, vesayete veya kayyıma yapılacaktır. Kişinin genel vekâletname ile yetkilendirdiği bir vekili varsa tebliğ vekile de yapılabilir. VUK'un 94. maddesinin 3. fıkrası uyarınca tebliğde kendisine tebliğ yapılacak kişinin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur veya müstahdemlerinden birine yapılır. Ancak muhatap yerine görünüşe göre 18 yalından aşağı olmaması ve açıkça ehliyetsiz bulunmaması şarttır. Burada kanun koyucu tebliğ edilecek kişinin gerçekte 18 yaşından küçük olmakla birlikte 18 yaşında görünen kişiye tebliğin yapılabileceğini belirtmiştir. Bununla birlikte, ehliyetsiz olan kişiye tebliği geçerli saymamış, görünüş itibariyle ehliyetsiz olma şartını, ehliyetsiz olma durumunun açıkça anlaşılmama şartına bağlamıştır. Dolayısıyla açıkça ehliyetsiz olduğu anlaşılabilecek kişiye tebliğ geçersizdir.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, VUK'un 94. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkanlarına, müdürlerine veya kanuni temsilcilerine yapılır. VUK'un 96. maddesine göre kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı ve müessese amiri gibi en yakın üst vasıtayla yapılır.

Yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ VUK'un 97. maddesi uyarınca o ülkenin yetkili makamı aracılığıyla yapılmaktadır. Bunun için antlaşma varsa veya o ülkenin kanunları elverişli ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılması yetkili makamdan ister.

Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ VUK'un 98. maddesinde düzenlenmiştir. Tebliğ, bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya yardımcılarına veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır.

2.1.5.3.3. Posta ile Tebliğ

Vergilendirme işlemlerinde aslolan posta ile tebliğdir.[321] Başka deyişle vergilendirme ile ilgili belge ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta ile tebliğ edilir. Sadece tahakkuk fişi vergi dairesinde elden verilmekte veya elektronik ortamda düzenlenmektedir. Posta ile tebliğ, tebliğ edilecek belge veya yazı kapalı zarf içinde posta idaresine verilmektedir. VUK'un 99. maddesine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı tebliğde kullanılacak zarflara ilişkin özel şekilleri belirlemektedir. Posta ile tebliğler iadeli taahhütlü mektupla yapılmalıdır. VUK'un 100. maddesi uyarınca bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılmaktadır.[322]

Posta ile tebliğ mükellef sorumlu veya ilgilinin bilinen en son adresine yapılmaktadır. VUK'un 101. maddesinin 3. ve 4. fıkrasına göre işyeri adresi olmayanlara yapılacak tebliğ merniste yazılı ikametgâh adreslerine yapılmaktadır.[323] İkametgâh adresine yapılan tebliğlerde muhatap evde yoksa tebliğ imkânı evde bulunanlardan birine yapılabilmektedir. Evde bulunan kimseler ifadesinin kapsamı konusunda belirlilik yoktur. Aynı çatıda oturanlar, evde bulunanların kapsamına kuşkusuz girmektedir. Bununla birlikte, tebligat sırasında o esnada aynı ikametgâhta kalmayan kardeşe yapılan tebligatın geçerli olup olmadığı konusunda yargıda görüş

---

[321] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 225.

[322] Bilinen adresler, VUK'un 101. maddesinde şöyle sayılmaktadır:

"1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,
2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
3. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi."

[323] VUK'un 101. maddesinin 3. fıkrası ve 4. fıkrası şöyledir:

"İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliğ, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır.

İşyeri adresi olmayanlara tebliğ, doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır."

Mernis, 5490 sayılı ve 25.04.2006 tarihli Nüfus Hizmetleri Kanunu gereğince oluşturulan merkezi bir adres kayıt sistemidir. Sistemde kayıtlı adresler gerekli altyapılar sağlandıktan sonra 2018 yılından itibaren vergilendirme ile ilgili işlemlerde de kullanılmaktadır.

farklılıkları vardır.[324] Yani evde bulunanlar ifadesinin belirsizliğe mahal vermemesi açısında aynı çatıda oturanlar şeklinde anlamak yerinde olacaktır.

Tebligat Kanunu'nda düzenlenmekle birlikte Vergi Usul Kanunu'nda muhtara yapılan tebligat imkânı getirilmediğinden, vergilendirme işlemleri bakımından muhtara yapılan tebligat geçersizdir. Evde kimsenin olmaması durumunda evde kimsenin olmaması sebebi posta memuru tarafından not edilerek tebliğ evrakı ilgili idareye iade edilmektedir. Bunun üzerine ilgili idare münasip süre içinde ikinci kez tebligat yapmak durumundadır. Bu durumda da evde kimse bulunmuyorsa ancak kapıya muhatabın ilgili idareye gelerek tebligatı alması gerektiğine ilişkin not posta memuru tarafından kapıya iliştirilir. Yapıştırmadan itibaren 15 günlük bekleme süresi bulunmaktadır. Bu 15 günlük sürenin sona ermesinden sonra tebligat yapılmış sayılacaktır.

Posta yoluyla tebliğde bazı özellikli durumlar da düzenlenmiştir. Muhatap tebliği almaktan kaçınabilir, tebliği teslim aldığına dair imzayı atacak kadar yazısı olmayabilir veya muhatap tebliğin yapılacağı sıra cezaevinde olabilir. Muhatabın tebligattan kaçınma durumu VUK'un 102. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre tebliğden kaçınma durumu, kaçınan lehine bir imkân yaratmaması adına tebliğ evrakının ilgili idareden alınabileceğine ilişkin not kapısına yapıştırılarak, notun yapıştırıldığı tarih tebliğ tarihi olarak kabul edilmektedir. Muhatabın imzayı bilmemesi veya imzalayamayacak olması durumu VUK'un 102. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre muhatabın sol elin başparmağı alındı belgesi üzerine bastırılarak parmak izi, tebliği teslim sırasında alınan imza yerine geçer. Muhatabın cezaevinde olması durumunda tebliğin yapılma usulü ise Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiştir. Tebligat Kanunu hükümleri uygulanmaktadır. Cezası 1 yıldan az olan hükümlülere veya tutuklulara Tebligat Kanunu'nun 19. maddesine göre cezaevine tebligat yapılırken, cezası 1 yıl ve daha fazla olanlar hakkında Tebligat Kanunu'nun 11. maddesine göre hükümlünün vasisine tebligat yapılır.

[324] Aynı evde bulunanlardan kastın aynı çatı altında oturanlar olduğu yönünde karar için bkz. DVDDK, E. 2016/1294, K. 2016/1272, T. 14.12.2016; aynı evde bulunanlar ifadesinin mükellefin aynı ikematgahta oturmayan ve o sırada evde bulunan kardeşine yapılan tebligatı kapsadığı ve kardeşe yapılan tebligatın geçerli olduğu hakkında bkz. D9D, E. 2016/23175, K. 2017/1780, (Kazancı).

Vergi Usul Kanunu, işyeri adresi olanlar hakkında da vergilendirme işlemlerine ilişkin tebliğ düzenlemelerine yer vermiştir. İşyeri adresi olanlarda tebliğ öncelikle işyeri adresine yapılmaktadır. İşyeri adresi, VUK'un 101. maddesinin ilk fıkrasında belirtilen işe başlarken bildirilen adres veya yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adres veya VUK'un 157. maddesinde düzenlenmiş bulunan işyeri değişikliğinde mükellefin bildirdiği adrestir. İşyerinde kimsenin bulunamaması durumunda posta memuru tarafından tebliğ evrakı üzerine değil, tebliğ alındısı üzerine tarih ve imza konularak tebliğ evrakı ilgili idareye iade edilir. Münasip süre sonra tebligatın ikinci kez çıkarılarak merniste yazılı adres sistemine gönderilir (VUK md. 101/3). İlgili kişi yine bulunamazsa, kapıya tebligatın gönderen idareden alınabileceğine dair not yapıştırılarak tebliğ süreci tamamlanmış olur. Tebliğ sürecinin tamamlanmış olması, notun yapıştırıldığı gün, tebliğin yapılmış sayıldığını göstermez. Yapıştırmadan itibaren 15 gün geçtiğinde tebligat yapılmış sayılacaktır.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğde, Tebligat Kanunu'nun 13. maddesi uygulanmaktadır. Buna göre, tebliğ tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine yapılmaktadır. Kanuni temsilci tüzel kişi türüne göre değişmekte ve başkan, müdür veya yönetim kurulu üyesi olabilmektedir. Kanuni temsilci işyerinde yoksa tebliğin yapılabileceği başka kişiler de kanunda sayılmıştır. Tebliğ almakla görevlendirilmiş memur veya hizmetli tebliği alabilir. Görevlendirilmiş memur veya hizmetli yoksa tüzel kişi çalışanlarından birine yapılır. Tebliğin kanuni temsilci dışındaki kişiler tarafından teslim alınması durumunda bu kişilerin tebliği aldığı tebliğ mazbatası üzerine not edilmektedir.[325]

2.1.5.3.4. Memur Yoluyla Tebliğ

VUK'un 107. maddesinde memur vasıtasıyla tebliğ düzenlenmiştir. Memur yoluyla tebliğe özellikle acele durumlarda başvurulan bir yöntemdir. Memur yoluyla tebliğ, idare tarafından memur yoluyla tebliği gerekli gördüğü özel ve acil durumlarda tercih edilmektedir. Bu anlamda özel ve acele durumların tespiti kanun

[325] Tebligat Kanunun Uygulanmasına Dair Yönetmelik, RG, T. 25.01.2012, S. 28184, md. 21.

koyucu tarafından önceden belirlenmemiş olup idareye bırakılmıştır. Bu konuda idarenin takdir yetisi vardır. Tarh veya tahsil zamanaşımının son günlerine tebliğin denk geldiği durumlar buna örnek olarak verilebilir.

Posta yerine memur yoluyla tebliği yaptırmaya yetkili Maliye ve Hazine Bakanlığıdır. Maliye memuru PTT tebliğ görevlileri ile ilgili kurallara uymalıdır. Tebliğ günü olarak mükellef veya sorumlunun zimmet defterini imzaladığı tarih esas alınmaktadır. Nitekim tebliğ alındısı yerine zimmet defteri imzalanarak evrak tebliğ edilmektedir.

2.1.5.3.5. Elektronik Ortamda Tebliğ

Elektronik ortamda verilen beyannameler üzerine tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenerek mükellefe veya beyannameyi gönderen yetkili kişiye elektronik yolla gönderilir. Elektronik ortamda tebliğ VUK'un 107. maddesinin "A" bendinde düzenlenerek 2010 yılından itibaren tebliğ yollarından biri haline getirilmiştir. Ayrıca elektronik tebligat, Tebligat Kanunu'nun 7. maddesinin "a" bendinde düzenlenmiştir. [326] Elektronik tebligat, muhatabın elektronik adresine

[326] Elektronik tebligat, Tebligat Kanunu'nun 7. maddesinin "a" bendinde şöyle düzenlenmektedir:
"Aşağıda belirtilen gerçek ve tüzel kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunludur.
1. 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar.
2. 5018 sayılı Kanunda tanımlanan mahallî idareler.
3. Özel kanunla kurulmuş diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan fonlar ve kefalet sandıkları.
4. Kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların bağlı ortaklıkları, müessese ve işletmeleri.
5. Sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıklar.
6. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları.
7. Kanunla kurulanlar da dahil olmak üzere tüm özel hukuk tüzel kişileri.
8. Noterler.
9. Baro levhasına yazılı avukatlar.
10. Sicile kayıtlı arabulucular ve bilirkişiler.
11. İdareleri, kamu iktisadi teşebbüslerini veya sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait diğer ortaklıkları; adli ve idari yargı mercileri, icra müdürlükleri veya hakemler nezdinde vekil sıfatıyla temsile yetkili olan kişilerin bağlı bulunduğu birim.
Birinci fıkra kapsamı dışında kalan gerçek ve tüzel kişilere, talepleri hâlinde elektronik tebligat adresi verilir. Bu durumda bu kişilere tebligatın elektronik yolla yapılması zorunludur.
Birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre elektronik yolla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılır.
Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.

ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılmaktadır. Bu açıdan, tebliğ evrakının elektronik adreste okunduğu gün ve saatin önemi bulunmamakta, elektronik tebligatın ulaştığı gün sıfır noktası kabul edilerek beş gün içinde okunabileceği şeklinde kanun koyucu tarafından imkân tanınmıştır. Böylece beşinci gün sonunda tebliğ okunmuş farz edilecektir. Tebliğin gönderim ve tebliğ edilmiş sayılma tarihi arasında beş günlük bir süre bulunmaktadır. Diğer yandan tebligatın gönderim tarihi ile beşinci gün arasındaki herhangi bir tarihte okunmuş olması, tebliğin 5. gün sonunda tebliğ edilmiş sayılmasına herhangi bir etkisi yoktur.

Elektronik yolla tebligatın zorunlu olduğu bazı kişiler bulunmaktadır. Anonim, limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunludur. Bu şirketlere gönderilen tebliğler de 5. günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır.

Elektronik yolla tebligatın uygulamasını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Elektronik Tebligat Yönetmeliği 2018 yılında çıkarılmıştır.[327] Bu konuya ilişkin genel tebliğ de bulunmaktadır.[328] Kurumlar vergisi mükellefleri, gelir vergisi mükellefleri ve ihtiyari şekilde bu yolu seçenler (zorunlu) elektronik tebligat adresi alma yükümü altındadır. Basit usulde vergilendirilenler ve stopaj usulüyle vergilendirilen zirai kazanç sahipleri bu yüküm dışında tutulmuştur.

2.1.5.3.6. İlan Yoluyla Tebliğ

Tebliğin ilan yoluyla yapıldığı durumlar VUK'un 103. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; "*mükellefin bilinen adresinin olmaması, işyerine adresine tebliğ yapılmamış mükellefin mernise kayıtlı adresinin olmaması, muhatabın*

Bu Kanun uyarınca yapılan elektronik tebligat işlemleri, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi tarafından kurulan ve işletilen Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi üzerinden yürütülür. Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi, sistemin güvenliğini ve bu sistemde kayıtlı verilerin muhafazasını sağlayacak her türlü tedbiri alır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir."

[327] Elektronik Tebligat Yönetmeliği, RG, T. 06.12.2018, S. 301617.

[328] Elektronik Tebligat Sistemi Genel Tebliği, Sıra No:1, RG, T. 25.01.2018, S. 30312.

yurtdışında olması veya başkaca nedenlerden dolayı tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması" durumlarından birinin varlığında tebliğ ilan yoluyla yapılır.

İlanın şekli, VUK'un 104. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ilan, ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanmak yoluyla yapılmaktadır. İlgili dairenin ilan tahtasına ilan yazısı eş zamanlı olarak asılmaktadır. Diğer yandan bilinen adresin bağlı olduğu muhtarlığa da ilan yazısının sureti gönderilmektedir. Bu işlemler prosedürel işlemler değildir.

2.1.5.4. Tebliğin Hüküm ve Sonuçları

Tebliğ, salt bir idari işlem olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla tebliğe ilişkin hukuka aykırılıklar tek başına dava ile iptali talep edilemez. Bununla birlikte, tebliğin yapıldığı tarih, başvuru sürelerinin tebliğ tarihinden dolayı başlamasından dolayı önem taşımaktadır. Nitekim tebliğe ilişkin aykırılıklar tarh aşamasına ve tahsil aşamasına ilişkin uyuşmazlıkların dava yolu ile nihai sonuca ulaştığı durumlarda ileri sürülebilmektedir. Başka deyişle tebliğe ilişkin usulsüzlükler, tebliğ işlemine konu asıl idari işlemle birlikte dava edilmesi gerekmektedir.

Tebliğe ilişkin hatanın esaslı olup olmaması, vergilendirme işleminin akıbetini belirleyen hususlardandır. Nitekim tebliğe ilişkin hata esaslı ise tebliğ, hukuka aykırı tebliğ olarak geçersiz olacaktır.[329] Tebliğin mükellefin veya sorumlunun mernis adresi varken direkt ilan yoluyla yapılması buna örnek olarak verilebilir. VUK'un 108. maddesinde tebliğin yeniden gönderilmesi gereken haller düzenlenmiştir. Mükellefin adının yazılmamış olması, vergi borcu miktarının unutulmuş olması, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamış olması örnek olarak verilebilir. Diğer yandan uygulama alanı geniş olan ve beraberinde sorunlu bir alana işaret eden

[329] Başka deyişle ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsurunu oluşturmasıyla, yalnızca bir tebliğ aracı olması arasında fark bulunmaktadır. İhbarnamedeki hukuka aykırılıklar tarh işleminin iptalini veya yok hükmünde sayılmasını gerektirirken, tebligatın geçersiz sayılması, hak arama yolları bakımından kanunlarda öngörülen sürelerin işlemeye başlayamaması sonucunu doğurur. Candan, **Vergilendirme**, s. 21-23.

inceleme raporunun veya takdir komisyonu kararının tebliğde yer almaması örneklerinde tebliğin geçersiz olduğu kabul edilmektedir.

Tebliğe ilişkin sorunlu alanlardan biri vergi/ceza ihbarnamelerinin ekinde vergiye ve vergi cezasına dayanak delillerden vergi tekniği raporlarına ilişkin vergi idaresinin yaklaşımıdır. Vergi idaresi vergi /ceza ihbarnamesi ekine iliştirilmeyen vergi tekniği raporunun vergi mahremiyetinin korunması açısından zorunlu olduğu savunmaktadır. Danıştay'ın çelişik kararları bulunmakla birlikte son dönemlerdeki uygulama, vergi tekniği raporunun ceza ihbarnamesi ile birlikte gönderilmemesinin savunma hakkının ihlali oluşturmayacağı yönündedir.[330] AYM'ye bireysel başvuru yolu ile bu konu götürülmüş ve silahların eşitliği ilkesine aykırılık teşkil etmediğinden savunma hakkının ihlali sayılmadığına karar vermiştir.[331] Nitekim mükellefin ihbarnameye ilişkin dava hakkını kullanınca mükellefin mahkemeden vergi tekniği raporunu talep edebileceği, bu yolla mükellefin rapora ulaşımını rahatlıkla sağlayabileceği ve raporun ekte gönderilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası meydana getirmeyecektir. Oysaki tebliğe ilişkin VUK'un 35. maddesi, 118. maddesi ve 366. maddeleri birlikte incelendiğinde ve savunma hakkını da içine alan mükellef haklarının korunması gerekliliği ile Anayasada yer alan mülkiyet hakkının korunması gerekliliği düşünüldüğünde, vergi cezasına dayanak teşkil eden sebebi oluşturan vergi tekniği raporunun, ceza ihbarnamesi ekine yerleştirilmemesi, esasa ilişkin bir hata olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla, vergi / ceza ihbarnamesi ekinde vergi tekniği raporunun bulunmadığı tebliğlerin esasa ilişkin bir hata olarak varsayılıp, tarh işleminin iptali gerekmektedir. Nitekim mükellef idarenin neye dayanarak vergi cezası kestiğini bilmeden vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yollarını mı dava yolunu mu tercih edeceğini bilemeyecektir.

[330] DVDDK, E. 2020/9, K. 2020/2, T. 19.02.2020, Bilici, **Vergi,** s. 105.
[331] AYM, B. No: 2016/12198, RG, T. 29.07.2020, S. 31200.

2.2. TARH İŞLEMİNE İLİŞKİN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ

2.2.1. Genel Olarak

Türkiye'de vergi yargısı idari yargı bünyesinde yer almaktadır. Başka deyişle "aralarındaki yakın ilişki, bir bakıma çakışma vergi hukukunun kendine özgü kavramları, kurumları, konuları, ilke ve kuralları olan bir alt dalı olarak nitelendirilmesi" sonucunu doğurmaktadır.[332] Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin uygulanacak usul hükümlerinin çoğu idari yargılama usulüne ilişkin yani usul kodu olan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmektedir. Alman hukukunda ise bağımsız olarak düzenlenmektedir.

Vergi idaresi ile kişiler arasında, vergi idaresi kamu gücünden doğan yetkisini re'sen kullandığından vergi kanunlarının uygulanmasından kaynaklı birtakım uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Bu anlamda vergi idaresi işlemlerine karşı idareye ve/veya yargıya başvuracak taraf kural olarak dikey ilişkide ast konumda olan hakkında işlem yapılmış olan kişilerdir. Vergi yargılaması hukuku da mükellefin yanında vergi sorumlusunun ve vergi idaresinin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin istemlerini inceleyip karara bağlayan ve vergi kanunları ile idare hukuku ilke ve kurallarına (esas itibariyle İYUK hükümlerine) uygun şekilde yargı tasarrufunda bulunmasına yönelik kurallar bütünüdür.[333] Bu anlamda vergi yargılamasına ilişkin hükümler İYUK'ta, BİMVK'de[334], DK'de, VUK'ta, AATUHK'da ve İYUK'un 31. maddesinde yer alan atıf uyarınca HMK'da[335] yer almaktadır. Vergi yargılama hukukunda benimsenen ilkeler açısından ceza muhakemesi hukukuna, kurumlar bakımından medeni yargılamaya/usul hukukuna benzediği söylenebilir.[336]

---

[332] Diğer taraftan günümüzde ayrı bir uzmanlık alanı gerektirmesinden dolayı bağımsız bir hukuk dalı olduğu da kabul edilen görüşlerdendir. Vergi hukukunun bağımsızlığı hakkında görüşler için bkz. Karakoç, **Genel Vergi,** s. 64, 68.

[333] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 73.

[334] 6 Ocak 1982 tarihli ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun (BİVMK), RG, T. 20.01.1982, S. 17580.

[335] 12 Ocak 2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK), RG, S. 27836, T. 4.2.2011.

[336] Karakoç**, Genel Vergi,** s. 74.

İdare hukukunda idari işlemler için geçerli olan kurallar, tarh işlemi için de geçerlidir. Bir idari işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu amaç unsurları ve bu unsurlarda ortaya çıkabilecek sakatlıklar / hukuka aykırılık durumları tarh işlemi için de geçerli olmaktadır. Tarh işlemi bireysel/sübjektif bir işlem olup, mükellefler hakkında hukuki sonuçlar doğuran, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemdir. Tarh işleminin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması, onu yoklama, arama, vergi incelemesi gibi hazırlık işlemlerinden farklı olarak dava konusu yapılabilmesine olanak tanımaktadır. Diğer yandan tarh işlemi genel idare hukukundaki geçerli kurallardan bazı noktalarda ayrılmaktadır. Misalen tarh işlemine karşı dava açılması durumda yürütme kendiliğinden durmakta, tahakkuk dava sonuna ertelenmektedir. Nedeni, vergi borcu tarh işlemi ile birlikte hesaplanan mükellef telafisi mümkün olmayan bir zararla karşılaşma ihtimali olduğundan vergi borcu hemen tahsil edilmemekte, yani tarh işlemi idari işlem olarak tesis edildiği gibi uygulanmamaktadır.

2.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Yolla Çözümü

2.2.2.1. Genel Olarak

Hata düzeltme başvuruları, vergi hukukuna özgü idari başvuru yoludur. Hata düzeltme başvurusu yaparak başvurusu reddedilen mükellefin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurma zorunluluğu bulunmaktadır. Vergilendirme işlemlerinde hatadan kaynaklı üst makama başvuru, VUK'un 124. maddesinde düzenlenmiştir. Bu başvuru, İYUK'un 11. maddesinde düzenlenen üst makama başvuru anlamına gelmektedir. Nitekim İYUK'un 11. maddesini vergilendirme işlemleri için yorumladığımızda vergiye ilişkin cezalı tarhiyat, haciz, mükellefiyet tesisi gibi işlemler için idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapan makamdan istenebilir. Üst makama başvurabilmek için mükelleflere konu bakımından bir sınırlandırma getirilmemiştir. İlgili vergi dairesinin işlemlerine karşı vergi dairesi başkanlıklarına, başkanlık olmayan yerlerde defterdarlıklara başvurulabilir.

Hakkında hiçbir işlem yapılmamış mükellef İYUK'un 10. maddesinde hakkında idari işlem yapılması için vergi idaresine başvuru yapabilir. Vergi idaresinin veya üst makamın başvuruyu 30 gün[337] içinde cevaplamaması veya olumsuz cevaplaması üzerine dava açılabilir. Nitekim düzeltme talebinin hangi sürede vergi dairesi tarafından sonuçlandırılacağı hakkında VUK'ta hüküm bulunmamaktadır. İYUK'un 10. maddesinde düzenlenmiş bulunan 30 günlük süre içinde düzeltme talebine karşı cevap verilmezse talebin reddedilmiş sayılacağı kabul edilmelidir. İdarenin cevap verme veya bekletebilme süresi, ilgilinin dava açma süresinin başlangıcını da etkilemektedir.

Uzlaşma, cezada indirim başvurusunda bulunmamış mükellefin, re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergi ve/veya cezasının miktarını düşürmek amacıyla dava öncesi başvurabileceği ve verginin hızlı şekilde hazineye intikalini sağlayan idari bir yoldur. Kaçakçılık suçu kapsamına giren eylemin varlığı durumunda uzlaşma yolu kapatılmıştır. Uzlaşma sonucunda uzlaşılan vergi borcu ve cezası uzlaşılan oran üzerinden sona ermektedir. Uzlaşılmayan miktar üzerinden dava hakkı ise saklı kalmaktadır. VUK'un ek 1. maddesi ile 12. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Kamu denetçiliği kurumuna (ombudsmana) başvuru, idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yolları tüketildikten sonra, dava açma süresi içinde yapılabilecek ve tavsiye niteliğindeki karar ile vergi idaresi tarafından yapılan haksızlığın giderilmesini talep edebilecektir. Anayasanın 74. maddesinde temel düzenlemesine yer verilmiştir. 2012 tarihli 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, bu konudaki temel düzenlemedir.

[337] İdarenin hantallaşmasını engellemek ve idari yargı süreçlerini hızlandırmak amacıyla başvuruya cevap süresi 8 Temmuz 2021 tarihli ve 7331 sayılı Kanunla 60 günden 30 güne indirilmiştir. Bunun yanında ilgilinin kesin cevabı bekleme süresi 6 aydan 4 aya indirilmiştir. Bu düzenlemeler 14 Temmuz 2021 öncesinde İYUK'un 10., 11. ve 13. maddeleri bakımından idareye yapılan başvuruları kapsamayacak ve bu tarihten önceki başvurular için değişiklik öncesi düzenlemeler uygulanacaktır. Böylece bekleme ve cevap süresi kısaltılmıştır. Diğer yandan aynı kanunla İYUK'un 24. maddesine yapılan ekleme ile idari yargı mercilerince verilen kararların verildikleri tarihten itibaren 30 gün içinde yazılması ve imzalanması zorunluluğu getirilmiştir.

Diğer yandan mükellef hakları çerçevesinde mükellefe sağlanan bazı kolaylıklar da bulunmaktadır. Bu anlamda terkin talebinde bulunma, vergi alacağının tecilini talep etme, özenli mükellef indirimi, af, cezada indirim ve izaha davet gibi uygulamalar örnek verilebilir. Bu örneklerin bazısı tarh aşamasında başvurulan yollar iken, bazısı tahsil aşamasında iken başvurulan yollar olması açısından mükellefe her aşamada kolaylık sağlanmaya çalışılmıştır. Bu kolaylıklar da uzlaşma ve hata düzeltme gibi vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümü içinde değerlendirilmektedir. Bu açıdan vergi yargısında ve uygulamada karşılaşılan alanın genişliği açısından uzlaşma ve hata düzeltme kurumu ayrıntılandırılacaktır.

2.2.2.2. Uzlaşma

2.2.2.2.1. Hukuki Düzenleme

VUK'un ek 1. maddesi ile 12. maddeleri arasında uzlaşma müessesesi düzenlenmiştir. VUK'un ek 1. maddesinde uzlaşmaya gidilebilecek haller sayılmıştır. Vergi zıyaının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi uzlaşma hallerinden birine örnek olarak verilebilir. Uzlaşma yolu mükellefe verginin ve/veya cezanın miktarını azaltma imkânı vermektedir. Uzlaşma ile bir yandan vergi yargısının yükünün hafifletilmesi sağlanarak verginin uzlaşılan oranda hazineye geçişi sağlanırken[338], diğer yandan mükellefin yargı süresince katlanacağı maliyetleri ve prosedürel veya bürokratik işlemleri de ortadan kaldırarak zaman ve emek tasarrufu sağlamaktadır.[339] Bununla birlikte eşitlik ilkesi, kanunilik ilkesi, belirlilik ve şeffaflık ilkesi gibi evrensel vergilendirme ilkelerine uygun bir kurum olmadığı kabul edilmektedir.[340] Kanımızca salt kamu gelirinin tahsilini hızlandırmak adına belli miktar vergi alacağından feragat eden devlet, vergi borcuna uzlaşma yolunu kapatmalı, vergi cezasına ilişkin uzlaşma imkânını kanunda belirlenecek olan alt ve üst sınırlar dâhilinde mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi objektif ölçütler kullanarak uzlaşma yolunu tanıması yerinde olacaktır.

---

[338] Misalen uzlaşılan tutarın zamanında ödenmemesi durumunda uzlaşmanın geçersizliği yerine, AATUHK uyarınca takip ve tahsili yapılır.
[339] Murat Batı, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2021, s. 407.
[340] Candan, **Vergilendirme,** s. 260-262.

VUK'un ek 9. maddesinde uzlaşmaya gidilebilmesinin olumsuz ön şartı düzenlenmiştir. Buna göre cezada indirim imkânından yararlanmayan mükellefler uzlaşma yoluna başvurabilecektir.

Uzlaşmaya gidilebilmesinin başka şartları da bulunmaktadır. Vergi idaresi inceleme sonucunda mükellefin yükümlülüklerine uymadığını tespit ederek hakkında re'sen, ikmalen veya idarece tarh yoluna gitmiştir. Vergi idaresi, mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ etmiştir. Bu tür tarhlarda uzlaşma mümkündür. Başka deyişle mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergilerde uzlaşma müessesesi mümkün değildir. Uzlaşmaya gidilebilmesi için diğer iki şart da olumsuz /bulunmaması gereken şartlardandır. Vergi ziyaının kaçakçılık suçuna giren eylem sonucunda ortaya çıkması halinin mevcudiyeti mükellefi uzlaşma yoluna gitmesi imkânından mahrum edecektir. İlk şart kaçakçılık suçuna giren eylemden kaynaklı vergi ziyaı durumu oluşmamalıdır. İkinci şart, tahakkuk edip kesinleşen vergi ve cezalar da uzlaşma kapsamında değildir. Nitekim uzlaşma ile verginin tahakkuku ertelenmiş olacaktır.

2.2.2.2.2. Uzlaşma Süreci

Uzlaşmaya gidilebilmesinin yukarda anlatılan şartlarını sağlayan mükellef, uzlaşma talebini re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilen verginin tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapması gerekmektedir.[341] Nitekim uzlaşmada vergi mahkemesinde dava açılmasında tahakkukun ertelenmesi gibi, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde başvuru esası bulunmaktadır.

VUK'un ek 1. maddesinin 4. fıkrası uyarınca Maliye ve Hazine Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca Uzlaşma Yönetmeliği çıkarılmıştır.[342] Buna göre uzlaşma işlemi, uzlaşma komisyonunda yapılmaktadır.

[341] Mücbir sebebin uzlaşma başvurusuna etkisi hakkında bkz. Candan, **Vergilendirme,** s. 314.
[342] Uzlaşma Yönetmeliği, RG, T. 03.02.1999, S. 23600. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı tarafından yönetmeliğin hazırlanması kararlaştırılmıştır.

Mükellef uzlaşma görüşmelerine kendisi gidebileceği gibi temsilcisini gönderebilmektedir. Mükellef muhasebecisini gönderebileceği gibi avukatını da gönderebilecektir. VUK'un ek 1. maddesinin 3. fıkrası uyarınca şeffaflık ilkesi gereği TÜRMOB'a bağlı meslek mensubu da hazır bulundurabilir.

2.2.2.2.3. Uzlaşmanın Hüküm ve Sonuçları

Uzlaşma tutanağı imzalanana kadar uzlaşma isteyen mükellef bu isteğinden vazgeçebilmektedir. Cezada indirim müessesesinden ise yararlanma imkânı devam etmektedir.

Vergi ve/veya ceza miktarının ne oranda düşürülebileceğine ilişkin kanunda düzenleme bulunmamaktadır. İndirim oranı uzlaşma komisyonu takdirindedir. Vergi borcunun azaltıldığı oranda borca ait işletilen gecikme faizi de otomatik olarak azalmaktadır. VUK'un 376. maddesinin 2. fıkrasına göre ödeme karşılığında kolaylık tanınarak uzlaşılan miktarın dörtte birini indirme imkânı tanınmıştır.

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşılan vergi ve/veya ceza VUK'un ek 8. maddesinde düzenlenen sürelerde ödenecektir. Buna göre uzlaşma tutanağı, ödeme zamanından önce tebliğ edilmişse ödeme zamanında, kısmen veya tamamen ödeme zamanı geçmişse ödeme süresi geçenler tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenmelidir.

Yukarıda uzlaşmaya dair anlatılanlar tarh sonrası uzlaşmaya ilişkindir. Tarh öncesi uzlaşma kurumu da artık sadece vergi ziyaı kabahati ile sınırlı olsa da devam etmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği[343] uyarınca vergi inceleme elemanının raporunu düzenleyip bağlı olduğu vergi dairesine gönderene kadar her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulabilir. VUK'un 11. maddesinin 3. fıkrası uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşma istenmekle birlikte gerçekleşememişse

[343] RG, T. 31.10.2011, S. 28101.

tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemeyecektir. Mükellef, gönderilecek ihbarnameyi beklemeden dava açma hakkına sahiptir.[344]

2.2.2.3. Hata Düzeltme

2.2.2.3.1. Hukuki Düzenleme

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalardan dolayı haksız yere eksik veya fazla vergi alınmasıdır. Hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki türlüdür. VUK'un 116. maddesi ile 126. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması olmak üzere VUK'un 117. maddesinde düzenlenirken, vergilendirme hataları mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere VUK'un 118. maddesinde düzenlenmiştir. Bu anlamda yorum uyuşmazlıkları veya hukuki uyuşmazlık dediğimiz yani tartışmaya açık olan / hukuksal sorun ve buna ilişkin ayrıntılı inceleme gerektiren uyuşmazlıklar hata düzeltme istemine konu olamaz. Burada mükellefe düşen iki seçenek vardır. Hukuki uyuşmazlığın hatadan kaynaklanıp kaynaklanmadığını iyice değerlendirmek gerekecektir. Nitekim problemin hatadan kaynaklandığını düşünmesi yetmeyecek, bir anlamda hata olduğuna kuşkuya yer bırakmayacak şekilde emin olması gerekecektir. Yorum gerektiren hukuki uyuşmazlığın olması durumunda mükellefin yargı yoluna hata nedeniyle başvurması sonucu, 30 günlük dava açma süresini kaçırmış olma ihtimali mevcuttur. Dolayısıyla vergilendirme işleminde hukuki uyuşmazlık olmaya elverişli bir durum varsa ilk olarak vergi mahkemesinde dava açmakta fayda vardır. Nitekim mükellefin vergi hatası olarak düşündüğü bir husus hukuki uyuşmazlık olarak değerlendirilebilir.[345] Herhangi bir hak kaybına dava açma süresinden kaynaklı olarak uğramamak adına, uyuşmazlığın nitelendirmesini doğru yapmak gerekmektedir.

---

[344] Bilici, **Vergi,** s. 189.

[345] Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolları),** Yetkin Yayınevi, 4. Bası, Ankara, 2017, s. 132-133.

2.2.2.3.2. Hata Düzeltme Başvurusu Üzerine İzlenecek Yol

VUK'un 119. maddesine göre vergi hataları, mükellefin yazılı başvurusu üzerine[346] düzeltilebileceği gibi, idare tarafından da fark edilebilir. VUK'un 121. maddesinde düzenlendiği gibi tereddüde yer bırakmayan açık ve mutlak vergi hatalarını vergi idaresi re'sen düzeltebilecek ve mükellef de söz konusu düzeltmeye karşı dava açabilecektir. Mükellefin düzeltme talebinde bulunma imkânı belirli süre ile sınırlanmıştır. VUK'un 114. maddesinde hatanın ilgili olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen tarihten itibaren 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde isteyebilmektedir.[347] VUK'un 126. maddesinde zamanaşımının hangi durumlarda bir yıldan aşağı olmamak üzere ek süre verilmesi yoluyla uzadığı düzenlenmiştir.[348] Misalen 2021 yılında tarh edilen verginin beş yıllık zamanaşımı süresinin son yılı olan 2026 yılında tebliğ edileceğini varsayalım. Bu işlem için tebliği takip eden bir yıl içinde düzeltme talep edilebilecektir. Beş yıllık düzeltme zamanaşımının normal süresinin dolduğu iddia edilemeyecektir. Tarh zamanaşımının başlangıcı olarak ise vergiyi doğuran olay olarak kanun koyucu tarafından belirlenmiştir.

Hata düzeltmede karar verme yetkisi VUK'un 120. maddesine göre ilgili vergi dairesi başkanı veya müdüründedir. Vergi idaresi, 30 gün içinde cevap vermek durumundadır. İlgilinin düzeltme isteği kabul edilirse fazla istenen vergi silinir ve vergi ödenmişse faizi ile birlikte iade edilir. Düzeltme isteği reddedilirse mükellef kalan süreye göre vergi mahkemesine veya şikâyet hakkını kullanarak Hazine ve

---

[346] Vergi hatası düzeltme başvurusu, mükellef tarafında yapılaması yanında sorumlu sıfatıyla vergiyi kesip yatıran kişi tarafından da yapılabileceği hakkında bkz. DVDDK, E. 1995/194, K.1997/188, T. 11.04.1997, (Kazancı).

[347] Düzeltme başvurusuna ilişkin tablo için bkz. Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 245; Candan, **Vergilendirme,** s. 236-238.

[348] "**Düzeltmede zamanaşımı**
Madde 126:
114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:
a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;
b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği;
c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı;
Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz."

Maliye Bakanlığı'na başvurabilmektedir. Hata düzeltme isteği üzerine uyuşmazlık mükellef tarafından vergi mahkemesine taşınabilir.

Dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme başvurusu imkânı VUK'un 124. maddesi ile getirilmiştir.[349] Dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme başvurusu ile idareye gidilmesi durumunda vergi idaresi genelde bu isteği reddetmektedir. Mükellef ret kararı üzerine bu işlemi dava konusu yapabilir. Mahkeme açılan davayı kabul etmek için vergi hatasının açık olup olmadığına bakacaktır.[350] Problemin hukuki yorum gerektirip gerektirmediği noktasında uyuşmazlığın VUK'un 3. maddesinde yazılan yorum tekniklerine ihtiyaç duyulup duyulmadığı üzerinden karar verilecektir.[351] VUK'un 3. maddesinde yazan yorumlama tekniklerinin mevcut vergi uyuşmazlığına uygulanması gerekmekte ise ortada hukuki bir uyuşmazlığın varlığından söz edilecektir. Dava konusunun vergi hatası olarak değerlendirilmediği durumlarda davanın süresinde açılmadığı veya davanın konusunun yanlış olduğu gibi gerekçelerle dava İYUK'un 14. maddesinin 3. fıkrası veya 15. maddesinin 1. fıkrasının "a" bendi uyarınca esastan reddedilmektedir.

---

[349] Hükümde yer alan "edebilirler" ifadesine rağmen, çoğunlukla vergi yargısı dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme başvurusunun ret sonucunu takiben şikâyet yolunu izlemeden dava açılması halinde bu durumu seçimlik hak olarak değerlendirmeyip ilk inceleme aşamasında idari merci tecavüzü kararı vermektedir. Vergi mahkemesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gönderdiği dava dilekçesi ise, başvuru dilekçesi olarak kabul edilmektedir. İdari başvurular hakkında geniş bilgi için bkz. Ramazan Yıldırım, **İdari Başvurular,** Mimoza Yayınları, 2. Baskı, Konya, 2006.

[350] Bilici, **Vergi,** s. 225.

[351] Verginin tahsili aşamasında vergi hatası olduğunu fark eden mükellefin, ödeme emri ve sonraki sürece ilişkin aşamaya gelmiş vergi borcuna ilişkin, tarha ilişkin bir hukuka aykırılık ileri sürülebileceği konusunda doktrinde ve yargıda görüş farklılığı bulunmaktadır. Danıştay, ödeme emrine karşı davanın AATUHK'nın 58. maddesinde tarh zamanaşımını da kapsamına alan yazılı sebeplerle sınırlı olarak ileri sürülebileceğini belirtmektedir. Bu durumda mükellefin ödeme emrine itiraz etmek yerine, dava açma süresinden sonra da getirilmiş olan hata düzeltme-şikâyet imkânından faydalanması ve bu süreç sonunda dava açması (şikâyet davası şeklinde) lehine olacaktır. Dolayısıyla burada da işletilen süreç hata düzeltme süreci olduğu için, mükellefin uyuşmazlığın açık vergi hatasından kaynaklandığına ilişkin yüksek bir kanaatinin olması gerekmektedir. Nitekim düzeltme –şikâyet başvurusu ödeme emri ile istenen verginin ödemesini durdurmaz. En kötü senaryoda mükellef hem hata düzeltmeye karşı davayı ortada hukuki uyuşmazlığın varlığından dolayı kaybedecek hem istenen verginin ödemesi durmayacak hem de ödeme emrine karşı dava süresini kaçırmış olacaktır. Ödeme emrine karşı hata-düzeltme başvurusu yapılamayacağına ilişkin karar için bkz. DVVDK, E. 2002/609, K. 2003/318, T. 13.06.2003, (Kazancı). Mükellefin vergilendirme işlemlerinin her aşamasında 5 yıllık tarh zamanaşımı içinde olmak şartıyla şikâyet-başvuru hakkının saklı tutulması olması gerekendir.

2.2.2.3.3. Şikâyet Başvurusu

Şikâyet başvurusu (VUK md. 124) istisnai ve özel bir yoldur. Şikâyet başvurusunda bulunulabilmesi için iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Şikâyet başvurusu yolu ile dava hakkı yaratılabilmesi/yeni bir dava hakkı doğabilmesi için, vergi hatasını içeren vergilendirme işlemi için İYUK'un 7. maddesi uyarınca doğal yol olan vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçirilmiş olması ve düzeltme talebinde bulunularak bu talebin reddedilmiş olması gerekmektedir.

Düzeltme talebinin reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine hangi süre içinde şikâyette bulunabileceği konusunda Vergi Usul Kanunu'nda özel veya açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Şikâyet başvurusunu düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılması yeterlidir. Bu anlamda asgari bir kısıt bulunmamaktadır. Düzeltme başvurusunun zamanaşımını durdurup durdurmayacağı sorusu akla gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda zamanaşımını durduran veya kesen hallerin açıkça düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer yandan, düzeltme zamanaşımına ilişkin gaye, zamanaşımının düzeltme başvurusu yolu ile durdurma hususuna engel teşkil etmektedir.

Hata düzeltme sürecinin düzeltme zamanaşımı süresi içinde tamamlanması gerektiğine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte hata düzeltme başvurusunun zamanaşımı süresi içinde yapılması gerektiğine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu konudaki boşluğun İYUK'un 10. maddesindeki süre hükümleri ile doldurulması düşünülebilirse de, zorlama yollarla boşluğu doldurmak yerine, ihtiyaca cevap veren bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.[352]

Düzeltme başvurusunu zamanaşımı süresi içinde yapılmasının vergi idaresi tarafından beklenmesi uygun görünse de şikâyet başvurusunu da bu süreye tabi düşünmek başlanmış sürecin sürüncemede kalmasına neden olabilmektedir. Nitekim zamanaşımı süresinin ilk yılında yapılıp reddedilen düzeltme başvurusunun şikâyet

[352] Karakoç, **Vergi Yargılama,** s. 131.

yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na taşınması için başvuru sahibine zamanaşımı süresinin sonuna kadar süre tanınması, idari işlemlerde istikrarsızlığa ve idari prosedürde aksamaya neden olacaktır.[353]

Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hata düzeltme başvurusunun reddi işlemi, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinden yoksundur. Bu işlemin dava edilebilir duruma gelmesi gerekmektedir. Bu ret işlemine karşı şikâyet başvurusunda bulunulması ve bu başvurunun reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde kesin ve yürütülmesi gerekli işlem ortaya çıkmaktadır. Şikâyet başvurusunun reddi üzerine açılan davanın konusu, hatalı olduğu iddia edilen işlem değil, şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemdir.[354] Bu nedenle davanın hasmı, Maliye ve Hazine Bakanlığıdır. İl özel idarelerinin vergileriyle ilgili Valilik, belediye vergileri ile ilgili olarak belediye başkanlığıdır.

Şikâyet başvurusu üzerine İYUK'un 10. maddesine göre 30 günlük sürede idarece cevaplanarak başvurunun reddine ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.[355] Şikâyet başvurusu, İYUK'un 10. maddesinde öngörülen sürede cevaplandırılmayarak zımnen reddedilmiş sayılması yani geçmesi gereken sürelerin dolması üzerine de 30 günlük dava açma süresi başlamaktadır. Vergi mahkemesi şikâyet başvurusunun reddi işlemine karşı açılan davada vergi hatasını öncelikle incelemelidir. İşin esasına ilişkin hukuki uyuşmazlık olduğu kanaatine varırsa, mahkeme süreaşımı nedeniyle davayı reddetmelidir. İstinaf da davanın süresinde açılıp açılmadığını incelemektedir.

2.2.2.3.4. Vergi Hatasının Düzeltilmesi Sürecinde Yaşanan Sorunlar

Dava açma süresi içinde hata düzeltme başvurusunda bulunmanın dava açma süresine etkisini tek başına VUK yoluyla veya tek başına İYUK'un 10. ve 11. maddeleri aracılığıyla düşünmek mümkün değildir. Hangi makama başvurulacağı

[353] Karakoç, **Vergi Yargılama,** s. 131.
[354] Karakoç, **Vergi Yargılama,** s. 131.
[355] Bilici şikâyet başvurusunu İYUK'un 11. maddesi kapsamında değerlendirmektedir. Bilici, **Vergi,** s. 183.

konusunda VUK'un 122. ve 124. maddesi, bu makamın ne kadar sürede karar verebileceği ise VUK'un 11. maddesine göre belirlenebilir. Burada söz konusu olan, var olan idari işleme karşı üst makama / üst makam yoksa aynı makama başvuru niteliği taşımaktadır. Bu açıdan hakkında idari işlem yapılması için idareye başvuruyu düzenleyen İYUK'un 10. maddesi, hata düzeltme mekanizması içinde değerlendirilemez.[356]

Dava açma süresi geçtikten sonra hata düzeltme yoluna başvurulması ise İYUK'un 10. maddesi kapsamında sadece süreler yönünden uygulanması düşünülebilir. Çünkü ortada, şikâyet başvurusunun Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından reddi işlemine karşı bir iptal istemi bulunmaktadır. Bu çözümün de zorlama niteliği taşıdığı kabul edilmelidir.[357] Dolayısıyla bu konuda VUK ve İYUK arasında uyumsuzluk vardır. VUK'ta hata düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağı ve bu sürenin ret kararından sonra kaldığı yerden işlemeye devam edeceğine ilişkin düzenlemeye yer verilebilir. Aynı şekilde şikâyetin düzeltme başvurusuna ilişkin ret kararından itibaren ne kadar sürede yapılabileceği ve şikâyet merciin kaç gün içinde cevap vermesi gerektiği VUK'ta açıkça veya İYUK'un 10. maddesine yollama yapılarak düzenlenebilir.[358]

2.2.3. Tarh İşlemine Dava Açılması

2.2.3.1. Genel Olarak

Mükellefler kural olarak kendi beyanları üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açamazlar. VUK'ta tanımlanan bir vergi hatasının bulunması ve ihtirazi kayıtla beyanda bulunulmuş olması olmak üzere iki istisna bulunmaktadır. Bu iki istisna VUK'un 378. maddesinin ve İYUK'un 27. maddesinin 3. fıkrasının birlikte incelenmesinden çıkan sonuçtur. Bu iki istisna durumunda mükellefin dava açma

[356] Karakoç, **Vergi Yargılama,** s. 133; Aksi görüş için bkz. Bilici, **Vergi,** s. 183; Şenyüz /Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 245-246.
[357] Karakoç, **Vergi Yargılama,** s. 134.
[358] Karakoç, **Vergi Yargılama,** s. 135.

hakkı saklı kalacaktır. VUK'un 378. maddesinin 2. fıkrasında ise dava konusu düzenlenmiştir.

Vergi mahkemelerinde dava açabilmek için tarh ve tahakkuk aşaması ile tahsil aşamasında farklı vergilendirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Tarh aşamasında; verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması, vergi cezasının kesilmiş ve tebliğ edilmiş olması, takdir ve tadilat komisyonu kararına vergi salınması[359], stopaj yoluyla alınan vergilerde ise hak sahiplerine ödemenin yapılmış olması veya vergi sorumlusu tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir (VUK md. 378). Hatanın düzeltilmesi talebinin reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddedilmesi, uzlaşmanın kısmen veya tamamen sağlanamamış olması, takdir komisyonun mükellefin isteği üzerine matrah tespit etmesi, emlak vergisinin bedel ve değerlerine ilişkin gibi konularda da dava açılabilir. Tahsilat aşamasında ise vergi mahkemesinde dava açabilmek için ödeme emrinin tebliği, teminat istenmesi, ihtiyati haciz uygulanması, haciz gibi işlemlerin yapılması gerekmektedir.

İdari dava, doktrindeki tartışmalar bir yana bırakılırsa esas itibariyle iptal davası ve tam yargı davası olmak üzere iki türlüdür. İYUK'un 2. maddesinde bu davalardan bahsedilmektedir. Buna göre iptal davaları; idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalardır. Tam yargı davaları ise idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan zarar görenlerin bunların iptali ve zararların tazmini için açılan davalardır.

[359] Mükellef doğrudan takdir komisyonu kararına dava açamamakta, bu karar yoluyla ikmalen veya re'sen vergi tarhı yapılarak vergi/ceza ihbarnamesi mükellefe tebliğ edilirse, mükellef açtığı iptal davasında takdir komisyonu kararının da hukuka uygunluğunun incelenmesini sağlamış olmaktadır. Böylece dolaylı yolla da olsa mükellef takdir komisyonu kararının hukukiliğinin denetlenmesi talep etmiş olmaktadır. Diğer yandan takdir komisyonu kararına karşı mükellef tarafından dava açılamamasının iki istisnası bulunmaktadır. İlki, emsal bedelin tespiti mükellef tarafından istenirse emsal bedelin takdiri mükellefe idari karar şeklinde doğrudan tebliğ edildiği için emsal bedelin belirlenmesine ilişkin takdir komisyonu kararına karşı dava açılabilmektedir. Bu davanın açılması, VUK'un 267. maddesinin 4. fıkrasına göre verginin tahakkuku ve tahsilini durdurmamaktadır. İkinci istisna VUK'un 13. maddesi uyarınca mücbir sebep nedeniyle beyan edilecek matrahın tespit edilmesi için takdir komisyonu başvurulması durumunda, komisyonun belirlediği miktara mükellefin itiraz hakkı bulunmaktadır.

Vergi yargısının, vergi yargısına özgü kurallar bir yana bırakıldığında idari yargı ilke ve kurallarına tabi olduğu bilinmektedir. Vergi yargısında da vergi davasının niteliği tartışılmalı olmakla birlikte esas itibariyle iptal ve tam yargı davaları olmak üzere iki tür dava bulunmaktadır. Mükelleften haksız veya yersiz talep edilen bir vergi, faiz veya ceza varsa iptalini talep ederek yani tarhiyat işleminin iptalini talep ederek iptal davası açabilir. Uygulamada çoğunlukla karşılaşılan durum budur. Aynı mükellef haksız tahsil edilen verginin faiziyle geri verilmesini isterse tam yargı davası açtığı kabul edilmelidir. Vergi davasıyla ulaşılmak istenen amaç; vergilendirme işleminin iptali, vergi daha önce tahsil edilmişse faizi ile iadesi, ihtiyati haciz veya haciz uygulanmışsa kaldırılmasıdır.[360]

Vergi yargısı iptal davasında davada tarafların iddialarını ve savunmalarını dikkate alıp idari işlemin hukuka uygun olup olmadığına karar verecektir. Dolayısıyla iptal davasında yapılan hukuki denetim olup, yerindelik denetimi yapılamaz. İYUK'un 2. maddesinde bu durum açıkça ifade edilmiştir. Vergi yargısında da yerindelik denetimi yapılamaması kuvvetler ayrılığı ilkesinin teminatıdır.

2.2.3.2. Vergi Yargılama Hukukuna İlişkin İlkeler

2.2.3.2.1. Genel Olarak

Tarh işleminin idari işlem niteliğinden ötürü, mükellefler tarha ilişkin dava haklarını gerek özel hukuk ilişkileri gerek kamu hukuku ilişkisinde yer alan tarafların sahip olduğu ve anayasa ile güvence altına alınmış düzenlemeler çerçevesinde kullanma hakkına sahiptir. Bu anlamda tarh işlemi ile vergi borcu şahsında somutlaşan mükellefin de diğer kişiler gibi yetkili makama başvurma, yargısal denetime başvurma ve uğradığı zararın tazminini isteme hakkına sahiptir. Başvurma hakkını kullanan mükellefin başvurusunun etkili sonuç doğurması için gereken şartlardan biri, yargılama esnasında izlenen muhakemeye hâkim olan ilkelerin varlığı ve uygulanabilme kabiliyetidir. Kişilere tanınmış başvurma hakkı Anayasanın 40. maddesinde, yargı yerine başvuruyu takip eden süreçte yargılamaya hâkim ilkeler

[360] Karakoç, **Vergi Yargılama,** s. 175-177.

uygulama alanı bulduktan sonra mükellefin tarh işleminin iptali kararı üzerine idarenin sorumluluğunun düzenlendiği anayasal hüküm, başka deyişle idarenin sorumluluğu ise Anayasanın 125. maddesinde düzenlenmiştir. Bu itibarla öncelikle Anayasanın "temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı hak arama özgürlüğüne ilişkin 40. maddesi şöyle düzenlenmiştir:

"Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.

Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.

Kişinin, Resmî görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır."

Vergilendirme işlemlerine karşı dava hakkını kullanmak hak arama özgürlüğü çerçevesinde belli şartların gerçekleşmesi ile birlikte mükelleflere, vergi sorumlularına ve vergi idaresine tanınmaktadır. Vergi yargı yerleri görev alanındaki uyuşmazlıklara bakarken objektif yargılama yapmaları gerekmektedir. Vergi yargılamasının objektif ve zamanında sonuçlandırılması için bazı ilkelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ilkeler; taleple bağlılık ilkesi, yazılılık ilkesi, re'sen araştırma ilkesi, delil serbestisi ilkesi, kıyas yasağı ilkesi ve ekonomik yaklaşım ilkesidir. Taleple bağlılık ilkesi hariç bu ilkeler vergi yargılamasına özgü ilkeler olması bakımından incelenecektir. Taleple bağlılık ilkesi ise, çalışma kapsamına giren vergi iadesinin faizi ile istemi açısından önem arz etmektedir.

İdari yargılama usulüne ilişkin diğer bazı ilkeler de bulunmaktadır. Bu ilkelere burada değinmekle yetinilecektir. Bu ilkelerden önemlileri tasarruf ilkesi, usul ekonomisi ilkesi (çabukluk ve ucuzluk ilkesi/basit ve az masraflı oluşu) ve hâkimin

tarafsızlığı ilkesidir. Tasarruf ilkesi, davanın konusunun belirlenmesi, yargılama sürecinin başlatılması, devam ettirilerek sona erdirilmesi, kanun yollarına başvurma gibi hususların tarafların iradesine bağlı olmasını ifade etmektedir.[361] Yargı organı açısından ifadesi "yargının pasifliği ilkesi" iken, "re'sen harekete geçme" ilkesinin karşıtını oluşturmaktadır.[362] İdari yargıda bu ilke, medeni usulde var olan kapsamdan daha dar tutulmakla birlikte özünü korumaktadır.

Usul ekonomisi Anayasanın 141. maddesinin 4. fıkrasında düzenlenmiş idari yargılama usulü ilkelerindendir. Bu ilke idarenin hukuk içinde kalmasını sağlayamaya yöneliktir. Nitekim basitlik idare edilenlerin asgari bilgisine ihtiyaç duyulmasını ifade ederken, az masraflılık idare edilenlerin mali gücünün asgari kullanımı amacına dönüktür. İYUK'un 3. maddesinde davanın nasıl açılacağı belirlenmiştir. Masraflar konusunda 492 sayılı Harçlar Kanunu[363] uygulanmaktadır. Masraflar konusunda günümüzde gelinen nokta az masraflılığın çok mümkün olmadığıdır.

Hâkimin tarafsızlığı konusunda Anayasanın 9. maddesinin *"Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır"* şeklindeki düzenlemesi yanında Anayasanın 138. maddesinde de hâkimlerin bağımsızlığı konusu düzenlenmektedir. Hâkim böylece yasama ve yürütme karşısında bağımsız olmalıdır. Bunun yanında hâkimin davanın tarafları karşısında bağımsızlığının sağlanması amacıyla İYUK'un "hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi" başlıklı 31. maddesi düzenlenmiş, 56. ve 57 maddelerinde de ilgili açıklayıcı hususlar düzenlenmiştir.

2.2.3.2.2. Taleple Bağlılık İlkesi

Taleple bağlılık ilkesi medeni yargılama usulünden idari yargılamaya geçen bir ilkedir. "Talep edilenden fazlasına hükmedilememe ilkesi" olarak da anılmaktadır.

[361] Çağlayan, **İdare Hukuku,** s. 239.
[362] Çağlayan, **İdare Hukuku,** s. 239.
[363] 2 Temmuz 1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu (HK), RG, T. 17.7.1964, S.11756.

Yargı yerinin tarafların talepleriyle bağlı olduğunu, talepten fazlası yanında talepten başka bir şeye karar veremeyeceğini; ancak duruma göre talep sonucundan daha azına karar verebileceğini ifade eder.[364]

İYUK'un 16. maddesinin 4. fıkrasında yapılan değişiklikle dava dilekçesinde gösterilen meblağı bir defaya özgü olmak üzere artırabilme imkânı getirilmiştir. Bu durum, madde hükmünde yer aldığı üzere tam yargı davaları açısından geçerlidir. Davanın genişletilmesi yasağı dışındadır.

2.2.3.2.3. Yazılılık İlkesi

İdari yargı yerleri kural olarak dosya üzerinden yargılama yapıp karar vermektedirler. İYUK'un 1. maddesinde yazılılık ilkesi, *"Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır."* şeklinde ifade edilmiştir. Vergi yargısı da dâhil olmak üzere idari yargıda yazılılık ilkesi geçerlidir. Bu ilkenin amacı, davanın makul hatta mümkün olan en kısa sürede sonuçlanmasını sağlamaktır. Dolayısıyla bu ilke çabukluk ilkesi ile ilişkilendirilebilir.

Yazılılık ilkesi, idari yargının en önemli özelliği olarak[365] idari yargıda evvelden beri benimsenmiştir. Başka deyişle idari yargıda sözlü yargılama usulünün uygulanabilmesi kanunda açıkça hüküm bulunmasına bağlıdır. Taraflar iddia ve savunmalarını, dava ve cevap dilekçelerinde ortaya koyarlar. Taraflar iddialarını gerekçelendirecek ispat edici delilleri, dilekçe ile mahkemeye sunarlar. Eğer duruşmaya karar verilmişse, duruşma esnasında da mahkemeye sunarlar.

Yazılılık ilkesinin istisnaları da bulunmaktadır. İYUK'un 17. maddesinde duruşma yapılabilmesinin şartları düzenlenmiştir. Nitekim duruşma sözlü

[364] İhtirazı kayıtla ödenen verginin iadesi isteminde taleple bağlılık ilkesi uyarınca davacının "faiziyle birlikte iadesi istemini" VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına göre tecil faizi ile yapılması gerektiği hakkında bkz. DVDDGK, E. 2019/518, K. 2020/952, T. 23.09.2020, (Kazancı).
[365] Candan, **Kanuni Temsilcinin,** s. 215.

yargılamanın bir parçasıdır. Duruşma ile dava ve savunma dilekçelerinde öne sürülen sebepler ve deliller açıklanarak tartışılır. Dava ve savunma dilekçelerinde ileri sürülmeyen konular, duruşmada ileri sürülemez.[366] Buna göre vergi davasında taraflardan birinin istemi (İYUK md.17/1) *veya* mahkemenin re'sen kararının (İYUK md.17/4) ön şartı olan dava konusu vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamının 2021 yılı için tek hâkimle bakılacak davalarda sınırın 57.000 TL'yi aşması şartlarının gerçekleşmesi, duruşma yapılabilmesi açısından gereklidir. Bu parasal sınır her yıl yeniden değerleme oranında arttırılmaktadır (İYUK ek md. 1).[367]

Vergi Usul Kanunu, bir idari usul kanunudur. Tarh işlemi gibi idari işlem olan vergilendirme işleminin ortaya çıkması sürecinde uyulması gereken kuralları içermektedir. VUK'un 3. maddesi sadece tarh işleminin tamamlanması sırasında uyulacak kuralları sadece idare açısından değil vergi mükellefleri, sorumlular ve vergi yargısı yerlerince uygulanması gereken bir hükümdür. Bu açıdan vergi yargısında yazılılık ilkesi sadece İYUK hükümlerine göre belirlenemez. İYUK'un 31. maddesinin VUK'a atfı nedeniyle VUK hükümleri de uygulanmaktadır. Nitekim vergi yargısında yazılılık ilkesi, vergilendirme işlemlerinin yazılı olmasının sonucudur.[368] Bununla birlikte katı bir yazılılık ilkesine yer verilmemesi, hukuki dinlenilme hakkının ihlal edilmemesi açısından önem arz etmektedir.

2.2.3.2.4. Re'sen Araştırma İlkesi

İYUK'un 20. maddesinin 1. bendinde idare mahkemelerinin, vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın bakmakta oldukları davalara ait her tür incelemeyi kendiliklerinden yapacakları hükme bağlanmıştır. Bu itibarla kamusal niteliğinden ötürü vergi yargısında da re'sen araştırma ilkesi kabul edilmiştir. Vergi yargıcı tarafların ileri sürdükleri delillerle bağlı olmaksızın davanın konusu maddi gerçeğe ulaşmak amacıyla delillerin araştırılarak dava sürecinin ilerletilmesinde kendiliğinden

[366] Kamu düzenini ilgilendiren konular bu kural dışındadır. Çağlayan, **İdari Yargılama** s. 238; Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 259.
[367] İYUK'un ek 1. maddesinde düzenlenen 2022 yılı için yeniden değerleme oranı %36,20 olarak tespit edilmiştir. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 533, RG, T. 27.11.2021, S. 31672.
[368] Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 258-259.

hareket etme yetkisine sahiptir. Başka deyişle dava konusu talebin aydınlatılması için gerekli gördüğü hususlarda kendiliğinden hareket etmek yetkisine sahiptir. Bu itibarla mahkemenin nihai/kesin kararına temel alacağı maddi olayların mahkemeye getirilmesi ile bu olayların ispatlanmasını sağlayacak araçların mahkemeye getirilmesi farklı konulardır.[369] Bu açıdan mahkeme delillerin teminini sağlamakla birlikte, yargılamaya yeni olay eklemesi mümkün değildir. Delillerin temini açısından dosyada dayanağı olup olmamasına bakmaksızın sınırlandırılmamış yetkisi vardır.[370]

Davanın aydınlatılması için bilgi ve belgeleri toplama görev ve yetkisinin taraflara verilmesi durumunda taraflarca hazırlama ilkesi geçerli iken, bu konuda mahkeme de yetkili kılınmış ise re'sen araştırma ilkesinden bahsedilir. Başka deyişle tarafların da hiçbir işlevinin olmadığı sonucuna varılmamalıdır. Nitekim tarafların davanın başında davanın kapsamını belirleyerek uyuşmazlığı vergi yargısına taşımak yetkilerinin yanında davanın devamında vergilendirmeye ilişkin olay ve iddiaları eksiksiz ve gereceğe uygun düşecek delilleri ile birlikte ortaya koyma hak ve görevi vardır. Başka deyişle "mahkemenin re'sen araştırma yükümlülüğü tarafların keyfi hareketsizliğine bir gerekçe oluşturmayacağı gibi, tarafların mahkemeye yardımcı olan ödevi de, mahkemenin re'sen araştırma yükümlülüğü konusunda gevşek davranmasını haklı gösteremez."[371]

Hukuk yargılama usulünde kural olarak taraflarca hazırlama ilkesi uygulanmaktadır. İdari yargıda ve dolayısıyla vergi yarısında re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Bu ilke yargılamanın hüküm aşamasında değil, tahkikat aşamasında kullanılabilecek ve hem bir görev hem de bir yetkidir. Nitekim "dosyaların incelenmesi" başlıklı İYUK'un 20. maddesi, "davaların karara bağlanması" başlıklı 22. ile 25. maddelerinden önce gelmektedir. Bu açıdan hâkimin tamamen aktif olduğu bu sisteme "tahkik usulü" denir.[372]

[369] Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 264.
[370] Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s.265.
[371] Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 263.
[372] Şenyüz / Yüce / Gerçek, **Vergi,** s. 251.

