

YAŞAR HUKUK DERGİSİ YAŞAR LAW REVIEW

CİLT 6

SAYI 1

OCAK 2024

VOLUME 6

ISSUE 1

JANUARY 2024



YAŞAR
ÜNİVERSİTESİ

e- ISSN 2667-6621

YAŞAR HUKUK DERGİSİ YAŞAR LAW REVIEW

CİLT 6

VOLUME 6

SAYI 1

ISSUE 1

OCAK 2024

JANUARY 2024



YAŞAR
ÜNİVERSİTESİ

e- ISSN 2667-6621

SAHİBİ

(Yaşar Üniversitesi Rektörlüğü adına)

Prof. Dr. Burcu DÖNMEZ

(Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı)

YAYIN KURULU BAŞKANI (EDİTÖR)

Doç. Dr. Ali Murat SEVİ

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

İNGİLİZCE EDİTÖR

Öğr. Gör. David BRODY

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

EDİTÖR YARDIMCILARI

Araş. Gör. Zeynep Aslı ÖZKAN

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Araş. Gör. Aslı AYKUTALP

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

YAYIN KURULU

Prof. Dr. Deniz KIZILSÜMER ÖZER

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. Ali Nazım SÖZER

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. Meral SUNGURTEKİN ÖZKAN

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. Durmuş TEZCAN

(İstanbul Kültür Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. Halide Gökçe TÜRKÖĞLU

(İzmir Bakırçay Üniversitesi, Huk. Fak.)

DANIŞMA KURULU

Prof. Dr. Haluk BURCUOĞLU

(İstanbul Aydın Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. Timur DEMİRBAŞ

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. Mustafa Ruhan ERDEM

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. Şeref ERTAŞ

(Girne Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. İsmail KIRCA

(TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üni., Huk. Fak.)

Prof. Dr. Serkan ODAMAN

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. Işıl ÖZKAN

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Prof. Dr. Veliye YANLI

(İstanbul Bilgi Üniversitesi, Huk. Fak.)

Doç. Dr. Emre CUMALIOĞLU

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Doç. Dr. Zekiye Özen İNCİ TUNA

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Doç. Dr. Bilgehan YEŞİLOVA

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Dr. Öğr. Üyesi Emine Sevcan ARTUN

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Dr. Öğr. Üyesi Onur KAPLAN

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Dr. Öğr. Üyesi Muzaffer KARAASLAN

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

Dr. Öğr. Üyesi Aslı TOPUKCU İDUĞ

(Yaşar Üniversitesi, Huk. Fak.)

AMACI

Yaşar Hukuk Dergisi (*Yasar Law Review*) – Online ISSN 2667-6621, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından çıkarılan, hukuk alanında ulusal ve uluslararası düzeydeki özgün bilimsel çalışmaları bilim insanlarına ve hukuk uygulamacılarına duyurmayı amaçlayan hakemli ve bilimsel bir dergidir.

Yaşar Hukuk Dergisi, hukuk alanında yüksek adalet bilincine sahip ve toplumsal sorunlara duyarlı, akademik nitelikleri yüksek bilimsel yazıların yayınlanmasını, böylece hukuk kuramının gelişmesini ve uygulamanın teorik olarak desteklenmesini hedeflemektedir.

KAPSAMI

Yaşar Hukuk Dergisi'nde, hukuk alanına ait özgün bilimsel makaleler yayınlanmaktadır. Bunun dışında dergide, çeviri, kitap incelemesi, mevzuat değerlendirmesi, bilgilendirici notlar ve yargı kararı incelemesine de yer verilmektedir.

Dergimizin yayın hayatı 2019 yılında başlamıştır. Dergide uygulanacak çift kör hakemlik sistemiyle makaleler akademik ölçütlere uygunluk açısından tarafsız hakemlerce değerlendirilecektir. Dergimize gönderilen makaleler, en az iki hakem tarafından değerlendirilmektedir. Değerlendirme sürecinde hem hakemlerin hem de yazarların kişisel bilgileri gizli tutulmaktadır.

Dergide Türkçe başta olmak üzere İngilizce, Almanca ve Fransızca makaleler yayımlanacaktır.

ETİK İLKELER

Yaşar Hukuk Dergisi Etik İlkeler ve Yayın Politikasına <https://dergipark.org.tr/tr/pub/yhd/policy> adresinden erişilebilir. Yayımlanan makaleler Araştırma ve Yayın Etiğine uygundur.

DÜZENİ

Yaşar Hukuk Dergisi, hakemli ulusal bir dergi olarak Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere yılda iki kez yayımlanmaktadır. Dergimiz Tübitak-Ulakbim TR Dizin Hukuk veri tabanı için başvuru yapılmış olup süreç devam etmektedir.

Yaşar Hukuk Dergisi elektronik olarak yayımlanmakta olup, Dergi Park ve Jurix veri tabanında taranmaktadır.

Yaşar Hukuk Dergisi İnternet sitesine <https://hukukdergi.yasar.edu.tr/> adresinden ulaşılabilir.

Kurumsal e-posta adresi: hukukdergi@yasar.edu.tr

Yazışma adresi: Yaşar Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Selçuk Yaşar Kampusu, Üniversite Caddesi, No:37-39, Ağaçlı Yol, Bornova, İzmir.

Tel: 0 (232) 570 8500 Faks: 0 (232) 570 7000

YAYIN İLKELERİ

1. Dergiye gönderilen yazılar başka yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
2. Dergiye gönderilen yazıların araştırma ve yayın etiğine uygun olması gerekir. Yazarların yazılarının denetimini yapmış oldukları ve bu haliyle basılabileceğini kabul ettikleri varsayılır.
3. Makale veya karar çevirilerinin orijinal dildeki nüshasının da gönderilmesi şarttır. Makale çevirilerinde, çeviri yapan, orijinal eserin hak sahibi/sahiplerinden Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na uygun olarak yazılı izin almış olmalıdır.
4. Yazılar, hukukdergi@yasar.edu.tr e-posta adresine Word formatında gönderilmelidir. Gönderilen metinde yazarın kimliğini belirleyecek herhangi bir ifade yer almamalıdır. Yazar adını-soyadını, (varsa) akademik unvanını), çalıştığı kurumu, iletişim adresini, telefon numarasını ve e-posta adresini gönderdiği e-postada belirtmelidir.
5. Dergiye gönderilen makalelerde, hem İngilizce hem de Türkçe olmak üzere makale başlığı (*title*), en az 100 ve en fazla 200 sözcükten oluşan özet (*abstract*) ve yine her iki dilde beşer anahtar kelime yer almalıdır.
6. Gönderilen yazıların Times New Roman karakterinde dik ve normal harflerle, ana metnin 1,5 satır aralığında ve 12 punto, dipnotların 10 punto olarak hazırlanması gerekmektedir. Dipnotlar sayfa altında gösterilmelidir.
7. Dergiye gönderilen yazıların içerisindeki başlıklar şu şekilde düzenlenmelidir:
 - I. KALIN VE TÜMÜ BÜYÜK HARF**
 - A. KALIN VE TÜMÜ BÜYÜK HARF**
 - 1. Kalın ve Sadece İlk Harfler Büyük**
 - 2. Kalın ve Sadece İlk Harfler Büyük**
 - 3. Kalın ve Sadece İlk Harfler Büyük**
8. Gönderilen yazıların ilk değerlendirmesi Yayın Kurulu tarafından yapılır. Bilimsel kriterlere uymayan ve normalin üzerinde yazım yanlışları içeren, bilimsel ölçütlere uymayan yazılar, hakeme gönderilmeden Yayın Kurulu tarafından geri çevrilir.
9. Yayın kurulu tarafından uygun bulunan yazılar, kör hakemlik sistemi uyarınca yazar adı/adlarını içermeyecek şekilde en az iki hakeme denetim için gönderilir. Yazarlara makalenin hangi hakeme gönderildiği ile ilgili bilgi verilmez. Hakem raporlarında düzeltme istenmesi halinde yazarlar sadece belirtilen düzeltmeler çerçevesinde değişiklik yapabilir. Hakemler tarafından önerilen düzeltmelerin hakemler tarafından tekrar görülmesi, hakemlerin isteğine bağlıdır. Hakemlerden birinin olumlu, diğerinin olumsuz görüş bildirmesi halinde, üçüncü hakemin görüşü alınır. Üçüncü hakemin görüşüne göre yazı yayınlanır veya reddedilir. Yayınlanması uygun bulunmayan yazılara ait hakem değerlendirme formu/formları yazarına/yazarlarına e-posta yoluyla bildirilir.
10. Hakem denetiminden geçen yazılar, Yayın Kurulunca incelenir ve yayınlanıp yayınlanmayacağına ilişkin inceleme sonucu yazarına e-posta yoluyla bildirilir.
11. Dergide, karar incelemesi, kitap incelemesi, mevzuat değerlendirmesi, bilgilendirici not vb. yazılara da yer verilebilir. Bu nitelikteki yazıların kabul edilmesi Yayın Kurulu kararına bağlıdır. Hakem incelemesinden geçmeyen yazılar dergi içinde açıkça belirtilir.
12. Dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler ve bu yazılardan kaynaklanabilecek bütün sorumluluk yazarlara aittir. Editörlerin bu kapsamda aslen veya müteselsilen hiçbir sorumluluğu bulunmamaktadır.
13. Yayın Kurulunca yayınlanmasına karar verilen yazıların, elektronik ortamda tam metin olarak yayımlanması da dahil olmak üzere tüm yayın hakları Yaşar Üniversitesi'ne aittir. Yazarlar, Yayın Kurulunca yayınlanmasına karar verilen yazılarına ilişkin işleme, çoğaltma, yayma ve umuma iletim haklarını Üniversite'ye devretmiş sayılırlar.

14. Yazara/yazarlara, yayımlanmak üzere Üniversite tarafından kullanılmasına izin verdiği haklara karşılık bir telif ücreti ödenmez. Dergiye yayımlanmak üzere yazı gönderen yazar/yazarlar, bu hususu kabul etmiş sayılır.
15. Süresi içerisinde hakem incelemesinden dönmeyen yazılar, Yazarı/Yazarları tarafından aksi yönde bir talepte bulunulmadıkça derginin bir sonraki sayısında yayımlanır.
16. Yazıların sonunda, yararlanılan kaynaklar yazar soyadına göre alfabetik sırada dizilerek kaynakçaya yer verilmelidir. Yararlanılan çalışmalar kaynakçada şu şekilde yer almalıdır:

KİTAPLAR:

Yazarın **Soyadı (Bold), Adı (Bold)**: Eserin Adı, Baskı, Yayınevi, Basıldığı Yer, Yıl.

Çoklu yazar durumunda

1. Yazarın **Soyadı (Bold), Adı (Bold)**/ 2. Yazarın **Soyadı (Bold), Adı (Bold)**: Eserin Adı, Baskı, Yayınevi, Basıldığı Yer, Yıl.

Editörlü Kitap

Editörün **Soyadı (Bold), Adı (Bold)** (Editör): Kitap Adı, Baskı, Yayınevi, Basıldığı Yer, Yıl.

Kitap Bölümü

Yazarın **Soyadı (Bold), Adı (Bold)**: Bölümün Adı, Editörün Soyadı, Adı (Editör), Kitap Adı, Baskı, Yayınevi, Basıldığı Yer, Yıl.

Çeviri Kitap

Yazarın **Soyadı (Bold), Adı (Bold)**: Kitap Adı, Baskı, Yayınevi, Basıldığı Yer, Yıl (Çevirenin Adı, Soyadı, Çeviri Kitap Adı, Baskı, Yayınevi, Basıldığı Yer, Yıl).

Elektronik Kitap

Yazarın **Soyadı (Bold), Adı (Bold)**: Kitap Adı, Yıl, Parantez İçerisinde URL, Erişim Tarihi.

Elektronik Kitap Bölümü

Yazarın **Soyadı (Bold), Adı (Bold)**: Bölümün Adı, Editörün Soyadı, Adı (Editör), Kitap Adı, Yıl, Parantez İçerisinde URL, Erişim Tarihi.

MAKALELER

Yazarın **Soyadı (Bold), Adı (Bold)**: Makalenin Adı, Makalenin Yer Aldığı Derginin Adı, Cilt, Sayı, Makalenin Yer Aldığı İlk ve Son Sayfa Aralığı.

Çeviri Makale

Yazarın **Soyadı (Bold), Adı (Bold)**: Makalenin Adı, Makalenin Yer Aldığı Derginin Adı, Cilt, Sayı, Makalenin Yer Aldığı Sayfa Aralığı (Çevirenin Adı, Soyadı, Çeviri Makalenin Adı, Cilt, Sayı, Makalenin Yer Aldığı Sayfa Aralığı).

İnternet ortamından ulaşılan makaleler için parantez içerisinde URL ve içeriğe erişim tarihi belirtilmelidir.

Birden fazla yazar tarafından yazılmış makalelerde, tüm yazarların ad ve soyadları tam olarak yazılmalıdır.

17. Yararlanılan kaynaklara ilişkin atıflar, her ilgili sayfanın sonunda dipnot olarak gösterilmelidir. İlk atıfta kaynakçada yer alan tüm bilgiler (makalelerde ilk ve son sayfa aralığı hariç) yer almalıdır. Ayrıca atıf yapılan eserin ilgili sayfa veya sayfa aralığı künyenin en sonunda belirtilmelidir.

Aynı çalışmaya daha sonra yapılacak atıflarda, **Soyad (Bold)**, sayfa numarası

Aynı yazarın birden çok eserinden yararlanılmışsa, yayın tarihleri farklıysa, parantez içerisinde yıl belirtilmelidir. Yılların aynı olması halinde, eserin adı, yazarın yararlanılan diğer eserlerinden ayırt edilecek şekilde kısaltılarak kullanılmalıdır.

YAŞAR HUKUK DERGİSİ

CİLT: 6 - SAYI: 1 / OCAK 2024

İÇİNDEKİLER*

ARAŞTIRMA MAKALELERİ

BM İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMELERİ İLE KURULAN UZMAN
KOMİTE GÖRÜŞLERİNİN NİTELİĞİ

Prof. Dr. Ayşe Füsün ARSAVA 1 – 13

KARBON VERGİSİNİN TÜRKİYE’DE YENİLENEBİLİR ENERJİYE
YÖNLENDİRME ARACI OLARAK KULLANILMASI

Dr. Öğr. Üyesi Emine Sevcan ARTUN 15 – 48

7269 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE İDARENİN AFET SONRASI
HASAR TESPİT İŞLEMLERİNİN ÖZELLİKLERİ VE YARGISAL
DENETİMİ

Dr. Öğr. Üyesi Onur KAPLAN 49 – 79

KARAR İNCELEMESİ: AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ
FİKRET KARAHAN / TÜRKİYE (BAŞVURU NO: 53848/07, K.T:
16.03.2021)

Av. Destina Berfin SEVER 81 – 101

VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ ÖNLENMESİ VE ÇÖZÜM
YÖNTEMLERİ: MÜKELLEFLERE TANINAN BİR HAK MI?
MAHKEMEYE ERİŞİM ÖNÜNDE BİR ENGEL Mİ?

Av. Ege ŞENTÜRK 103 – 197

* Makaleler, yazarların akademik unvanı ve soyadlarına göre sıralanmıştır.

YAŞAR LAW REVIEW

VOLUME 6 - ISSUE 1 / JANUARY 2024

TABLE OF CONTENTS*

RESEARCH ARTICLES

LEGAL NATURE OF THE VIEWS OF THE EXPERT COMMITTEES ESTABLISHED UNDER THE UN HUMAN RIGHTS TREATIES	
<i>Prof. Dr. Ayşe Füsun ARSAVA</i>	1 – 13
CARBON TAX AS A TOOL FOR OPTIMIZATION OF RENEWABLE ENERGY IN TÜRKİYE	
<i>Asst. Prof. Dr. Emine Sevcan ARTUN</i>	15 – 48
LEGAL CHARACTERISTICS AND JUDICIAL REVIEW OF DAMAGE ASSESSMENT ACTS OF THE ADMINISTRATION WITHIN THE FRAMEWORK OF LAW NO. 7269	
<i>Asst. Prof. Dr. Onur KAPLAN</i>	49 – 79
A REVIEW OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS CASE OF FİKRET KARAHAN / TURKEY (APPLICATION NO: 53848/07, 16 March 2021)	
<i>Atty. Destina Berfin SEVER</i>	81 – 101
PREVENTION AND RESOLUTION METHODS OF TAX DISPUTES: IS IT A RIGHT GRANTED TO TAXPAYERS? IS IT AN OBSTACLE TO ACCESS TO THE COURT?	
<i>Atty. Ege ŞENTÜRK</i>	103 – 197

* Articles are ordered according to the academic titles and surnames of the authors.

^H BM İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMELERİ İLE KURULAN UZMAN KOMİTE GÖRÜŞLERİNİN NİTELİĞİ*

(Araştırma Makalesi)

*Prof. Dr. Ayşe Füsün ARSAVA***

ÖZET

BM İnsan Hakları Sözleşmeleri sözleşmelere taraf devletlere ülkelerinde bulunan ve yetkilerine tabî herkes bakımından sözleşmelerde öngörülen haklara saygı gösterme ve bu hakları teminat altına alma yükümlülüğü getirmiştir. BM İnsan Hakları Sözleşmelerine taraf devletler sözleşmelerin denetim mekanizması olarak Uzman Komiteler kurmuştur. Uzman Komitelerin görüşlerine baştan itibaren literatürde, Uluslararası Adalet Divanı ve ulusal mahkeme kararlarında bağlayıcı etki tanınmamasına, görüşlerde sadece yorum tereddütlerinin giderilmesine ilişkin tavsiye niteliğinde esasların belirlendiğinin kabul edilmesine karşın İspanyol Yüksek Mahkemesi 17.07.2018 tarihli ve 1263/2018 sayılı kararında Uzman Komite görüşlerinin bağlayıcılığına hükmetmiştir. Makalede İspanya dışında da yankı uyandıran İspanyol Yüksek Mahkemesi kararının uluslararası nitelikli BM İnsan Hakları Sözleşmelerinin denetim mekanizmasını teşkil eden Uzman Komitelerin görüşleri üzerinde doğuracağı etki değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Uzman Komite, İhtiyari Protokol, CEDAW Anlaşması, BM Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi, Follow-Up Prosedürü

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 27.11.2023 tarihinde Editörlüğümüze ulaşmış olup, 14.12.2023 tarihinde birinci hakem, 17.01.2024 tarihinde ise ikinci hakem onayından geçmiştir.

Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

** Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Uluslararası Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, (E-posta: mahmutarsava@hotmail.com), ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2275-7664>.

LEGAL NATURE OF THE VIEWS OF THE EXPERT COMMITTEES ESTABLISHED UNDER THE UN HUMAN RIGHTS TREATIES

(Research Article)

ABSTRACT

The UN Human Rights Treaties obligate the States Parties to respect and guarantee the rights provided in the treaties for everyone within their territory and subject to their jurisdiction. The States Parties to the UN Human Rights Treaties established the Expert Committees as the monitoring mechanism of these treaties. While the views of the Expert Committees have not been considered binding in the literature as well as in the decisions of the International Court of Justice and national courts as of the beginning, and it has been accepted that these views only determine the advisory principles regarding clarification of interpretation, the Supreme Court of Spain, in its decision dated 17.07.2018 and numbered 1263/2018, ruled that the views of the Expert Committees possess a binding nature. This article evaluates the impact of the judgment of the Supreme Court of Spain, which has extended beyond Spain, on the views of the Expert Committees constituting the monitoring mechanism of the international UN Human Rights Treaties.

Keywords: Expert Committee, Optional Protocol, CEDAW Convention, UN Covenant on Civil and Political Rights, Follow-Up Procedure

I. GİRİŞ

İspanyol Yüksek Mahkemesinin (Tribunal Supremo, TS) 17.07.2018 tarih ve 1263/2018 sayılı bireysel başvurulara ilişkin uzman Komite görüşlerinin BM insan hakları sözleşmeleri tarafları bakımından bağlayıcı olduğunu hükme bağlayan kararı tasavvur edileceği üzere sadece İspanya ile sınırlı olmayacak şekilde dikkat çekmiştir. Böyle bir görüş şimdiye kadar İspanyol mahkemelerinde hiçbir şekilde temsil edilmemiş, tamamen tersine reddedilmiştir.¹ İspanya dışında da aynı şekilde bireysel başvuru prosedürü bağlamında ulusal hukuk desteği ile Uzman Komitelerin nihai görüşlerine etkin geçerlilik sağlamaya ilişkin girişimler şimdiye dek kabul görmemiştir. İspanyol Yüksek Mahkemesinin alışılmamış türden olan bu kararına uyuşmazlık konusu olan olayın özel koşulları yol açmıştır. Kararda başvurucunun 6 yaşındaki kızının eski kocası

¹ İspanyol Anayasa Mahkemesinin (Tribunal Constitucional, TC) kararları için bkz.: 70(2002, 3.4.2002, Teil 7:116/2006, 24.4.2006, Teil 4; Yüksek Mahkeme (Tribunal Supremo, TS) kararı için bkz.: 141/2015, 11.2.2015; **Llorens, Jorge Cardona:** The Legal Value of the Views and Interim Measures Adopted by United Nations Treaty Bodies, Spanish Journal of International Law Vol.23 (2019), s.146,148.

tarafından öldürülmesi davacının kaderine ağır bir darbe olarak nitelendirilmiştir. CEDAW bireysel başvuru prosedürü anlaşmanın kendisinden 20 yıl sonra yapılan anlaşmaya ek ihtiyari protokolle kabul edilmiştir.² CEDAW anlaşmasına bugün 189 devlet taraf iken (BM üyelerinin hemen hemen hepsi) İhtiyari Protokolü 114 devlet onaylamıştır. BM üyesi devletlerin bu çerçevedeki söz konusu kaçınma tutumunun nedeninin araştırılması gerekmektedir. İhtiyari Protokol uygulamasının oldukça sınırlı olduğu Komite'nin anlaşma ihlallerini tespit eden yıllık raporları ile de teyit olmaktadır. 2019/20'ye ilişkin yıllık rapor 9 anlaşma ihlâli tespiti yapıldığını ortaya koyarken, 202/2021 yıllık rapor 5 anlaşma ihlâli tespiti yapıldığını ortaya koymuştur. İhlâl tespitlerinin sayısal olarak azlığı bireysel başvuru taleplerinin sınırlı olduğunu göstermektedir. Komitenin her bir kararı somut durum ötesinde sözleşme uygulaması bakımından önem taşımaktadır.

Yetkili denetim komitelerinin devletlerin arz ettikleri düzenli raporlar ışığında hazırladıkları raporların baştan itibaren bağlayıcı talimatlar içermediği kabul edilmektedir.³ Şikâyetin muhatabı devletle yapıcı diyalog aracı olarak görülen bu raporlar somut uyuşmazlık durumuna odaklanmak yerine çalışılması, düzenlenmesi gereken genel eksiklikleri tespit etmeye çalışmaktadır. Diğer taraftan Uzman Komitelerin ilgili sözleşmenin yorumuna ilişkin yönlendirici esaslar öngörebileceği konusunda uzlaşma bulunmaktadır. Ayrıca CEDAW anlaşmasında olduğu gibi denetim komitelerinin anlaşma normlarını yorumlayarak tereddütleri açıklığa kavuşturma ve sorun teşkil eden hususlara ilişkin genel tavsiyeler yapma yetkisi bulunmaktadır. Bu genel tavsiyeler somut durum ile sınırlı olarak yapılmamaktadır. Ancak insan hakları ihlalleri iddiasının söz konusu olduğu durumlarda (örneğin cinsiyet ayrımcılığı) bireysel şikâyet konusunun hukuki esaslara göre incelenmesi gerektiğinin gözardı edilmemesi gerekmektedir. İhtiyari protokolün 2.maddesine göre CEDAW Komitesi anlaşmada öngörülen hak ihlâli iddiaları bağlamında bu iddiaları incelemekle görevlendirilmiştir. Komite tam olarak hukukçulardan oluşmasa da siyasi bir değerlendirme değil, hukuki bir değerlendirme yapmakla görevlidir. Komite etik değerlere sahip ve anlaşmanın kapsadığı alanda bilgi birikimi olan uzman kişilerden oluşmaktadır. Bu bilgi birikiminin mutlak olarak hukuki analizle bağlantılı bir alanda değil, kadının toplumdaki yeri ile ilgili diğer disiplinlerle bağlantılı alanlarda da elde edilmesi mümkündür. Komite üyelerinin günümüzdeki uygulamada çoğu hukukçu olsa da, hukuk eğitimi bu tür bir görev için önkoşul değildir.

² 2131 UNTS 83.

³ **Llorens**: s.148.

Kadın ve erkek üyelerden oluşan Komitede bir süredir sadece bir erkek üye yer almaktadır. CEDAW Komitesinin şu andaki tek erkek üyesi Azerbaycanlı Elgun Safarov'dur. Bunun nedeni anlaşma tarafı devlet hükümetlerinin kadın örgütleri tarafından baskı altına alınarak sadece kadınların Komite üyesi adayı olarak gösterilmesidir.⁴ Erkek üyelerin de ancak kadın hakları için çalışabileceklerinin ve başarı sağlayabileceklerinin gözardı edilmemesi gerekmektedir.

II. ULUSLARARASI HUKUKTA İNSAN HAKLARI KOMİTELERİNİN GÖRÜŞLERİNİN BİREYSEL BAŞVURULARDA HUKUKİ ETKİSİ

Görüşlerin hukuki etkisinin görüş alınmasını öngören ilgili hukuki dayanak ışığında, bu çerçevede ihtiyari protokol ışığında cevaplandırılması gerekmektedir. İhtiyari protokolün 7.madde, 3.fıkrasına göre Komite incelemesini tamamlaması ertesinde taraflara (şikâyetçi ve ilgili devlete) görüşünü iletacaktır. İhtiyari protokolün 7.madde, 4.fıkrasına göre bu görüşler (İngilizce resmi metninde “views”, Fransızca resmi metninde “constatations”, İspanyolca resmi metninde “opinions” olarak kullanılmıştır) tavsiyeler içerebilir. CEDAW'a ek ihtiyari protokol paralelinde Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesine⁵ ek ihtiyari protokole bakıldığında görüşlere ilişkin özel bir atıf bulunmasa da görüşlerin niteliği bakımından bir farklılık olmadığı anlaşılmaktadır. Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesine ek ihtiyari protokole göre de İnsan Hakları Komitesi görüşünü ilgili devlete ve şikâyetçi bireye bildirmektedir.⁶

Farklı diller itibariyle minimal sapmalar bulunsa da komitelerin çalışması sonucu ortaya çıkan tasarruf hukuki bağlayıcılığı olmayan bir görüştür. Mahkeme kararlarından farklı olarak devletler uyuşmazlığa ilişkin olarak verilen görüşle bağlı değildir. Bu durum BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi çerçevesinde uygulanan prosedür bakımından da aynıdır. İnsan Hakları Komitesi dayanağı olan ihtiyari protokolde İnsan Hakları Komitesi görüşleri için bağlayıcı kavramı kullanılmamıştır.⁷ Görüşler gerçek bir bağlayıcılıktan oldukça uzaktır. Literatürde de şimdiye dek mütecanis olarak insan hakları sözleşmelerine ilişkin bireysel başvuru prosedürlerinde Uzman Komitelerin itinalı çalışmalarının ürünü olarak ortaya çıkan nihai görüşlerin ağırlık taşıyıcıları da Uluslararası Adalet Divanı'nın da teyit ettiği üzere bağlayıcı olmadıkları kabul edilmektedir.⁸ Tribunal Supremo González Carreño davasında en can alıcı nokta olarak görülmesi gereken

⁴ CEDAW Komitesi ilk oluştuğu dönemde sadece kadın üyelerden oluşmuştur (1986) (Report of the Committee on the Elimination of Discrimination against Women, UN Doc.A/41/45 Annex IV,57.

⁵ ICCPR için bkz.: UNTS 171, 19.12.1966.

⁶ Md.5, fık.4.

⁷ General Comment No.33, Obligations of States under the Optional Protocol to the ICCPR, UN Doc. CCPR/C/GC/33, 25 Juni 2009, §13.

⁸ Fall Ahmadou Sadio Diallo (Republic of Guinea v. Democratic Republic of the Congo), 30.11.2010, ICJ Reports 2010, 659,664, §66.

Komite görüşlerinin bağlayıcılığı konusunu özel olarak değerlendirilmemiş olmasına karşın ihtiyari protokolün ilgili hükümlerine hiçbir şekilde gönderme yapmadığı kararının yedinci bölümünde Komite görüşlerinin bağlayıcı olduğu konusunda hiçbir şüphe bulunmadığını vurgulamıştır. Bu bağlamda gerekçe olarak denetim komitesinin tasarruflarının hukuki etkisi ile alâkası olmayan, anlaşmada yer alan hakların tam olarak gerçekleşmesi için gerekli önlemlerin alınmasını öngören anlaşmanın 24.maddesine atıf yapılmıştır. Komite görüşleri önemli olsalar da ihtiyari protokolde açıkça vurgulandığı üzere devletlere sadece yol gösterme işlevi yerine getirmektedir.

İhtiyari protokolün 7.madde, 4.fikrasına göre komite görüşlerinde ilgili devlete gerekçeli bir cevap vermeleri için 6 aylık bir süre tanınması da Komite görüşlerinin müzakere edilmesini mümkün kılmaktadır. Bağlayıcı tasarruflar bağlayıcı olmayan tasarruflardan farklı olarak ihdas edildikten sonra müzakere edilemez. İhtiyari protokolün 7.madde, 5.fikrası bunun dışında Komite tarafından tespit edilen ihlâl ilişkili olarak alınan önlemler için anlaşma taraflarından bilgi talep etme imkânı öngörmektedir. Uygulanan prosedür öngörüldüğü üzere katı, nihai bir emirle sonlanmayıp, büyük ölçüde esnek bir niteliğe sahiptir. Follow-up prosedürü olarak nitelendirilen bu müteakip izleme prosedüründe tespit edilen zararın telafisi bağlamında görüş alış verişi yapılmaktadır. Prosedür sonunda Komite ilgili devlete görüşünü, gerektiği takdirde tavsiyesini bildirmektedir. Görüşün muhatabı devlet bu tavsiyelere uyabilir. Ancak bunlara uymak zorunda değildir. Komite bunun üzerine makul şekilde zararın telâfisi için yeni bir görüş bildirebilir. Prosedür tarafların uzlaşısı ile tamamlanmaktadır. Doğal olarak bu uzlaşının sağlanması her zaman mümkün olmamaktadır.

III. TRİBUNAL SUPREMO’NUN 1263/2018 SAYI VE TARİHLİ KARARI

Tribunal Supremo rasyonel bir gerekçe yaratmak yerine kararına uluslararası anlaşmaların parlamento tarafından uygun bulunması ve resmi gazetede yayınlanması ile birlikte İspanyol anayasasının bir parçası olacağını, anayasada yer alan temel hakların 1948 tarihli BM İnsan Hakları Evrensel Bildirisi ve İspanya tarafından onaylanan insan hakları anlaşmaları ile uyumlu yorumlanacağını öngören İspanyol anayasasının 10.maddesi, 2.fikrasını ve 96.maddesini dayanak olarak almıştır. Tribunal Supremo’nun bu tespitleri Uluslararası Hukukun ve ulusal hukukun birlik teşkil ettiğini kabul eden Uluslararası Hukuka öncelik tanıyan monist doktrine istinat etmektedir.

Literatürde Tribunal Supremo’nun kararı farklı yorumlara yol açmıştır. Yazarların büyük bir kısmı kararı içeriğinin tutarlı olmasına karşın doğru

gerekçelendirilmediği nedeniyle eleştirmiştir.⁹ Bazı yazarlar ise uluslararası denetim prosedürü açılmasının mantığından hareket ederek prosedürün sonunda ortaya çıkan tasarrufa bağlayıcılık tanınmamasının tenakuzlu bir durum yaratacağını, bunun ise açıklanamaz bir durum yaratacağını savunmuştur.¹⁰ Prosedürün özellikleri dikkate alınmaksızın bu görüş ayrılıklarının değerlendirilmesi mümkün değildir.

IV. PROSEDÜRÜN KURUMSAL ÖZELLİKLERİ

A. YARGISAL PROSEDÜRDEN FARKLILIK

BM Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi'ne ilişkin bireysel başvuru prosedüründe prosedür baştan sona yazılı olarak işletilmektedir. Şikâyetçi dilekçelerini ve tüm diğer belgeleri yazılı form içinde arzetmektedir. Şikâyetin muhatabı devlet de aynı şekilde cevaplarını yazılı olarak vermektedir. Prosedürün sözlü aşaması bulunmamaktadır. Şikâyetçinin avukat üzerinden temsili söz konusu değildir. Tanıkların dinlenmesi ve sorgulanması, keşif yapılması prosedür bağlamında öngörülmemiştir.¹¹ Bilirkişilerden yararlanma olanağı bulunmamaktadır; taraflar aldıkları raporları Komiteye belge olarak sunma imkânına sahiptir. Tüm prosedür kapalı kapılar arkasında cereyan etmektedir. Bütün bu hususlar uyumsuzluğa neden olan olayın gerisinde bulunan gerçeklerin tüketici şekilde araştırılma, soruşturulma olanağının bulunmadığını göstermektedir. Komitenin yetkisi evrensel niteliktedir. Mali nedenler dışında işlerinin yoğunluğu nedeniyle Komitenin doğrudan kanıt toplama olanağı bulunmamaktadır.¹²

Bütün bunlara ilave olarak BM İnsan Hakları Sözleşmelerinin denetim Komitelerinin kapsamlı görevleri nedeniyle yargı organı işlevi üstlenmeleri doğru gözükmemektedir. Kadınlara Karşı Ayrımcılığı Sona Erdirme Komitesinin 23 üyesi bulunmaktadır.¹³ Diğer paralel komitelerin üye sayısı daha azdır. Komitelere her yıl nispeten sınırlı toplantı süresi tanınmaktadır. Komite üyelerinin hiçbiri sürekli olarak BM'nin hizmetinde değildir. BM komite üyelerinin sadece resmi görevleri sırasındaki seyahat giderlerini, günlük harcırahlarını karşılamaktadır. Komite üyelerinin bu nedenle kendi ülkelerinde bir gelir kaynağının olması gerekmektedir. Komitelerin çalışması için

⁹ **Pineda, Eduardo Jiménez:** A Commentary on The Supreme Court's Judgment of 17 July 2018 (Sts 1263/2018) and its Supposed Impact for a Legally Binding Value of the Decisions Adopted by the Committee on the Elimination of Discrimination Against Women (CEDAW), , SYBİL Vol.23 (2019), s.129,143.

¹⁰ **Sanchez, Caroline Jiménez:** Human Rights Committees. Their Nature and and Legal Relevance in Spain, SYBİL 23(2019), s.104,118; **Llorens:** s.153.

¹¹ BM İşkencenin Önlenmesi Sözleşmesinde (18.12.2002 tarihli sözleşme 27.6.2006'da yürürlüğe girmiştir; bkz.: BGBl. 2008.II.855) alt komisyona kapsamlı denetim yetkisi verilmiştir.

¹² **Mechlem, Kerstin:** Treaty Bodies and the Interpretation of Human Rights, Vanderbilt Journal of Transnational Law, Vol.42 (2009), Issue 3-4, s.905-947.

¹³ CEDAW (md.17).

öngörülen bu temel strüktür nedeni ile her hangi bir prosedür için uzun seyahatler yapılması mümkün değildir. Komite üyeleri uluslararası örgüt bünyesinde görevini yerine getirmek için sürekli seyahat yapan diplomatlar gibi bir rol üstlenmişlerdir. Uzman Komitelerin kapsamlı sonuçlar doğuran yargısal bir işlev üstlenmesi bu koşullar altında uygun görülmemiştir. Komite üyelerinin görevlerini tarafsız ve vicdanlarına göre yerine getirmesi gerekmektedir.¹⁴

BM Ekonomik ve Sosyal Pakta (Covenant) ilişkin denetim yetkisi başlangıçta siyasi bir platform olan BM Ekonomik ve Sosyal Konseye verilmiştir.¹⁵ BM Ekonomik ve Sosyal Paktın yürürlüğe girmesi ertesinde bu yetki seçimle oluşan Uzman Komiteye geçmiştir. Seçilmiş üyelerden oluşan Uzman Komitenin devreye sokulması ile çalışma şekli objektifleştirilen denetim prosedürü temel eğilimde bir değişiklik getirmemiştir. Uzman denetim komitelerinde yapılan oylamalar kaçınılmaz olarak siyasi nitelik taşımaktadır. Bireysel başvuruların karara bağlanması komitelerin işlerinin sadece bir parçasını oluştururken, devlet raporlarının incelenmesi komitelerin faaliyetlerinin ağırlığını oluşturmaktadır. Onlardan bu bağlamda beklenen oyları ile seçildikleri devlet gruplarının çıkarlarının tarafı olma durumuna düşmeden objektif karar vermeleridir. Hukuka bağlı olmakla beraber komite üyeleri görüşlerinde anlaşmanın amaçları bakımından uygun gördükleri hususlara ağırlık verme yetkisine sahiptir. Bireysel başvuruların incelenmesi ertesi oluşturulan görüşlerin mutlak bağlayıcılığı bu nedenle tartışmalıdır. Bireysel başvurularda komite üyelerinin çok itinalı ve dikkatli olarak oylarını kullandıkları kabul edilse de strüktürel nedenlerden kaynaklanan durum komite görüşlerinin mutlak bağlayıcı olmasını engellemektedir.¹⁶

B. AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARININ VE DENETİM KOMİTELERİ GÖRÜŞLERİNİN ETKİLERİ

Denetim Komiteleri görüşleri ve yargı organı olarak AİHM'nin kararları karşılaştırıldığında durum ancak çok da farklı gözükmemektedir. AİHK tarafı devletlerin AİHM kararlarında öngörülen yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeleri gerekmektedir.¹⁷ Strasburg'dan alınan istatistiksel veriler durumun hiç de öngörüldüğü gibi gerçekleşmediğini göstermektedir. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 2020 tarihli "Supervision of the execution of judgement and decisions of

¹⁴ Rules of Procedure, Rule 13, UN Doc. E/C.12/1990/4/Rev.1, 1.9.1993; Rule of Procedure, Rule 14, CAT/C/3/Rev. 6, 1.9.2014.

¹⁵ Md.16, fık.2.

¹⁶ **Tomuschat, Christian:** Der "Fall Sarrazin" vor dem UN-Rassendiskriminierungsausschuss", (EuGRZ) Cilt 40 (2013), Sayı 1-5, s. 262-265.