2.2.3.2.5. Delil Serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi vergi yargısının kendine özgü olmasının sonuçlarından biridir. Bir anlamda re'sen araştırma ilkesinin de bir sonucudur. Bu ilke isminden de anlaşılacağı üzere, belli bir uyuşmazlığın kanun ile önceden belirlenmiş delillerle ispat edilmesinin söz konusu olmadığı, hukuka uygun her delilin davanın kapsamına uygun düştüğü oranda kullanılabileceğine ilişkin serbestidir.[373] Bu ilke, delillerin sayısına ilişkin bir kısıtın olmayışı ile mahiyetinin sınırlandırılmaması ve maddi gerçeğin araştırılmasında kullanılan aracın yeterli düzeyde ve ağırlıkta delil niteliği taşıması ile ilgilidir.[374] Bu anlamda ikrar da vergi yargısında kabul edilen delillerdendir. Misalen inceleme tutanağına ihtirazı kayıt (veya şerh) koymadan imzalayan mükellefin, tarhın iptali talebi kabul edilmez.

Delil serbestisi ilkesi ile delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi farklı kurumlardır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ise hâkimin (hukuki) değerlendirmesine ilişkin olup, hâkimin önceden konulmuş kayıtlara bağlı olmadan tarafların ileri sürdükleri olayları doğru ve tam olarak vasıflandırmak, delilleri serbestçe değerlendirmesi anlamına gelmektedir.[375] VUK'un 3. maddesinin "B" bendi, ispata muhtaç husus olan vergiyi doğuran olay ve bunun gerçek mahiyeti olduğundan, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabiî ve açık bulunmayan/tesadüfi mahiyette tanık beyanı ve yemin dışında her türlü delilin gerçeği ortaya çıkarmak için kullanılabileceğini düzenlemektedir. Delil serbestisi ilkesinin sınırlandırılmasının ve yazılılık ilkesinin istisnasının ortak düzenlemesi VUK'un mükerrer 378. maddesinde yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre şartların gerçekleşmesi halinde tanıklar duruşmada dinlenebilir. Diğer yandan İYUK'un 31. maddesi düzenlemesinde

[373] Bununla birlikte bu ilke mutlak bir ilke vasfında olmayıp, idari yargıda tanık ve yeminin delil olarak kullanılamayacağı, İYUK'un 20. maddesinin 3. fıkrasında yer alan hüküm ve hukuka aykırı delillerin delil niteliğinde olmaması bu ilkenin istisnalarını oluşturmaktadır. Tanık ifadesinin delil vasfı bakımından sınırlı ve istisnai nitelik arz ettiği durum için bkz. Atay, **İdari Yargılama,** s. 75-78.

[374] Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 267.

[375] Hukuki düzenlemesinde delil serbestisi ilkesinden eşit şartlarda yararlanma imkânı olmakla birlikte uygulamada tanık dinlenmesi gibi delile ilişkin konularda mükellef yerine idare lehine sonuçlar oluşmaktadır. Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 269.

HMK'ya tanık konusunda atıf bulunmamaktadır.[376] "Tanıklar mahkemeye çıkmaz" kuralı bulunmaktadır.[377] Her ne kadar yargı yerleri atfın olmaması nedeniyle vergi yargılamasında VUK'un mükerrer 378. maddesinde gerçekleşecek durum haricinde tanık dinlenemeyeceği yönünde kararları olsa da, tanık konusunun da İYUK'un 31. maddesi hükmüne göre çözümlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Tanık ifadesi mükellefe sağlanan güvenlik ilkesi uyarınca tek başına delil olarak vergi yargısında yer almamakta, iktisadi olayla doğrudan ilişkili olması durumunda vergilendirme işlemlerinin hukukiliğinin denetlenmesi açısından dolaylı görevleri bulunmaktadır. Doktorun kazancının tespiti için ameliyat ettiği hastaların tanıklığına başvurulurken, müteahhidin kazancının tespiti için Bayındırlık Bakanlığının birim fiyatları listesine göre hesaplanacak maliyet bedeli üzerine kar payı ekleneceğinden müteahhitten konut alanların tanıklığı ile vergi tarhı yapılamayacaktır.[378] Bu açıdan delil serbestisi ilkesi, takdiri delil sisteminin ve ekonomik yaklaşım ilkesinin doğal sonucudur. Yani "delil serbestisi ilkesi delillerin çeşidi ve sayısı ile ilgili iken delillerin serbestçe değerlendirilme ilkesi ise delillerin niteliği ve ispat gücü ile ilgilidir."[379]

VUK'un 227. ile 257. maddeleri arasındaki hükümler uyarınca delil serbestisi ilkesine tanık ve yemin haricinde belge düzeni açısından da sınırlandırılmalar getirildiği görülmektedir. Başka deyişle kanunlarla belgeye dayalı olarak ispatlanması gereken olay, olgu ve işlemler ancak bu belgelere dayalı olarak ispatlanabilecektir.

---

[376] İYUK'ta açıkça atıfta bulunulmayan konularda HMK'nın uygulanıp uygulanamayacağı konusunda görüş farklılıkları bulunmaktadır. İdari davanın niteliğine uygun düştüğü ölçüde uygulanabileceği görüşü için bkz. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 234-235; Gündüz, **Mücbir Sebebin,** s. 251; uygulanmayacağı hakkında görüş için bkz. Akyılmaz / Sezginer / Kaya**, Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 668.

[377] Bilici, **Vergi**, s. 204. Nitekim medeni ve ceza yargılama hukukunda delillendirme aracı olarak kullanılan tanığa idari yargılama hukukunda başvurulması, bu yargılama sisteminde geçerli olan yazılılık ilkesi engel teşkil etmektedir. Vergi hukukunda tanığa, ancak idare tarafından ve belirli koşullarla başvurulabilir. Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** Adalet Yayınevi, 4. Baskı, Ankara, 2011, s. 853-857.

[378] Bilici, **Vergi**, s. 204.

[379] Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 270.

Bu açıdan vergi yargısında "delil serbestisi ilkesi" yerine "kısıtlanmış delil serbestisi ilkesi"nin mevcudiyetinin kabulü gerekmektedir.[380]

Delil serbestisi ilkesi, hukuka aykırı olarak elde edilen bulguların yargı yeri önünde delil vasfında kabul edileceği anlamına gelmemektedir. Bu anlamda, kanuna aykırı şekilde temin edilen delillerin vergi yargısı önünde iddiayı ve savunmayı ispat aracı olarak kullanılması düşünülemez. Nitekim Danıştay, izinsiz yapılan aramada usulüne uygun şekilde talep edilmeden alınan defterlere ve belgelere dayalı olarak tarhiyat yapılamayacağına karar vermiştir.[381] Aynı zamanda mükellefin bu bilgilerin edinildiğine dair tutanağa arama izni olmadan ve bilgisi dâhilinde olmadan edinildiğine dair ihtirazı kayıt koyarak imzalaması yani bu bilgileri ikrar ile delil vasfına yükseltecek bir harekette bulunmaması gerekmektedir.

2.2.3.2.6. Kıyas Yasağı İlkesi[382]

Kıyas, bir olay hakkında yer alan kuralın, nitelikleri ve şartları ona benzeyen ama kanunda düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanmasıdır.[383] Anayasanın 73. maddesinde yer alan vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi bulunmaktadır. Diğer yandan hukuki güvenlik ilkesi de vergi hukukunda olması gereken ilke olarak kıyas yasağı ile doğrudan ilintilidir. Bu yasağın olmayışı, kamu hukukunda fonksiyon gaspına yol açacaktır.[384]

Vergi yargısında medeni yargılamanın aksine hukuk yaratma müessesi yoktur. Başka deyişle vergi yargıcı vergi yasalarını yorumlarken yeni vergi doğuran olaylar, muaflık ve istisnalar veya kanunun verdiği yetki ile alt ve üst sınırlar dâhilinde yürütme organınca belirlenmiş vergi oranını takdiri olarak belirlemek gibi hukuk

[380] Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 269.
[381] DVDDK, E. 2017/368, K. 2017/626, T. 13.12.2017, Bilici, **Vergi,** s. 204.
[382] Kıyas yasağı ilkesine, vergi hukuku eserlerinde genel itibariyle vergi yargılamasına hâkim ilkeler arasında sayılmamakla birlikte bu ilke ile vergi yargılamasına hâkim ilkelerin bütünlük oluşturduğu düşünüldüğünden bu başlıkta ayrıca yer verilmiştir. Diğer yandan BATI, bu ilkeye vergi yargılaması ilkesi olarak da yer vermiştir. Bkz. Batı, **Vergi,** s. 543-544.
[383] Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2021.
[384] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi**, s. 29; Batı, **Vergi**, s. 123-133.

yetkilerine katiyetle sahip değildir. Kıyas yasağı ilkesinin vergi hukukundaki yansıması, kıyasın vergi kanunlarının ancak açıkça öngördüğü durumlarda mümkün olması ve esasında mahkemenin kanun hükümlerini uygulayarak yoruma ihtiyaç düzenlemeleri kıyas yasağı ilkesi çerçevesinde somut olaya indirgemesi şeklindedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin 4. fıkrası hükümde geçen bazı terimlerin anlaşılması bakımından Gelir Vergisi Kanunu'nun kıyasen uygulanacağını düzenleyerek bu kanun sınırlı şekilde kıyası açıkça öngörmüştür.

Vergi hukukunda kıyas yasağı amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşımın sınırını oluşturmaktadır.[385] Vergi hukukunda yorum, vergi kanunlarının izin verdiği ölçüde yapılabilmektedir. Bu açıdan vergilerin kanuniliği ilkesi ile ekonomik yaklaşım ve dolayısıyla kıyas yasağı ilkesi arasındaki ince sınır bu şekilde belirlenebilir. Kanunun objektif amacının mükellef veya kamunun yararına sonuçlanması da olsa kıyas, vergilerin kanuniliği ilkesi varken vergi hukukunda yorum yöntemlerinden değildir.

Vergi hukukunda kıyas yasağının varlığı, kanun koyucuya da vergi kanunlarında yer alacak düzenlemeleri soyut ve belirsiz ifadeler yerine sınırlarla ve ölçütlerle anlamını net şekilde belirleyecek ve anlamı konusunda şüpheye yer vermeyecek şekilde hukuki özellik ve farklılıklar tespit ederek belirleme görevi yüklemektedir. Vergi düzenlemeleri vergiyi doğuran olayın belirliliği ilkesine ve vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmemelidir. Nitekim vergiyi doğuran olay vergilendirme işlemlerinin sebebi ve ön şartıdır. Dolayısıyla kıyas yasağı, tipleştirme ve tipiklik olmak üzere iki kavramın vergi hukukundaki mevcudiyetinin zeminini hazırlamaktadır. Vergi hukukunda tipleştirme, kanun koyucunun vergiye ilişkin genel ve soyut kurallar koyması iken, tipleştirme vergi kanunları hazırlanırken model kavramların (kategorilerin) kullanılması ve böylece maddi olayın soyut hukuk kuralına uygun olmasıdır.[386]

[385] Öncel /Kumrulu /Çağan, **Vergi,** s. 30.
[386] Öncel /Kumrulu /Çağan, **Vergi,** s. 31.

2.2.3.2.7. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi yargılamasında kabul edilen birçok ilkeye kaynaklık etmektedir. VUK'un *"Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat"* üst başlıklı 3. maddesinin *"İspat"* başlıklı "B" bendi *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."* hükmü ile ekonomik yaklaşım ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke ile ispattan ziyade vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi kanununun yorumunda hukuki görünüşün ötesine geçilmesi gerektiği ifade edilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasını ortaya koymuştur.[387]

Ekonomik yaklaşım kavramı, vergi hukukuna özgü bir üst kavram olarak ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum unsurlarından oluşmaktadır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliğine ve işlerliğine göre belirlenmesine ekonomik irdeleme adı verilirken, vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak belirlenmesine ekonomik yorum denilmektedir.[388] Ekonomik yaklaşım ilkesinin ekonomik irdeleme unsuru, ispat ve delil konusunu ilgilendirmektedir.[389] Bununla birlikte bu ilke daha çok yorum ile ilgili bir ilkedir. Olaya uygun kanun hükmünün bulunması bir yorum işlemidir. Bu yaklaşım ile hem maddi olay saptanır hem de hukuk kuralı yorumlanır. Damga Vergisi Kanunu'nun *"Kâğıtların mahiyetlerinin tayini"* başlıklı 4. maddesinin 1. ve 2. fıkrası genel yorum kuralına uygun bir düzenleme içermektedir.[390] Bu itibarla resmi şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi başlıklı olup içeriğinden kira sözleşmesi anlaşılan belgeden, kanunun öngördüğü binde sıfır damga vergisi yerine, kira sözleşmeleri için öngörülen 1,89 oranında damga vergisi alınacaktır.

---

[387] Öncel /Kumrulu /Çağan, **Vergi,** s. 24, 202.

[388] Öncel /Kumrulu /Çağan, **Vergi,** s. 25; Geniş bilgi için bkz. Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım,** Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

[389] Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 273.

[390] **Kağıtların mahiyetlerinin tayini:**

Madde 4 "*Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur.*

Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılır.

Mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır."

2.2.3.3. Tarh İşlemine Karşı Davanın Niteliği

Vergi yargılamasında vergi davasının niteliği konusu tartışmalıdır. Bu tartışmanın kuramsal bir öneme sahip olmakla birlikte pratikte bir önemi olmadığı vurgulanmaktadır.[391] Bununla birlikte vergi davasının niteliğinin belirlenmesi yolu ile vergi hukukunun karmaşık düzenlemeler içerdiğine ilişkin gösterilen haklı örnekler içinden vergi davasının niteliği sorunu eksilmiş olacaktır.

Vergi mahkemelerinin görevini düzenleyen 2576 sayılı Kanun'un 6. maddesinde vergi davasının niteliğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Doktrinde ağırlıklı olarak savunulan görüş, vergi davalarının iptal davası olduğu duruma göre tam yargı davası şekline de bürünebileceği yönündedir.[392] Nitekim "vergi uyuşmazlıkları, gerçekte birer idari uyuşmazlıktır. Kendisine özgü kimi idari çözüm yollarının ve dava açma süreleri ve dava açma yetkisi bakımlarından ayrık hükümlerinin bulunması dışında, diğer idari uyuşmazlıklardan gerek nitelik gerekse yargılama usulü bakımından farkı yoktur." [393] Para ile ölçülebilen bir hak ihlalinin olması dolayısıyla vergi davalarının tam yargı davası niteliğinde olduğu azınlık görüştür.[394] Bu görüşe göre salt vergi mükellefi salınan verginin tutarına itiraz etmesi nedeniyle vergi davaları tam yargı davasıdır. Diğer yandan bu davaların konusu ve vergi hukukundan kaynaklanan özelliklerinden dolayı kendine özgü üçüncü bir sınıf dava türü olduğu da savunulmaktadır.[395]

---

[391] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 168.

[392] Candan, **Açıklamalı İYUK,** s. 223-226; Öncel /Kumrulu /Çağan, **Vergi,** s. 190-192; Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 177-179; Kaplan, **İdari Yargı,** s. 168; Bilici, **Vergi,** s. 201; Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 117-118; vergi davalarının karma model oluşturduğuna ilişkin görüş ve geniş bilgi için bkz. Serkan Ağar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S. 62, Y. 2006, (ss. 262-297).

[393] Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları,** www.turgutcandan.com. İdari davaların çeşitliliğine etkili unsurlar ise idarenin faaliyetinin türü ve davacının dava açmakla elde etmek istediği sonuçtur. Candan, **Açıklamalı İYUK,** s. 58. Bu açıdan Candan'ın deyimiyle "vergi idaresinin faaliyeti idari işlem tesisi suretiyle olmuşsa ve bu işlem idare edilenlerin sadece menfaatlerini ihlal etmişse, adı ne olursa olsun, açılacak dava, işlemin hukuka uygunluğunun tartışılması sonucunu doğuracak gerçek bir iptal davasıdır." Turgut Candan, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", **Danıştay Dergisi,** S. 54-55, Y. 1984, s. 32.

[394] Gözübüyük, s. 268.

[395] Vergi davasının üçüncü tür idari dava türü olarak görülmesi "gereksiz" olarak nitelendirilmektedir. Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları,** s. 31; Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 118.

İptal davalarında idarenin kusurluluğunun incelenmesinden ziyade işlemin hukuka uygun olup olmadığı incelenmektedir. Nitekim idari işlemin hukuki denetimi ile idarenin bulduğu çözümün uygun olup olmadığı araştırılmaz; yargılama sonunda bir hakkın yerine getirilmesi veya yükümlülüğün ifası sağlanmaz. Sadece işlemin unsurları yönünden incelenerek idari işlemin hukuki denetimi sağlanır ve dava sonucunda mahkeme işlemin iptaline karar verir ya da davanın reddine karar verir. Böylece mükellef iptal edilen işlem nedeniyle vergi idaresinin vergiyi tahsil yetkisini kullanmasını engellemiş olur. Vergi tahsil edilmiş ise iadesinin yolu açılmış olur.

Tam yargı davalarında amaç, idari işlem ve eylem nedeniyle zararın tazminidir. Vergi mahkemesinin bakacağı iki tam yargı davası istisnai olarak kanunda düzenlenmiştir. Bunlar İYUK'un 28. maddesi uyarınca vergi mahkemelerinin kararlarını uygulamayan vergi idaresi aleyhine açılacak davalar ile vergi idaresince kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle kanunen öngörülen tecil faizine ilişkin davalardır. Vergi idaresinin tahsil edip iade etmemesi durumunda açılan davalar da tam yargı davasıdır. Diğer yandan AATUHK'nın 82. ve 83. maddesinde haczedilen malları korumakla görevli vergi daireleri görevlilerinin yol açtıkları zararlardan görevlilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu düzenleme, idari eylemden doğan zararlara ilişkindir.

2.2.3.4. Vergi Davasında Görev ve Yetki

Dava mahkeme başkanlığına hitaben yazılmış dilekçe ile görevli ve yetkili mahkemede açılır. Bir mahkemenin görevli olması, konu itibariyle hukuki uyuşmazlığa bakabilmesi kastedilir. Yetkili mahkeme ise bir davaya hangi yerdeki mahkemenin bakacağı ile ilgilidir. Davaya konu yönünden hangi mahkemenin bakacağı anlaşıldıktan sonra yetkili mahkeme belirlenir. İYUK'un "Vergi uyuşmazlıklarında yetki" başlıklı 37. maddesinde hangi yerdeki vergi mahkemesinde dava açılabileceği düzenlenmiştir. İlgili hüküm;

"a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) (Ek: 10/6/1994-4001/17 md.) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan,

Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir" şeklindedir.

Esas itibariyle vergi davası, uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin tarhını yapan, zam ve cezaları kesen, AATUHK'ya göre ödeme merini düzenleyen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde açılır.

2576 sayılı Kanun'un 6. maddesi vergi mahkemelerinin görevini düzenlemektedir. İlgili hüküm;

"Vergi Mahkemeleri:

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

b)(a) bendindeki konularda 6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasına ilişkin davaları,

c)Diğer kanunla verilen işleri,

Çözümler" şeklindedir.

Bir idari uyuşmazlığın vergi mahkemesinde görülebilmesi için hükümde geçen iki şartın da kümülatif bulunması gerekmektedir. İdari davanın konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarına ilişkin olmalıdır. Bunun yanında bu mali yükümler genel bütçeye, il özel idarelerine belediyelere ait olmalıdır. Bu iki şartın bir arada bulunmaması durumunda genel görevli mahkeme idare mahkemesinde idari uyuşmazlığa bakılır. Nitekim vergi uyuşmazlığı da bir idari uyuşmazlıktır.[396]

2.2.3.5. Dava Açma Süresi

Dava açma süresi özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay ve idare mahkemelerinde 60 gün ve vergi mahkemelerinde 30 gündür (İYUK md. 7). İYUK'un "Dava açma süresi" başlıklı 7. maddesinin 2-b fıkrasında vergi mahkemesinde açılan davalara ilişkin yargısal süreler düzenlenmiştir. Bu fıkrada dava açma süresi *"b) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlar."* şeklinde düzenlenmiştir. 30 günlük dava açma süresi bu tarihlerden itibaren başlamaktadır.[397]

[396] Vergi kaynaklı idare mahkemesinde görülen uyuşmazlık ve hukuk mahkemelerinde görülen uyuşmazlık örnekleri için bkz. Bilici, **Vergi,** s. 210.

[397] VUK'ta 15 günlük ve 7 günlük dava açma süreleri de bulunmaktadır. Bunlar özel dava açma süreleri olarak adlandırılmaktadır. Misalen AATUHK'nın 58. maddesinde yer alan ödeme emrine

Tarh işlemine ilişkin tebliğ yazısında da bu maddede belirtilen süreler yazılmış olmalıdır. Nitekim Anayasanın 40. maddesi gereği davanın nerede ve kaç gün içinde açılacağı tebliğ yazısında belirtilmelidir.[398] Tebliğde dava açma süresinin yanlış gösterildiği durumlar da olabilmektedir. Bu durumda dava açma süresi, kanuni dava açma süresinden daha fazla ise fazla olan süre tanınması, daha az ise dava açma süresinin başlamaması veya en kötü kanuni dava açma süresine tabi olması gerekmektedir. Bu açıdan dava açma süresinin belirtilmediği ve kanuni dava açma süresinden daha az gösterildiği durumlarda, dava süresinde açılmadı gerekçesiyle reddedilmemeli, işin esası hakkında karar verilmesi gerekmektedir.

Dava açma süresinin niteliği hakkında tartışmalar olsa da hâkim görüş hak düşürücü niteliğe sahip olduğu yönündedir.[399] Başka deyişle, dava açma süresinin geçirilmesi dava açma hakkının kaybına yol açmaktadır. Verginin tarhında vergi hatası varlığı hariç davanın açılmasına ilişkin sürelerin kaçırılması durumunda vergi artık tahakkuk eder ve kesinleşmiş olur. Vergi hatası durumunda ise düzeltme ve ardından şikâyet başvurusu için 5 yıllık zamanaşımı süresi bulunmaktadır.

Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 17. maddesinin 8. fıkrasına göre usulune göre süresinde başvuru yapılırsa dava açma süresini durdurur. 21. maddesinde sayılan üç durum bulunmaktadır. Bu durumlardan birinin varlığı halinde başvurudan itibaren 6 ay içinde karar verilerek duran süreler kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Kanun koyucu tarafından kararları tavsiye niteliğinde / icrai olmayan kuruma ilgilinin başvurusu ile dava açma süresini durdurucu etki tanınmış olması ilginçtir.

İYUK'un 11. maddesinde düzenlenen üst makama başvurunun verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri hakkında uygulanabilmesi noktasında Danıştay dava daireleri farklı kararlar vermektedir. Hâkim görüş, İYUK'un 11. maddesinin, vergiye

---

karşı dava açma süresi 15 gün, AATUHK'nın 15., 20. ve 64. maddelerinde yer alan ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve haciz varakası düzenlenmesi işlemlerine karşı 15 gün; AATUHK'nın 66. ve 79. maddesinde yer alan işlemlere karşı 7 günlük dava açma süresi mevcuttur.

[398] DVDDK, E. 2020/11, K.2021/11, T. 27.01.2021, (Kazancı).

[399] Gürsel Kaplan, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri,** Turhan Kitabevi, 3. Bası, Ankara, 2011, s. 139.

ilişkin usul kodu VUK'ta yer verilmeyen ve dava açma süresini uzatan bir hükme yer verilmemiş olmasından dolayı uygulanmayacağıdır. Nitekim vergi alacağında amaç verginin tahsili ile kamu geliri elde ederek ilgili meblağın bir an önce hazineye intikalidir.

Mücbir sebebin dava açma süresini durdurup durdurmayacağı da vergi hukuku açısından tartışmalıdır.[400] Dava açma süresinin kanuniliği ilkesi bulunmaktadır. Başka bir deyişle, VUK'ta mücbir sebep sadece vergi ödevlerinin süresine etki eden bir müessesedir. Ayrıca İYUK'ta da böyle bir hüküm bulunmamaktadır. Danıştay içtihadı böyle olmakla birlikte, bazı dava daireleri son zamanlarda aksi yönde karar vermektedir.[401] Nitekim mücbir sebep dolayısı ile dava açamama, hak aramam özgürlüğü veya mahkemeye erişim hakkının ihlalidir. AYM'ye bireysel başvuru yoluyla böyle bir davanın gitmesi durumunda bireysel hak ihlali kararının verilmesi gerekmektedir. Mücbir sebep veya mükellefin kusuruna dayanmayan bir nedenden dolayı başvuramama durumu varsa mücbir sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren vergi alacağının hızlı ve etkin şekilde hazineye geçişine zeval vermeyecek ek süre (örneğin 14 gün, 20 gün gibi) İYUK'a veya VUK'a eklenebilir. Başka deyişle mücbir sebep yaşayan mükellefin kendini avukatla savunma imkânı mazeret gösterilerek mahkemeye erişim hakkının engellenmesi doğru değildir.

Tarh işleminin daha sonraki ikinci kez tebliğinin idari dava açma süresi üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır. Nitekim idari işlemler, yapıldıkları anda hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Mahkeme de, ikinci kez tebliğ üzerine dava açılması nedeniyle davayı süre aşımı yönünden reddetmelidir.

---

[400] Mücbir sebebin dava açma süresini durdurmasının bu kavramın anlamının belirsizliği veya her somut olayda veya zaman içinde değişime uğrayabilmesi gibi nedenlerden ötürü kanunda düzenleme olması durumunda mümkün olabileceği görüşü hakkında bkz. Bahtiyar Akyılmaz / Murat Sezginer / Cemil Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** Savaş Yayınevi, 6. Baskı, Ankara, 2021, s. 388; Candan, **Açıklamalı İYUK,** s. 400-401; aksi görüşler için bkz. Kaplan**, İdari Yargıda,** s. 148; Karakoç, **Vergi Yargılaması,** s. 217; Fatma Ebru Gündüz, "Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi", **HBVÜHFD**, C. XXIII, Y. 2019, s. 248, 251, (ss. 237-266).

[401] Hem davacı hem de avukatı açısından gerçekleşen mücbir sebep hallerinin dava açma süresini durdurmaması hakkında örnekler için bkz. D7D, E. 1984/1081, K. 1984/1385, T. 09.07.1984, DİDDGK, E. 2010/3538, K. 2011/1, T. 27.01.2011; nadiren durduracağı karar için bkz. D4D, E. 1995/6183, K. 1996/2698, T. 20.06.1996, Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 387-389.

Süreler gün olarak belirlenmişse başladığı gün hesaba katılmayarak son günün tatil saatinde bitmektedir. Dava açma süreleri bazı durumlarda uzamaktadır. İYUK'un 8. maddesinin 3. fıkrasına göre sürenin son günü resmî tatile rastlarsa, adli sürelerin bitimi tatili takip eden ilk iş gününün sonuna kadar uzamaktadır. İdari izin günleri resmî tatil sayılmamaktadır. İdari izin günlerinde dava açılması, savunma ve cevap dilekçelerinin kayıtlarının yapılması mümkündür. Dava açma süresinin son günü idari izin gününe rastlarsa, dava açma süresi uzamayacaktır. Bununla birlikte; uygulamada aksi yolda verilen kararlara da bulunmaktadır.[402]

Dava açma süresinin son günü adli tatile (DK'nın 86. maddesi ve İYUK'un 61. maddesi uyarınca 20 Temmuz ile 31 Ağustos arası tarihlere) denk gelirse süre, tatilin sona erdiği günü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamaktadır.[403] Bu konuda değinilmesi gereken iki husus vardır. Dava açma süresi ve istinaf ile Danıştay'a başvuru süresi dışında kalan süreler için de geçerli olup olmadığı ilk hususdur. İkinci husus ise, diğer kanunlarda özel ve kısa süreler öngörülmüşse bu süreler için de bu fıkra hükmünün geçerli olup olmadığıdır. Danıştay'ın genel uygulaması bu fıkranın uygulanabileceği ve her iki husus için de dava açma sürelerinin uzayacağı yönündedir.[404] İYUK'tan başka bir kanunda (özel kanunda) özel dava açma süresinin düzenlenmesi, kanun koyucunun özel dava açma süresi amacında olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, idari dava açma süresinin uzaması idare edilenler açısından yeknesaklığı sağlamaktadır. Bu açıdan her ne kadar sadece İYUK'ta yer alan süreler açısından dava açma süresinin uzayacağı olarak lafzi şekilde ve hatta amaçsal olarak yorumlansa da idari yargılama hukukuna ilişkin "sistematik yorum" ile özel kanun ile öngörülen özel süreler için de dava açma süresinin uzaması gerektiği kanaatindeyiz. Bir diğer önemli husus, son günü 1 Eylül ile 7 Eylül tarihleri

[402] Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları,** www.turgutcandan.com.

[403] Görevli olmayan yargı organına başvurulması, şekil şartlarını taşımayan dilekçeyle dava açılması, avukat olmayan vekil tarafından dava açılması ve uzlaşmanın temin edilememesi veya sağlanamaması dava sürelerini uzatan diğer sebeplerdir. Görevli olmayan yargı organına başvurulursa ret kararının kesinleştiği tarihten itibaren 30 gün içinde görevli vergi mahkemesinde dava açılabilir. Bu süre noksan dilekçenin tamamlanması ve mükellefin (veya avukatının) yeniden dava açması için de geçerlidir. Uzlaşmanın temin edilememesi veya sağlanamaması durumunda ise dava açma süresi dolmuşsa veya 15 günden az süre kalmışsa 15 gün süre verilir.

[404] Candan, **Vergi Uyuşmazlıkları,** www.turgutcandan.com.

arasına rastlayan sürenin uzamayacağı, mükellefin en son sürenin rastladığı güne kadar başvuru hakkını kullanması gerektiğidir.

Dava açma süresi mali tatil içinde (1 Temmuz ile 20 Temmuz arası) biterse, dava açma süresi sınırlı vergilendirme işlemleri için işlemeyen süre kadar uzar. Mali tatil, dava açma sürelerini durduran sebeplerdendir. 28.03.2007 tarihli 5604 sayılı kanunla mali tatil müessesesi düzenlenmiştir. İlgili Kanunun 1. maddenin 3. fıkrasında muhasebe kayıt sürelerinin, bildirim sürelerinin ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği düzenlenmiştir. Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlardan, özel tüketim vergisi banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi dışında kalanlar ile bunların cezaları ve gecikme faizleri ile ilgili olarak uygulanması olanaklıdır. Mali tatilin, AATUHK'de yer alan idari dava açma sürelerine etkisi yoktur. Aynı şekilde vergi ile ilgili olmayan işlemlere ilişkin dava açma sürelerine de etkisi yoktur. Örneklendirmesi şöyle yapılabilir: 15 Haziran 2021 tarihinde tebliğ edilen vergi ihbarnamesine karşı dava açma süresini hesaplayalım. Dava açma süresi 30 gün olduğuna göre normalde söz konusu tarhiyata karşı dava açma süresi 15 Temmuz 2021'de sona erecektir. Fakat mali tatil nedeniyle 1 ile 20 Temmuz tarihleri arasında dava açma süresi duracağından bu süre mali tatilin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün daha uzayarak 5 Ağustos 2021 tarihi mesai saati bitiminde sona erecektir. Bununla birlikte dava açma süresinin son günü adli tatil süresine rastlayacaktır. Dava açma süresi adli tatilin sona erdiği günden itibaren 7 gün uzayacaktır.

2.2.3.6. Vergi Davası Süreci ve Vergi Davasının Sonucu

Dilekçelerin verileceği merciler İYUK'un 4. maddesinde belirtilmiştir. Dilekçe İYUK'un 14. maddesine göre yapılan ilk inceleme koşullarına (davanın ön şartlarına) uygun bulunursa davalıya tebliğ olunur. İYUK'un 60. maddesi uyarınca yargılama safhasında tebligat işlemleri Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tebliğ hükümlerine göre değil, Tebligat Kanunu'na göre yürütülür.

VUK'un 377. maddesi davayı kimlerin açabileceğini düzenlemiştir. Mükellefler, vergi cezası kesilenler, tadilat ve takdir komisyonlarının saptadığı matrahlara karşı vergi daireleri dava açabilir. Tüzel kişiliği olmayan adi şirket davacı olabilir. İYUK'un 2. maddesi ve VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrası uyarınca vergi sorumlusu kendi menfaatinin ihlal edildiği iddiasıyla ancak vergi davası açabilir. Vergi dairelerinin davacı sıfatı ile dava açması, idarenin kural olarak davalı olmasının istisnasını oluşturmaktadır. Davanın açılması üzerine davalının savunması ve buna karşı davacının hazırlayacağı ikinci dilekçe ve davalının ikinci savunması taraflara tebliğ olunur. İYUK'un 16. maddesine göre vergi dairesinin işleme ilişkin dosyayı mahkemeye gönderdikten sonra yargılamaya geçilir.

Vergi yargısında yazılılık ilkesi ve dosya üzerinde incelemenin kural olduğu yukarıda açıklanmıştı. İYUK'un 31. maddesinin 1. fıkrası ehliyet, katılma, vekiller, feragat ve hükümde belirtilen ilgili konularda HMK'ya açık atıfta bulunmaktadır. İYUK'un 31. maddesinin 2. fıkrasına göre açık olarak İYUK'a ve HMK'ya atıfta bulunulan hükümler saklı kalmak kaydıyla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK'un ilgili hükümleri uygulanır.[405] Tanık dinlenilmesi konusunda önce duruşmaya karar verilmesi, sonrasında VUK'un mükerrer 378. maddesinde yazan şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Yargı kararlarında tanık ifadeleri idari işlem sırasında alındığından ve İYUK'un 31. maddesinde tanıklık konusunda HMK'ya atıf olmadığından tanığın mahkemeye çıkmayacağı teamülü bulunmaktadır. Bu kural, mahkeme sürecinin sınırlayıcı etkiye sahip olmasına neden olmaktadır.

Yargılama sırasında ispat yükünün kimde olduğu hususu da önemli noktalardandır. İspat yükü genel hukuk ilkesi olarak iddia sahibinindir. VUK'un 3. maddesinde mükellefin vergiyle ilgili işlemlerinin gerçeklere uymadığını veya iktisadi, ticari hayatın normal koşullarına uymadığını iddia etmesi durumunda bu yük, mükellefe ait olacaktır. Başka deyişle peçeleme, örtülü kazanç, örtülü sermaye iddiaları ile ilgili işlem yapıldığı iddiası durumunda ispat yükü mükellefe ait olacaktır. Böylece adi karine olması durumunda ispat yükü yer değiştirmektedir.

[405] VUK'a yapılan göndermenin mahiyeti için bkz. Candan, **Açıklamalı İYUK**, s. 823-825; Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku**, s. 738-739.

Mükellefin açtığı davada davanın kabulü yönünde hüküm verilirse, vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Böylece tarhiyat terkin edilerek ödenmiş verginin iadesinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Haciz yapılmışsa haczin vergi idaresi tarafından kaldırılması gerekmektedir. Vergi dairesince açılan dava kabul edilirse komisyon değerlemeleri geçersiz hale gelecektir. Mükellefin açtığı davanın reddedilmesi durumunda tarh edilmiş vergi tahakkuk etmiş olacak ve ödenmesi gereken bir aşamaya gelecektir. VUK'un 112. maddesine göre taksiti gecikmiş vergiler vergi idaresinin ihbarnameyi tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenir.

2.2.3.7. Kanun Yolları

2.2.3.7.1. Genel Olarak

Vergi mahkemesi tarafından mükellef lehine veya aleyhine hüküm kurulabilir. Mükellef aleyhine sonuçlanan mahkeme kararı üzerine verginin tahakkuk etmesi, kesinleşmesi anlamına gelmemektedir. Vergi mahkemesi kararına karşı istinafa ve ardından Danıştay'a gidilebilir. İlk derece mahkemesinde dava konusu belli tutarı aşmayan uyuşmazlıklarda kesin karar verme yetkisi, kanunda belirtilen tutarı aşmayan vergi davalarının istinaf merci kararı ile kesinleşmesi, istinaf merciin kararından sonra temyiz incelemesinin sadece kanunda belirtilen sınırlı sebeplerle mümkün olabilmesi, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davaların istinafa gitmeden Danıştay tarafından temyiz edilmesi gibi sebeplerle yargılamanın üç dereceli olmasından ziyade iki dereceli olduğu düşünülebilir. Belirtilen nedenlerden dolayı tartışmalar olmakla birlikte esasen üç dereceli bir yargılama mevcuttur. İstinaf merci olarak bölge idare mahkemeleri 20 Temmuz 2016 tarihi itibariyle göreve başlamıştır. Danıştay'a ise temyiz merci olarak sınırlı bir görev alanı tanınacak şekilde tasarlanmış olmakla birlikte uygulamada yargı yükü istinafla birlikte nispeten azalmakla birlikte hala ciddi şekilde devam etmektedir.

Kanun yolları, kesinleşme ölçütü dikkate alındığında olağan ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere iki türlüdür. Olağan kanun yolları istinaf ve temyiz iken, olağanüstü kanun yolları yargılamanın yenilenmesi ve kanun yararına temyizdir.

Olağan kanun yolları açısından bakıldığında vergi hukuku alanında esas itibariyle üç dereceli bir yargılama mevcuttur. Olağanüstü kanun yolları açısından bakıldığında kanun yararına temyizin gerçek bir kanun yolu olup olmadığı tartışmalıdır. Bu yol temyiz yapana bir hak kazandırmamaktadır. Karar düzeltme yolu ise uygulamadan kaldırılmıştır. Bu yol istinaf uygulamasından sonra açılan davalar açısından uygulanmayacaktır.

Açıklama istenmesi İYUK'un 29. maddesinde, yanlışlıkların düzeltilmesi İYUK'un 30. maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar da gerçek anlamda bir kanun yolu değildir.

2.2.3.7.2. Olağan Kanun Yolları

2.2.3.7.2.1. İstinaf Aşaması

Uyuşmazlık miktarı 2021 yılı için 7.000 TL'yi aşan vergi mahkemesi kararları istinaf merciince incelenmektedir. Bu miktarı ve altında kalan vergi mahkemesi kararları nihai nitelik taşımaktadır (İYUK ek md. 1). Diğer yandan İYUK'un 45. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "*konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen"* ifadesi yoruma muhtaç konulardandır. Buna göre ifadenin lafzi yorumundan parasal tutarın, istemin konusuna göre belirlenmesi gerektiği anlaşılır. KAPLAN, her bir taraf açısından parasal sınır belirlenmesi gerektiği kanaatindedir.[406]

İstinafa başvuru süresi İYUK'un 45. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmektedir. Buna göre istinafta dava açma süresi, vergi mahkemesi kararının tebliğinden itibaren 30 gündür. Tebliğ günü dâhil olmak üzere 30 günlük süre mevcuttur. Bununla birlikte son zamanlarda tebliğ gününü izleyen tarihten itibaren 30

[406] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 495.

günlük sürenin işleyeceği son zamanlarda verilen AYM bireysel başvurularda 1 günlük süreden dolayı mahkemeye erişim hakkının ihlali kararları vermiştir.[407]

Bölge idare mahkemelerinde biri idari diğeri vergi olmak üzere en az iki daire bulunmaktadır. İYUK'un 52. maddesi uyarınca bölge idare mahkemesine başvurulması, vergi mahkemesi kararının yürütümünü durdurmaz. Bu aşamada da yürütmeyi durdurma kararı alınabilir. İYUK'un 27. maddesindeki şartların gerçekleşmesi ve idarenin savunmasının alınması zorunluluğu bulunmaktadır. Anayasanın 125. maddesinin 5. fıkrasında yürütmeyi durdurma kararı için bu türden bir savunma zorunluluğu bulunmamaktadır.

İstinaf ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar hakkında işin esasına girerek uyuşmazlığı çözme görevi bulunmaktadır. Bunun yanında görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlama yetkileri vardır. İYUK'un 27. maddesinin 6. fıkrasına göre yürütmeyi durdurma kararlarına karşı 7 gün içinde itiraz edilecek yargı yeri de bölge idare mahkemeleridir. İlgili hükümde bir üst mahkeme deyimi kullanılmıştır.

İstinaf merci sıfatıyla ilk derece mahkemelerince verilen ve istinaf yolu açık olan nihai kararlara karşı istinaf başvurularını, kural olarak maddi olaylar yönünden inceleyerek karar verecektir. Bazı durumlar da ise hukuki uyuşmazlığın esasına girmez. Davanın görevsiz veya yetkisiz mahkemede açılması gibi durumlarda ilk derece mahkemesi kararını esastan incelemeden bozarak yetkili mahkemeye gönderir. İstinaf merci, ilk derece mahkemesi kararını onaylarsa istinaf başvurusunun reddine karar verir. İstinaf merci, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmazsa kararın önce kaldırılmasına karar vermektedir. Hukuki uyuşmazlığın esasına girerek yeni baştan karar verir.

[407] AYM B. No: 2017/14655, RG, T. 19.03.2020, S. 31073.

2.2.3.7.2.2. Temyiz Aşaması

Danıştay'ın temyiz merci sıfatıyla baktığı davalarda yetkisi hukuki denetimle sınırlıdır. Danıştay hukuki uyuşmazlığı, maddi inceleme olmadan usul kuralları ve esas bakımından hukuka uygunluk denetimine tabi tutar. Bu durum, Danıştay Kanunu'nun 23. maddesinin "a" bendinde düzenlenmiştir. İYUK'un 46. maddesinin 2. fıkrasına göre istinaf mahkemesinin kararları, bu kararın tebliğini takip eden günden itibaren 30 gün içinde temyiz edilebilir. İYUK'un 52. maddesine göre istinaf mahkemesi kararlarının yürütümün durdurulması için talep gereklidir.

Danıştay'ın temyiz merci sıfatıyla baktığı davalar üç kısma ayrılır.[408] İlki istinaftan gelen davalar[409], ikincisi Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar ve sonuncusu ise istinafa uğramadan iki dereceli yargılama ile Danıştay'a ilk derece mahkemesinden gelen ivedi yargılamaya tabi davalardır.

Danıştay üç tür karar verebilir. Onama kararı verirse hüküm kesinleşir.[410] Başka deyişle yargılamanın 3. derecesinden de karar çıkmış olur ve böylece yargılama süreci tamamlanmış olur. Danıştay bozma kararı verebilir. İYUK'un 49. maddesinde düzenlenen gerekçelerle bozma kararı verilebilir. Bu durumda istinaf mahkemesi direnmezse yargılama süreci tamamlanır. İstinaf merci direnirse 30 gün içinde direnme kararının temyizi durumunda dava dosyası Danıştay'a gider. İYUK'un 49. maddesinin 4. bendine göre DVDDK tarafından verilen kararlar kesindir ve tarafları bağlar. Danıştay, İYUK'un 49. maddesinin 5. bendine göre bir de kısmen onama kısmen bozma kararı verebilir.

---

[408] Danıştay'da 14 dava dairesi ve 1 idari daire bulunmaktadır. Danıştay'ın 3., 4., 7. ve 9. daireleri vergi ile ilgili uyuşmazlıklara bakan daireleridir. Her daire 1 başkan ve 4 üyeden oluşmaktadır. Tetkik hâkimi de bulunmaktadır.

[409] İstinaf mahkemesinin her kararı temyiz denetimine tabi değildir. İYUK'un 46. maddesinde temyizi mümkün olan kararlar sınırlı sayıda sayılmıştır. Örneğin; konusu 2021 yılı için 192.000 TL'yi aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları gibi. Vergi mükellefiyetini iptal ettirmek gibi konusu para olmayan işlemler hakkında temyiz yolu kapalıdır.

[410] İncelemeyi gerektirmeyen maddi hataları içeren kararlar olması durumunda ise "maddi yanlışlıkların düzeltilerek onanması" şeklinde karar verilir.

2.2.3.7.3. Olağanüstü Kanun Yolları

2.2.3.7.3.1. Yargılamanın Yenilenmesi

İYUK'un 53. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükümde yenileme nedenlerinin sınırlılığı ifade edilmiştir. Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişilerle davanın karara bağlanmış olması, hükme esas belgenin sahte çıkması, esasa etki eden belgenin karardan sonra ortaya çıkması veya bilirkişinin gerçeğe aykırı rapor vermesi gibi hukuki uyuşmazlığının yönünü değiştirebilecek nedenler hükümde sayılmıştır.

Yargılamanın yenilenmesi usulü üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşama belli ve sayılı sebeplerin Danıştay dışında, yetkili mercide mesela ceza mahkemesinde sabit olması iken ikinci aşama, kararı veren dairede sebebin varit olup olmadığının tespiti ve yenilenme talebinin kabul aşamasıdır. Üçüncü aşama ise, kararın düzeltilmesindeki gibi karşı tarafın savunması ve kanun sözcüsünün düşüncesinin alındıktan sonra davanın yeniden görülmesidir.[411]

Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapıldığı ve yargılamanın yenilenmesine hükmedildiği durumlarda yukarıda belirtilen ikinci aşamaya ihtiyaç yoktur. Başka deyişle, Anayasa Mahkemesi'nin yargılamanın yenilenmesi kararı halinde mahkemece bir değerlendirme yapılmasına olanak yoktur, mahkemenin yeniden bir yargılama yapması zorunluluk teşkil edecektir.[412]

Yargılamanın yenilenmesi başvurusunun kabulü halinde mahkeme davaya yeniden bakarak karar verecektir. Yeniden yargılama sonucunda mahkeme önceki kararını verebileceği gibi kısmen veya tamamen farklı bir karar da verebilecektir.[413]

---

[411] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s.1996; Eroğlu, **İdare Hukuku,** s. 415.

[412] AYM, B. No:2015/941, K.25.10.2018 (Kazancı); AYM, B. No: 2016/14563, T.28.11.2019 (Lexpera).

[413] Yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen kısmen veya tamamen farklı kararın önceki hükmün yerini alacağı kabul edilmektedir. Gözübüyük, s. 533; Ramazan Yıldırım, "Türk İdari Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi", Prof. Dr. Nuri Çelik'e Armağan, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi,** C. 1, İstanbul, 2001, s. 441, (ss. 418-447); Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 833.

Yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen karara karşı kanundaki şartları taşıması göre olağan kanun yollarına başvurulabilirken[414], yeniden yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilip gidilmeyeceği konusunda görüşler bulunmaktadır. GÖZÜBÜYÜK, yargılamanın yenilenmesi yoluna aynı nedenle ikinci kez başvurulamayacağını savlamaktadır.[415]

Yargılamanın yenilenmesi talebi üzerine eski kararın kısmen veya tamamen kaldırılması yolundaki yeni karar ileriye etki etmektedir. Önceki hüküm kişilerin kesin hükme inancı bakımından kendiliğinden kalkmaz, aleyhe olan etkilerin ortadan kalkması yeniden birtakım işlemlerle gerçekleşir.[416]

2.2.3.7.3.2. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz İYUK'un 51. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun yararına temyizde, aleyhe karar çıkan kişinin iletimi yoluyla Danıştay başsavcılığı tarafından Danıştayın ilgili dairesine temyiz talebinde bulunulur. Hakkında aleyhe karar çıkan kişi, talebinde haklı çıkarsa Resmî Gazetede karar yayımlanır. Bununla birlikte hakkında karar verilene yeni bir hak kazandırmaz. Ödenilen vergiler, cezalar, harçlar ve diğer ilgili masraflar geri alınamaz. Bu açıdan kanun yararına temyizin gerçek anlamda bir kanun yolu olmadığı da kabul edilmektedir.

2.2.3.8. Kararın Uygulanması

Re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlara karşı dava açılması durumunda tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenmek durumundadır. Dava açılması nedeniyle

---

[414] Pekcanıtez / Atalay / Özekes olağan kanun yollarına başvuru imkânını yargılamanın yenilenmesi talebi ve sürecini nitelik itibariyle bir dava olarak görülmesini gerekçe göstermektedir. Hakan Pekcanıtez / Oğuz Atalay / Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 13. Bası, Ankara, 2012, s. 792.

[415] Gözübüyük, **Yönetsel Yargı,** s. 534; Benzer görüşler için bkz. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 821, 834; Yıldırım, **İdare Hukuku,** s. 425-426; Eroğlu, **İdare Hukuku,** s. 418.

[416] ÇAĞLAYAN, yargılamanın yenilenmesi üzerine verilen kararın önceki hükmü geçmişe etkili olarak kaldırdığının kabul edilmesini savlamaktadır. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 835.

tahakkuku ve tahsili ertelenen vergi ve cezaları, davanın devamı sırasında isteğe bağlı olarak kısmen veya tamamen ödeyebilir. Böylece her halükârda gecikme faizinden kurtulmuş olacaktır.

Vergi mahkemesi kararının sonucu, bu kararın vergi idaresince uygulanma zorunluluğudur. Bunun yanın da bölge idare mahkemelerinin ve Danıştay'ın kararlarının da bu anlamda uygulanma zorunluluğu vardır. Aksine hareket edilmesi durumunda vergi mahkemesi ilamları tam yargı davasının konusunu oluşturacaktır. İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrasına göre vergi idaresi en geç 30 gün içinde mahkeme kararına uygun işlem tesis etmek durumundadır. Bu sürenin yeni düzenleme ile kısaltılması mükellefler lehine olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN TARH İŞLEMİNDEN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞUNUN BELİRLENMESİ

3.1. İDARENİN SORUMLULUĞU

3.1.1. Genel Olarak

3.1.1.1. Türk İdare Hukukunda Sorumluluk

Sorumluluk, "uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma, işlenmiş bulunan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme" anlamındadır.[417] İdare Hukukunda sorumluluk ilk olarak bir yükümlülük (une charge), bir yetki (une competence), özel bir görev (une mission) anlamında kullanılırken ikinci olarak, ika edilen fiilin neticelerine katlanılması anlamına gelmektedir.[418] Çalışma kapsamına giren konu, bilinen adıyla idari sorumluluk veya diğer adıyla sözleşme dışı idari sorumluluktur.[419] Bu tür sorumluluğun, sebep ölçütü kullanıldığında kusurlu sorumluluk ve kusursuz sorumluluk olmak üzere iki türü bulunmaktadır. İdarenin siyasi ve cezai sorumluluğu bulunmamakla birlikte, hukuki sorumluluğu bulunmaktadır. İdarenin bu anlamda ancak mali sorumluluğu veya malvarlığı sorumluluğu olabilmektedir. Devlet etkinliklerinden dolayı mali (parasal) sorumluluk, sonuçta idarenin mali sorumluluğu ve bu da sonuçta idarenin yargısal denetimi sorunu olmaktadır.[420] Hukuki sorumluluk, "*bir kişinin diğer bir kişiye verdiği zararın, zarar verenin malvarlığına devlet aracılığıyla el konularak tazmin edilmesi"* olarak tanımlanmakta iken alt ayrımında idari sorumluluk (idarenin idari/ idare hukukuna tabi sorumluluğu) "idarenin bir kişiye verdiği zararın, idarenin

[417] Yılmaz, Hukuk Sözlüğü.
[418] Atay, **İdare Hukuku,** s. 678.
[419] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 675.
[420] İsmet Giritli / Pertev Bilgen / Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku,** Der Yayınları, 3. Bası, 2008, s. 68.

malvarlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin malvarlığına cebri olarak aktarılmasıyla tazmin edilmesi" olarak tanımlanmaktadır.[421] İdare verdiği zararı kendi rızasıyla tazmin etmezse, bu zararın idari yargı kararıyla tazminine idari sorumluluk denmektedir. İdarenin sözleşme dışı sorumluluğu, kusura dayanan sorumluluk ve kusursuz sorumluluk olmak üzere iki türdedir.

Yargı organı, idari işlemleri ve eylemleri yargısal yöntemlerle denetlemeye yetkili ve görevli bir organ olup, Anayasanın başlangıç bölümünde kuvvetlerin ayrımının devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmediği belirtilse de, Anayasanın 138. maddesinde yargının üstünlüğü açıkça vurgulanmakta olduğundan yargının yürütmeye (idareye) üstünlüğü mevcuttur.[422] İdarenin yargısal denetimi, idarenin hukuka uygun davranması ve idarenin sorumluluğu olmak üzere iki amaca ulaşmak için yapılmaktadır. Birincisinde idare mahkemesi önlerine gelen davada idarenin hukuka uygun davranıp davranmadığını denetleyecek, ikinci amaçta idari etkinliklerden dolayı idarenin sorumluluğunun bulunup bulunmadığını saptayacaklardır.[423] İdarenin mali (parasal) sorumluluğu, Anayasanın 125. maddesinin son fıkrası ve 40. maddesinin son fıkrası ile kabul edilmiştir. Anayasanın 125. maddesinde idarenin genel sorumluluğuna dair bir düzenleme olmakla birlikte, idarenin sorumluluğunun sebeplerini, şartlarını ve sonuçlarını kısaca esaslarını düzenleyen kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır.[424] 1961 Anayasasının 114. maddesinde aynı şekliyle yer almış bu anayasal bu düzenleme, özel hukuk kamu hukuku (idari sorumluluk) ayrımı yapmaksızın idarenin mali sorumluluğunu işaret

[421] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 673-674; Atay, **İdare Hukuku,** s. 678. Bu anlamda idarenin mali sorumluluğu, idarenin etkinlikleri sonucu meydana gelen zararların tazmin edilmesi, bu tazmin için gereken koşulları ve uygulanacak kural ve ilkeleri içermektedir. Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 11. Baskı, 2019, s. 617 (İdari Yargılama).

[422] Giritli / Bilgen / Akgüner, **İdare Hukuku,** s. 8.

[423] Nitekim kuvvetlerin ayrılığı ilkesinde yasama ve yürütme organları arasındaki ayrılık kanuni idare ilkesinin doğmasına neden olmuşken, yürütme ve yargı organları arasındaki ayrılık yargı denetimi ilkesinin doğmasına yol açmıştır. Giritli / Bilgen / Akgüner, **İdare Hukuku,** s. 65, 67.

[424] Özel ve sınırlı konulara ilişkin düzenlemeler getiren özel nitelikli bazı kanunlar bulunmaktadır. 5233 sayılı Kanun, 2330 sayılı Kanun, 3634 sayılı Kanun. Anayasada idarenin sorumluluğunun düzenlenmesinin sonucu; genel sorumluluk ilkesine yer verilmesi sorunun çözümünün doktrin ve yargı kararlarına bırakıldığını, bu sorumluluğun anayasada yer alması ise, mevzuatta tazminat ödemesini yasaklayan hükümlerin anayasaya aykırı olduğu sonucunu doğurmaktadır. Atay, **İdare Hukuku,** s. 684.

etmektedir.[425] Hangi sebeplerin varlığı halinde idari yargı organında tazminat talebinin kabul edilebileceğinin veya idarenin neden olduğu zararlardan dolayı sorumlu tutulabilmenin şartlarının neler olduğunun hukuk düzenimizde cevabı bulunmamaktadır. Kanun koyucunun bu anlamda bu alanı sınırlar koymadaki güçlük nedeniyle kasti şekilde boş bıraktığı söylenebilir. Başka deyişle, bu alanda sınırlar koymaktan kaçınmıştır. Borçlar Kanunu gibi bir kanun idare hukukunda bulunmamaktadır.[426]

3.1.1.2. İdarenin Sorumluluğunun Tarihi Gelişimi

İdarenin sorumluluğu ve tarihi gelişimini anlatabilmek için idare ve idari etkinlikler (faaliyetler) terimlerini açıklamakta fayda bulunmaktadır. "İdare, yasama ve yargı organları dışında yürütme organı içindeki kamu makamları (otoriteleri) olarak tanımlanabilmektedir. Bu makamların kamu yararını sağlamak maksadıyla kamu gücünü kullanarak yürüttükleri etkinliklere, idari faaliyetler denilmektedir."[427]

Kamu hukukunda sorumluluk, devlet tüzel kişiliğinin ortaya çıkışı ile eş zamanlı ortaya çıkan bir gelişmedir.[428] Fransız hukukunda 1789 öncesi devletin sorumsuzluğu ilkesi, 1789-1872 arası yumuşatılmış sorumsuzluk dönemi yaşanmış ve 1872 sonrasına denk gelen üçüncü evre olarak (19. yüzyılın ikinci yarısından sonra) Fransız Danıştay'ına idare ile kişiler arasında uyuşmazlıklar hakkında kesin karar verme yetkisi 1873 tarihli Fransız Uyuşmazlık Mahkemesinin *"Blanco"* kararı

---

[425] İdarenin hukuki sorumluluğu, geniş anlamda idari sorumluluk ve dar anlamda idari sorumluluk olmak üzere iki türdür. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 617-618; Atay, **İdare Hukuku,** s. 678. Bu açıdan idare, özerk(otonom), gelişen bir hukuk dalı olup, statü hukuku olup henüz kodlaştırılmadığı için içtihatlarla gelişmiş bir hukuk koludur. Hamza Eroğlu, **İdare Hukuku Dersleri**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972, s. 20-24 (İdare).

[426] Özel hukukta borç ilişkisinde borçlu, borcun konusu edimi alacaklıya ifa etmek durumundadır. Özel hukuk alanındaki kişilerin sorumluluğu olan medeni sorumlulukta sorumluluğun kaynağı borç ilişkisi olup, bu borç ilişkisi esasında kusurlu sorumluluk olan sözleşmeden, haksız iktisaptan kaynaklanmakta veya kusursuz sorumluluk olan hakkaniyet sorumluluğu, özen sorumluluğu veya tehlike sorumluluğu bulunmaktadır. Borcun başka bir kaynağı sebepsiz zenginleşmedir. Gözler / Kaplan**, İdare Hukuku,** s. 674.

[427] İdari etkinlik denilince idare hukukunun önemli kavramlarından kamu hizmeti terimi akla gelmektedir. Nitekim kamu hizmeti, idari etkinliğin çevresinde oluştuğu bir kavram olmasının yanında idare hukukunun temelini açıklayan, idari yargı mercilerinin görev kriterlerini saptayan ve idarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu bir etkinlik olarak kabul edilmektedir. Tanım için bkz. Giritli / Bilgen / Akgüner, **İdare Hukuku,** s. 13, 955.

[428] Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 618.

(idarenin kusura dayanan sorumluluğunun kabul edildiği karar) ve Fransız Danıştay'ının 1895 tarihli *"Cames"* kararı ile *(mesleki risk ilkesi ile idarenin kusursuz sorumluluğunun kabul edildiği karar)* verilmiştir.[429]

Türk Hukukunda idari sorumluluğun doğuşu, gerçek anlamda Cumhuriyet döneminde Şuray-ı Devlet'in de fiilen çalışmaya başladığı 1927 sonrasında olmuştur.[430] İlk zamanlarda Danıştay bazı tereddütler yaşayarak, tazminat hakkına kanunlarda sarahat bulunmadığı hallerde tazminat taleplerini reddetmiştir.[431] Başka deyişle, idarenin faaliyetlerinden dolayı idareyi sorumluluktan *kurtarmak* için belli bir dönem idarenin sorumsuzluğu kuralı bulunmaktaydı. 1940'larda Danıştay *hizmet hatası, idarenin kusuru* kavramını kullanmış, hizmet kusuru kavramını sonradan kullanırken, kusursuz sorumluluk ilkesini 1952 tarihli bir kararında uygulamıştır.[432]

Tam yargı davaları, hukuki dokunulmazlığın idare açısından bertaraf edilerek idarenin işlem ve eylemleriyle verdiği zararları tazmin etmesi gerektiği düşüncesi ile ortaya çıkmıştır. Bu açıdan kamusal egemenliğin hukuki sınırını teşkil edecektir. Kamusal sorumluluğun kaynağını oluşturması bakımından önemlidir. Tam yargı davalarının konusu kamu gücünün yol açtığı zararın tazminidir. Üç sınıflandırma yapılabilmektedir. İdarenin faaliyetlerinden kaynaklanan zararlar; idari işlemlerden kaynaklanan zararlar, idari eylemlerden kaynaklanan zararlar ve idari sözleşmelerden kaynaklanan zararlar olup, yasama organının faaliyetlerinden kaynaklanan zararlar; yasama organının idari faaliyetlerinden kaynaklanan zararlar ve yasama işlemlerinden (kanunlardan) kaynaklanan zararlar olarak sınıflandırılmakta; yargı organının faaliyetlerinden kaynaklanan zararlar; yargı organının idari faaliyetlerinden ve yargısal faaliyetlerinden kaynaklanan zararlar olarak üçlü sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir.[433] İdari işlemlerden kaynaklanan zarar durumunda bazen idari

[429] Çağlayan, **İdari Yargılama,** 619. İlk evre kral kötülük yapmaz evresi iken, üçüncü evrede idarenin sorumluluğu ve idarenin sorumluluğunun dayanaklarının otonom olduğu ilkesi aynı anda kabul görmüştür. Atay, **İdare Hukuku**, s. 679.
[430] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 109-112.
[431] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1693.
[432] Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 620.
[433] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 262-270; Çağlayan ikinci ve üçüncü sınıflandırmayı özellik arz eden bazı sorumluluk halleri şeklinde ayrı değerlendirmiştir. Bkz. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 665-668.

işlemin yapılması bazen de bu işlemin uygulanması ile zarar ortaya çıkabilmektedir. Zararın doğum anı bu açıdan ikisinde farklıdır. Diğer yandan genel itibariyle, bireysel idari işlemler kişilere maddi veya manevi zarar verme ihtimali bulunmaktadır. Başka deyişle düzenleyici idari işlem (yönetmelik, tebliğ, genelge gibi) kural olarak zarar sebebiyet vermemektedir. İdari eylemlerden maksat ise, bir idari işlemin icrası için girişilen pratik faaliyet ve uygulamalar olmayıp, doğrudan ve salt bir hal, hareket, tutum ve davranış kastedilmektedir.[434] Başka deyişle, idari eylemin arka planında idari işlem bulunmuyorsa, salt idari bir eylem varsa tam yargı davasına konu edilen idari eylem anlaşılmaktadır. İdari sözleşmelerden kaynaklanan zararlar ile yasama ve yargı faaliyetlerinden kaynaklanan zararların tazmini konusu ise, kamu gücünün kullanımı sırasında peyda olan zararlar olsa da, tarh işlemi ve dolayısıyla vergi idaresinin idari faaliyetinin incelenmesi bakımından çalışma konusunun kapsamı dışında kalmaktadır.

3.1.2. İdari Sorumluluk Esasları ve Şartları

3.1.2.1. Kusura Dayanan Sorumluluk

Kusur sorumluluğu, idare hukukuna hâkim olan temel sorumluluk esasıdır. Başka deyişle, idare ve mali sorumluluk ikilisi denilince ilk akla gelen kavram öbeği, idarenin kusura dayanan sorumluluğudur. Bu sorumluluk türünün uygulamasının geniş olması, kusura dayanan sorumluluğun, somut olay ve şartlarında belirleneceğini göstermektedir. Bunun sonucu, idarenin kusursuz sorumluluğunun istisnai ve tali oluşudur.

İdarenin kusur sorumluluğunun, özel hukuktaki kusur sorumluluğu çeşitlerinden haksız fiil sorumluluğuna benzetilebileceği düşünülebilir. Bununla birlikte, gayri şahsi ve objektif karakterli olması ve kusurun derecesinin /ağırlığının hükmedilecek tazminat tutarı bakımından önemli olması (TBK md. 49, 51) yerine sorumluluğun idareye isnadı için elzem şart olması, idare hukukundaki kusur

[434] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 263.

sorumluluğunu ayıran temel noktalardır.[435] Dolayısıyla medeni hukukta hukuki mesuliyetin dayandığı esaslar noktasında, Borçlar Kanunu diğer ülke medeni kanunları gibi, hukuki mesuliyet bakımından Roma hukukundan gelen kusur teorisini kabul ederek, bu mesuliyeti zararlı fiil failinin kastı, ihmali veya tedbirsizlik gibi bir kusuruna /subjektif bir kurala veya istihdam veya nezaret edenlerin kanuni düzenlemeden kaynaklı kusur karinesine bağlamıştır.[436] Sözgelimi, kusurlu davranışı idare adına ve hesabına hizmet gören kamu görevlileri yapsa da sorumluluğun idareye ait olması dolayısıyla, kusurun aktörü özel hukuktaki gibi gerçek kişiler değil, tüzel kişi olan idaredir.