¹⁷ **Tomuschat, Christian:** Quo Vadis Argentoratum? The Success Story of the European Convention on Human Rights - And a Few Dark Stains, HRLJ Vol.13 (1992),No.11-12.

the European Court of Human Rights” (AİHM kararları ve AİHM kararlarının icrası raporu, 2021) konulu raporunda çok sayıda devletin karar tarihinden itibaren beş yıl geçmesine rağmen kararın gereğini yerine getirmediği görülmektedir.¹⁸ Bu devletlerin başında Ukrayna, ikinci sırada Rusya ve Türkiye gelmektedir. Anlaşmadan doğan yükümlülüklerin yerine getirilmesi bağlamında siyasi uzlaşma eksikliği, Bakanlar Komitesinde AİHM kararlarının yerine getirilmesine ilişkin rezolüsyonların alınmasında bürokraside ortaya çıkan atalet en önemli sorundur. Bununla beraber Strasburg’da alınan karardan memnun olmamakla beraber halâ anlaşmadan doğan yükümlülüklerini yerine getirmekten imtina etmeyen Konvansiyon tarafı devletlerin bulunması sevindirici bir durumdur. Ortaya çıkan bu tablo BM Uzman Komite görüşlerinin ve AİHM kararlarının bağlayıcı olmasına karşın uygulamada doğrudukları etki bakımından önemli farklılık göstermediğini ortaya koymaktadır.¹⁹

V. KOMİTE GÖRÜŞLERİNE BAĞLAYICILIK TANINMASI VE BAĞLAYICILIK TANINMAMASI ARASINDA ALTERNATİF YOL

İspanyol literatüründe isabetli şekilde görüşlerin bağlayıcı veya bağlayıcı olmayan şeklinde kategorize edilmesinin hukuki durumu doğru yansıtmadığına dikkat çekilmektedir. BM İnsan Hakları Sözleşmeleri bireysel başvuru prosedürleri bağlamında kendisine görüş iletilen devletin her durumda bu görüşe ilişkin geri bildirim yapması gerekmektedir. Bu bağlamda görüşlerin özüne ilişkin olmamakla beraber, belli ölçüde bağlayıcılığından söz edilmesi mümkündür. Komitenin kararından sonraki bekleme süresinde her iki tarafın beklentileri farklıdır. Komite görüşte yer alan tavsiyelere uyulmasını beklerken, görüşün muhatabı olan devlet öngörülen tavsiye ile mutabık olmadığı takdirde Komitenin tutumunu değiştirmesiyle ilgili beklentisini ortaya koymaktadır.²⁰ CERD Komitesinin Federal Almanya’nın CERD anlaşmasını ihlâl ettiğini ileri sürdüğü görüş bağlamında²¹ Federal Almanya karşı görüşünde Komitenin çoğulcu bir toplumdaki düşünce özgürlüğünü dikkate almadığını ifade etmiştir.²² Bu görüşe Komite’den açık bir cevap gelmemiştir. Uygulamada Komitenin kurumsal rolü itibarı ile böyle bir durumda sadece daha sonraki bir kararı bağlamında cevap vermesi

¹⁸ **Principi, Kate Fox:** Implementation of decisions under the UN Treaty Body Complaints Procedures - Do States Comply? / A Categorized Study Based on 268 Cases of “Satisfactory” Implementation under the Follow-up Procedure, mainly regarding the UN Human Rights Committee, HRLJ Vol.37(2017), No.1-6, s.1-30.

¹⁹ **Tomuschat, Christian:** Quo Vadis Argentoratum?; **Mechlem, Kerstin:** s.905 vd.

²⁰ Krş.: General Comment No.33, Obligations of States under the Optional Protocol to the ICCPR, UN Doc. CCPR/C/GC/33, 25.Juni.2009, §13.

²¹ Bknz.: 26.2.2013 tarihli görüş. TBB-Türkischer Bund in Berlin-Brandenburg e.V. gegen Bundesrepublik Deutschland, Mitteilung 48/2010, UN Doc. CERD/C/82/D/48/2010, 10.5.2013; Almanca tercüme metni için bknz.: EuGRZ 2013, s.266.

²² Komite üyesi Carlos Manvel Vázquez’in karşı görüşü için bknz.: (EuGRZ) Cilt 40 (2013), Sayı 10-12, s.271; **Tomuschat, Christian:** Der "Fall Sarrazin", s.262.

mümkündür. Bir diğer örneği Avustralya uygulaması vermektedir. Avustralya hükümeti altıncı periyodik raporunda İnsan Hakları Komitesi'nin eleştirisine cevaplarını vermiştir.²³

UN Treaty Body Database'de "Follow up" anahtar kelimesi altında Komite görüşünün alınmasından sonra hangi prosedürlerin cereyan ettiği ortaya konulmaktadır.²⁴ Düzenli devlet raporlarının incelenmesi uyuşmazlık konusu hukuki sorunların yeniden ele alınmasını mümkün kılmaktadır. Taraflar bir araya gelme iradesi ortaya koydukları takdirde uzlaşa sağlanması ile nihai düzenleme mümkün olmaktadır. Bu bağlamda bir hukuki düzenlemenin olmaması nedeniyle uygulamanın ne şekilde cereyan edeceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

VI. ULUSAL HUKUKUN TAMAMLAYICI İŞLEVİ

CEDAW anlaşmasının hükümleri ışığında denetim Komitesinin görüşlerine bağlayıcı etki tanınmaması, farklı hukuki yaklaşım benimseyen devletlerin görüşlere bağlayıcılık tanımını engellemektedir. Devletler kendi iç hukuklarında egemen güç olarak uluslararası tasarrufların bağlayıcılığını belirleme yetkisine sahiptir. Bununla beraber uluslararası hukuki yükümlülüğün öngörülmediği bir konuda Tribunal Supremo'nun İspanyol Anayasasının 10.madde, 2.fıkrası ve 96.maddesi muvacehesinde verdiği kararda yaptığı gibi bağlayıcı olmayan bir tasarrufun yargı üzerinden yükümlülük doğuran bağlayıcı niteliğe dönüştürmesi mümkün değildir.

A. PROSEDÜRÜN YENİDEN İŞLETİLMESİNİN GÖRÜŞLERİN GEÇERLİLİĞİNE ETKİSİ

CEDAW Komitesi tarafından kendisine hak ihlâli iddiası yapılan devletin bu ihlâl iddiasını çürütmesi kolay değildir. Görüş muhatabı devlet hak ihlâli iddiasını çürütmeye hazır olsa da bunun için ulusal hukukta uygun prosedürlerin mevcudiyeti gereklidir. Bu çerçevede Uluslararası Hukuk prosedüründen bağımsız olarak bir özel hukuk kişinin anlaşma ile kurulan denetim komitesine başvuru öncesinde öncelikle iç hukuk yoluna başvuru yapması gereklidir. Diğer bir ifade ile hak ihlâlinin iç hukukta ya yüksek yargıda reddedilmesi, ya da yüksek yargının kendisinin hak ihlâline yol açan karar vermesi gerekmektedir. Bu bağlamda yargılamanın iadesinde görüşlerin hukuki etkisinin rolü gündeme gelmektedir. Tüm devletlerin usul hukukunda yargılamanın iadesi prosedürüne çok sınırlı olarak yer verilmesi nedeniyle görüşlere hukuki bağlayıcılık tanınmadan, ulusal mahkemelerin bu çerçevedeki eğilimini değiştirme ihtimali fazla görülmemektedir.

²³ CCPR/C/AUS/6, 2.Juni 2016, para.49.

²⁴ BM İnsan Hakları Komitesinin 268 olaya ilişkin sistematik incelemesi için bkz.: **Principi, Kate Fox:** s.1-30.

Federal Almanya’da Strasburg mahkemesi kararları ceza usul kanununda²⁵ ve hukuk usul kanununda²⁶ öngörülünceye dek yargılamanın iadesi nedeni olarak kabul edilmemiştir. Diğer ülkelerde olduğu gibi Federal Almanya’da da her iki usul kanununda şimdiye dek anlaşmalarla kurulan denetim komitelerinin görüşlerine yargılamanın iadesi bağlamında yer verilmemiştir. Tribunal Supremo’nun görüşlere bağlayıcı nitelik tanıyan tartışma yaratan söz konusu kararı González Carreño davasından hemen sonra verdiği 12.02.2020 tarih ve 1/2020 sayılı kararında işaret ettiği gibi İspanya’da görüşlere istinaden yargılamanın iadesi talebi yapılmasına yol açmamıştır.

B. FEDERAL ALMAN ANAYASA MAHKEMESİ VE CORTE COSTITUZIONALE TARAFINDAN BENİMSENEN YOL

Federal Alman Anayasa Mahkemesi anlaşma ile kurulan denetim komitesi görüşlerine bağlayıcı etki tanımaya ilişkin girişimlere karşı koymuştur. Engellilerin haklarıyla ilgili Komitede Federal Almanya Komitenin bağlayıcı yorum yetkisine sahip olmadığı yönünde oy kullanmıştır.²⁷ İtalyan Anayasa Mahkemesi Corte Costituzionale buna karşılık BM Ekonomik ve Sosyal Haklar Paktına ek kolektif şikâyete ilişkin protokol muvacehesinde Uzman Komite görüşlerini anayasanın 76 ve 117.maddelerine göre bağlayıcı olarak yorumlamıştır.²⁸

VII. SONUÇ

BM İnsan Hakları Sözleşmeleri ile kurulan denetim komitelerinin kararlarının niteliği ile ilgili yukarıda ele alınan örnekler devletlerin uluslararası sorumluluğu ile ilgili anlaşma tasarısında uluslararası yükümlülük ihlallerinin uluslararası sorumluluğa yol açacağını öngören hükmün abartılı düzenlendiğini göstermektedir.²⁹ II.dünya savaşı öncesi ortaya konulan yaklaşım bireysel ekonomik zararların prensip olarak diplomatik koruma üzerinden telâfi edilmesini benimsemektedir.³⁰ Eski hale iade (*restitution in integrum*) uluslararası sorumluluk iddialarında öncelikli çözüm yolu teşkil etmektedir (hukuka aykırı olarak işgal edilen ülkeden işgalin kalkması ve gerçek egemene ülkenin iadesi gibi). Ancak eski hale iadenin sağlanması her zaman mümkün olmamaktadır. Adil bir durumun ve hukuki barışın sağlanması her iki tarafın da durumunun dikkate

²⁵ §359 Nr.6 StPO (1998).

²⁶ §580 Nr.8 ZPO(2006).

²⁷ BVerfGE 149,293 (331, Rn.90,91)=EuGRZ 2018, 422 (432 vd.).

²⁸ Sentenza 194/2018, 8.11.2018; Kolektif şikâyete ilişkin ek protokol şimdiye dek 13 devlet tarafından onaylanmıştır. Bknz.: ETS Nr.158, 9.11.1995.

²⁹ Devletlerin uluslararası sorumluluğuna ilişkin anlaşma tasarısı, md.31 (Draft Article on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts, with Commentaries International Law Commission, fifty-third session, 2001, (A/56/10). Yearbook of the International Law Commission 2001).

³⁰ Sürekli Adalet Divanının 26.07.1927 tarihli Factory at Chorzów kararı için bknz.: Jurisdiction, Serie A. Nr.9, s.21.

alınmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda kurulan Komisyonlar adalet yanı sıra gerçekleri dikkate alan - tazminat tavsiyeleri - çözümler bulmak zorunda kalmıştır. Birçok barış anlaşması bu düşünceden hareket etmiştir. Bu tür durumlarda geçerli tek bir model bulmak, tarafları tam olarak memnun eden bir çözüm formülü bulmak mümkün olmamaktadır.

Anlaşmalarla kurulan denetim komitelerinin görüşlerinin bağlayıcılık eksikliğinin şüphesiz Uluslararası Hukuk ihlâli yapan devletler tarafından bir nimet olarak görülmemesi gerekmektedir. Diğer taraftan yetkili komiteye görüşün muhatabı devletle somut durumla bağlantılı olarak diyalog kurma imkânı verilmesi Komitelerin kendi görüşünü yeniden değerlendirmesine ve gerektiğinde revize etmesine imkân tanımaktadır. Uluslararası mahkemelerin kararlarını bağımsız ve tarafsız şekilde hukuka uygun olarak vermesi gerekmektedir. Onların gücünü sağlayan kurallılık ilkesi ancak hukuka uymanın adaletle çatışmaya yol açtığı durumlarda zafiyet teşkil edebilmektedir. BM insan hakları sözleşmeleri ile kurulan uzman denetim komitelerinin görüşlerinde buna karşılık hakkaniyeti (*equity*) esas alabilmeleri onları mahkemelere nazaran daha esnek bir konuma sokmaktadır.

BM İnsan Hakları Sözleşmeleri tarafı devletlerin hak ihlâllerini denetlemek üzere özel komiteler kurdukları ve onlara bireysel başvuruları karara bağlama yetkisi verdikleri tartışma dışı bir durumdur. Ancak anlaşma taraflarının bu denetim prosedür sonucu ortaya çıkan görüşe bağlayıcılık tanımak istemedikleri de açıktır. Anlaşma tarafı devletler insan hakları konusunda uluslararası seviyede kurumsal yetki kullanan bir yargı organı oluşturma konusunda çekimser tutum sergilemektedir. Ancak bu durumun ulusal seviyede telafi edilmesi mümkündür. Uluslararası yükümlülüklerin ulusal hukukta ne ölçüde etki göstereceği ulusal egemenliğe ait bir konu olarak iç hukukta belirlenmektedir. İspanyol Yüksek Mahkemesi anayasanın 10.madde, 2.fikrasını kararına dayanak olarak almıştır. Federal Alman Anayasa Mahkemesi içtihatlarında uzun süredir anayasada yer alan temel hakların AİHK ve AB Temel Haklar Şartı ile uyumlu yorumlanması kabul edilmektedir.³¹ Bu şekilde Uluslararası Hukuk ve ulusal hukuk arasında kurulan köprü insan haklarına ilişkin himaye boşluklarının telâfi edilmesini mümkün kılmaktadır. BM İnsan Hakları Sözleşmeleri ile kurulan denetim komitelerinin görüşlerinin bağlayıcılığı konusunda bununla beraber devletler arasındaki görüş farklılığı halen devam etmektedir.

³¹ BVerfGE 27.04.2021, 2BvR 206/14, Tierarzneimittel, Rn.57-73=EuGRZ 2022, 198(117 vd.).

KISALTMALAR

Aufl.	Auflage (bası)
CCPR	International Covenant on Civil and Political Rights
CEDAW	Convention on the Elimination of All Forms of Discrimination Against Women (<i>Kadına Karşı Her Türü Ayrımcılığın Yok Edilmesi Sözleşmesi</i>)
CERD	Committee on the Elimination of Racial Discrimination (<i>Irak Ayrımcılığının Ortadan Kaldırılması Komitesi</i>)
EuGRZ	Europäische Grundrechte Zeitschrift
ETS	European Treaty Series
HRLJ	Human Rights Law Journal
Hrsg.	Editör
ICCPR	International Covenant on Civil and Political Rights (<i>Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi</i>)
ICJ	International Court of Justice
Rn	Randnummer
SYbIL	Spanish Yearbook of International Law
StPO	Strafprozessordnung (<i>Alman Ceza Muhakemesi Kanunu</i>)
UNTS	The United Nations Treaty Series

KAYNAKÇA

Llorens, Jorge Cardona: The Legal Value of the Views and Interim Measures Adopted by United Nations Treaty Bodies, Spanish Journal of International Law, Vol.23 (2019), s.146-163.

Mechlem, Kerstin: Treaty Bodies and the Interpretation of Human Rights, Vanderbilt Journal of Transnational Law, Vol.42 (2009), Issue 3-4, s.905-947.

Pineda, Eduardo Jiménez: A Commentary on The Supreme Court's Judgment of 17 July 2018 (Sts 1263/2018) and its Supposed Impact for a Legally Binding Value of the Decisions Adopted by the Committee on the Elimination of Discrimination Against Women (CEDAW), SYbIL Vol.23 (2019), s.129-145.

Principi, Kate Fox: Implementation of decisions under the UN Treaty Body Complaints Procedures - Do States Comply? / A Categorized Study Based on 268 Cases of “Satisfactory” Implementation under the Follow-up Procedure, mainly regarding the UN Human Rights Committee, HRLJ Vol.37(2017), No.1-6, s.1-30.

Sanchez, Carolina Jiménez: Human Rights Committees. Their Nature and and Legal Relevance in Spain, SYbIL Vol.23 (2019), s.104-125.

Tomuschat, Christian: Quo Vadis Argentoratum? The Success Story of the European Convention on Human Rights - And a Few Dark Stains, HRLJ Vol.13 (1992),No.11-12, s.401-406.

Tomuschat, Christian: Der "Fall Sarrazin" vor dem UN-Rassendiskriminierungsausschuss", (EuGRZ) Cilt 40 (2013), Sayı 1-5, s. 262-265.

^H KARBON VERGİSİNİN TÜRKİYE’DE YENİLENEBİLİR ENERJİYE YÖNLENDİRME ARACI OLARAK KULLANILMASI*

(Araştırma Makalesi)

*Dr. Öğr. Üyesi Emine Sevcan ARTUN***

ÖZET

Vergilerin konulma ve tahsil edilme sebebi denildiğinde ilk akla gelen mâli amaçlar olsa da, vergiler mâli olmayan birtakım amaçlara da hizmet edebilmektedirler. Bu çalışmada vergilerin mâli olmayan bir amaç olan çevrenin korunması amacıyla kullanılması hususu üzerinde durulmaktadır. Bu çerçevede çalışmanın amacı, bir tür çevre vergisi olan karbon vergisinin, gelişmiş ülkelerde yenilenebilir enerjiye yönlendirme aracı olarak nasıl kullanıldığı ve taraf olunan devletlerarası anlaşmalar ve Türk vergi sisteminin özellikleri göze alınmak suretiyle Türkiye’de karbon vergisinin nasıl kullanılabileceği hususunu ortaya koymaktır. Türkiye’nin hem devletlerarası anlaşmalarla taahhütte bulunduğu üzere karbon emisyon oranını düşürmek hem de Avrupa Birliği Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması kurallarının lehine çevrilmesini sağlamak için bir karbon fiyatlandırma sistemini benimsemesi gerektiği düşünülmektedir. Bu çerçevede çalışmada olası bir Türk karbon vergisinin unsurlarının ne şekilde düzenlenmesi gerektiği ve karbon vergisini destekleyen ne gibi mâli araçlara başvurulabileceği hususuna da yer verilmektedir. Konu ele alınırken, karbon vergisine ilişkin makaleler, monografik çalışmalar ve istatistikler gibi dokümanların analizi yönteminden faydalanılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Karbon Vergisi, Yenilenebilir Enerji, Vergi Teşviki, Yönlendirici Vergi, Çevre Vergisi

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 29.11.2023 tarihinde Editörlüğümüze ulaşmış olup, 25.12.2023 tarihinde birinci hakem, 18.01.2024 tarihinde ise ikinci hakem onayından geçmiştir.

Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

** Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı. (E-posta: sevcan.artun@yasar.edu.tr), ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7582-6964>

Yazar’ın notu: Bu çalışma, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi tarafından 10 Şubat 2023 tarihinde düzenlenen “Enerji Hukuku Konferansı”nda sunulan “Yenilenebilir Enerjiye Yönlendirme Aracı Olarak Karbon Vergisi” isimli tebliğin genişletilerek makale haline getirilmiş halidir.

CARBON TAX AS A TOOL FOR OPTIMIZATION OF RENEWABLE ENERGY IN TÜRKİYE

(Research Article)

ABSTRACT

Although taxes are primarily introduced and collected for financial reasons, they can also serve purposes beyond finances. This study delves into the use of taxes for non-financial objectives, specifically concentrating on environmental preservation. It scrutinizes the application of taxes, particularly carbon taxes categorized as environmental taxes, as a mechanism to incentivize the transition towards renewable energy in developed countries. It further explores the potential adaptation of this approach within Türkiye. Alternative methodologies aimed at promoting the shift towards renewable energy are also suggested, taking into consideration participation of Türkiye in international treaties and its existing tax system. Articles and monographic studies related to carbon taxation are utilized, in addition to statistics from the European Commission and the Turkish Statistical Institute.