3.1.2.1.1. Kusur Kavramı

Anayasada idarenin eylem ve işlemlerinden sorumlu tutulacağına ilişkin umumi kuralın bulunması ve idari yargı kolunda idarenin eylem ve işlemlerinin mahiyeti gereği çeşitlilik içermesi nedeniyle idarenin sorumluluğuna ilişkin özel hukuktaki Borçlar Kanunu'na benzer bir kanunun olmayışı ile sonuçlanmaktadır. Dolayısıyla idarenin hangi tutum ve davranışlarının kusurlu sorumluluğuna yol açacağı hakkında bir kodlama ve sınıflandırma kanunlarda bulunmamaktadır. Bunun sonucu, kusura dayanan sorumluluğun belirlenebilmesi için gereken kusur şartı tanımının kanunlarda olmayışıdır. Doktrin ve yargı kararlarında *"olması gereken şekilde hareket etmemek"* ve beklenen ortalama davranış tarzı seçeneği bulunmakta iken bu tarzdan saparak hukuk düzenince kınanabilen davranış şeklinde tanımlansa da, hareket tarzının icrai veya ihmali olup olmaması, bu hareket tarzının idare edilenin aleyhine olup olmadığı, zamanlamanın önemi, mekânın şartları, teknolojik şartların durumu gibi göreceli ve somut şartların değerlendirilmesi sonucu, farklı davranma konusunda seçimlik hakkı bulunan idarenin belirli / hukuka aykırı davranışı tercih ettiği noktasında *"tespite ihtiyaç duyan"* ve içeriği doldurulması ve desteklenmesi gereken bir kavramdır.[437] Bu kusurlu davranış, idare hukukunda bir

[435] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 281-282; Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1695.
[436] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1683.
[437] Kusur değerlendirmesi otomatik olmayıp parametreleri için bkz. Atay, **İdare Hukuku,** s. 724-725. Hizmet kusuru, kusur sorumluluğu (subjektif sorumluluk) çerçevesinde bağımsız, asli ve birinci derecede, genel, esnek olma özelliklerine sahiptir. Atay, **İdare Hukuku,** s. 702-714; Eroğlu, **İdare Hukuku,** s. 397. Hizmet kusurunun tespiti noktasında, kusurun idari işlemin hukuka aykırılığın

kuram olarak nitelendirilen, idare hukukuna özgü görece koşulları bulunan *"hizmet kusuru"* olarak adlandırılmaktadır. Kamu hizmetinin hiç işlememesi, geç işlememesi veya kötü işlemesi olmak üzere üç şekilde ortaya çıkan hizmet kusuru, gerçek zarar tutarı esas alınan maddi tazminat hesabında değil, kusurun derecesi /ağırlığının önem arz ettiği manevi tazminat tutarı hesabında bu hizmet kusurunun gerçekleşme şekillerinin ayrımı önem teşkil etmektedir.[438] Başka deyişle bu sınıflandırma sorumluluğun doğumu / tespiti açısından pratik bir yarar sağlamamakta, idarenin kendi davranış tarzının mutat davranış tarzından farklı olduğunu ortaya koymaktan ziyade tazminatın gerekçeleri açısından idareyi ve idarenin eylem ve işlemine maruz bırakılan idare edilene yol gösterici olması açısından önem arz edecektir. Nitekim hizmetin hiç işlememesi, ağır kusur şartının varlığına karine olacaktır.

3.1.2.1.2. Kusurun Derecesi

Günümüzde kusurun ağırlığı (hafif/basit kusur-ağır kusur gibi ayrımlar), idareye idari sorumluluğun atfı veya sorumluluğun doğumu için bir etken değildir. Hizmet kusurunun varlığı kâfidir. Fransa'da kanunun açık hükmü gereği bazı şartlarla vergi ve mali konulara ilişkin işlem ve eylemler için, ağır kusurun varlığı, idareye sorumluluk yüklenebilmesi için asli şarttır.[439] Fransa'da verginin tarh, tahakkuk ve

---

varlığına delalet olduğu söylenebilir. Hukuka aykırılık ve kusur arasında özdeşlik olsa da, bu özdeşlik idari işlemin *"sebep, konu, maksat"* gibi esasa dönük yönlerinden hukuka aykırılığın varlığı durumunda geçerli olmaktadır. Başka deyişle, idari işlemin *"yetki, şekil ve usul"* gibi dış unsurlardaki hukuka aykırılıklar sonradan giderilmesi mümkün unsurlardır ve bunlardan biri veya birkaçı açısından hukuka aykırılık bulunarak işlem iptal edilmişse, idarenin sorumluluğuna gidilemeyeceği söylenebilmektedir. İşlemin esaslı unsurlar yönünden hukuka aykırı bulunarak iptali otomatikman /peşi sıra idarenin sorumluluğunu doğurması gerekmekte ise de, Danıştay bu görüşte değildir. Danıştay, kusurun ağırlığı ve hukuk devleti ilkesi açısından ilkini tercih etmektedir. İdari eylemler konusunda ise, bir davranış kusurlu olsa da illa hukuka aykırı olmayabilir. Kusur ve hukuka aykırılık arasında özdeşlik bulunmayabilir. Sorumluluk ise bakidir. Dolayısıyla, sorumluluğun idareye atfı için hizmet kusuru aslolup, hukuka aykırılık şartının ayrıca gerçekleşmesi gerekmez. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 281, 284; İdari işlemin hukuka aykırı olduğu her durumda idarenin sorumluluğu gündeme gelmez. İşlemin muhatabı açısından işlem öncesi ve sonrası fark yoksa (aleyhe durum değişikliği olmalı) sorumluluk doğmaz. İdarenin hukuka uygun işlemleri bakımından zaten kusur sorumluluğuna gidilemez. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 628-629.

[438] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 283. Hizmetin tatbikinde kusurlar hakkında bkz. Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1736-1742. Hizmetin kötü geç işlemesi veya hiç işlememesi hakkında bilgi için bkz. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 624- 627.

[439] Ülkemizde hangi konularda ağır kusur şartının arandığını Danıştay kararlarına bakarak söylemek mümkün olmasa da sağlık hizmetleri gibi, bünyesinde risk taşıyan hizmetten yararlanan kişilerin uğradığı zararların tazmini için idare lehine olmak üzere bu şart aranmaktadır. Ağır kusur şartından bağışık tutulması gereken sağlık hizmetleri, Fransa'da sağlık hizmetlerinde *"hastanenin*

tahsil muamele ve fiillerinde, kısaca vergi işlerinde esas itibariyel Devlet mesul olsa da, Fransız Devlet Şurası için bu hallerde idareye sorumluluk tevcihi için, usulsüz bir haciz, borcunu ödemesine rağmen mükellefin malının satılması, mükellefe ait meslek sırrının açıklanması gibi kusurun istisnai bir ağırlık arz etmesi gerekmektedir.[440] Bizim kanunlarımızda vergiye ilişkin işlerde idare lehine olacak şekilde ağır kusur şartı aranmamaktadır. VUK'un 112/4. fıkrası lafzı ile yorumlandığında fazla veya yersiz tahsilin vergi idaresinden kaynaklandığı hallerde, idari işlem olan tarh işlemini takiben mükellefin tespit edilen vergiyi ödemesine rağmen faizi ile birlikte mükellefe geri verilmesi gerektiği durumlarda vergi idaresinin kusuru hakkında hafif kusur- ağır kusur yapmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Başka deyişle, vergi idaresinin vergi miktarının tespiti işleminden doğan faiz düzenlemesinde, geri vermenin mükelleften kaynaklanması ve diğer hallerden kaynaklanması olmak üzere sınıflandırma yapılmışsa da vergi idaresinin bu faizi ödemeye hükmedilmesi için faaliyetinin kusur derecelendirmesine veya nitelendirmesine gidilmemiştir. Yargı kararlarında da bu yönde bir ayrıma rastlanılmamıştır. Aynı şekilde idari yargı yerlerince verilen kararların idare tarafından hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesi idare edilen lehine olacak anlamda idarenin ağır hizmet kusuru olduğuna işaret etmektedir. Sözgelimi, tarh işleminin mahkeme kararı ile iptali ve mükellefin tespit edilen vergi borcunu daha sonradan gecikme faizi ile ödemek korkusu ile ödemesi önceden yapılmış verginin faizi ile idarece mükellefe iadesi kararının, vergi idaresi tarafından yerine getirilmemesi durumunda idarenin sorumluluğuna atıf için ağır hizmet kusuru aranmamış olmakta, derecelendirmeye gitmeden veya basit /normal /mutat /veya kusurun varlığının karine olarak aranması yeterli görülmektedir. Nitekim İYUK 28. maddesinin 6. fıkrasından çıkan sonuç da bu yöndedir.

---

*sorumluluğunu gerektiren nitelikte kusur" i*lkesi ile hafiif kusur-ağır kusur ayrım terk edilmiş; kişilere zarar verme potansiyelinin yüksek olması ve kusurun ispatı konusunda güçlük göstermesi / idare aleyhine kusur karinesine başvuru gerekliliği bakımından, idarenin kusursuz olduğunu ispat etmedikçe idare sorumluluktan kurtulamamakta, hastaya uygulanan tedavinin yüksek riskli olması, anestezi gibi tedavinin uygulanması sonucunda olağanüstü ağırlıkta zarar görmesi, kan merkezi uygulamalarında kişiye hastalık bulaşması, gerekli cihaz, ilaç gibi donanımların bulunmaması veya amaca elverişsiz olması gibi nedenlerden dolayı nedenlerden ortaya çıkan zarardan ise idarenin kusursuz sorumluluğu ilkesi benimsenmiştir. Kaplan, **İdari Yargılama,** s.286; Atay, **İdare Hukuku,** s. 730.

[440] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1741.

3.1.2.1.3. İdarenin Hizmet Kusuru ve Kamu Görevlisinin (Kişisel) Kusuru İlişkisi

"Kamu görevlilerinin yürüttükleri hizmetten ayrılabilen ve kendilerine mal edilebilen kusurlarına kişisel kusur" denmektedir.[441] Kamu görevlisi salt kişisel kusurundan / kamu görevlisinin kamu görevleri dışında işledikleri fiillerden şahsen sorumlu olacaktır. Kamu görevlisinin görevleri sırasında ve /veya görevleri nedeniyle işledikleri fillerinin kusurlu sayılması durumunda ise, Anayasanın 40. maddesi, 129. maddesinin 5. fıkrası, Devlet Memurları Kanunu'nun 13. maddesi gereği, kamu görevlisinin kendisi değil, idari yargı yerinde çalıştığı kurum sorumlu tutulacaktır.[442] Bu ayrımın yapılması kolay olmamakla birlikte, bu ayrımın yapılması ve fiilin kamu hizmeti sırasında ve işlenilen her türlü kusuru / kamu görevlisinin ağır kusuru ve suç düzeyine ulaşmış kusuru durumunda dahi Danıştay söz konusu anayasal ve kanuni esaslara tabi tutulacağını hükmetmektedir.[443] İdarenin kamu görevlisinin görevini yerine getirirken işlediği kusurun ölçüsünde ancak kamu görevlisine rücu edebilecektir. Rücu davası, anayasal ifadedeki zorunlu (bağlı yetki) olduğuna dair izlenimin aksine pratikte idarenin takdirinde olduğu görülmekle birlikte adli yargıda görülecek ve Borçlar Kanunu'nun haksız fiil hükümlerine tabi olacaktır.[444]

Başlıktan anlaşılacağı üzere, idari yargı kolunda kusura dayanan sorumlulukta hizmet kusuru nedeniyle idarenin sorumluluğu esası geçerlidir. Kusura dayanan sorumluluk kapsamına, yukardaki açıklamalar itibariyle kamu hizmetinden tamamen

---

[441] Sözgelimi, kamu görevlisi izinli olmasına rağmen konusu suç teşkil eden cerrahi müdahalede bulunması durumunda, kamu görevlisi kamu hizmeti sunanı sıfatına sahip değildir ve tamamen kendi kişisel kusuru sayılmaktadır. Kaplan, İdari Yargı, s. 288-289.Kişsel kusur sayılan dört durum (suç niteliğindeki davranış, yargı kararına uymama, kötü niyetli davranma, ağır kusur) için bkz. Atay, **İdare Hukuku,** s. 727-729.

[442] Nedeni, kamu hizmetinin sağlıklı yürütümü, zarara uğrayana idare edilenin özel hukuk kişisi ile ihtilafı gibi ikinci bir zarar ihtimali ile karşı karşıya getirmemek, kamu görevlisini yargı mercilerinin önüne gelmesini engellemektir.

[443] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 289. Yargıtay içtihatları ise kısmen aksi yönde görüştedir. Yargıtay belli anlayış farklılığı içinde olup, disiplin soruşturması tehdidi hareketlerini mobbing sayarak memurun amire karşı adli yargı yerinde (asliye hukuk mahkemesinde) manevi tazminat davası açabileceğine hükmetmesi örneğinde olduğu gibi, kamu görevlilerinin kişisel kusurlarından dolayı şahsi sorumluluklarını ön plana çıkarma eğilimindedir.

[444] Atay, **İdare Hukuku,** s. 734; Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 289.

ayrılabilenler dışındaki kişisel kusurların da girdiği sonucuna ulaşılmaktadır.[445] Kamu görevlisinin salt kişisel kusurundan ise kendisi/ şahsı adına sorumludur. Sonuç itibariyle, kişisel sorumluluk ve hizmet kusuru sorumluluğunun birleşmesi ve iki ayrı müessese gibi aynı anda ve birlikte sorumlu tutulması mümkün olmamaktadır.

3.1.2.2. Kusursuz Sorumluluk[446]

Elinde büyük kodlar, ana kanunlar bulunan yazılı hukuk hâkimi denen adliye hâkiminin dahi kanunda hükmünü bulamadığı meseleleri ilmi içtihatlardan ve kazai kararların objektif rehberliğinde halletmesi gerektiğine göre, esasında bir metin hâkimi olmayan ve içtihat mahkemesi olan idare mahkemesinin kanunda sarahat olmayan hallerde de ihtilafları halletmesi ve idari eylem ve işlemlerden dolayı muhtel olanların iflal edilen haklarını doktrin ve içtihatların ışığı altında hukukun umumi esaslarına, hakkaniyete ve nasafete, amme hizmetlerinin hususiyetine, umumi ve hususi menfaatin icaplarına uygun şekilde tazmin ve telafi etmesi gerekmektedir.[447] Kanun koyucu tarafından idare mahkemesine hakkı muhtel olanlar tarafından açılacak davalara bakmak konusunda yetkili kılınması ve peşi sıra uygulanacak kuralları göstermemesi bir boşluk değil, ihtiyaçtan doğmuş büyük bir doktrin ve sistemin netice ve ifadesidir: "İdari tazmin ve ihtilaf davaları doktrin ve içtihatla ortaya çıkan teoriler ve prensiplerle halledilecektir."[448] Bu teorilerden hizmet kusuru teorisi yukardaki açıklamalar ışığında incelenmiştir. Hasar ve kamu külfetleri karşısında sorumluluk bu başlık itibariyle sınırlı uygulama alanından dolayı ikinci sırada inceleme konusu yapılacaktır. Sebepsiz iktisap teorisinden kısaca bahsetmek gerekirse, hukuki bir sebep olmaksızın bir kimsenin malvarlığında bir azalma ve bu yüzden diğerinin malvarlığında çoğalma olduğunda; borcun kapsamı haksız fiilden

---

[445] Bununla birlikte, kamu görevlisine karşı kişisel kusurundan dolayı adli yargı yerinde açılan ve zarara uğrayan idare edilen (davacı) lehine tazminata hükmedilmesi, aynı olaydan dolayı idari yargıda dava açılmasına engel teşkil etmeyecektir. Nitekim Anayasanın 129. maddesinin şartları gerçekleşmiş olmakta ve asıl olarak idare aleyhine dava açılması gerekmektedir. Kaplan, **İdari Yargı,** s. 292.

[446] Sebep sorumluluğu, netice sorumluluğu veya objektif sorumluluk olarak da adlandırılmaktadır. Atay, **İdare Hukuku,** s. 739.

[447] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1694. Atay'ın deyimiyle kusursuz sorumluluk "zarar veren kusursuz ise zarar gören ondan daha kusursuzdur" şeklinde açıklanabilir. Atay**, İdari Yargılama**, s. 382.

[448] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1694.

farklı olarak azalan miktara değil, çoğalan malvarlığı unsurlarında ziyadeye /çoğalma nispetinde ödemeye tekabül etmektedir.[449]

İdarenin hizmet kusuru nedeniyle sorumlu tutulabilmesinin koşulları araştırılıp bu koşulların bulunmadığı anlaşıldığında, istisnai, tali (ikincil) ve tamamlayıcı nitelikte olan uygulama alanı dar olan kusursuz sorumluluğun olup olmadığı özel şartların var olup olmaması yönünden incelenmektedir.[450] Risk (tehlike) ilkesi veya kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesi, kusursuz sorumluluğun esaslı sebepleridir.

3.1.2.2.1. Risk (Tehlike) İlkesi Sebebiyle Kusursuz Sorumluluk

Risk ilkesi esasında özel hukuktan (Borçlar Kanunu md. 71) idare hukukuna aktarılmıştır.[451] Diğer yandan bu ilke, Türk İdare Hukuku doktrininde genellikle Fransız İdare Hukukundaki anlaşılış biçimiyle ele alınmaktadır.[452] İdarenin tehlikeli faaliyetleri ve araç gereçleri yanında mesleki risk veya sosyal risk denen hallerde de idarenin sorumluluğuna başvurulabilmektedir. İlk sınıflandırmanın kapsamı geniş olan bu sorumluluk türünde kanuni düzenleme bulunmayıp, idari yargı yerlerinin takdir ve değerlendirmelerine bırakılmaktadır. Mesleki risk ilkesinin aktörü, idarenin arızi ve gönüllü işbirlikçisi değil, görevleri sırasında ve görevleri nedeniyle iş kazaları veya meslek hastalıkları nedeniyle uğradıkları zarar bakımından kamu görevlileridir. Sosyal risk ilkesinin aktörü ise, sorumluluğun şartlarından nedensellik bağının aranmadığı bir durumu ifade eden anayasal düzenle sorunu olanların şiddet gösterdiği ve bu nedenle zarara uğrayan kişilerdir.[453]

---

[449] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1712. Bu teoriden kısaca da olsa bahsediliş nedeni, vergi iadesinde faizin dayanağı konusunda ortaya atılan görüşler itibariyle bu teoriye de yer verilecek olmasıdır.

[450] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 292.

[451] Kaplan, **İdari Yargılama**, s. 293; Halil Kalabalık, **İdare Hukuku Dersleri,** Değişim Yayınevi, 1. Basım, İstanbul, 2004, s. 306.

[452] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1710; Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 564.

[453] 5233 Sayılı Terör ve Terörle Mücadeleden Doğan Zararların Karşılanması Hakkında Kanun da bulunmaktadır. Maddi zararların sulh yoluyla karşılanması düzenlemesi (md. 12) bulunmaktadır. Manevi zararlara ilişkin, yurtdışında yaşayan vatandaşlara ilişkin veya sınır ötesinden gelebilecek saldırılara ilişkin bir düzenlemesi yoktur. Kanun koyucu idari yargı yerlerine bırakmıştır.

3.1.2.2.2. Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesinin (Fedakarlığın Denkleştirilmesi İlkesinin) Bozulması Sebebiyle Kusursuz Sorumluluk

Fedakarlığın denkleştirilmesi ilkesinin bozulmasının aktörü, toplumun ortak yararına endeksli ve her toplumun bireyine ayrı ayrı olacak şekilde nimet-külfet dengesinin orantılı olması beklenen bayındırlık hizmetlerinden özel ve olağan dışı maddi zarar gören ve bu eserlerden edinilen yarardan çok daimi olarak bu durumun aleyhine geliştiği belli kişilerdir.[454] İdarenin faaliyetinden doğan zararın genel ve olağan değil, belirli ağırlıkta olması (hafif olmaması) gerekmekte olup bu sınırın belirlenmesi, kolay olmayıp idari yargı yerlerine bırakılmıştır. Nitekim amaç, toplumun genel menfaatine dönük idari faaliyetten doğan külfetin özellikle tek kişi veya belirli bir kesim üzerinde bırakılmaması, topluma paylaştırılmasıdır. Bu da idarenin hukuka uygun eylemleri nedeniyle oluşan zararlardan da idarenin sorumlu tutabileceğini göstermektedir.

3.1.2.3. Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluğun Şartları

İdarenin kusura dayanan sorumluluğunun şartları; idari davranış (fiil), kusur, zarar ve nedensellik(illiyet) bağıdır. Bu şartlar, somut olayda kümülatif şekilde aranmaktadır. Nitekim bu şartlar idari sorumluluğun kurucu şartlarıdır. İdari davranış geniş yorumlanmaktadır. İdarenin icrai hareketleri yanında, idarenin taşınır, taşınmaz malları ile hayvanları ve her türlü araç gereci ile kişilere dönük davranışları, ihmali hareketleri olmak üzere idareye ve faaliyetlerine bağlanabilen her şey bu kapsamda değerlendirilme birlikte, idari sözleşme yoluyla kamu hizmetinin özel hukuk kişilerine gördürülmesinde olduğu gibi belli durumlarda üçüncü kişilerin fiilleri ve özel hukuk sözleşmesi kabul edilen ihale sözleşmesi nedeniyle özel hukuk kişisinin

[454] Bakanlığın koruma altında olması gereken boz ayıların saldırısı sonucu hayvancılıkla uğraşan davacının hayvanlarının telef olması gibi. Uyuşmazlık mahkemesi, 2918 sayılı Kanuna dayanarak yol kotunun yükselmesi nedeniyle yol kenarındaki binaların zeminlerin daha aşağıda kalması veya kotun düşürülmesi sonucu dükkânın fazlaca yukarıda kalması nedeniyle uğranılan zararın (taşınmazın kullanımında zorluk, değer düşüklüğü, diğer başkaca zarar) adli yargı görev alanında olduğuna karar vermekte ise de esasında idari yargı yerinin görev alanındadır. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 299.

(müteahhitin) yanında idarenin müteselsilen sorumlu olduğu durumlarda yapılan fiiller de idareye bağlanabilmektedir.[455]

Kusur, zarara yol açan davranışın hukuk düzenince kabul görmeyen davranış olması ve bu davranışın kusurlu olması sonucu zarara yol açılması ile idarenin sorumluluğuna gidilebilmektedir. Kanunda açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, idarenin kusurlu olduğunu ileri süren kişi, bunu ispatla mükellef olacaktır. Borçlar Kanunu'nun 50. maddesinde yer alan zarar görenin zararını ve zarar verenin kusurunu ispatla mükellef olduğu düzenlemesi ile benzer bir uygulama söz konusudur. Bunun yanında hâkimin de re'sen araştırma ilkesi gereğince birtakım kusur donelerine ulaşması mümkündür. Örneğin; bilirkişiye başvurabilir veya keşif yaptırabilir. Davacının kusur ispatı ve hâkimin kusur saptaması (özellikle idari eylemlerden kaynaklanan zararların tazmini konusunda belli bir takdir ve değerlendirme yetkisi var[456]) yoksa idarenin sorumluluğunun olmadığı sonucuna ulaşılacaktır. İdari yargı sistemimizde idarenin kusursuzluğu aslolup idare aleyhine kusur karinesinin kabul edildiği durumlar bile bulunmamaktadır.[457]

Kusur sorumluluğunun üçüncü şartı zarardır.[458] Maddi zarar genel olarak, kişinin mamelekinde (malvarlığında, patriumanında) meydana gelen noksan durumdur. Noksan durum, malvarlığın aktifinde meydana gelen eksilme kadar, artışın engellenmesi de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Nitekim sermaye olgusu, aktif ve pasiflerin karşılaştırılması yoluyla bulunup, gelmesi muhtemel alacak veya muhtemel borçları da kapsamaktadır.[459] Eşya hukukunda maddi zararın kapsamına

[455] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 302.
[456] İptal ve tam kaza davalarının farkları için bkz. Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1769, 1770-1773.
[457] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 303.
[458] Zarar, en genel anlamıyla hukuken korunan maddi ve manevi varlıkların tecavüze uğraması sonucu, tecavüz öncesi ve sonrası arasındaki fark, eksilmedir. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 673.
[459] İdari yargılama hukukumuzda, henüz doğmamış ve gelecekte gerçekleşmesi muhtemel zarar varsa tazmin konusu edilemez, gerçekleştiğinde tazmin konusu yapılabilir. Nitekim sorumluluk ile varsayım birbiri ile bağdaşmayıp, sorumluluğun amacı bir önleme mekanizması değil telafi edici olmasıdır. Bir tür onarımdır. Onarım içinse zararın mevcut olması veya kuvvetle muhtemel zararın varlığı gerekmektedir. Kuvvetle muhtemel zarar, zararın gerçekleşmesinin kesin gözüyle bakıldığı durumlardır. Ciddi şans kayıpları da kısmen zarar kapsamına alınmakta olup, somut olayın özelliklerine bakılarak karar verilmesi gerekmektedir. Hukukumuz, bu durumlarda genelde yapılan

malvarlığındaki eksilme veya artışın önlenmesi girerken, idari yargılama hukukunda cismani (bedensel zararlar) da bu mahiyeti itibariyle kapsama ek olarak dâhildir. Dolayısıyla, zarar para ile takdiri olan bir metanın yansımasıdır. Manevi zararlar ise, kişilik haklarının ihlali veya fiziksel veya ruhsal acılar nedeniyle duyulan acı ve ıstırap da idarenin hizmet kusur sorumluluğunda değerlendirilecek zarar kategorisine girmektedir.[460] Zarar kapsamını belirledikten sonra, zarar kapsamında değerlendirilen hakkın kural olarak (idarenin göz yumması gibi sadece zarar gören kişinin davranışı olmadığı durumlarda zarara katlanmanın idareye de düşeceği halleri hariç olmak üzere) kişinin hukuken korunan veya meşru bir hakkına ilişkin olması şartı aranmaktadır.[461]

İdarenin kusur sorumluluğunun son şartı nedensellik şartıdır. İdareye tazmin yükümünü isnat edebilmek için, ortaya çıkan zararın idareye yüklenebilen işlem veya eylemden (idari faaliyetten) doğması gerekmektedir. Fransız hukukunda yoklukları zararın oluşmasını engellemediği için etkisiz sebepler ayıklandığında geriye kalan etkili sebepler birden fazla ise, her biri zararın meydana gelmesinden aynı derece sorumlu olan *"koşulların eşitliği"* teorisi terk edilmiş, yerine hukukumuzda da zarara yol açan birden fazla nedenden en doğrudan bir nedene ve zaman bakımından en yakın bir nedene, belirleyici / kurucu nedene bağlayan *"tam / uygun /makul /olağan neden teorisi"* uygulanmaktadır.[462] Başka deyişle, olayların mutat akışı ve genel yaşam deneyimleri takip edilerek mevcut zararlı sonucu doğurmaya en etkili ve elverişli olan sebep seçilmektedir. Bu neden de herhalde o zararın oluşumuna tarih itibariyle en yakın şekilde temas eden ve mekân bakımından aynı veya benzer yerde bulunan nedendir. Bu teorinin idarenin sorumluluğunu araştırırken yol gösterici olması bakımından olumlu yönü olsa da tam olarak bir çözüm sağlamamaktadır. Nitekim birden fazla nedenin etkili olma ihtimali ve zaman mefhumu belirsiz

---

bir masraf varsa ve belli sınırı aşmayan manevi zararlara hükmetmektedir. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 304-305; Atay, **İdare Hukuku,** s. 688-689.

[460] Zabıta memurunun plakayı sökmesi, öğretmen adayının isim karışıklığı nedeniyle ırza tasaddi eylemi gerçekleştirmesi nedeniyle güvenlik soruşturmasının olumsuz sonuçlanması, desteğin ölüm tarihinde ana rahminde bulunan çocuğun manevi tazminata müstahaktır. Atay, **İdare Hukuku,** s. 685. Manevi zararlar, 1961 tarihli *'Letisserand'* kararı ile kabul edilmiş olup, manevi zararın para ile karşılık bulunamayacağına ilişkin inançtan dolayı geç kabul edilmiştir.

[461] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 305.

[462]Fransız Hukukunda bazı işgücü alanlarında nedensellik bağı karinesi kabul edilerek, ilgileri koruyucu kanuni düzenlemeler bulunmaktadır. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 308.

konulardır. Kusurun ispatında olduğu gibi, nedensellik bağının ispatı kural olarak davacıya düşmekle birlikte, hakim de re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde yardımcı olmakta ve bu iki kuvvetin birleşimi sonucu "delil başlangıcı" sayılan durumların varlığı ile bağ olduğu kabul edilecektir.[463]

Kusursuz sorumluluk şartlarında ise, yukarda bahsi geçen kümülatif şartlardan kusur şartı aranmayacaktır. Nitekim kusur, sorumluluk var olduğu sürece ilk bakılacak sorumluluk türü olan hizmet kusur sorumluluğunda aranan bir olgudur. Sosyal risk ilkesi ile kusura dayanmayan sorumlulukta kusura ek olarak illiyet bağı da aranmayacaktır. Geriye özellikli idari davranış ve zarar şartı kalmaktadır.

3.1.2.4. İdarenin Sorumluluğunu Ortadan Kaldıran veya Azaltan Nedenler

Mücbir sebep, beklenmeyen hal (sebep), zarar görenin davranışı ve üçüncü kişinin davranışı, idarenin sorumluluğu ortadan kaldırması veya etkisini azaltması bakımından somut olay üzerinden her biri açısından ayrı ayrı bakılması gereken hususlardır. Bu sebepler, zararın oluşumu ve boyutu üzerinde etkili olan ve idarenin sorumluluktan kurtulması veya sorumluluğun miktarı veya kapsamının daraltılması sonucunu doğuran nedenlerdir.[464] Mücbir sebep dava açma süresi, vergisel ödevlerin yerine getirilmesi gibi birçok alanda kendini göstermektedir.[465] İdarenin sorumluluğuna etkisi de bu alanlardan biridir. Mücbir sebebin üzerinde uzlaşılan bir tanımı bulunmamakla birlikte veya hangi somut durumların mücbir sebep sayılacağı konusunda uzlaşı olmamakla birlikte, öngörülemez, önlenemez ve irade dışında (dışsallık/dışlık) meydana gelen neden olduğu konusunda görüş birliği mevcuttur.[466]

---

[463] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 309; En çok rastlanan göz hastalıklarından göz tansiyonu hastalığında, yanlış yapılsa dahi enjeksiyonun körlüğe neden olmamakta ve aralarında nedensellik bağı bulunmamaktadır. Atay, **İdare Hukuku,** s. 700.

[464] Atay, **İdare Hukuku,** s. 682.

[465] Dava açma süresinin kanuniliği ilkesi ve mücbir sebebin dava açma süresine etkisi, mücbir sebebin vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresine etkisi ve Danıştay'ın görüşü hakkında bkz. Kaplan**, İdari Yargıda,** s. 137-150.

[466] Kaplan, **İdari Yargıda Dava,** s. 137; Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku**, s. 387; Atay, **İdari Yargılama,** s. 359. Atay, ilk iki unsuru asli unsur, üçüncü unsuru yan unsur olarak nitelemektedir. Atay, **İdare Hukuku,** s. 755. Çağlayan beklenilmeyen halde üçüncü unsuru içsellik olarak nitelemektedir. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 688. Onar mücbir sebebi,

Mücbir sebebin varlığı, illiyet bağının kesilmesi nedeniyle idarenin her tür sorumluluğunu kesin bir şekilde kaldırmaktadır. Bununla birlikte, mücbir sebebin yol açtığı normal zarardan fazla bir zarar varsa ve idareye isnadı mümkünse, idare sorumlu olmaya devam edecektir.[467]

Beklenmeyen hal, mücbir sebepten farklı bir kurumdur. Yukarda mücbir sebebin tanımı ile benzerlik içinde bulunurken mücbir sebepten farkı idari faaliyetin içinde (faaliyetin yürütümü sırasında ve yürütümü sebebiyle) vuku bulmasıdır. Bu fark, beklenmeyen hale bağlanan hukuksal sonucun farklı olmasına yol açmaktadır. Nitekim beklenmeyen sebepte idarenin bu sebebin gerçekleşmesinde kusuru olmadığından, idarenin kusura dayalı sorumluluğu ortadan kalkmaktadır. İdarenin kusursuz sorumluluğu ise ortadan kalkmaz, şartları varsa idare kusursuz olsa da sorumlu tutulacaktır. Mücbir sebepte ise, kusursuz sorumluk da ortadan kalkmaktadır.

Zarar görenin davranışı, idarenin sorumluluğuna etki eden nedenlerdendir. Zarara etki oranı ölçüsünde idare sorumlu tutulacaktır. İki ihtimal bulunmaktadır. Birinci durum, asıl olarak idarenin davranışından doğmakla birlikte, zarar görenin oluşan kötü duruma katkısı varsa, zararın artışa sebep olduğu kısım için zarar gören zarara katlanacak ve bu kısımdan idare sorumlu olmayacaktır. Bu durumda zarar görenin zararın tamamına katlanmasını beklemek, idarenin yürüttüğü hizmetten kaynaklanan sorumluluğunu yok saymak demektir. Böylece zarar görenin kusuru yanında, idarenin de üstlendiği kamu hizmetini kusurlu işlettiği bilgisi dâhilinde kusur oranına göre tazminle sorumlu olacaktır. Böylece, zarar görenin zararlı sonucun

---

zararın mücbir sebepten hâsıl olması ile kaza- nagihani hadisenin tesiri arasındaki fark üzerinden anlatmaktadır. Kaza-nagihani (birdenbire, ansızın) hadise(olay) dediği günümüz tabiriyle beklenmeyen haldir. Bu kapsayıcı ve ayırt edici tanım yargı yerlerince de kabul edilmektedir. Onar'a göre mücbir sebep *"yer sarsıntısı, feyezan, ihtilal gibi evvelden takdir ve tahmini kabil olmayan, menşei tabiî, içtimai veya hukuki olması itibariyle failin dışında kalan yani hakiki veya hükmi bir şahsın irade ve fiilinin tamamen dışında kalmış olan ve bu şahıs tarafından önlenmesi mümkün bulunmayan hadiselerdir."* Kaza ve nagihani hadise, sebebi malum olmayan hizmet kusurudur. Nitekim mücbir sebeple kaza her ikisi de önceden belli olmamaları bakımından ortak unsuru taşımakla beraber, mücbir sebep menşei tamamen failin dışında kalması, kaza ve nakihani hadise ise, failin kusuru olmasa da içinde bulunulan bir hadiseden meydana gelmektedir. Dolayısıyla kazada objektif mesuliyet konusunda, fiilin faile atıf ve isnat unsuru mevcut bulunmakta ve böylece tazmin borcu teşekkül etmektedir. Örneğin; garp gedisinde meydana gelen infilak kaza, elektrik kontağından yangın kaza sayılmaktadır. Bu açıdan mücbir sebebin ayırt edici unsuru, dışlık unsurudur. Onar, **İdare Hukukunun**, Cilt III, s. 1719-1720.

[467] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 309.

tali sebebini zarar gören gerçekleştirmişse, sonuca etkisi ölçüsünde hükmedilecek tazminatta indirime gidilecektir.[468] İkinci ihtimalde ise zarar, tamamen zarar görenin davranışından kaynaklanmışsa doğal sonuç olarak idarenin hem kusura dayanan hem de kusursuz sorumluluğu bulunmayacaktır. Nitekim idarenin değil, zarar görenin davranışı olayın asıl/kurucu sebebi veya mimarıdır ve başka faillerin katkıları da bulunmamaktadır.

Üçüncü kişinin davranışının idarenin sorumluluğuna etkisi iki ihtimal üzerinden değerlendirilebilir. İlk ihtimalde, idarenin kusura dayanan sorumluluğu ve üçüncü kişinin idareye yabancı bir kişi olmak üzere iki sabit şartın varlığı ve zararın ise tamamen üçüncü kişi kaynaklı olması veya idarenin-üçüncü kişinin zararlı sonuca etki eden sebepleri gerçekleştirdiği iki değişken şart üzerinden konu anlatılacaktır. Üçüncü kişi ile idare arasında belli bir hukuki ilişki yoksa, üçüncü kişi idareye yabancı bir kişi ise, zarar tamamen üçüncü kişinin davranışından kaynaklanıyorsa zarardan sadece fail üçüncü kişi sorumlu olup idarenin sorumluluğu son bulmakta veya üçüncü kişinin davranışı tekneden olmayıp nedenlerden biri ise, fail üçüncü kişinin zarara etkisi oranında idarenin sorumluluğu azalacaktır. Kusursuz sorumluluk halinde ise, üçüncü kişinin olaya karışmasının etkisi olmadan idare zararın tamamından sorumlu olacak ve idare zararı tazmin ettikten sonra üçüncü kişiye zarara etkisi oranında rücu yapabilecektir.[469] Bunun yanında idare ile üçüncü kişi (özel hukuk kişisi) arasında belli hukuki ilişki varsa (bayındırlık işi, imtiyaz usulü gibi) Fransız hukukunda zarar görenin adli yargıda dava açması, zarar veren faillerden üçüncü kişinin aciz halinde olması durumunda ikinci derecede idarenin sorumlu

[468] Müterafik kusur söz konusudur. İdare lehine olacak şekilde idarenin dışındaki sebeplerden kaynaklanan zarar, toplam zarar miktarından indirilir. Atay, **İdare Hukuku,** s. 682, 758-762; Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 310.

[469] Toplumsal olaylar veya terör hareketleri için değil, münferit vakalar için de geçerlidir. Akıl hastasının tabanca ile davacıyı yaralaması, kusursuz sorumluluk esasına göre değil, ağır hizmet kusuru nedeniyle idarenin tazmin sorumluluğu bulunmaktadır. Çünkü burada fiilin idareden bağımsız olması söylenemez, fiilin *önlenememesi* idarenin sorumluluğundadır. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 312-313.

olduğu görüşü benimsenmişken, hukukumuzda müteselsilen sorumluluk ilkesi devreye girmektedir.[470]

3.1.2.5. Zararın Tazminine İlişkin İlkeler

3.1.2.5.1. Faiz Yürütümü Dışında İlkeler

Borçlar Kanunu'nun 55. maddesinin son fıkrasında yer alan *"Bu Kanun hükümleri, her türlü idari eylem ve işlemler ile idarenin sorumlu olduğu diğer sebeplerin yol açtığı vücut bütünlüğünün kısmen veya tamamen yitirilmesine ya da kişinin ölümüne bağlı zararlara ilişkin istem ve davalarda da uygulanır."* hükmü gereği, her ne kadar idarenin sorumluluğunun şartları ve sebepleri konusunda kanuni düzenleme olmasa da, karar verilecek tazminatın /zarar miktarının hesaplanmasında başvurulacak ilgili hüküm bu şekildedir.[471] Özellikle ölüm ve bedensel sakatlıklara ilişkin konularda bu düzenlemenin 1. fıkrası uygulama alanı bulmaktadır. 5233 sayılı Kanun kapsamında bulunan zarar miktarına ilişkin düzenlemeler, gerçek zararı hesaplamayıp bazı göstergeleri ölçüt alarak tazmini öngören bu düzenlemeler olup sadece bu kanun kapsamda oluşan zararlar içindir. Genel nitelikte zarar miktarının hesaplanması için baz alınmaz.

Zararın (maddi zarar, cismani /bedensel zarar ve manevi zarar olmak üzere üçü için de geçerli olmak üzere) değerlendirilme tarihi olarak zarar yol açan olayın oluş tarihi, davanın açıldığı tarih ve davanın hüküm tarihinin esas alınması olmak üzere üç ihtimal bulunmaktadır. Davanın karara bağlanmasının uzun sürmesi,

---

[470] Danıştayın zarar gören isterse müteahhite karşı adli yargıda, isterse idareye karşı idari yargıda dava açması hakkındaki görüşünün zarar göreni korumak adına olsa da zararın esasında üçüncü kişinin fiilinden doğduğu için (idarenin fiili olmadığı, sadece idare adına ve hesabına olması nedeniyle) birinci derecede ve doğrudan sorumlu tutmanın eleştirisi için bkz. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 313.

[471] İlgili hükmün lafzına bakıldığında esasında açık ve net bir sonuç çıkarılacak nitelikte olmadığı, idarenin sorumlu olduğu davalarda Borçlar Kanunu'nun hangi hükümlerinin uygulanacağı hakkında belirsizlik görülmektedir. Vücut bütünlüğünün ihlalinden doğan idari yargıda görülen davada sadece tazminat hesabına ilişkin olarak mı, sorumluluk esasları(sebepleri) bakımından da uygulanacak olup olmadığı konusunda iki yaklaşım bulunmaktadır. İlk yaklaşımda her ikisi bakımından da uygulanması gerektiği, diğer yaklaşım ise BK'nın 55. maddesinin 2. fıkrasının sadece var olan uygulamayı ilan ettiği, sadece tazminat hesabında uygulanacağını savunulmaktadır. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 236-237.

enflasyon gibi olumsuz etkenlerden dolayı, hukukumuzda da davanın karar tarihi esas alınmaktadır. Bununla birlikte, zarar bilirkişi yoluyla tespit ettirilmişse ve bilirkişi tespiti ile karar tarihi arasında kayda değer / uzun bir zaman farkı varsa zarar miktarının bilirkişi raporu üzerinden belirlenen miktar üzerinden karar tarihine kadar geçen süre için de güncellenmesi gerekmektedir.[472]

Zararın belirlenirken yargı yerlerince dikkat edilmesi gereken ilkeler bulunmaktadır.[473] Bunlar; zararın tazmininin sermaye veya irat şeklinde olması fark etmeksizin sadece nakdi bir tazminatı içermesi[474], zarar görenin sebepsiz zenginleşmesine neden olmayacak şekilde tazminat miktarının gerçek zarar tutarını geçmemesi[475] ve dava dilekçesinde talep edilen maddi tazminat yanında manevi tazminat tutarının bir defaya özgü olmak şartıyla nihai karar verilinceye kadar arttırılabilmesi imkânı dâhilinde[476] talep edilen tutardan fazlasına hükmedilmemesidir.

Doğrudan uğranılan zarar yanında dolaylı zararlar da idarenin sorumluluğu kapsamındadır. Borçlar Kanunu'nun 53. maddesinin 3. fıkrasında açıkça yer

[472] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 315.

[473] Zarara ilişkin ilkeler (gerçek, meşru, gerçekleşmiş ve kesin, parayla ölçülebilir, maddi veya manevi olma ilkesi) için bkz. Atay, **İdare Hukuku,** s. 689-698; Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 674-678; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 312-314. Zararın tazminine ilişkin ilkeler (nakden tazmin, sorumluluk nispetince tazmini, taleple bağlılık ilkesi, tam tazmin ve/veya denkleştirme ilkesi) için bkz. Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 699-704. Bu itibarla zararın mahiyeti, bir anlamda tazmin ilkelerini doğurmuştur.

[474] Sembolik miktardaki tazminat talepleri, ilk bakışta nakdi tazminat kapsamında olduğu düşünülse de amaç, gerçek zararın tazmininden çok idarenin hukuka aykırı hareket etiğinin mahkeme kararı ile hüküm altına almak ve bir anlamda manevi tatmin aracı olarak manevi tazminat talebiyle açılmasıdır.

[475] Gerçek zarar esas alınır. İki yansıması bulunmaktadır. Sözgelimi mahkeme kararı ile işine dönen davacı kamu görevlisinin parasal hakları işten ayrıldığı zaman bakımından değil, ilgili kademe ilerlemesi gibi malvarlığına etki eden tüm unsurular hesap edilerek tazmin miktarı hesaplanır. Diğer yandan, zarar görenin elde ettiği gelirler ise tazminattan indirilir. Önşartı, hüküm kurulurken indirilecek tutarın zarar görenin sadece yasal hakkı kapsamında kalmamış olması gerekmekte; fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Sözgelimi; kamu görevlisinin mahkeme kararı ile görevine dönmesi durumunda açıkta kaldığı süre için hükmedilecek tazminat tutarından, çalıştığı süreler elde ettiği gelirden düşülecektir.

[476] Mahkeme, re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde incelediği dosyalardan gerçek zararın talep edilen tazminat tutarından fazla olduğunu anlaması üzerine, ıslah hakkının kullanabilmesi için davacıya bu durumun bildirimi/ ara kararın davacıya tebliği gerekmektedir. Danıştay 5. Dairesinin görüşü bu yöndedir. Bununla birlikte İYUK'un 16. maddesinin 2. fıkrasında bildirim zorunluluğuna dair bir düzenleme yoktur. Var olmayan bir usul hükmü getirilmiş bulunmaktadır. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 319-320.

verilmiştir. Karşılanması gereken zarar, desteğin yaşasaydı sağlayacağı yardımların toplamıdır. Manevi zarara da hükmedilmesine de engel yoktur. Manevi zarara hükmedilmek için illa yakının ölmesine gerek olmamakla birlikte, ağır bedensel zarar mevcut olmalıdır. Ölüm nedeniyle destekten yoksun kalma tazminatı (ölen desteğin gelir durumu ve ekonomik imkânları çerçevesinde; ücretli çalışması durumunda somut verilere göre, çalışmıyor ise asgari ücret ve yaşayacağı muhtemel süre üzerinden hesaplanan tutar) ve bu anlamdaki manevi tazminat dolaylı zararların tazminidir.[477] Sermaye şeklinde(topluca ve bir kerede) hükmedilip aktüelinde yaşanan sorunlardan dolayı irat (genelde bedensel /cismani zararlarda kişiye yaşamı boyunca her ay veya her yıl belli tutarda tazminat gibi) şeklinde hükmedilmemektedir genelde.

3.1.2.5.2. Zarara Faiz Yürütümü

Maruz kalınan zarara faiz istenebilmesinin nedeni, idarenin başvuru olsun (istem konusu idarenin eylem ve işlemlerinden dolayı uğranılan zararın giderimi) veya başvuru olmasın zararı kendiliğinden ödemeyip yargı kararıyla tazminata mahkûm edilmesi sonucu, zarara katlanma noktasında zararın yargısal başvurunun yarattığı zamansal kayıpla perçinleşmesinin bedelidir. Faizin başlangıç tarihi konusunda farklı fikirler olmakla birlikte Danıştay, idareye başvuru tarihinin esas almakla birlikte, başvurunun bulunmaması durumunda dava açıldığı tarihi esas almaktadır.[478] Olay tarihi, idareye başvuru tarihi, idarenin ret işlemi tarihi, dava tarihi gibi görüşler bulunmakla birlikte zararın meydana geldiği tarihten itibaren faizin ödenmesi aslolandır.[479] İYUK'un 16. maddesinin 4. fıkrası uyarınca arttırılan tazminat miktarına ilişkin faizin başlangıç noktası ise, idarenin temerrüde düştüğü tarih olarak ıslah dilekçesinin idareye tebliğ edildiği tarih esas alınacaktır.[480] Faizin talep edilmiş olması gerekmekte olup[481], uygulanacak oran kanuni faiz oranıdır.

---

[477] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 322.
[478] DİDDGK, E. 2010/2742, K. 2013 /4312, T. 2.12.2013, (Kazancı).
[479] Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 607; Atay, **İdari Yargılama,** s. 355.
[480] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 320.
[481] Başka deyişle önce iptal davası daha sonrasında tam yargı davası açılmışsa faiz iptal davası açılma tarihinden başlatılmaktadır. Her iki davanın birlikte açılmasında faiz talebinde bulunulmamışsa mahkeme re'sen faize hükmedemeyeceği gibi faiz talepli ayrı bir dava da açılamayacaktır. Atay, **İdari Yargılama,** s. 355; zararın dava dilekçesinde belirtilmesi gerekmekle birlikte zararı

Manevi zararın zenginleşmeye yol açmayacak şekilde idari yargı yerince düşük tutarda hükmedilmektedir. Bununla birlikte, idarenin kusurunun ağırlığı ile orantılı olacak şekilde olayın hukuka aykırılığının vehameti derecesinde, idareye dikkat ve özen noktasında ikaz edici bir nitelik taşıması gerekmektedir. Bu açıdan manevi tazminat konusunda idari yargı yerinin tazminat tutarı konusunda idareyi hukuka uygunluğa sevk edecek nitelikte teşvik edici miktarlara hükmetmesi yerinde olacaktır. Manevi tazminata faiz yürütümü konusunda ise tartışmalar olmakla birlikte genel görüş, faiz yürütülmeyeceği noktasındadır. Aksi kararları bulunmaktadır.[482]

3.1.3. Vergi İdaresinin Tarh İşleminden Doğan Hukuki Sorumluluk Rejiminin Belirlenmesi

İdari sistemde, idare edilenler (yurttaşlar, kişiler) ve idare ilişkilerini düzenleyen kuralların bulunması doğal ve zorunlu olup, her iki tarafın da uyma zorunluluğu bulunmaktadır. İdarenin yükümlü olduğu hizmetleri gerçekleştirmek için sahip olduğu yetkiler saklı kalmak şartıyla hukuka uyması gerekmektedir. Hukuka bağlı idareler, keyfiliğe kaçmayan genel ve hukuki anlamda güven ihtiyaçlarına karşılık verecek kurum ve kurallarını oluşturmuş ve uygulamaya aktarmış ve ne olursa olsun hukuk düzenine tabi bulunan idarelerdir.[483] Tarihsel süreçte idarenin önemi dört aşamadan geçmiştir. "İlk olarak idare siyasi erkin enstrümanı olarak oluşmuş ve gelişmiştir. İkinci olarak idare, özel hukuk kişilerine uygulanan genel hukuk kurallarından farklı olarak, kamu yararının işlevlerinde somutlaştırıcısı görevini üstlenmesi nedeniyle diğer hukuki aktörlerle olan ilişkilerinde eşit olmamanın sonucu olarak özgün bir hukuka bağlı ve bağımlı kılınmıştır. İdarenin idari yargıcın denetimine bağlı kılınması, ikinci sebebin sonucu veya etkisidir. Dördüncü sonuç ise, düzenleme yetkisi ile hem hukuka tabi hem hukukun koruyuşu olmaktadır." [484] Bu anlamda idarenin, yargısal denetimle varsa hukuka aykırı faaliyeti tespit edilerek, parasal ve gerçek (veya gerçek zarara en yakın olacak şekilde)

---

süregelen işlemlerde bu durum yumuşamakta, dolayısıyla dava dilekçesinde uyuşmazlık konusu miktar gösterilmeden tam yargı davası açılabileceği ve dolayısıyla faizin de miktar olarak belirtilmeden talep edilebileceği hakkında bkz. Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 314, 318.

[482] Çağlayan, **İdari Yargılama,** s. 708.

[483] Atay, **İdare Hukuku,** s. 36.

[484] Atay, **İdare Hukuku,** s. 37.

sorumluluğu belirlenecektir. İdarenin sorumluluğu, iki taraftan dezavantajlı konumda bulunan idare edilenlere verdiği zararları idarenin karşılamasıdır / tazmin etmesidir. Böylece, idarenin sorumluluğunda tazmin etme özelliği ön plana çıkacaktır. Bu sorumluluğun sadece tazmin aracısı olması görevi yoktur. Başka yan fonksiyonları bulunmaktadır. Maddi anlamda yükümlülük altına girdirilmesi yoluyla cezalandırıcı, başlangıçta müsamaha gösterilen davranışların artık böyle değerlendirilmemesi açısından eğitici (veya pedagojik), zarara uğrayana mağdur gözüyle bakılmasını sağlanması açısından ahlaki (veya moral) işlevi bulunmaktadır.[485] Böylece idarenin zorla ve uzun süreçler sonucunda da olsa hukuka bağlı kalmasını sağlayarak, hukukun koruyucusu olmasına neden olacaktır.

Vergi idaresi de bir kamu idaresidir. Bu bakımdan vergi idaresinin işlemlerinden ve eylemlerinden sorumluluğu diğer kamu kamu idarelerinin sorumluluğunda olduğu gibi Anayasanın 125. maddesinde yer alan genel sorumluluk esası çerçevesinde değerlendirilecektir. Sorumluluğun koşulları ve nedenleri kanunlarda kural olarak bulunmamaktadır. İdari sorumluluk ilkesi, vergi idaresinin faaliyetleri açısından da geçerlidir. Dolayısıyla vergileri ilgilendiren konularda idarenin tazmin sorumluluğunun ayrıca ve özel olarak vergi alanında düzenlenmemesi bir eksiklik olarak nitelendirilmeyecektir. Nitekim, kanun koyucu somut olayın şartlarına göre değişecek özellikli bir alanı kasti olarak düzenlememiştir. Bunun yanında sorumluluğa ilişkin belli kuralların kanunlarda yer alması, anayasanın bir konuda yasaklama yapmadığı alanlar olması şartıyla genel sorumluluk ilkelerine ve hukukun genel kaidelerine uymak şartı ile yargı yerlerine sorumluluğun şartlarının ve sebeplerinin tayini yetkisi verildiğine işaret etmektedir. Diğer yandan anayasal ilke ile idarenin sorumluluğunun belirlenmesi, kanunlarla dahi olsa idareye verilebilecek dokunulmazlık alanlarının normlar hiyerarşisi gereği anayasaya aykırı olması sonucu doğurmaktadır. Bunun örneklerinden biri, yakın tarihte Gümrük Kanunu'nun gümrük vergisinin geri verilmesinde faiz uygulanmayacağına dair hükmün Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesidir. Bu hükmün yürürlükte olduğu dönemde dahi yargı yerlerinin faize hükmettiği kararlarına rastlanmaktadır. Daha sonrasında kanun koyucu gümrük vergisinin geri

[485] Atay, **İdare Hukuku,** s. 678.

verilmesinde, VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına benzer bir düzenleme öngörmüştür. Hukuk devleti ilkesi ve idarenin genel sorumluluğuna gidilebileceğine dair iki ilke, vergi veya idare hukukuna ilişkin mevzuatta zararın karşılanmasına dair bir hükmün mevcut olmaması durumunda dahi, vergi yargıcına mükellefin zararının tam tazmin /gerçek zararının karşılayacak nitelikte idarenin sorumluluğuna hükmetmeyi gerekli kılacaktır. Böylece vergi idaresinin vergi miktarı belirlenmesine ilişkin faaliyetinin, kusura dayanan sorumluluk kapsamında hizmet kusuru teşkil edip etmeyeceği belirlenecektir. Dolayısıyla bir idari işlem olan tarha ilişkin hukuka aykırılığının saptanması durumunda, yapılan ödeme hukuka aykırı bir tahsil ve bu da zarar haline dönüşecek ve sorumluluk ibresi vergi idaresine yönelerek bu zararın karşılanması gerekecektir. Davaların uzun sürmesi ve paranın değerinde yaşanan kayıp olarak adlandırılan enflasyon sonucu, zarar mükelleften salt vergi idaresinin hazinesine geçen miktar olarak kalmayacak, bu miktarın o miktarsız geçen süre boyunca yaşadığı değer kaybının devletçe karşılanması gerekecektir. İdari yargıda kanuni faiz oranı kabul edilirken, vergi yargısında sırayla artacak oran olacak şekilde kanuni faiz oranı, tecil faiz oranı ve devletin kendi alacaklarına uyguladığı gecikme faiz oranlarının uygulanması ihtimal dâhilindedir. VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası tecil faizini düzenlerken, hukuk devleti ilkesi savunucularının haykırışları bu kanuni düzenlemenin birçok yönden yetersizliğine ve eksikliğine atıf yapmaktadır. Danıştayın genel uygulaması kanuni faiz oranı iken, son zamanlarda tecil faizine ilişkin kuralı uyguladığı görülmektedir. Gerçekten de kişilerin hem topluma hem yönetenlere hem idareye hem de yargıya güvenin sağlanması isteniyorsa mükellef hukukuna uygun hareket edilmesi gerekmektedir ve isabetli kararların istikrarlı şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu anlamda, istenen ve dilenen kamu gücünün her birimde ön plana çıktığı alanlardan vergilendirme sürecinde mükellefi, vergi yasalarının her iki tarafı koruduğuna ilişkin inancının yerleşmesi için adımların atılmasıdır. Bu anlamda, vergilerin iadesinde gecikme faizinin ödemeden, ödemenin iadesine kadar geçen süre için hesaplanarak geri verilmesine dönük bir uygulamanın yerleşmesi veya buna ilişkin kurala AATUHK'da veya İYUK'ta yer verilmesidir.

3.2. VERGİ İDARESİNİN TARH İŞLEMİNDEN DOĞAN "FAİZ" SORUMLULUĞU

3.2.1. Vergi İadesinde Faiz ve Vergi Hukukunda Faiz Benzeri Müesseseler

3.2.1.1. Gecikme Faizi

3.2.1.1.1. Genel Olarak

Kamu alacağının değerini korumaya yönelik düzenlemelerdendir. Kamu alacağını tahakkuktan önce de sonra da korumak kamu finansmanı açısından gerekmektedir. Vergi alacağının *"tahakkukunun gecikmesinden"* doğan değer kayıpları gecikme faizi müessesesi ile karşılanmaktadır.

Gecikme faizi kanunda öngörülen sürede tarh ve tahakkuk ettirilmeyen vergi asıllarına uygulanmaktadır. Bu vergi aslı miktarı ise, ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergi aslıdır. Mükellefin beyanname ile beyan ettiği matrah üzerinden hesaplanan vergi hem tarh hem tahakkuk edip tahakkuk fişi kesildiğinden gecikme olmadığından gecikme faizi de doğalında alınmaz.

Gecikme faizinin ceza niteliğinde olmadığı kabul edilmektedir. Bu nedenle ölümle gecikme faizi sona ermeyip, mirası reddetmeyen mirasçılara geçmektedir. Nitekim suç ve cezaların şahsiliği ilkesi hukukun genel ilkelerindendir.

3.2.1.1.2. Gecikme Faizine İlişkin Hukuki Düzenleme

Gecikme faizi, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilere uygulanmaktadır. VUK'un kapsamı ise 1. maddesinde belirtilmiştir. Kapsamı VUK'un 2. maddesinde yazılı olanlar dışında, "*genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar"* ile *"vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar"* şeklindedir. Dolayısıyla gecikme faizinin

uygulama alanı, tüm kamu alacaklarını veya AATUHK'ya göre tahsil edilen tüm kamu alacaklarını kapsamamaktadır.

Gecikme faizinin ortaya çıkışı hukuki tekniğin gerektirdiği yorum ile enflasyonun yüksek seyrettiği dönemde devletin değer kaybına karşı yeni finansman kaynağı arayışıdır. Gecikme faizi uygulaması 1983 yılında başlatılmıştır. 1983'ten günümüze değişen oranlarla birlikte uygulamasına devam edilmektedir. VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmektedir.

3.2.1.1.3. Gecikme Faizi Hesaplaması ve Oranı

Verginin tahakkukunda gecikilen her ay için kesilmektedir. Gecikme faizi, gecikme zammı oranında hesaplanmaktadır. [486] Ay kesirleri dikkate alınmamaktadır. Gecikme faizi şöyle hesaplanmaktadır:

"Gecikme faizi tutarı = Gecikme zammı oranı X ay sayısı X gecikme faizi uygulanacak tutar"

Gecikme faizinin hesaplanması, idarece tek taraflı tarh edilen verginin tahakkuk ettiği tarihe göre değişmektedir. Mesela dava açmaksızın kesinleşme varsa, vergi kanunlarında belirtilen vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanmaktadır. Dava konusu yapılmamış vergi aslı ve cezası, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. Gecikme faizi de bu süre içinde ödenmektedir.

Bunun yanında dava konusu yapılmışsa ve yargı organı kararı verginin ve/veya cezanın varlığı yönündeyse, ilgili verginin kanuni vade tarihinden mahkeme kararının vergi dairesine tebliğine kadar geçen süre için gecikme faizi işleyecektir.

[486] Güncel gecikme zammı oranı, yıllık %19,2'dir. Cumhurbaşkanlığı kararı ile belirlenmektedir. Bkz. 1947 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, RG, T.30.12.2019, S. 30994.

Mükellef de yargı kararını alan vergi dairesinin düzenlediği 2 no'lu ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 1 ay içinde vergi aslını, cezası ile birlikte ödeyecektir.

Tarh edilen vergiler hakkında uzlaşma müessesesi işletilmişse, uzlaşılan vergi miktarına normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imza tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi işleyecektir. Nitekim mükellef uzlaşılan vergi miktarını artık kabul etmiştir.

Gecikme faizi, gecikme zammından farklı olarak kesilen bir ceza varsa cezaya faiz işletilmemektedir.

3.2.1.2. Gecikme Zammı

3.2.1.2.1. Genel Olarak

Genel hukukta borçlu borcunu ödemezse temerrüde düşmekte ve ihtar yapılmaktadır. Vergi hukukunda tahakkuk etmiş borç vadesinde ödenmeyip borcun ödemesi geciktiriliyorsa gecikme süresi kadar borçludan gecikme zammı alınmaktadır. Dolayısıyla gecikme zammı, gecikme faizi gibi önceden borçluya bildirilmemektedir. Zira gecikme zammının kesin tutarı ancak borcun aslının ödendiği tarihte belirlenebilmektedir.[487]

Gecikme zammı, vergilendirme aşamalarından tahsil safhası ile ilgilidir. Başka deyişle kesinleşmiş ama zamanında ödenmeyen bir vergi borcu söz konusudur.

3.2.1.2.2. Gecikme Zammının Hukuki Niteliği ve Hukuki Düzenleme

Gecikme zammı, fer'i bir kamu alacağıdır. Diğer yandan gecikme faizi gibi gecikme zammının da ceza niteliğinde olmadığı kabul edilmektedir. Bu nedenle ölümle gecikme zammı sona ermeyip, mirası reddetmeyen mirasçılara geçmektedir.

[487] Öner, **Vergi,** s. 211.

AATUHK'nın 51. ve 52. maddelerinde buna ilişkin düzenleme mevcuttur. Nitekim suç ve cezaların şahsiliği ilkesi hukukun genel ilkelerindendir.

Gecikme zammı uygulaması AATUHK'da düzenlenmektedir. AATUHK'nın 51. maddesinde düzenlenmesi, gecikme zammının vergi icra hukukuna ait bir kavram olduğunu göstermektedir.

3.2.1.2.3. Gecikme Zammının Hesaplanması

Gecikme zammı ödemenin yapılması gereken vadenin başı değil, bitiminden itibaren hesaplanmaktadır. Aylık olarak hesaplanmaktadır. Ayı aşan kesirlere isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesaplanmaktadır. Hesaplama yapılırken vade tarihi hesap edilmemekte, ödeme günü ise hesap edilmektedir.

30.12.2019 tarihinden beri aylık %1,6 yeni gecikme zammı oranı vadesi 29.12.2019 tarihinden önce gelmesine rağmen, bu tarih itibariyle henüz ödenmemiş olan veya vadesi 29.12.2019 tarihinden sonra gelen ancak vadesinde ödenmeyen kamu borçlarına uygulanmaktadır.[488] Şu şekilde hesaplanmaktadır:

"Gecikme zammı tutarı = Aylık gecikme zammı oranı X ay(ve aynı şekilde gün sayısı) X gecikme zammı uygulanacak tutar"

AATUHK'nın 51. maddesinin 3. fıkrasına göre, gecikme zammı vergi aslına ek olarak miktarı kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen "vergi zıyai cezası" için de kararlaştırılmaktadır. Gecikme faizi ödenmemiş ve gecikme faizi de kesinleşmişse bu

[488] Gecikme zammı oranının yeniden belirlendiği hallerde, zammın hesaplanması şöyledir:
- Aylık esasa göre gecikme zammının hesaplandığı bir aylık süre içindeki bir tarihte oran değişikliği yapılırsa, bu bir aylık sürenin tamamına eski oran uygulanır.
- Ay kesirleri için zammın hesaplanması günlük esasa göre yapılırsa, Cumhurbaşkanlığı kararının yürürlüğe girdiği gün dahil olmak üzere daha sonraki günler için yeni oran, yürürlük tarihinden önceki günler için ise eski oran dikkate alınır.

faiz üzerine de gecikme zammı işletilmemektedir. Faize faiz işletilmez genel kuralı geçerlidir.[489]

3.2.1.2.4. Gecikme Zammının Uygulanmasında Özellikli Durumlar

Vergi zıyai cezası için gecikme zammı hesaplanabilmektedir. Diğer kesilen cezalarda/ceza niteliğinde olan kamu alacaklarına ise gecikme zammı uygulaması yoktur. Genel ve özel usulsüzlük cezalarına ek olarak, Gümrük Kanunu'nda öngörülen para cezalarına gecikme zammı uygulanmaz.[490] Bununla birlikte 5510 sayılı Kanun'un 89. maddesi gereği ise SGK prim ve alacaklarına gecikme faizi ve zammı hesaplanmaktadır.