Keywords: Carbon Tax, Renewable Energy, Tax Incentives, Steering Tax, Environmental Tax

GİRİŞ

Sınırlı kaynakların insan eliyle sınırsızmış gibi düşüncesiz bir saldırganlık ve savurganlıkla tüketilmesi bütün canlılar için bir tehdit haline gelmiştir. Bu nedenle hem şahıslarda hem de devlet otoritelerinde karbon ayak izini azaltan yöntemlerin kullanılması yolunda farkındalık oluşmaya başlamıştır. Yenilenebilir enerji kaynaklarının, fosil bazlı kaynaklara göre karbon salınımı yönünden daha avantajlı konumda olması, kullanımlarının gelecek nesiller açısından bir tehdit oluşturmaması gibi etkenler bu kaynaklara yönelimi artırmıştır. Ancak yenilenebilir enerji kaynaklarının ucuz yöntemler olmaması, özellikle maliyetlerini minimize etme gayretinde olan işletmelerin bu yöntemleri kullanmaktan kaçınması sonucunu doğurmaktadır. Bu noktada devletler, enerjinin elde edilmesi bakımından karbon yoğun yöntemler diğer bir ifade ile daha fazla karbon ayak izi bırakan yöntemler ile daha az karbon ayak izi bırakan yöntemler arasındaki fiyat farkını sıfırlamak veya en azından azaltmak için yenilenebilir enerji

kaynaklarını kullanan mükelleflere vergi avantajları sağlamak veya karbon yoğun yöntemleri kullanan mükellefler açısından ek vergi yükümlülükleri getirmektedir.

Bu amaçla getirilen vergi yükümlülüklerinden biri karbon vergisidir. En genel şekilde, işletmelerin veya gerçek kişilerin çevreye saldıkları karbon üzerinden alınan bir çevre vergisi olarak tanımlanan bu vergi, birçok Avrupa ülkesinde 90’lı yıllardan beri bu isimle uygulanmaktadır.

Türk vergi sisteminde çevreyi korumaya hizmet eden birtakım vergiler bulunmaktaysa da karbon vergisi adında ve niteliğinde bir vergi türü bulunmamaktadır. Çalışmada, Türkiye’nin taraf olduğu uluslararası antlaşmalar ve Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması düzenlemesi de gözetilmek suretiyle, karbon vergisinin Türk vergi sisteminde nasıl yapılandırılabilirliği üzerinde durulmakta, bu çerçevede karşılaştırmak ve örnek alınmak üzere farklı ülke düzenlemeleri de incelenmektedir.

I. YENİLENEBİLİR ENERJİ KAVRAMI

A. GENEL AÇIKLAMA

Karbon vergisinin yenilenebilir enerjiye yönlendirme aracı olarak kullanılması hususunda açıklamalarda bulunurken öncelikle “yenilenebilir enerji” kavramının ne anlama geldiği ve sürdürülebilir kalkınma ve iklim değişikliği ile mücadeledeki önemi üzerinde durmak gerekmektedir.

Yenilenebilir enerjiler her ne kadar tamamen zararsız enerji kaynakları olmasalar da fosil yakıtlara kıyasla doğaya verdikleri zararın ciddi oranda az olduğu tartışılmaz bir gerçektir. Bu nedendir ki, bu enerji kaynaklarına yönelim hususunda hem ülkelerin kendi iç hukuklarında hem de devletlerarası zeminde düzenlemeler yapılmaktadır. Bu nedenle, bu başlık altında yenilenebilir enerji kavramı açıklandıktan sonra, yenilenebilir enerjinin teşvik edilmesine ilişkin atılan devletlerarası adımlara, imzalanan antlaşmalara yer verilmektedir.

B. YENİLENEBİLİR ENERJİ KAVRAMI, FAYDA VE ZARARLARI

Yenilenebilir enerji kaynakları bir diğer adıyla sürdürülebilir enerji kaynakları, doğanın kendi işleyişi içerisinde ertesi gün aynen var olabilen, sürekli tekrarlanan doğal

süreçlerde yer alan enerji akışından elde edilen ve dolayısıyla tüketilmeyen enerji kaynakları olarak tanımlanmaktadır¹. Bir enerji kaynağı, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama kapasitesi azalmadan bugünün ihtiyaçlarını karşılamakta ise bu enerji kaynağı yenilenebilir/ sürdürülebilir olarak nitelendirilmektedir².

Yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelim her geçen yıl bir önceki yıla göre artmaktadır. Bu artışın arkasında hem evrensel enerji ihtiyacının çevreye en az zarar veren yöntemlerle karşılanması, hem de gelecek nesillere de fosil enerji kaynaklarını kullanma imkânı tanınması ve çevreyi korumaya yönelik istekler yer aldığı gibi; enerji ithalatı için harcanan ekonomik değerın ulusal ekonomide muhafaza edilmesi, enerji konusundaki dışa bağımlılığın azaltılarak bu konudaki siyasi risklerin azaltılması, yeni istihdam alanlarının ve imkânlarının yaratılması gibi hususlar da yer almaktadır³.

Yenilenebilir enerji kaynakları, fosil yakıtlardan elde edilen enerjiyle karşılaştırıldığında çevreye daha az zarar veren nitelikte olsalar da, bu durum yenilenebilir kaynakların tamamen zararsız olduğu anlamına gelmemektedir⁴. Örneğın güneş enerjisi yenilenebilir bir enerji olmakla birlikte bu enerjiyi elektrik enerjisine dönüştürmede gerekli olan panellerin üretimi, taşınması ve montajı sonucu ortaya çıkan karbon ayak izi, güneş kulelerinin göç eden kuşlar için tehlike oluşturması, fotovoltaik panellerin mevsime göre çevresini 5 derece daha fazla ısıtmasından kaynaklı olarak çevresindeki bitki örtüsünü değıştirmesi gibi birtakım zararları da bulunmaktadır. Benzer şekilde rüzgâr enerjisinin çevresindeki toprağı çoraklaştırdığı, kuş ölümlerine neden olduğu hususu da sıkça gündeme getirilmektedir. Zararlarının yanında bu enerji

¹ 5346 sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanun'un 3'üncü maddesinde yenilenebilir enerji kaynakları, "*Hidrolik, rüzgâr, güneş, jeotermal, biyokütle, dalga, akıntı ve gel-git gibi fosil olmayan enerji kaynakları*" olarak ifade edilmektedir. Ayrıca bkz. **Özkaya, Yasemin Simla**: Yenilenebilir Enerji Kaynakları, Dışişleri Bakanlığı Yayınları, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, S. 14, <https://www.mfa.gov.tr/yenilenebilir-enerji-kaynaklari.tr.mfa>, Erişim 09.01.2022; **Süslü, Güven**: Çevrenin Korunmasında Beyaz Enerjinin Rolü ve Yargısal Denetimi, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s.103; **Kaplan, Onur**: Türk Hukukunda İdarenin Yenilenebilir Enerji Kaynaklarından Elektrik Enerjisi Üretimi Yönünden İşlevlerinin İrdelenmesi, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2023, Cilt: 5, Sayı: 2, s.297 – 336, s. 299.

² Bu kavram bazı kaynaklarda yeşil enerji kavramı ile aynı anlam ifade edecek şekilde kullanılsa da esasında yeşil enerji temiz enerjiyi, yenilenebilirlik ise enerji kaynağının tükenmezliğini esas almaktadır. (**Süslü**, s. 106).

³ Bkz. **Süt Göker, Çağlı**: Sürdürülebilir Çevre Hedefinde Enerjinin Vergilendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s.72; **Eser, Levent Yahya/ Polat, Sedat**: Elektrik Üretiminde Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Kullanımına Yönelik Teşvikler: Türkiye ve İskandinav Ülkeleri Uygulamaları, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Sayı 12, Ocak 2015, s. 201-225, s. 203.

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. **Süslü**, s. 106.

kaynaklarının hava olaylarına veya iklim koşullarına bağlılığı ve nispeten az verimli olmaları da dezavantajları olarak ifade edilmektedir⁵.

Ancak bu olumsuzluklara rağmen, yenilenebilir enerji kaynakları ile diğer enerji kaynakları arasında bir fayda- zarar veya avantaj- dezavantaj analizi yapıldığında yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelimin mantıklı bir seçenek olduğunun altını çizmek gerekmektedir. Bu doğrultuda son yıllarda yenilenebilir enerji kaynaklarının önemi daha fazla vurgulanmakta ve bu kaynaklara yönelim ülkeler ve uluslararası kuruluşlar tarafından da teşvik edilmektedir.

C. YENİLENEBİLİR ENERJİNİN TEŞVİK EDİLMESİNE YÖNELİK ATILAN DEVLETLERARASI ADIMLAR

1970’lerin başından beri Birleşmiş Milletler ve birtakım uluslararası kuruluşların öncülüğünde iklim değişikliği ile mücadele kapsamında karbon ayak izinin azaltılması ve yenilenebilir enerji kaynaklarına yönlendirme amacıyla birçok çalışma yürütülmektedir⁶. Hükümetlerarası İklim Değişikliği Paneli’nin (The Intergovernmental Panel on Climate Change -IPCC) yayınladığı rapora göre yenilenemez enerji kaynakları sınıfına dahil edilen fosil yakıtların kullanımından kaynaklanan karbondioksit salınımı, insanların etkisi ile çevreye salınan karbondioksitin yaklaşık yüzde seksenine tekabül etmektedir⁷.

Çevreye salınan karbon ayak izi neticesinde iklim değişikliğine yol açan emisyonların azaltılması konusunda atılan en önemli adımlardan biri “*Kyoto Protokolü*”dür. 191 ülke ve Avrupa Birliği’nin taraf olduğu Kyoto Protokolü Aralık 1997 yılında Kyoto’da düzenlenen Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi 3.

⁵ Konu hakkında ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. **Maradin, Dario**: Advantages and Disadvantages of Renewable Energy Sources Utilization, (International Journal of Energy Economics and Policy, 2021, 11(3), s. 176-183, s. 180-181.

⁶ 1972 yılında 113 ülkenin katılımıyla Stockholm’de gerçekleştirilen Stockholm Konferansı uluslararası düzeyde ilk çevre konferansı kabul edilmektedir. Bu konferansta katılımcılar, çevrenin korunmasına yönelik bir yirmi altı ilkededen oluşan bir deklarasyon ve eylem planına imza atmışlardır. (<https://www.un.org/en/conferences/environment/stockholm1972>, Erişim 19.01.2023).

⁷https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_FullReport.pdf.Erişim 19.01.2023. Ayrıca bkz. **Hotunluoğlu, Hakan/ Tekeli, Recep**: Karbon Vergisinin Ekonomik Analizi ve Etkileri: Karbon Vergisinin Emisyon Azaltıcı Etkisi Var mı?, Sosyoekonomi Dergisi, Y. 2007-2, s. 107-125, s. 109; **Alıcı, Birgül/ Yıldız, Habip**: Küresel Kamusal Bir Mal Olan Çevrenin Korunmasında Karbon Vergisi Ve Etkinliği”, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 4, No 1, 2012, s. 55-64, s. 57; **Hayrulloğlu, Betül**: Çevresel Sorunlarla Mücadelede Karbon Vergisi, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 4, No 2, 2012, s. 1-11, s. 3.

Taraflar Konferansında kabul edilmiş, 2005 yılında ise yürürlüğe girmiştir. Ülkemiz ise Protokol'e 2009 yılında taraf olmuştur. Protokol ülkelere belirtilen dönemlere ilişkin toplam sera gazı salınımlarını azaltma yükümlülüğü yüklemektedir⁸. Türkiye, Protokol kabul edildiğinde BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi tarafı olmadığından salınım sınırlama ve azaltım yükümlülüklerinin tanımlandığı EK-B listesine dahil edilmemiştir⁹.

Bu protokol çerçevesinde fosil yakıtların en fazla kullanılanları olan kömür, doğalgaz ve petrolün saldığı sera gazları, Karbondioksit (CO₂), Metan (CH₄), Nitröz Oksit (N₂O), Hidroflorokarbonlar (HFCs), Perfluorokarbonlar (PFCs) ve Kükürt heksaflorür (SF₆) şeklinde belirlenmiştir¹⁰.

Kyoto Sözleşmesi'nin akabinde 2020 sonrası iklim değişikliği rejiminin çerçevesini belirleyen "Paris Anlaşması" kabul edilmiştir. Türkiye, Paris Antlaşmasını 22 Nisan 2016 tarihinde New York'ta imzalamıştır. Paris Anlaşması, küresel sera gazı emisyonlarının %55'inden sorumlu en az 55 Taraf ülke tarafından onaylanması neticesinde 4 Kasım 2016 itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Günümüz itibarıyla 197 taraf ülkeden 187'si Paris Anlaşmasını onaylamış bulunmaktadır¹¹.

Ülkemiz, Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi kapsamında her yıl sera gazı emisyon envanterini hazırlamak ve Sözleşme Sekretaryasına göndermekle yükümlüdür. Sera Gazı Emisyon Envanteri Çalışma Grubu tarafından hazırlanan envanter çalışmalarının bir parçası olarak, elektrik ve ısı üretiminden kaynaklanan emisyonlar Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Enerji Verimliliği ve Çevre Dairesi Başkanlığı (EVÇED) Çevre ve İklim Dairesi tarafından hesaplanmaktadır.

⁸ Ancak Ek B Listesine dahil olmayan devletler açısından somut bir rakamsal zorunluluk bulunmadığının altını çizmek gerekmektedir.

⁹ <https://enerji.gov.tr/evced-cevre-ve-iklim-kyoto-protokolu>, Erişim 09.01.2023. Türkiye'nin sera gazı azaltım yükümlülüğü bulunmamakla birlikte çerçeve sözleşme ve protokol kapsamında, iklim değişikliği sorunuyla mücadele için geliştirdiği strateji politika, plan ve güncel verileri; ulusal sera gazı yıllık envanteri raporları ve iki yıllık raporlar hazırlayarak Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi sekretaryasına iletmek zorundadır. Bu kapsamda Türkiye, 2010-2020 yılları için Ulusal İklim Değişikliği Stratejisi, 2011-2023 yılları İklim Değişikliği Eylem Planı ve 2011-2023 yılları Türkiye'nin İklim Değişikliği Uyum Stratejisi ve Eylem Planı hazırlanmıştır. 2007 yılında ilk İklim Değişikliği Ulusal Bildirimini hazırlamış, 1990-2004 yıllarını kapsayan ilk Sera Gazı Emisyon Envanterini 2006 yılında ve ilk İklim Değişikliği İki Yıllık Raporunu ise 2016 yılında Sözleşme Sekretaryasına sunmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Selçuk, Sefa Furkan:** Uluslararası İklim Değişikliği Anlaşmaları ve Türkiye'nin Tutumu", Ulusal Çevre Bilimleri Araştırma Dergisi, Sayı 6(1), s. 9-19, s. 14.

¹⁰ https://unfccc.int/kyoto_protocol Erişim 09.01.2023.

¹¹ <https://enerji.gov.tr/evced-cevre-ve-iklim-paris-anlasmasi>, Erişim 09.01.2023. Ayrıca bkz. **Selçuk**, s. 15-16.

Emisyon Envanteri Çalışma Grubu ile ortak hazırlanan Türkiye’nin Ulusal Envanter Raporu ise her yılın mart ayında yayımlanması amacıyla hem Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi sekreteryasına gönderilmekte hem de Türkiye İstatistik Kurumu web sitesinde “Sera Gazı Emisyon İstatistikleri Haber Bülteni” şeklinde kamuoyuyla paylaşılmaktadır¹².

Yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımının yenilenemeyen enerji kaynaklarının kullanımına göre çevreye daha az zarar verdiği tartışma kabul etmeyen bir gerçektir. Ülkeler de hem çevre kirliliği ve iklim değişikliği ile mücadele hem de sürdürülebilir kalkınma planları çerçevesinde yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelmektedir. Bu doğrultuda gerek yasaklayıcı gerekse teşvik edici düzenlemeler yapmak suretiyle yenilenebilir enerjiyi desteklemektedirler. Dünyada yenilenebilir enerjiye yönelim özellikle Avrupa Birliği ülkelerinde gün geçtikçe artmaktadır. Bilindiği üzere yenilenebilir enerji kaynaklarından en fazla yararlanan ülkeler sıralamasında İskandinav ülkeleri en üst sıralarda yer almaktadır.

Aynı yönde Türkiye’de de süreklilik ve çevreyle uyumlu enerji hedeflenmektedir. Bu durumu ortaya koyacak şekilde, Türkiye Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu misyonunu “*Enerjinin yeterli, kaliteli, sürekli, ekonomik ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketiciye sunulması için düzenleme ve denetleme yapmak*” olarak tanımlamaktadır¹³.

II. VERGİLERİN YENİLENEBİLİR ENERJİYE YÖNLENDİRME ARACI OLARAK KULLANILMASI

A. GENEL AÇIKLAMA

Hukuk sistemleri içerisinde vergilerin çeşitli amaçlara hizmet ettiği görülmektedir. Vergilerin öncelikli amacı mâli amaçlar olsa da fiyat istikrarını sağlamak, gelir eşitsizliğini, gelir servet dağılımını dengelemek, üretimi artırmak, tüketimi yönlendirmek, yatırımları belli bölgelere çekmek gibi mâli olmayan amaçları da bulunmaktadır¹⁴. Bu başlık altında verginin mâli olmayan bir amaçla, çevrenin korunması

¹² <https://enerji.gov.tr/evced-cevre-ve-iklim-ulusal-sera-gazi-emisyon-envanteri>, Erişim 09.01.2023.

¹³ www.epdk.gov.tr, Erişim 09.01.2023.

¹⁴ Ayrıntılı açıklamalar için bkz. **Erdem, Metin/ Şenyüz, Doğan/ Tathoğlu, İsmail**: Kamu Mâliyesi, Ekin Yayınları, 15. Baskı, Bursa, 2020, s. 133-134; **Akdoğan, Abdurrahman**: Kamu Mâliyesi, Gazi Kitabevi,

amacıyla kullanılması durumu ve gelişmiş ülkelerin hukuk sistemlerine çevre vergilerinin özellikle de karbon vergisinin nasıl entegre edildiği üzerinde durulmaktadır.

B. KARBON VERGİSİ KAVRAMI

1. Genel Olarak

Ekonomi faaliyeti içerisindeki aktörler ister üretici ister tüketici konumunda bulunsunlar çevrelerine olumlu veya olumsuz etki bırakabilmektedirler. Dışsallık adı verilen bu kavram konumuz açısından da önem taşımaktadır. Nitekim olumsuz dışsallık, bir ekonomi içerisinde faaliyette bulunan aktörlerin gerçekleştirmiş oldukları üretim ve tüketim faaliyetleri sonucunda çevrelerinde yarattıkları olumsuz etkilerdir¹⁵ ve üretim faaliyetleri açısından olumsuz dışsallık neredeyse kaçınılmazdır. Üretim esnasında havanın veya suyun kirlenmesi olarak ortaya çıkan olumsuz dışsallık insanların ve diğer canlıların sağlığını olumsuz etkilediği gibi, ekonomilerini de olumsuz etkileyebilmektedir¹⁶. Ekonomi, sağlık ve benzer alanlarda ortaya çıkan olumsuz dışsallığın azaltılmasına hizmet eden yöntemlerden biri de devletin vergiler aracılığıyla bu alana müdahale etmesidir.

Toplumdaki bireylerin çeşitli davranış modellerinden birini seçmeye, vergilendirmede caydırma ve özendirme yöntemleri kullanılarak yönlendirilmesi olarak tanımlanan yönlendirici vergiler, devletin bireylerin davranışlarına müdahalesinin bir tezahürüdür¹⁷. Bu noktada çevre vergileri olarak adlandırılan, çevreyi kirletenlere ek mâli yükümlülük getiren bir kavram ortaya çıkmaktadır¹⁸. Çevre vergilerinin temel amacı, çevreye zararlı faaliyetleri yürütenlerin mâliyetlerini artırarak onları çevreye daha az

23. Baskı, Ankara, 2023, s. 126-127; **Karakoç, Yusuf:** Sosyal Mâliye, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 151-154; **Karakoç, Yusuf:** Kamu Mâliyesi, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 109-113.

¹⁵ **Akdoğan,** s. 55-56; **Erdem/ Şenyüz/ Tatlıoğlu,** s. 20-24; **Karakoç,** Kamu Mâliyesi, s. 53.

¹⁶ Suyun kirlenmesi sonucu çevredeki balıkçılık faaliyetlerinin veya havanın kirlenmesi sonucu çevredeki turizm faaliyetlerinin olumsuz etkilenmesi ekonomik olumsuz etkilenmeye örnek gösterilebilir.

¹⁷ Yönlendirici vergilendirme yöntemleri hakkında bkz. **Göker,** s. 34-59. Ayrıca bkz. **Aydın, Cansın:** İklim Değişikliği İle Mücadelede Karbon Vergisinin Küresel Bir Mâli Araç Olarak Uygulanabilirliğine İlişkin Yaklaşımların ve Türkiye Uygulamalarının Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S.403, Nisan 2022, s. 78-85, s. 78.

¹⁸ Avrupa Komisyonu tarafından çevre vergileri, “*matrahının çevre üzerinde olumsuz etkisinin bulunduğu bilimsel olarak kanıtlanmış fiziki ya da bunun temsilcisi konumundaki birim üzerine konulan vergiler*” olarak tanımlanmaktadır. <https://ec.europa.eu>, Erişim. 21.10.2023. Bu tanımda yer alan “bilimsel olarak kanıtlanmış” ibaresinin karbon vergilerini dışladığı yönünde bkz. **Ercan,** s. 210, dn. 1. Çevre vergilerinin diğer bir adı yeşil vergidir, (**Göker, Cenker:** Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 67).

zarar veren yöntemlere yöneltmek ve böylece çevreye verilen zararı azaltmaktır. Bu yönüyle çevre vergilerinin mâli olmayan amaca hizmet ettiği söylenebilir¹⁹. Negatif dışsallığa neden olan mallara vergi uygulanması fikri ilk olarak Pigou tarafından ortaya atılmıştır. Bu nedenle mâliye literatüründe bu tür vergilere “*pigovian vergi*” denilmektedir²⁰. Pigou’ya göre burada amaç mâliyeti vergiler yoluyla artırarak, üreticiyi çevreyi kirleten ucuz yöntemler yerine pahalı ama çevreye zarar vermeyen yöntemlere yöneltmektir. Tüketici tercihlerinde vergilendirme yöntemiyle yapılacak değişiklikler sayesinde toplum refahı artacaktır²¹.

Pigovian Vergi türüne dahil edilen mâli yükümlülüklerden bir tanesi de karbon vergisidir. Karbon vergisi, tüketilen yakıtın çevreye saldığı karbon miktarına göre alınan bir çevre vergisidir²². Bu başlık altında ülkemizde henüz uygulanmayan bir vergi türü olan karbon vergisinin türü amacı, vergi sınıflandırmaları içerisindeki yeri, verginin unsurları ve tahsili üzerinde durulmaktadır. Ancak, açıklamalara geçmeden önce farklı ülke örnekleri incelendiğinde verginin unsurları açısından yeknesak kuralların bulunmadığının, verginin unsurlarının özellikle salınan karbon miktarının belirlenmesi konusunda tercih edilen yöntemle göre değişiklik arz ettiğinin altını önemle çizmek gerekmektedir.

2. Karbon Vergisinin Amacı, Etkinliği ve Benzer Sistemlerden Farkı

Karbon vergileri birçok ülke tarafından bu veya başka bir isimle uygulanmaktadır. İklim değişikliğine büyük etkisi olan karbondioksit salınım oranının düşürülmesinde karbon vergisinin etkili bir araç olduğu konusunda pek çok çalışmaya rastlanılmaktadır²³. Karbon vergileri, karbondioksit veya diğer sera gazlarının kullanımı üzerinden alınan

¹⁹ Vergilendirmenin mâli olmayan amaçları konusunda açıklama için bkz. **Göker**, s. 10 vd.

²⁰ **Yerlikaya, Kürsat**: Karbon Vergisi, AÜEHFD, C. VII, S. 1-2, Haziran 2003, s. 685-700, s. 692; **Kovancılar, Birol**: Küresel Isınma Sorununun Çözümünde Karbon Vergisi ve Etkinliği, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:8, Sayı:2, 2001, s. 7-19, s. 12; **Göker**, s. 29; **Hotunluoğlu/ Tekeli**, s. 111-112; **Hayrullahoğlu**, s. 4.

²¹ **Göker**, s. 29.

²² **Hotunluoğlu/ Tekeli**, s. 111; **Yerlikaya**, s. 693; **Kovancılar**, s. 12; **Hayrullahoğlu**, s. 4; **Aydın**, s. 78.

²³ Karbon vergilerinin karbon salınımını azaltmada etkili bir yol olduğu kesin olmakla birlikte, vergilerin uygulandığı dönemde iklim değişikliği ile mücadeleye yönelik bilincin artması, enerji tasarrufuna ilişkin teşvikler sunulması, hidroelektrik santrallerinin kurulması gibi birçok farklı değişkenin de devreye girmesi nedeniyle karbon vergisinin karbon emisyonunu tam olarak hangi oranda etkilediğini tespit etmek güçtür. Benzer yönde bkz. **Holzberg**, s. 11-12.

üniter nitelikte bir vergi olarak²⁴ Paris Anlaşmasının amaçlarına ulaşmaktaki en kolay ve etkili yol olarak adlandırılmaktadır²⁵.

Karbon vergisinin amacı, özellikle işletmelerin karbon emisyon miktarının vergiye tabi tutulmak suretiyle azaltılmasıdır. Nitekim karbon salınımı yüksek olan ve çevreye zarar veren enerji kaynaklarının kullanımı, sürdürülebilir enerji kaynaklarının kullanımına göre daha ucuzdur. Karbon vergisinin uygulanması ile birlikte karbon salımı yüksek enerji kaynakları daha mâliyetli hale geldiğinden, bu yöntemle işletmelerin ve bireylerin bu kaynakları tüketimini azaltmaları ve enerji verimliliğini artırmaları teşvik edilmektedir²⁶.

Karbon vergisi dışında, iklim değişikliği ile mücadelede kullanılan bir diğer yöntem ise karbon ticaretidir. Emisyon üst sınırı ve ticareti sisteminde, karbon emisyonlarının fiyatlandırılması söz konusudur. Bu çerçevede işletmelere sistemselsel olarak ne kadar hava kirliliğine izin verildiğini gösteren lisanslar ya da krediler verilmektedir. Bu yöntemde ilgili işletmeler yenilebilir kaynakları kullanmak suretiyle, enerji tüketimini sınırlamaya çalışır ve nihayetinde belirlenen miktardan daha az kirliliğe neden olursa bu miktar karşılığı kredi alabilmektedir. Bu kredilerin satılması ya da daha sonra kullanılmak üzere bankaya yatırılabilmesi de mümkündür. Yine bir işletmenin kendisine tanınan emisyon üst sınırını aşması halinde kredi satın alması gerekmektedir²⁷.

Karbon vergileri, karbon ticareti ve karbon emisyonu üst sınır uygulamaları karbon salınımının azaltılması açısından genellikle olumlu yöntemler olarak kabul edilmesine karşın, bu uygulamaların, çevreye verilen zararın pazarlanması, daha açık bir ifadeyle bu sistemlerde maddi yaptırımı ödeyenlerin çevreyi kirletme hakkına sahip olduğu yönünde bir algı oluşturduğu gerekçeleriyle aynı zamanda eleştirilmektedir. Bu

²⁴ **Shi-Ling, Hsu:** "Carbon Taxes and Economic Inequality," Harvard Law & Policy Review 15, no. 2 (Summer 2021, s. 551-570, s. 551).

²⁵ **Kinde, Andrew L:** "Let's Make a Green New Deal: An Analysis of State Carbon Taxes as a Foundational Piece of Climate Legislation in the United States, Northeastern University Law Review 11, no. 2 (2019): 474-522, s. 480.

²⁶ **Glanchat, Matthieu:** The Political Economy of Environmental Tax Design in Environmental Policy, s. 3, (www.deliverypdf.ssrn.com, Erişim 02.02.2023), **Yıldız**, s. 373.

²⁷ Bu sistemin karbon vergisinin alternatifi değil tamamlayıcısı olarak ifade edilmesinin daha doğru olduğu yönünde bkz. **Çiçek, Hüseyin Güçlü/ Çiçek, Serdar:** Karbon Vergisi ile Karbon Ticareti İzinlerinin Karşılaştırılması, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi No:47 (Ekim 2012). s. 95-119), s. 116. Ayrıca bkz. **Özyerli, Sedat/ Aydın, Fazıl:** Karbon Sertifikalarının Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi ve Bir Önerinin Analizi, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2018, Sayı 362, s. 18-27, s. 19-27; **Gergerlioğlu**, s. 69; **Aydın**, s. 79. Ayrıca bkz. **Gültekin**, s. 207.

görüşe göre, karbon vergisi veya karbon fiyatlandırma sistemlerinin uygulanmadığı durumlarda firmalar, karbon salınımı konusunda daha sık denetlenmekte ve bu husus daha kapsamlı yasal düzenlemelere konu edilmektedir²⁸.

3. Karbon Vergisinin Konusu ve Vergi Sınıflandırması İçerisindeki Yeri

Karbon vergilerine, mali güç ölçütü esas alınarak yapılan klasik vergi sınıflandırması içinde yer bulmak kolay değildir. Nitekim, bu vergi ne kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi gelir üzerinden; ne katma değer vergisi gibi harcama üzerinden ne de motorlu taşıtlar vergisi gibi servet üzerinden alınmaktadır. Zira, sadece karbon vergisinin değil; kişi, işletme ve toplum davranışlarını yönlendirme amacıyla getirilen çevre vergilerinin neredeyse tamamının klasik vergiler gibi sınıflandırılması mümkün değildir²⁹. Bu noktada salt çevre vergisi niteliği taşımayan ancak mâli amaçla salınması yanında çevrenin de korunmasına hizmet eden çevreye yararlı vergilerin³⁰ genellikle harcama vergileri içerisinde sınıflandırıldığı görülmekteyken; birincil amacı çevrenin korunması olan çevre vergilerinde böyle bir genellik söz konusu değildir. Nitekim Türk vergi sisteminde tek çevre vergisi olarak nitelendirilen çevre ve temizlik vergisinin gelir, servet ve harcama vergilerinin dışında, diğer vergiler başlığı altında tasnif edildiği görülmektedir³¹. Bu hususa ilişkin olarak “birincil çevre vergileri” ve “ikincil çevre vergileri” tabirleri de kullanılmaktadır. Birincil çevre vergilerinin öncelikli amacı çevreye zararlı faktörlerin vergilendirilmesi iken, ikincil çevre vergilerinin amacı öncelikli olarak mâli gelir elde etmek olup, vergilendirmede çevrenin korunması hususu da göz önünde bulundurulmaktadır. Birincil çevre vergileri olarak tabir edilen öncelikli olarak çevrenin korunması amacına hizmet eden vergilerin, kirlilik düzeyinin ölçümündeki zorluk nedeniyle “kirlilik vergisi” olmaktan diğer bir anlatımla kirlilik üzerinden alınmaktan

²⁸ Alıcı/ Yıldız, s. 62.

²⁹ Bkz. **Backhaus, Jürgen G.:** The Law and Economics of Environmental Taxation: When Should the Ecotax Kick In?, *International Review of Law and Economics* V. 19, 1999, s. 117- 134, s. 118. Ayrıca bkz. **Yıldız**, s. 367.

³⁰ Bu vergiler için çevre vergisi yerine çevreye yararlı vergi kavramının kullanılması gerekliliği yönünde bkz. **Ercan, Erdem:** Türkiye’de Çevre Vergileri mi Çevre Vergisi mi?, *TBB Dergisi* 2015 (119), s. 209-226, s. 211-212. Ayrıca bkz. **Gago, Alberto/ Labandeira, Xavier:** Towards a Green Tax Reform Model, *Journal of Environmental Policy & Planning, J. Environ. Policy Plann.* 2, s. 25–37, s. 28.

³¹ Bkz. **Akdoğan**, s. 703 vd.

uzaklaşarak, çevreyi kirleten malın alım satımı veya tüketimi üzerinden alınan vergiler haline geldiği görülmektedir³².

Karbon vergisinin sınıflandırılmasında vergilendirme biçimi önem taşımaktadır. Vergi mükelleflerinin çevreye saldıkları karbon miktarının diğer bir ifadeyle sebep oldukları kirlilik düzeylerinin ölçülerek bir vergilendirmede bulunulması³³ durumunda bu vergilerin sui generis (kendine özgü) vergi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak karbon salınımına sebebiyet veren enerji kaynağının tüketimi üzerinden bir vergilendirme modelinin benimsenmesi; kömür, doğalgaz, petrol gibi yakıtların tüketiminin vergilendirmeye konu edilmesi durumunda vergiyi harcama vergisi sınıfına dahil etmek gerekmektedir³⁴.

4. Karbon Vergisinin Mükellefi

Karbon vergisinin mükellefi, fosil yakıtları tüketmek suretiyle çevreye karbon gazı salan, çevreyi kirleten gerçek veya tüzel kişiler olarak ifade edilebilir³⁵. Karbon salınımına sebebiyet veren enerji kaynağının tüketimi üzerinden bir vergilendirme modelinin benimsenmesi durumunda da kanuni mükellef kömür, doğalgaz, petrol gibi yakıtları satanlar; fiili mükellefin ise bu fosil yakıtı satın alıp kullanmak suretiyle çevreyi kirleten tüketiciler olacaktır³⁶.

5. Karbon Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Matrahın Tespiti ve Vergilendirme Yöntemi

Karbon vergisinde vergiyi doğuran olay, kanun hükümleri ile belirlenen karbon üst sınırının aşılması olarak tanımlanmaktadır³⁷. Bu üst sınırın aşılmadığının tespitinde ise karbon salınımının ölçülmesi büyük önem taşımaktadır. Karbon vergisinde ideal her ne kadar vergi mükellefinin doğaya saldığı karbon miktarı üzerinden vergilendirilmesi olsa da bu miktarın birim başına ölçülmesi olasılığının zorluğu

³² Bkz. Gago/ Labanderia, s. 32. Ayrıca bkz. Gümüşkaya, s. 76.

³³ Ülke uygulamalarında ayrıntılarına değinileceği üzere karbondioksit ve kükürtdioksit miktarı üzerinden vergilemede bulunan İsveç buna örnektir.

³⁴ Yıldız, s. 377. Çevre vergilerinin de facto (fiili) dolaylı vergiler haline geldiği yönünde bkz. Gago/ Labanderia, s. 32- 33.

³⁵ Yerlikaya, s. 696; Yıldız, s. 378.

³⁶ Böyle bir kabul 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 28'nci maddesinin 1'nci fıkrasının, "çevreyi kirletenler ve çevreye zarar verenler sebep oldukları kirlenme ve bozulmadan doğan zararlardan dolayı kusur koşulu aranmaksızın sorumludurlar". hükmüyle de uyum arz etmektedir.

³⁷ Yerlikaya, s. 697; Yıldız, s. 377.

nedeniyle kömür, gaz, petrol gibi fosil kökenli yakıtların karbon yoğunluklarına göre vergi oranlarının belirlenmesi suretiyle mümkün olabilmektedir. Bu sistemde söz konusu karbon içerikli maddeler yandığı zaman açığa çıkardıkları karbon miktarları göz önünde bulundurularak enerji kaynağının türüne göre oluşturulan bir tarife üzerinden orantısal olarak her bir ton fosil yakıt başına vergiye tabi tutulmaktadır³⁸. Bu yöntemde fosil yakıt türüne göre metreküp, ton gibi ölçü birimleri başına bir vergi alındığından karbon vergisi spesifik matrahlı bir vergi niteliği taşımaktadır. Bununla birlikte vergi, ton başına karbondioksit emisyonu için belirlenen bir karbondioksit vergisi ve tüketilen enerji miktarına ve belirli standart enerji birimlerine dayalı olarak alınan bir enerji vergisi olarak da tahsil edilmektedir³⁹.

C. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA YENİLEBİLİR ENERJİYİ TEŞVİK VE KARBON VERGİSİ UYGULAMALARI

1. Genel Olarak

İklim değişikliği ile mücadele ve yenilenebilir enerjilere yönelme konusunda özellikle İskandinav ülkelerinde büyük bir mücadele göze çarpmaktadır. Bu mücadelede çevre vergileri büyük bir yer tutmakta, etkili bir araç olarak kullanılmaktadır. 1995 yılında Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ülkeleri üzerinde yapılan bir araştırmaya göre su, hava, gürültü kirliliği, atık gibi hususlardan kaynaklanan 300’den fazla çevre vergisi çeşidi yer almaktadır. Karbon vergileri de ekolojik tabanlı bir çevre vergisi olarak sınıflandırılmaktadır⁴⁰.

Karbon vergisi esasen aynı adla alınmasa dahi gelişmiş ülkelerin hukuk sistemlerinde 1920’lerden beri yer alan bir vergidir. 1990 yılında Finlandiya’nın hukuk sisteminde tam olarak karbon vergisi adı ve şimdiki vergilendirme sistemi ile ortaya çıkmış, diğer İskandinav ülkelerinin bu vergiyi kendi hukuk sistemlerine entegre etmesi uzun sürmemiştir.

³⁸ Yerlikaya, s. 698; Yıldız, s. 377.

³⁹ Ahıcı/ Yıldız, s. 59; Hayrulloğlu, s. 4-5; Gergerlioğlu, Yusuf: OECD Ülkelerinde Karbon Vergisine İlişkin Güncel Uygulamalar, Vergi Sorunları Dergisi, S. 397, Ekim 2021, s. 41-63, s. 56.

⁴⁰ Glanchat, Matthieu: The Political Economy of Environmental Tax Design in Environmental Policy, s. 3, (www.deliverypdf.ssrn.com, Erişim 02.02.2023)

Bu başlık altında, Türk vergi sisteminde yer alabilecek karbon vergisi uygulamasına ışık tutmak amacıyla gelişmiş devletlerde verginin uygulanma şekli, bu vergi gelirlerinin nasıl kullanıldığı ve etkinliği hakkında açıklamalara yer verilmektedir.

2. Finlandiya

Karbon vergisinin tam olarak tanımına uygun olarak salındığı ilk ülke Finlandiya'dır. Finlandiya bu vergiyi 1990 yılından beri uygulamaktadır. Başlangıçta sadece fosil yakıtların karbon içeriğine göre her bir ton karbon salınımı için ilave 1.2 ile 4.4 Avro arasında değişen düzeylerde vergi miktarı belirlenerek dolaylı vergileme yöntemi ile maktu uygulanan bu vergi⁴¹, 1994-1996 yılları arasında vergilendirme fosil yakıtların hem karbon hem de enerji içeriğine göre bir ayrıma gidilmek suretiyle uygulanmıştır. 1997 yılından itibaren ise önceki karbon içeriğine dayalı uygulamaya geri dönmüştür.

Bunun dışında 1997 yılında Finlandiya'nın Avrupa Birliği üyeliği ile birlikte karbon vergisine ilişkin bir takım muafiyet, istisna ve indirimleri uyguladığı görülmektedir. Örneğin, elektrik üretiminde kullanılan fosil yakıtlar vergilendirme kapsamında yer almamaktayken doğalgaz ve kömür kullanımından daha düşük oranda vergi alınmaktadır⁴². Yine uluslararası rekabet nedeniyle ahşap endüstrisinde yer alan işletmeler vergiden muaf tutulmaktadır⁴³.