Haksız çıkma zammı tahsil aşamasının yargıya taşınması durumunda söz konusu olabilmektedir. Haksız çıkma zammının süresinde ödenmemesi halinde gecikme zammı uygulanmaz.

Gecikme zammının, asıl vergi miktarından fazla olamayacağına ilişkin bir kural yoktur. Gecikme zammı miktarına ilişkin üst sınır bulunmamakta iken, alt sınır bir liradan az olmamaktadır.

Gecikme zammını durduran haller bulunmaktadır. Tecilin yapıldığı, iflasın açıldığı veya acizin sabit olduğu tarihte gecikme zammı durmaktadır.[491]

Gecikme zammının işlemeyeceği başkaca durumlar da bulunmaktadır. VUK'un 13. maddesi uyarınca mücbir halin tespiti durumunda bu hal boyunca gecikme zammı uygulanmamaktadır.

---

[489] Bilici, **Vergi**, s. 170.
[490] Öner, **Vergi,** s. 211.
[491] Gecikme zammını durduran haller, köylerde gecikme zammı ve asgari gecikme zammı haddi gibi özellikli durumlar için bkz**. www.vdd.com.tr/gecikme-zammi-hesabinda-ozellikli-durumlar, erişim t:31.10.2021.**

Mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olup takip ve tahsili AATUHK'ya göre takip ve tahsili yapılan bazı kamu alacakları bulunmaktadır. Bu kamu alacaklarına, güncel gecikme zammı oranının yarısı uygulanmaktadır.

3.2.1.3. Haksız Çıkma Zammı

Mükellef, ödeme emrine karşı 15 gün içinde AATUHK'nın 58. maddesinde yazılı sınırlı sebeplerle (borcum yok, borcumu kısmen veya tamamen ödedim veya tarh/tahsil zamanaşımına uğradı) alacaklı tahsil dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Ödeme emrine karşı açılan dava yürütmeyi durdurma kararı alınmadığı sürece verginin tahsilini durdurmamaktadır.

Vergi mahkemesinde karar davacı mükellef aleyhine olursa borcunu, ödeme emrine hukuka aykırı itiraz ettiği için %10 zam ile hesaplanmış şekliyle ödemektedir. Söz konusu ödeme uygulama haksız çıkma tazminatı olarak adlandırılmaktadır.[492] Bu ödeme İİK'daki uygulamaya (md. 67-68) mahiyet itibariyle benzemektedir. Bu borcun ve cezaların kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi gereklidir.

Haksız çıkma tazminatı tek orandır. Kanunda belirtilmiştir. Bu tazminatın alınabilmesi için kararın kesinleşmesi gerekmektedir. Bu oran, mükellefleri dava açmadan alıkoyabilecek kadar tereddüde düşürecek ve yargıya erişimi kısıtlayan bir tazminat niteliğindedir. AYM'ye götürülmüş ve fakat iptal edilmemiştir.

3.2.1.4. Tecil Faizi

3.2.1.4.1. Kavram Olarak Tecil

Vergi/kamu icra hukukuna ilişkin/ait bir kavramdır. Kamu alacağının/vergi alacağının tahsilinin sağlanarak hazinenin herhangi bir değer kaybı olmaması için

[492] Bilici, **Vergi,** s. 175.

kanuni düzenlemeler bulunmaktadır. Vergi borçlusuna[493] malvarlığından iktisadi değer transferinin sağlıklı ve etkin gerçekleştirilmesi için bir yandan vergi alacağına ilişkin güvence önlemeleri öngörülerek birtakım edim yükümleri yüklenirken diğer yandan, vergi alacağının *devamlılığının* sağlanması adına kamu alacağının ertelenmesi(tecil) ve terkin gibi bazı kolaylıklar sağlanmaktadır.[494] Nitekim devletin amacı salt kamu alacağını borçludan tahsil etmek değil, ekonomideki devinimlerin ve mali sıkıntıların göz ardı edilmeden mümkün olduğunca mükellef eksenli politikaların oluşturularak tahsilin sağlanmasıdır. Devletin kamu alacağının tahsilinde sonuç odaklı yaklaşımdan ziyade süreci, mükellefin vergi yükünü, yükün yol açtığı gerçek değeri kadar hissettirecek şekilde dengeli yürütümünü sağlaması esastır. Zaten vergi icra hukukunun genel icradan farklı olarak ortaya çıkışının özü budur. Devletin kamu alacağını (cebren) tahsili ile ortaya çıkan menfaati, mükellefin tahsil ile ortaya çıkan zararından büyük olamaz.

Vadesinde ödenmeyen ve kesinleşen vergi alacağı için ödeme emri hukuka uygun şekilde gönderilmişse ve vergi mükellefinin ödememesi durumunda haciz uygulaması ile karşı karşıya kalıp[495], kamu hizmetinin finansman kaynağı olan vergi mükelleflerinin vergi ödeme kabiliyetlerine kökünü kazımamak adına borçluya kolaylık sağlanmaktadır. Özellikle vergi borçlarında[496] iyiniyetli borçlunun vergi

---

493 Tecil konusunda vergi mükellefi yerine kamu borçlusu veya borçlu teriminin kullanılması uygundur. Zira sadece vergiler değil, il özel idarelerine ait alacaklar veya belediyelere ait alacaklar gibi diğer kamu alacakları tecil edilebilir. Çünkü tecil AATUHK'da düzenlenmektedir. Çalışma konusu itibariyle değerlendirildiğinde ise vergi mükellefi terimi kullanılabilir.

494 Vergi affı, vergi hatalarının düzeltilmesi imkânı ve hatta zamanaşımı müessesi bile bu kapsamda değerlendirilebilir. Karakoç**, Genel Vergi,** s. 557; Öner, **Vergi,** s. 213. Bilici, farklı olarak zamanaşımını vergi alacağının güvence altına alınması yöntemi olarak, ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN ise, vergi borcunu sona erdiren neden olarak kabul etmektedir. Bilici, **Vergi,** s. 159; Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 132.

495 Tecil müessesesi ödeme öncesi her aşamada istenebilir. Kastedilen, ödeme ile faaliyetlerinin ağır şekilde sekteye uğrama ihtimali veya devam edememesi ile oluşabilecek borçlunun zor durumudur.

496 AATUHK'nın 1. maddesinde bu kanunun kapsamı düzenlenmektedir. AATUHK'nın kapsamı sadece vergi alacağı değil, esas itibariyle vergi dışındaki kamu alacakları ve kamu alacağı sayılan hallerden oluşmaktadır. Örneğin, sosyal güvenlik kurumu alacakları da AATUHK'nın 48. maddesine göre tecil edilebilmektedir. Diğer yandan AATUHK'nın 48. maddesinin "A" bendinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflerin borçlarının tecili kurumundan yararlanılması için ön şart, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren alacaklarla sınırlıdır. Başka deyişle, AATUHK'nın 48. maddesinin "A" bendine göre taksitlendirilebilecek alacaklar, vergi daireleri tarafından takip edilen ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren vergi, resim, harç ve vergi cezaları ile bu alacaklara bağlı gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlı tutulmuştur. 213 sayılı Kanun kapsamına girmekle beraber özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, geçici vergi, harçlardan (ikmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç) olan alacaklar ve bu alacaklara

ödeyebilme yeteneğinin korunması ve vergi kaynağının sürekliliğinin sağlanması borcun AATUHK'da düzenlenen koşulları sağlaması şartıyla tecilini /ertelenmesini gerekli kılmaktadır.[497] Başka deyişle tecil, alacaklı kamu idaresi ile borçlu arasında borcun ödenmesinin belli süre ile ertelenmesini öngören bir *sözleşmedir.*[498] Tecil müessesesi Maliye Bakanlığınca sık başvurulan bir yöntemdir.

3.2.1.4.2. Tecilin Şartları ve Alacaklı İdarenin Takdir Hakkı

Tecil, her kamu borçlusunun başvurabileceği bir yöntem değildir. Tecilin şartları AATUHK'nın 48. maddesinde düzenlenmiştir. Bu şartlar borçluda bulunması gereken şartlar ve idarenin değerlendirmesine ilişkin olmak üzere iki alt ayrım içinde incelenebilmektedir. Borçluda bulunabilecek şartlardan ilki borçlunun borcun safhası farketmeksizin –ödemeden önceki her aşamada[499]- talebidir. Vergi idaresi kendiliğinden tecil yapamaz. Mesela ithalde alınan vergilerle ilgili tecil yetkisi Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na aittir. İkinci şart borçlunun cebren tahsil kurumunun işletilmesi ile çok zor duruma düşecek olması[500], üçüncü şart asli ve fer'i alacak toplamı üzerinden teminat göstermesidir[501].

---

ilişkin gecikme zammı her iki hüküm anlamında da tecil edilmeyecektir. Ancak, bu alacaklara ait gecikme faizi, vergi ziyaı cezaları ve vergi ziyaı cezasına ilişkin gecikme zammı tecil edilebilecektir. Genelge ile belirlenen şartlar için bkz. Maliye Bakanlığı Tahsilat İç Genelgesi, Seri No: 2008/3, T.01.07.2008, Sayı B.07.1.GİB.0.06.38/3802-92, **erişim:www.verginet.com,** erişim tarihi:30.09.2021. Ayrıntılı bilgi ve örneklemeler için bkz. **www.vdd.com.tr,** erişim tarihi: 30.09.2021,

[497] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 557.

[498] Öner, **Vergi,** s. 213.

[499] Hatta AATUHK'nın 48. maddesinin 6. fıkrasında yer alan *"Haciz yapılmışsa mahcuz mal, değeri tutarınca teminat yerine geçer. Tecil edilen amme alacakları ile ilgili olarak daha önce tatbik edilen ve borcun tamamını karşılayacak değerde olan hacizler, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılır ve buna isabet eden teminat iade edilir…"* şeklindeki hüküm gereği haczin varlığı durumunda da tecil imkânı tanınmıştır. Bu durumda da basit faiz usulüyle yıllık tecil faizi oranında faiz hesaplanması gerekmekte olup, ayrıca gecikme zammı tatbik edilmeyecektir. Spesifik örnek için Bkz. Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: A Sıra No: 13), RG, T.8.6.2021, S.31505.

[500] Zor durum hali nakit sıkıntısı anlamına gelmekte olup, sürelerin uzamasına neden olan zor durum halinden farklıdır. Bilici, **Vergi,** s. 179.

[501] Teminat aranmayan küçük miktarlı alacaklar hakkında bkz. 5766 Sayılı Kanun, RG, T.6.6.2008, S.26898 (Mükerrer).

Tecil başvurusunun ardından alacaklı idare[502] başvuruyu değerlendirmektedir. Alacaklının takdir yetkisi bulunmaktadır. Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenen kriterlerden tecil süresi azami süreyi göstermekte olup, tecile yetkili makamlarca, mükellefin talep ettiği tecil süresinden daha kısa sürede tecil yapılması mümkündür. İdare, borçlunun zor durumda olup olmadığını incelerken tecil talebi için borçlunun iyi niyetini aramaktadır. Borçlunun iyi niyeti, alacaklı idarenin takdir yetkisini kullanırken bulunması gereken ön şartı oluşturmaktadır.[503] Başka deyişle, borçlunun önceki ödemelerindeki tutumu, teklif ettiği ödeme planı gibi unsurlar alacaklı idarenin tecile ilişkin olumlu kararında etkilidir.[504] Borçlunun likidite oranı hesaplanmakta ve taksit sayısı belirlenmektedir.[505] İdare borcu tecil etme konusunda takdir yetkisine sahip olduğundan idarenin takdir hakkı idari dava konusuna girmemektedir.[506] Uygulamada idareye geniş bir takdir yetkisi tanındığı görülmektedir. Bununla birlikte tecil talebinin reddi işlemine karşı ret işleminin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde işlemi yapan makamı hasım göstererek, ret işleminin/takdir yetkisinin hukuka aykırılığını ileri sürerek dava açılabilmektedir. Burada idare de savunma olarak kamu yararını gözetmek amacıyla / tecilin kabulü halinde ödememenin gerçekleşmeyeceğine ilişkin kanaatin olduğunu ileri sürebilir. Kanımızca borçluda bulunması şartların var olduğunun tespiti sonrasında borçlunun iyi niyetinin varlığı durumu da varsa, alacaklı idare takdir hakkını kullanarak tecil talebini reddediyorum diyemez. Zira takdir hakkı, idare hukuku açısından hukuki sınırlar içinde serbestiyi ifade etmektedir. Vergi hukukunu da içine alan mali hukuk biliminde idarenin takdir yetkisi son derece sınırlı olup, genelde bağlı yetkiyle tanımlanan bu bilim dalı tecil gibi kurumlar kullanılarak mükellef haklarına aykırı sonuçlar elde edemez.

Tecil şartlarında yukarıda sayılan olumlu şartlar yanında olumsuz şartlar yani tecil talebi yapılması sırasında bulunmaması gereken şartlar vardır. Borçlu VUK'un 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesinden yararlanarak beyanda

[502] Tecil kararını borcun tutarına göre vergi dairesi, defterdar veya Maliye Bakanlığı vermekte olup bu konuda da farklı zamanlarda tahsilat iç genelgeleri yayımlanmaktadır.
[503] İyi niyet, kanunun aradığı şartlar arasında sayılmamıştır.
[504] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 558; Öner, **Vergi,** s. 214.
[505] Likidite oranı hesabı için bkz. **www.pwc.com.tr,** erişim tarihi:30.09.2021.
[506] Öner, **Vergi,** s. 214.

bulunmuşsa veya VUK'un 376. maddesinde cezada indirim talep ederek ödemeyi teklif etmişse ayrıca tecilden de yararlanamaz.[507] Nitekim tecilde amaç ödeme kolaylığı sağlamaktır.

Vergi ve diğer kamu alacaklarının tecilinin kabulü halinde en fazla 36 aya kadar tecil edilebilmekte ve sürenin sonunda bir defa yerine aylık taksitlerle ödenmektedir. Uygulamada vergi borçları genelde içinde bulunulan bütçe yılın sonuna kadar/aralık ayının sonuna kadar tecil edilmektedir.[508]

3.2.1.4.3. Tecil Faizi Oranına ilişkin Hukuki Düzenleme ve Hesaplama

Tecil müessesinin hem borçluya hem de alacaklı idareye pratikte yararı bulunmaktadır. Borçlu borcunu ödemek için yeni bir süreye kavuşurken, alacaklı idare de birtakım cebri icra yollarına başvurmaksızın alacağını gecikmeli de olsa tahsil etme imkânı elde etmektedir. Devletin kamu alacağını karşılıklı rızaya dayalı olarak da olsa gecikmeli almasının tecil faizi olarak bir karşılığının talep etmesine yol açmaktadır.

Tecil edilen kamu alacağı tecil edildiği tarihten ödeme günü itibariyle faiz uygulanmaktadır. Bu itibarla tecil döneminde borç tecil edilmemiş gibi ayrıca bir gecikme zammı uygulanmaz. Bununla birlikte tecil faizi alınmaktadır. Buradan çıkarılan sonuç borçlunun tecil şartlarına uymaması durumunda tecil hiç yapılmamış gibi gecikme zammı hesaplanmaktadır.

Tecil faizi devlete ait dahilde alınan vergiler konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından, ithalde alınan vergilerde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı[509] tarafından tahsilat genel tebliğleri ile tespit edilmektedir. Genel ekonomik düzeyi ve

[507] Tecil, terkin ve özenli mükellef indirimi ile birlikte mükellefin tahsil aşamasında başvurabileceği bir yöntem iken, cezada indirim tarh aşamasındaki başvuru yollarındandır. Tecil vergi borcunu sona erdirmeyip (ödemeyi) hafifleten bir neden iken, ceza indirimi ise vergi borcunu sona erdirmektedir.

[508] Öner, **Vergi,** s. 214.

[509] Gümrük vergisi tecilinin ayrıntıyla düzenlendiği tebliğ için bkz. Gümrük Genel Tebliği Tahsilat İşlemleri, Seri No: 2, RG, T. 21.1.2014, S. 28889.

enflasyon oranları dikkate alınmakta olup, tecilin varlık sebebi gereği gecikme zammının bir miktar altından belirlenmektedir.[510] Tecil faizi aylık olarak belirlenmekte, günlük olarak uygulanmaktadır.

30.12.2019 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara dayanılarak tecil edilen kamu alacaklarına yıllık %15 tecil faizi uygulanmaktadır.[511] Tecil faizi kabataslak şöyle hesaplanmaktadır:

"Tecil Faizi = (Taksit Tutarı x Yıllık Tecil Faizi Oranı x Gün Sayısı) / 36.000"

3.2.1.5. Pişmanlık Zammı

3.2.1.5.1. Genel Olarak

VUK'un 371. maddesinde pişmanlık müessesesi düzenlenmektedir. Pişmanlıktan yararlanılabilmesi için talebin olması ve bu talebin yazılı olması gerekmektedir. Bununla birlikte, idarece tarh edilen vergilerde ve tahakkuku tahsile bağlı vergilerde işin doğası gereği pişmanlık hükümleri uygulanmamaktadır. Pişmanlık hükümlerinin uygulanması, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kesilmesini engellememektedir

3.2.1.5.2. Pişmanlık Zammı Oranı ve Hesaplanması

VUK'un 371. maddesinde yer alan düzenleme nedeniyle, pişmanlık zammı gecikme zammı oranında uygulanmaktadır. 1592 sayılı Cumhurbaşkanı kararıyla yapılan değişiklik pişmanlık zammı oranını da değiştirmiştir. 30.12.2019 tarihinden itibaren uygulanacak pişmanlık zammı oranı %1,6 olmuştur. Buna göre, pişmanlık

[510] Tecil faizi 2020'den beri yıllık %15'tir. Bkz. Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği, Seri: C, Sıra No:5, RG, T.30.12.2019, S. 30994. Gecikme zammı ise 2020'den beri %19,2'dir.

[511] Tebliğin yayımı tarihinden önce tecil edilmiş ve tecil şartlarına uygun olarak ödenmekte olan kamu alacaklarının, tebliğin yayımı tarihinden sonra ödenmesi gereken taksit tutarlarına, tebliğin yayımı tarihine kadar (bu tarih hariç) geçen süre için geçerli olan oranlarda, tebliğin yayımı tarihinden itibaren de yıllık %15 oranında tecil faizi uygulanacaktır.

zammı hesabında ay kesirleri tam ay sayılmaktadır. Pişmanlık zammı hesaplaması şöyledir:

"Pişmanlık zammı tutarı =Ödeme süresi geçen vergi tutarı X gecikme zammı oranı X borcun normal vade tarihi ile ödendiği tarih arasında geçen ay sayısı"

3.2.1.6. Kanuni Faiz

Özel hukuk borç ilişkilerine yasal faiz uygulanmaktadır. 3095 Sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Özel hukukta faiz oranın sözleşme ile belirlenmediği durumlarda %9, temerrüt faiz oranı da sözleşme ile belirlenmeyen durumlarda % 9'dur. 1.7.2018 tarihinden itibaren uygulanan orandır. Ticari işler bakımında temerrüt faiz oranı 1.1.2021 tarihinden itibaren %18,25'tir. Türk Ticaret Kanunu gereği Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Tebliği ile belirlenmiştir.

3.2.2. Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Tecil Faizinin Karşılaştırılması

3.2.2.1. Yıllar İtibariyle Değişen Oranlar Açısından Farklar

Tablo 1: Dönemler İtibariyle Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Pişmanlık Zammı Oranları

Uygulanma Dönemi	Gecikme Zammı (Gecikme Faizi ve Pişmanlık Zammı Oranı)- Her Ay için	Hukuki Düzenleme
12.11.2003-01.03.2005	4%	2003/6345 BKK
02.03.2005-20.04.2006	3%	2005/8551 BKK
21.04.2006–8.11.2009	%2,5	2006/10302 BKK
19.11.2009-18.10.2010	%1,95	2009/15565 BKK
19.10.2010-04.09.2018	%1,40	2010/965 BKK
05.09.2018-30.06.2019	2%	62 sayılı CB Kararı
01.07.2019-01.10.2019	%2,5	1266 sayılı CB Kararı
02.10.2019-29.12.2019	2%	1592 sayılı CB Kararı
30.12.2019 tarihinden beri	%1,6	1947 sayılı CB Kararı

Tablo 2: Dönemler İtibariyle Tecil Faizi Oranları

Uygulanma Dönemi	Tecil Faizi Oranı (Yıllık)	Hukuki Düzenleme
04.03.2005-27.04.2006	30%	434 seri no.lu Tahsilât Genel Tebliği
28.04.2006-20.11.2009	24%	438 seri no.lu Tahsilât Genel Tebliği
21.11.2009-20.10.2010	19%	Tahsilât Genel Tebliği Seri: C Sıra No: 1
21.10.2010-05.09.2018	12%	Tahsilât Genel Tebliği Seri: C Sıra No: 2
06.09.2018-24.10.2019	22%	Tahsilât Genel Tebliği Seri: C Sıra No: 3
24.10.2019-29.12.2019	19%	Tahsilât Genel Tebliği Seri: C Sıra No: 4
30.12.2019 –…….	15%	Tahsilât Genel Tebliği Seri: C Sıra No: 5

Tablo 3: Yıllar İtibariyle Gecikme Zammı/Gecikme Faizi ve Tecil Faizi Arasındaki Fark

Dönem	Gecikme Zammı/Gecikme Faizi Yıllık Oranı(A)	Tecil Faizi Yıllık Oranı(B)	Fark (A-B)
2003-2005	48%	36%	***12%***
2005-2006	36	30%	**6%**
2006-2009	30	24%	**6%**
2009-2010	23,4	19%	**%4,4**
2010-2018	16,8	12%	**%4-8**
2018-2019/10	24	22%	***2%***
2019/7-2019/10	30	22%	**8%**
2019/10-2019/12	24	19%	**5%**
2019/12-	19,2	15%	**%4,2**

Tablo 3, tablo 1 ve 2'nin özetlenmiş halidir. Tablo 1'de devletin kendi alacaklarına uyguladığı ve uğradığı kaybın telafi amacıyla öngördüğü telafi mekanizmaları ve oranları yer almaktadır. Tablo 2 ise, yine aynı dönemler olmasına rağmen yürütme organı tarafından vergi borçlusunun uğradığı mali kaybın veya değer kaybının tazmini amacıyla öngörülmüş oran bulunmaktadır. Tablo 3 ise, devletin kendi alacaklarına uyguladığı oranlar ile devletin iade etmesi gereken vergi miktarına uyguladığı faiz oranı arasındaki farklılığa dikkat çekmektedir. Nitekim devletin kendi

alacaklarına uyguladığı oran her zaman daha yüksek olmuş ve tablodaki dönemler itibariyle fark %12'ye kadar çıkmış, %2'ye kadar düşmüştür.[512] Bu durum da yürütme organının vergi iadelerine uygulanacak oranlardaki yetki genişliğini, enflasyon oranları ve ekonomik devinimleri gerekçe göstererek kendi lehine esnetebildiğini gözler önüne sermektedir. Nitekim kendi alacaklarına uyguladığı faiz oranlarının yüksek olması yanında, vergi iadelerinde uygulanacak faiz oranının düşük tutulması yapacağı harcamadan tasarruf etmesini sağlamaktadır. Bu durumda mükellef haklarının korunması ilkesine ters düşmektedir. Diğer yandan, vergi iadelerinin sadece faizi ile birlikte yapılması devletin haksız veya fazla tahsilinden kaynaklı ortaya çıkan başkaca zararların tazmin edilmemesine veya bu konuda devletin sessiz kaldığı sonucuna ulaşılmasına yol açacaktır.

3.2.2.2. Diğer Farklar

Tablo 4'te gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizi arasındaki farklara değinilmiştir. Gecikme zammı zamanında ödememenin, gecikme faizi tahakkuktaki gecikmenin yaptırımıdır. Bu yaptırım gecikme zammı söz konusu olduğunda tüm kamu alacaklarını kapsadığı için doğalında gecikme faizinden daha geniş bir alanı temsil etmektedir.

Gerek gecikme zammı gerek gecikme faizi ceza niteliğinde değildir. Bu amaçla ikisi de mirası reddetmeyen mirasçılara geçebilmektedir. Diğer yandan gecikme faizi ile gecikme zammı oranları aynı iken, tecil faizi oranları farklıdır ve genelde gecikme zammı oranları tecil faizi oranlarından yüksektir.

[512] Uygulandığı dönemler itibariyle en yüksek fark ise, 1998-2000 ve 2001-2002 yılları arasındadır. 1998-2000 yılında gecikme zammı/faizi %144 ve tecil faizi %96, 2001-2002 yılları arasında gecikme zammı/faizi %120 ve tecil faizi %72'dir. Gecikme zammı ve tecil faizi arasındaki en yüksek fark %48'dir. Bu fark da aylık %4 gibi yüksek bir farka denk gelmektedir. Bu aylık fark, güncel/şu anda uygulanmakta olan aylık gecikme faizinden %2,4 ve aylık tecil faizinden de %1,25 daha fazladır.

Tablo 4: Gecikme Zammı, Gecikme Faizi ve Tecil Faizi Arasındaki Diğer Farklar

Farklar	**Gecikme Zammı**	**Gecikme Faizi**	**Tecil Faizi**
Düzenleme Yeri	AATUHK (md. 51)	VUK (md.112/3)	AATUHK(md. 48)
Oran Değişiklik Yetkisi	CB kararı ile.	-	Hazine ve Maliye Bakanlığı Tahsilat Genel Tebliği ile.
Oran	Kanunda belirtilmekte (%4)	Gecikme zammı oranında	-
Uygulandığı Aşama	Gecikmiş Tahsilde uygulanır. (Vadeden ödendiği güne kadar hesaplanır)	Gecikmiş tahakkukta uygulanır. (Vade tarihinden, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar hesaplanır.)	Vadesinde ödenmeyen alacaklarda koşulların sağlanması ile uygulanır.
Alacağın Niteliği	Tüm Kamu Alacakları (Vergi cezası, para cezası ve fer'i kamu alacakları hariç)	Sadece VUK kapsamındaki vergiler.	Tüm Kamu Alacakları
Ay Kesirleri	Dikkate alınır	Dikkate alınmaz.	Aylık (36 aya kadar) belirlenmekte, günlük olarak uygulanmaktadır.
Vergi Zıyai Cezasına Uygulanır mı?	Uygulanır	Uygulanmaz	-
Hesaplanan Miktar	Ödeme günü belli olur.	İhbarname ile tutar bellidir.	-
Devletin Yetkisi	Bağlı Yetki	Bağlı Yetki	Tecilde takdir yetkisi, tecil faizi uygulamasında bağlı yetki.
Hukuki niteliği	Ceza değil, medeni müeyyide (yaptırım)/Fer'i alacak.	Yaptırım	Tecil uygulaması, kolaylık sağlar.

3.2.3. Vergi İadesinde Faize İlişkin Hukuki Düzenleme ve Uygulanılırlığı

3.2.3.1. Hukuki Dayanak

Vergi yargısının mükellefe iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin yaklaşımı iki dönemde ele alınabilmektedir. Mükellefe faiz ödenmesine ilişkin düzenlemeyi içeren hükmün yürürlüğe girdiği 1999 öncesi ve Anayasa Mahkemesi'nin faize ilişkin hükmün iptali sonrasında düzenlenen yeni hükmün

yürürlüğe girdiği 2012 yılı öncesi ve sonrası olarak iki dönem içinde incelenebilmektedir.[513]

Mükellefe iade edilecek vergilerde faiz ödenmesine ilişkin olan VUK'un 112/4. maddesinin yürürlüğe girmesinden önceki dönemde, devletin gecikme halinde gecikme faizi alırken mükellefe iadesi gereken vergilerde faiz ödememesi hususu vergi yargısının da gündemini oluşturmuştur. İadeye ilişkin kanuni düzenleme bulunmadığı gerekçesiyle, iade talepleri vergi yargısınca genel itibariyle reddedilmekteydi.[514] Daha sonrasında ise VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası şöyle düzenlenmiştir:

"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."

Mükellefler kanuni hüküm uyarınca iade edilecek vergileri işleyecek faizi ile birlikte talep etmektedir. Bu dönemde tartışılan konu, yargı kararı uyarınca iade edilecek vergilere faiz uygulanıp uygulanmayacağıdır. Bu konuda vergi yargı organları arasında görüş birliği bulunmamaktaydı. Danıştay 7. Dairesi faizin tazminat niteliğine vurgu yaparak iadede faiz ödemesinin zorunlu olduğunu savunurken, Danıştay 9. Daire ve DVDDDK -karşı oyları ve 2006 tarihli kararı hariç- faize hükmedilmemesini savunmaktaydı.[515]

[513] Ayrıntılı açıklama, ikale başlığı altında incelenmiştir.
[514] DVDDGK, E. 1995/283, K. 1997/138, T.06.03.1997, (Kazancı).
[515] DVDDK, E. 2006/182, K. 2007/3, T. 26.01.2007, (Kazancı). Danıştay 3. Dairesi de *"Danıştay veya vergi mahkemeleri tarafından yükümlülere iadesine karar verilen vergilere, yükümlü lehine kanunî faiz uygulanmasını öngören bir düzenleme, gerek vergi kanunlarında gerekse 2577 sayılı İdari*

6322 sayılı kanunla iade faizi Anayasa Mahkemesi'nin hükmü iptali üzerine ve AİHM içtihatlarının yoğunluğu üzerine yeniden düzenlenmiştir. 15.06.2012 tarihinden itibaren geçerli olan güncel durumu oluşturmaktadır. Değişiklikten önce VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına denk gelen ve mevcut düzenleme olarak VUK'un 112. maddesinin 4. ve 5. fıkrası şöyledir:

"4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir."

"5. 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".

3.2.3.2. Vergi Yargısında İade Faizine İlişkin Güncel Karar: Tecil Faizi Uygulamasına İlişkin DVDDK Kararı

3.2.3.2.1. Genel Olarak

Haksız tahsil edilen verginin yargı kararıyla iadesinde uygulanacak faiz / iade faizi konusunda, bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi amacıyla Danıştay Vergi Daireleri Kurulu karar vermiştir. DVDDK 10.03.2021

Yargılama Usulü Kanununda yer almamaktadır" gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararının faize ilişkin kısmını bozmuştur. D3D, E. 2007/1279, K. 2008/3820, T.02.12.2008, (Kazancı).

tarihli ve E.2021/1, K.2021/3 karar sayılı karar, 09.09.2021 tarihli 31593 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Karar ile iki önemli sonuç ortaya çıktığı söylenebilmektedir. Bu sonuçlardan biri, 15.06.2012 tarihinden sonra tahsil edilip yargı kararı uyarınca iadesi gereken verginin VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen tecil faiziyle iadesinin mümkün olduğudur. Kanunda yargı kararı ile ortaya çıkan iadelerde tecil faizinin uygulanıp uygulanmayacağı yönündeki tereddüt ortadan kaldırılmıştır. Bu açıdan DVDDK kararı olumlu bir tespit içermektedir. Bununla birlikte, söz konusu karardan önce doktrinin büyük çoğunluğu VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında yargı kararı ile ortaya çıkan haksız iade ve diğer iadeler ayrımı yapılmamasından, ilgili fıkradaki tecil faizinin yargı sonucu dâhil tüm haksız iadeleri kapsadığı sonucuna ulaşmaktaydı.

DVDDK'nın haksız iadelerde uygulanacak faize ilişkin kararının sonuçlarından diğeri, davacı mükellefin "tecil faizi" yerine *"*yasal faiz" talep etmiş olsa dahi mahkemelerce "tecil faizine" hükmedilmesi gerektiğidir. Başka deyişle bu karar, davacının dava dilekçesinde dava dilekçesinde talep ve sonuç kısmında "*fazla veya yersiz tahsil edilen verginin yasal faizi ile iadesini talep etmekteyim"* şeklinde bir ibareye yer vermesi durumunda, mahkemenin yasal faizi, 3095 sayılı kanundaki faizi değil, VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında yer alan tecil faiz olarak anlaması gerektiğine ilişkindir. Kurul bu sonuca, genel hukukta yer alan genel hüküm-özel hüküm kuralının uygulanması ile varmıştır.

DVDDK'nın kararı oybirliği ile alınmamış olup, karşı oy yazısında ayrıntıya fazlaca yer verilmeden mükellefin talep dilekçesinde kaynağını göstermeden yasal faizi istediği durumlarda tecil faizine hükmedilmesinin idare hukukunun genel ilkelerinden "taleple bağlılık ilkesi"ne aykırılık teşkil edeceği vurgulanmıştır. Karşı oy yazısında ileri sürülen diğer bir durum, 3095 sayılı Kanunun1. maddesinde düzenlenen yasal faizin özel hüküm olduğudur.

3.2.3.2.2. DVDDK Kararlarının Bağlayıcılığı

Danıştay kararları, vergi hukukunun yargı organından kaynaklanan kaynakları arasındadır.[516] Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararları dışındaki yargı kararları bağlayıcı niteliğe sahip olmayan ve bununla birlikte vergi hukuku uygulamalarına yön veren yardımcı kaynaklardır.

Danıştay İçtihadı Birleştirme kararı ile Danıştay'ın farklı dairelerinin veya aynı dairesinin benzer konularda değişik kararlar vermeleri durumunda bir üst kurul olan Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından aykırılık giderilmektedir. Alınan karar bağlayıcı olup, o yönde yargı yerlerince kararlar alınması zorunludur. Bununla birlikte Danıştay İçtihadı Birleştirme kararının bağlayıcılığı dahi, yeni bir içtihadı birleştirme kararı ile veya o konu hakkında sonradan yapılan kanuni bir düzenleme ile ortadan kalkabilmektedir. Başka deyişle, son sözü kanun koyucunun söylemesi her zaman mümkündür.

Danıştay'ın daire ve kurullarının kararları belli konuda tekrarlanmaya başlarsa, yerleşmiş karar haline gelmektedir. Doktrinde yerleşmiş kararlara eski ve eskimeyen adıyla "müstakar içtihatlar" denilmektedir. Danıştay'ın yerleşmiş kararlarına uyma konusunda, vergi mahkemelerinin ve bölge idare mahkemelerinin eğilimi bulunmaktadır. Buna paralel şekilde, hazinenin kaybedeceği önceden belli davalarla uğraşılmaması adına, Hazine ve Maliye Bakanlığı genelge ve tebliğlerle yerleşmiş kararlara vergi dairelerinin uymasını sağlamaktadır.[517]

---

[516] Bu ayrım, vergi hukukunun kaynaklarının devlet organları açısından sınıflandırılmasında kullanılmaktadır. Vergi hukukunun yasama organından kaynaklanan kaynakları; anayasa, uluslararası vergi anlaşmaları, AİHS düzenlemeleri ve kanundan oluşmaktadır. Yürütme organından doğan kaynakları ise, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanı Kararları, yönetmelik, tebliğ, özelge ve genelge gibi kaynaklardır. Doktrin, örf ve adetler gibi kaynakları ise vergi hukukunun diğer kaynaklarındandır. Vergi hukukunun kaynaklarının ayrımında kullanılan diğer ölçüt, bağlayıcı olup olmamalarına göre yapılan asli kaynak/tali kaynak ayrımıdır.

[517] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 98.

3.2.3.2.3. DVDDK'nın Oluşumu ve Görevleri

DVDDK'nın başlıca iki görevi bulunmaktadır. Danıştay Kanunu'nun 23. maddesine göre Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda vergi dava dairelerinin verdiği kararlara karşı temyiz başvurularını incelemektedir. İYUK'un 50. maddesinin 5. fıkrası uyarınca bölge idare mahkemelerinin ısrar kararlarına karşı yapılan temyiz başvurularını da inceleyip karara bağlamaktır. İYUK'un 27. maddesinin 7. fıkrası uyarınca vergi dava dairelerinin yürütülmesinin durdurulması talepleri hakkında verilen kararlara yapılan itirazları da inceleyip karara bağlamaktadır.

DVDDK, vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşmaktadır. Kurulun başkanı, Danıştay Başkanı veya vekillerinden biri, bunların yokluğunda en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Toplantı ve yeter sayısı on birdir. Kararlar oy çokluğu ile alınır (DK md. 17).

3.2.3.3. DVDDK Kararının İncelemesi ve Mahiyeti

DVDDK'nın kararına konu uyuşmazlık veya maddi olay şöyledir: *"...Davacılar tarafından haksız olarak tahsil edildiği iddia edilen gelir (stopaj) vergisinin iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ile tahsil edilen verginin ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açılmıştır. Dava dilekçelerinde, yasal faiz taleplerine ilişkin olarak herhangi bir yasal dayanak gösterilmemiştir..."*

DVDDK'nın kararında aykırılığın giderilmesi istemine konu olan husus *"Vergi Usul Kanunu'na tabi olan ve 15/06/2012 tarihinden sonra tahsil edilip yargı kararı uyarınca iadesi gereken bir verginin herhangi bir dayanak gösterilmeksizin yasal/kanuni faiziyle birlikte iadesine karar verilmesinin istenmesi durumunda, yasal/kanuni faiz talebinden, 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin*

Kanunu'nun "Kanuni Faiz" başlıklı 1. maddesinde düzenlenen faizin mi yoksa 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 6322 sayılı Kanun ile değişik 4. fıkrasında belirlenen tecil faizinin mi gerektiğine ilişkindir." şeklinde anlatılmıştır.

DVDDK kararında taleple bağlılık ilkesinin çiğnenmediğini, özel hükmün genel hükme önceliğinin bulunduğu şeklindeki gerekçe ile yasal faizden anlaşılması gerekenin tecil faizi olduğu kararına varmıştır. Bu kararı *"...dava dilekçesindeki yasal faiz talebi ile hangi kanunda düzenlenen faizin kastedildiği sorununun, özel hükmün genel hükme göre uygulama önceliğinin bulunması ilkesi dikkate alınarak çözülmesi nedeniyle ulaşılan sonucun idare hukukunun yerleşik içtihatlarından biri olan taleple bağlılık ilkesine aykırılık teşkil ettiğinden söz edilemeyecektir"* şeklinde ifade etmiştir. Bununla birlikte karşı oy yazısında, yasal faizden tecil faizinin anlaşılması kararının hukuka aykırı olduğu söylenmiştir.

3.2.3.4. DVDDK'nın Kararında Eksik Olan Hususlar

Sonraki kanunun önceki kanuna göre önceliği, özel hükmün genel hükme göre önceliği gibi genel hukukta geçerli ilkeler bulunmaktadır. Önceki kanun-sonraki kanunda ölçüt yeni tarihli kanun iken özel hüküm-genel hükümde o konuyu genel olarak içine alan hükmün yanında o konuyu düzenleyen özel hükmün olmasıdır. Bu ilkelerin uygulanmasının genel kurallara aykırılık teşkil etmemesi gerekmektedir.

İdare hukukundaki taleple bağlılık ilkesi idari yargılamanın özüne işlemiş ve uygulama alanı geniş bir ilkedir. Dolayısıyla haksız tahsil edilen verginin iadesinde dava dilekçesinde yasal faizin istenmesi, vergi mevzuatında veya vergi yargısından belirli yönlerde ayrılan ve aynı zamanda vergi hukuku ile bütünlük arz eden idari yargılama kurallarının uygulanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla yasal faizin istenmesi, 3095 sayılı kanunda aynı isimde yer almaktadır. Başka deyişle vergi hukukunda vergi iadesinde yasal faiz talebinden tecil faizinin anlaşılması, herhangi bir hukuki sorunda yasal faizin talep edilmesi durumunda direkt özel hükmün uygulanmasına yol açacağı gibi bir sonuca varılabilmektedir. Başka deyişle, yasal faiz terimi adından anlaşılacağı üzere (özel veya genel düzenlemeler içeren) yasada

yer alan faiz anlamına gelmemekte, bir terim çifti olarak 3095 sayılı Kanunda yer almaktadır. Zira davacı mükellef de tecil faizini talep etmesi gerektiğini bilmesi durumunda, tecil faizi yerine yasal faiz terimini kullanmayacak, özel düzenleme olması nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun karmaşık düzenlemeleri arasında bulduğu gibi kanuni dayanağı olarak VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasını gerekçe göstererek kanuni dayanağı ile talep edecektir. Burada üzerinde durulması gereken nokta özel hüküm-genel hüküm ölçütü ile ilgili sonuca varılamayacağı ve dolayısıyla DVDDK'nın yasal faiz terim çiftini yorumlama biçimidir. Bu açıdan DVDDK kararı, yasal faize göre oranı yüksek olan tecil faizinin uygulanma alanının vergi hukukunda artırılması amacıyla iyileştirici nitelik taşımakla birlikte gidilen hukuki yol bakımından zorlamadır. Tecil faiz oranının, yasal faizden düşük belirlenmesi ihtimalinde de olumlu işlev tersine dönecektir.

Vergi iadesinde yasal faiz talebinin tecil faizi olarak anlaşılmasını hukuka uygun gören DVVDK, kanuni kaynağını göstererek 3095 sayılı Kanununda yer alan yasal faizi talep eden mükellefe, taleple bağlılık ilkesi gereğince yasal faizin uygulanması gerektiğini, hukukta yer alan mefhum-u muhalif yöntemi kullanarak ortaya koymuştur. Burada üzerinde durulması gereken konu, vergi iadesinde talep edilecek faiz oranı noktasında kanuni dayanak gösterme bilgisinden yoksun davacı (veya vekili) ile kanuni dayanakla hukuki talebini güçlendirmeye çalışan davacı (veya vekili) mükellefi bir anlamda karşılaştırmış ve eşit görmeyerek kanuni dayanakla hukuki talebini güçlendirmeye çalışan davacı aleyhine sonuç ortaya çıkmaktadır. Aleyhe sonucun nedeni uygulamada, 3095 sayılı kanuna dayanarak yasal faizle birlikte vergi iadesini alan davacının, daha sonrasında tam yargı davası ile gecikme faizi oranı ile arasındaki farka tekabül eden miktarı alamama ihtimalidir. Yasal faiz talebinde bulunan davacı ve kanuni dayanakla yasal faiz talebinde bulunan davacı arasında ayrım yapılması ve eşitlik ilkesinin gözetilmemesi açısından DVDDK kararı yersizdir. Nitekim taleple bağlılık ilkesi her iki davacı açısından aynı mahiyette geçerlidir.

Mükellefler vergi davası açarken davanın hüküm ve sonuçlarının belirsizliği oranında tereddütlü davranmaktadır. Nitekim davanın hak düşürücü süre gibi

nedenlerden dolayı ilk inceleme aşamasında reddedilmesi, davayı kaybetmesi durumunda üzerine yüklenecek özgün kuralları olan vergi yargı harçları ve vekâlet ücreti gibi hususlar mükellefi düşündürmekte, lehine karar verilmesi durumunda avukatın kazanacağı vekalet ücretinin maktu olması gibi daha az teşvik edici durumlar bulunmaktadır. Diğer yandan, vergi mevzuatının karmaşık olması vergi hukukunda vergi iadesinde geçerli faizin hukuki düzenlemesini bulmakta zorluk çekmelerine yol açacaktır. Hal böyleyken, yasal faizle tecil faizin anlaşılması gerektiğine ilişkin DVDDK kararı birçok kurumu sorunlu olan vergi hukukundaki vergi iadesinde faiz sorununu daha karmaşık hale getirmektedir. Bu çözüm geçerli ve doğru bir çözüm olmayıp, esas çözüm olan vergi iadesinin ödeme gününden itibaren işleyecek gecikme faizi ile birlikte iade edilmesi noktasına ulaşmayı ertelemektedir. Nitekim DVDDK kararı isabetli kabul edilsin veya edilmesin, bir anlamda "yasal faiz" kavram çiftinin lafzi yorumundan ibarettir. Kanımızca, hukuk devleti ilkesi ve Anayasanın 125. maddesindeki genel sorumluluk ilkesi, davacı mükellefin ister kanuni dayanağı ile birlikte ister kanuni dayanağı olmadan yasal faiz istemesi durumu veya tecil faizi istemesi durumları bir yana, ödeme tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gecikme faizine hükmedilmesine cevaz vermektedir. VUK'un mevcut 112. maddesinin 4. ve 5. fıkrasına rağmen, mükellef ayrıca açacağı bir tam yargı davasıyla, kendisine iadede uygulanan tecil faizi ile karşılanamayan zararlarını ayrıca talep edebilmelidir. Nitekim idarenin hukuka aykırı fiil ve işlemlerinin hizmet kusuru teşkil edeceği ve doğan zararların kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edilmesi Danıştay'ın istikrarlı içtihatlarındandır. DVDDK içtihadı, faizin türü konusundaki uyuşmazlığı bir anlamda çözmüş ve pratik yararlar sağlayacak olmakla birlikte, vergi iadesinde faiz noktasında lafzi ve genişletici yorum yerine, sistemsel yorum bir gerekliliktir. Yargıya düşen görev bu olmakla birlikte esas görev tabi ki yasama organındadır. Faizin başlangıcı, bitişine ilişkin ve diğer birtakım sorunlar ise hala devam etmektedir.

3.2.3.5. İade Edilecek Vergilerde Faize İlişkin 2007 Tarihli VDDDK Kararı ile 2020 Tarihli DVDDGK Kararı ve 2021 Tarihli DVDDK Kararının Karşılaştırılması

DVDDK, 2007 yılında verdiği kararda yargı kararları uyarınca iadede mükellefe faiz verilemeyeceğine hükmetmiştir.[518] Bu karar, 2012 öncesinde geçerli VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına ilişkin hüküm konusunda tespit edilen son genel kurul kararıdır. Nitekim bundan önceki kararında-üç ay önceki kararında- faize hükmedileceğine karar vermiştir.

DVDDK, 2007 tarihli yargı kararı uyarınca vergi iadelerinde faiz uygulanmayacağına ilişkin kararında iki adet karşı oy bulunmaktadır. Bu karşı oylar, mevcut görüş farklılığının yansıması olarak kendi aralarında da farklıdır. Nitekim karşı oyların birinde faizin ödenmesi kanuni faiz şartına bağlanırken, diğerinde devletin mükelleften aldığı zarar nisbetinde yani gecikme faizi oranında olması şeklindedir. Karşı oylardan faizin kanuni faiz olarak ödenmesi şöyle ifade edilmiştir: *"112 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına dayandırılmadığından, vergi mahkemesince faiz istemi hakkında davanın açıldığı tarih ve 3095 sayılı Kanunla düzenlenmiş olan yasal faiz esas alınmak suretiyle karar verilmesi gerekirken, 213 sayılı Kanunun 112 nci maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca ve ödeme tarihini izleyen üçüncü ayın sonundan itibaren düzeltme fişinin tebliğ tarihine kadar olan dönem için faiz*

[518] DVDDK, VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasının yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergilerle ilgili olmadığını şöyle belirtmiştir: *"Bu düzenlemeyi içeren tasarının Plan ve Bütçe Komisyonu ile TBMM Genel Kuruluna sunuluşu sırasında da, düzenlemenin mahkeme kararları üzerine yapılacak iadelerle bir irtibatının bulunmadığı, kesinleşen mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadelerine ilişkin usul ve esasların 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda yer aldığı ve uygulamanın bu Yasaya göre yapılmakta olduğu belirtilmiştir. Vergi mahkemesi kararları üzerine idarelerce yapılacak eylem ve tesis edilecek işlemler ile kararların uygulanmaması halinde izlenecek yolların kurala bağlandığı 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28. maddesinden farklı bir konuyu düzenleyen, dolayısıyla mahkeme kararları üzerine idarelerce yapılacak vergi iadesi ve faiz uygulamalarıyla bir ilgisi de bulunmayan, 213 sayılı Yasanın 112. maddesinin 4. fıkrasına göre mükelleflere faiz ödenmesi, ilgililerce belgelenmesi şartıyla haksızlığın veya yersizliğin açık olması nedeniyle iade edilen vergiler nedeniyle mümkün olup, davacının ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden adına tahakkuk ettirilen vergilerin dava konusu edilen kısmının hukuka uygunluğu incelenerek mahkemece iadesine karar verilmesi halinde bu hükme göre faiz ödenmesi olanaksızdır. Davacının faiz istemini anılan düzenleme kapsamında değerlendirerek 213 sayılı Yasanın 112. maddesinin 4. fıkrası uyarınca faiz ödenmesi yönünde verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır."* DVDDK, E. 2006/182, K. 2007/3, T. 26.01.2007 (Kazancı).

isteminin kabulüne karar verilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından, ısrar kararının bu gerekçeyle bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyorum."

DVDDK, 2021 tarihli kararında, mükellefin dava dilekçesinde "yasal faiz talebi" nde bulunması durumunda, özel hüküm gereği 'tecil faizi'nin anlaşılması gerektiği kararına varmıştır. Başka deyişle, mükellef faiz istemini VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına dayandırmasına gerek duymayacaktır. 2021 tarihli DVDDK karar ile, aynı konuda olmakla birlikte 2007 tarihli DVDDK kararından –karşı oyları da dahil olmak üzere- farklı şekilde yeni bir karar oluşturulmuştur.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, ihtirazi kayıtla ödenen verginin iadesi isteminde, dava dilekçesinde verginin ödeme tarihinden mahkeme kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için hesaplanacak faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istendiğinden, 3095 sayılı Kanun uyarınca yasal faize hükmeden mahkeme kararında hukuka uygunluk bulmamıştır.[519] Dolayısıyla Danıştay, vergi iadesini faiziyle isteyen mükellefe iadenin, VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına göre işletilecek tecil faizi ile yapılması gerektiğini ve tecil faizi ile iadenin taleple bağlılık ilkesine uygun olacağına karar vermiştir. Danıştay'ın bu kararı, her ne kadar özel hukuk ve kamu hukuku birbirinden kopuk değerlendirilmese de kamu hukukunda ilgili hukuki meseleye ilişkin kural ve yorum yöntemleri ile ulaşılabilecek kanuni düzenlemeler varken, özel hukuk kuralının uygulanmamasını gerektirdiğini vurgulaması açısından önem arz etmektedir. Nitekim, taleple bağlılık ilkesi gereği mükellefin vergi hukuku alanında vergi iadesinde istediği faiz bakımından anlaşılması gereken; lafzi yorum kullanılması yöntemi ile VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında yer alan "tecil faizi" olacaktır. Bu açıdan, davacının vergi iadesinde "faiz istemi" ile anlaşılması gerekenin "tecil faizi" olması gerektiğine katılmakta iken, davacının hukuki dayanağı olmadan "yasal faiz istemi"nden anlaşılması gerekenin yine "tecil faizi" olması gerektiğine ilişkin Danıştay kararına katılmamaktayız. Hukukta yer alan 'yasal faiz"in taleple bağlılık ilkesi uyarınca 3095 sayılı Kanun'da yer alan yasal faiz olarak anlaşılması gerektiğini düşünmekteyiz.

[519] DVDDGK, E. 2019/518, K. 2020/952, T. 23.09.2020, (Kazancı).

3.3. İKALEDE VERGİ İDARESİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU

3.3.1. Genel Olarak

Vergi iadesinde faiz konusunun anlaşılması ikale örneği üzerinden anlatılacaktır. Nitekim ikale son yıllarda işveren ve işçiler tarafından sık tercih edilen ve ikale ile belirlenen bazı kalemlerden alınan verginin iadesi noktasında özellikli durumların yaşandığı bir sözleşmedir. Bu açıdan ikale kurumuna ilişkin hukuki düzenlemeler detaylı anlatılarak vergi idaresinin hem ikaleden doğan hukuki sorumluluğu anlatılacak, hem de vergi iadesinde faiz konusu genel manada incelenecektir.

Haksız veya fazla tahsil edilen vergilerin iadesinde tahsil edildiği tarihten fiili iadenin yapıldığı tarihe kadar devletin tahakkuk eden alacaklarına uyguladığı gecikme faizi oranında işleyecek faizi ile birlikte ret ve iade yapılması hukuk devleti ilkesi gereğidir. Bu şekilde, verginin geri verilmesinde kanuni düzenleme ile karşılanamayan mükellefin gerçek zararının tam karşılanması mümkün olabilecektir.

Bu konuya ayrıca hassasiyet gösterilmesinin amacı, ikalede yer alan maddi edimlerden yapılan gelir vergisi kesintisine bağlı ortaya çıkan idarenin hukuki sorumluluğunun belirlenmesidir. Böylece mükellef lehine faize ilişkin kanuni düzenlemelerin dar ve yetersizliği, ikale sözleşmesi özelinde anlatılacaktır. Nitekim vergi iadesinde mevcut düzenlemelerdeki aksayan yönlere vurgu, vergilendirme yetkisinin kullanımında temel hakların yarattığı dönüşüm gereğidir.

3.3.2. Amaç

İş hukuku ve vergi hukukunun kesiştiği alanlardan biri, iş hayatında işverenler ve hizmet erbapları arasında sıkça yaşanan ihtilaflardan birini oluşturan işçiye yapılan ödemelerden vergi tevkifatının yapılıp yapılmayacağıdır. Bu ihtilaflardan biri de hizmet erbabının işten ayrılması durumunda yapılan ikale sözleşmesi çerçevesinde belirlenen maddi edimlerin (veya ekonomik değerlerin) ne şekilde vergilendirilmesi

gerekeceği hususudur. Nitekim ikale sözleşmesi ile işçinin malvarlığında bir artış meydana gelecektir ve vergi hukuku açısından bu gelirin vergilendirilme durumu söz konusu olabilecektir. Bu nedenle "vergi iadesinde faiz"[520] bağlamında incelenecek kanuni düzenlemelerin, genel hukuk kurallarının ve anayasal prensiplerin ikale yoluyla yapılan ödemelerin gelir vergisi kesintisinin iadesi açısından da geçerli olup, ikale özelinde ayrı bir önemi bulunmaktadır.

Devlet ile kişiler arasında kamu hukukundan doğan kamu alacağı ilişkisi eşitler arası bir ilişki niteliği taşımamaktadır. Kişiler kamu alacağı ilişkisinden doğan şekli ve maddi ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmediğinde ceza yaptırımlarının yanında gecikme zammı, gecikme faizi, pişmanlık zammı veya tecil faizi gibi ek yükümlerle karşılaşmaktadır ve Devlet bu yükümlere ilişkin cebren tahsil yöntem ve araçlarından ve mahsup imkânından yararlanmaktadır. Ek yükümlerden biri, tahakkuku geciken devletin alacağına 1983 yılından itibaren uygulanan gecikme faizidir. Buna karşılık fazla veya haksız tahsil edilmiş vergi alacağı için faiz ödenmesi yetersiz ve eksik şekilde 1999 yılından itibaren başlanmıştır.

Vergi usul hukuku alanında mükellef lehine faiz uygulamaları, yakın tarihte yapılan düzenlemeler ile hayat bulmuş ve kanuni dayanağa kavuşmuştur. VUK'ta paradan yoksun kalınan dönem için uğranılan zararı mükellef lehine telafi etmeye yönelik ilk faiz düzenlemesi VUK'un 112. maddesine eklenen fıkra ile yapılmıştır, Sonrasında VUK'un 112/4. maddesinde yer alan fazla veya yersiz alınan[521] vergilerin *"120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte"* mükellefe

[520] VUK'un 112. maddesinin 4. fıkra ile düzenlenen müessesede kavram olarak "vergi iadesinde faiz" veya "iade faizi" terimine yer verilmemiştir. Madde metninde tecil faizi kavramı kullanılmış ve iadesinde gecikilen vergiler için mükellefe faiz ödenmesi düzenlenmiştir. Bu sebeple, yeri geldiğince iade faizi terimi kullanılması önerilmektedir. Aynı öneri için bkz. M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku,** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 146; Yusuf Karakoç, "Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması", **Mükellefin Dergisi**, S. 107-108, s. 388, (ss. 387-406),(Vergi İdaresince) ; Ümit Süleyman Üstün, "Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması", **TBB Dergisi,** Y. 2013, S.105, s. 182, (ss.171-228), (Mükellefe İadesi); Funda Başaran Yavaşlar, "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", **Vergi Dünyası,** S. 316, Aralık 2007, (ss. 84-101).

[521] İade edilmesi gereken vergilerden bahsedilirken madde metninde yer alan *"fazla veya yersiz vergiler"* deyiminin yanında fazla ve yersiz alınan vergiler, hukuka aykırı tahsil edilen vergiler, haksız veya fazla tahsil edilen vergiler, haksız tahsil edilen vergiler gibi terimler kullanılabilmektedir.

ödeneceği hükmü, mahkeme kararı gereğince iade edilecek vergileri kapsamadığı sonucunu doğurduğu veya bu fıkradaki düzenlemenin yargı kararı ile verginin iadesinde yeterli netliğe sahip olmadığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'nin önüne gelmiştir.[522] Anayasa Mahkemesi kararında VUK'un 112/4. maddesindeki mükellefe faiz ödenmesine ilişkin kuralı, Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi ve 35. maddesinde yer alan mülkiyet hakkına aykırı bularak iptal etmiştir.[523] Nitekim asıl alacağa bağlı fer'i bir hak olan faiz alacağı da hak sahibine maddi bir menfaat sağlaması sebebiyle ekonomik bir değer olarak Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ortak koruma alanında yer alan mülkiyet hakkı kapsamındadır.[524]

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı doğrultusunda VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası yeniden düzenlenmiştir. Yeniden düzenlenen 4. fıkraya göre fazla veya yersiz alınan vergilerde müracaat tarihi veya verginin tahsil tarihinden itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edileceği tarihe kadar geçen dönem için tecil faizi oranında faizin hesaplanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.[525] Doktrinde vergi iadelerinde faizin işlemesine ilişkin başlangıç tarihinin değişmesi olumlu bir gelişme olsa da, düzeltme fişinin tebliğinden itibaren de iade gecikme ihtimalinden dolayı faiz işlemesinin duracağı süre bakımından herhangi bir değişiklik olmaması eleştirilen noktalardan biridir.[526] VUK'ta yer alan bu düzenlemenin dışında İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrasında da mükellef lehine faiz düzenlemesi bulunmaktadır.

---

[522] Osman Ermumcu, "Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması", **Terazi Hukuk Dergisi,** S. 51, Kasım 2010, s. 152, 157, (ss. 149-163); İbrahim Nihat Bayar, "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 3-4, Yıl 2003, s. 311, (ss. 310-317).

[523] AYM, T.10.02.2011, E. 2008/58, K. 2011/37, RG. 14.05.2011, S. 27934; Anayasa Mahkemesi'nin kararında da atıf yapılan AİHM kararı için bkz. Eko-Elda Avee Kararı, AİHM. 1. Daire, E. 10162/02, T. 09.03.2006, https://hudoc.echr.coe.int, erişim tarihi. 30.09.2021; Turgut Candan, "İnsan Hakları Mahkemesi'nin Eko-Elda Avee / Yunanistan Kararı", **Danıştay Dergisi,** S. 114, 2007, (ss.1-8).

[524] Mülkiyet hakkının yanında ihlal kararı verilen adil yargılanma hakkı, anayasal hakların ihlali, eşitlik ilkesi ve hukuk devleti ilkesi gibi haklar konusunda AYM kararlarına bir bakış için bkz. Esra Uygun / Adnan Gerçek, "Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi", **TAAD,** Y. 7, S. 29, 2017, (ss. 167-191).

[525] Kanuni değişikliğin hemen akabinde ilgili düzenlemeyi sınırlı okuyan 418 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir. RG, T.8.9.2012, S. 28405.

[526] Bu bakımdan düzeltme fişinin mükellefe tebliği ile iade arasında zaman farkı bulunmamalıdır. Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?** Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2013, s. 141, (Denetim-Yargı).

İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrası mahkeme kararından kişilere yapılacak ödeme tarihine kadar olan dönem için faiz tahakkukunu düzenlemektedir. Hâlbuki karar derhal yerine getirilse bile mükellefin zararı yine mevcut kalmaya devam etmektedir.[527] İYUK'un 28. maddesi de tek başına mükellefin zararlarını karşılamaya yetmemektedir. Vergi iadesinde faiz konusunda kanuni düzenlemeler bulunsa da faiz uygulama alanının darlığı, faiz oranının düşük tutulması ve yargı kararlarıyla kesinleşen yükümlü alacaklarının durumu açılarından eleştirilmektedir. Bir diğer eleştiri, vergilendirmelerin neden olduğu maddi ve manevi zararların, kanunda öngörülenden fazlasının tazmin edilemeyeceği yolunda yanlış bir anlayışın yerleşmesine neden olduğudur.[528]

Faiz düzenlemelerinde esas amaç, fazla ve yersiz tahsilat nedeniyle mükellefin uğradığı gerçek zararın karşılanmasını sağlamaktır. Bu anlamda faizin uygulanacağı sürenin hesabında, fazla veya yersiz tahsilat tarihinden bu tutarların mükellef emrine amade kılınması kadarki zaman kesitinin dikkate alınması zorunludur.[529] Diğer yandan devletin alacaklarına uygulanan gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, haksız veya fazla yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de söz konusudur. Devlet alacağına ödenen ve her zaman tecil oranından fazla olan gecikme zammı/faizi oranı ile mükellefe ödenen iade faizi oranı aynı olmalıdır. Bu yönde kanunlar sistematiğine uygun şekilde kanuni düzenleme yapılmalıdır. Vergi iadesine ilişkin bu yönde yeni düzenlemenin AATUHK'da yer alması daha uygundur.

Vergi idaresinin işlemleriyle mükelleflere vermiş olduğu maddi ve manevi zararların gerçek miktarlarıyla giderilmesinde uygulanması gereken yöntem de diğer idarelerin eylem ve işlemlerinin neden olduğu zararların idari yargıç tarafından

---

[527] Mükellef, yerel mahkemede yargılama yapılırken, rızaen ödeme yapmışsa veya yürütmenin durmadığı hallerden biri söz konusuysa veya yerel mahkeme kararı üzerine ödeme yapmış olup, üst mahkemede haklı bulunursa, yargılama bitene kadarki zaman birimi kadar faiz kaybı olacaktır. Elif Sonsuzoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz", Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s. 96.

[528] Turgut Candan, "Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz", **Mali Çözüm Dergisi,** S. 118, Y. Temmuz- Ağustos 2013, s. 184, (ss. 161-187), (Hukuka Aykırı).

[529] Cengizhan Hatipoğlu, "Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz", **İÜHFM,** C. LXII, S. 1,2014**,** s. 438, (ss.435-448); Candan, **Hukuka Aykırı,** s.181-182; Karakoç, **Vergi İdaresince,** s. 396-397; Sonsuzoğlu, s. 96. Üstün bu durumu, idarenin kusurundan kaynaklanan hallere özgülemeyi savunmaktadır. Üstün, **Denetim-Yargı,** s. 140.

idarenin sorumluluğuna ilişkin kurallar uygulanarak verilen kararlarla giderilmesi yönünde olmalıdır. Anayasanın 125. maddesinde yer alan *"…. İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür."* hükmü de bu hususu emretmektedir.

Spesifik özellikleri barındıran bu bölümde öncelikle ikalenin hukuki niteliği ve önemi anlatılacaktır. İkale sözleşmesi iş hukukunun yanında vergi hukukunu da ilgilendirdiği için, gelir vergisi hukukundaki yeri kanunilik ilkesi bağlamında incelenecektir. İkale sözleşmesi ile elde edilecek maddi menfaatlerin (veya edimlerin) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 21.3.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun ile eklenen son düzenlemeler ışığında vergilendirilme yöntemi anlatılacaktır. Böylece ikaleye vergi idaresinin yaklaşımı ve ikaleye ilişkin gelir vergisi kesintisinin teorik tartışmalar boyutundan kanuni temellere oturuluş süreci üzerinde durulacaktır. Son olarak ikale sözleşmesi yoluyla yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisinin iadesinde vergi idaresinin hukuki sorumluluğu, idari yargıda yer alan sorumluluk rejimi çerçevesinde ve vergi usul hukukunda düzenlenen hükümler aracılığıyla incelenecektir.