2007 ve 2013 yıllarında karbon fiyatlandırması alanında reformlar yapılmış, 2013 yılı her bir ton karbon salınımı için 18 Avro ile 66 Avro arası bir fiyat belirlenmiştir⁴⁴. Bu verginin 150 Avro'ya kadar artırımı gündemdedir⁴⁵.

Finlandiya'da çevre vergilerinin genel bütçeye tahsis edildiğini de belirtmek gerekmektedir. Bu yaklaşım sayesinde çevre vergileri ile gelir vergileri oranlarının ve

⁴¹ **Mojtaba, Khastar/ Alireza, Aslani/ Mehdi, Nejati:** How does carbon tax affect social welfare and emission reduction in Finland?, Energy Reports, Volume 6, November 2020, ss. 736-744, s. 736.

⁴² **Yaylı, Gizem:** Karbon Vergisi Teorisi- Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2019, s. 53.

⁴³ <https://www.lse.ac.uk/GranthamInstitute/wp-content/uploads/2015/05/FINLAND.pdf>, Erişim 02.02.2023)

⁴⁴ <https://www.lse.ac.uk/GranthamInstitute/wp-content/uploads/2015/05/FINLAND.pdf>, Erişim 02.02.2023)

⁴⁵ **Mojtaba/ Alireza/ Mehdi,** s. 740.

ülkedeki gelir vergisi mükelleflerinin yükünün azaltıldığı, aynı zamanda yeni istihdam ve teşebbüs imkânlarının arttığı savunulmaktadır⁴⁶.

3. İsveç

İsveç “kirleten öder” prensibi ile karbon emisyonlarını fiyatlandırmakta ve kirletmeye sebep olanlara ek mâliyet yüklemektedir. 1920’lerde enerji vergilerini ilk uygulayan ülkelerden olan İsveç 1991 yılında karbon vergisini de sistemine entegre etmiştir. 1991 yılında ton başına 25 Avro olarak karbon dioksit emisyonu için belirlenen bir oranla başlatılan vergi ve 2023 yılına kadar 122 Avro seviyesine kadar yavaş yavaş arttırılmıştır. Bu çerçevede karbon vergisi, enerji tüketimini azaltma, enerji verimliliğini artırma ve yenilenebilir enerji alternatiflerini kullanma konusunda teşvik sağlamaktadır⁴⁷.

İsveç’te karbon vergisinin uygulanma yöntemi Finlandiya ile benzerlik göstermektedir. Bu ülkede de enerji içeriğine göre bir ayrıma gidilmektedir. Sürdürülebilir biyoyakıtların yanmasının atmosferde karbonun net artışına neden olmadığı kabulünden dolayı bu yakıtların kullanımı karbon vergisinin konusunu oluşturmamaktadır⁴⁸. İsveç’te karbon vergisi, özel haneleri, hizmet sektörünü, tarımı ve Avrupa Birliği emisyon ticaretine katılmayan endüstrileri kapsayacak şekilde geniş kapsamlı uygulanmaktadır⁴⁹.

İsveç’te bütçede tahsis ilkesi olmadığı için gelirler genel bütçeye dahil edilmektedir. Ancak bu ülkede de Fransa gibi karbon vergileri, sera gazı emisyonunu azaltan ve fabrikalardan kaynaklanan karbon salınımını durduran teknolojilere fon olarak ayrılmaktadır⁵⁰.

İsveç, karbon salınımını 2045 yılına kadar sıfır düzeyine indirmeyi hedefleyen iklim yasasını onaylayarak temiz enerjiyi devlet politikasının merkezine koymuştur⁵¹.

⁴⁶ **Mojtaba/ Alireza/ Mehdi**, s. 737.

⁴⁷ <https://www.government.se/government-policy/swedens-carbon-tax/swedens-carbon-tax> , Erişim. 02.02.2023.

⁴⁸ <https://www.government.se/government-policy/swedens-carbon-tax/swedens-carbon-tax> , Erişim. 02.02.2023.

⁴⁹ **Holzberg**, Mario; “Schwedens Kohlenstoffsteuer: eine Erfolgsgeschichte?”, (Planet konkret, Konstanz, s. 1-14), s. 3; **Gago/ Labandeira**, s. 31.

⁵⁰ <https://www.government.se/government-policy/swedens-carbon-tax/swedens-carbon-tax> , Erişim. 02.02.2023.

⁵¹ **Holzberg**, s. 4.

İsveç'te iklim değişikliği ile ilgili olarak, yıllar içinde giderek artan bir farkındalık ve politik irade karbon vergisini artan bir başarıya ulaştırmıştır. Ancak karbon vergisinden memnun olmayan seçmeni arkasına alan bir partinin varlığı gözetilince bu başarının ileride de devam edip etmeyeceği sorgulanmaktadır⁵². Ülkede karbon vergisini eleştiren yaklaşıma göre, İsveç'te kişi başı karbon gazı salınımının en büyük düşüş yaşadığı dönem karbon vergisinin en yüksek oranlarda uygulandığı dönem değil, İsveç'in nükleer ve hidroelektrik enerji kapasitesinin genişlediği 1979-1990 arası dönemdir⁵³. Bu itibarla, karbon salınımının düşürülmesinin vergilendirme yöntemi ile değil, farklı enerji kaynaklarının kullanılması ile mümkün olacağı ortaya konmaktadır. Ancak tüm bu eleştirilerin aksine, verginin iklim değişikliği ile mücadele farkındalığının oluşmadığı ve sorunun siyasi olarak tam olarak anlaşılmadığı bir dönemde kabul edilmesine karşın ayakta kalması; siyasi üstü olarak herkesin ortak çıkarına hizmet eden bir vergi türü olarak desteklendiği ve devamlılığının da olacağı şeklinde yorumlanmaktadır⁵⁴.

4. Norveç

Norveç, 1991 yılında karbon vergisini ilk uygulayan ülkelerden biridir. Karbon vergisi ülkede ton başına 15.93 ile 61.76 dolar arasında değişmektedir⁵⁵. Norveç iklim değişimine ve dolayısıyla karbon vergisine en çok önem veren ülkelerden olmasına karşın, ülkenin uluslararası piyasada rekabet gücünü olumsuz etkileyebileceği endişesiyle ekonomilerinde büyük öneme sahip olan uluslararası taşımacılık ve balıkçılık sektörlerinin vergiden muaf tutulduğu görülmektedir⁵⁶.

Norveç'te karbon vergisinin çevreyi koruma amacının sınırını aşarak, mâli amaca yöneldiği ifade edilmekte, vergilendirmede yakıtın karbon içeriklerinden ziyade tüketim oranları dikkate alınarak vergilendirme uygulaması eleştirilmektedir. Bu bağlamda

⁵² **Hildingsson, Roger/ Knaggard, Asa:** The Swedish Carbon Tax A Resilient Success, Successful Public Policy in the Nordic Countries: Cases, Lessons, Challenges, Oxford University Press, Oxford 2022, ss. 239-262, s. 255-256.

⁵³ Bkz. **Holzberg**, s. 3-4.

⁵⁴ **Hildingsson/ Knaggard**, s. 256.

⁵⁵ 2018 yılı ile 2021 yılı arasında yüzde 22.8 artış gözlemlenmektedir (<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/carbon-pricing-norway.pdf>, Erişim. 02.02.2023). Bunun yanında ülkede karbon ticareti sistemi de uygulanmaktadır. Bkz. www.energifaktanorge.no/en/et-baerekraftig-og-sikkert-energisystem/avgifter-og-kvoteplikt/ Erişim. 02.02.2023).

⁵⁶ **Bruvoll, Annegrete/ Larsen, Bodil Merethe:** Greenhouse gas emissions in Norway: do carbon taxes work?, (Energy Policy 32 (2004) 493-505), s. 499; Ayrıca bkz. **Hotunluoğlu, Hakan:** Karbon Vergisi Teorisi ve Uygulaması, (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın 2007), s. 33-34; Yaylı, s. 56.

karbon içeriğine bakılmaksızın tüketim oranı en yüksek olan yakıtlardan yüksek vergi alınması; karbon vergisinin, üretimin küçülmesi ve emisyonların azaltılması açısından en verimli olması beklenen endüstrilerin bu vergiden muaf tutulması gibi hususlara dikkat çekilerek ülkede karbon vergisinin negatif dışsallığı engelleme amacından uzaklaşıp gelir elde etme amacına yönelmiş olduğu ifade edilmektedir⁵⁷.

5. Danimarka

Karbon vergisini 1992 yılında uygulamaya başlayan Danimarka, İsveç ile birlikte karbon vergisinin en verimli olduğu ülke olarak tanımlanmaktadır. Danimarka’nın karbon vergisini uygularken rekabette yaşanabilecek muhtemel olumsuzlukları da göz önüne alması nedeniyle enerji yoğun işletmeler, enerji verimliliği anlaşması imzalamak şartıyla bu vergiden önemli ölçüde muaf tutulmaktadır⁵⁸. Ülkede karbon vergilerinden elde edilen gelirlerin çevresel amaçlar ve enerji tasarrufu amaçları için kullanmış olmasının mutlak emisyon oranlarını düşürdüğü izlenmektedir⁵⁹. Olumlu etkilerine rağmen, ülkede önceleri çok yüksek oranlarda uygulanan verginin oranlarının azaltıldığı, ikincil çevre vergilerinin birincil çevre vergilerinin yerine geçtiği görülmektedir⁶⁰.

6. Fransa

Çevre vergilerinin en eski uygulayıcısının Fransa olduğu kabul edilmektedir. Bölgede, “Hava kirliliği vergisi” olarak adlandırılan vergi, hava kirliliğini kontrolünü sağlamaya yönelik kullanılan makine ve teçhizatı finanse etmek amacıyla 1985 yılından bu yana uygulanmaktadır⁶¹.

2014 yılında Fransa kömür ve doğalgaz kullanımına ilişkin yerel vergilere karbon bileşenini de entegre etmiştir. Bu karbon vergisinden elde edilen gelir, 2014'te 0,3 milyar Avro iken 2017'de 6,4 milyar Avro'nun üzerine çıkmıştır. Bu vergi yine iklim değişikliği ile mücadele amacı güden enerji dönüşümü için ayrılan ödeneğin bir kısmının finansmanında kullanılmaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği ülkesi olan Fransa’da, Avrupa

⁵⁷ Bruvoll/ Larsen, s. 501. Ayrıca bkz. ve krş. Gago/ Labandeira, s. 31 vd.

⁵⁸ Hájeka Miroslav/ Zimmermannová, Jarmila/ Helmanc, Karel/ Roženskýa, Ladislav: Analysis of carbon tax efficiency in energy industries of selected EU countries, Energy Policy 134, 2019, 110955, s. 1-11, s. 2.

⁵⁹ Çiçek/ Çiçek, s. 116.

⁶⁰ Gago/ Labandeira, s. 31.

⁶¹ Jamâli, Tarık: Ekolojik Vergiler (Çevre Vergileri), 5.baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 221.

Birliği Emisyon Ticareti Sistemi (European Union Emissions Trading System) üyesi olan işletmelerin bu vergiden muaf olduğunu belirtmek gerekmektedir⁶².

7. Almanya

Almanya, önemli sanayi ülkelerinden biri olması nedeniyle karbon salınımı bu ülkede önemli bir sorun teşkil etmektedir⁶³. Yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelimi oldukça önemseyen ülke yenilenebilir enerjiye yönelik çeşitli kanuni düzenlemelerde bulunmuştur. Bunlardan sonuncusu 2023 yılında yayımlanıp 21.07.2024 tarihinde yürürlüğe girecek olan “Yenilenebilir Enerjinin Yaygınlaştırılması Kanunu” dur. İlgili kanunda güneş enerjisi sistemleri için elektrik vergisi kolaylıkları tanındığı görülmektedir⁶⁴.

Yine Ekoloji Vergi Reformu ile Almanya, fosil yakıtlar yerine biyolojik yakıt kullanan işletmelere vergi indirimi gibi teşvikler tanımıştır. Reform kapsamında çevre vergileri çevreyi olumsuz etkileyen tüm faaliyetlerin vergilendirilmesi biçiminde değerlendirilmektedir. Reform kapsamında karbon vergisinden elde edilen vergilerin yine çevrenin korunması için harcanması yönünde kararlar alınmıştır. Nitekim çevre vergilerinin çevrenin korunmasına tahsis edilmesi, çevreyi kirletmeyen kişilerin de yükümlüsü olduğu genel vergi gelirleri ile finansmanından daha adil bulunmaktadır⁶⁵.

8. İngiltere

İngiltere her ne kadar karbon vergisini 2013 yılından beri uygulamaktaysa da bu tarihten önce de taşıt yakıtları tüketim vergileri, atık vergileri gibi çevre vergileri ülkede

⁶² **Bouchet, Vincent/ Le Guenedal, Theo:** Credit Risk Sensitivity to Carbon Price, SSRN Electronic Journal · April 2020, s. 15.

⁶³ Almanya, otomotiv endüstrisinin etkisiyle otopanlar ve otoparklar inşa ederek otomobil dostu ülke olmakla ve bu itibarla çevreye zarar vermekle suçlanmaktadır. Bu görüşe göre ülkede otomobile bağımlı ulaşım sistemi bireylerin topluma katılım sağlayabilmek için giderek özel araca bağımlı hale gelmesine neden olmuş, birçok kişi alışkanlık gereği otomobili tercih etmeye, otomobiliyle duygusal bir bağ geliştirip onu bir statü simgesi olarak kullanmaya başlamıştır. Bkz. **Holzberg**, s. 8-9.

⁶⁴ Gesetz für den Ausbau erneuerbarer Energien (https://www.gesetze-im-internet.de/eeg_2014/EEG_2023.pdf). Almanya'nın benzer gelişmişlik düzeyine sahip ülkelerle kıyaslandığında kişi başına düşen karbon salınımının yüksek olması dikkat çekmektedir (**Holzberg**, s. 3).

⁶⁵ **Dickertmann, Dietrich:** Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltafgaben aus ökonomischer Sicht, (in Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht von Prof. Dr. Paul Kirchhof, Verf., DStJG 15 (1993), s. 33-65), s. 56, dn.23.

uygulanmakta idi⁶⁶. Yine 2001 yılında getirilen “İklim Değişikliği Yükümlülüğü” ile emisyon azaltma konusunda hükümetle gönüllü olarak anlaşılan firmaların vergi yükümlülüklerinin yüzde 80’e kadar azaltıldığı görülmektedir. Bu noktada enerji yoğun işletmelere, rekabet edebilirlikleri gözetilmek suretiyle bir vergi avantajı tanındığını da ifade etmek gerekmektedir⁶⁷.

Londra Üniversitesi Akademisi (University College London) liderliğinde yapılan bir araştırmaya göre, Büyük Britanya’da 2013 yılında uygulamaya konulan karbondioksit emisyonlarına uygulanan karbon vergisi, kömürden üretilen elektriğin oranının altı yıl içinde %40’tan %3’e düşmesini sağlamıştır⁶⁸.

Yine karbon salınımı ile bir mücadele yöntemi olarak, Londra’da uygulanmakta olan 2006 yılı ve öncesi model araçları kapsayan toksisite ücreti uygulaması dikkat çekicidir. Buna göre düşük emisyon bölgesine giren 2006 yılı ve öncesi araçlar, günlük 12,50 Pound ücret ödemektedir⁶⁹. Bunun dışında İngiltere hükümeti 2035 yılı itibariyle benzinli ve dizel araç satışlarını tamamen yasaklamayı hedeflemektedir⁷⁰.

III. KARBON VERGİSİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE DAHİL EDİLMESİ

A. GENEL AÇIKLAMA

Türkiye, daha önce ifade edildiği üzere iklim değişikliği ile küresel mücadele çalışmaları kapsamında hem Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi’ne hem Kyoto Protokolü’ne hem de Paris İklim Anlaşması’na taraf olmuştur. Paris İklim Anlaşması kapsamında Türkiye, Niyet Edilen Ulusal Katkı Senaryosu kapsamında sera

⁶⁶ Atherton, John/ Xie, Wann/ Aditya, Leonardus Kevin/ Zhou, Xiaochi/ Karmaka, Gourab/ Akroyd, Jethro/ Mosbach, Sebastian/ Lim, Mei Qi/ Kraft, Markus: How does a carbon tax affect Britain’s power generation composition?, Applied Energy, Volume 298, 15 September 2021, 117117, s. 1-17, s. 3.

⁶⁷ <https://www.unescap.org/sites/default/files/48.%20CS-United-Kingdom-climate-change-levy.pdf>, Erişim. 15.10.2023.

⁶⁸ The value of international electricity trading, https://www.ucl.ac.uk/bartlett/sustainable/sites/bartlett/files/ucl_report_ofgem_20102019_final.pdf, Erişim. 15.10.2023.

⁶⁹ <https://tfl.gov.uk/modes/driving/ultra-low-emission-zone>, Erişim. 15.10.2023.

⁷⁰ www.thetimes.co.uk/article/ban-on-sale-of-petrol-and-diesel-cars-in-eu-watered-down-and-uk-could-follow, Erişim. 15.10.2023.

gazı emisyonlarını 2030 yılına kadar %21 oranına kadar azaltarak küresel ısınmanın 2°C altında tutulması hedefine ulaşacağını taahhüt etmiştir⁷¹.

Türkiye’de her ne kadar yetersiz kalsa da iklim değişikliği ile mücadele ve yenilenebilir enerji kaynaklarının teşviki yönünde adımlar atıldığı, kanunî düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Yine Avrupa Birliği ülkeleri ile uyum çerçevesinde karbon vergisine ilişkin araştırmaların da yapıldığı Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı resmî internet sitesinde duyurulmuştur⁷².

Bu başlık altında Türk vergi sisteminde çevrenin korunmasına hizmet eden teşvik ve ek mâli yükümlülükler hakkında kısaca bilgi verildikten sonra, karbon vergisinin Türk vergi sistemine dahil edilmesinin karbon salınım düzeyine olası etkisi, AB sınırda karbon düzenleme mekanizmasının ülkemizde bir karbon vergisi düzenlemesi için bir fırsat oluşturup oluşturmadığı üzerinde durulmakta; son olarak, olası bir karbon vergisi düzenlemesine ilişkin önerilere yer verilmektedir.

B. TÜRKİYE’DE ÇEVRENİN KORUMASINA YÖNELİK TEŞVİK DÜZENLEMELERİ

Türkiye çevreyi koruma, yenilenebilir enerjilere yönlendirme aracı olarak vergiyi özellikle vergi teşvikleri yoluyla kullanan bir ülkedir. Çevreyi koruma amacına yönelik olarak mâli yükümlülüklerin kullanılabilmesi için Çevre Kanunu’nun ilkeler başlıklı 3’üncü maddesinde açıkça ifade edilmektedir⁷³. Yenilenebilir enerjilerin teşvik edilmesi özelinde ise taraf olunan uluslararası anlaşmaların da gereği olarak başta Yenilenebilir Enerji

⁷¹ <https://www.mfa.gov.tr/paris-anlasmasi.tr.mfa>, Erişim. 15.12.2023.

⁷² <https://csb.gov.tr/iklimi-korumanin-bedeli-makale>, 15.10.2023.

⁷³ “Çevrenin korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve giderilmesi, sıfır atığın yaygınlaştırılması, dögüsel ekonomi ilkelerinin uygulanması ve iklim değişikliği ile mücadele edilmesi için uyulması zorunlu standartlar ile vergi, harç, katılma payı, yenilenebilir enerji kaynaklarının ve temiz teknolojilerin teşviki, motorsuz veya elektrikli araçların teşviki, atıkların geri kazanımı ile artılmış atıksuların yeniden kullanımının teşviki, geri kazanım katılım payı, plastik içerikli poşet veya ambalaj ve tek kullanımlık materyallerin kullanımının azaltılması, depozito uygulaması, emisyon ücreti, kirlenme bedeli ve kirliliğin önlenmesine yönelik teminat alınması ve sera gazı emisyonlarının takibine yönelik karbon ticareti gibi piyasaya dayalı mekanizmalar ile ekonomik araçlar ve teşvikler kullanılır. (Değişik cümle:24/12/2020-7261/12 md.) Bu bentteki uygulamalara ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça belirlenir. (2872 sayılı Çevre Kanunu, m.3/(h)) Hükümün mülga halinin eleştirisi için bkz. **Göker, Cenker/ Süt Göker, Çağıl**: Yeni Bir Mâli Yükümlülük Olarak Geri Kazanım Katılım Payı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 364, Ocak 2019, s. 51-55, s. 53-55).

Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanun olmak üzere çeşitli hukukî düzenlemelerle bu hususta adım atıldığı bilinmektedir.

Ülkemizde elektrik üretiminde yenilenebilir enerjinin kullanılması açısından vergi kolaylıkları sağlama yoluyla vergi, yenilenebilir enerjiye yönlendirme aracı olarak kullanılmaktadır⁷⁴. Bunun yanında Gelir Vergisi Kanunu⁷⁵, Kurumlar Vergisi Kanunu⁷⁶, Katma Değer Vergisi Kanunu⁷⁷, Damga Vergisi Kanunu⁷⁸ ve Harçlar Kanunundaki⁷⁹ düzenlemeler yenilenebilir enerjiye yönelimin ve enerji tasarrufuna teşvikin örneklerini oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun vergiden muaf esnaf başlıklı 9’uncu maddesinde kendi sahip oldukları veya kiraladıkları konutlarda elektrik üretimi yapan ve ihtiyaç fazlasını son kaynak şirketine sunan kimseler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır⁸⁰. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye’de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye’de imal eden mükellefler için bir teşvik yer almaktadır⁸¹. Katma Değer Vergisi Kanunu’nda “*organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin yenilenebilir ve diğer enerji tesislerine ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları*” katma değer vergisinden istisna tutulmuştur (KDVK, m. 13). Yine Damga Vergisi Kanunu binalarda ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olarak düzenlenen kâğıtları (DVK. 2 Sayılı Tablo IV/47),

⁷⁴ Teşvik düzenlemeleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Aydın**, s. 81-83; **Kaplan**, s. 321-323.

⁷⁵ RG. 06.01.1961-10700.

⁷⁶ RG. 21.6.2006- 26205.

⁷⁷ RG. 2.11.1984- 18563.

⁷⁸ RG. 11.07.1964- 11751.

⁷⁹ RG. 17.07.1964- 11756.

⁸⁰ “14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 50 kW’a kadar (50 kW dâhil) olan (Kat mâliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar” (GVK m. 9)

⁸¹ 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 80’inci maddesi kapsamında teşviklerden yararlanmasına karar verilen ve bu kapsamda sera etkisi yaratan egzoz gazı salınımını tamamen ortadan kaldıracak teknolojilerin geliştirilmesi için münhasıran Türkiye’de gerçekleştirdikleri ArGe faaliyetleri sonucunda geliştirdikleri elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye’de imal eden mükelleflerin, destek kararında belirlenen kadarıyla, bu yatırımları dolayısıyla bu Kanununun 32/A maddesi kapsamında hak kazandıkları yatırıma katkı tutarını, söz konusu malların ilk iktisabı dolayısıyla 31.12.2035 tarihine kadar vergi dairesine ödenen özel tüketim vergisinin, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla bu mükelleflere kısmen veya tamamen, nakden ya da vergi borçlarına mahsuben ödenmesi suretiyle kullandırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. (Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici Madde 12)

Harçlar Kanunu “Binalarda ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olarak yapılan işlemleri” (HK.m.123) vergiden istisna tutmaktadır.

Ancak, Türkiye’nin karbon salınımı oranınının 2023 Sera Gazı Emisyon Envanteri Raporuna göre, 2023 yılında bir önceki yıla göre yüzde 7,7 arttığı görülmektedir⁸². Buna durum Türkiye’de sürdürülebilir ve temiz enerji kaynaklarının kullanımına yönelik teşviklerin yetersiz kaldığını, karbon salınımının azaltılması yönünde önemli adımlar atılması gerektiğini açıkça göstermektedir. Karbon vergisi veya karbon ticareti sistemi hukukumuza dahil edilmese dahi bunlara alternatif oluşturacak, vergi sistemi içerisinde yenilenebilir enerjiye özendirici düzenlemelerin artırılması da karbon salınımı gün geçtikçe artan ülkemiz açısından gereklidir⁸³. Nitekim, iklim değişikliğiyle mücadele, sistemleri değiştirmeyi gerektiren çok yönlü bir mücadeledir, vergi sisteminin çevre politikaları çerçevesinde gözden geçirilmesi gerekmektedir⁸⁴. Böyle bir dönüşüm kararı, doğası gereği toplumsal ve siyasal bir görev olup, bu görevin piyasaya devredilmesi mümkün değildir⁸⁵.

C. TÜRKİYE’DE KARBON VERGİSİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİNE DAHİL EDİLMESİ

1. Genel Olarak

Yenilenebilir enerjiye yönlendirme aracı olarak vergi teşviklerinin kullanılmasına karşın, mevcut hukuk sistemimizde yenilenebilir enerjiye yönlendirme aracı olarak klasik anlamda bir “karbon vergisi” uygulanmamaktadır⁸⁶. Bununla beraber petrole uygulanan ağır vergilerin çevreyi koruma amacı da taşıdığı ifade edilmektedir. Ancak, 4760 sayılı

⁸² <https://data.tuik.gov.tr>, Erişim. 15.12.2023.

⁸³ Yeni bir vergi türünü hukukumuza entegre etmek yerine var olan vergiler üzerinde muafiyet ve istisna düzenlemelerinin artırılması, ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olarak yeni bir çevre temizlik vergisi ve emlak vergisi modelinin ve ısı yalıtımı konut ve işyerleri için kullanılan kredilerde banka ve sigorta muameleleri vergisi ve kaynak kullanımını destekleme fonu istisnası uygulanması önerileri için bkz. Aydın, s. 82-84.

⁸⁴ Benzer yönde bkz. Gümüşkaya, s. 68.

⁸⁵ Holzberg, Mario: “Schwedens Kohlenstoffsteuer: eine Erfolgsgeschichte?”, (<https://planetkonkret.de/wp-content/uploads/2021/02/Schwedens-CO2-Steuer.pdf>, Erişim. 10.11.2023).

⁸⁶ Ancak Çevre Kanunu’nun yukarıda zikredilen ilkeler başlıklı 3’üncü maddesinde “Çevrenin korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve giderilmesi, sıfır atığın yaygınlaştırılması, döngüsel ekonomi ilkelerinin uygulanması ve iklim değişikliği ile mücadele edilmesi için (...)sera gazı emisyonlarının takibine yönelik karbon ticareti gibi piyasaya dayalı mekanizmalar ile ekonomik araçlar ve teşvikler kullanılır.” ibaresine yer verilmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu⁸⁷ petrol Ürünleri ve doğal gaz türevlerini vergilendirme kapsamına alınmakla birlikte bu vergileri salt çevre vergisi olarak tanımlamak mümkün değildir. Nitekim tüketim vergilerinin malî amaçları ön plana çıkmaktadır. Karbon vergisi ise, kamu gelirlerini artırmasından önce çevreyi korumayı amaçladığından salt çevre vergisi niteliği taşımaktadır⁸⁸.

Karbon vergisi hususunda Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı resmi internet sitesinde “Ülkemizde, 17.05.2014 tarih ve 29003 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmelik ile 2016 yılı itibari ile sera gazı emisyonlarının tesis bazında hesaplanması sağlanmıştır. Yine, Karbon Piyasalarına Hazırlık Ortaklığı (PMR) projesi kapsamında ise emisyon ticaretinin de dahil olduğu karbon piyasa mekanizma araçlarının ulusal ölçekte analiz edilerek karar vericilere dönük bulguların paylaşılması hedeflenmektedir. Bu alanda dünyadaki gelişmeleri yakından takip etmeye devam etmek ve diğer Bakanlıklarla işbirliği içerisinde yürütülmesi planlanan analitik çalışmalar ışığında hareket edilmesi önem arz ediyor.” ibarelerine yer vermek suretiyle karbon fiyatlandırmasına ilişkin vericilere yönelik analiz ve araştırmaların yapıldığı ifade edilmektedir⁸⁹.

Karbon vergisinin bu denli gündemde olmasında bu vergiyi uygulayan Avrupa Birliği ülkelerinin katkısı da yadsınamaz. Mart 2020’de kamuoyuna sunulan Avrupa Yeşil Mutabakatı ile Avrupa Birliği; 2030 yılına kadar sera gazı emisyonlarını yüzde 55 oranında azaltmayı, 2050 yılında ise karbon nötr olmayı hedeflediğini açıklamıştır⁹⁰. Ancak karbon vergisi, mükellefi için olduğu kadar uluslararası ticarete bu vergiyi uygulayan ülkeler açısından da bir yük oluşturmaktadır. Bu nedenle karbon vergisi uygulayan ülkeler, kendileri ile ticari ilişkide olan ülkelerin de karbon vergisini uygulamalarını, böylece karbon vergisi nedeni ile kendileri aleyhine ortaya çıkan haksız

⁸⁷ RG.12.06.2002- 24783.

⁸⁸ Benzer yönde bkz. **Yerlikaya**, s. 695. Bunun yanında Özel Tüketim Vergisi’nde vergilendirme oranlarının tespitinde ürünlerin hangilerinin çevreye daha fazla zarar verdiğine yönelik bir ayrıma gidildiği de göze çarpmamaktadır.

⁸⁹ Bkz. <https://csb.gov.tr/iklimi-korumanin-bedeli>, Erişim. 12.02.2023.

⁹⁰ Bkz. https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en, Erişim 02.02.2023).

rekabetin ortadan kalkmasını istemektedirler⁹¹. Bu amaçla getirilen düzenlemelerden biri de ayrıntısına aşağıda yer verilecek olan sınırda karbon düzenleme mekanizmasıdır.

2. Karbon Vergisi ve Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması

Karbon vergisi uygulayan ülkeler, karbon vergileri nedeniyle üreticilerinin katlandıkları yüksek mâliyetin uluslararası ticarete haksız rekabet oluşturması, çevre kirliliğinin evrensel bir sorun oluşturması gibi nedenlerle karbon vergisinin diğer ülkeler tarafından da uygulanmasını istemekte, bu yönde somut adımlar atmaktadırlar. Bu yönde atılan adımlardan biri “sınırdaki karbon düzenleme mekanizması” adını taşımaktadır.

Sınırdaki karbon düzenleme mekanizması, karbon salınımını azaltıcı önlem alan ülkeler ile önlem almayan ülkelerin mallarının fiyatlarının, önlem almayan ülkelerin mallarının lehine gelişmesine engel olmak üzere uygulanması planlanan, Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin yanı sıra Avrupa Birliği dışı ülkelere gelen birtakım ürünlere uygulanması öngörülen karbon fiyatlandırmasıdır⁹². “Sınırdaki karbon düzenleme mekanizması” uygulaması, ihracatının yüzde 40’ından fazlasını AB ülkelerine gerçekleştiren Türkiye’yi doğrudan etkileyecek konumdadır⁹³.

Sınırdaki karbon düzenleme mekanizması ile Avrupa Birliği sınırları dahilinde ticari malların üretimi esnasında oluşan karbon mâliyetlerine eşdeğer bir mâliyetin Avrupa Birliği ülkelerince ithal edilen mallara da uygulanmasına ilişkin düzenleyici bir sistem

⁹¹ Bu nedenle, yakıtlar üzerindeki özel tüketim vergisinin kaldırılarak karbon vergisi alınması gerektiği yönünde görüşler yer almasına rağmen, böyle bir uygulamanın çevreyi koruma amacına hizmet etmeyeceği yönünde bkz. Aydın, s. 81.

⁹² Bkz. **Aşıcı, Ahmet Atıl**: Avrupa Birliği’nin Sınırdaki Karbon Uyarlaması Mekanizması ve Türkiye Ekonomisi, İstanbul: İstanbul Politikalar Merkezi– Sabancı Üniversitesi–Stiftung Mercator Girişimi Politika Notu, Ocak 2021, www.ipc.sabanciuniv.edu, Erişim. 21.12.2023; **İmer Ertunga, Evrim/ Seyhun, Ömer Kayhan**: Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması ve Türkiye’nin İhracatına Olası Etkileri, Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi, Cilt 13, Sayı 1, 2022, s. 1-13, s. 2; **Koç, Behzat Ecem/ Kaynak, Selahattin**: Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizmasının Türkiye - AB-27 Dış Ticaret İlişkisi Üzerine Olası Etkisi, Verimlilik Dergisi, C. 57, S. 2, s. 273-288, s. 275; **Gültekin, Raşit**: Avrupa Birliği Sınırdaki Karbon Düzenlemesi ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, Y. 2022, S. 8, s. 203-213, s. 204; **Ensari Alp, Elif/ Karahan Gökmen, Mehpere**: Sınırdaki Karbon Düzenleme (Skd) Mekanizması Çerçevesinde Karbon Salınımı Açıklamalarının İncelenmesi, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2023 Cilt-Sayı: 16(4) s.970–986, s. 974; **Sür Göker, Çağıl**: Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması, Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Vergilendirme Yetkisi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ed. Prof. Dr. Cenker Göker, Dr. Öğretim Üyesi Zeynep Müftüoğlu, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara 2023, s.111.

⁹³ Aydın, s. 80. Sınırdaki karbon vergisi uygulaması 1 Ekim 2023 tarihinde hayata geçmiştir. Konuya ilişkin eğitim ve bunun gibi envanterlerin Ticaret Bakanlığı’nın resmi internet sitesine yüklendiği görülmektedir. Bkz. <https://ticaret.gov.tr/dis-iliskiler/yesil-mutabakat/ab-sinirda-karbon-duzenleme-mekanizmasi/ab-sinirda-karbon-duzenleme-mekanizmasi-skdm-turkce-baslangic-egitimi>, Erişim. 21.11.2023)

öngörülmektedir. Bu çerçevede süreç iki aşamalı olarak planlanmaktadır; 1 Ekim 2023-1 Ocak 2026 tarihlerini kapsayan birinci aşamada sınırda karbon düzenleme mekanizması beyan sahipleri⁹⁴, yalnızca Avrupa Birliği ülkelerince ithal edilen eşyadaki gömülü sera gazı emisyonlarını tespit etmek ve bunlara ilişkin bilgileri raporlamakla yükümlüdür. 1 Ocak 2026 tarihinden sonra başlayacak olan ikinci aşamada ise sınırda karbon düzenleme mekanizması beyan sahiplerinin gömülü emisyonlara karşılık gelen sertifikalarını almaları gerekecektir. Bu sertifikalar, ithalatçıların ithal ettikleri eşyada gömülü emisyonların fiyatını ödemek için kullanacakları araçtır. Mevcut düzenlemelere göre bu uygulama karbon bakımından yoğun çimento, elektrik, gübre, demir-çelik, alüminyum ve hidrojen olmak üzere altı sektörde geçerlidir⁹⁵.

Sınırda karbon düzenleme mekanizmasına ilişkin yapılan araştırmalar, ilgili mekanizmanın Türk ihracatçıya getireceği ek yükü tahmini rakamlarla hesaplamakta, bu yükün azımsanmayacak rakamlara tekabül ettiğini ve Türkiye’yi önemli ölçüde etkileyeceğini ortaya koymaktadır⁹⁶. Her ne kadar ihracatçı açısından ek bir yük oluşturduğu için Türkiye’yi olumsuz etkileyecek bir düzenleme olduğu ifade edilse de sınırda karbon düzenleme mekanizmasının iç hukukumuzda bir karbon vergisi ile desteklenmesi ülkemiz ekonomisi açısından olumlu sonuçlar doğurabilir. Nitekim, ilgili sektörlerde zaten bir karbon sertifikası düzenleme ve beyan zorunluluğu doğacak bu sektörlerde karbon emisyonu miktarı tespit edilmiş olacak, bu durum karbon vergisi matrahının tespitinde bir zemin oluşturacaktır. Bu sektörlerde Avrupa Birliği’ne mal ihraç eden ihracatçıların karbon değerlerini düşürmeleri, Avrupa Birliği ülkelerindeki ithalatçıların kârlılık değerlendirmeleri ve dolayısıyla tercihleri açısından önem taşıyacaktır. Bu motivasyonun karbon vergisi ile birleşmesi üreticileri karbon oranı düşük enerji kaynaklarına yöneltecektir. Ayrıca ilgili mekanizma, ithalatçılara aynı emisyon nedeniyle iki kez mâli külfet yüklenmemesini temel prensip edindiğinden, sınırda karbon mekanizması düzenlemesi sertifikalarında imalat ülkesinde ödenen her türlü karbon fiyatıyla aynı seviyede indirim talep etme fırsatı bulunmaktadır⁹⁷. Bu doğrultuda

⁹⁴ 31 Aralık 2024 tarihinden itibaren, ithalatçıların kapsam dahilindeki malların ithalatına hak kazanabilmeleri için "yetkili sınırda karbon düzenleme mekanizması beyan sahibi" statüsüne sahip olmaları beklenilmektedir (<https://customs-taxation.learning.europa.eu>, Erişim. 10.11.2023).

⁹⁵ Bilgi için bkz. <https://customs-taxation.learning.europa.eu>, Erişim. 10.11.2023).

⁹⁶ Bkz. Aşıcı, s. 12-13; İmer Ertunga/ Seyhun, s. 8 vd.; Koç/ Kaynak, s. 277 vd.; Süt Göker, Karbon, s. 114.

⁹⁷ Bkz. <https://customs-taxation.learning.europa.eu>, Erişim. 10.11.2023).

Türkiye’de uygulanan bir karbon vergisi, bu sektördeki mallar için ödenecek ek mâliyetin en azından bir kısmının Türk hazinesinde kalmasını sağlayacaktır⁹⁸.

3. Muhtemel Karbon Vergisi Düzenlemesinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar

Karbon vergisinin Türk vergi sisteminde uygulanması durumunda bu yönde düzenlemelerde dikkate alınması gereken hususlar da ayrı bir tartışma konusudur. Öncelikle karbon vergisine yönelik düzenlemelerin her vergide olduğu gibi bir kanunla getirilmesi, başta vergiyi doğuran olay, verginin konusu oranı, verginin mükellef ve sorumluları, vergiye ilişkin indirim, istisna ve muafiyetler gibi vergilendirme unsurlarının mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Teknik bir alan olması sebebiyle muhtemelen bakanlıklara devredilecek usul ve esas belirleme yetkilerinde kanunîlik ilkesinden uzaklaşılması, takdir yetkilerinin geniş yorumlanmaması gerekmektedir.