3.3.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda İkale Sözleşmesi

3.3.3.1. Genel Olarak İkale Sözleşmesi

3.3.3.1.1. Kavram

İkale kavramının kanuni düzenlemesi bulunmamakta, tanım ve kapsamı hukuka hâkim ilkeler, doktrin ve yargı kararları çerçevesinde şekillenmektedir. İkale, iş sözleşmesinin türünün belirli veya belirsiz süreli olmasının önem arz etmediği, serbest irade ile yapılan iş sözleşmesinin yine serbest irade dâhilinde sona

erdirilmesinin, başka ifadeyle iş sözleşmenin karşılıklı bozulması olarak nitelemektedir.[530]

İş sözleşmesinin sona erdirilmesine ilişkin anlaşmaya (veya sözleşmeye) uygulamada ikale denilmektedir. Yargıtay ve uygulamada karşılıklı sonlandırma veya bozma sözleşmesi de kullanabilmektedir. Karşılıklı mutabakat veya protokol terimi de uygulamada kullanılabilmektedir.

3.3.3.1.2. Önemi

İşçinin özgür iradesine dayanan gerçek (veya hukuken geçerli) ikale ile iş güvencesi hükümlerinin dolanma amacını güden ve aslında işverenin feshini gizlemeye yarayan görünürdeki ikalenin ayırt edilmesi gerekmektedir. Her ne kadar ihbar ve kıdem tazminatı yanında iş güvencesi karşılığı ek bir ödemede bulunulması ikalenin iş güvencesini dolanma amacı taşımadığı kabul edilse de ödeme tutarı konusunda kesin sınırlar getirmek yerine somut durumun özelliklerine göre, işçinin çalışma yılı, işletmenin mali durumu, sözleşmeyi sona erdirme nedeni dikkate alınarak makul tutar belirlenebilmektedir.[531]

3.3.3.2. İkale Sözleşmesi ve Gelir Vergisi Kesintisi

3.3.3.2.1. Ekonomik Değerin, Gelirin Ücret Unsuru Olarak Nitelendirilerek Vergilendirilmesinde Hukuki Dayanak

Gelir Vergisi Kanunu'nun kazuistik bir yapıya sahip olmasının en önemli sonuçlarından biri herhangi bir ekonomik değerin bu kanun kapsamında vergilendirilmesi için kuramsal anlamda gelir niteliği taşımasının yanında anılan kanunda tahdidi olarak sayılan gelir unsurlarından birine girmesi gerekliliğidir.[532] Başka deyişle bu kanun ile tipleştirmeye gidip verginin konusunun gelir olduğunun

[530] Ayşe Yiğit Şakar, "İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", **MESS Sicil İş Hukuku Dergisi,** S. 16, Y. 2009, s. 225, (ss. 225-229).
[531] SÜZEK, Sarper: **İş Hukuku,** 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s. 451.
[532] Öncel / Kumrulu / Çağan**, Vergi,** s. 240.

belirtilmesi ile yetinilecek olsa idi, vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde somut vergilendirme işlemlerinin hukukiliği daha büyük ölçüde tartışmalara yol açabilirdi.[533]

Ekonomik bir kavram olarak gelir, belli bir zaman kesiti içinde alım gücünde artış olarak ifade edilmektedir.[534] Yeni bir alım gücünün ortaya çıkması sırasında bir vergilendirmeye gidildiğinde gelir üzerinden vergilendirme yapılmış olmaktadır. Gelirin boyutlarının saptanmasında ise dar kapsamlı gelir anlayışı olan kaynak kuramı ve geniş kapsamlı gelir anlayışı safi artış kuramlarından yararlanılmaktadır.[535]

Ücret, sayma yoluyla belirlenmiş gelirin yedi unsurundan biri olup GVK'nın 61. maddesinin 1. fıkrasında *"işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler"* şeklinde tarif edilmiştir. Bu tanımda ücretin işverene tabiiyet unsuruna yer verilerek ücretin bağımlı emeğin kazancı olduğu başka bir deyişle, hizmet sözleşmesinden doğduğu belirtilmiştir. Nitekim ücret gelirleri bu yönüyle emek gelirleri arasında yer almaktadır.

3.3.3.2.2. İkaleye Özgü Hukuki Düzenleme: GVK md. 61/7, md. 25/7-b ve Geçici md. 89

3.3.3.2.2.1. 7103 sayılı Kanundan Önceki Durum

İkale sözleşmesi sonucu elde edilen maddi edimlerin Gelir Vergisi Kanunu açısından hukuki niteliği tartışmalıdır. İkalede kıdem tazminatı ve diğer işçilik alacakları ve diğer tazminatların gelir vergisine tabi olarak ücret olarak (GVK md. 61) nitelendirilip nitelendirilmeyeceği, ücret olarak nitelendirilmesi durumunda istisnaya (GVK md. 25) tabi olup olmaması konusunda görüşler bulunmaktadır. Bu

[533] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 241.
[534] Ekonomik anlamda satın alma gücünde ortaya çıkan artış, hukuki açıdan kişinin malvarlığında bira artışa tekabül etmektedir. Malvarlığında artış bir alacak hakkının doğması şeklinde gerçekleşebilir veya belli maddi değerlerin fiilen malvarlığına girmesi suretiyle ortaya çıkmaktadır. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 238, 250-251.
[535] Kuramlar hakkında bkz. Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 241.

konuda vergi idaresinin görüşleri, yargı kararları ve teorik tartışmalar mevcuttur. Bu tartışmaların temelinde iş hukuku teorisyenleri tarafından ikale sözleşmesinde yer alan kıdem tazminatının mahiyeti itibariyle 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi anlamında kıdem tazminatı sayılıp sayılmadığı, vergi teorisyenleri ve vergi yargısı tarafından VUK'un 3. maddesi gereği vergi kurallarının yorumu (GVK md. 25, 61) ve Anayasanın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin kanuniliği ilkesi bulunmaktadır.[536] Ek olarak yargı kararlarında vergi idaresi tarafından, ikalede yer alan maddi edimlerin değerlendirilmesine ilişkin yapılan işlemle ilgili sakatlığın hukuki uyuşmazlık mı yoksa vergi hatası mı oluşturduğu yorum sorunu niteliği de taşımıştır.[537]

İkaleye tabi maddi edimlerin gelir vergisi açısından hukuki niteliğinin belirlenmesinde ikili bir ayrım yapıldığı analiz edilmiştir. İkalede yer verilen işçilik alacaklarına ilişkin maddi edimler ve diğer maddi edimler olarak sınıflandırma yapılmıştır. İşçilik alacaklarının, ikale sözleşmesinde ayrıntılı biçimde belirtildiği durumlarda, bağımlı emeğin karşılığı olmaları nedeniyle GVK'nın 61. maddesi kapsamında ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.[538] Nitekim ücret gelirleri, bağımlı bir emeğin karşılığını oluşturmaktadır.[539] İlk ayrım noktasında ikalede yer alan kıdem tazminatının, işçilik alacağı kapsamında kıdem tazminatı olarak

[536] Vergi hukukunda yorum konusunda benimsenen ekonomik yaklaşım hakkında bkz. Bilici, **Vergi,** s. 17-19; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2011, s. 33-39; Saban, **Vergi,** s. 479-510; Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 22-30.

[537] Yargı mercii tarafından isteminin hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirilmesi durumunda, davacı tarafından düzeltme-şikâyet başvurusu sonucu açılmış bir dava söz konusu olduğunda istemin vergi hatası kapsamına olmamasından ötürü, davanın süreaşımı yönünden red edilmesi riski ile karşı karşıya kalma durumu oluşmaktadır. Bu durum ikale sözleşmesi yoluyla yapılan vergisel ödemenin faiziyle istenmesinin yargı merciinde dinletilememesi sonucunu yaratabilmektedir. Bunun önlenmesi ise, vergi hatalarına özgü uyuşmazlık yolunun işletilmesi yerine, vergi yargısına özgü sürelere riayet davacı mükellef hizmet erbabı açısından daha güvenceli olmaktadır. Dava açma sürelerine ilişkin geniş bilgi için bkz. Saban, s. 471-475, 515-516; Öncel /Kumrulu /Çağan, s. 183, 192. İYUK'un 11. maddesinin vergi hukukunda uygulama alanı ile ilgili tartışmaya ilişkin çalışma için bkz. Nurettin Bilici, "Vergi Uyuşmazlıklarında "Üst Makama Başvuru" Yolu (İYUK m. 11)", **DEÜHF Dergisi,** Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, C. 21, Özel Sayı, Y. 2019, (ss. 2773-2778).

[538] Bununla beraber, sözleşmede işçilik alacaklarının ayrıntılı biçimde belirtilmediği hallerde, VUK'un 3. maddesi gereği vergi idaresinin yapacağı tespite bağlı olarak söz konusu alacakların ücret olarak vergilendirileceği görüşü ileri sürülebilir. Bu halde, idari işlemin sakatlığı ve edimin işçilik alacağını kapsayıp kapsamadığı hususları mükellef tarafından ispat olunmalıdır. Özgenç, s. 123-124.

[539] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 287-288, 290; Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** Savaş Kitabevi, Ankara, 2016, s. 39-41; Saban, **Vergi,** s. 228-233.

nitelendirilip nitelendirilmediği noktasında özelge talepleri sonucunda vergi idaresinin iki farklı tarihte birbirine karşıt görüşü bulunmaktadır.[540] Özgenç bu anlamda VUK'un 3. maddesinden hareketle ikalede yer alan kıdem tazminatının önce ücret olarak nitelendirilmesi ve devamında yasanın lafzı ve ruhunu ön planda tutarak GVK'nın 25. maddesinin 1. fıkrası kapsamında "yardım" olduğundan bahisle vergiden istisna edilmesinin hem iş hukuku hem vergi hukuku tekniğine daha uygun bir yaklaşım olacağını savunmuştur.[541]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendi gerekçe gösterilerek ikale sözleşmesi sonucu ödenen kıdem tazminatının ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda görüş ayrılıkları bulunmakta idi. Anılan hükme göre *"1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)"* denilerek kıdem tazminatının gelir vergisinden istisna edildiği ifade edilmiştir.

İkale sözleşmesi sonucu ödenen kıdem tazminatının ücret kapsamında değerlendirilerek stopajının yapılmasını savunanlar gerekçe olarak 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddede öngörülmeyen ya da yasal sınırlamaları aşan her türlü ödemenin teknik anlamda kıdem tazminatı olmadığını söylemektedir.[542] İşverenle işçi arasında yapılacak ikale sözleşmesi neticesinde ödenen kıdem tazminatı, 14. maddesinde tanımı yapılan kıdem tazminatı kapsamına girmediğinden, GVK'nın 25. maddesinin 7. fıkrasına göre vergiden istisna edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, ikale sözleşmesiyle verilen kıdem tazminatı adı altındaki paraların "ücret" olarak değerlendirilerek, GVK'nın 61., 94., 103. ve 104. maddeleri gereğince (GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasında, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden ((istisnadan faydalananlar hariç)), 103 ve 104. maddelere

[540] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 03.06.2008 Tarih ve 12268 Sayılı Özelgesi; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 15.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-94-53 sayılı Özelgesi, www.gib.gov.tr.

[541] Özgenç, s. 125.

[542] Hasan Nüvit Gerek, "İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi İle Sona Ermesi", **Çalışma ve Toplum,** S. 4, Y. 2011, s. 54-55, (ss.43-58); Şakar, s. 227.

göre kaynakta kesinti yapılacağı düzenlenmiştir) tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.[543]

İkale sözleşmesi ile kıdem ve ihbar tazminatının ücret kabul edilmesi nedeniyle kaynakta kesinti yöntemi suretiyle vergilendirilmesi gerektiğini savunanlar, bu kesintinin nasıl olacağını açıklamışlardır. Şakar'a göre işverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden 94. madde gereğince yaptıkları vergi tevkifatını ücret bordrolarında veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermeye mecbur olduklarına ve tevkif edilen vergi, vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterildiğine göre ikale sözleşmesi gereğince ödenen kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı ücret sayıldığı için, bu ödemeler gider olarak kaydedilebilir.[544]

İkale sözleşmesi sonucu ödenen kıdem tazminatının istisnaya tabi tutulmasını savunanlar gerekçe olarak 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kıdem tazminatını içerdiğinin kabul etmek olarak veya kıdem tazminatına tekabül eden kısmının Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 7. bendi uyarınca kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu tutarın gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi isim altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması

[543] İkale sözleşmelerinde bir fesih bildirim süresi söz konusu olmadığından, bu süreye uyulmaması sonucu "ihbar tazminatı" ödenmesi de söz konusu değildir. Kaldı ki ihbar tazminatı gelir vergisinden müstesna edilmemiştir. Bu konuda kıdem tazminatında olduğu gibi bir tereddüt ortaya çıkmayacaktır. Ezcümle, ikale sözleşmesine taraf olan işverenin, sözleşme hükümleri gereğince ödediği kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı GVK açısından ücret olarak kabul edilmelidir. Şakar, s. 227.

[544] İkale sözleşmesinde işçiye kıdem tazminatı veya ihbar tazminatı adı altında belli bir parayı ihtiva eden herhangi bir ödeme miktarı yer almışsa, burada yer alan meblağ üzerinden 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı Tablo'nun I/A–1 fıkrasında yer alan sözleşmelerle ilgili belli parayı içeren mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu hükmü gereği binde 7,5 oranında damga vergisi hesaplanması gerekir. Şakar, s. 228. Damga Vergisi Knunu Genel Tebliği 1.1.2021 tarihinden geçerli olmak üzere yeni miktarlar tespit edilmiştir. Kanunla getirilen oran miktar üzerinden binde 7,5 olmakla birlikte uygulanacak oran binde 9,48'dir. Bkz. 65 Seri No.lu Tebliğ, RG, T. 29.12.2020 S. 31349.

gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Özgenç, bu uygulamanın yapılabilmesini önce işçilik alacaklarının VUK'un 3. maddesi gereği ücret olarak nitelendirilmesi -*ki bu nitelendirme her vakıa özelinde sözleşmenin yorumu ve elde edilen gelire ilişkin olarak baskın unsurun tespitini gerektirir*-, buna bağlı olarak yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin GVK'nın 25. maddesinin 1. fıkrası kapsamında vergiden istisna edilmesi şeklinde tedrici bir yorumun yapılması şartıyla savunmuş; iş güvencesi, iş kaybı tazminatı, prim ödemesi vb. adlar altında yapılan tazminat ödemelerinin ise verginin yasallığı ilkesi uyarınca verginin konusuna girmemesi ve işçilik alacağı niteliğinde olmaması nedeniyle vergilendirilemeyeceğini belirtmiştir.[545] Nitekim yargı kararlarında da ikale ile ödenen tazminatın ücret olarak nitelenmesi mümkün olmadığı, ücret olarak nitelenmeyecek bir gelirin ücretin istisnası kapsamında ele alınmasının da hukuka aykırılık oluşturulduğu görülmüştür.

3.3.3.2.2.2. 7103 Sayılı Kanun ile Oluşan Yeni Durum

Vergi ve iş hukukunun ortak gündem konularını oluşturan önemli konulardan biri olan ikale sözleşmelerine istinaden işveren tarafından işçiye ödenecek olan tazminatların gelir vergisi kesintisine tutulması karmaşıklığını gidermek adına 2018 yılı itibarıyla düzenleme getirilmiştir. İşçinin ikale sözleşmeleri sonucunda elde edeceği tazminatların vergilendirilmesi boyutu 27.03.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere genişletilerek Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen koşullar çerçevesinde vergi kesintisi yapılması 7103 sayılı Kanun ile kararlaştırılmıştır. Bu itibarla ikale çerçevesinde ödenen tazminatların ücret sayılacağı 21.3.2018 tarihli 7103 sayılı Kanunun 7. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "ücretin tarifi" başlıklı 61/7. maddeye *"Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar"* şeklinde eklenmiştir.

GVK'nın 61. maddesinde ücretin tanımına yer verilmiş olup, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile

[545] Özgenç, s. 124-125.

sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak yapılmış ve ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 94. maddesinde, kimlerin hangi ödemelerden tevkifat yapacakları sayılmış olup, 1. bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103. ve 104. maddelere göre tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. 61. maddede ücret için genel bir tanım verildikten sonra ayrıca belli ödemeleri tek tek ücret olarak hükme bağlama şeklinde düzenlemeye gidilerek, açıkça gösterilmediği takdirde vergi dışı kalabilecek bazı ödemeleri nitelikleri gereği en yakın gelir unsuru içinde mütalaa edip vergilendirilmesini istediğinde açıkça belirtme yoluna gitmektedir.[546] Bunun yanında Gelir Vergisi Kanunu kapsamına girmekle gelir türü olarak niteliği tartışmaya açık bir kazanca ilişkin tartışmanın giderilmiş olması ve o kazanca ait vergilendirme tekniği, istisnalar gibi vergilendirmeyi etkileyen durumlar açısından dahil olduğu kategorinin statüsüne tabi olmaktadır.[547] İkale yoluyla işçinin malvarlığında meydana gelen artışın örnek mukabilinde ücret unsuruna tabi tutulması ile daha önce bu konuya ilişkin yapılan tartışmaların sona erdirilmesi ve böylece vergi idaresi ve uyuşmazlık durumunda vergi yargısına verginin kanuniliği ilkesi doğrultusunda tazminatın dâhil olduğu kategori ve istisnaya tabi olup olmadığı konusunda netlik kazandırmak istenmesi amaçlanmıştır. Nitekim bu hükümle birlikte ikaleye ilişkin tazminatlara ilişkin uyuşmazlığın yargıya taşınması durumunda, vergilendirme işleminin sebep unsuru yönünden uyuşmazlığın hukuki uyuşmazlık yerine açık bir vergi hatası olması hususu denetime tabi tutulacak, bu çerçevede düzeltme ve şikâyet başvurusu yapılmış olması durumunda davanın süreaşımı yönünden incelenmeksizin reddedilmesi ihtimali de bertaraf edilmiş olacaktır.

Vergilerin kanuniliği ilkesine uygun olarak tedrici bir yolla ikaleye ilişkin tazminatların ücret kapsamında olduğu hükme bağlandıktan sonra, bu tazminatların istisnaya tabi tutulduğu hükme bağlanmıştır. İkale ile belirlenen tazminatın belirli miktarına karşılık gelen kısmının gelir vergisi açısından istisna kapsamında

[546] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 289-300.
[547] Öncel / Kumrulu / Çağan, **Vergi,** s. 290.

sayıldığına ilişkin düzenleme, 21.3.2018 tarihli 7103 sayılı Kanunun 5. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "tazminat ve yardımlarda" başlıklı 25. maddesinin 1.fıkrasının 7 numaralı bendinin "b" alt bendine *" Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla*[548]*, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)"* şeklinde eklenmiştir.[549]

Gelir Vergisi Kanunu'nun ikaleye ilişkin 25. ve 61. maddelerinde 7103 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 303 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.[550] İkale sözleşmesinin vergisel durumuna ilişkin düzenleme bu tebliğin "*Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İstisna Uygulaması" başlıklı* 4. bölümünde 8. maddesi ile 12. maddesi arasında düzenlenmiştir. Esas olarak 11. maddesinde "*Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımlarda istisna"* başlığı altında ikalenin vergi karşısındaki durumu yer almaktadır. İlk fıkrasında söz konusu düzenlemenin hangi ödemeleri kapsadığına ilişkin örnekler verilerek, bu ödemelerin kıdem tazminatı ile birlikte toplamı üzerinden çalışanın tabi olduğu kanuna göre uygulanacak istisna miktarına tabi tutulacağı belirtilmiştir. Buna göre, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma,

---

[548] 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "tazminat ve yardımlarda" başlıklı 25. maddesinin 1.fıkrasının 7 numaralı bendinin "a" alt bendi şöyledir:
"25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.)."
Bu itibarla kıdem tazminatı ücret gelirlerinden istisna tutulmuştur. İstisna tutulan miktar başka deyişle kıdem tazminatı tavan tutarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçememektedir. 2021 yılı birinci altı aylık dönemi (Ocak-Haziran 2021 arası) kıdem tazminatı tavanı 7.638,96 TL'dir**.** https://www.pwc.com.tr, erişim tarihi: 15.03.2021**.**

[549] 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanun'un 25. maddesinin 1. fıkrasının yeniden düzenlenen 7 numaralı bendinin (a) alt bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak istisnaya ilişkin düzenleme ise aynen korunmuştur.

[550] 303 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG, T.11.06.2018, S. 30448.

dava açılmaması gibi nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemeler, kıdem tazminatı ile birlikte istisna kapsamına alınabilmektedir. Dolayısıyla ikale sözleşmesi kapsamında yapılsa dahi ek tazminat niteliğinde olmayan ihbar tazminatı, normal ücret, yıllık izin ücreti, geçmiş veya mevcut dönemdeki çalışmalar karşılığı yapılan hizmet primi ve ikramiye ödemeleri, yemek ücreti ile ücret kapsamında olan benzeri bu ödemeler kapsamında bulunmamaktadır.

Anılan tebliğin 11/2. maddesinde *"1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca bu Tebliğin 10. maddesinde belirtildiği şekilde hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir*." denilerek, ikale sözleşmesi ile belirlenen miktarın gelir vergisi istisnasına konu edilebilecek azami tutarı belirlenmiştir.[551] Buna göre, ikale sözleşmesinin varlığı durumunda, ödenecek vergi miktarı sözleşmede kıdem tazminatının kararlaştırılıp kararlaştırılmadığına göre değişecektir. Kıdem tazminatının ikale ile birlikte varlığı durumunda, vergisel istisna ikale ve kıdem tazminatının toplam değeri üzerinden değerlendirilecektir. Bu değerlendirmede, söz konusu toplam iki tutarın en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan kısmı ancak ücret olarak vergiye tabi tutulabilecektir. Bu yolla ikale sözleşmesi kapsamındaki ödemelerde önceden beri istisna kapsamında olan kıdem tazminatı tutarının hesaplanmasında çeşitli hatalar yapılması ve kesinti tutarının olması gerekenden fazla olması gibi hata bulunması durumlarında, vergilemede hata nedeniyle ilgili vergi dairesine başvurarak düzeltme hükümleri kapsamında yersiz kesilen verginin iadesinin talebi ve yargıya başvurma mekanizmalarının yolu açılmaktadır.

[551] Aynı maddenin 3. fıkrasında ise, iş sözleşmesi 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun kapsamında olanları kapsamaktadır. Buna göre 3. fıkra, *"5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacaktır."* şeklinde düzenlenerek 1475 sayılı Kanun kapsamında olanlardan farklı bir düzenlemeye gidilmiştir. Böylece, çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerekecektir.

Tebliğin 11/4. maddesinde, ikale sözleşmesi ile kıdem tazminatının belirlenmeden ikale miktarının kararlaştırıldığı durumda, tazminat tutarının vergisel durumu düzenlenmiştir. Bu düzenleme *"1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, ancak birinci fıkrada sayılan bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır."* şeklindedir. Buna göre, ikale kapsamında ödenen bir tazminat miktarı mevcutsa ve kıdem tazminatı ödemesi yapılmamışsa, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı[552] istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

İkale sözleşmesi ile belirlenen ek tazminatların ücret kapsamında hüküm altına alınması kanunilik ilkesine uygundur. Söz konusu ek tazminatın kıdem tazminatının istisnaya tabi tutarına eklenerek istisna miktarının belirlenmesi, 7103 sayılı Kanundan önceki duruma göre mükellef lehine görülmekle birlikte, istisna kapsamının kıdem tazminatından ayrı olarak değerlendirilmesi ve bu yönde yeni bir düzenleme yapılması mükellef hukukuna uygun olacaktır.

3.3.3.2.2.3. 7162 Sayılı Kanun'la (GVK Geçici 89. Madde) ile Oluşan Durum

7162 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile 193 sayılı Kanun'a geçici 89. madde eklenerek 27 Mart 2018 öncesinde ikale sözleşmesi ile çeşitli adlar altında yapılan ödemeler nedeniyle daha önce yapılan kesintilere ilişkin uyuşmazlıkların kaldırılması amaçlanmıştır. 27/3/2018 tarihinden önce işten ayrılan hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında yasal haklarına ek olarak ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi

[552] 5953 sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı.

tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlardan yapılan gelir vergisi kesintisinin iadesi Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 89. maddesinde şöyle düzenlenmektedir:

Geçici Madde 89 (Ek:18/1/2019-7162/4 md.)

"27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilir.

Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez.

Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Yukarda bahsi geçen düzenleme ile 27 Mart 2018 öncesi yapılan ikale sözleşmesi ödemelerinden yapılan kesintilerin iadesi sıkı şartlara bağlanmış bulunmaktadır. Bu şartlar kümülatif olarak aranmaktadır. Buna göre; aranan ilk şart ikalede vergisel iadenin söz konusu olabilmesi için vergi dairesine bir ödeme yapılmış olmasından geçmektedir. Başka deyişle ikale sözleşmesinin 27/3/2018 tarihinden önce düzenlenmiş ve ödemenin de bu tarihten önce yapılmış olması ve ilgili işveren tarafından gelir vergisi kesintisinin yapılarak vergi dairesine beyan

edilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla 27/3/2018 (bu tarih dahil olmak üzere) tarihinden sonra hizmet erbabına ödenen ve istisna limitini aşan ek tazminat ödemelerinden kesilen vergilerin iadesi mümkün değildir. İkinci şart ödemenin ek tazminat niteliğinde olması gerektiğidir. Üçüncü şart ise, iade işlemine ilişkin başvurunun Vergi Usul Kanunu kapsamında düzeltme zamanaşımı süresinde yapılması gerektiğidir. Bu süre; gelir vergisi kesintisinin yapıldığı takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıldır. Mesela, 2014 yılında ödenen ek tazminatlara ilişkin iade başvuru süresi 31.12.2019 tarihinde dolmuş olduğundan bu tarihe kadar talep edilmeyen iadenin bu tarihten sonra talep edilmesi mümkün değildir. Son şart ise, ilk üç şartın gerçekleşmesi durumunda, dava açmış hizmet erbabı tarafından yerine getirilecek son şarttır ve şekli şart özelliği taşımaktadır. Buna göre, düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunan ve düzeltme talebi kabul edilmediği için dava açmış olan hizmet erbabının, mahkemelerde ihtilafı devam eden (henüz kesinleşmeyen) davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneğini, tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir.[553]

Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak idare veya davacı lehine ya da aleyhine yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyeceği de hüküm altına alınmıştır. Ancak davacı lehine yargılama gideri ve vekâlet ücretine hükmedilemeyeceğine ilişkin bu hükmün gözden geçirilerek idarenin dava açmaya sebebiyet verdiği bir uyuşmazlık olduğu ve vekilin Avukatlık Kanunu[554] uyarınca (md.164) vekâlet ücretini hak ettiği ön kabulü ile yeni bir düzenleme yapılması hakkaniyete daha uygun olacaktır.

Geçici 89. maddeye ilişkin usul ve esaslar, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 306 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile "27/3/2018 Tarihinden Önce Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi veya İkale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Ek Tazminatlar Üzerinden Kesilen Gelir Vergisinin İadesi"

[553] 306 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG, T.15.03.2019, S. 30715.
[554] 19 Mart 1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu (AK), RG, T. 07.04.1969, S. 13168.

başlıklı 5. bölümde 10. madde ile 15. madde arasında belirlenmiştir. Bu tebliğde ikale sözleşmesi ile iadesi istenebilecek kalemler, iade talebi başvurusu yapılabilecek yerler ve zamanı gibi hususlar üzerinde durulmuştur. İadesi istenebilecek kalemler iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları, bonus ödemesi, hizmet ödülü, prim ve ek ödeme gibi çeşitli adlar altında ödenen ek tazminatlardır. İade talebi başvurusu yapılabilecek yerler tarha yetkili vergi dairesidir ve bu vergi dairesi işverenin muhtasar beyanname yönünden mükellefi olduğu vergi dairesi olup, şubeleri nedeniyle ayrı vergi dairelerinin mükellefi olan işyerlerinde, ilgili şubenin mükellefi olduğu yer vergi dairesidir. İade talebi başvurusu yapılabilecek zaman da sınırlı bir süreyi kapsamamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan başvurular üzerine ret ve iade yapılması söz konusu değildir. Yeni başvurularda 1.1.2014 tarihinden önceki dönemler zamanaşımına uğradığından, bu dönemlere ilişkin başvurular kabul edilmeyecektir. Düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olması şartıyla, maddenin yürürlüğe girdiği 30.1.2019 tarihinden önce yapılan ve düzeltme veya şikâyet aşamasında bulunan düzeltme talepleri üzerine de gerekli ret ve iade işlemleri yapılacaktır.

Söz konusu geçici düzenleme ile mükelleflerle idare arasındaki bu ihtilafların sonlandırılması yoluyla idarenin ve yargının iş yükünün azaltılması, bütçeye yük oluşturan faiz, yargılama giderleri ve vekâlet ücreti ödemelerinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Vergi idaresinin iade başvurusunu inceleme yetkisinin süreye bağlanması, süreye riayet etmemesi durumunda vergi idaresinin sorumluluğunun açıkça belirlenmesine ilişkin bir düzenlemenin getirilmesi ve 27 Mart 2018 öncesi yapılan ikale ile vergisel kesintisinin iadesine ilişkin uyuşmazlığın yargıda bulunması durumunda davacının feragati ile vekâlet ücretine hak kazanılacağına ilişkin bir düzenlemenin getirilmesi devletle dikey ilişki içinde bulunan mükellef lehine olacaktır ve mükellef haklarının gelişimini sağlayacaktır.

3.3.3.2.3. GVK Geçici 89. Madde Hakkında Güncel DVDDK: İhbar Tazminatının Ücret Niteliği

3.3.3.2.3.1. DVDDK Kararına Dayanak Hukuki Değerlendirmenin İncelenmesi

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemini 21.01.2021 tarihli, 2020/17 Esas No'lu ve 2021/2 nolu kararıyla[555] işçi ile işveren arasında 27.03.2018 tarihinden önce yapılan ikale sözleşmesi çerçevesinde sona erdirilmesi üzerine ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olup olmadığı hakkında hüküm kurmuştur. Bu çerçevede 27.03.2018 tarihinden önce yapılan ikale sözleşmesi çerçevesinde sona erdirilmesi üzerine ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olduğundan hareketle kesinti suretiyle vergilendirilmesinin ardından anılan tazminatın ücret geliri olmadığından bahisle düzeltme ve şikâyet başvurusu yapılmış; bu başvurunun reddine dair tesis edilen işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. Kararda yukarda belirtilen ilgili mevzuat hükümleri vurgulanmış ve ardından hukuki değerlendirmeye geçilmiştir.

DVDDK güncel kararında, karara temel teşkil edecek hukuki değerlendirmelere bildirim şartına uyulmak süratiyle ihbar önellerinde öngörülen süreler kadar hizmet ifasına devam edilerek sona erdirilmesi halinde elde edilen gelirin ücret niteliğinde olup olmadığı hususunu vurgulayarak şu şekilde yer vermiştir: *"... Vergiye tabi olmayan bir gelir unsuru için istisna hükmü öngörülmesi söz konusu olmayacağından GVK'da vergiden istisna edilen "tazminat ve yardımların", Kanunun 61. maddesi kapsamında ücret niteliğinde olduğu açıktır.4857 sayılı Kanun'un 17. Maddesinde belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce gerek çalışanın, gerek işverenin ihbar önellerine uymak suretiyle iş sözleşmesinin feshedebileceği düzenlenmiştir. Bu kapsamda işverenin bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesinin feshine yönelik takdir yetkisi de bulunmaktadır. Diğer taraftan sözleşme serbestisi çerçevesinde karşılıklı anlaşmak suretiyle iş sözleşmesi feshedilebilecektir."* Danıştay, hukuki

[555] RG, T.09.09.2021, S. 31593.

değerlendirmesinde belirsiz süreli iş akdi ile ikale sözleşmesini ihbar tazminatı açısından karşılaştırarak değerlendirmesine şöyle devam etmiştir: *"Uygulamada ikale sözleşmesiyle iş akdi taraflarca, asli ve fer'i unsurlarda anlaşmak suretiyle sonlandırılabilmekte, bu sözleşmeler çerçevesinde, 4857 sayılı Kanun'un 17. maddesi uyarınca hesaplanacak ihbar tazminatının ödenmesi kararlaştırılabilmektedir. Bu durumda, tarafların iradesi çerçevesinde, gelecekte yapılacak hizmet karşılığında ödenecek menfaat öneller üzerinden hesaplanmak suretiyle peşin ödenerek iş akdi sonlandırılmaktadır… Diğer taraftan, iş akdinin bildirim şartına uyulmak suretiyle işveren tarafından feshedileceğinin bildirilmesi durumunda çalışan bildirim süresi içerisinde çalışacak ve sürenin bitmesi ile iş akdi sona erecektir. Bu hizmet karşılığında elde edilen gelirin ücret niteliğinde olduğu açıktır. Bu kapsamda, ikale sözleşmesinde ihbar önellerine uyulmaması nedeniyle ödenmesi kararlaştırılan ihbar tazminatının ücret olarak kabul edilmeyip iş akdinin, bildirim şartına uyulmak suretiyle ihbar önellerinde öngörülen süreler kadar hizmet ifasına devam edilerek sona erdirilmesi halinde elde edilen gelirin ücret niteliğinde kabul edilmesi, iki durum arasında vergilendirme açısından farklılık ortaya çıkmasına sebep olacaktır."* Böylece Danıştay, 7103 sayılı Kanunun ilgili maddesinin yürürlüğe girdiği 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının, GVK'nın 61. maddesine göre ücret niteliğinde bir gelir olduğu ve istisna kapsamında bulunmayan bu gelirin vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varmıştır.

3.3.3.2.3.2. DVDDK Kararının Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Danıştay, bölge idare mahkemeleri arasındaki aykırılığı, 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesi veya karşılıklı sonlandırma sözleşmesi kapsamında ödenen ihbar tazminatının ücret geliri niteliğinde olduğu ve vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı yönünde gidermiştir. Kurul bu kararı oybirliği almıştır. Oybirliği ile alınan bu kararın vergilerin kanuniliği ilkesi açısından incelenmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

4857 sayılı Kanun'un 17. maddesine göre süresi belirli olmayan sürekli iş sözleşmelerinin hükümde belirtilen esaslara uyulmadan sona erdirilmesi halinde işi terk eden işçi veya işveren aynı hükümde düzenlenen bildirim sürelerine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek durumunda kalacaktır. İhbar tazminatı olarak isimlendirilen tazminat bildirim sürelerine uymayan taraf için getirilmiş "cezai şart" niteliğinde bir uygulama olması açısından işçi ve işveren açısından karşılıklıdır. Başka deyişle ödenen ihbar tazminatı herhangi bir hizmetin karşılığına dayanmamaktadır.

GVK'nın 61. maddesinde bir ödemenin ücret niteliğinde olması için aranan kriterlerden biri, ödemenin "hizmet karşılığında olması" şartıdır. Dolayısıyla hem GVK'nın 61. maddesindeki temel kritere uymadığı için ücret niteliği olmayan ve GVK'nın 94. maddesinde kesintiye tabi tutulacağı yönünde düzenlemeye yer verilmemiştir. GVK hükümleri uyarınca ücret niteliğinde olmayan bir kalemin istisna kapsamında olması da düşünülemez. İlgili kanununda ücret niteliğinde olmaması nedeniyle gelir vergisi unsurlarından ücrete ilişkin vergilendirme işlemine tabi tutulması kanaatindeyiz. Nitekim kanunda belirtilmeyen bir ödemenin vergilendirilmesi, vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşecektir.[556] Diğer yandan, kanunda yer almayan bir kalemin ücret niteliğinde sayılarak vergilendirilmesi, birey ve kamu menfaati dengesine zarar vererek hukuki belirliliği azaltacaktır.

3.3.4. İkalede Vergi İadesi ve Hukuki Sorumluluk Rejimi

3.3.4.1. Hukuki Sorumluluk Rejiminin Belirlenmesi

3.3.4.1.1. Genel Olarak

Özel hukuk alanında zarar veren kişi, verdiği zararı malvarlığındaki bir değeri zarar görenin malvarlığına geçirerek rızaen yapabilir veya zararı kendi rızasıyla

[556] Ankara Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu 27.03.2021 tarihinden önce yapılan ikale sözleşmelerinde yer alan ihbar tazminatının vergilendirilemeyeceğini belirterek, Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Dava Dairesinin 22.01.2020 tarih ve E.2019/1152, K.2020/62 sayılı kararı doğrultusunda aykırılığın giderilmesi gerektiği görüşü ile dosyanın Danıştay'a oybirliği ile gitmesine karar vermiştir. Aksi örnek karar için bkz. İstanbul BİM1VDD, E.2018/762, K. 2018/1320, T.07.05.2018, (Kazancı).

tazmin etmemesi durumunda tazmin devlet eliyle cebren yapılabilmektedir. Bu durumda borcun cebren tazmini özel hukuk kurallarına göre olur. İdarenin kişilere verdiği zararlar ise özel hukuk alanından farklı olarak kamu hukuku kurallarına göre tazmin edilir ve uyuşmazlık idari yargıda çözümlenir. Başka bir deyişle, idarenin bir kişiye kamu hukukuna tabi bir faaliyeti ile verdiği zararın, idarenin malvarlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin malvarlığına cebri olarak aktarımı yoluyla tazmin edilmesi idari sorumluluk kavramını ortaya çıkarmaktadır.[557] İdari sorumluluk hukuki (mali) sorumluluk çeşididir ve malvarlığı sorumluluğudur.

İdari sorumlulukta kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk olmak üzere iki tür bulunmaktadır. Kusur sorumluluğunda idarenin tek yanlı işlemlerinde (idari kararlar) bir hukuka aykırılığın varlığı, kusurun varlığına delalet etmektedir. Yani hukuka aykırılık, bir kusur teşkil eder.[558] Bu nedenle, yargı kararlarıyla kabul edilmiş bulunan ve kusurun varlığını ilk olarak araştırılması anlamını taşıyan idarenin kusurdan doğan sorumluluğunda da önceliklilik ilkesi bulunmaktadır.

3.3.4.1.2. İdari Sorumluluğun Bağımsızlığı

İdari sorumluluğun temeli, idarenin vermiş olduğu zararı tazmin etme gerekçesidir.[559] Bu gerekçeler, nimet ve külfetlerde eşitlik ilkesi, imkân ve fırsat eşitliği ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuk devleti ilkesidir.[560] Diğer gerekçeler bir yana bırakılırsa idari sorumluluk konusunda en kapsamlı olanı hukuk devleti ilkesidir. Nitekim, hukuk devleti ilkesinin devlet ve kamu tüzel kişilerinin hukukla bağlı olması şeklindeki formel işlevi yanında, adalet idesine yönelen maddi bir yönü de bulunmaktadır.[561]

İdari sorumluluk, Fransız Uyuşmazlık Mahkemesinin 1873 tarihli Blanco kararı ile özel hukuktan bağımsız ve kendine özgü kuralları olduğu içtihat

[557] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 740-741.
[558] Gözler / Kaplan, **İdare Hukuku,** s. 750.
[559] Çağlayan, **İdare Hukuku,** s. 738.
[560] Çağlayan, **İdare Hukuku,** s. 739.
[561] Cüneyt Ozansoy, **Tarihsel ve Kuramsal Açıdan İdarenin Kusurdan Doğan Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1989, s. 31.

edilmiştir.[562] Başka deyişle idari sorumluluk, idare ile kişilerin haklarının uzlaştırılması veya dengelenmesi ve kamu hizmetinin gerekleri doğrultusunda özel hukuktan ve adli yargıdan bağımsız kendine ait ilkeleri olan bir sorumluluk türüdür. İdari sorumluluğun kamu hukuku kurallarına tabi olması beraberinde kanunun açık bir düzenlemesi bulunması durumunda istisna getirebileceği sonucunu doğurmuştur.

Ülkemizde idarenin kamu gücü ayrıcalıkları ile yaptığı faaliyetler sonucu verdiği zararlar idari yargı kolunda -kamu hukuku kurallarına göre- idare mahkemesi kararıyla tazmin edilebilmektedir. Dolayısıyla idari uyuşmazlıkta özel hukuktan ayrı özellikler barındıran idare hukuku uygulanmaktadır. İdare hukukundan doğan uyuşmazlıklar idari yargıda görülmektedir.

3.3.4.1.2.3. İkaleden Doğan Vergi Alacağının İdari Sorumluluk İlkesine Göre Tazmin Edileceği

Vergide kanunilik ilkesi uyarınca vergiyi doğuran olay ile başlayan, verginin tarhı, tahakkuku ve tahsili ile sona eren vergilendirme aşamaları bulunmaktadır. Vergide tarh ve tahakkuk aşamaları VUK'ta, tahsil aşaması ise AATUHK'da bu usul kodları yoluyla düzenlenmiştir. Bu aşamalarda ortaya çıkan uyuşmazlıklar, idari uyuşmazlık olarak kabul edilmekte ve idari yargı içinde örgütlenen vergi yargısında çözümlenmektedir. Vergi yargısına ilişkin mevzuatı, 2575 sayılı Danıştay Kanunu (DK), 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMVK) ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) oluşturmaktadır.

Vergi kamu hukuku borç ilişkisidir.[563] Vergi sorumluluğu da kamu hukuku ilişkisini gerektirdiğinden kanunlarla belirlenmektedir. Muhatap, tarhiyatın muhatabı gibi terimler kullanılsa da vergi sorumluluğu vergiyi doğuran olayı kişiliğinde gerçekleştirmeyen üçüncü kişinin başkasının borcunu ödemek veya şekli ödevlerini

[562] Çağlayan, **İdare Hukuku,** s. 741.
[563] Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, **AÜSBF Yayını**, Yayın No: 522, Ankara, 1983, s. 45 (ss. 39-55).

yerine getirmek zorunda olması şeklinde ifade edilmektedir.[564] Vergi Usul Kanunu'na göre vergi sorumluları kanuni temsilciler, vergi kesenler ve mirasçılardır. Vergi kesen sıfatına sahip işveren ikale ile ilgili ödemeyi vergi idaresine beyan etmektedir. Hizmet erbabı bu kesintiye ilişkin bir hukuka aykırılık iddiasında ise, uyuşmazlık idari yargılama hukukuna hâkim ilke ve kurallar çerçevesinde çözümlenebilecektir.[565] Buna göre, hizmet erbabı İYUK'un 7. maddesi gereğince istihkak sahibi olarak ödemenin kendisine yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren vergi mahkemesinde 30 gün içinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Mükellef tarafından açılan davanın kabulü yönünde karar çıkarsa vergi dairesinin işlemi iptal edilerek tarhiyatın terkini, ödenmiş verginin iadesi gibi işlemlerin kaldırılması yönünde hüküm kurulmaktadır.

3.3.4.2. Vergi İadesinde Faiz Uygulanması Sorunsalı

3.3.4.2.1. Genel Olarak

Vergi mükellefinden fazla veya yersiz tahsil edilen ya da vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz ödenmesine ilişkin düzenleme devletin kendi alacaklarına ilişkin faiz almasına yönelik yaptığı faiz düzenlemesinden yaklaşık 13 yıl sonra -1999 yılında- yürürlüğe girmiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından devletin gecikme faizi almasının eşit olmayanların eşitsizliği anlamında zorunluluk teşkil ettiği, mükellefe iadede faiz ödenmemesinin ise anayasaya aykırılığının bir eksik düzenleme durumu olduğu gerekçesiyle incelenemeyeceği *"...Anayasa Mahkemesi'nin daha önceki kimi kararlarında açıkça belirtilmiş olduğu üzere Anayasa'ya uygunluk denetiminin yapılabilmesi için bu konunun Yasa Koyucu tarafından düzenlenmiş olması gerekir... Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti*

[564] Saban, **Vergi,** s. 115.

[565] VUK'un 378. maddesinin 1. fıkrasında vergi mahkemesinde dava açabilmek için dava konuları belirlenmiştir. Buna göre dava açabilmek için tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

artmaktadır." şeklinde ifade edilmiştir.[566] Bu itibarla Danıştay kararlarında Anayasa Mahkemesi'nin kararına uygun davranılmış ve genel hükümler yoluyla mükellefe iadede faiz uygulanabileceği göz ardı edilerek, bu konuda bir kanun hükmü bulunmadığı gerekçesiyle faiz talepleri reddedilmiştir.[567] Bu durum 1999 yılına değin sürmüştür. Daha sonra VUK'un 112. maddesinde yapılan kanuni düzenleme ile mükellefe yapılacak vergi iadelerinde belirli şartların varlığı durumunda tecil faizi oranında hesaplanan faiz şeklinde ödeme durumu getirilmiştir. Anayasa Mahkemesi gerek AİHM kararlarında yer verilen mükellefe iadesi gereken vergilerin mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilmesi, gerekse hukuk devleti ilkesi gereğince VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasını iptal kararı vermiş ve iptal kararının vergi iadesine hak kazanan mükelleflerin mülkiyet haklarında mevcut durumlarından da geriye gitmesini engellemek üzere Resmi Gazete'de yayımından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir.[568] 6322 sayılı kanunla 15.06.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere VUK'un 112. maddesinde değişiklik yapılmış; böylece 4. fıkra yeniden düzenlenmiş[569], maddeye konuyla ilgili 5. fıkra eklenmiş[570] ve sonraki fıkra ise bu fıkradan sonra gelecek şekilde numaralandırılmıştır.

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergilerin neleri kapsadığı konusu tartışmaya açık olmakla birlikte fazla tahsil, idarenin kusuruna dayanmayan bir şekilde verginin mükellef tarafından kusurlu ya da kusursuz şekilde fazla olarak ödenmesi hallerini kapsarken, yersiz tahsilde idarenin hizmet kusurunun bulunduğu vergi tahsilâtı söz konusu olmaktadır. Yersiz tahsil, idarenin vergiyi hukuka aykırı

---

[566] AYM, E. 1988/7, K. 1988/27, T. 27.09.1988.

[567] Candan, s. 191. Örnek mukabilinde bkz. D3D, E. 1992/1866, K. 1993/3667, T. 14.12.1993; D9D, E. 1996/519, K. 1996/1886, T. 23.05.1996.

[568] AYM, E. 2008/58, K. 2011/37, T. 10.2.2011.

[569] **VUK md. 112/4:**

"*Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir".*

[570] **VUK md. 112/5:**

"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".

olarak tahsil ettiği durumları ifade etmektedir. Fazla ve yersiz tahsilin ikisi birden, haksız tahsil olarak kabul edilebilir.[571] Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergi ise kanunda öngörülen bir düzenleme çerçevesinde tahsil edilmiş bulunan ve şartları gerçekleştiği için iade edilmesi gereken vergiyi ifade etmektedir.[572]

3.3.4.2.2. İade Faizi ve Gecikme Faizi

Faiz, borçlu bakımından parayı belli süre kullanmanın bedeli niteliğindeyken, alacaklı bakımından ise paradan belli bir süre mahrum kalmanın karşılığı olarak ortaya çıkan hukuki bir ürün olmakta ve paranın değer kaybının telafisinin aracısıdır.[573] AATUHK'ta düzenlenen gecikme zammı, tecil faizi, haksız çıkma zammı; VUK'ta düzenlenen gecikme ve iade faizleri ile İYUK'ta düzenlenen infazın gecikmesi dolayısıyla idarenin ödemesi gereken faiz, asıl borcun varlığı halinde işleyen ve ona bağlı olan fer'i borç niteliğinde kanunî faizlerdendir.

Gecikme faizi, 01.01.1986'da yürürlüğe giren 3239 sayılı kanunla VUK'a (md.112) eklenmiştir. Kanunun genel gerekçesinde devletin vergi alacağını zamanında tahsil edememesi halinde kamu hizmetlerinin aksayacağı, mükelleflerin vergilerini zamanında ve eksiksiz olarak ödemelerinin sağlanarak mükellefler arasında ortaya çıkabilecek eşitliğe aykırı durumların önlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.[574] Böylece, tahakkukun gecikmesine bağlı olarak devletin zaman kaybı dolayısıyla uğrayacağı zararın telafisi mümkün hale gelmiştir.[575] Gecikme faizi

---

[571] Başaran Yavaşlar, s. 94; Karakoç, **Vergi İdaresince,** s. 389; Üstün, **Mükellefe İadesi,** s. 183, 214; Candan, s. 193; Ermumcu, s. 151, 153, 155.

[572] VUK'un 112. maddesinin 5. fıkrasında iade edilmesi gereken vergilerle ilgili bir düzenleme bulunmaktadır ve aynen korunduğu söylenmiştir. Ancak sadece özel durumlarda ve vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz konusunu düzenlemektedir. Buna göre, katma değer vergisinin iadesi veya sene içinde tevkifat yoluyla tahsil edilmiş olan verginin sene sonunda ödenecek vergiden fazla olması ya da geçici vergiden doğan iadeler gibi sebeplerle fazla tahsilin iadesi, örnek olarak gösterilebilir. Bu sebeple yapılacak iadenin kapsamında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır Bu bakımdan bu fıkra üzerinden değerlendirme yapılmamaktadır. Yaltı, s. 4; Başaran Yavaşlar, s. 94; Ermumcu, s. 151-152; Candan, s. 193, Üstün, **Mükellefe İadesi,** 184, 214-218; Karakoç, **Vergi İdaresince,** s. 389.

[573] Övül Çölgezen, "Gecikme Faizinin Niteliği", **Vergi Dünyası,** S. 354, Şubat 2011, s. 77, (ss.77-81).

[574] 3239 Sayılı Kanun'un gerekçesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekçeler, s. 116, erişim tarihi: 30.09.2021.

[575] VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen gecikme faiziyle ilgili hüküm, anayasaya aykırılık iddiasıyla itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesi'nin önüne getirildiğinde yüksek mahkeme kararında gecikme faizinin bu niteliği üzerinde durmuştur.

sadece re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde, tahakkuk aşamasındaki gecikme dolayısıyla alınmasından dolayı, ceza niteliği taşımamakta ve verginin tazmini amacıyla alınan ek bir malî yükümlülüktür.[576] Uygulamada ise gecikme zammının cezai bir kimliğe dönüştüğü durumlar görülmektedir.[577]

Diğer yandan, mükelleflerin de çeşitli sebeplerle ödemiş oldukları ve kendilerine iadesi gereken vergiler bakımından zamana bağlı değer kayıpları söz konusu olabilmektedir. Mükelleften fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesine ilişkin devletin sorumluluğuna gidilecek düzenleme, devletin tahakkukun gecikmesi dolayısıyla alacağına gecikme faizi düzenlemesinden 13 sene sonra yürürlüğe girmesi, devletin sorumluluğunun mükellefin uğradığı zararın bir kısmını telafi etmeye yönelik olması, mükellefin zarara uğrama tehlikesi ile karşı karşıya kaldığında bu zararın giderileceğine ilişkin güven içinde olma ve devlete olan güvenin sarsılmasına yol açmaktadır.

İade faizi olarak belirlenen tecil faizi mükelleflerin vergi borçlarını ertelemesi halinde uygulanan bir faiz olup oranı, her zaman gecikme faizi/zammı oranından düşük olmuştur.[578] Mükelleflerin enflasyonist etkilerden görece korunmasını ve idarenin iade için harcayacağı zaman kaybının yol açtığı aşınmayı önlemek ve böylece mükellef hukukunun tam korunmasını sağlanması açısından, kanun yapma

---

[576] Ahmet Kumrulu, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 40, S. 1-4, Y. 1988, s. 239, (ss. 237-250); Sonsuzoğlu, s. 73.

[577] Gecikme faizi, kamu alacağının değerini korumaya yönelik düzenlemelerdendir. Öner, s. 207-210; Bilici, s. 140-143. Mevcut uygulaması ile gecikme faizi bir mali yaptırımdan öte bir cezai yaptırım niteliği taşımaktadır. Gecikme faizi oranı genel olarak piyasa faiz oranından çok yüksek olarak belirlenmektedir. Özellikle ilave tarhiyatın normal vade tarihinden 3-4 yıl sonra yapılması halinde, gecikme faizi tutarı vergi ziyaı cezasından daha ağır külfet oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu niteliği itibariyle gecikme faizi fiilen ceza hüviyetine bürünmektedir. Bu durum da gecikme faizinin, vergi cezalarında olduğu gibi mükellefin kusuruna bağlı olarak uygulanmasını gerekli kılar. Gürol, Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması,** Ankara 2007, s. 221-222**.** TÜİK verilerine göre Nisan 2021 dönemi için bir önceki yılın aynı ayına göre TÜFE artış oranı %17,14, on iki aylık ortalamalara göre %13,70 artış gerçekleşmiştir. Bu veriler ışığında, gecikme faizi ve gecikme zammı oranının Devlet gelirlerinin enflasyona karşı koruma amacını aşarak bir cezalandırma aracına dönüştüğünü söylenebilir. tuikweb.tuik.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

[578] Gecikme faizi / zammı, Temerrüt faizi ve tecil faizinin yıllar içindeki oransal değişimi ve karşılaştırmasına ilişkin grafik için bkz. İbrahim Organ / Cansu Sevinç Ceyhan, "Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği Ve Uygulaması", **PIBYD,** C.7, S. 1, Y.2020, s. 129-130, (ss.120-134).

tekniğine uygun olarak gecikme faizinin uygulanma şartlarına paralel düzenlemeler yapılması icap etmektedir.[579] Başka deyişle, kamu yararı ile mükellef yararı arasındaki makul ve adil dengenin sağlanması yönünde adımlar atılmaya devam edilmelidir.

Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerde ise faizin başlama tarihi, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihe bağlanması yerine, hukuki güvenlik ilkesi gereği en kötü ihtimalle faizin başvurudan itibaren hesaplanmasının esas alınması olumlu bir adım olacaktır. Devlet ödemelerinin belirli bir prosedür süzgecinden geçirildiği göz önüne alındığında, İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrasında yer alan düzenlemeye benzer şekilde ve mükellefe tanınan sürelerin kısalığından mütevellit, idarenin iadeyi ivedi şekilde yapmak zorunda olduğu ve bu sürenin 1 ayı geçmeyeceği, geçmesi durumunda iade faizinin yine işleyeceği şeklinde düzenlenmelidir.

3.3.4.2.3. Faizin Hesaplanma Süresi

Vergi iadesinde faiz, kısa ve yetersiz bir zaman aralığı için uygulanmaktadır. Vergi borcuna ilişkin ödemeye konu gecikme faizinde ise, vergi alacağının ilgili kanunlarda belirtilen normal vade tarihinden, tarhiyatın tahakkuk ettiği tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır. Mükellef alacağı için yukarda bahsedildiği üzere benzer nitelikte veya paralel bir düzenleme bulunmamaktadır.

VUK'ta esasında mükellefin kusurlu olup olmamasına göre iki farklı düzenleme yapılmıştır.[580] Mükellefin kendi hatasından kaynaklanan hallerde faiz, müracaat tarihinden itibaren başlamaktadır. İdare tarafından kaynaklanan sebeplerle

[579] Oysa Danıştay, Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilerek %1 oranında katma değer vergisine tabi olan konutlar için VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrasından hareketle, ödenen KDV'nin verginin tahsil edildiği tarihten itibaren hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte iadesine karar verilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığına karar vermiştir. D9D, E. 2016/13442, K. 2019/4483, T. 9.10.2019.

[580] Yasemin Taşkın / Elif Sonsuzoğlu, "Gecikme Faizinde 6322 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenlemelere İlişkin Düzenlemeler", **İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Seri: 56, Y. 2011/2, s. 13, (ss.1-17).

fazla veya yersiz tahsilde, tahsil tarihinden itibaren işlemektedir. Kanun gereği iadesi gereken vergilerde ise faizin başlama tarihi, mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takiben idareye tanınan üç aylık sürenin sonudur.

Mükellefe iade edilecek vergilerde; gerek mükellefin kendi hatasından kaynaklanan hallerde, gerek idare tarafından kaynaklanan sebeplerle fazla veya yersiz tahsil halinde, gerekse vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerde faiz işlemesinin biteceği tarih, düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarih olarak belirlenmiştir. VUK'un 112. maddesinin 4. ve 5. fıkrasında yer alan ve her üç iadede de faizin hesaplanacağı son tarih olarak mükellefe düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarih olarak belirlenmesi, mükellefi düzeltme fişinden sonra iadenin yapılması durumunda düzeltme fişinin tebliği ile fiili iade tarihi arasında işlemesi gereken iade faizi kadar korunaksız bırakmaktadır. Bu nedenle düzeltme fişinin tebliği ile fili iade tarihi arasında iade faizinin işleyeceğine ilişkin kanuni düzenleme, hukuk devleti açısından gerekliliktir. Söz konusu iadenin de gün bazlı olması muhtemel adaletsizliği önleyecektir.

VUK'un 112. maddesinin 5. fıkrası ile vergi kanunlarına göre iadesi gereken vergilere faiz uygulanabilmesi için ilgili bilgi ve belgelerin yükümlü tarafından idareye eksiksiz olarak teslim edildiği tarihten itibaren 3 ay beklenmesi gerekmektedir. Bu düzenleme, idareye mükellefin vergi borcunun bulunması durumunda mükellefe tanınmayan üç aylık bir faizsiz bir süre tanınmaktadır. İdareye tanınan normal işlem süresi bir bakıma idarenin vade tarihi olarak tanımlanabilir.[581] Bu sürenin mükellefe işlemlerinde tanınan 30 günlük veya 1 aylık süre miktarına indirilmesi uygun olacaktır.

İade faizinin başlangıcı ve bitişine ilişkin sorunlardan bir başka durum, vergi iadesinin dava konusu yapılması durumunda mükellefin talep edeceği faizin hesaplanacağı süre konusunda tereddüdünün bulunmasıdır. Bu durum vergi iadesine

[581] Karakoç, **Vergi İdaresince,** s. 397.

ilişkin düzenlemenin eksik ve yanlış adreste yapılması ve kanun yapma tekniğine uygun olarak yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Gerçekten de idare hukukunun yerleşik içtihatlarından taleple bağlılık ilkesi sonucu, mahkemece davacının talep sonucu ile bağlı kalmak suretiyle istemin genişletilmesi, daraltılması veya talep edilmeyen bir konuda karar verilmesi mümkün olmamaktadır. Böylece iade faizinde faizin başlangıcı olarak verginin tahsil tarihi yerine düzeltme başvurusunu veya dava açma tarihini esas alarak faiz isteminde bulunulması durumunda, mükellefin yaptığı ödemeden hazinede kaldığı süre içinde elde etme ihtimali bulunan getirisini tam olarak elde edemeyecektir.[582]

3.3.4.2.4. İade Faizinin Türü

İade faiz oranı, gecikme faizi/zammı oranı yerine tecil faizi oranına bağlanmıştır. Devlet geç tahakkukta normal vade tarihinden itibaren aylık %1,6 (yıllık %19,2) oranında gecikme faizi (VUK md. 112/4), geç ödemede yine vade tarihinden itibaren aylık %1,6 oranında gecikme zammına (AATUHK md. 51) derhal hak kazanmaktadır.[583] Tecil faiz oranının ise düşük belirlenmesi mümkündür.[584] Nitekim tecil faizi oranı 30.12.2019 tarihinden itibaren yıllık %15'e indirilmiştir.

Vergi yargısı ise iadesi gereken vergilerin, tahsil tarihinden itibaren faiz hesaplanarak mükelleflere geri verilmesinin gerektiği yönünde kararlar vermekle birlikte, uygulanacak faiz oranı konusunda Danıştay'ın farklı kararları bulunmaktadır. Kararların önemli bir kısmı, fazla ödenen tutarın 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun'da öngörülen faiziyle iadesi gerektiği yönündedir.[585] 3095 sayılı Kanun, özel borç ilişkilerinde uygulanması gereken faiz oranlarını

---

[582] Danıştay, davacı tarafından düzeltme başvurusundan itibaren tecil faizi uygulanması talep edilmekle birlikte, ödeme tarihinden itibaren yasal faiz ödenmesine ilişkin yerel mahkeme kararını bozmuştur. D9D, E. 2016/18628, K. 2019/2145, T. 15.5.2019.

[583] 1947 Sayılı Karar, RG, T. 30.12.2019, S. 30994.

[584] AATUHK'nın 48. maddesi gereğince tecil edilen kamu alacaklarının tecil ve taksitlendirme işlemlerinde uygulanacak faiz oranının tespit yetkisi Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Yıllık %19 olarak uygulanmakta olan tecil faizi oranı 30.12.2019 tarihinden itibaren yıllık %15'e indirilmiştir. Tahsilat Genel Tebliği (Seri: C Sıra No:5), RG, T.30.12.2019, S. 30994.

[585] *"İadesi gereken tutar yönünden vergi idaresi ile davacı arasındaki ilişki, iadenin yargı kararıyla hüküm altına alınması nedeniyle yönetilen-idare ilişkisi olmaktan çıkarak, bir borç ilişkisine dönüşmüştür."* D3D, T.16.9.2013 E.2010/3898, K.2013/3423, Hatipoğlu, s. 443.

düzenlemektedir. Buna göre, yasal faiz ve temerrüt faiz oranı sözleşmede belirlenmemişse 2021 yılı için %9, ticari işlerdeki temerrüt faizi oranı ise %16,75'tir. 3095 sayılı Kanundaki faiz oranının uygulanması halinde daha da tecil faiz oranından düşük bir faiz oranı uygulanması öngörülmektedir.

3.3.4.2.5. Vergi Yargısında İade Faizi

Mükellefin iade talebinin kaynağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Mükellefin iade talebi, ilişkinin kamu hukuku ilişkisi niteliğini zayıflatmaktadır. Kumrulu, mükellefe vergi iadesinde tazminat olarak faiz verilmesini, sebepsiz zenginleşme bakımından ortaya çıkan bir zorunluluk olarak nitelemektedir. Karakoç, iade taleplerinin kamu hukukundan kaynaklanan vergi ilişkisine dayandığını ve sorunun düzenlemenin noksan ve yanlış adreste yapılmış olmasından kaynaklanmasından dolayı yaşandığını savunmaktadır.[586] Yargı kararı üzerine vergi iadesinde faiz konusunda esas düzenlemenin açık şekilde ve AATUHK'da düzenlemesi gerektiğini düşünmektedir. Diğer görüş, açık bir düzenlemenin aynı gerekçelerle İYUK'ta düzenlenmesinin kanunlar sistematiğine uygun olacağı yönündedir.[587] Bir başka görüş, temelde yargısal bir görüş olup vergi iadesi talebinin kamu hukuku ilişkisi olduğundan mütevellit, idarenin sorumluluğu için kanunî düzenlemeye gerek bulunmadığı yönündedir.[588] Bu, *"yasa ekranı"*nın arkasına geçildiği ve hukuk devletinin esas alındığı şeklinde yorumlanmaktadır.[589]

VUK'nun 112. maddesinde yargı kararlarına göre ret ve iade edilmesi gereken vergiler için açık bir düzenleme yapılmamıştır. Bununla birlikte yargı kararına dayanan iadelerde hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda tereddüt bulunmamalıdır. Bunun dayanağı olarak birkaç durum gösterilebilir. Verginin yargı kararları sonucunda fazla veya yersiz tahsil edildiği hüküm altına alındığından madde

[586] Kumrulu, **Gecikme Faizi,** s. 249; Karakoç, **Vergi İdaresince,** s. 391-392.
[587] Hatipoğlu, s. 445.
[588] Bu görüşe karşı çıkanlar, VUK'un faiz ödenmesine ilişkin 112. maddesinin 4. fıkrası (eski hali) hükmü bulunduğu sürece anayasadan kaynaklanan genel sorumluluk kurallarına gidilemeyeceği ve böylece yargı kararları uyarınca iadesi gereken vergilere faiz ödenemeyeceği ileri sürülmekteydi. Başaran Yavaşlar, s. 98, 101.
[589] Yaltı, s. 5-6. Söz konusu gerekçe ile eşitlik ve adalet ilkeleri gereğince gecikme faizi uygulanması gerektiğine ilişkin karar örneği için bkz. D7D, E. 2002/1901, K. 2005/2955, T. 29.11.2005.

metninde yer alan *"fazla veya yersiz tahsil"* ibaresi, yargı kararlarına göre ret ve iade edilmesi gereken vergileri de kapsadığı sonucuna varılır. Bir diğer bakış açısı; madde düzenlemesinde iade faizine hükmedilmesi için yargı kararına dayanıp dayanmaması üzerine bir ayrıma gidilmemiştir. Ayrıca son düzenleme ile iade edilecek vergilerin sadece vergi hataları kapsamında tahsil edilen vergiler olması şartı kaldırılmıştır. Bu nedenle, iade edilecek vergilerde hataen veya hata dışında herhangi bir sebebin bulunması yeterli koşul görülmüştür.

İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrası, vergi davalarında idarece, mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye AATUHK'nın 48. maddesine göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz hükmünü düzenlemektedir. İlgili hüküm, ret ve iade edilmesi gereken vergiler için söz konusu olmakla birlikte, sadece mahkeme kararının sonrasına ilişkin bir iade faizini düzenlemektedir. Bu düzenleme kararın idareye tebliğinden sonraki zaman dilimi ile ilgilidir. Başka deyişle bu hüküm, iadeye konu verginin tahsil tarihinden mahkeme kararına kadar süreci kapsamamakta ve karar derhal yerine getirilse bile mükellefin zararı yine mevcut kalmaya devam etmektedir. İYUK'un 28. maddesi tek başına mükellefin zararlarını karşılamaya yetmemektedir.

Vergi idaresinin, dava süreci sonunda tahsil ettiği vergi ve fer'i yükümlere ilişkin tutarı iade etmesi gerekmektedir. Vergi idaresi idarenin mallarının, haklarının ve alacaklarının haczedilmeyeceği kuralının arkasına sığınamaz.[590] Anayasa Mahkemesi bir kararında, konunun mülkiyet hakkı ile ilgili olduğunu vurgulamış ve idareyi manevi tazminat ve faiz ödemeye hükmetmiştir.[591]

[590] Bilici, **Vergi,** s. 181.

[591] AYM, E. 2013/4824, T. 25.2.2015, RG, T. 27.5.2015, S. 29368. Nitekim vergi iadesi, mülkiyet hakkı ile doğrudan ilgilidir. Örnek Danıştay içtihadına ilişkin ayrıntılı inceleme için bkz. Turgut Candan, "Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması İle İlgili Danıştay İçtihadı", **Danıştay Dergisi,** S. 124, Y. 2010, (ss. 23-32), (Vergi Hukuku Bağlamında).

3.3.4.3. İkalede İade Faizi

3.3.4.3.1. Genel Olarak

İkale sözleşmesi kapsamındaki tahsilatlarda/ödemelerde vergi iadesine konu birçok durum oluşabilmektedir. Sık karşılaşılan durumlardan biri istisna kapsamında olan kıdem tazminatı tutarının hesaplanmasında çeşitli hatalar yapılabilmesidir. Bu durumda da gelir vergisi kesinti tutarı olması gerekenden fazla hesaplanabilmekte ve işçi bu kapsamda mağdur olabilmektedir. Bu mahiyetteki hatada, vergilemede hata nedeniyle ilgili vergi dairesine başvurarak düzeltme hükümleri kapsamında yersiz kesilen verginin işçiye iadesi talep edilebilecektir.

Vergi idaresi, işçiye vergi iadesinde iade miktarında asıl vergi alacağı ile yetinmemelidir. Nitekim VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası uyarınca ikale ile iş akdi sonlanan işçiye hukuka aykırı tahsil edilen gelir vergisinin geri verilmesinde faiz uygulaması mümkün olabilecektir.[592]

3.3.4.3.2. Yargı Kararı ile Kesinleşen Mükellef Alacağında İade

1475 Sayılı İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatının tamamı gelir vergisinden istisna tutmaktadır. Kıdem tazminatı ödemesinin tavan tutarı emredici hüküm olarak belirlenmiş ve bu tutarın özel sözleşmelerle değiştirilmesinin önüne geçilerek tazminatın yıllık miktarının, en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesi tutarından fazla olamayacağını açıkça belirlenmiştir.[593] 1475 Sayılı Kanunla belirlenmiş tutar vergi uygulamaları bakımından "*kıdem tazminatı tutarı"* olarak kabul edilmekte, ikale sözleşmesi ile fazladan bir tutar belirlenmiş olmasının ise hukuken bir hükmü bulunmamaktadır. Bu itibarla, istisnaya tabi ödenmesi gereken kıdem tazminatından gelir vergisi kesintisi

[592] İkale sözleşmesi lehdarı davacı tarafından mevduata uygulanan en yüksek faiz oranına göre hesaplanacak faiz talep edilmekle dava konusu ayrılış paketi üzerinden yapılan gelir vergisi kesintisinin düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre içinde kullanımından mahrum kalınan tutarın 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faiz ile birlikte iadesine hükmedilmiştir. İstanbul BİM 1VDD, E. 2020/987, K. 2020/725, T. 3.7.2020.

[593] İşçilere ödenecek kıdem tazminatı tavan tutarları, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün mali ve sosyal haklara ilişkin genelgeleriyle yıllar itibariyle tespit ve ilan edilmektedir.

yapılması durumunda hukuka aykırı gelir vergisi kesintisinin açık bir vergilendirme hatası olması nedeniyle düzeltme ve şikâyet yoluna konu edilebilecek ve ardından dava konusu yapılabilecektir. VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası uyarınca tahsil tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi ile birlikte iadesi gerekmektedir.

Ücret veya farklı ad altında ödenip ücret niteliği taşıyan ödemelerin de tevkifata tabi olduğunun düzenlenmiş olması karşısında ücret niteliği taşımayan ve davacının işine son verilmesi nedeniyle yapılan ödemenin hangi ad altında yapıldığının vergisel açıdan bir önemi bulunmadığı gibi, işverenin kanuni sorumluluğu ve zorunluluğu olmadan yapılmış olması da tevkifata tabi tutulmasını gerektiren bir durum değildir. Mesela, şirketin dava konusu kesintinin ait olduğu tazminatı işsiz kalan davacıya yasal zorunluluk olmadan işsizlik sebebiyle yardım amacıyla ödeme yapması durumunda, işine son verilen çalışana yapılan ödemenin hizmet karşılığında yapılması da söz konusu olamayacağı gibi, bu ödemenin ücret niteliği taşımadığı da açık olacaktır.[594]

İkalede belirlenen tutarın ne kadarının kıdem tazminatı ve ek ödeme olduğunun belirli olmadığı durumlarda, mahkemece hangi tutarda kıdem tazminatı ve işsizlik tazminatı ödendiğinin ve ödenen tutardan hangi tutarda gelir vergisi kesintisi yapıldığı ve ödenen net tutar alınacak ara karar ile davacıya sorulabilmektedir. Nitekim yasal zorunluluk olmaksızın yapılan ek ödeme tutarının tamamının gelir vergisi kesintisine tabi tutulmasında herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Böylece, ara karara verilen cevap sonucunda bilgi ve belgelerden ikalede yer alan miktarların akıbeti belirlenmiş olabilmektedir.

3.3.4.3.3. GVK Geçici md. 89 ile Vergi İadesinde Faiz

7103 sayılı Kanun'un yayımından önceki dönemlerde ikale sözleşmesi ile öngörülen ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı

[594] İstanbul BİM 4VDD, T.23.6.2020, E. 2020/57, K. 2020/961.

konusunda özelgeler ve yargı kararlarında bulunan belirsizlikle birlikte Maliye bakanlığı aleyhine verilen yargı kararlarının artmasıyla hem vergi iadesi, hem de mahkeme masraflarıyla karşı karşıya kalınmasını engellemek amacıyla 27/3/2018 tarihinden önce işten ayrılan hizmet erbabına, ikale sözleşmesi kapsamında ödemeler ve yardımlardan yapılan gelir vergisi kesintisinin tamanının ret ve iadesi sağlanması süreci başlatılmıştır. Böylece düzeltme zamanaşımı içinde olmak kaydıyla geriye dönük vergi iadesinin önü açılması sağlandı.[595]

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki ile yayımlanan 306 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği üzerine vergi idaresine yapılan başvurulardan geçici md. 89'da belirlenen şartlara uygun olanların vergi iadesi yapılma süreci başlatılmıştır. Bu minvalde, vergi idaresinin uygulamayı söz konusu hüküm ve düzenleyici işlem doğrultusunda yönlendirerek gereksiz ihtilaflar yaratmaması gerekmektedir. Nitekim vergi idaresinin kanun hükmünü tam ve yerinde uygulamaması mevcut ihtilafların kaldırılması amacıyla düzenlenen kanun hükmünün amacına aykırı davranmamasına yol açacak ve idarenin hizmet kusuru ortaya çıkacaktır.

Vergi idaresi geçici md. 89'un şartları sağlayan mükelleflere iade yaparken, iade ile birlikte faiz ödemesi yapma yükümünün olup olmadığı veya hangi düzenlemeye dayanarak faiz ödemesi yapması gerektiği konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır.[596] Bu durumda VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrasında,

---

[595] Çalışılan işyerinin (sorumlu sıfatıyla) ücretlerden kesilen vergileri beyan ederek ödediği, muhtasar yönünden bağlı bulunduğu tarha yetkili vergi dairesine, çalışılan yer şube olup gelir vergisi stopaj yönünden merkezden ayrı bir vergi dairesine bağlı ise şubenin bağlı olduğu bu vergi dairesine başvurulmalıdır. Aynı zamanda müracaat, interaktif vergi dairesine üzerinden de yapılabilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, iadeye ilişkin başvuruların başladığı 15.02.2019 tarihli duyurusunda iade işleminin yapılması için başvuruda gerekli evrakları şöyle sıralamıştır:

1- Dilekçe (Başkanlığımızdan veya İnternet Sitemizden Edinebilirsiniz)
2- Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi, İkale Sözleşmesi veya İş Akdinin Sonlandırılmasına İlişkin Benzeri Diğer Sözleşme ve Belgeler (Kesintiyi Yapmakla Sorumlu Olan İşverenden Temin Edilen)
3- İkale Sözleşmesine İstinaden Yapılan Ödemelere İlişkin Kesinti Tutarlarını Gösterir Belge (Ücret Bordrosu vb.)
4- İadeye Konu Tazminatların İşveren Tarafından Hizmet Erbabına Ödendiğine İlişkin Belge (Dekont, Makbuz, Hesap Ekstresi vb.)
5- İade Talebinin Avukat veya Vekil Tarafından Yapılması Halinde Vekâletname Örneği.
6. Mahkemelerde ihtilafı devam eden (henüz kesinleşmeyen) dava mevcutsa mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneği.

Kaynak: www.gib.gov.tr/mevzuatek/iadeTalebiDilekceOrnegi.pdf, erişim tarihi: 30.09.2021.

[596] Bu konuya ilişkin bir yargı kararına da rastlanılmamıştır.

4. fıkrasında, 5. fıkrasında veya İYUK'un md. 28/6. fıkrasında yer alan faiz düzenlemelerinin veya 3095 sayılı Kanun uyarınca faiz işletilmesi ihtimalleri gündeme gelecektir. Devletin alacaklarına gecikme faizi oranında faiz işletilmesini düzenleyen VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrası, kanunları gereğince iade gerektiren 5. fıkra, yargı kararının infazının idare tarafından gecikmesini düzenleyen İYUK'un 28. maddesinin 6. fıkrası ve özel borç ilişkilerinde uygulanacak faiz şartlarını içeren 3095 sayılı Kanun hükmü kapsam ve mahiyet itibariyle gelir vergisi kesintisinin iadesinde uygulanacak faizden farklılık göstermektedir. Kanımızca, vergi idaresi geçici md. 89'a göre iade yaparken VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında yer alan koşullara uygun olarak faiz ödemesi de yapması uygun düşecektir. Söz konusu hükümde fazla veya yersiz tahsil edilen vergiler için iadede, bu tahsilin mükellefin hatasından kaynaklanıp kaynaklanmamasına göre bir ayrıma gidilmiştir. Fazla veya yersiz tahsilin mükelleften kaynaklanmadığı haller, *"diğer haller"* olarak düzenlenmiş ve esas itibariyle ortada idarenin hizmet kusurunun bulunduğu ve idareden kaynaklanan sebepleri kastetmektedir. Geçici md. 89 kapsamında yapılacak iadenin, VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen diğer haller kapsamında belirlenmesi hem mahiyet itibariyle hem de iade faizinin başlangıç noktasının tahsil tarihi olması itibariyle mükellef hukukuna hizmet etmesi bakımından gereklidir. Bu itibarla, iade faizinin hesaplanacağı sürenin başlangıcı ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerle birlikte müracaat tarihinden erken bir tarih olan, gelir vergisi kesintisinin yapıldığı tarih esas alınacaktır. Faiz hesabındaki vade tarihi ise, düzeltme fişinin yükümlüye tebliğ edildiği tarihtir. Hüküm böyle olmakla birlikte, faiz hesabının ay kesirleri de dikkate alınarak gün yöntemi ile yapılarak düzeltme fişinin tebliğ tarihi ile iadenin/ödemenin fiilen gerçekleştiği tarih arasında geçen süre için de faiz hesabı yapılmalıdır.

Vergi idaresi, geçici md. 89'un uygulamasını sıkı şartlara bağlayarak mükellef başvurularını bekletmekte veya reddetmektedir. Bu ret kararlarının çoğunluğunda ödemelerin işsiz kalınması nedeniyle değil, emekli olunması nedeniyle yapıldığını tespit ettiği ve bunu da davanın taraflarını bağlayan kesinleşmemiş yargı kararları ile

gerekçelendirdiği görülmektedir.[597] Diğer ret kararlarından biri, iade talebi konusunun istisna kapsamında yer alan kıdem tazminatına ilişkin olduğudur. Mükellefin, İYUK'un 7. maddesinin 1. fıkrası uyarınca ret yazısının tebliği izleyen günden başlamak üzere 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. İkalede gelir vergisi kesintisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine yönelik işleme karşı açılan davada dava açma süresinin hesaplanmasında, 7. madde ile birlikte 10. maddesinin uygulanması söz konusu olacaktır.

Vergi idarelerinin geçici md. 89'a dayanarak iade başvurularını reddettiği durumların yanında, başvuruyu kabul edip iadeyi gerçekleştirdiği ve fakat iadeye ilişkin beklettiği süre boyunca iade miktarına ilişkin ödemediği faiz için de mükellef tarafından yargı yoluna başvuru yolu açıktır. Nitekim, vergi kesintisi tarihi ile vergi dairesine başvuru arasında uzun süreler bulunmakta ve mükellef iadenin bu sürelere ait getirisinden mahrum kalacaktır. Faizin vade tarihi bakımından hesaplanma süresi dar ve yetersiz bir kapsamda iken, faizin ödenmemesi mükellef hukukuna tamamen aykırı olacaktır. İşçinin üst mahkemede haklı bulunsa dahi, yargılama bitene kadarki zaman birimi kadar faiz kaybı bulunmaktadır.

Geçici md. 89'la getirilen kazanımlar, iadeye ilişkin uyuşmazlığın bu hüküm öncesi dava konusu yapıldığı durumda mükellefin davaya devam ederek davayı kazanması durumunda elde edeceği kazanımlara denk olmalıdır. Başka deyişle, mükellefin davadan feragat etmeyerek md. 89 kapsamındaki vergi idaresine başvurmayıp iadeyi dava konusu yapmaya devam etmesi durumunda, iadeyi tahsil tarihinden itibaren düzeltme fişinin tebliğine kadar işleyecek tecil faizi ile birlikte alma ihtimali bulunmaktadır. Davadan feragat edilerek md. 89 kapsamında başvuru üzerine vergi dairesinin başvuruyu kabul etmesi ile mükellefin iadeyi en azından bu mahiyette alması gerekmektedir. Vergi idareleri uygulamada, iadeyle birlikte faiz ödemesine yaklaşmamaktadır. Bu durumunda gelir vergisi kesintisinin iadesi için davasından feragat ederek vergi dairesine başvuran çalışanın, vergi idaresi tarafından

[597] www.sozcu.com.tr/nedim-turkmen/ikale-islemlerinden-vergi-iadesi-bekleyenler-husrana-ugradi, erişim tarihi: 30.09.2021.

iadesi uygun görülmeyen miktar çerçevesinde İYUK yargılama usulleri çerçevesinde yargı sürecini başlatması gerekmektedir.

GVK'nın geçici 89. maddesi; vergi idaresinin iade başvurularını sürüncemede bırakma ihtimali, iade ile birlikte istenecek faize ilişkin olumsuz yaklaşımı, vergi idaresinin başvuruları hizmet kusuru kapsamında eksik, hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi sonucu mükellefi bekleyen uzun bir yargı yolunun olması, vekâlet ücretinin ödenmeyecek olması ve vergi dairesinin cevabı üzerine ilgili miktarı dava konusu yapması durumunda iade edilen vergilerin cezalı şekilde alınacağına ilişkin düzenleme gibi yukarda bahsedilen nedenlerden dolayı, ikale ile gelir vergisi kesintisine uğramış vergi iadesi ve işleyecek faizi bakımından mükellef haklarını görünüşte koruyan bir düzenlemedir. Başka deyişle, geçici md. 89 iadenin yapılabilmesi için istenilen bilgi ve belgelerin türü ve nitelikleri, teslim edilme ve teslim alınma usul ve esasları ve idare tarafından ne zaman ve ne şekilde tamam sayılacağı gibi konuların açık, net ve anlaşılabilir biçimde belirlenmek yerine bu yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakıldığı, iade miktarının belirsiz bir süre idarenin uhdesinde kalmaya devamını sağlayan ve söz konusu düzenlemede iade miktarına işleyecek faiz konusunda herhangi bir hüküm içermemesi nedeniyle idareye faiz konusunda takdir hakkının tanındığı izlenimini yaratan işlevsiz bir düzenlemedir. Nitekim söz konusu hükmün düzenlenmesindeki esas ve belki de tek amaç, mevcut hukuki ihtilafların önlenerek vergi idaresinin mevcut işleyişinin aksamasını engellemektir.

3.3.4.3.4. İkaleye İlişkin Vergi İadesinde Kanuni Düzenleme ile Karşılanamayan Zararın Tazmini

İkale ile iş sözleşmesi sonlanan işçi yönünden zarar, vergi idaresinin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu gelir vergisi tahsilatında bulunması halinde doğmaktadır. Vergi idareleri de kuruluş, görev ve yetkilileri bakımından birer kamu idaresidir. Bu açıdan, vergi idaresinin de hukuka aykırı işlem ve eylemlerinin hizmet kusuru oluşturacağı ve bu işlem ve eylemlerden doğan zararların, idare tarafından kusurlu sorumluluk esaslarına göre tazmin edilmesini gerektirmektedir. Mükellefin iade faizi

olarak ret ve iade edilen tecil faizi ile karşılanamayan zararına yargı yeri tarafından hükmedilmesi mümkündür.[598]

Ödenecek maddi tazminatın miktarının, vergi idaresince hukuka aykırı olarak tahsil edilen verginin devlet hazinesinde kaldığı süre için gecikme faizinin oranı uygulanarak hesaplanacak miktar kadar olması ve düzeltme fişinin tebliğ tarihi ile iadenin/ödemenin fiilen gerçekleştiği tarih arasında geçen süre için de faiz hesabı yapılması anayasada düzenlenen eşitlik ve adalet ilkelerinin gereğidir. Böylece işçinin gerçek zararının tazmini sağlanacaktır.

3.4. GÜMRÜK (İTHALAT) VERGİLERİNİN TARHINDAN DOĞAN SORUMLULUK

3.4.1. Genel Olarak Gümrük Vergileri

3.4.1.1. Kapsamı ve Hukuki Düzenleme

Gümrük vergileri, sadece gümrük vergisini içermez. İthalat üzerinden alınan KDV, ÖTV, ilave gümrük vergisi, anti damping vergisi gibi türlü isimlerle alınmaktadır. İthalat üzerinden alınan vergiler, ihracat üzerine de çeşitli oranlar belirlenerek uygulanabilmektedir.

Gümrük Kanunu, gümrük vergilerini düzenlemekte olup, ithalat vergileri usulü kanunu olma özelliğini taşımaktadır. Başka deyişle Gümrük Kanunu maddi kanun olma özelliği yanında usul kodudur. Nitekim ithalat üzerinden alınan vergilere özel yapısı gereği Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmamaktadır. VUK'un 2. maddesinde bu durum düzenlenmektedir.

Gümrük vergileri için sadece Gümrük Kanunu'nun uygulanması söz konusu değildir. Gümrük vergilerine de denk düştüğü ölçüde vergi hukukunda mevcut ilgili

[598] Selami Er, "Anayasal İlkeler Bağlamında Fazla Veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenme(me)si Sorunu", **TAAD,** C.3, S. 9, Y..2012, s. 65-66, (ss. 33-70).

düzenlemeler uygulanmaktadır. Bu açıdan atıf yapıldığı ölçüde gümrük vergilerine, AATUHK ve idari yargılama hukukuna ilişkin düzenlemeler uygulanmaktadır.[599]

3.4.1.2. Gümrük Vergilerinin Matrah Tespiti ve Tarhı

Gümrük rejimi eşyanın gümrük idaresinde görebileceği işlemleri ifade ederken, gümrük ve ticaret müfettişleri gerek gümrük işlemleri sırasında eşyanın ikinci muayenesini yapabildikleri gibi, gümrük işlemleri bittikten sonra zamanaşımı süresi içinde olmak kaydıyla denetim yetkilerine haizdirler. Gümrük Kanunu'nun 73. maddesinde eşyayı alan, satan veya taşıyıcıların gümrük idaresine bildiriminin denetim sonucunda gümrük rejimine ilişkin hükümlerin yanlış olduğu sonucun a varılması durumunda cezai işlemle birlikte beyanın yeni verilere göre değiştirileceği düzenlenmektedir. Mesela Gümrük Kanunu'nun 234. maddesinde gümrük kıymetinin[600] eksik gösterilmesi durumunda farkın üç katı para cezası alınacağı düzenlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda tarh kavramı kullanılırken, Gümrük Kanunu'nda ek tahakkuk işlemi mevcuttur. Ek tahakkuk işlemine eşyanın kıymetinin düşük bildirilmesi, eşyanın referans değerinin doğru olmaması, vergi tarhiyatına esas alınan sayı, ölçü, ağırlık gibi değerlerin yanlış bildirimi örnek verilebilir. Ek tahakkuk işlemi, tarh ve/veya tahakkuk işleminin her birine veya her ikisinin toplam karşılığı değildir. Bununla birlikte tarh ve tahakkuk işlemini kapsayan, tahakkuk işlemine daha yakın sui generis bir kavramdır.[601]

---

[599] Bilici, **Vergi,** s. 231.

[600] Uygulamada gümrük idaresi, gümrük kıymeti doğru gösterilmekle birlikte KDV matrahının eksik gösterilmesi durumunda da GK'nın 234. ve KDVK'nın 51. maddesini uygulayarak para cezası kesmektedir. Bilici, **Vergi,** s. 232. Danıştay'ın içtihadı alınamayacağı yönündedir. Kanımızca matrah farkından ziyade gerekli ilave edilen bir vergi söz konusu olduğu için ve vergilerin kanuniliği ilkesi geçerli olduğundan Danıştay kararı yerindedir.

[601] Danıştay (7. Daire), gümrük tarife cetvelinde yer alan kodun yanlış girilmesi sonucu eksik hesaplanan gümrük vergisine ilişkin kesilen cezanın hukuka aykırı olduğuna hükmetmektedir. Bilici, kodun beyana doğru yazımının mükellefe ait olduğundan ceza kesilebileceği kanaatindedir. Bilici, **Vergi,** s. 233. Vergi hukukumuzda vergi cezalarının da büyüklüğü ve gümrük idaresinin denetim görevi dâhilinde kodları kolaylıkla denetleyebileceği ve görev alanında olduğu düşünüldüğünde Danıştay görüşüne katılmaktayız.

Gümrük vergilerinin denetiminde zamanaşımı süresi, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin tarhında geçerli zamanaşımı süresinden farklı düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinde düzenlenmiştir. Gümrük yükümlülüğünün doğduğu / fiili ithal tarihinden itibaren 3 yıl süre içinde ödenmeyen veya eksik ödenen vergiler istenebilmektedir. Eşyanın yurda sokulmasından sonraki süreçte de gümrük idaresince talep edebilmesi imkânı tanınmıştır. Diğer yandan gümrük cezasının takibinde zamanaşımı süresi ise kabahatlerde (vergi kaybına neden olan işlemlerde) vergi aslı gibi 3 yıllık süre, suçlarda Gümrük Kanunu'nun 197. maddesinin 4. fıkrası uyarınca Türk Ceza Kanunu'nda zamanaşımı süresi daha uzun olacak şekilde düzenlenmiş ise Türk Ceza Kanunu uygulanacaktır. Bu açıdan, gümrük vergilerinin tarhına ilişkin zamanaşımı hem Vergi Usul Kanunu'nda yer alan zamanaşımı süresinden hem de gümrük cezalarına ilişkin zamanaşımı süresinden esas itibariyle farklıdır.

3.4.1.3. Gümrük Cezaları

Gümrüklerde uygulanacak cezalar kabahatler için idari para cezası kesilebileceği gibi, kaçakçılık suçları için hapis cezaları da düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 231. ve 241. maddeleri arasında idari para cezalarına yer verilmiştir. İdari para cezaları vergi kaybına ilişkin durumlarda olduğu gibi, usulsüzlüklere ilişkin de maktu veya yüzde üzerinden de olabilmektedir. Örneğin, denetim sonucunda vergi miktarının %5'inden daha fazlasını eksik göstermişse vergiye ilave olarak bu farka karşılık gelen miktarın üç katına kadar para cezası kesilmektedir.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda hapis cezası ve eşyanın müsaderesi gibi cezalar düzenlenmektedir. Müsadere durumunda, Kaçakçılık Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrası ve Gümrük Kanunu'nun 208. maddesinin "e" bendi gereği mülkiyet kamuya geçirildiği için alınan verginin iadesi ve para cezalarının iadesi gerekmektedir.[602] Vergi Usul Kanunu'na göre mümkün olan aynı suça iki caz uygulanabilmesi gümrük hukukunda mümkün değildir. Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrası ve Gümrük Yönetmeliği'nin 579. maddesinin

[602] Bilici, **Vergi,** s. 235.

2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu açıdan vergi mahkemesinin bekletici mesele yapması yerinde olacaktır.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Gümrük Kanunu'na göre özel kanun niteliğindedir. Bu açıdan kaçakçılık eylemi aynı zamanda Gümrük Kanunu'nun ihlali anlamına gelmişse de Gümrük Kanunu'na göre işlem yapılamaz. Nitekim Kaçakçılık Kanunu'na göre inceleme/ soruşturma başlatılmış ve aynı suça birden fazla ceza da verilemeyecektir.

3.4.2. Genel Olarak Gümrük Uyuşmazlıkları

3.4.2.1. İdari Başvuru Süreci

İdari başvuru süreci Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzenlenmiştir. Gümrük vergisi mükellefi kendisine tebliğ edilen gümrük vergilerine ve aynı zamanda cezalarına tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde itiraz edebilir. Mükellef, idarenin 30 gün içinde inceleyerek verdiği olumsuz cevaba karşı yargı yoluna başvurma hakkına sahiptir.

Gümrük hukukunda itirazdan kasıt, genel vergi yargılamasından farklı olarak gümrük idaresine başvuru anlamına gelmekte olup zorunlu/olmazsa olmaz bir aşama olarak düzenlenmiştir. Bu zorunluluk gözetilmezse vergi mahkemesi tarafından, davanın ilk inceleme safhasında merci tecavüzü olarak değerlendirilip dosyanın yetkili idari merciiye gönderilmesine karar verilecektir.

3.4.2.2. Yargısal Süreç

Uzlaşma müessesesi gümrük vergileri açısından da mümkündür. Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri doğrultusunda 15 gün içinde yapılan uzlaşma talebi sonucunda uzlaşma sağlanamamışsa yargı yoluna başvuru imkânı bulunmaktadır. Gümrük tahakkukunun yapıldığı gümrük müdürlüğünün veya gümrük başmüdürlüğünün bulunduğu yerdeki vergi mahkemesine başvuru imkânı

bulunmaktadır. Böylece AYM'nin Gümrük Kanunu'nun 245. maddesinin 2. ve 3. fıkralarını iptal etmesi ile gümrük vergilerine karşı açılan davalarda tahsil işlemi kendiliğinden durmakta ve davanın esasına etkili ve gümrük idaresine başvurudan sonra elde ettikleri her delili de mahkemeye sunma imkânına kavuşmuşlardır.[603]

Vergi mahkemesi kararına karşı 30 gün içinde istinafa başvuru imkânı bulunmaktadır. Genel vergi uyuşmazlıklarında geçerli süreç işlemektedir. Bölge idare mahkemesi kararına karşı da 30 gün içinde istinaf merci kararının hukuki denetimi amacıyla bir temyiz merci olarak Danıştay'a başvuru imkânı bulunmaktadır.

3.4.3. Gümrük Vergilerinin İadesinde Faiz

3.4.3.1. Hukuki Düzenleme

Gümrük idaresince haksız veya fazla alındığı anlaşılan gümrük vergileri, söz konusu vergilerinin mükellefe tebliğ edilmesi üzerine veya gümrük idaresine başvuru üzerine Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca geri verilmektedir. Gümrük vergilerindeki geri verme müessesesi Vergi Usul Kanunu yerine Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda ise hata düzeltme ve şikâyet müessesesi bulunmaktadır.

Gümrük Kanunu'na göre haksız veya fazla alındığı anlaşılan gümrük vergilerinin geri verme süresi 3 yıl olarak düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinin 1. fıkrasında *"Kanunen ödenmemeleri gerektiği halde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergileri geri verilir. Kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği halde tahakkuk ettirilen gümrük vergileri kaldırılır."* şeklinde ve 3. fıkrasında *"Kanunen ödenmemeleri gereken gümrük vergileri, söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edilmesi ve ilgilinin üç yıl içinde gümrük idaresine müracaatı üzerine geri verilir veya kaldırılır"* şeklinde ifade edilmiştir.

[603] AYM, E. 2003/7, K. 2005/71, RG, T. 22.6.2006, S. 26206.

Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi, kanunen ödenmemesi gerektiği halde ödenen gümrük vergilerine ilişkin idari başvurma sürecini düzenlemektedir. Gümrük Kanunu'nun 216. maddesi ise gümrük idaresince iadesi gereken gümrük vergisine uygulanan faiz hükmünü düzenlemektedir. Söz konusu madde şöyledir:

"1. Gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde, geri vermeye konu fazla tahsilatın yükümlüden kaynaklanması durumunda geri verme başvurusunun yapıldığı tarihten, diğer durumlarda ise tahsilat tarihinden geri verme kararının tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir.

2. Geri verme kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması hâlinde, ilgilinin talebi üzerine, tebliğ tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir."

Anayasa Mahkemesi, "*yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödemlerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin ve gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez"* şeklinde düzenlenen Gümrük Kanunu'nun 216. maddesinin 1. fıkrasının 1. cümlesini, Anayasanın 2. maddesinde bulunan hukuk devleti ilkesi ve 35. maddesinde bulunan mülkiyet hakkına aykırı bularak iptal etmiştir.[604] Bu dönemde, açık yasa hükmü bulunmadığı için faiz ödenemeyeceği görüşü yanında, faizin hizmet kusuru esasına dayalı olarak ödeneceği görüşü ağır basmıştır. Faiz yürütümünün başlangıcı başlarda ödemenin gerçekleştiği

[604] AYM, E. 2013/104, K. 2014/96, T. 22.5.2014, RG, T.12.12.2014, S. 29203. ABAD ise birlik hukukunda faiz ödeneceğine dair bir düzenleme bulunmaması halinde, her üye devletin faiz ödenmesi gereken koşulları özellikle faizin oranını ve hesaplama yöntemini belirlemesi; bu koşulların eşitlik ve etkililik ilkelerine uygun olması gerektiğini belirtmektedir. Bu açıdan idareye başvuru tarihinden itibaren faiz ödemesini düzenleyen ulusal mevzuatın, etkililik ilkesine aykırı olduğunu kabul etmektedir. Hamit Yumuk, "Gümrük Kanunu'na Göre Tahakkuk Ettirilen veya Tahsil edilen Gümrük Vergilerinin Kaldırılması veya Geri Verilmesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,** S:16, Y:8, Aralık 2020, s. 564, (ss. 537-576).

tarih iken daha sonraları idarenin temerrüde düşmesi gerektiği gerekçesi ile idareye başvuru tarihi esas alınmıştır. Başka deyişle iptal sonrası ortak bir uygulama olmamıştır. Daha sonra kanun koyucu yaklaşık 5 yıl sonra 24.10.2019 tarihli 7190 sayılı Kanunu'nun 8. maddesi ile geri vermede VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında yer alan tecil faizi düzenlemesine benzer bir tecil faizi kurumuna yer vermiştir.[605] Bu düzenleme ile haksız veya fazla alınan gümrük vergisi iadesine faiz işletilmesinin başlangıcı noktasında ikili bir ayrım yapılmıştır.[606] Haksız tahsilat mükelleften kaynaklanıyorsa tecil faizi işletimi, mükellefin iade başvurusu tarihinden itibaren başlayacak; diğer her tür haksız tahsilatta ise ödeme /tahsil tarihinden itibaren başlayacaktır. Buradaki ayrım ile mülkiyet hakkının korunmasına hizmet edecek şekilde kamu yararı ile bireysel yarar arasında denge sağlanmaya çalışılmaktadır. İdare diğer hallerde kusurlu kabul edilmiştir. Bununla birlikte hükümde yer alan mükelleften kaynaklanan durumun toplama yanlışlığı gibi hatalardan mı, kasti olarak fazla ödemeye neden olması durumlarından hangisini işaret ettiği belirsizdir. Kanunda buna ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır. Bu nedenle her iki hali kapsadığı varsayılırsa, hata ve kast unsuru eşitlik ilkesine aykırı şekilde aynı muameleye tabi tutularak mükellef aleyhine sonuç doğuracaktır. Haksız tahsil edilen gümrük vergisine tecil faizi işletilmesinin bitiş tarihi ise, gümrük idaresinin haksız tahsilin gerçekleştiğine ilişkin kararının tebliğidir. Dolayısıyla, gümrük vergisinin haksız tahsilinin anlaşılması sonucu gerçekleşecek iadede, mükellef lehine işleyecek tecil faizi, geri verme kararının tebliğinden sonra işlemeyecektir. Burada mükellef haklarına aykırı şekilde, gümrük idaresine 3 aylık bir süre tanınmıştır. İdare bu alacağı 3 ay içinde ödemezse, 3 ayın bitiminden itibaren tecil faizi ödeyecektir.

---

[605] **Madde 216 –(Değişik:24/10/2019-7190/8 md.)**

"1. Gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde, geri vermeye konu fazla tahsilatın yükümlüden kaynaklanması durumunda geri verme başvurusunun yapıldığı tarihten, diğer durumlarda ise tahsilat tarihinden geri verme kararının tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir.

2. Geri verme kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması hâlinde, ilgilinin talebi üzerine, tebliğ tarihinden ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre için geri verilecek tutar üzerinden, aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ödenir."

[606] Kesin ve belirgin şekilde bir ayrım yapılmaması, hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik ilkelerinin bu hükümde yeterli derecede uygulanmadığını göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre haksız tahsil edilen vergilerin iadesinde olduğu gibi, gümrük vergilerin haksız tahsilinin iadesinde de faiz işletilmesi kaçınılmaz bir durumdur. Bu durum anayasa ve AİHM içtihatları ile güvence altına alınmıştır. Anayasa Mahkemesi, idarenin eyleminin hak ihlali oluşturduğu gerekçesi ile Anayasanın 35. maddesinde bulunan mülkiyet hakkının ihlalini bireysel başvuru üzerine, 3 ay içinde gümrük vergisi alacağı ödenmemesi üzerinden somuta indirgemiştir.[607]

3.4.3.2 Gümrük Vergisinin Faizi ile İadesine İlişkin Danıştay İçtihadı ve Eksiklikler

Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinde geçen *"kanunen ödenmeme" ve "kanunen tahakkuk ettirilmeme"* kavramlarının anlamları veya mahiyeti kanunda ifade edilmemiştir. Söz konusu maddenin 1. fıkrası genel bir düzenleme içeren bir hükümdür. Kanun koyucu herhangi bir sınırlandırmaya gitmeden geniş bir kapsam çizerek bu kavramların yorumunu idareye bırakmıştır. Başka deyişle idareye takdir hakkı bırakılmıştır. İdare tarafından ise dar yorumlandığı söylenebilir. Nitekim geri vermeye veya kaldırmaya ilişkin başvurular dar yorumlanarak reddedilmektedir.[608]

Danıştay tarafından, itiraz üzerine açılan davalarda gümrük vergisi tahakkukunun unsurları yönünden hukuka uygun olup olmadığının inceleneceği ve yalnız bu halde işlemin tüm unsurları yönünden bir denetleme yapılacağı kabul edilmektedir. Başka deyişle Danıştay, idarenin hatasının bulunması ve hatanın açık olması gerektiğini kabul etmektedir.[609] Başka deyişle kanunda yer almayan açık hata şartını Danıştay aramaktadır. Böylece mülkiyet hakkına sınırlama oluşturulduğundan söz edilebilmektedir. Kanunen ödenmeme ve kanunen tahakkuk ettirilmeme

[607] AYM, B. No: 2013/28, T. 25.2.2015, RG, T.27.5.2015, S. 29368.
[608] Yumuk, s. 556.
[609] D7D, E. 2018/2843, K. 2018/2718, T. 26.4.2018, (Kazancı). Danıştay ve Avrupa Birliği Adalet Divanı benzer gümrük normlarına sahipken uygulamada farklılık oluşmuştur. Nitekim her iki kurumda hata kavramını aramakta, ABAD içtihatları hatanın açık hata olmasını beklemeksizin mükellefin dürüstlük kuralına uygun davranıp davranmadığı geri vermede bir kriter olarak aramıştır. Yumuk, s. 562.

kavramları kullanıldığından hukuka aykırı olarak tahakkuk ettirilen ve tahsil edilen tüm vergilerin geri verilmesi gerektiğinin kabul edilmesi kanımızca yerinde olacaktır.

3.5. VERGİ İDARESİNİN İHTİYATİ TAHAKKUKTAN DOĞAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

3.5.1. Genel Olarak

Henüz vadesi gelmemiş/tahakkuk etmemiş bir kamu alacağının tahsilinin tehlikeye girmesi durumunda ihtiyati haciz uygulamasına imkân sağlamak üzere kanunda belirtilen nedenlerden birinin gerçekleşmesi halinde uygulama alanı bulmaktadır. Vergi dairesi müdürünün isteği üzerine defterdar ve / veya vergi dairesi başkanının vereceği kararla uygulanabilmektedir. Bunun pratik sonucu, vade gelmeden ödenmez ise de vergi miktarı derhal tahakkuk ettirilir. İhtiyati tahakkuk önlemi tüm kamu alacakları için değil, sadece vergi alacağı için uygulanmaktadır. Bu anlamda kamu alacağı önleminden ziyade vergi güvenlik önlemidir. Bu uygulama ile ödeme zamanları gelmeden tahsil imkânı vermeyeceği için, AATUHK'nın 18. maddesi uyarınca derhal ihtiyati haciz uygulaması uygulamasına gidilebilir.

İhtiyati tahakkuk uygulaması takdiri bir yetkidir.[610] Başka deyişle kanunda belirlenen durumların varlığının bulunması durumunda ihtiyati tahakkuk uygulamasın elzem şekilde yol açmamaktadır.[611] Bunun yanında, vergi dairesi başkanının/defterdarın da bu konuda takdir yetkisi bulunmaktadır.

---

[610] Karakoç, **Genel Vergi,** s. 517.

[611] Kanun hangi vergilerde bu uygulamaya gidileceğini belirleme yetkisini Hazine ve Maliye Bakanlığına vermiştir. AATUHK'nın 17. maddesinde hangi hallerde ihtiyati tahakkuka gidilebileceği sayılmıştır. Tahsilat Genel Tebliği No:359'a göre, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve diğer bazı vergiler ile bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezaları hakkında uygulanabilmektedir. Teminat istenmesini gerektiren durumların bulunması, borçlunun belli bir ikematgahının bulunmaması, borçlunun kaçması, kaçma, mallarını kaçırma veya hileli yollara sapma ihtimalinin bulunması, borçlunun kamu alacağının tahsiline engel olmaya veya tahsilini zorlaştırmaya yönelik eylemlerde bulunması nedeniyle hakkında kovuşturma açılması (AATHK md. 110), borçlunun işletmesinin muvaazalı olduğu ve gerçekte başkasına ait olduğu hakkında deliller elde edilmesi durumlarında ihtiyati tahakkuk uygulaması istenebilmektedir.

3.5.2. İhtiyati Haciz ile Karşılaştırılması

İhtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz arasında bazı farklar bulunmaktadır. İhtiyati haciz tüm kamu alacakları için geçerlidir. İhtiyati tahakkuk sadece vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları için geçerlidir.

İhtiyati tahakkuk, ihtiyati hacze konu kamu alacağını miktar bakımından belirleyebilmek amacı taşımaktadır. Bu açıdan, tahakkuk hacizden önce yapılan ve haczi kolaylaştırıcı bir etkendir.

İhtiyati tahakkuk vergi idaresi tarafından takdir hakkı çerçevesinde kullanılabilen bir yetkidir. İhtiyati haciz ise, AATUHK'un 13. maddesinde belirtilen nedenler bulunduğu takdirde alacaklı uygulanması zorunludur. İhtiyati hacizde kamu idaresi herhangi bir müddetle bağlı değildir.

Vergi hukukunda ihtiyati haciz imkânı geniş tutulmuştur.[612] Başka deyişle AATUHK'nın 13. maddesinin 1. fıkrası uyarınca vergi incelemesi tamamlandıktan sonra mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi gönderildikten sonra ihtiyati haciz uygulamasına gidilemeyecektir. Bu açıdan ihtiyati haciz uygulaması vergi inceleme (tarh / tahakkuk) aşamasındaki alacaklarla ilgilidir.[613] Nitekim özel hukukta bazı istisnalar kapsam dışında bırakıldığında kesinleşmeyen alacaklar için ihtiyati hacze gitme imkânı bulunmamaktadır.

---

[612] Bilici, **Vergi,** s. 165. Kamu alacaklarında ihtiyati haciz ve benzer müesseselerle karşılaştırma hakkında geniş bilgi için bkz. Handan Kaynar, "Kamu Alacakları Açısından İhtiyati Haciz Uygulaması", **Vergi Raporu,** S. 106, Y. Temmuz 2008, s. 124-125.

[613] DVDDK, E. 2014/584, K. 2014/861, T. 22.10.2014. AĞAR ise ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz işlemini ödeme emri ile birlikte kamu alacağının cebren tahsil sürecindeki işlemler kategorisine koymuştur. Dış görünüşleri ile hazırlık işlemi gibi olan bu ikiliyi, icrai niteliklerinden ötürü kanuni düzenleme bulunmasa da dava edilebileceğini öne sürmüştür. Bilgi için bkz. Serkan Ağar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem II", **TBB Dergisi,** S. 68, Y.2007, S. 387-388, (ss.360-392).

3.5.3. İhtiyati Tahakkuka Karşı Dava

İhtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz işlemine karşı vergi mahkemesinde haciz işleminin yapıldığı veya tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde dava açılabilmektedir. Bu süre daha önceleri 7 gün olarak uygulanmaktaydı. Bu kurum, AATUHK'nın 20. maddesinde düzenlenmiştir. Bu davada, ihtiyati hacze karşı açılan davadan farklı olarak ihtiyati tahakkuk nedenleri ve miktarı da dava konusu yapılabilmektedir.[614]

Vergi uyuşmazlıkları tarh, tebliğ, tahakkuk veya tahsil aşaması ile ilgili olabilmektedir. Bunun yanında uyuşmazlık cezalar veya faiz, zam ve cezalar konusunda da ortaya çıkabilmektedir. İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk; ödeme emri, haciz, tecil, terkinle ilgili uyuşmazlıklarla birlikte uyuşmazlığın kaynağını oluşturan hukuki ilişki bakımından yapılan ayrım uyarınca kamu alacaklarının tahsili aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlık olarak nitelendirilmektedir.[615] Diğer yandan ihtiyati tedbir ve ihtiyati hacze karşı davalar iptal davaları ve tam yargı davaları işlemleri sınıflandırmasında iptal davası niteliğine haizdir.

3.5.4. Sorumluluğun Niteliği

Özel hukukta ihtiyati tedbir (HMK md. 389) ve ihtiyati haciz (İİK md. 257 vd.) geçici hukuki himaye tedbirleri olarak isimlendirilmektedir. Hakkın varlığı kesin olarak ispat edilmeden verildikleri için, karşı tarafa ve üçüncü kişilere zarar verme ihtimali her zaman bulunmaktadır. Bu açıdan özel hukukta talepte bulunanın kötü niyeti aranmadan ihtiyati tedbirin haksız olması ve zararın ortaya çıkması yeterli olup talepte bulunanın kusursuz sorumluluğu esası bulunmaktadır. Haksız ihtiyati tedbir koyduran taraf yalnızca maddi zararlardan sorumlu olup, manevi zararın tazmini için

---

[614] Geniş bilgi için bkz. Cihan Baydere, **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi,** On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019. Güvence altına alınması gereken amme alacağını mahiyet ve miktar olarak ortaya koyan ihtiyati tahakkuk kararı alınmaksızın tesis edilen dava konusu ihtiyati haciz işleminde hukuka uyarlık görülmediğine ilişkin karar örneği için bkz. İstanbul BİM5VDD, E. 2020/385, K. 2020/1667, T. 27.2.2020, (Kazancı).

[615] Kamu alacaklarının tahsiline yönelik işlemler genel anlamda şahsa bağlı (öznel veya bireysel), yükümlendirici, sebebe bağlı, asıl/sonuç işlem niteliğinde ve "eylem işlem" niteliğinde ortaya çıkan bir "uygulama" işlemidir. Bilici, **Vergi,** s. 182; Karakoç, **Genel Vergi,** s. 491.

kötü niyet ve kusur şartının arandığı kusura dayalı sorumluluk şartlarınınım gerçekleşmesi aranmaktadır. Borçlar Kanunu'nda (md. 51/1, md. 52/1) haksız ihtiyati tedbirden doğan tazminat sorumluluğunu yumuşatan hükümler ve HMK'da (md. 399/3) bu sorumluluğa ilişkin ilişkin zamanaşımı süresi düzenlenmiştir. Bu sorumluluğun ise, maddi hukuk sorumluluğundan ziyade usuli bir zararı tazmin yükümü olarak kabul edilmektedir.

Haksız ihtiyati hacizden doğan sorumlulukta alacaklının sorumluluğu, haksız fiil sorumluluğuna benzerliğinden dolayı haksız fiil hükümlerine tabi olmakta ve zamanaşımı konusunda ise doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Haksız ihtiyati hacze ilişkin dava, alacaktan bağımsız bir tazminat istemini içerdiğinden, alacaklının alacağının olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Kamu icra hukukunda ihtiyati tahakkuk kurumu, tecil, tehir, gecikme zammı gibi kurumlarla birlikte özel hukukta bulunmayan uygulamalara sahiptir. İhtiyati haciz ise her iki hukuk dalında olmakla birlikte kapsamı kamu icra hukukunda devlete tanınan imtiyazdan dolayı daha geniştir.

Vergi hukukunda ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati hacizden dolayı bir zararın oluşması durumunda bu zararın karşılanmasına ilişkin düzenlemeler bulunmamaktadır. Özel hukukta ise geçici hukuki korumaların yol açtığı zararlara ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Bu durumda iki ihtimal karşımıza çıkmaktadır: Düzenlemenin bulunmayışı eksiklik olarak kabul edilip zararın tazmin edilmemesi veya idarenin anayasal norm (md.125) güvencesini gerekçe göstermek suretiyle genel idari ilkelere göre mükellefin zararın karşılanabilmesi imkânı seçenekleri ile karşılaşılacaktır. Yargı kararları araştırıldığında ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati hacizden doğan zararın tazmini kararlarının bulunduğu tespit edilmiştir. Hukukumuzda tam yargı davası ile ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati hacizden doğan zararların tazmin edilebilme imkânın olması yerinde olmuştur. Nitekim ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulamasının haksızlığının ortaya çıkması durumunda,

zararın kanıtlanması şartıyla zarar gören mükellefin talep etmesine yani vergi idaresinin bu tazminden sorumlu tutulmasına herhangi bir engel bulunmamaktadır.

İhtiyati hacze karşı açılan davalarda verilen kararların uygulanması için İYUK'un 28. maddesine başvurulmaktadır. İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrasının son cümlesinde ihtiyati hacze karşı açılan davalarda idari yargı yerlerince verilen kararların kesinleştikten sonra uygulanacağı düzenlemesi yargı kararlarının derhal uygulanması ilkesi (Anayasa md. 2, 15, 35, 36, 125, AİHS md.6) ile çeliştiğinden iptal edilmiştir.[616]

3.6. Kararın Yerine Getirilmesi

3.6.1. Genel Olarak

Yargılama kararının uygulanması, mahkemeye erişim hakkı ile ilgilidir. Bu durum, adil yargılanma hakkı ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesi ile ilgilidir. Nitekim ayrıca mahkeme kararının yerine getirilmesine ilişkin idareye süre tanınması, seçenekli yaptırımların uygulanması, dava açılmadan önce tekrar tekrar idareye başvuru zorunluluğu teamülen veya zorunlu olarak kabul edilerek idareyi sürekli düşünmeye veya bir şeyi yapmaya sevk etmek; idareyi iyi ve doğru olanın mahkeme kararına uymak olduğuna inandırmak hukuk devleti ilkesine çok da uygun değildir. Çünkü mahkeme kararına uymak, inanç meselesi değildir. Nitekim hukuk devletinde idarenin, mahkeme kararını uygulamama ihtimalinin bahsinin bile edilmemesi gerekmektedir.

İdareyi hukuk içinde kalmaya sevk etmek anlamında Anayasanın 138. maddesi ve İYUK'un 28. maddesi, kararın yerine getirilmesi anlamında getirilmiş düzenlemelerdir. Kararın yerine getirilme zorunluluğu bulunmaktadır. Yerine getirirken yapacağı işlem ve eylemle başka hukuka aykırılıklara başka işlemler

[616] AYM, E. 2012/107, K. 2013/90, T. 10.07.2013, RG S.28829, T.22.11.2013. Geniş bilgi için bkz. Serdar Yılmaz, "Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması", **AÜHFD,** S. 61(4), Y.2012, (ss.1437-1503**).**

yoluyla yol açmaması da dahildir.[617] Bu sorunun kaynağı, adli yargıda kararın icrasındaki durumun aksine davalı ile kararı yerine getiren kurumun idare olmasından kaynaklanmaktadır. Nitekim bu konuda da ayrı kurum tarafından kullanılan bir kamu gücüne ihtiyaç vardır.

3.6.2. Rücu Kurumu

İdare hukukunda, idare edilenler ister hizmet kusuru isterse kişisel kusur bulunsun kamu görevlilerine karşı dava açamayacaklardır. İlgili idareye dava açılacaktır. İdarenin kamu görevlisine rücu etmesinin takdiri mi zorunlu bir yetki olduğu tartışmaları bir yana, özel hukuk hükümlerine göre gerçekleşecektir. Başka deyişle idarenin cebri icra yöntemi yerine adli mahkemelerde dava açması gerekmektedir. Misalen idare rücu yoluna gitmeden doğrudan maaşından kesme işlemi uygulayamaz.

3.6.3. Kararın Yerine Getirilmemesi ve Getirilmeme üzerine Açılacak Tazminat Davasında Süre Sorunu

İYUK'un 28. maddesinde idarenin idari yargı yerlerince verilen mahkeme kararlarının yerine getirme bakımından kesinleşme ölçütünün gerçekleşmesi beklenmeyeceği ifade edilmiştir. Başka deyişle, idarenin istinaf veya temyize başvurması kararı belli süre içinde uygulama zorunluluğunu bertaraf etmeyecektir.

Mahkeme kararının, idare tarafından zaman kaybetmeden yerine getirilmesi icap etmektedir.[618] Nitekim bu durum, ağır hizmet kusuru teşkil edecektir.[619] Bu zararın illa maddi olması gerekmez. Kararın yerine getirilmemesi durumu mevcutsa

[617] Kaplan, **İdari Yargılama**, s. 473.

[618] Bu durumda kararın hemen uygulanması mümkün ise hemen (bir iki gün içinde) veya olması gereken en kısa sürede yerine getirilmesi gerekmekte olup, zorunlu bir hal yoksa 30 günlük sürenin sonunun beklenmemesi gerekmektedir. Misalen bir veya iki gün içinde uygulanabilecek yargı kararının uygulanması işleminin 30 günün sonuna bırakılması durumunda ortada ciddi bir aksama durumu oluşmakta ve bu da kararın türüne göre adil yargılanma hakkı, hak arama özgürlüğüne veya başka haklara aykırı olabilecektir. Örnek karar için bkz. AYM, 2014/3986, Ulusoy, **Türk İdare** s. 774.

[619] Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku** s. 764.

gerçekleşmiş olması şartıyla zarar, manevi de olabilir. Dolayısıyla illiyet bağı da dahil olmak üzere, mahkeme kararının uygulanmaması nedeniyle idarenin tazminat ödemekle yükümlü tutulması için sorumluluğun şartlarının kümülatif gerçekleşmiş olması gerekmektedir.[620]

Mahkeme kararı idareye tebliğden itibaren 30 gün içinde yerine getirilmediğinde kararı veren mahkemede idareye karşı 31. gün dava açılabilecektir. Dava açma süresi belirli iken, açmadan önce idareye başvurma zorunluluğu ve ne kadar süre için dava açılabileceği konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum da bu iki hususun tartışmalı hale gelmesine yol açmaktadır. Düzenleme bulunmamasından dolayı 10 yıllık genel zamanaşımı süresinde önce idareye başvurulması ardından ret kararına göre dava açma süresi içinde dava açılması görüşü bulunmaktadır.[621]

Kararın yerine getirilmemesi durumunda kamu görevlisine maddi veya manevi tazminat davası açılamayacaktır. İYUK'un 28. maddesinin 4. fıkrasında bu hüküm ilgili idare aleyhine idari yargıda tazminat (tam yargı) davası açılabileceği yönündedir. Diğer yandan kamu görevlisine karşı hiçbir talepte bulunulamayacağı sonucu çıkmayacaktır. Nitekim disiplin suçları bakımından personel hakkında işlem yapılması talep edilebilir. Diğer yandan cezai sorumluluğu da bulunmaktadır.[622]

3.6.4. Kararın Yerine Getirilme Süresi

İdare, mahkeme kararını gecikmeksizin yerine getirecektir. Kanuni düzenleme ile gecikmeksizin ifadesinin süre bakımından sınırlandırılması amaçlanmıştır. Başka

[620] Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 764.

[621] Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 767; DİDDK, E. 2009/744, K. 2010/473, T. 11.03.2010, (Kazancı). Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, Danıştay daireleri arasındaki 5018 sayılı Kanun'un 34. maddesinin 3. fıkrasında yer alan 5 yıllık zamanaşımı, Borçlar Kanunu'nun 146. maddesi ile İcra ve İflas Kanunu'nun 39. maddesinde yer alan 10 yıllık genel zamanaşımı süresi içinde veya her zaman idareye başvurunun mümkün olabileceği yönündeki farklı uygulamaların yol açtığı aykırılığın, içtihatların birleştirilmesi yoluyla mümkün olmadığına karar vermiştir. DİBK, E. 1996/2, K. 1997/2, T. 25.12.1997, (Kazancı).

[622] Yargıtay tarafından suç türü olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinde yer alan görevi kötüye kullanma suçu olarak görülmektedir. Y5CD, E. 2012/ 7388, K. 2013/3601, T. 17.04.2013, (Kazancı).

deyişle, yerine getirme bakımından idareye kesinleşme beklenmeden kararın tebliğinden itibaren 30 gün, her türlü kapasiteye sahip işlem için yeterli bir sınır teşkil edecektir. Hatta bu sürenin idareye tanınan bir inisiyatif olduğu söylenebilir. Daha kısa tutulmasında fayda vardır.

3.6.5. Kararın Yerine Getirilme Biçimi

Vergi yargısında, kararda hüküm altına alınan paranın davacının veya vekilinin davalı idareye yazılı şekilde bildireceği banka hesap numarasına yatırılması yoluyla yerine getirilir. Mahkeme kararının davacıya tebliği ile banka hesap numarasının idareye bildirildiği tarih arasındaki süre için faiz uygulanmaz. Davada hükmedilen miktar ile vekâlet ücreti ve yargılama giderleri, banka hesap numarasının bildirildiği tarihten itibaren 1. fıkra uyarınca yatırılır. Mahkeme kararının tebliğ tarihi ile ödeme tarihi arasında geçecek süreye tecil faizi uygulanacaktır.

İYUK'un 28. maddesinin 1. fıkrasındaki düzenlemeye uymayarak hiçbir şekilde aleyhine olan ve hükmedilen meblağı yatırmayan idare için İYUK'un 28. maddesinin 2. fıkrası düzenlenmiştir. İdareye ilamlı takipten önce başvuru zorunluluğu bulunmaktadır.[623] Ancak sonrasında, davacının icra dairesine başvurma imkânı doğmaktadır. Kamu mallarının haczedilemezliği ilkesi mevcuttur. İİK'nın 82. maddesinin 1. fıkrasında bu ilkenin devlet için geçerli olduğu hükme bağlanmıştır. Devletten kasıt ise, merkezi yönetim bütçesine dâhil olan kurum ve kuruluşlardır. 5018 sayılı Kanunu'nun (I) sayılı kuruluşlar (II) ve (III) sayılı kuruluşlar girmektedir.[624]

Merkezi yönetim bütçesi dışında kalan yerel idare kuruluşları için haczedilemezlik durumu farklıdır. Özel malları aksine hüküm yoksa haczedilebilirken, kamusal nitelikteki malları haczedilemez. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15. maddesinin son fıkrası ve5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 7.

[623] Zaten mahkeme kararı bildirilen ve kararın uygulanması için30 gün beklendikten sonra, ayrıca icradan önce idareye başvurmanın kimseye bir faydası yoktur.

[624] Özel kanunlarla imtiyaz tanınarak haczedilemezlik ilkesinden yararlanan kurumlar için bkz. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 478.

maddesinin son fıkrası uyarınca kamu hizmetlerinde "fiilen kullanılan" mallar haczedilemeyecektir. Amaç, kamu hizmetlerinin devamının sağlanmasıdır. Haczi engellemek için görünüşte fiili tahsil yapan idareye karşı tahsis işleminden dolayı iptal davası açılabilse de kanıtlanması epey zaman alacaktır. İcra takibinin sonuçsuz kalmaması için olağanüstü bir çaba gerekecektir. Köy tüzel kişiliğinin ise 442 sayılı Köy Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca orta malları haricindeki malları haczedilebilir. Fransız hukukunda olduğu gibi kanunda takas veya mahsup yönteminin öngörülmesi alacağını idareden almaya çalışan idare edilen fayda sağlayacaktır.[625]

[625] Kaplan, **İdari Yargılama**, s. 479.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNİN YARGILAMA GİDERLERİNDEN SORUMLULUĞU

4.1. GENEL OLARAK

4.1.1. Yargılama Gideri

Devlet diğer kamu hizmetleri gibi adalet dağıtımını, esasında karşılıksız yapar / hizmetin fiyatın esasını gütmez. Bununla birlikte adalet hizmetinden yararlanacak ilgililerin, bu hizmetin görülmesi için yapılan harcamalara katılması beklenmektedir.[626] Bu itibarla, yargılama sebebiyle ilgililerden istenen paralar adalet hizmetinin tesisi için yapılan giderlerin tamamı olmamakta ve adalet hizmetinin bedelsizliği ile ters düşmemektedir.[627]

Yargılama gideri, genel olarak davanın açılmasından sonuçlanmasına kadar, bir yargısal koruma faaliyetinin yürütülmesi için ödenmesi gereken giderler olarak açıklanabilmektedir.[628] Onar, "mali şart" terimini kullanmaktadır.[629] Yargılama giderlerinin kapsamı geniştir. Bir davanın açılmasından sonuçlanmasına kadar ödenen paraların tümü olarak tanımlanabilmektedir.[630] HMK'nın 323. maddesi, yargılama giderlerinin mahiyetini göstermektedir. Bu hükme göre yargılama giderleri harçlar, vekâlet ücreti ve (diğer) masraflar olarak sınıflandırılmaktadır.

---

[626] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 531.
[627] Pekcanıtez / Atalay / Özekes, **Medeni Usul Hukuku,** s. 841.
[628] Gözübüyük, s. 544.
[629] Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1968. Dilekçenin verilmiş olması, davanın açılması için kafi değildir, harç, kayıt ve resimler ile posta giderinin verilmesi icap etmektedir.
[630] Gözübüyük / Tan, s. 1058.

4.1.2. Yargılama Giderinin Önemi

Vergi idaresinin vergi salması işlemine ilişkin doğrudan bir sorumluluk türü olmamakla birlikte, tarh işleminin dava edilmesinde, (yargısal süreçte az miktarlarla da olsa) vergi idaresinin hukuk içinde kalmasını sağlamak için öngörülen bir tür 'ikaz' mekanizması içermediğinin göstergesi olması açısından önem taşımaktadır. Hatta vergi yargılaması giderleri, davacı mükellef açısından yönlendirici / kamu gücü ve birey yararı arasındaki uzaklığı azaltıcı uygulamalar içermemesi bakımından, idarenin sorumluluğuna gidilmesini (pratik bakımdan) zorlaştıran veya yargısal yöne teşvik etmeyen bir süreci işaret etmektedir. Bu nedenden dolayı, çalışma konusu kapsamına ve bu bölüm itibariyle dâhil edilmiştir. Mükellefin, idarenin sorumluluğuna giden uzun yolda katlanacağı ekonomik değer kayıpların telafisinin boyutları bu yolla anlatılmak istenmiştir.

Vergi idaresinin dava harcından vergi itiraz komisyonu döneminden devraldığı düzenlemelerle sınırlı olacak şekilde belirlenmesi, vergi idaresinin işlemlerinde hareket alanının genişliğinin ve bu durumun olumsuz sonuçlara yol açmasına neden olmaktadır. Bu olumsuzluklar çeşitli şekillerde tezahür etmektedir. Vergi davasında nispi ve maktu karar harcının iadesinin mahkeme hükmüne dâhil edilmesi / iliştirilmesi yerine ayrı bir düzenleme ile Harçlar Kanunu'nun 56. maddesinde düzenlenmiştir. Bu durumdan doğan birtakım sakıncalar barındırmaktadır. Vergi idaresi bir kamu idaresi olarak, vergi davası ile karara bağlanmayan söz konusu harcı, bir idari işlemle mükellefe ödeyecektir. Dolayısıyla vergi idaresi harcı eksik ödeyebilir, hiç ödemeyebilir veya gereği gibi ödemeyebilir. Vergi idaresine ödemeyi yapmakta ödemenin başlangıcı kesin karara ertelenmiş ve makul olmayan derecede süre serbestisi tanınmıştır. Bu sürede vergi idaresinin faiz ödeme yükümü düzenlenmemiştir. Kanuni düzenleme, vergi idaresine, hükmedilmeyen ve idari işlemler geri verilmesi gereken harca ilişkin, mahkeme kararının tebliğinden itibaren 1 yıl hareket alanı tanınmıştır. Dolayısıyla İYUK 28. maddesinin 6. fıkrasında yer alan idare edilenler lehine uygulanan ve mahkeme kararının icrasına yönelik 30 günlük süre sınırı ve icra edilmemesine yönelik faiz düzenlemesi uygulanmayacaktır. Diğer yandan, yargı içtihatları harçlara faiz

yürütümüne olumsuz bakmaktadır. Vergi davalarında tek tür olarak maktu vekâlet ücretine hükmedilmektedir.

4.1.3. Vergi İdaresinin Yargılama Giderinden Sorumluluğunun Belirlenmesi

Kanun koyucu bazı durumların gerçekleşmesi koşuluyla, dava sonucunun hangi taraf aleyhine sonuçlandığını bakmaksızın, bir tarafın yargılama giderinden sorumluluğunu düzenlemektedir. Dava yolu, tarh işlemi ile hukuka aykırı bir işleme maruz kaldığını düşünen mükellefe[631] başta parasal bir yükümlendirmeye neden olsa da haklılığı ile bu yükümlülük (mükellefiyet) yer değiştirmekte ve davada haksız çıkan tarafa yargılama gideri yükletilmektedir. Bu yönüyle, dava sonucu yapılan harcamaların iadesi, telafi edici bir mekanizmaya / tazmin niteliğine bürünmektedir.

Vergi idaresinin yargılama giderinden sorumluluğunda ise, davada haksız çıkan davalı vergi idaresinin yargılama giderlerinden sorumluluğunun kapsamı, kanuni düzenlemelerde öngörüldüğü şekliyle özel olarak konu edilmektedir. Bu açıdan konu, vergi idaresinin, tarh işlemine karşı dava sonucunda yükümleneceği yargılama gideri ile sınırlı olarak irdelenmektedir. Vergi yargısı harçlara ilişkin düzenleme (HK md. 52-56), vergi idaresinin vekâlet ücreti iadesinde yöntem (AK ve AAÜT çerçevesinde) ve masrafların iadesi (HMK hükümleri itibariyle) irdelenmiş olacaktır.

4.1.4. Vergi İdaresinin Yargılama Giderinden Sorumluluğunun Kapsamı

Yargılama giderlerinin kural olarak hüküm verilen taraftan alınması kuralının uygulama alanı / kapsamı geniştir. Nitekim davada taraflara ilişkin durumlar (her iki tarafın kısmi oranda haklı çıkabilmesi, birden fazla aleyhine hüküm verilme durumu,

[631] Mükellef, Harçlar Kanunu'nun 11. maddesinde "*Genel olarak yargı harçlarını davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler ödemekle mükelleftir."* şeklinde tanımlanmıştır. Benzer şekilde, vergi yargısı harçlarında mükellef, aynı kanunun 53. maddesinde *"Vergi yargısı harçları, harca mevzu olan işlemlerden dolayı Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'a başvuranlar tarafından ödenir."* Harçlar Kanunu'nda düzenlenen mükellef kavramı (HK. md. 11), vergi hukukundaki mükellef (VUK md. 8) kavramından farklıdır.

feragat veya kabul gibi) olabilir veyahut davaya ilişkin durumlar (davanın açılmamış sayılması, konusuz kalması, derdestlik gibi) söz konusu olabilmektedir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu yol gösterici olmaktadır. Nitekim İYUK'un 31. maddesi, yargılama gideri konusunda HMK hükümlerine gönderme yapmaktadır.

Bazı durumlarda dava esastan sonuçlanmayabilir.[632] Davanın konusuz kalması sebebiyle davanın esası hakkında bir karar verilmesine gerek duyulmayan hâllerde, mahkeme davanın açıldığı tarihteki tarafların haklılık durumuna göre yargılama giderlerine hükmedecektir. Uzlaşma neticesinde dava konusu (vergi aslı ve/veya cezasına ilişkin meblağ) ortadan kalkacağı için, yargılama giderinin davalı idareye yükletilmesi yerine yargılama giderinin yargılama giderini peşin ödeyen davacı üzerinde bırakılması bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Hâkimin, somut olay nitelendirmesini doğru takdir etmesi gerekmektedir. Diğer yandan davanın açılmamış sayılmasına karar verilmesi durumunda HMK'nın 331. gereğince yargılama gideri davacıya yükletilmektedir. Derdestlik halinde davanın incelenmeden reddine karar verilmekte ve yargılama giderleri bakımından davacının üzerinde bırakılmasına hükmedilmektedir.[633] Feragat veya kabul durumunda, yargılama giderinin feragat

[632] Harçlar ve diğer dava giderlerinin pratik yolla daha iyi anlaşılacağına inanıldığından (genel) yargı harçlarına ilişkin bu örnek verilmek istenmektedir. Uyuşmazlıkta, davacı tarafından M.F.K ismi şahsın engelli ve yaşlı bakım merkezi açma başvurusuna verilen uygunluk kararının iptal edilmesi halinde kendi başvurusunun ilk sıraya yerleşeceği iddia edilmiştir. Mahkeme, dava konusu işlemin dava dışı M.F.K isimli şahsın bakım merkezi açma başvurusunun uygunluğuna ilişkin olduğundan korunması gereken meşru, kişisel ve güncel menfaatin bulunmadığına hükmedilmiştir. ***2577 sayılı Kanun'un15/1-b bendi uyarınca davanın ehliyet yönünden reddine*** karar verilmiştir. Bu itibarla, alınan yargılama gideri (Somut olayda mahkemeye başvurduğu tarih olan 2020 yılı itibariyle Başvuru harcı: 54,40 TL; Karar Harcı:54,40 TL; Vekâlet Harcı:7,80 TL ve yapılan posta gideri 76,50 TL olmak üzere toplam 193,10 TL) davacı üzerinde bırakılmasına; kullanılmayan yürütmenin durdurulması harcının (2020 yılı için geçerli 89,60 TL) davacıya iadesine; yürürlükte bulunan AAÜT uyarınca avukatlık ücretinin (2021 itibariyle 2.040 TL) davacıdan alınarak davalı idareye verilmesine; artan posta ücretinin ***talep edilmemesi*** halinde kararın kesinleşmesinden sonra **re'sen** davacıya iadesine hükmedilmiştir. Mardin 3. İdare Mahkemesi, E. 2020/738, K.2021/151, T. 23.02.2021(Özel Arşiv). Mahkeme, yargılama giderlerini hükmederken bu yönde bir talep olmadan, **re'sen** hükmetmiştir. Mahkeme, ehliyet yönünden red kararını verdiği tarih üzerinden değil, ilgilinin dava açtığı tarih üzerinden başvurma harcı, karar harcı almıştır. Uyuşmazlık konusu olayda Harçlar Kanunu'nun dava açılma tarihi itibariyle (2020 yılı) geçerli oranlara sahip yargı harçları başlıklı (1) sayılı tarifesi uygulanmış; **sırasıyla** (1) sayılı tarifenin A/I-2, A/III-D/1-c, D/I-c, III/2-c düzenlemeleri uygulama alanı bulmuştur.

[633] Yargılama giderlerinden sorumluluk ancak davanın sonunda gündeme gelecektir. Mahkeme, kural olarak esas ilişkin nihai karar ile birlikte yargılama giderleri hakkında da karar vermektedir. Bununla birlikte, usule ilişkin nihai kararlar ile dava sona ermekte ise (başka mahkemeye gönderilmesi gerekmemekte ise) yargılama giderlerine hükmedilmekte; dava devam ediyorsa dava henüz sonuçlanmadığı için yargılama giderlerine ilişkin bir karar verilmesine gerek yoktur.

veya kabul beyanını yapan tarafa yükletilmesi genel kuraldır. Söz konusu hüküm uyarınca, görevsizlik veya yetkisizlik kararından sonra davaya bir başka mahkemede devam edilmemiş ise talep üzerine davacının yargılama giderlerine mahkûm edilmesine, başka mahkemede devam edilmesi durumunda, yargılama giderlerine o mahkeme hükmeder.

Aleyhine hüküm verilenlerin birden fazla olması durumunda (dava arkadaşları varsa), yargılama gideri sadece bir kişiye yükletilememektedir. HMK'nın 326. maddesi hükmü mahkemeye seçimlik hak tanımıştır. Mahkeme, yargılama giderlerini aleyhe hüküm verilenler arasında paylaştırılabileceği gibi müteselsilen sorumlu tutulacak şekilde de karar verebilmektedir. Bunun yanında dava ile iki taraftan biri kısmen haklı çıkarsa tarafların haklılık oranında yargılama gideri paylaştırılacaktır.

Davada taraf vekillerinin şahsi sorumluluğu olmayıp, sadece taraflar yargılama giderlerinden sorumlu tutulabilmektedir. Bununla birlikte HMK'nın 77. maddesinin 2. fıkrası uyarınca vekâletnamesi olmadığı halde duruşmaya katılıp gereksiz masrafa sebebiyet verirse, celse harcı ile diğer yargılama giderlerine mahkûm edilecektir. Vekâletnamesiz dava açan vekilin, karşı taraf lehine hükmedilecek /yargılama gideri olan vekâlet ücretinden şahsen sorumlu olması icap etmektedir.[634] Fer'i müdahil ise, katıldığı tarafın haksız çıkması durumunda, yalnızca fer'î müdahale giderinden sorumlu tutulur. Başka deyişle fer'i müdahil, taraf olmadığı için lehine veya aleyhine vekâlet ücreti hükmedilmemektedir.[635]

Mahkemenin, davayı kaybeden tarafı yargılama giderlerine hükmetmesi için karşı tarafın bu yönde bir talebinin bulunması ile bağlı değildir. Başka deyişle mahkeme re'sen (kendiliğinden, tarafça talepte bulunulsun veya bulunulmasın, taleple bağlı kalmaksızın) yargılama giderlerine hükmetmektedir.

Derdestlik, usule ilişkin nihai karar ile davanın sonlandırılması ve dosyanın başka mahkemeye gönderilmemesi örneğidir. Pekcanıtez / Atalay /Özekes, **Medeni Usul Hukuku,** s. 856.

634 Pekcanıtez / Atalay /Özekes, **Medeni Usul Hukuku,** s. 856.

635 Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 537. Örnek karar için bkz. D10D, E. 2008/2007, K. 2010/1843, T. 9.3.2010, (Kazancı).

4.1.5. Güncel Miktarlarla Karşılaştırmalı İdari Yargı ve Vergi Yargısı Dava Gideri

İdari yargı ilke ve kuralları, İYUK ve Danıştay içtihatları ile vergi yargılama hukukunda da uygulama alanı bulmaktadır. İdari yargılama kurallarının vergiye ilişkin üst çatı kuralları bulunmakla birlikte, vergi hukukunun kendine özgü kuralları bulunmaktadır. Başka deyişle, bazı noktalarda idari yargı kuralları vergi hukukunda uygulanırken, özel durumlar vergi usul kodlarıyla düzenleme alanı bulmuş veya idari yargılama esaslarını düzenleyen kodda yer almıştır. Sırayla örnekler verilebilmektedir. Sözgelimi, tarh işlemine ilişkin dava iptal davası çerçevesinde idari yargıda yer alan kurallar itibariyle ilk inceleme yapılmakta ve hukuka uygunluğu incelenmekte; vergi yargılama hukukunda düzeltme ve şikayet başvuruları karşısında İYUK'un 11. maddesinin durumu tartışmalı bir alanı göstermekte; vergi mahkemelerinin görev alanı veya vergi davalarında dava açma süresinin (30 gün olmakla birlikte, ödeme emrine davada 15 gün…) 60 günlük genel dava açma süresinden farklı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu ayrıksı durum, kendini harçlar ve vekâlet ücreti konusunda da göstermektedir. Başvuru, suret ve vekâlet harcı ortak harçlardandır. Vergi davasında haklı çıkan mükellef lehine nispi karar ve ilam harcına hükmedilmemesi, idari yargı harcından ayıran temel noktalardandır. Vergi davasında vekâlet ücreti, maktudur.

Vergi davalarında hükmedilen dava giderlerinin türü, miktarı ve ayrı düzenlemelerde yer alması, kanun koyucunun genel manada vergi davalarına ilişkin özel bir usulün uygulanması düşüncesinden ileri gelmektedir. Bu, kanun koyucunun vergi davası açmaya ehil mükellef, vergi sorumlusu veya vergi idaresini, idari yargıda dava açmaya ehil idari işlemin muhatabı/ilgilisi, idari işlemden zarar gören, idari sözleşmenin tarafları veya idari eylemden zarar gören sıfatlarından farklı bir uygulamaya yön verme ihtiyacından doğmaktadır. Nitekim, vergi davasında ve idari davada dava sonucunda dava giderlerinin yükletildiği taraflar bu sıfatlara sahip olma açısından ayrıma tabi tutulmuştur. Dava giderleri her yıl itibariyle yeniden düzenlenmektedir. Karşılaştırmalı olarak idari yargı ve vergi yargısı posta masrafı,

harçları ve vekâlet ücretlerini görmek, bu iki alanın ayrı düşen noktalarını görmek açısından önem arz edecektir.

Tablo 5: Karşılaştırmalı 2021 Yılında Geçerli İdari Yargı Harcı ve Vergi Mahkemesi Harcı

2021 Yılı Geçerli Miktarlar[636]	**İdare Mahkemesi Harçları** (Harçlar Kanunu 1 sayılı Tarife/HK md.1-37)	**Vergi Mahkemesi Harçları** (Harçlar Kanunu 3 sayılı Tarife/ HK md. 52-56)
Başvuru Harcı	59,30 TL	59,30 TL
Karar Harcı	59,30 TL	Mahkeme mükellef lehine hükmetmemektedir. / HK. md.56 uygulanır.
Yürütmeyi Durdurma Harcı	97,70 TL	HK'da düzenlenmemektedir.
Delil Tespiti Harcı	97,70 TL	HK'da düzenlenmemektedir.
Sûret Harcı (İdare)	3,10 TL (1 Sayfa sayısı)	2.10 TL
Vekâlet Harcı	8,50 TL	8,50 TL
Keşif Harcı	419,9 TL	HK'da düzenlenmemektedir.
Harcın Ödenmesi	Mahkeme veya daire veznesine.	Başvurma harcı dava açılırken mahekme veznesine/ karar ve ilam harcı *vergi davası sonunda* ilgili vergi dairesine. (HK md. 55/2)
Ödeme Zamanı ve Şekli	Maktu harçlar peşin/makbuz (HK md. 27) Karar ve ilam harçlarının yüzde yirmi beşi peşin, geri kalanı kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde.(HK md. 28)	Başvurma harcı peşin/makbuz. Nispi ve maktu harçlar, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 1 ay içinde. (HK md. 55)
Nispi Harcın Oranı	Binde 68,31./Esas hakkında karar yoksa maktu karar ve ilam harcı alınır.	59,30 TL'den az olmamak üzere Binde 4,55 /123,60'tan az olmamak üzere binde 9,10
Harcın İadesi	Fazla alınan harcın iadesi/ taleple üzerine /mahkeme hükmü (HK md. 31)	Kesin karar üzerine vergi idaresinin Harcı Geri vermesi /idari işlem (HK md. 56)

[636] Harçlar Kanunu 86 Seri No'lu Genel Tebliği, RG, T. 29.12.2020, S. 31349.

Vergiye dair tüm teknik icapların kanunilik ilkesi çerçevesinde devletin tüm kademelerine sirayet etmesi ve doğru bir şekilde anlaşılarak uygulanması beklenmektedir. Başka deyişle, vergi hukuku alanı kanuni düzenlemelerin titizlikle yapılması / sistematik şekilde, yama olmayacak veya siyasi kaygılarla veya vergi uyuşmazlıklarını engellemek adına yapmadan/ yasama iradesinin genel ihtiyacın öngörmesi bakımından dengeli yapılması yanında, vergi idaresi ve hukuk savunucuları açısından uzmanlık gerektiren bir alandır. Alanın genişliğinin veya zamanla genişlemesinin nedeni, devletin artan veya değişen kamu hizmetlerine kaynak aramada vergilemeyi en uygun ve doğrudan sonuca odaklı bir yöntem görmesindedir. Başka deyişle, devlet tüzel kişilik olarak yaptığı borçlanmalarda oyun ortağı aramakta ve mükellefi oyunun baş aktörü görmektedir. Bu yapılırken, vergilemeyi veya vergileme sonucunda vergilemenin maliyetine neden olacak doğrudan (verginin tahsilinin basit ve az masraflı olması, küçük miktarlarda vergi miktarlarının tahsilinden vazgeçilmesi, terkini) ve dolaylı tüm çarpan etkilerinden ari olmayı hedeflemektedir. Diğer yandan, evrensel gereklilikler, mükellef hukukunun demokrasilerde etkinliği artan bir alan olmaya başlaması, vergiye bakışın devlet odağından demokrasi odağına kayması; vergilemenin iç hukuka ilişkin bir takdir alanı olması çekirdek yapısının yanında vergi miktarını belirlemede kullanılan yöntemlerin demokratik olmasını ve mükelleflerin vergi miktarına ilişkin dava haklarının saklı olması ve etkin şekilde kullanılması gerekliliğini doğurmaktadır. Mükellefin vergi yargısına başvurma hakkı, vergi idaresinin mükellefi hukuka aykırı işlemle baş başa bırakma gücüne / zorbalığına hukuki çerçevede set vuracaktır. Vergi idaresinin tarh işlemine karşı davada, mükellefin ödediği dava giderlerinin mükellefe iade ederek kendisi katlanacak, bir şekilde yaptığı idari işlemin sonuçlarına idari yargıda hakları muhtel olanlar tarafından açılan iptal davaları veya zarar görenler tarafından açılan tam yargı davalarında olduğu gibi, mükellefin tarh işlemi öncesindeki durumuna tam manasıyla geri getirecektir. Bu bir tür, faiz noktasında zamansal kaybın telafisi yoluyla eski hale getirme, dava giderleri konusunda faizsiz eski hale getirme yöntemidir. Miktar olarak dava giderlerinin mükellefin ödeyeceği dava giderlerine oranla görece az oluşu vergi idarelerinin davayı kaybetmesi halinde, davayı kaybetmenin işlem ve eylemler noktasında hukuk içinde kalmaya teşvik etmeyecektir. Sözgelimi kanunlarla sınırı çizilen hukuka uygun alan içinde kalmayı

tercih etmek yerine vergi inceleme memurlarının rapor düzenlerken sahip olduğu yetkilerin bazen bakış açılarının ürünü olması veya benzer konuda farklı raporlar düzenlenmesi gibi. Dava giderleri bu noktada, vergi idaresine hukuka aykırı bir işlem yaptığında karşılaşacağı sorumluluk alanlarının çeşitliği ve yoğunluğu ve devletin yargı organı önünde maruz kaldığı tarh işlemi ile vergi idaresi ile karşı karşıya gelen mükellefle harçlar ve diğer masraflar noktasında eşit muameleye tabi tutulması bir caydırıcılık kazandıracaktır. Bunda, vergi yargısında vekâlet ücretinin idari yargıdaki geçerli vekâlet ücretinin nispi olmasının gerekliliği azımsanmayacak bir husustur. Nitekim vergi davalarının uzun sürdüğü, dava konusu miktarların ödeme yapılmışsa faizi birlikte yüksek meblağlara varması noktalarından düşünüldüğünde vergi idaresinin dava giderinin tamamından veya bir kısmından kanun koyucunun takdiri de olsa bir anlamda bağışık tutulmaması anlamına gelmektedir. Bu anlamda, harçlar konusu da önem taşımaktadır. 1 nolu tabloda vergi davasının 2021 yılı geçerli harç miktarları, Harçlar Kanunu'na ekli (3) sayılı tarifede yazan şekliyle belirtilmiştir. Vergi idaresinin davada haksız çıkması durumunda başvuru harcından sorumlu tutulacaktır. Bununla birlikte, tartışmalı olmakla birlikte genel bütçeye dâhil kurumların harçlardan muaf olması dolayısıyla, mahkeme davacı mükellefe dava sonunda başvuru harcının iadesine karar vermektedir. Karar harcının ise, tarh işleminin hukuka aykırılığı sonucu iptali ile davacı mükellefe davalı idareden alınıp iadesine hükmedilmemektedir. Bu durum da küçük miktarlarda da olsa vergi idaresinin sorumlu olmamasına neden olmaktadır. Davanın mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda ise, karar ve ilam harcına hükmedilmektedir.[637] Bu tablo hem vergi yargısı harçlarının idari yargı harçlarından farklı tarife ile düzenlendiğini göstermek açısından, hem de mahkeme hükmüne esas teşkil eden harçların belirlenmesi açısından önemlidir. Diğer yandan, güncel vergi davası harç miktarları hakkında bilgi vererek, miktarların tek başına az miktarda görünmesine rağmen, dava sonunda toplam dava gideri noktasında temel teşkil ederek mükellefin yargıya erişimine engel olup olmama konusunda etki etme düzeyini göstermek açısından

[637] Düzeltme-şikayet başvurusunun zımnen reddine dair işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle, davanın reddine karar veren mahkeme, yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılıp vekalet ücretinin davacıdan alınarak vergi idaresine verilmesine hükmetmiş, diğer yandan davacı tarafından peşin yatırılan karar harcının (54,40 TL), davacıdan tahsil edilmesi gereken maktu karar harç miktarının (59,30 TL) mahsubu suretiyle, kalan karar harcının (4,90 TL) davalı idarece davacıdan tahsiline hükmetmiştir. Mardin Vergi Mahkemesi, E. 2020 /1443, K. 2021/489, T. 16.03.2021, (Özel Arşiv).

önemlidir.[638] Nitekim yargı hizmeti devlet tarafından kesintisiz şekilde yapılmalı ve yargılamanın başlamasına ve seyrine engel olmayacak nitelikte olması gerekmektedir.

Tabloda ayrıntısı ile yer almamakla nispi harçlar da (1) sayılı tarife ile düzenlenmektedir. Karar ve ilam harcı iki farklı şekilde hesaplanmaktadır. İptal davaları gibi konusu parayla değerlendirilmeyen dava ve işlemlerde maktu şekilde ve peşin alınmaktadır. Tam yargı davaları gibi konusu para ile hesaplanabilen dava ve işlerde nispi esas öngörülmektedir. Bu itibarla, tam yargı davalarında bu oran binde 68,31'in dörtte biri, ölüm ve yaralanmaya bağlı davalarda ve tazminat davalarında binde 68,31'in yirmide biri nispi harç olarak peşin alınmaktadır. Peşin alınan miktar, dava dilekçesinde talep edilen tazminat tutarı üzerinden hesaplanmaktadır (HK md 28). Geri kalanı ise, kararın tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmektedir. Bunun yanında sözü edilen oranlardaki nispi karar ve ilam harcı davanın esası hakkında karar verilmiş olması şartına bağlı olup, dava reddedildiğinde, nispi yerine maktu karar ve ilam harcı alınır, fazlalık varsa geri verilmektedir. Vergi yargısı nispi harçları ise (3) sayılı tarife ile düzenlenmektedir. Oran binde 4,55'tir. Toplam değerin 59,30 TL'yi geçmesi gerekmektedir.

[638] 2021 yılı için açılan davalarda yaklaşık olarak posta ve harç masrafı totalinin 250 TL ile 530 TL arasında olduğu hesaplanmıştır.

Tablo 6: 2021 Yılı İçin Geçerli Karşılaştırmalı Temyiz, İstinaf Harç Tutarları

2021 Yılı Geçerli Miktarlar	**İdare Mahkemesi Kararının Temyizi, İstinaf Başvurularında Ve Karar Düzeltme Taleplerinde Harç (HK, 1 Sayılı Tarife)**	**Vergi Mahkemesi Kararının Temyizi İstinaf Başvurularında Harç** **(HK, 3 Sayılı Tarife)**
Temyiz Başvuru Harcı	292,10 TL	258, 20 TL
Temyiz Karar Harcı	123,60 TL	HK'da düzenlenmemektedir.
Temyiz Yürütmeyi Durdurma Harcı	97,70 TL	123,60 TL
Danıştay Karar Düzeltme Harcı	123,60 TL	HK'da düzenlenmemektedir.
İstinaf Başvuru Harcı	162, 10 TL	171,80 TL
Yürütmeyi Durdurmaya İtiraz Harcı (İstinaf)	162, 10 TL	HK'da düzenlenmemektedir.
Danıştay Başvuru Harcı (İdare)	91,10 TL	(Vergi) 123,60 TL
Danıştay Yürütmeyi Durdurma Harcı (İdare)	97,70 TL	HK'da düzenlenmemektedir.
Danıştay Karar Harcı	123,60 TL	(Vergi)123,60 TL

Tablo 6'da 2021 yılına ilişkin temyiz ve istinafta ödenecek harç tutarları belirlenmiştir. Başvuru ve karar harcı sadece vergi ve idare mahkemesinde değil, Danıştay ve bölge idare mahkemesinde de alınmaktadır. Davasının idare mahkemesinde iptal veya tam yargı davası şeklinde açan kişinin davasının reddedilmesi veya haklı bulunması durumunda davalı idarenin istinafa ve temyize başvuru hakkı bulunmaktadır. Bu durumda tablo 2'de bulunan harçlardan kendine uygun olanı mahkeme veznesine ödemesi gerekmektedir. Benzer bir süreç, vergi mahkemesinde de uygulanmaktadır. Tarh işlemine karşı dava açma hakkını kullanmak isteyen mükellef, vergi mahkemesinden sonra gerektiğinde istinafa veya temyize gidebilecektir. Burada kanun koyucu üç mercili ve üç aşamalı /dereceli bir yargılama sistemi öngörmüştür. Bu açıdan tablo birçok açıdan yorumlanmaya açıktır. İki ilk derece mahkemesinin de üst yargı mercileri ortaktır. Bununla birlikte, üst merciler önlerine gelen davanın niteliğine göre bir harç sistemi uygulayacaklar ve aynı yargı yerinde birden fazla harç türü uygulama alanı bulacaktır. Diğer yandan, Danıştay ve istinafta davanın niteliğine göre uygulanacak harç hükümlerinin değişmesinin arka planında önemli bir neden yatmaktadır. Vergi ve itiraz komisyonlarının varlığı zamanından kalma harç düzenlemeleridir. Sözü edilen komisyon yerine, 1982'de vergi mahkemeleri kurulmuştur. Bu komisyonlar uzvi ve

idari açıdan Maliye Bakanlığına bağlı olduğundan yargı yetkisine sahip olmakla birlikte bir tür idarenin kuruluydular. İsminden anlaşılacağı üzere, iki dereceli olarak görevleri kanunla düzenlenmiştir. İtiraz komisyonu mükellefiyet mesnetlerinin yerinde olunmaması halinde sadece mükellefiyeti kaldırmakta; faal idare yerine kaim olamayacakları için icra mevkiine geçip mükellefiyet sebebini başka türde tashih ve vergi tesis edememekte idiler.[639] Temyiz komisyonu toplu mahkeme olarak bir tane idi ve komisyon kararları ise kat'i ve nihai olmadığından temyiz mercii bulunmakta idi. Temyiz mercii olarak ise Danıştay bulunmakta idi. Başka deyişle vergi ve itiraz komisyonu zamanında da temyiz merci olarak Danıştay varlığını devam ettirmekte idi. Maliye Bakanlığı'nın hukuk esaslarına, anayasanın ve Danıştay hükümlerine rağmen, mükellefin tarafsız ve müstakil yargı mercilerine başvuru hakkını, dolaylı yoldan da engellemiş oldu. Hala, AATUHK'nın 55. maddesinde ödeme emrine itiraza ilişkin hükümde itiraz komisyonun sözsel olarak adı geçmeye devam etmekte, vergi mahkemeleri olarak değişmiş kabul edilmektedir.

Vekâlet ücreti konusunda vergi mahkemelerinde maktu vekalet ücreti esası belirlenmiştir. İdari mahkemelerinde ise, nispi ve maktu vekâlet ücreti olmak üzere iki esas da durumun gerektirdiği nitelik itibariyle uygulanmaktadır.

Tablo 7: İdari Mahkemesinde ve Vergi Mahkemesinde Vekâlet Ücreti (AK ve AAÜT)

2021 Yılı Geçerli Miktarlar	**İdare Mahkemesi**	**Vergi Mahkemeleri**
Maktu Vekalet ücreti(Duruşmasız)	2.270 TL/Konusu para değil veya para ile değerlendirilemiyorsa 2.040 TL	2.270 TL/Konusu para değil veya para ile değerlendirilemiyorsa 2.040 TL
Duruşmalı işlerde maktu vekalet ücreti	2.940 TL/Konusu para değil veya para ile değerlendirilemiyorsa 3110 TL	2.940 TL/ Konusu para değil veya para ile değerlendirilemiyorsa 3110 TL
Nispi Vekalet Ücreti	AAÜT'de her dilim için ayrı ve artan oranda/AAÜT'de 3. kısımda.	-

[639] Onar, **İdare Hukukunun**, Cilt III, s. 1915.

Tablo 8: Ortak Masraflar

2021 Yılı Geçerli Miktarlar[640]	**İdare Yargı**	**Vergi Yargısı**
Yeni Dava Posta Masrafı	190 TL	190 TL
Duruşma İstemli Yeni Dava	228 TL	228TL
Yürütmeyi Durdurma İstemli Yeni Dava Posta Masrafı	266 TL	266 TL
Duruşma ve Yürütmeyi Durdurma İstemli Dava Posta Masrafı	304 TL	304 TL
Duruşma ve Yürütmeyi Durdurma İstemli Temyiz Posta Masrafı	100 TL-150 TL	100-150 TL

Tablo 8'de posta masraflarının idari yargı kolunda geçerli güncel tutarları yer almaktadır.[641] Davanın sonunda artan posta ücreti hükümde yer almaktadır. Davanın kabulü (davanın kazanılması) durumunda, dökümü içinde yapılan posta gideri davalı idareden alınmakta ve artan posta avansının kesinleşmeden sonra resen iadesine karar verilmektedir. Davacının davayı kaybetmesi durumunda, dava süresince yapılan posta harcamaları diğer yargılama giderleri ile birlikte davacı üzerinde bırakılacak; artan bir miktarın bulunması durumunda bu yönde bir talep varsa davacıya iadesine hükmedilecek, talep edilmemesi halinde kararın kesinleşmesinden sonra davacıya iadesine karar verilmektedir. Bu itibarla hem idare mahkemeleri hem de vergi mahkemeleri açısından posta giderleri müşterektir.

İlk 3 tabloda yargılama masrafları itibariyle idari yargıda şekillenen farklılıklar anlatılmıştır. Posta masrafları açısından ise idari yargı çatısı altında bulunan mahkemeler açısından ortak tutarlar söz konusudur. Teknik ve özel gereklilikler ile bazı kanuni düzenlemeler haricinde idari yargı kolunda şekillenen vergi yargısının da yargılama giderleri konusunda aynı esasları tutulması beklenendir. Böylece aynı yargı kolunda tek bir yargılama gideri sistemi uygulanmış olacak; sözgelimi aynı kişi idare mahkemesinde iptal davası açarken veya sürecin sonucunda farklı giderlere, vergi mahkemesinde tarh işlemine ilişkin iptal davası açarken farklı

[640] Her yıl Adalet Bakanlığınca çıkarılan "gider avansı tarifesi"ne göre hesaplanan gider avansı dava açılırken mahkeme veznesine yatırılır (HMK md. 114/g, 120). Hukuk Muhakemeleri Kanunu Gider Avansı Tarifesi, RG, T.24.09.2020, S. 31254

giderlere maruz kalmamış olacaktır. Böylelikle yargılama giderine ilişkin ödeme yeri de farklılaşmamış olacaktır.

4.2. VERGİ İDARESİNİN HARCIN İADESİNDEN SORUMLULUĞU

4.2.1. Vergi Hukukunda Harç

Devletin fiskal ve ekstra fiskal amaçları doğrultusunda yüklendiği fonksiyonları gerçekleştirebilmek adına, anayasada yer alan sınırlar dâhilinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne kamu gelirleri denilmektedir. Bu açıdan devletin kamu giderlerinin finansman araçlarının etkin olanı vergiler olsa da kamu gelirleri vergilerle sınırlı değildir. Vergilerin yanı sıra resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler de öngörülebilmektedir.

Harçların öne çıkan özelliklerinden yola çıkılarak tanımlanması mümkündür. Devletin adalet hizmeti gibi yaptığı toplum yararına odaklı bir hizmet dolayısıyla kişiye sağlanan hususi bir faydanın olması vergiden farklı olarak harçlarda karşılık esasının olması demektir. Harç; makbuzla, pul yapıştırma veya damga vurulması suretiyle tahsil edilebilmektedir.

Harçlar, maktu ve nispi olmak üzere iki şekilde belirlenmiştir. HK'nın mükerrer 138. maddesine göre Cumhurbaşkanı, harç oran ve miktarları belirlemede, belli sınırlar içinde yetkili olarak düzenlenmiştir.

---

[641] Gider avansına ilişkin yeni miktarlar belirlenmiştir. Çalışma ile miktarın rakamsal karşılığından ziyade, mükellef açısından yargılama giderlerinin mahkemeye erişim hakkına engel teşkil edip etmediği önemli olduğundan, verilen rakamlar adil yargılanma hakkı kapsamında sadece gösterge niteliğindedir. Bu nedenle, 2 Ekim 2021'e kadar geçerli olan rakamlar tabloda verilmiştir. Yeni miktarlar için bkz. Hukuk Muhakemeleri Kanunu Gider Avansı Tarifesi, RG, T. 02.12.2021, S. 31.616.

4.2.1.1. Düzenleme Alanı

Yargı harçları, 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu ile belirlenmiştir. Harçlara ilişkin bu düzenleme eskiden beri yürürlükte bulunmaktadır. Harçlar Kanunu'na zamanla ihtiyaçlar doğrultusunda eklemeler yapılmıştır. Salt yargı harçlarını düzenlememekte, tapu ve kadastro harçları, noter, trafik, pasaport gibi harçlara ilişkin hükümler de bulunmaktadır. Yargı harçları, birinci kısımda 1. ve 37. maddeler arası düzenlenmişken, vergi yargısı harçları 3. kısımda 52. ve 56. maddeler arası düzenlenmiştir. Başka deyişle yargı harçları iki ayrı tarife ile düzenlenmektedir. Özel kanuni düzenlemeler hariç tutulduğunda, vergi yargısı harçları dışındaki tüm yargı harçları (1) sayılı Tarife ile düzenlenmektedir. HK'nın 5. maddesi idari yargı mercilerinin harçlarını genel olarak belirleyen düzenlemedir. Genel olarak vergi mahkemelerinde açılacak davalar ve bu mahkemelerce verilecek kararlara karşı başvurulacak kanun yolları (3) sayılı tarife ile belirlenmiştir. İki tarife harç türleri, ödeme yeri, ödeme miktarları, harcın geri verilmesi gibi konularda farklılıklar içermektedir.

4.2.1.2. Vergi Yargısı Harçları

Başvuru harcı, karar ve ilam harcı ve suret harçları, iki yargı harcında da ortaktır. Başvuru harcı, dava açarken davacıdan veya davaya müdahale talebinde bulunan kişiden maktu miktarda ve işlemin yapılmasından önce /peşin ve makbuz yoluyla alınmaktadır (HK md. 6, 25, 32, 27/3, 127). Doğal sonucu, başvuru harcı ödenmedikçe bir sonraki işlem yapılmayacaktır. Ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde sürecin nasıl işleyeceği İYUK'un 6. maddesinde, İYUK'un 48. maddesinin 6. fıkrasında ve ilgili yönetmeliğin[642] 62. maddesinin 7. fıkrasında belirtilmiştir.

[642] İYUK'un 6. maddesinin 4. fıkrasında harcın veya posta ücretinin süresi içinde verilmemesi veya tamamlanmaması durumunda davanın açılmamış sayılmasına karar verileceği ve davacıya tebliği düzenlenmektedir. İYUK'un 48. maddesinin 6. fıkrasında temyiz süreci benzer bir kural içermektedir.
Elektronik ortamda işlem yapılamaması halinde ise durum bir tutanakla tespit edilir ve işlem fizikî ortamda yapılır. Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşleri ile Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik, RG, T. 11.7.2015, S. 29413.

Bazı durumlarda başvuru harcı hiç alınmamakta veya kısmen alınmaktadır. Dava dilekçesinin İYUK'un 3. maddesine uygun olmaması üzerine yeni dilekçelerden (İYUK md. 15/3)[643], adli yargı yerince verilen görevsizlik kararı üzerine idari yargı yerinde dava açılması (İYUK md. 9), idari yargı yerince görevsiz veya yetkisizlik kararı üzerine kendiliğinden görevli ve yetkili idari yargı yerine dosya gönderimi (İYUK md. 15/a, md. 43/4), işlemden kaldırılan dosyanın tekrar işleme konulmasının istenmesi (İYUK md. 26/1-3) durumunda yeniden harç alınmamaktadır.

Açıklama (İYUK md. 29), yanlışlıkların düzeltilmesi (İYUK md. 30), yargılanmanın yenilenmesi ve kanun yararına temyiz başvurusu (İYUK md. 51) harca tabi değildir. Yargılamanın yenilenmesi kararı üzerine görülen davalar yeni harca tabi olup, yenileme talebinde bulunan neticede haklı çıkarsa önceden alınan harç mahsup edilecektir (HK md. 10).

Mahkemelere başvurulması yanında, mahkemelerce karar verilmesi de ayrı harca tabi tutulmuştur.[644] Karar ve ilam harcı nispi ve maktu olmak üzere iki farklı şekilde hesaplanmaktadır. Bununla birlikte, bakiye karar ve ilam harcının ödenmemiş olması, tarafların ilamı almasına engel olmamaktadır (HK md. 28). Böylece, hükmün takibe konulması ve kanun yollarına başvurulmasına da engel olmamaktadır.

Vergi yargısında karar ve ilam harcının uygulaması farklıdır. Vergi yargısında harç, kararda hüküm altına alınması şartıyla uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve bunların zam ve cezalarının toplam değeri üzerinden binde 4,55 oranında olmakla birlikte, davacı lehine nispi karar ve ilam harcına hükmedilmemektedir. Danıştay

[643] Dava dilekçesinin İYUK'un 5. maddesine uygun olmaması nedeniyle dilekçe reddedilmişse, yeni dilekçe üzerinden yeni harç alınıp alınmayacağı noktasında kanunda açık düzenleme bulunmamaktadır. Uygulamada yeniden harç alınmaktadır.

[644] Kararı kapsayan ve taraflara tebliğe dilen yazıya ilam denilmektedir. Onar, **İdare Hukukunun,** Cilt III, s. 1988.

yerleşik uygulaması bu yönde olmakla birlikte, bu durum vergi idaresinin işlemine haksız yere açılan dava için öngörülen yaptırıma dönüşmektedir.[645]

Aşağıda vergi yargı harcına ilişkin sorunlar kısmında, vergi yargısı harcının diğer türlerine değinilecektir.

4.2.1.3.Vergi Yargısında Harçlandırma Sürecine İlişkin Bir kısım Sorunlar

Vergi yargısında harçların, diğer harçlardan ayrı düzenlenmesi, ilk bakışta vergi davalarının kendine özgü ilkeleri ve iptal /veya tam yargı davasına benzemeyen tarafları ve bu davaya bağlanan sonuçların özellikli durum arz etmesinden kaynaklı olduğu izlenimine yol açılabilir. Oysaki nedeni, vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına ilişkin harç düzenlemelerinin genel manada korunmuş olmasıdır. Başka deyişle, vergi itiraz harçları ile vergi yargısı harçları neredeyse aynı şekilde düzenlenmiştir.[646]

(1) sayılı tarifede yer alan bazı harçlar, vergi yargısı harçlarının bulunduğu (3) sayılı tarifede yer almamaktadır. Bunlardan ayrıca harç alınıp alınmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Sözgelimi, celse harcı, delil tespiti talepleri ve bunlara ilişkin kararlar gibi.

Aynı yargı merciinin iki farklı tarife uygulaması sonucu ikircikli bir durum oluşmaktadır. İdare mahkemeleri, (1) sayılı tarifeye göre harçlandırma işlemi yapmakta iken, vergi mahkemeleri (3) sayılı tarifeye göre harçlandırma yapmaktadır. Hem vergi hem idare mahkemelerinin bazı kararlarına yapılan itiraz başvurularını inceleyen bölge idare mahkemeleri ile her iki yerel mahkemenin (vergi ve idare mahkemelerinin) temyiz merci olan Danıştay da vergi uyuşmazlıklarına ilişkin iş ve

[645] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 536.

[646] Vergi itiraz komisyonu hakkında bilgi için bkz. Eroğlu, s. 327-339; Onar, Cilt III, s. 1911-1917; Kaplan, İdari Yargılama, s. 110. Vergi itiraz harçları olarak başvurma harcı, nispi harç ve maktu harca bir de suret harçları eklenmiş ve tarife dört ana başlık altında düzenlenmiştir. Diğer yandan, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay başvurularında yapılacak yürütmenin durdurulması talebi harca konu edilmiştir.

işlemlerde harçlandırmayı (3) sayılı tarifeye göre yapmaktadır. Böylece aynı yargı kolunda ve hatta aynı yargı mercileri (bölge idare mahkemeleri ve Danıştay) iki ayrı harçlandırma sistemi uygulamaktadır.

Harçlar Kanunun 52. maddesi *"Vergi yargısı işlemlerinden bu Kanuna ekli (3) sayılı tarifede yazılı olanlar, vergi yargısı harçlarına tabidir"* düzenlemesi ile anılan tarifede yazılı olmayan işlemlerde bir belirsizlik bulunmaktadır. Tarifenin girişinde ve Harçlar Kanunu'nun 5. maddesinin 2. fıkrasında bu tarifeye tabi olan davalar ifade edilmiştir. (3) sayılı tarifenin *"vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin uyuşmazlıklardan dolayı Vergi Mahkemelerinde, Bölge İdare Mahkemelerinde ve Danıştay'da açılan davalarda"* uygulanacağı kuşkusuzdur. Bu tarifede yazmayan gümrük vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar örneğinde olduğu gibi, kanunun "lafzı ile yorumlandığında", (3) sayılı tarifeye göre harca tabi tutulmayacaktır. O halde (1) sayılı tarifeye tabi tutulmasında engel bulunmamaktadır. Bununla birlikte, uygulamada bu tarife dışında kalan vergi davaları da / tüm vergi davaları bu tarifeye göre (3 sayılı tarifeye göre) harçlandırılmaktadır.[647] Diğer bir sorun, tam yargı davaları (3) sayılı tarifede "*diğer işlemlerle ilgili"* kısma girdiği düşünülerek maktu olarak harçlandırılmaktadır.[648]

Sorunun çözümü, (3) sayılı tarifenin girişinin *"vergi yargısında görülen davalarda"* şeklinde değiştirilerek noksanları tamamlayan yeni bir kanuni düzenleme veya tüm idari davaların (1) sayılı tarife ile harçlandırılacağı yönünde yeni bir kanuni düzenleme ile mümkündür. Nitekim, yeni bir kanuni düzenleme ile vergi davalarının da 1 sayılı tarifeye göre harçlandırılması kesin çözüm olacaktır. Böylece, vergi mahkemesi, BİM ve Danıştay harç işlemlerinde harca ilişkin noktalarda, diğer harçlandırma yönteminden farklılığa gitmemiş olacaktır. Bu çözüm aynı zamanda aşağıda bahse konu vergi idaresinin harç sorumluluğunu adil dengeye kavuşturacaktır.

[647] Osman Sarıaslan, "Vergi Yargılamasında Harç Sorunu", **TAAD**, Y. 7, S.27, 2016, s. 504, (ss.493-514).
[648] Sarıaslan, s. 508.

Harçlar Kanunu'nun 13. ve 14. maddesinde harçtan muafiyet ve istisna hükümleri düzenlenmektedir. Bu hükümler ilgili kanunun ikinci kısmında yer aldığından, üçüncü kısımda (VUK md. 52-56) düzenlenen vergi yargı harçları için de geçerli olup olmayacağı belirsiz ve tartışmalıdır. Sözgelimi, ilgili kanunun 13. maddesinin "j" bendinde genel bütçeye dahil idarelerin bu kanunun (1) ve (3) sayılı tarifelerine giren bütün işlemlerinin muaf olduğu hükme bağlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı, 5018 sayılı Kanun uyarınca genel bütçeye dâhil idarelerdendir. Dolayısıyla vergi dairesi dava açtığı veya kanun yollarına başvurduğunda harç ödemez. HK'nın 56. madde hükmü saklıdır.

4.2.2. Vergi İdaresinin Harçtan Sorumluluğu [649]

4.2.2.1. HK'nın 56. Maddesinin Uygulanma Şartları ve Güvencesiz Bıraktığı Alanlar

Harçlar Kanunu'nun *"Harcın Geri Verilmesi"* başlıklı 56. maddesi, *"Vergi Mahkemelerince verilen nihai kararlar üzerinden alınan nispi ve maktu harçlar (Başvurma harcı hariç) Bölge İdare Mahkemelerince veya Danıştayca mükellef lehine karar verilmesi halinde mükellefçe kazanılan miktar üzerinden, kesin kararın tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde geri verilir veya istek üzerine vergi borcuna mahsup edilir."* şeklinde düzenlenmektedir.

Söz konusu hükmün kapsamının belirlenebilmesi için iki husus önem taşımaktadır. Başka deyişle bu hususlar, hükmün kapsamı dışında tutulmuştur. Birincisi, vergi mahkemeleri haricindeki mahkemeler, haklı çıkan tarafa geri verilmesi gereken nisbî ve maktu tüm harçları mahkeme kararı ile hükme bağlamaktadır. Bu açıdan, söz konusu düzenleme "münhasıran" / sadece vergi mahkemelerince verilen kararlar üzerinden alınan nisbî ve maktû karar ve ilâm

[649] Daha önce ifade edildiği üzere bu başlık, dava açılırken tahsil edilmekle birlikte dava sürecinde kullanılmayan harç miktarının bu harcı peşin olarak ödeyen tarafa iadesi hakkında değildir. Bu başlık, vergi mahkemesinde açılan dava nedeniyle ödenmiş nisbî ve maktu vergi yargısı harcının yargılama gideri olarak hükme konu edilmemesi ve yargı kararıyla davada haksız bulunan davalı vergi idaresine yükletilmeyerek Harçlar Kanunu'nun 56. maddesi gereğince iadeye (sadece idari yolla iadeye) tâbi kılınması ve vergi idaresinin vergi yargısı nispi ve maktu harç borcuna dava yolunun uygulamada kapalı olması hali ile sınırlıdır.

harçlarını konu almaktadır. İkinci önemli nokta, vergi mahkemelerinin başvuru harcının geri verilmesi gerektiği durumlarda, başvuru harcının davada haklı çıkan mükellefe iade edilmesini mahkeme kararıyla hükme bağlamaktadır. Bu nedenle, başvurma harcının geri verilmesi bu hüküm kapsamında olmamaktadır. Diğer yandan, anılan harçların mükellefe iadesi /veya mahsubu "mahkeme kararına" dayanmamakta olup geri verme veya mahsup işlemi, idarî bir işlem ile gerçekleşmektedir. Harçlar Kanunu'nun 56. maddesine dayalı olarak tesis edilen, idarî bir işlemdir. Kararın kesinleşmesi koşulu ve bir yıllık süre (kararın tebliğinden itibaren); İYUK'un 2. maddesi (kesinleşme koşulu bulunmamakta, 30 günlük süre sınırı) düzenlemesi ve bu maddeye ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı gerekçelerine aykırıdır. Yargı harç ve giderlerinin iadesinde faiz hesaplanmadığı bilgisi ile yüksek meblağlı nisbî vergi yargısı harçları bakımından, kesinleşme şartına bağlı olarak harç iadesinin geciktirilmesinin davacıların mağduriyetlerini daha da artıracağı aşikardır.

Harçlar Kanunu'nun 56. maddesi kapsamında harcın geri verilebilmesi için ilk derece vergi mahkemesi tarafından verilmiş nihaî (kesin, son) kararın bulunması gerekmektedir. Nihai karar, mahkemenin uyuşmazlıktan el çekmesini sağlamaktadır.[650] Diğer şart, vergi mahkemesi kararının ret veya kısmen kabul kısmen ret şeklinde olmasıdır. Son şart, hem söz konusu karara istinaden "nisbi" veya "maktu" bir harç ödenmiş olması ve hem de karara karşı niteliğine göre istinaf veya temyiz yoluna başvurulmuş ve bölge idare mahkemesi veya Danıştay'ca mükellef lehine karar verilmiş olması gerekmektedir.

Harçlar Kanunu'nun *"Hükmün bozulması"* başlıklı 8. maddesi *"Bir hükmün bozulmasını müteakip verilecek hükümlerden yeni bir hüküm gibi karar ve ilam harcı alınır ve bozulan hükümden evvelce alınmış olan karar ve ilam harcı, müteakip hükme ait harçtan mahsup olunur."* şeklinde düzenlenmektedir. Bu düzenlemenin, Harçlar Kanunu'nun 52. ve 56. maddeleri arasında yer alan vergi yargısı harçlarında uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır. Çünkü söz konusu düzenleme (HK md. 8)

[650] Nihai karar davanın esasına ilişkin olabileceği gibi, görev veya yetki, süre gibi usuli konulara ilişkin olabilmektedir. Ara karar ise, keşif, duruşmaya karar verilmesi gibi yargılamanın ilerlemesine katkı sağlamaktadır. Ayrımda ölçüt, kararın niteliği ve mahiyetidir. Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 463.

birinci kısımda yer almaktadır. Diğer taraftan, (3) sayılı tarifede *"Bu miktardan evvelce ödenen nispi harç mahsup edilir" şeklinde* parantez içi hükümde mahsup konusunda bir düzenleme bulunmaktadır. Bu hükmün kapsamı tartışmalı olmakla beraber, uygulamada vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkeme kararlarını kapsamadığı kabul edilmektedir.[651] Söz konusu parantez içi düzenleme sadece "nispi harçları" kapsamakta, evvelce ödenmiş olan "maktu harçlar"ın mahsubunu düzenlememektedir.[652]

4.2.2.2. Vergi Yargısında Karar ve İlam Harcına İlişkin Ortaya Çıkan Özel Durum

Vergi yargısında kararda hüküm altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezaların toplam değeri üzerinden tarifede yazılı değer üzerinden az olmamak üzere (2021 yılı itibariyle 59,30 TL) binde 4.55 oranındadır. Vergi yargısında karar ve ilam harcı uygulaması, genel yargı harcı uygulamasından farklılık arz etmektedir. Başka deyişle, bu harç vergi mahkemesi kararıyla davada haksız bulunan davalı vergi dairesine yükletilmeyerek Harçlar Kanunu'nun 56. maddesi uyarınca iadeye tâbi kılınmıştır. Bunun yanında İYUK'un 31. maddesinin yargı harçları konusunda HMK'ya atfı sonucu, yargılama gideri niteliğindeki harcın ayrı bir dava ile istenemeyeceği yönündeki yerleşik yargı kararlarının[653], vergi yargısı harçları açısından geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi yargısı, tarhın iptaline karar vermesi durumunda, Danıştay yerleşik uygulaması davacı lehine nispi karar ve ilam harcına hükmedilmeyeceği

[651] İlhami Öztürk, "Harçlar Kanunu'nun 56'ncı Maddesinin ve Bu Maddeye Dayanılarak Uygulamada Geliştirilen Sistemin Hukuka Uygunluğu", **Maliye Dergisi**, S.168, Y. 2015, s. 213, (ss. 201-226).

[652] Öztürk, s. 213.

[653] Mahkeme, (talep edilmiş olsun veya olmasın) hükümde yargılama giderlerine karar vermeyi unutmuş **ve** bu şekilde kesinleşmiş ise davayı kazanan taraf yargılama giderleri için "ayrı bir dava" açamaz. Yargılamanın re'sen hükme bağlanmasının doğal sonucu, hem de Anayasanın 141. maddesinin son fıkrasında ve HMK'nın 30. maddesinde düzenlenen usul ekonomisinin sonucudur. Bu masraflar, ait olduğu davanın ayrıntısı veya konusunu teşkil eden hak ve alacak ile pek sıkı şekilde bulunan giderlerdir. YİBK, 14/8, T.15.05.1957; Y4HD. T.08.12.2005, E.2004/16394, K.2005/13261.

yönündedir.[654] Bununla birlikte, davanın reddedilmesi durumunda, reddedilen tutarın ilgili oranı üzerinden (binde 4.55) ilam harcı ödemek durumunda kalacaktır. Vergi yargısında nispi harcın, haksız yere açılan dava için öngörülen müeyyide olmasına yol açmaktadır.

4.2.2.3. Vergi İdaresinin Harçtan Sorumluluğu Konusunda Çözüm Önerisi

Vergi yargısı harçlarının, genel yargı harçlarından ayrı bir tarife ile düzenlenmesi ve vergi yargısı harçların vergi itiraz komisyon döneminden kalan düzenlemeler içermesi nedeniyle, önemli noktalarda problemler barındırmaktadır. Bu problemlere ve çözümlere yeri geldiğince değinilmiştir. Bu itibarla kanuni düzenleme ile vergi yargısı harçlarının yukarda bahsedilen sorunlar göz önüne alınarak yeniden düzenlenmesi veya kanuni düzenleme ile diğer yargı harçları gibi (1) sayılı tarifeye göre alınması yerinde olacaktır.

4.3. VERGİ İDARESİNİN VEKÂLET ÜCRETİNDEN SORUMLULUĞU

4.3.1. Genel Olarak

Vekâlet ücreti yargılama giderleri arasında sayılmaktadır. Kendisini avukat ile temsil ettiren taraf ile avukat arasında ücret iradidir ve serbestçe kararlaştırılabilir. Çünkü vekâlet sözleşmesi gereğidir.[655] Bununla birlikte, yargılama giderlerinden vekâlet ücreti ise, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'ne (AAÜT'ye)[656] göre belirlenmektedir. Burada da asgari ve azami tutarlar olmakla birlikte, azami tutarın bir istisnası bulunmaktadır. Başka deyişle, mahkemenin hükmedeceği vekâlet ücreti, tarifede yazan miktardan az olmamakla birlikte üç katından fazla olmamaktadır (AK md. 169/1). Fakat mahkemenin hiçbir hakkı olmadığı halde dava açan davacıyı veya kötü niyetli davalıyı, karşı tarafın vekili ile iç ilişkide kararlaştırdığı gerçek vekalet

[654] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 536.
[655] Bu ücret, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nde gösterilen en az ücretin altında olamaz (AK md. 164/4).
[656] Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi (AAÜT), RG, T. 20.11.2021, S. 31665.

ücretinin tamamını veya bir kısmını hükmetme yetkisi de bulunmaktadır (AAÜT md. 22, HMK md. 329/1). Dava sonunda hüküm tarihinde yürürlükte olan güncel tarife esas alınmaktadır. (AK md.168/3).

Taraflardan birisinin veya her ikisinin davada kendisini avukat ile temsil ettirmesi halinde mahkeme, dava sonunda haksız çıkan taraf aleyhine ve diğer taraf lehinde vekalet ücretine hükmetmektedir (HMK md. 333/ğ). Burada hükmedilen avukatlık ücretinin lehe karar verilen tarafa mı avukata mı ait olduğu sorusu akla gelmektedir. Burada özel kanun ve genel kanun ayrımı üzerinden, Avukatlık Kanunu'nda (md. 168) avukata ait olduğu ve haczedilemeyeceği kuralı uygulama alanı bulmaktadır. Bu itibarla, HMK'nın 330. maddesinde vekalet ücretinin taraf lehine hükmedileceğini düzenleyerek normalde lehine karar verilen tarafa ait olduğunu belirtmesi genel kanun hükmü niteliğindedir.

4.3.2. Nispi Vekâlet Ücreti

Nispi vekâlet ücreti konusu para olan veya parayla ölçülebilen davalarda uygulama alanı bulmaktadır. Nispi vekâlet ücreti AAÜT'de basamak şeklinde belirlenen dilimlere uygulanan oranlar üzerinden hesaplanmaktadır.

Davanın tamamen kabulü veya retti halinde dilekçede hesaplanan tutar üzerinden hesaplanırken, davanın kısmen reddi/kısmen kabulü halinde ise kabul edilen miktar için davacı, reddedilen miktar için davalı lehine hükmedilmektedir. Sözgelimi tazminat davası süreaşımı yönünden reddedilirse, maddi ve manevi tazminat talebi olsa da iki yerine maktu ücret tarifesini geçmemek üzere tek vekil ücretine hükmedilmektedir.[657] Feragatte davada aleyhe hüküm verilmiş gibi vekalet ücretine hükmedilse de (HMK md. 312), Danıştay ve AİHM içtihatları hak arama özgürlüğü kapsamında davanın hakkaniyetine helal getirecek aşırı şekilcilik

[657] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 537.

durumunda, kanuni dayanağına rağmen feragatte yüksek tutarlarda vekalet ücreti yerine, maktu vekalet ücretine hükmedilmesi gerektiğini savlamaktadır.[658]

4.3.3. Maktu Vekâlet Ücreti

Maktu vekâlet ücreti iptal davaları gibi, konusu parayla değerlendirilmeyen davalarda uygulanmaktadır. Dilekçelerin reddedilmesi veya görevli merciine gönderilmesi durumunda avukatlık ücretine hükmedilmemektedir.

Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre vergi işlerinde maktu vekâlet ücreti uygulanmaktadır (AAÜT md. 15). Vergi mahkemelerinde akdi avukatlık ücreti kararlaştırılmamış veya bu ücretin geçersiz sayılması durumlarda, ikinci kısmımdaki tutarın aşağısında olmamak kaydıyla üçüncü kısma göre belirlenir. Ancak belirlenen ücret müvekkil lehine iptal edilen miktarı geçemez.

"Danıştayda ilk derecede veya duruşmalı olarak temyiz yoluyla görülen dava ve işlerde, idari ve vergi dava daireleri genel kurulları ile dava dairelerinde, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde; birinci savunma dilekçesinin süresinin bitimine kadar anlaşmazlığın feragat veya kabul nedeniyle ortadan kalkması veya bu nedenlerle davanın reddine karar verilmesi durumunda tarifede yazan ücretin yarısına; diğer durumlarda tamamına hükmedilmektedir." (AAÜT md. 15)

4.3.4. Vergi Yargısında Davaların Birleştirilmesi Sorunu ve Birleştirme Kararı Üzerine Hükmedilecek Vekâlet Ücreti Sorunu

4.3.4.1. Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açılabilecek Haller

İYUK'un 5. maddesi tek dilekçe ile dava açılabilecek halleri düzenlemiştir. Bu hükmün ilk fıkrası, *"Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir."* şeklindedir. Her işlem

[658] Kaplan, **İdari Yargılama,** s. 539.

için ayrı dava açılması kural iken[659], bağlılık durumunda aynı dilekçe ile bir dava açılması seçimlik hak sunan bir istisnadır.[660] Bu hükmün ilk şekline göre "*sebep-sonuç ilişkisi*" şartı üçüncü seçenek olarak ilave edilmiş ve *maddi"* ve "*hukuki*" sözcükleri arasına "*ve*" yerine "*veya*" eki getirilmiştir. İYUK'un 5. maddesinin 2. fıkrası, "*Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir"* şeklindedir. Her mükellefin ayrı ayrı dava açması kural iken, bu kişilerin işlemleri arasında maddi veya hukuki bağlılık olması durumunda aynı dilekçe ile dava açması istisnadır. Başka deyişle, söz konusu hükmün ilk fıkrasının ilk cümlesi kural, ikinci cümlesi işlem bakımından bu kuralın istisnası, ikinci fıkrası kişi bakımından bu kuralın istisnasıdır.

Şartları sağlıyorsa aynı dilekçe ile dava açmak, idari yargı düzeninde usul ekonomisi ilkesi açısından fayda sağlarken vergi yargısında özellikle dava konusu miktarın yükselmesi sonucu kanun yollarına başvurabilmek açısından – Anayasanın 37. maddesinde düzenlenen kanuni hâkim ilkesi ve 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin unsurlarından olan hukuki güvenlik ilkesi bakımından sakıncalar doğurma ihtimali olsa da[661]- yani son toplamda mükellefin dilekçede belirttiği husus

---

[659] Bu kuralda, işlemlerin ayrı ayrı da aynı dilekçe ile dava konusu yapılsa da, her iki durumda da aynı idari yargı düzeni ve aynı idari yargı yeri (idare mahkemesi-vergi mahkemesi anlamında) görevine girmesi ön şartı vardır. Tek hâkim veya kurul halinde davanın görülmesi halinin ayrı davayı gerektirdiğine ilişkin kanuni düzenleme ise bulunmamaktadır. Benzer şekilde temyiz yerlerinin aynı olması (aynı istinaf dairesi veya aynı temyiz dairesi) şartı da kanuni düzenlemede aynı dilekçe ile dava açılması için ön şart olarak ifade edilmemiştir.

[660] Bilgi için bkz. Mustafa Balcı, **"Vergi Yargısında Birleştirme Kararı ve Hukuki Sorunlar**", www.vergialginet.com, erişim tarihi: 30.09.2021, (Vergi Yargısında).

[661] Balcı, **Vergi Yargısında,** www.vergialginet.com. Bu 5. maddenin, kanuni hâkim ilkesi bakımından sakıncasını en kötü senaryo ile şöyle örneklendirebiliriz: Bir yıl KDV ödemeyen mükellef, her ay düzenlemesi gereken KDV beyannamesini düzenlememiştir. 12 ay için KDV tarhiyatı re'sen yapılmış ve vergi zıyaı cezası da kesilmiştir. Her ayki vergi ve cezasının toplam miktarının 7.000 TL'nin altında kaldığını, misalen 6.000 TL olduğunu da varsayalım. Vergi mahkemesinin kurul halinde karar verme sınırı da 2021 yılı için 57.000 TL'dir. Ayrı ayrı dava açması durumunda, tek hâkimle davalar görülecektir. Bu hâkimin de ayrı açılan davaları reddettiğini düşünelim. Bu uyuşmazlığın tek dilekçe ile açılması halinde dava sınırın üstünde olduğundan (6000×12=72.000 TL) kurula gidecek idi. Bu durumda kurul üyelerinden ayrı davaya bakacak hâkimin ret, diğer iki hâkimin davayı kabul edeceğini varsayalım. Bu itibarla, ayrı ayrı dava açan mükellefin davaları hem reddedilmiş olacak hem de her bir davası sınırın altında kaldığı için mahkeme kararı kesin karar niteliğinde olup istinaf yolu kapalı olacaktır. Diğer yandan tek hâkimin kararının farklı olması durumunda da kanuni hâkim ilkesi zedelenmiş olabilecektir. Aslında bu durum, İYUK'un 5. maddesinin kanuni hâkim ilkesi konusuna yarattığı sakıncadan ziyade, vergi yargısının kendine özgü yapısının (7000 TL altı davaların kesin olması ve kurul halinde kararın miktar bakımından sınırı olmasının) sonucudur.

veya hususlara ilişkin tercihinin sonucu olarak kanun yolu normalde kapalı olan uyuşmazlığı, istinafa veya temyize açık uyuşmazlık haline getirme imkanına sahip olması bakımından eleştiriye açıktır. Nitekim dava konusu belirli miktara ilişkin vergi uyuşmazlıklarında dava, ayrı ayrı açılsa hepsi ayrı ayrı vergi mahkemesinde kesinleşebilir veya bir kısmı vergi mahkemesinde bir kısmı da istinafta kesinleşebilir. Başka deyişle karar sonucu ve kanun yollarının açıklığı/kapalılığı, İYUK'un 5. maddesindeki şartların varlığı durumunda mükellefin seçimine göre değişecektir. Hem mükellef hem de davalı idare bakımından sakıncalarına rağmen, mükellef açısından seçiminin sonuçlarına katlanması olgusundan ziyade bu durumun mükellefe bir seçim sunması ve vergisel işlemlerin yoğunluğu bakımından fayda sağladığı ve anayasaya aykırı olmadığı kanaatindeyiz.

Vergi yargısında tek dilekçe ile birden fazla işleme karşı dava açılması mümkündür. Re'sen tarhiyat yapılması ve tarhın re'sen olması türüne dayalı olarak bunun sonucunda vergi ziyaı cezası kesilmesi örneğinde sebep-sonuç ilişkisi vardır. Asıl borçlu şirketin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı şirket kanuni temsilcisinden tahsili için gönderilen ödeme emirlerine karşı aynı dilekçe ile dava açılabilir. Nitekim burada, uyuşmazlık aynı hukuki sebepten kaynaklanmıştır. Mükellefe re'sen tarh için yapılan inceleme raporu ile ÖTV ve KDV vergisi düzenlenecekse, bu ikisi arasında hukuki bağlılık vardır. Çünkü kanuni düzenleme gereği maliyete ek olarak ÖTV üzerinden de KDV alınmaktadır.

4.3.4.2. Vergi Yargısında Birleştirme Kararı Uygulaması

İYUK'ta birleştirme için düzenleme bulunmamaktadır. Çünkü idari usul kodunda bağlantılı dosyaların tek davayla açılmasını gerektiren zorunluluk yoktur. Aslolan harç ve masraf ödeyerek ayrı ayrı açmaktır.[662] Çünkü idari yargıda her idari

[662] Vergi idaresine düşen görev, bir yılın misalen 12 ayı için ayrı ayrı vergi/ceza ihbarnamesi göndermek yerine tek bir ihbarname göndermektir. Tahsil sürecine yansıyan şeklinde idareye düşen görev ise, vergi idaresinin alakasız işlemleri tek bir ödeme emrinde toplamak yerine aynı vergi türüne ve takvim yılına ait kamu alacaklarını aynı ödeme emrine konu etmektir. Aksi durumda mahkemeye düşen görev, savunma hakkının ihlali ile ödeme emrinin iptaline karar vermesidir. Yine aynı şekilde aynı ödeme emrinde istense de tahakkuk süreçleri bile farklı olan ilgisi birbiriyle bulunmayan hususlarda ayrı davaların açılması durumunda dilekçe red kararı vermemesidir.

işlem özü itibariyle yargısal denetime tutulmak istenmiştir. Aynı işleme karşı süresinde birden fazla dava açılmışsa veya dava açıldıktan sonra idarenin cevabına karşı tekrardan dava açılmışsa[663] ancak bu dosyalar birleştirilebilir. Nitekim burada, bağlantıdan ziyade aynılık ilişkisi vardır. Bağlantılı dava kurumu, ayrı davalar hakkında yargılamaların sonuçları açısından doğabilecek sakıncaları bertaraf etmek için getirilmiştir. CANDAN'ın ifadesiyle, "mahkemece yapılabilecek tek işlem; dava dosyalarını birleştirmek değil, bağlantı müessesesini işletmektir. Aksinin yapılması; kanunun idari yargı yerine vermediği yetkinin kullanılması ve öngörüsüne aykırı davranılması olur. Nitekim İYUK'un 31. maddesinde atfı yapılan müesseseler dışında HMK'ya başvurulmamalıdır."[664] Bununla birlikte vergi yargısında her dava dosyası için vekâlet ücretine hükmedilmesinin hukuki emeğin, çabanın üstünde vekâlet ücretine hükmedildiği fikriyle Anayasanın 141. maddesi ve İYUK'un 5. maddesi gerekçe gösterilerek uygulamada birleştirme kararı verilmektedir.

İYUK'un 38. ile 42. maddesi arasında bağlantılı davalara ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Misalen, Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak görülmekte olan bir dava ile vergi/idare mahkemesinde görülmekte olan dava arasında bağlantı kararının alınmasının ön koşulu, aynı maddi veya hukuki sebepten doğan veya biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar olmasıdır. Bu itibarla farklı mahkemelerde görülen bu önkoşul varsa birleştirme kararının alınabileceği, fakat aynı mahkemede açılmış işlemlerinin esas kaydının kapatılıp bir dosya ile birleştirilip, yargılamayı tek dosya üzerinden yapamaya ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu yüzden birleştirmenin yapılmaması gerekmektedir.[665]

Nitekim aslolan, işlemin ayrı bir hukuki irdeleme (tahakkuk süreci, ödeme süreci, unsurları gibi) gerektirip gerektirmediğidir.

[663] Bu halde, tarafları, sebebi ve konusu aynı olan ikinci davanın mevcut olmasından ötürü, davanın birleştirilmesi uygulaması yerine derdestlik sebebiyle incelenmeksizin reddine karar verilmesi gerekmektedir. Balcı, **Vergi Yargısında,** www.vergialginet.com.

[664] Turgut Candan, **"İdari Yargılama Usulüyle İlgili Sorulara Yanıtlar",** https://turgutcandan.com, erişim tarihi: 30.09.2021.

[665] Oysaki uygulamada, seçimlik hak göz ardı edilerek ayrı açılan davalar bakımından yargı yerince dilekçe ret kararları verilerek tek dilekçe ile dava açılması sağlanmaktadır. Bu da daha az vekâlet

4.3.4.3.Vergi yargısında Birleştirme Sonucu Vekâlet ücreti

Vergi yargısı uygulamasında birleştirme olup olmayacağı sorunu bir yana, birleştirilen dava dosyasında tek vekâlet ücretine hükmedilmesi görüşü hâkimdir. Diğer yandan vergi yargısında davaların birleştirilmesi için "*Karşılık davada, davaların birleştirilmesinde ve ayrılmasında ücret"* başlıklı AAÜT'nin 8. maddesinin uygulanma kabiliyeti olup olmadığı tartışmaları uygulamada vardır. Her ne kadar idari yargıda karşılıklı dava uygulaması yoksa da[666], birleştirilen ve ayrılan davaların bulunmasından bu maddenin uygun düştüğü oranda uygulanması kabiliyeti vardır. Tarifenin 1. maddesinde de bu tarifenin tüm mahkemeler için geçerli olduğu ifade edilmiştir. AAÜT'nin 8. maddesinde *"Bir davanın takibi sırasında karşılık dava açılması, başka bir davanın bu davayla birleştirilmesi veya davaların ayrılması durumunda, her dava için ayrı ücrete hükmolunur*." düzenlemesi bulunmaktadır. Böylece, davanın bir sürü emeğin, çabanın ve zamanın sarf edildiği özellikle hüküm aşamasına yakınken birleştirilen dosyalar açısından ayrı ayrı vekâlet ücretine hükmedilmesi imkânını sağlayacaktır.

Gümrük Kanunu'nun 232. maddesinin 2. fıkrasında ise, "*Konusu ve yükümlüsünün aynı olması, aralarında maddi veya hukuki yönden bağlılık bulunması şartıyla; birden fazla işleme veya beyannameye ilişkin gümrük vergileri ve para cezalarına tek tahakkuk ve ceza kararı düzenlenebilir."* hükmü bulunmaktadır. Yargıtay tarafından birleştirilen davalarda tek vekâlet ücretine karar verildiği için maddi zarara uğradığını söyleyerek Adalet Bakanlığı'na izafeten Maliye Hazinesine karşı açılan tazminat davasında, üçe iki karşı oyla, 6455 sayılı Kanun ile eklenen 7. madde gereği, bu konuda 6455 sayılı Kanun'un AAÜT'ye kıyasla normlar hiyerarşisi gereği üstün olmasından dolayı, tek vekâlet ücretinin hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır.[667] Ayrı ayrı vekalet ücretine hükmedilmesinin hukuki emeğin ve mesainin üstünde görülerek iyiniyetli bir yaklaşım içermediğinden bahisle tek vekalet ücretine

---

ücreti demektir. Mülkiyet hakkı ihlali ile ilişkilendirilme ihtimali bulunmaktadır. Balcı, Vergi Yargısında.

[666] Akyılmaz / Sezginer / Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 719.

[667] Y4HD, T.08.03.2016, E.2015/15, K.2016/17. Bu karar Yargıtay Hukuk Genel Kurulu (YHGK) tarafından onanmıştır. YHGK, E.2016/4-1640, K.2018/460, T. 14.03.2018, Balcı, **Vergi Yargısında,** www.vergialginet.com.

hükmedilmesi, Medeni Kanun'un 2. maddesinin uygulanıp idari rejimin gereklerine ve idari yargılama usulünün özelliklerinin hiç hesaba katılmadan, idari yargının adli yargının temel mantığını motamot takip etme isteğinden gelmektedir.

4.3.4.4. Vergi Yargısında Seri Davalarda Vekâlet Ücreti

Seri dava, AAÜT'nin 22. maddesinde düzenlenmiştir. Tarifede seri davanın tanımı bulunmamaktadır. Seri dava, "*aynı veya benzer sebeplerden doğan, konuları birbirine yakın, aynı davalı kişi veya kişilere karşı açılan, ayrı bir hukuki irdeleme ve araştırma gerektirmeyen, dava konusu işlemin; dönemi, sayısı gibi unsurlarının değiştiği davalar"* olarak tanımlanabilir. [668] Gözetim uygulamasına takıldığından aynı ürün için ödediği hukuka aykırı gümrük vergilerine karşı zorunlu idari başvuru üzerine mükellefin açtığı davalar, 30 ayrı dava, seri dava niteliğindedir. Daha doğru bir deyişle bağlantılı davalar, söz konusu bu hükümde belirtilen mahiyette seri dava niteliğinde çok olmasalar da hükümde belirtilen ilk ifade dışındakiler için, aynı avukat tarafından daha az zaman ve çaba sarf edilmesi açısından onlara benzeyen davalardır. Çünkü ilki için bağlılık unsurları açısından çaba harcandığında varılan sonuç, sonraki davalar için de bağlılık unsurları açısından örnek olmaktadır.

AAÜT'nin seri davalara ilişkin ücret tarifesinin idari yargı için de geçerli olup olmadığı tartışması bulunmaktadır. İdari yargıda bu yönde kararlar verildiği gibi, aksi yönde kararlar da vardır. Bununla birlikte idari davalarla tam olarak uyuşmasa da bu maddenin AAÜT'nin 3. maddesinde avukatın emeği (dilekçe yazım, dava açma, harç yatırma ve dava süresinin uzunluğuna katlanma gibi) olduğu ile birlikte değerlendirildiğinde idari yargı ve vergi yargısı için de geçerli olduğu söylenebilir. AAÜT'nin 22.maddesi *"İhtiyari dava arkadaşlığının bir türü olan seri davalar ister ayrı dava konusu yapılsın ister bir davada birleştirilsin toplamda on dosyaya kadar açılan seri davalarda her bir dosya için ayrı ayrı tam avukatlık ücretine, toplamda elli dosyaya kadar açılan seri davalarda her bir dosya için ayrı ayrı tam ücretin %50'si oranında avukatlık ücretine, toplamda yüz dosyaya kadar açılan seri davalarda her bir dosya için ayrı ayrı tam ücretin %40'ı oranında avukatlık ücretine,*

[668] Balcı, **Vergi Yargısında,** www.vergialginet.com**.**

toplamda yüzden fazla açılan seri davalarda her bir dosya için ayrı ayrı tam ücretin %25'i oranında avukatlık ücretine hükmedilir. Duruşmalı işlerde bu şekilde avukatlık ücretine hükmedilmesi için dosyaya ilişkin tüm duruşmaların aynı gün aynı mahkemede yapılması gerekir." şeklindedir.

Bu tarifede seri davalar için, dosya sayısı arttıkça azalan oranlı vekâlet ücreti öngörülmüştür. Bu düzenleme miktar bakımından sorun teşkil etmektedir. Sınıf usulü sistemi kullanılarak "toplam dava sayısı ölçütü" ile "toplam üzerinden bir davaya düşen vekâlet ücreti meblağı" ters oranlı olacak şekilde öngörülmüştür. Bunun yerine, "dilim ölçütünün" kullanılması yerinde olacaktır. Gelir vergisinde kullanılan dilim esasına benzer esasın kabulü, seri davalar bakımından adaletli ve hakkaniyete uygun bir vekâlet ücreti sistemi sağlayacaktır. Çünkü dilim esasında, tarife dilimini aşan kısım için bir üst tarife uygulanacaktır. Mevcut sistemde vergi yargısında duruşmasız işler için 10 seri dava dosyası için "10x2.550-TL=25.500-TL" vekâlet ücretine hükmedilecektir. 11 seri dava için, tam vekâlet ücretinin yarısı oranında yani "12.750 TL" vekâlet ücretine hükmedileceği mevcut tarife olarak örnek verilebilir.

4. VERGİ İDARESİNİN DİĞER MASRAFLARDAN (ÇEŞİTLİ GİDERLERDEN) SORUMLULUĞU

Harçlar, vekâlet ücreti dışında yargılamanın yürüyebilmesi için mahkemece çeşitli giderler yapılabilmektedir. Tanık, isticvap ve yeminin idari yargıda uygulaması olmadığından bunlara ilişkin gider yapılması da düşünülemez. HMK'nın 323. maddesinde dava nedeniyle yapılan tebliğ ve posta giderleri, dosya ve sair evrak giderleri, keşif giderleri, bilirkişiye ödenen ücretler, resmi dairelerden alınan belgeler için ödenen harç, vergi veya sair giderler ve diğer giderler olarak genel anlamda sayılmıştır. Bu giderler sınırlı sayılmamaktadır. İdari yargıda re'sen araştırma ilkesi de uygulandığından bu giderlerin yapılması tabiidir.

SONUÇ

Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte doğmaktadır. Vergi borcu maddi edime ilişkin hak ve sorumluluklara ilişkin olup daha dar kapsamı ifade ederken, vergi hukuku ilişkisinin vergi ödevi ilişkisi boyutunda yapmak/yapmamak/katlanmak eylemleri mevcut olduğundan daha geniş kapsamlıdır. Bu açıdan bakıldığında idare ile kişiler arasında vergilendirme yetkisinden doğan ve iki boyutlu bu ilişkinin, idare hukuku ilişkisinin istisnai olmayan ama özel ve özgün türü olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu durum vergi hukukunun bağımsızlığı sorununu gündeme getirmiştir. Vergi hukuku, vergi hukuku ilişkilerinin gelişmesi ve değişmesi ile birlikte kapsamı genişleyen bir hukuk dalına dönüşmektedir. Vergi hukuku temellerini idare hukukundan almaktadır. Bunun yanında kamu hukuku kadar olmasa da özel hukuktan da ilke, kavram ve kurum bazında yararlanmaktadır. Bununla birlikte kendine özgü ilke ve kuralları da bulunmaktadır. Bu açıdan kuramsal tartışmaların hala odağında olsa da pratik manada vergi hukuku bağımsız bir hukuk dalıdır. Vergi hukuku dalının bağımsızlığının güçlü emarelerinden biri veya özgünlüğünün ortaya çıktığı alanlardan biri tarh işlemi ve tarh işlemine dava süreci ile kararın yerine getirilmesi sürecidir. Tarh işleminin idari işlem kimliğinin sonucunda vergilendirme sürecindeki yerinin ve bu işleme karşı davanın farklı özellikler barındırması ve tarh işlemi sonucunda vergisini tahsil aşamasına gelmeden bir şekilde ödemek istediği için ödeyen mükellefin ödediği vergiyi iadesinde karşılaştığı özellikli durumlar vergi hukukunda ayrı öneme sahiptir.

Vergilendirme sürecinin ilk işlemi, tarh işlemidir. Tarh aşamasında ileri sürülmeyen hukuka aykırılıkların, tahsil aşamasında ileri sürülemeyeceği kabul edilmektedir. Nitekim ödeme emrine karşı davada, idari başvuru yollarının ve düzeltme gibi yolların kullanılamayacağı uygulamada kabul edilmektedir. Bu açıdan, doktrinde yer alan zincir işlem teorisi savunucuları kanunun yasaklamadığı alanlarda

başvuru yollarının, denetim yollarının, hukuka aykırılıkların ileri sürülmesi yolunun açık olduğunu savunmaktadır. Tarh işleminin bu açıdan önemi, idari işlem niteliğinden ötürü hukuka aykırılıkların ancak bu aşamada ileri sürülmesi gerektiğidir. Tarh işlemine karşı yargısal başvuru yolunu kullanan mükellefin, tarha ilişkin hukuka aykırılıkları tahsil sürecinde ileri sürememesi, mücbir sebebin dava açma süresini etkilememesinin kabul edilmesi, ihtirazi kayıtla süresinden sonra verilmesinin beyannamenin dava açma hakkına engel teşkil etmesi gibi durumlar vergi yargısının gri alanlarıdır. Mükellef kendi beyanına karşı dava açamazken, vergi hatası ve ihtirazi kayıt durumunda açılabileceği İYUK'ta düzenlenmiştir. Diğer yandan re'sen, ikmalen veya idarece tarh durumunda, mükellef yargıya bu işlemi taşıdığında tahakkuk dava sonuna ertelenecektir. Mükellefin doktrinde davanın ön şartları da denilen ilk inceleme sonrasında ileri süreceği hukuka aykırılıklar, idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarıdır. Vergi yargısının, vergi idaresinin ceza ihbarnamesinde vergi tekniği raporunu göndermemesi, mükellef mahremiyeti gerekçesiyle hukuka uygun hale getirilmeye çalışılsa da cezalı işlemin sebebinin işlemin tebliği sırasında öğrenilmesi, mükellef haklarına uygun olacaktır.

Vergi davasının sonuçlanması ve yerine getirilmesinde de bazen kanundan kaynaklı sıkıntılar, bazen uygulamadan kaynaklı sorunlar bulunmaktadır. Konusu 2021 yılı itibariyle 7.000 TL'yi aşmayan vergi davaları hakkında istinaf yolunun kapalı oluşu her ne kadar, yargı yükünün dağıtımı ile ilgili yarar sağlasa da kanun yolunu bu davalar bakımından kapalı tutmaktadır. İstinafa başvuruda dava açma süresi, her ne kadar dikkatsizlik sonucu oluştuğu aşikâr olsa da dava açma süresinde ilk derece mahkemesi kararının tebliğinden itibaren başlar. Mahkeme kararının yerine getirilmesi, İYUK'un 28. maddesine göre yapılır. Vergi idaresine tanınan 30 günlük opsiyon süresi, olabildiğince işlemlerin hızlı yapılması için gerek ödeme emrine itirazda 15 günlük süre gibi dava açma süresi, gerekse mal bildiriminde bulunma gibi kısa sürelerin mevcut olduğu kamu hukuku dalı olan vergi hukuku için fazlaca bir süredir. Nitekim vergi alacakları açısından şekli veya maddi ödev fark etmeksizin tahsilin etkin ve hızlı yapılmasına hizmet edecek şekilde kanuni düzenlemeler yapılmışken, haklılığı yargı kararı ile ortaya çıkmış mükellefin haklılığına uygun

işlemin yapılması için azami süre niteliği vurgulanmış olsa da 30 gün beklemesi mükellef hukukuna uygun değildir. Bu açıdan sürenin kısa tutulmasında fayda vardır.

Tarh işleminin hukuka aykırılığının saptanması durumunda, mükellef tarafından ödeme yapılmışsa, mükellefin vergi idaresinin hukuki veya mali sorumluluğuna gidilebilmesi söz konusu olacaktır. Kanuni düzenleme ile açıkça ifade edilmeyen ama anayasa ile oluşturulmuş sorumluluk esası ile bu sorumluluk nasıl gerçekleşecektir? Bu sorunun cevabı hem çok kolay hem çok karmaşıktır. Devletin, öncelikle kendini mükellef haklarını koruduğu savına dayalı olarak görünüşte sorumlu olduğu algısına yol açacak düzenlemelerden kaçınması gerekmektedir. Bu anlamda sorumluluk bakımından kısaca tarihsel sürece değinmek gerekmektedir. Verginin temelleri ve daha çok medeni sorumluluk anlamında kendini göstermiş olsa da hukuki sorumluluk anlamında kusur teorisinin temelleri Roma hukukundan gelmektedir. Mecelle 'de yer alan "bir şeyin nef'i, zamanı mukabelesindendir", "mazarrat, menfaat mukabelesindendir, yani bir şeyin menfaatine nail olan anın mazarratına da mütehammil olur" veya "külfet nimete ve nimet külfete göredir" ifadeleri[669] ile kendini gösteren ve İslam hukukunun da hukuki sorumluluk esasında yer alan objektif sorumluluk esasının, vergi hukukunda uygulanma kabiliyeti çok sınırlıdır.[670] Vergi idaresinin, idari işlem vasfında olan işlemleri ve eylemleri hakkında kusur sorumluluğu çerçevesinde hukuki sorumluluğuna gidilmesi aslolandır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu bir kararında, *"davacı mükellef hakkında vergi dairesi tarafından bilgi sorulmasına karşın, davalı şirketin bu istemi yanlış yorumlayarak davacının hesapları üzerine ihtiyati haciz uygulaması ve davacının ihtiyati haczin kaldırılması yönündeki başvurusunu da reddederek zararına neden olması maddi olgusuna dayanılarak"* maddi ve manevi tazminat istemlerinin haklılığı

[669] Refik Gür, **Hukuk Tarihi ve Tefekkürü Bakımından Mecelle,** Sebil Yayınevi, İstanbul, 1993, s. 127, 154-155.

[670] Bu sınırlılık aslında vergi ödevlileri bakımından geçerlidir. Bu anlamda, AATUHK uyarınca sorumluluk kusursuz sorumluluk olarak kendini gösterirken, VUK'un 10. maddesi uyarınca gümrük vergisi ve cezalarından sorumluluk kusurlu sorumluluk esasına dayandırılmıştır. Çalışma konusu ise, kamu hukuku ilişkisinin tezahüründe dikey ilişkide üst konumda bulunana vergi idaresinin hukuki sorumluluğuna ilişkindir. Vergi idaresinin tarh işlemi özelinde hukuki sorumluluğu noktasında kusursuz sorumluluğuna ilişkin yargı kararına rastlanmamıştır.

yoluyla özel daire direnme kararını bozmuştur.[671] Böylece, idarenin kusurunun bulunmadığı hallerde zararlı sonuç ile idari faaliyet arasında nedensellik bağı kurulabilmesiyle ortaya çıkan kusursuz sorumluluk ilkesi bu alanda kendini göstermemektedir. Söz konusu zarara yol açan işlem de idarenin faaliyeti olarak farz edilemez. Bu durumda idarenin sorumluluğuna gidilmesi, ancak kanuni düzenleme ile mümkün olacaktır. Kanuni düzenlemenin de genel sorumluluk ilkelerine uygun olup olmadığı üzerinden anayasaya uygunluğu tartışma konusu olacaktır.

İdare hukuku, ONAR'ın deyimiyle "hukukun umumi prensipleri, hakkaniyet ve nasfet kaideleri üzerine kurulmuş bir içtihat hukuku" dur.[672] Vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesi geçerli olsa da vergilendirme işleminden doğan hukuki sorumluluğun tespitinde kanunla belirlenmeyen ve hatta kanunla belirlense dahi kanunun öngördüğü düzenlemenin tamamlayıcı unsuru olarak doktrin ve içtihatlar görülmelidir. Doktrin ve içtihatlar da kaynağını, anayasa ile oluşturulan sorumluluk esası genel sorumluluk esası olduğundan; hakkaniyetten, adalet ilkelerinden, kamu menfaati ve mükellef hakları arasındaki dengeden almalıdır.[673] Nitekim idare hukukunun olduğu gibi idari esas ve ilkelerin de uygulandığı vergi hukukunda kanunilik ilkesinin uygulama alanı dışında kalmış her alanının kanunlaştırılması mümkün değildir. Bu açıdan devletin hukuki sorumluluğu iki alanda da kendini gösterebilmektedir. Kanun sorumluluğun esaslarını, kapsamını, izlenecek usulü, tazminat miktarının oranını tespit ederken bazen de esasını düzenlemekle yetinerek takdir ve tahminin idari ve yargı mercilerine bırakmaktadır. Bu açıdan devletin bu alandaki sorumluluğu, medeni hukuka ilişkin kanunların sınırlı çerçevelerine sığdırılamayacaktır. Nitekim ihlal edilen hakla kamu menfaatinin icaplarının birbirine olabildiğince yaklaştırılması/dengelenmesi, yukarda belirtildiği gibi doktrin ve içtihatlar açısından gereklidir.

---

[671] Yargıtay yargı yolunu belirlerken davalının özel hukuk kişisi olması kriterinden yola çıkmıştır. Davacının gerçek kişi, davalının da özel hukuk tüzel kişisi (şirket) olması, idareye karşı açılmış bir davanın da bulunmaması karşısında idari yargı yerinin değil, adli yargı yerinin görevli olduğunu vurgulamıştır. YHGK E.2009/11-85, K.2009/180, T. 13.05.2009, (Kazancı).

[672] Onar, Cilt III, s. 1713.

[673] Onar, Cilt III, s. 1694.

Vergi idaresinin kesinti yoluyla alınan vergilerin iadesinde de hukuki sorumluluğuna gidilebilecektir. Bu konunun uygulamada ihtilaflı ve sık karşılan örneği ikale sözleşmesi özelinde ortaya çıkabilecek hukuki sorumluluktur. Vergi idaresi, ikalede yer alan maddi edimlerin hukuka aykırı vergilendirilmesi üzerine yapacağı vergi iadesinde asıl vergi alacağı ile yetinmemelidir. Nitekim VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası uyarınca ikale ile iş akdi sonlanan işçiye hukuka aykırı tahsil edilen gelir vergisinin geri verilmesinde faiz uygulaması mümkün olabilecektir. Benzer şekilde, geçici md. 89 kapsamında yapılacak iadenin, VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen diğer haller kapsamında belirlenmesi hem mahiyet itibariyle hem de iade faizinin başlangıç noktasının tahsil tarihi olması itibariyle mükellef hukukuna hizmet etmesi bakımından gereklidir. Bununla birlikte, gecikme faizi yerine tecil faizi ile iade alınması, devlet ve birey menfaatleri arasındaki makul dengenin bozulması ve mükellef haklarının görmezden gelircesine kamu yararı eksenli bir anlayışın kanunda vücut bulması demektir. Vergi iadesine kadar geçen zamanının uzunluğu ve iade edilecek miktarın büyüklüğü, mükellefin maddi zararını perçinlemektedir. Diğer yandan, tecil faiz oranının düşük belirlenmesi mümkündür. Aslolan mükellefi enflasyonist etkiler karşısında korumaktır. Bu açıdan tecil faizine karar verme iradesine sahip olunan merci bakımından düzenleme yeri ve tecil faizi ile karşılanamayan mükellef zararlarının yargı yoluna başvurularak giderilmesi önem arz eden iki husustur. Kişilerin devlete ve hukuka güven duyması açısından, belirsizlik ve düzensizlik ortamın olabildiğince engellenmesi ve önceden öngörülebilir olmasını sağlamak ve iade faizinin özünde harcama kalemi oluşturması bakımından, iade faiz oranının yasama organınca belirlenmesi yerinde olacaktır.[674] Bu itibarla iade faizinin her yıl Bütçe Kanunu'nda belirlenmesi imkânı bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'na 7162 sayılı Kanunla geçici madde eklenmiş (GVK geçici md. 89) ve 27 Mart 2018 öncesinde ikale sözleşmesi ile çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin işçiye iadesinin yolu açılmıştır. Ödemesini ilgili tarihten önce yapmış ve düzeltme zamanaşımı içinde ek tazminat niteliğindeki alacağını başvuru yolu ile talep eden işçinin buna ilişkin dava yoluna başvurmuşsa, davadan da feragat etmesi gerekmektedir. Bu şartların kanuni düzenleme ile belirlenmesi, işçinin

[674] Karakoç, Vergi İdaresince, s. 406.

alacağına bir an önce kavuşmasından ziyade, işçinin vergi idaresine başvurmasıyla başvurusunun ne zaman ve hangi şartlarda sonuçlanacağına ilişkin hususa yer verilmemesi, iadeye yürütülecek faizin belirlenmemiş olması ve işçinin davadan feragati durumunda vekalet ücretine hükmedilmeyecek oluşu vergi idaresinin işçi lehine olduğu düşünülen bir düzenlemede dahi kamu gücünün sınırlarını/sınırsızlığını gözler önüne sermektedir. Bu hüküm de mükellef hukukuna görünüşte hizmet etmektedir. Nitekim geçici md. 89'a dayanarak iade talebinde bulunan ve iade talebi reddedilen veya iade talebi kabul edilmekle iadeye ilişkin faiz talebi reddedilen işçinin dava yoluna başvurması uzak ihtimal olmayacaktır. Bunun yanında, davacı lehine yargılama gideri ve vekâlet ücretine hükmedilemeyeceğine ilişkin hükmün gözden geçirilerek idarenin dava açmaya sebebiyet verdiği bir uyuşmazlık olduğu ve vekilin Avukatlık Kanunu uyarınca (md.164) vekâlet ücretini hak ettiği ön kabulü ile yeni bir düzenleme yapılması hakkaniyete daha uygun olacaktır.

Vergi iadesine işletilecek faizin hesaplanma süresi dar ve yetersizdir. VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrası, iade faizinin işleyebileceği başlama tarihi konusunda ikili ayrıma gidilmiş ve faizin işleyebileceği son tarih olarak düzeltme fişinin tebliğ tarihini esas almaktadır. Bununla birlikte, düzeltme fişinden sonraki bir tarihte iade gerçekleşebilmektedir. Bu nedenle, iade faizinin başlangıcının ödeme tarihi ve vade sonunun vergi idaresinin ödemeyi yaptığı tarih olacak şekilde hükmün düzenlenmesi mükellef hukukuna hizmet edecektir.

AYM içtihatları ve hatta vergi yargısı kararlarına göz ardı edilerek vergi idaresinin gerçekleştirdiği iadelerde genellikle mükelleflere faiz ödemediği ve ihtilaflı durumlarda da mükelleflerin faiz taleplerine karşı çıktığı görülmektedir. Vergi yargısı ise haksız şekilde alınıp iadesi gereken vergilerin tahsil edildikleri tarihten itibaren faiz hesaplanarak mükelleflere geri verilmesinin gerektiği yönünde kararlar vermekle birlikte, uygulanacak faiz oranı konusunda Danıştay'ın farklı kararları bulunmaktadır. Danıştay 7. dairesinin aksi kararları bulunmakla birlikte, Danıştay 9. Dairesi ve son zamanlarda Danıştay VDDK iade faizinde uygulanacak hüküm varken, iade faizi olarak devletin alacağına ilişkin hükümde yer alan gecikme faizinin

belirlenemeyeceğini kararlarında vurgulamıştır.[675] Bunun yanında, özel hukuk ilişkilerine uygulanan yasal faizi düzenleyen 3095 Sayılı Kanun'un iade faizinde uygulanacak faiz düzenlemesini içerdiği yönünde Danıştay kararları da bulunmakta idi. Bu anlamda, ikaleden doğan vergi iadesinde uygulanan faize ilişkin kararlar incelendiğinde işçi lehine faiz düzenlemesi olarak VUK 112. maddesinin 4. fıkrasında yer alan tecil faizinin kabul edildiği söylenebilir. Danıştay DDGK ile faizin türü belirtilmeden ve faiz isteminin hukuki dayanağının gösterilmeden dilekçede salt faiz istendiği durumda mükellefe vergi iadesinde tecil faizine hükmetmesi gerektiğine karar verirken; Danıştay VDDK kararı ile de hukuki dayanak olarak 3095 sayılı Kanunun belirtilmeyip yasal faizin istendiği durumda, mükellefe vergi iadesinde vergi yargısının tecil faizine hükmetmesi gerektiği yönünde içtihat son zamanlarda geliştirilmiştir. Esas itibariyle eşitlik ilkesine uyulmaması nedeniyle bu son karar eleştiriye açıktır.

Devletin tahakkuk eden alacaklarına uygulanan gecikme faizinin ilgili dönemlerde miktarını belirleyen zarar, hukuka aykırı olarak yapılan vergi tahsilatlarında, aynen mükellef için de geçerli bir husustur. Bununla birlikte, her iki alacağa dramatik derecede farklı faiz oranlarının uygulanması, güçsüz konumda olan idare edilenler aleyhine yaratılan bir eşitsizliktir. CANDAN'ın belirttiği gibi, tek yanlı irade açıklamasıyla yaptığı işlemler bakımından, diğer kamu idarelerinden farkı olmayan vergi idaresinin hukuka aykırı olarak yapmış olduğu vergilendirme işlemlerinin mükelleflere vermiş olduğu maddi ve manevi zararların gerçek miktarları ile tazmini, hizmet kusuru esasına dayalı olarak olanaklıdır.[676] Mükellefin iade faizi olarak ret ve iade edilen tecil faizi ile karşılanamayan zararına vergi yargısınca hükmedilmesi mümkündür. Mükellef idari yargı sistemi içinde tam yargı davası ile gecikme faizi ve tecil faizi arasındaki fark kadar zararının tazmini talebinde bulunabilecektir. Bu aşamada görev vergi yargısındadır. Vergi yargıcının kanuni düzenleme ile öngörülen kadarına hükmedilmesi gerektiği yolundaki gerekçeden uzaklaşarak idarenin kamu hukuku alanındaki sorumluluğuna ilişkin ilke ve kurallarla gözetmesi nispetinde mümkün olacaktır. Nitekim bu, Anayasanın 125. maddesinde

[675] Danıştay yakın tarihli bir kararında, yerel mahkemenin mükellefe vergi iadesinde gecikme faizi uygulaması kararını bozmuştur. D9D, T. 9.10.2019, E. 2016/13442, K. 2019/4483, (Kazancı).
[676] Candan, s. 184.

yer alan idarenin sorumluluğu ve hukuk devleti ilkesi bağlamında varılabilecek bir sonuçtur. Böylece, haksız tahsilat dolayısıyla zarara uğrayan mükellefin zararının karşılanması amacıyla devletin de mükellefe faiz adı altında tazminat ödemesinin gerektiği ve bu ödemenin tahsilatın yapıldığı andan fiili iadenin yapılacağı tarihe kadar işleyecek gecikme faizi kadar olması savı ortaya konmuş olmaktadır. Devletin tazminat ödeme tehdidi ile karşı karşıya kalması, idarenin faaliyetlerinin hukuk çerçevesinde kalmasını sağlaması bakımından önemlidir.

Gümrük Kanunu'nun 216. maddesinin 1. fıkrasının 1. cümlesinde yer alan gümrük vergilerinde iade durumunda faiz ödenmeyeceğine ilişkin hükmün Anayasanın 2. ve 35. maddesine aykırı bulunarak iptali sonucu, 2019'da iadenin gerçekleşeceğine ilişkin kanuni düzenleme yapılmıştır. Gümrük vergilerinde iadeye faiz yürütümünün ancak son zamanlarda kanuni dayanağa kavuşabilmesi, devletin bütçeye gider yazılacak kalemleri azaltmaya çalışması çabasındandır. Diğer yandan iadede işletilecek faizin başlangıç tarihleri konusunda ikili bir ayrıma gidilmesi ve idareye 3 aylık süre tanınması eleştiriye açıktır. Geri vermede aranan hatanın açık hata olması koşulu yerine, söz konusu düzenlemenin tüm gümrük vergisi geri vermeleri için uygulanması gerekmektedir.

Vergi yargısında harç sorunu, Harçlar Kanunu'nda vergi yargısı harçları ve (diğer) yargı harçlarının farklı tarifelere göre alınması ve belirli yönleri ile vergi yargısı harcının yargı harcından farklılaşmasına dayanmaktadır. Vergi ve itiraz komisyonları döneminden miras kalan vergi yargısı harçları belirli sorunları beraberinde getirmektedir. İki ilk derece mahkemesinin de üst yargı mercileri ortaktır. Bununla birlikte, üst merciler önlerine gelen davanın niteliğine göre bir harç sistemi uygulayacaklar ve aynı yargı yerinde birden fazla harç türü uygulama alanı bulacaktır. Diğer yandan, (1) sayılı tarifede yer alan bazı harçlar, vergi yargısı harçlarının bulunduğu (3) sayılı tarifede yer almamaktadır. Bunlardan ayrıca harç alınıp alınmayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Bir başka sorun Harçlar Kanunu'nu 52. maddesi *"Vergi yargısı işlemlerinden bu Kanuna ekli (3) sayılı tarifede yazılı olanlar, vergi yargısı harçlarına tabidir"* düzenlemesi ile anılan tarifede yazılı olmayan işlemlerde bir belirsizliğin olmasıdır. Bu tarifede yazmayan vergi yargısı

işlemlerinin hangi tarifeye tabi olacağı belirsizdir. Diğer bir sorun harçtan muafiyet ve istisna hükümleri ilgili kanunun ikinci kısmında yer aldığından, üçüncü kısımda (VUK md. 52-56) düzenlenen vergi yargı harçları için de geçerli olup olmayacağı belirsizdir.

Vergi yargısında karar ve ilam harcının uygulaması da farklıdır. Karar ve ilam harcı, vergi mahkemesi kararıyla davada haksız bulunan davalı vergi dairesine yükletilmeyerek Harçlar Kanunu'nun 56. maddesi uyarınca iadeye tâbi kılınmıştır. Diğer yandan vergi yargısı, tarhın iptaline karar vermesi durumunda, Danıştay yerleşik uygulaması davacı lehine nispi karar ve ilam harcına hükmedilmeyeceği yönündedir. Bu itibarla vergi yargısı harcının harcın ve diğer yargılama giderlerinin mahkemeye erişim hakkı, mülkiyet hakkı, harcın kamu hizmetlerinin yararlanma karşılığında alınması şeklinde getiriliş amacının makul ve ölçülü miktarlarla şeklinde algılanması gibi ilkeler yönünden sakınca bulundurmaması gerekmektedir. Bu itibarla, kanuni düzenleme ile vergi yargısı harçlarının bu sorunları bertaraf edecek şekilde yeniden düzenlenmesi veya kanuni düzenleme ile diğer yargı harçları gibi (1) sayılı tarifeye göre alınması yerinde olacaktır.

Yargılama giderlerinden olan vekâlet ücreti, vergi yargısında sorunlu alanlarından bir diğerini teşkil etmektedir. Maktu vekâlet ücreti iptal davaları gibi konusu parayla değerlendirilmeyen davalarda uygulanmaktadır. Dilekçelerin reddedilmesi veya görevli merciine gönderilmesi durumunda avukatlık ücretine hükmedilmemektedir. Avukatlık Kanunu'nun 168. maddesinin 2. fıkrası ve Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinin 15. maddesine göre vergi işlerinde maktu vekalet ücreti uygulama alanı bulmaktadır. 2011 yılı öncesinde vergi davalarının hukuki niteliği üzerinden yapılan tartışmalarda savunulan görüşe göre vergi yargısında hükmedilecek vekalet ücretinin türüne ilişkin görüş değişmekteydi. Buna paralel şekilde kanuni düzenleme ile idari işlem vasfında olan vergilendirme işlemlerine ilişkin yargı yerinde işlemin iptali talebi vasfında olması, dava sonunda hükmedilecek vekalet ücretinin maktu olacağına neden olduğu görüşü mevcut düzenlemeye kaynaklık etmiştir. Bu görüş vergi uyuşmazlıklarının her an çıkma ihtimalinin yüksekliği, vergi davalarının sayıca fazlalığı, vergi davalarında hem değişken hem de yüksek miktarlı

meselelerin mevcudiyeti hesaba katmayarak vergi yargısı uyuşmazlıklarını maktu vekalet ücretine bağlamak basit bir tümevarım içermektedir. Bu tümevarım, mükellefin davayı kaybetmesi üzerine karşılaşacağı yüksek vekalet ücreti nedeniyle hak arama özgürlüğünden vazgeçmesini engellemek iyimser düşüncesi ile yapıldığı ilk bakışta düşünülse de vergi idaresini yargısal sürecin aleyhine sonuçlanması üzerine ödeyeceği yüksek vekalet ücreti olmaması nedeniyle vergilendirme işlemlerinde dikkatsizliğe itmektedir. Nitekim vekâlet ücretinin maktu olması vergi idaresinin, nispi vekâlet ücretine oranla değişken olmayan ve yüksek miktarları içermeyen bir hukuki sorumluluk sağlayacaktır. Vergi davalarında maktu vekâlet ücreti, vergi idaresi açısından kendi hatalarına karşı kendisini mali sorumluluk anlamında güvence altına alan bir nevi "koruma mekanizması"dır. Vekâlet ücretinin tayininde, dava konusu meblağın yüksek olup olmamasının gözetilmemesine paralel olarak, işlemlerinde hukuka uygunluk karinesinden yararlanan ve kamu gücü kullanan vergi idaresinin vergi işleminde hatasının/dikkatsizliğinin/işlemin hukuka aykırılığının ağırlığının derecesi/oranı da gözetilmemiş olacaktır. Böylece, vergi idaresinin mükellef karşısında kaybettiği davalar bakımından ödeyeceği vekâlet ücretinin sınırlı ve önceden belirlenmiş miktar olması, bu vekalet ücretini bütçede öngörülemeyen önemli bir gider kaynağı haline getirmekten alıkoymuş ve devleti "hukuki baskı unsuru"ndan kurtarmış olacaktır. Böylelikle vergi idaresinin bir kamu idaresi olarak yaptığı işlem ve eylemin sonuçlarına katlanması veya hukuki bir yaklaşımla devletin yargısal süreçte sorumluluğu vergi davaları bakımından azaltılmış olmaktadır. Benzer iki işlemin iki hukuk bölümünde farklılaşmaya gitmesi hukukun bütünlüğü açısından da zararlıdır. Misalen vergi hukukunda ödeme emrine ilişkin dava sonunda vekâlet ücreti maktu hükmedilirken, özel hukukta kambiyo senetlerine özgü takipte icranın durması/veya ortadan kaldırılması durumları karşılaştırıldığında hüküm ve sonuçları benzer olmasına rağmen farklı tür vekâlet ücretlerine hükmedilmektedir. Gerçi bu durumu, kamu icra hukukunun, (genel) icra hukukundan farklılaşması gerekliliği şeklinde ve kamu menfaatinin birey menfaatinden ayrı ve üstün tutulmasının tezahürü olarak da yorumlayanlar da çıkacaktır.

Vergi yargısında birleştirilen davalar bakımından vekâlet ücreti de sorunlu alanlardan biridir. Nitekim İYUK'ta birleştirme düzenlenmemesine rağmen vergi yargısında birleştirme kararları verilmektedir. Birleştirme kararlarının hukuki dayanaktan yoksun olmaları bir yana, birleştirme kararları üzerine davanın uzunluğu, harcanan emek göz ardı edilerek ve haklı çıkma kriterinin yok sayılarak tek bir idari işlem gibi tek bir vekâlet ücretine hükmedilmektedir. Uygulamada İYUK'un 5. maddesi uyarınca tanınan seçimlik hak gereği ayrı ayrı dava açma hakkını kullanan davacının dilekçesi reddedilerek tek dilekçe ile dava açmak durumunda bırakıldığı zamanlar bulunmaktadır. Diğer yandan seri davalarda ödenen vekâlet ücreti, vergi yargısında bazen uygulama alanı bulmaktadır. Bu durumun da temel bir mantığı veya bir sistematiği bulunmamaktadır. Bu iki durumun mülkiyet hakkına ilişkin sorunlu bir alan teşkil olduğu kuşkusuzdur.

Vergi anlaşılırlığı ve vergi uyumu, mükelleflerin vergilerin maliyetlerini tam anlamıyla fark etmelerine yol açacaktır. Devlet, genellikle vergi anlaşılırlığının düşük olmasından yararlanan taraf olarak görülmektedir. Karmaşık hukuki düzenlemeler kanunların adil olmadığı algısına da yol açabilse de, hükümetlerin bilinçli olarak vergi düzenlemelerini karmaşık yaptığı ileri sürülmektedir. Yüksek oranlı enflasyon, haksız ve adaletsiz bir vergileme etkisini çarpıcı bir biçimde ortaya koymakta ve mükellefin de yüksek oranlı ek yükümlerle karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Böylece, devlet tahakkuk eden alacaklarını zamanında tahsil edememesi sonucu borçlarına ilişkin faizlerini bir biçimde mükellefe ödetmektedir. KARAKOÇ'un deyimiyle kamu harcamalarının borçlanma yoluyla finansmanı maliyetinin önemli bir bölümünü belirli bir kesime taşıtmak anlamını taşımaktadır.[677] Ekonomik dengenin kurulması, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve vergiye uyumun sağlanarak genel bir vergi bilincinin oluşması sonucu adil dengeye kavuşmuş vergi sistemi ile devletin ödenmesi geciken alacakları ve Devlet tarafından iade edilmesi gereken alacakları için yüksek oranlı gecikme zammı/gecikme faizi ve iade faizi uygulanması zorunluluğu ortadan kalkmış olacaktır.

[677] Karakoç, Vergi İdaresince, s. 406.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2011.

AKKAYA Mustafa**, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım,** Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

AKYILMAZ Bahtiyar / SEZGİNER Murat / KAYA Cemil, **Türk İdare Hukuku,** Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, Ankara, 2016, (İdare Hukuku).

AKYILMAZ Bahtiyar / SEZGİNER Murat / KAYA Cemil, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** Savaş Yayınevi, 6. Baskı, Ankara, 2021, (İdari Yargılama).

ATAY Ender Ethem, **İdare Hukuku,** Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2009, (İdare Hukuku).

ATAY Ender Ethem **İdari Yargılama Hukuku,** Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2021, (İdari Yargılama).

BALTA Tahsin Bekir, **İdare Hukukuna Giriş,** Türkiye ve Ortadoğu Amme Enstitüsü, Ankara, 1968.

BATI Murat, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2021, (Vergi).

BAYDERE Cihan, **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi,** On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.

BİLİCİ Nurettin, **Kamu Maliyesi,** Savaş Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2019, (Kamu).

BİLİCİ Nurettin, **Türk Vergi Sistemi,** Savaş Kitabevi, Ankara, 2016, (Türk Vergi).

BİLİCİ Nuretttin, **Vergi Hukuku,** Savaş Yayınevi, 46. Bası, Ankara, 2018, (Vergi).

CANDAN Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, (Açıklamalı AATUHK).

CANDAN Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** Adalet Yayınevi, 4. Baskı, Ankara, 2011, (Açıklamalı İYUK).

CANDAN Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu,** Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2006 (Kanuni Temsilcinin).

CANDAN Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma,** Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006, (Vergilendirme).

ÇAĞAN Nami, **Vergilendirme Yetkisi,** Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, (ss.129-151), (Vergilendirme).

ÇAĞLAYAN Ramazan, **İdare Hukuku Dersleri,** Adalet Yayınevi, 3. Baskı, İstanbul, 2015, (İdare Hukuku).

ÇAĞLAYAN Ramazan **İdari Yargılama Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 11. Baskı, 2019, (İdari Yargılama).

ÇELEBİCAN Özcan KARADENİZ, **Roma Hukuku Tarihi (Giriş-Kaynaklar-Genel Kavramlar-Kişiler Hukuku- Hakların Korunması)**, Yetkin Yayınları, 10. Basım, Ankara, 2004.

DOĞAN İlyas, **İnsan Hakları Hukuku Ders Kitabı,** Astana Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2013.

ERDOĞAN Mustafa, **Türk Anayasa Hukuku,** Hukuk Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2018, (Türk Anayasa).

EROĞLU Hamza, **İdare Hukuku Dersleri**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972 (İdare Hukuku).

GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2006.

GEREK Şehnaz / AYDIN Ali Rıza, **Anayasa ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.

GİRİTLİ İsmet / BİLGEN Pertev / AKGÜNER Tayfun, **İdare Hukuku,** Der Yayınları, 3. Bası, 2008.

GRANT Michael, **Roma'dan Bizans'a,** Çeviren: Zühre İlkgelen, Homer Kitabevi, İstanbul 2000, www.pdfdrive.com, erişim tarihi: 30.09.2021.

GÖZLER Kemal, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri,** Ekin Yayınevi, 24. Baskı, Bursa, 2019, (Türk Anayasa).

GÖZLER Kemal / KAPLAN Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri,** Ekin Yayınevi, 21. Baskı, Bursa, 2019 (İdare Hukuku).

GÖZÜBÜYÜK Şeref, **Yönetsel Yargı,** Turhan Kitabevi, 32. Bası, Ankara, 2012.

GÖZÜBÜYÜK Şeref / TAN Turgut, **İdare Hukuku**, Cilt II, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2011.

GÜR Refik, **Hukuk Tarihi ve Tefekkürü Bakımından Mecelle,** Sebil Yayınevi, İstanbul, 1993.

GÜRİZ Adnan, **Hukuk Felsefesi,** Siyasal Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2015.

HEYWOOD Andrew, **Siyaset,** Çevirenler: Bekir Berat Özipek ve Diğerleri, Adres Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 2015.

IŞIK Hüseyin Murat, **Anayasa Mahkemesi Kararlarında Devletin Resmî İdeolojisi,** Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara 2012, (Anayasa Mahkemesi).

KANETİ Selim, **Vergi Hukuku,** İÜHF Yayını, 2. Baskı, , İstanbul, 1998.

KAPLAN Gürsel, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri,** Turhan Kitabevi, 3. Bası, Ankara, 2011, s. 139.

KAPLAN Gürsel, **İdari Yargılama Hukuku**,4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2019, (İdari Yargılama).

KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2019, (Genel Vergi).

KARAKOÇ Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolları),** Yetkin Yayınevi, 4. Bası, Ankara, 2017, (Vergi Yargılaması).

KARAYALÇIN Yaşar, **Hukukun Üstünlüğü (Kavram – Bazı Problemler)**, Hazırlayan: Hayrettin Ökçesiz, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları 4, AFA Yayıncılık, İstanbul, 1998.

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 20. Baskı, Ankara, 2015, s. 124.

KIZILOT Şükrü / KIZILOT Zuhal, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları,** Yaklaşım Yayıncılık, 15. Baskı, Ankara, 2009.

MUTLUER M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku,** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.

ONAR Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt I, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, İstanbul, 1966.

ONAR Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt III, İsmail Akgün Matbaası, 3. Bası, İstanbul, 1966.

OZANSOY Cüneyt, **Tarihsel ve Kuramsal Açıdan İdarenin Kusurdan Doğan Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1989, s. 31.

ÖNCEL Mualla / KUMRULU Ahmet / Çağan Nami, **Vergi Hukuku,** Turhan Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2010 (Vergi).

ÖNER Erdoğan, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara, 2018, (Vergi).

ÖZBUDUN Ergun, **Türk Anayasa Hukuku,** Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2002, (Türk Anayasa).

ÖZER Atila, **Anayasa Hukuku Genel İlkeler,** Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2009.

PEKCANITEZ Hakan / ATALAY Oğuz / ÖZEKES Muhammet, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 13. Bası, Ankara, 2012.

SABAN Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, 2019, (Vergi).

SONSUZOĞLU Elif, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz,** Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.

SOYSAL Mümtaz, **Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayınevi, 6. Bası, Ankara, 1986.

ŞENYÜZ Doğan / YÜCE Mehmet / GERÇEK Adnan, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, 3. Baskı, Bursa, 2012.

SÜZEK Sarper, **İş Hukuku,** 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011

TANÖR Bülent / YÜZBAŞIOĞLU Necmi, **Türk Anayasa Hukuku,** Beta Yayınları, 12. Baskı, İstanbul, 2012.

TEZİÇ Erdoğan, **Anayasa Hukuku (Genel İlkeler),** Beta Yayınları, 17. Bası, İstanbul, 2014.

ULUATAM Özhan / METHİBAY Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 4. Bası, Ankara, 2000.

ULUSOY Ali D., **Yeni Türk İdare Hukuku,** Yetkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2019, (İdare Hukuku).

UMUR Ziya, **Roma Hukuku, (Tarihi Giriş-Kaynaklar-Umumi Mefhumlar-Hakların Himayesi)**, İUHF Yayını, İstanbul, 1979.

ÜREL Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması,** Ankara, 2007, s. 221-222**.**

ÜSTÜN Ümit Süleyman, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?** Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2013, (Nasıl Bir Vergi).

WİSEMAN, H.V., **Magna Carta Efsanesi,** Çeviren: Münci Kapani, AÜHFD 40. Yıl Armağanı, 1966.

YILDIRIM Ramazan, **İdari Başvurular,** Mimoza Yayınları, 2. Baskı, Konya, 2006.

YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü,** Yetkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2021.

SÜRELİ YAYINLAR

AĞAR Serkan, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** S. 62, Y. 2006, (ss. 262-297).

AĞAR Serkan, "Vergi Mahremiyeti Vs. Bilgi Edinme Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2, Y. 2012, (ss. 363-392).

AĞAR Serkan, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem II", **TBB Dergisi,** S. 68, Y.2007, S. 387-388, (ss.360-392).

AKALIN Güneri, "Türkiye'de Mali Buhran ve Mali Sistemin Reformu", **Vergi Dünyası**, S. 147, Y. 1993, (ss. 13-30).

AZRAK Ülkü, "İdarenin Yargısal Denetimine İlişkin Sorunlar", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı**, Ankara, 9-13 Ocak 2001, (ss. 441-470).

BAYAR İbrahim Nihat, "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 3-4, Yıl 2003 (ss. 310-31).

BİLİCİ Nurettin, "Vergi Uyuşmazlıklarında "Üst Makama Başvuru" Yolu (İYUK m. 11)", **DEÜHF Dergisi,** Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, C. 21, Özel Sayı, Y. 2019, (ss. 2773-2778).

CAN Evren Çınar, "İdari Usul İlkelerinin Yönetim Hukukumuz Açısından Değeri", **TBB Dergisi,** S. 91, , Y. 2010, (ss. 110-146).

CANDAN Turgut, "Hukuka Aykırı Olarak Tahsil Edilen Verginin Geri Verilmesinde Faiz", **Mali Çözüm Dergisi,** S. 118, Y. Temmuz- Ağustos 2013, (ss. 161-187), (Hukuka Aykırı).

CANDAN Turgut, "İkmalen, Re'sen ve İdarece Vergi Tarhı", **Maliye Postası,** S. 21, Y. 1993, (ss. 309-329).

CANDAN Turgut, "İnsan Hakları Mahkemesi'nin Eko-Elda Avee / Yunanistan Kararı", **Danıştay Dergisi,** S. 114, Y. 2007, (ss.1-8).

CANDAN Turgut, "Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Hasım Sorunu", **Danıştay Dergisi,** S. 64-65, Y. 1987, (ss. 5-13).

CANDAN Turgut, "Vergi Hukuku Bağlamında Mülkiyet Hakkının Korunması ile İlgili Danıştay İçtihadı", **Danıştay Dergisi,** S. 124, Y. 2010, (ss. 23-32), (Vergi Hukuku Bağlamında).

CANDAN Turgut, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", **Danıştay Dergisi,** S. 54-55, Y. 1984, (ss. 31-40), (Vergi Uyuşmazlıkları).

COŞKUN Nilüfer, "Kamu İcra Hukukunda Ödeme Emri ve Ödeme Emrine Dava", **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler),** Editör: Yusuf Karakoç, Yetkin Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2017.

ÇAĞAN Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **AÜHFD**, C. 37, S. 1, Y. 1980, (ss. 129-151), (Demokratik).

ÇAKAR Elif PÜRSÜNLERLİ / SARAÇOĞLU Fatih, "Vergi Yurttaşlığı: Kavram, Unsurları ve Geliştirme Yöntemleri", **KÜSBD**, C. 5, S. 1, Y. 2015, (ss. 39-50).

ÇÖLGEZEN Övül, "Gecikme Faizinin Niteliği", **Vergi Dünyası,** S. 354, Şubat 2011, (ss.77-81).

DOĞRUSÖZ Bumin, "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği ilkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen, 14-16 Mayıs 1998, **Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12,** Y. 2000, (ss.135-160), (Yargı).

DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergide Anayasa Mahkemesi Kararları", **Referans Gazetesi**, T. 19.10.2009.

ER Selami, "Anayasal İlkeler Bağlamında Fazla veya Yersiz Tahsil Edilen Vergilerin İadesinde Faiz Ödenme(me)Si Sorunu", **TAAD,** C.3, S. 9, Y.2012, (ss. 33-70).

ERDEM Fazıl Hüsnü, "Türkiye'de Yargının Hukuk Ötesi Sorunları", **DÜHFD**, C. 24, S.40, Y.2019, (ss. 3-30).

ERMUMCU Osman, "Yargı Kararlarıyla İptal Edilen Verginin İadesinde Faiz Uygulaması", **Terazi Hukuk Dergisi,** S. 51, Kasım 2010, (ss. 149-163)

GERÇEK Adnan, "Anayasa Mahkemesinin Vergi Düzenlemelerine İlişkin Son İptal Kararının Hukuk Devleti Açısından Değerlendirilmesi", **Sicil İş Dergisi**, S. 16, Y. 2009, (ss. 220-224).

GERÇEK Adnan, "Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu", **UÜİİBFD**, C. XXIX, S. 2, Y. 2010, (ss. 23-50).

GERÇEK Adnan ve Diğerleri, "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", **AÜHFD**, C. 63, S. 1, Y. 2014, (ss. 81-130).

GEREK Hasan Nüvit, "İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Ermesi", **Çalışma ve Toplum,** S. 4, Y. 2011, (ss.43-58).

GÖZLER Kemal, "Anayasa Yargısının Meşruluğu Sorunu", **AÜSBF Dergisi,** C. 61, S. 3, Y. 2006, (ss. 131-165), (Anayasa Yargısının).

GÖZLER Kemal, "İngiltere'de Parlamento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Malî Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, **AÜHF Yayınları,** Y. 2009, (ss. 365-374).

GÜNDÜZ Fatma Ebru, "Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi", **HBVÜHFD**, C. XXIII, Y. 2019, s. 251, (ss.237-266).

GÜRBÜZ Ahmet, "Evrensel Hukuk Değerleri ve İlkelerinin Somut Hukuk Disiplinleri Bağlamında Detaylandırılması Sorunu", **DÜHFD,** C. 15-16, S. 22-23-24-25, Y. 2010-2011, (ss.1-9).

GÜRTEN Kadir, "Roma Hukuku ve İngiliz Hukuku'na Karşılaştırmalı Bir Bakış", **AÜHFD**, C.65, S. 1, Y. 2016, (ss. 183-197).

HATİPOĞLU Cengizhan, "Yargı Kararına Göre İade Edilecek Vergilerde Faiz", İÜHFM, C. LXII, S. 1, Y. 2014, (ss.435-448).

İLAL Ersan, "Magna Carta", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C. 34, S. 1-4, Y.1968, (ss. 210-242).

KARAKAŞ Eser/ SONSUZOĞLU Elif, "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi, **XIII. Türkiye Malîye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen,** 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, (ss. 215-248).

KARAKOÇ Yusuf, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **DEÜHFD**, C.15, Özel Sayı, Y. 2013, (ss. 1259-1308), (Anayasal).

KARAKOÇ Yusuf, **"**Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması", **Mükellefin Dergisi,** S. 107-108, (ss. 387-406), (Vergi İdaresince).

KAYNAR Handan, "Kamu Alacakları Açısından İhtiyati Haciz Uygulaması", **Vergi Raporu,** S. 106, Temmuz 2008, (ss.123-140).

Klaus Tıpke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, Köln 1993, s. 111 vd.'dan aktaran Joachim Lang, Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, Çeviren: Funda Başaran, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu,** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, (ss. 3-64).

KOCAOĞLU Kağan, Roma Hukuku'nda Adli Teşkilatlanma, **Ankara Barosu Dergisi,** S. 1, Y. 2013, (ss. 185-200).

KUMRULU Ahmet, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y. 1979, C. 36, S.1, (ss. 148-162) (Birkısım Anayasal).

KUMRULU Ahmet, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 40, S. 1-4, Y. 1988, (ss. 237-250) (Gecikme Faizi).

ORGAN İbrahim / SEVİNÇ CEYHAN Cansu, "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizinin Hukuki Niteliği ve Uygulaması", **PIBYD,** C.7, S. 1, Y.2020, (ss.120-134).

ÖNCEL Mualla, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, **AÜSBF Yayını**, Yayın No: 522, Ankara, 1983, (ss. 39-55).

ÖZGENÇ Selçuk, "Gelir Vergisi Kanunu Açısından İkale Sözleşmesi", **MÜHFD**, C. 22, S.2, Y. 2016, (ss. 115-130).

ÖZTÜRK İlhami, "Harçlar Kanunu'nun 56'ncı Maddesinin ve Bu Maddeye Dayanılarak Uygulamada Geliştirilen Sistemin Hukuka Uygunluğu", **Maliye Dergisi**, S.168, Y. 2015, s. 213 (ss. 201-226).

ÖZTÜRK Müge VATANSEVER, "Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihî Gelişimi", **DEÜHFD,** Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan, C. 16, Özel Sayı, Y.2014 (Basım Yılı: 2015), (ss. 4815-4841).

SAN Coşkun, "Anayasa Kültürü ile Hukuk ve Demokrasi Kültürü İlişkisi", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı,** 9-13 Ocak 2001, Ankara, (ss. 76-85).

SARIASLAN Osman, "Vergi Yargılamasında Harç Sorunu", **TAAD**, Y. 7, S. 27, Y. 2016, (ss. 493-514).

SOMER Pervin, "Roma Hukukunda Vergilendirme", Prof. Dr. Ergun Önen'e Armağan, **Alkım Yayınları,** İstanbul, 2003, (ss. 697-717).

ROUSSILLON Henry, "Fransız Ana Konseyi: Tehlikeler Dönemi", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı**, Ankara, 9-13 Ocak 2001, (ss. 821-844).

SAVAŞ Vural Fuat, "Ekonomik Düzen ve Anayasa-Tartışma", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı**, 9-13 Ocak 2001, (ss. 876-895).

ŞAKAR Ayşe YİĞİT, "İş Sözleşmesinin İkale Sözleşmesi ile Sona Erdirilmesinin Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi", **MESS Sicil İş Hukuku Dergisi,** S. 16, Y. 2009, (ss. 225-229).

TAHİROĞLU Bülent, "Roma Devletinin İktisadi Krizleri", **İÜHFD**, Y. 1984, C. 45, S. 1-4, (ss. 677-706).

TAN Turgut, "Ekonomik Düzen ve Anayasa", **Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı,** Ankara, 9-13 Ocak 2001, (ss. 857-876).

TAŞKIN Yasemin / SONSUZOĞLU Elif, "Gecikme Faizinde 6322 Sayılı Yasa ile Yapılan Düzenlemelere İlişkin Düzenlemeler", **İstanbul Üniversitesi,**

İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri: 56, Y.2011/2, (ss.1-17).

TEZİÇ Erdoğan, "Türkiye'de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı", **İÜHF Yayını**, Yayın No: 384, İstanbul, 1972, (ss. 33-42), (Türkiye'de).

TURHAN Mehmet, "Anayasanın Hak Temelli Yorumu ve Anayasa Yargısı", **AÜSBF** Dergisi, C. 62, S. 3, Y. 2007 (ss. 379-404).

Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi 1, "Vergi Hukukunda Geriye Yürümeme Esası", Derleyen: Billur Yaltı, **Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını,** İstanbul, 2011.

UYGUN Esra / GERÇEK Adnan, "Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi", **TAAD,** S. 29, Y. 7, Y. 2017, (ss. 167-191).

ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler", **SÜHFD**, C. 11, S. 1-2, Y. 2003, (ss. 252- 273), (Vergi Hukuku).

ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması", **TBB Dergisi,** Y. 2013, S.105, (ss.171-228), (Mükellefe İadesi).

YAKAR Soner / GÜNDÜZ İsmail Orçun, "Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: "Var" Mı "Yok" Mu İşte Bütün Mesele Bu", **Sayıştay Dergisi,** S. 92, Y. 2014, (ss. 117-139).

YAVAŞLAR Funda BAŞARAN, "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz", **Vergi Dünyası,** S. 316, Aralık 2007, (ss. 84-101).

YILDIRIM Ramazan, "Türk İdari Yargısında Yargılamanın Yenilenmesi", Prof. Dr. Nuri Çelik'e Armağan, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi,** C. 1, İstanbul, 2001, (ss. 418-447).

YILMAZ Serdar, "Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması", **AÜHFD,** S. 61(4), Y.2012, (ss.1437-1503**).**

YUMUK Hamit, "Gümrük Kanunu'na Göre Tahakkuk Ettirilen veya Tahsil edilen Gümrük Vergilerinin Kaldırılması veya Geri Verilmesi", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi,** S:16, Y:8, Aralık 2020, (ss. 537-576).

"Amerika Birleşik Devletleri'nin Anayasa Tarihi", Çeviri: Muvaffak Akbay, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C. 7, S. 1, Y. 1950, (ss. 18-39).

ÇEVRİMİÇİ KAYNAKLAR

Anayasa Mahkemesi Kararları, www.anayasa.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021, www.corpushukuk.com, erişim tarihi: 30.09.2021.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları, http://hudoc.echr.coe.int, erişim t:30.09.2021.

BALCI Mustafa, **"Vergi Yargısında Birleştirme Kararı ve Hukuki Sorunlar**", www.vergialginet.com, erişim tarihi: 30.09.2021 (Vergi Yargısında).

BİLİCİ Nurettin, **"Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu",** www.dunya.com, erişim tarihi:30.09. 2021

CANDAN Turgut, **Düzeltme Beyannamesi, İhtirazî Kayıt, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Yargı Kararları,** www.turgutcandan.com, erişim tarihi: 30.09.2021.

CANDAN Turgut, **"İdari Yargılama Usulüyle İlgili Sorulara Yanıtlar",** https://turgutcandan.com, erişim tarihi: 30.09.2021.

CANDAN Turgut, **Vergi uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü**, www.turgutcandan.com, erişim tarihi:30.09.2021, (Vergi Uyuşmazlıkları).

COŞGUN, Uygar: **Dünden Bugüne Anayasacılık,** www.ankarabarosu.org.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

Danıştay ve Yargıtay Kararları, www.kazancı.com, erişim tarihi:30.09.2021, (Kazancı).

Kalkınma Planları, www.sbb.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

Kanun-i Esasi, anayasa.gen.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

Magna Carta Libertatum, tr.wikipedia.org, erişim tarihi: 31.05.2020; www.constitution.org, erişim tarihi. 30.09.2021.

Maliye Bakanlığı Tahsilat İç Genelgesi, Seri No: 2008/3, T.01.07.2008, Sayı B.07.1.GİB.0.06.38/3802-92, **erişim:www.verginet.com,** erişim tarihi:30.09.2021.

Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli, 2010, www.tüsiad.org.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

tuikweb.tuik.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

www.gib.gov.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

www.vdd.com.tr, erişim tarihi: 30.09.2021.

www.pwc.com.tr, erişim tarihi:30.09.2021.

www.sozcu.com.tr/nedim-turkmen/ikale-islemlerinden-vergi-iadesi-bekleyenler-husrana-ugradi, erişim tarihi:30.09.2021.