Verginin konusu ve oranı belirlenirken mâli kaygılardan uzaklaşıp, enerji kaynağının yenilenebilirliği ve temizliğine göre bir ölçütün belirlenmesi gerekmektedir. Karbon vergisi gelirlerinin sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak ve iklim değişikliği ile mücadele etmek amacıyla kullanılması ve bu konuda başarı elde etmesi, ağırlıklı olarak fosil yakıtlardan alınması ve vergi oranları belirlenirken emisyon miktarlarının baz alınması şartlarına bağlıdır. Nitekim akaryakıt vergisi gibi bazı vergilerin başlangıçta çevre vergisi olarak getirilmesine karşın zamanla öncelikli olarak gelir sağlama amacına hizmet eder hale geldiği gözlenmektedir. Nitekim, Türkiye’de çevre vergileri ile çevreye yararlı vergi kavramlarının karıştırıldığı görülmektedir. Bu bağlamda Türk Vergi Sistemi içerisinde salt çevre vergisi olarak nitelendirilebilecek belki de tek vergi “Çevre Temizlik Vergisi” adıyla tahsil edilen vergidir. Bunun dışında verginin konulması amaçlarından biri de çevrenin korunması olan akaryakıtlar üzerinden alınan özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergiler çevre vergileri olarak değil, çevreye yararlı vergi olarak tanımlanmalıdır. Bu vergilerin öncelikli amacı çevrenin korunması olmamakla birlikte, ilgili vergilerin matrah belirleme yöntemleri ve oranları gibi hususlarda çevrenin korunmasını gözetilen düzenlemelere yer verilmektedir. Ancak, bu vergilerin istisna ve muafiyet düzenlemeleri incelendiğinde deniz taşıtlarının motorlu taşıtlar vergisi kapsamı

⁹⁸ Yapılan bir çalışmada, T.C. Ticaret Bakan Yardımcısı Mustafa TUZCU’nun 6 Ocak 2022’de Samsun’da gerçekleştirilen İklim için İşbirliği ve Yeşil Mutabakat Çalıştayının açılış töreni konuşmasında, karbon fiyatlandırmasının Türkiye sınırları içerisinde yapılarak AB’ye sınırda ilave vergi ödenmesinin önüne geçilebileceğine işaret ettiğine yer verilmektedir. Bkz. **Ensari Alpay/ Karahan Gökmen**, s. 975.

dışına çıkarılması gibi karbon salınımıyla mücadelede olumsuz düzenlemelerin mevcudiyeti bu vergilerin öncelikli amaçlarının çevrenin korunması olmadığını açıkça göstermektedir⁹⁹. Karbon vergisinde bu uygulamadan kaçınılmalı, mali amaç ikinci plana atılmalıdır. Bu çerçevede etkili bir karbon vergisi uygulaması için, daha fazla gelir elde etme amacı gözetilerek tüketimi fazla olan fosil enerji kaynaklarına yüksek vergi koymaktan kaçınılarak, karbondioksit salınımı en yüksek olan enerji kaynağına en yüksek oranda vergi uygulanmalıdır. Dolayısıyla, en yüksek karbon vergisi oranı kömürde, ardından petrolde en düşük oran ise doğalgazda olmalı; temiz enerji kaynaklarından ise karbon vergisi alınmamalıdır.

Vergiler açısından bütçede birlik ve adem-i tahsis¹⁰⁰ ilkesinin hâkim olduğu mevcut hukuk sistemimizde bu uygulamanın aksine karbon vergilerinin diğer vergilerden ayrı tutularak yalnızca birlik ve protokol tarafından belirlenmiş çevre kirliliğini önleme amaçlarına yönelik faaliyetler, AR-GE çalışmalarına yönelik bir fona tahsis edilmesi önerilmektedir¹⁰¹. Bu vergilerin, zorunlu olarak kullanılan yüksek oranda karbon salınımı yapan yakıtlara alternatif enerji kaynağı üretmede yapılacak çalışmalarda harcanması verginin verimliliğini artıracığı gibi, vergi mükelleflerinin karbon vergisine uyumunu da kolaylaştıracaktır.

Karbon vergisinin dolaylı bir vergi olarak düzenlenip düzenlenmeyeceği de ayrı bir tartışma konusudur. Bu verginin dolaylı vergilerden olan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi yansıtılması, kural olarak verginin daha temiz bir enerjiyle mal ve hizmet üretilmesi yönündeki amacına ulaşmamasına sebebiyet verebilir. Nitekim bu durumda vergi; az gelirliler, kentsel alanda yaşayan ve daha az karbon emisyonuna yol açan bireyler üzerinde daha yoğun etki yaratacak¹⁰², verginin gerçek mükellefi olan çevreyi kirleten işletmeler üzerindeki etkisi sınırlanacaktır. Buna karşın verginin etkinliği için gerekli hallerden biri de tüketicinin gerektiğinde ilgili talep davranışını değiştirebileceği,

⁹⁹ Benzer görüş için bkz. **Ercan, Erdem**: Türkiye’de Çevre Vergileri mi Çevre Vergisi mi?, TBB Dergisi 2015 (119), s. 209-226, s. 211-212.

¹⁰⁰ İlke, bütçe vasıtasıyla toplanan gelirlerin tüm giderlerin karşılığı olmasını; bir kaynaktan toplanılan gelirin, o kaynağa yapılacak gidere karşılık gösterilememesi veya belirli gelirlerin belirli giderlere ayrılmamasını ifade etmektedir. (**Karakoç**, Kamu Mâliyesi, s. 261).

¹⁰¹ Bu yönde bkz. **Özdemir**, s. 130; **Alıcı/ Yıldız**, s. 62. Örneğin çevrenin korunması amacıyla getirilen geri kazanım katılım payının çevrenin korunması amaçlı bir fona aktarılması eleştiri konusu edilmektedir. Bkz. **Süt Göker/ Göker**, s. 52, 54.

¹⁰² **Çiçek/ Çiçek**, s. 116.

diğer bir ifadeyle karbon vergisi ile mâliyeti yükselmemiş ürünlere yönelmesinin sağlanmasıdır. Bu çerçevede çevrenin korunması amacına öncelik verildiğinden, verginin düşük gelirli kişilere de uygulanması gerektiği ifade edilmektedir¹⁰³. Bu görüşe katılmakla birlikte karbon vergisinin tüm alanlarda değil; ısınma, mutfak ve ulaşımda kullanılan enerji gibi tüketicinin doğrudan fosil yakıtları kullandığı ve bu yöndeki tercihini değiştirebileceği kısıtlı alanlarda tüketiciler üzerinde bırakılmasının doğru olduğu düşünülmektedir.

Bu noktada tartışılması gereken hususlardan biri de verginin kim tarafından tahsil edileceği sorunudur. Devlet, egemenlik alanında vergi alma yetkisine sahipse de bu verginin tahsilinde çevre temizlik vergisinde olduğu gibi belediyeleri de görevlendirmek mümkündür¹⁰⁴. Ancak vergilendirme yetkisinin uluslararası kuruluşlara bırakılması vergilendirme sistemimize göre mümkün gözükmemektedir.

SONUÇ

Çevre kirliliği ve enerji kaynaklarının ölçsüz tüketimi dünyada gün geçtikçe daha önemli gelen bir sorundur. Bu sorunla mücadelede yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelim ve karbon salınımı bakımından yoğun enerji kaynaklarını kullananlara ilişkin mâli yaptırımlar büyük önem taşımaktadır. Karbon salınımına ilişkin uygulanan bir mâli yaptırım türü olan karbon vergisinin çevre vergisi olarak etkinliğinin boyutu hususunda yapılan çalışmalar net veriler ortaya koymaktan uzaktır. Nitekim karbon vergisi oranları neredeyse hiç değişmezken karbon salınımlarının değişiklik göstermesi, iklim değişikliği ve çevre kirliliği ile mücadelede bu vergi dışındaki faktörlerin devreye girmesi verginin, karbon emisyonlarının azaltılmasına ne oranda etki ettiğinin ortaya çıkarılması hususunu zorlaştırmaktadır. Bununla birlikte, yapılan çalışmalar ve ülke deklarasyonları göz önünde tutulduğunda net bir ölçüt ortaya konulamamış olsa da bu vergilerin sera gazı salınımının azaltılması üzerinde olumlu etkiye sahip olduğu da muhakkaktır. Avrupa Birliği ülkeleri bu vergiyi uzun yıllardır uygulamakla birlikte, uygulamayan ülkelerle aralarında ticari rekabetin olumsuz etkilenmesini gerekçe göstererek diğer ülkelerin de karbon vergisini uygulamasını da talep etmektedirler.

¹⁰³ Dickertmann, s. 56. Çevre vergilerinde eşitlik ilkesinin, mâli güç çerçevesinde değil çevreye verilen zarar çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği yönünde bkz. Gümüşkaya, s. 86-87.

¹⁰⁴ Bkz. Özdemir, s. 130.

Türkiye’nin sınırda karbon düzenleme mekanizmasının da etkisiyle karbon vergisini Türk vergi sistemine dahil etmesinin ülke açısından olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir. Böyle bir uygulamanın en azından ilk etapta karbon yoğun endüstriler olması nedeniyle kapsama alınan çimento, elektrik, gübre, demir-çelik, alüminyum ve hidrojen sektörlerinde uygulanması imkân dahilindedir. Bu alanlarda Avrupa Birliği ülkelerine ihracat yapan firmaların sınırda karbon düzenleme mekanizması nedeniyle katlanacağı mâliyetin Türk hazinesinde kalması söz konusu olacaktır.

Muhtemel karbon vergisi düzenlemesinin Çevre Kanunu’na eklenen bir maddeyle değil ayrıntılı düzenlemeler içeren bir kanunla yapılması önem arz etmektedir. İlgili kanunda verginin temel unsurlarının açık olarak düzenlenmesi, idareye yalnızca teknik alanlarda düzenleme yapma yetkisi tanınması gerekmektedir. Bunun yanında Avrupa Birliği uygulamaları incelendiğinde ülkelerin uluslararası ticarî rekabetinde önemli yer kaplayan sektörleri vergi dışı bıraktığı görülmektedir. Bu çerçevede Türkiye’nin de uluslararası ticaretinde önemli yer tutan otomotiv ve yedek parça, tekstil ve hazır giyim sektörlerinin vergiden muaf tutulması düşünülebilir. Yine bu verginin çevreyi kirleten, yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelmesi mümkün olan üretici üzerinde bırakılması caydırıcılığı açısından önemlidir. Ancak sınırlı hallerde tercihlerini değiştirmesi beklenen tüketicinin de verginin yüklenicisi olması mümkündür.

Buna rağmen karbon vergilerinin tek başına iklim değişikliği ve çevre kirliliği ile mücadele için yeterli olmadığı da göz önünde bulundurulmalıdır. Karbon ticareti ve çevreye duyarlı vergi düzenlemeleri ve teşvikleri gibi tamamlayıcı araçlara ve en başta toplumsal duyarlılığı artırmaya ihtiyaç vardır. Bu çerçevede enerji verimliliğini sağlamak, bina yalıtımlarına önem vermek de dolaylı olarak karbon ayak izinin azalmasına katkı sağlayacaktır. Bu düzenlemelerin Türkiye’nin taraf olduğu devletlerarası antlaşma hükümlerini de göz önünde bulunduran, bütünlük taşıyan bir sistematik çerinde yapılandırılması büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman:** Kamu Mâliyesi, Gazi Kitabevi, 23. Baskı, Ankara, 2023.
- Alıcı, Birgül/ Yıldız, Habip:** Küresel Kamusal Bir Mal Olan Çevrenin Korunmasında Karbon Vergisi Ve Etkinliği”, Hukuk Ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 4, No 1, 2012, s. 55-64.
- Aşıcı, Ahmet Atıl:** Avrupa Birliği'nin Sınırdaki Karbon Uyarlaması Mekanizması ve Türkiye Ekonomisi, İstanbul: İstanbul Politikalar Merkezi– Sabancı Üniversitesi– Stiftung Mercator Girişimi Politika Notu, Ocak 2021, www.ipc.sabanciuniv.edu, Erişim. 21.12.2023
- Atherton, John/ Xie, Wannu/ Aditya, Leonardus Kevin/ Zhou, Xiaochi/ Karmaka, Gourab/ Akroyd, Jethro/ Mosbach, Sebastian/ Lim, Mei Qi/ Kraft, Markus:** How does a carbon tax affect Britain's power generation composition?, Applied Energy, Volume 298, 15 September 2021, 117117, s. 1-17.
- Aydın, Cansın:** İklim Değişikliği İle Mücadelede Karbon Vergisinin Küresel Bir Mâli Araç Olarak Uygulanabilirliğine İlişkin Yaklaşımların ve Türkiye Uygulamalarının Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, S.403, Nisan 2022, s. 78-85.
- Backhaus, Jürgen G.:** The Law and Economics of Environmental Taxation: When Should the Ecotax Kick In?, International Review of Law and Economics V. 19, 1999, s. 117- 134.
- Bouchet, Vincent/ Le Guenedal, Theo:** Credit Risk Sensitivity to Carbon Price, (SSRN Electronic Journal · April 2020).
- Bruvoll, Annegrete/ Larsen, Bodil Merethe:** Greenhouse gas emissions in Norway: do carbon taxes work?, Energy Policy 32 (2004), s. 493–505.
- Çiçek, Hüseyin Güçlü/ Çiçek, Serdar:** Karbon Vergisi ile Karbon Ticareti İzinlerinin Karşılaştırılması, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi No:47, Ekim 2012, s. 95-119.
- Dickertmann, Dietrich:** Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht, (in Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht von Prof. Dr. Paul Kirchhof, Verf., DStJG 15 (1993), s. 33-65)
- Ensari Alp, Elif/ Karahan Gökmen, Mehpare:** Sınırdaki Karbon Düzenleme (Skd) Mekanizması Çerçevesinde Karbon Salınımı Açıklamalarının İncelenmesi, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: 2023 Cilt-Sayı: 16(4) s.970–986.
- Ercan, Erdem:** Türkiye’de Çevre Vergileri mi Çevre Vergisi mi?, TBB Dergisi 2015, 119, s. 209-226.
- Erdem, Metin/ Şenyüz, Doğan/ Tathoğlu, İsmail:** Kamu Mâliyesi, Ekin Yayınları, 15. Baskı, Bursa, 2020.

Eser, Levent Yahya/ Polat, Sedat: Elektrik Üretiminde Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Kullanımına Yönelik Teşvikler: Türkiye ve İskandinav Ülkeleri Uygulamaları, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Sayı 12, Ocak 2015, s. 201-225.

Gago, Alberto/ Labandeira, Xavier: Towards a Green Tax Reform Model, Journal of Environmental Policy & Planning, J. Environ. Policy Plann. 2, s. 25–37.

Gergerlioğlu, Yusuf: OECD Ülkelerinde Karbon Vergisine İlişkin Güncel Uygulamalar, Vergi Sorunları Dergisi, S. 397, Ekim 2021, s. 41-63.

Glanchat, Matthieu: The Political Economy of Environmental Tax Design in Environmental Policy, s. 3, (www.deliverypdf.ssrn.com, Erişim 02.02.2023)

Göker, Cenker/ Süt Göker, Çağıl: Yeni Bir Mâli Yükümlülük Olarak Geri Kazanım Katılım Payı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 364, Ocak 2019, s. 51-55.

Göker, Cenker: Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Gümüşkaya, Gamze: Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri Bakımından Çevresel Vergileme, Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Vergilendirme Yetkisi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ed. Prof. Dr. Cenker Göker, Dr. Öğretim Üyesi Zeynep Müftüoğlu, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara 2023, s. 66- 108.

Gültekin, Raşit: Avrupa Birliği Sınırdaki Karbon Düzenlemesi ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, Y. 2022, S. 8, s. 203-213.

Hájeka Miroslav/ Zimmermannová, Jarmila/ Helmanc, Karel/ Rozenkya, Ladislav: Analysis of carbon tax efficiency in energy industries of selected EU countries, Energy Policy 134, 2019, 110955, s. 1-11.

Hayrulloğlu, Betül: Çevresel Sorunlarla Mücadelede Karbon Vergisi, Ekonomi Bilimleri Dergisi, Cilt 4, No 2, 2012, s. 1-11.

Hildingsson, Roger/ Knaggard, Asa: The Swedish Carbon Tax A Resilient Success, Successful Public Policy in the Nordic Countries: Cases, Lessons, Challenges, Oxford University Press, Oxford 2022, s. 239- 262.

Holzberg, Mario: Schwedens Kohlenstoffsteuer: eine Erfolgsgeschichte?, Planet konkret, Konstanz, s. 1-14.

Hotunluoğlu, Hakan: Karbon Vergisi Teorisi ve Uygulaması, Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2007.

Hotunluoğlu, Hakan/ Tekeli, Recep: Karbon Vergisinin Ekonomik Analizi ve Etkileri: Karbon Vergisinin Emisyon Azaltıcı Etkisi Var Mı?, Sosyoekonomi Dergisi, Y. 2007-2, s. 107- 125.

İmer Ertunga, Evrim/ Seyhun, Ömer Kayhan: Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması ve Türkiye'nin İhracatına Olası Etkileri, Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi, Cilt 13, Sayı 1, 2022, s. 1-13.

Jamâli, Tarık: Ekolojik Vergiler (Çevre Vergileri), 5.baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Kaplan, Onur: Türk Hukukunda İdarenin Yenilenebilir Enerji Kaynaklarından Elektrik Enerjisi Üretimi Yönünden İşlevlerinin İrdelenmesi, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2023, Cilt: 5, Sayı: 2, s.297 – 336.

Karakoç, Yusuf: Kamu Mâliyesi, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, (Kamu Mâliyesi).

Karakoç, Yusuf: Sosyal Mâliye, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, (Sosyal Mâliye).

Kinde, Andrew L: Let's Make a Green New Deal: An Analysis of State Carbon Taxes as a Foundational Piece of Climate Legislation in the United States, Northeastern University Law Review 11, no. 2 (2019), s. 474-522.

Koç, Behzat Ecem/ Kaynak, Selahattin: Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizmasının Türkiye - AB-27 Dış Ticaret İlişkisi Üzerine Olası Etkisi, Verimlilik Dergisi, C. 57, S. 2, s. 273-288.

Kovancılar, Birol: Küresel Isınma Sorununun Çözümünde Karbon Vergisi ve Etkinliği, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:8, Sayı:2, 2001, s. 7-19.

Maradin, Dario: Advantages and Disadvantages of Renewable Energy Sources Utilization, (International Journal of Energy Economics and Policy, 2021, 11(3), s. 176-183.

Mojtaba, Khastar/ Alireza, Aslani/ Mehdi, Nejati: How does carbon tax affect social welfare and emission reduction in Finland?, Energy Reports, Volume 6, November 2020, ss. 736-744.

Özdemir, Serkan: Vergileme Tekniği Açısından Karbon Vergisinin Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 292, 2013, s.126-134.

Özkaya, Yasemin Simla: Yenilenebilir Enerji Kaynakları, Dışişleri Bakanlığı Yayınları, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, S. 14, <https://www.mfa.gov.tr/yenilenebilir-enerji-kaynaklari.tr.mfa>, Erişim 09.01.2022.

Özyerli, Sedat/ Aydın, Fazıl: Karbon Sertifikalarının Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi ve Bir Önerinin Analizi, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2018, Sayı 362, s. 18-27.

Selçuk, Sefa Furkan: Uluslararası İklim Değişikliği Anlaşmaları ve Türkiye'nin Tutumu, Ulusal Çevre Bilimleri Araştırma Dergisi, Sayı 6(1), s. 9-19

Shi-Ling, Hsu: Carbon Taxes and Economic Inequality, Harvard Law & Policy Review 15, no. 2, Summer 2021, s. 551-570.

Süslü, Güven: Çevrenin Korunmasında Beyaz Enerjinin Rolü ve Yargısal Denetimi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.

Süt Göker, Çağıl: Sürdürülebilir Çevre Hedefinde Enerjinin Vergilendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, (Enerjinin Vergilendirilmesi).

Süt Göker, Çağıl: Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması, Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Vergilendirme Yetkisi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ed. Prof. Dr. Cenker Göker, Dr. Öğretim Üyesi Zeynep Müftüoğlu, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara 2023, s.109-116, (Karbon).

Yaylı, Gizem: Karbon Vergisi Teorisi- Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2019.

Yerlikaya, Kürşat: Karbon Vergisi, AÜEHFD, C. VII, S. 1-2, Haziran 2003, s. 685-700.

Yıldız, Seyfi: Sürdürülebilir Kalkınma İçin Karbon Vergisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Y. 2017, S.3, s. 367-384.

İNTERNET KAYNAKLARI**

www.csb.gov.tr/iklimi-korumanin-bedeli-makale.

www.ec.europa.eu.

www.enerji.gov.tr/evced-cevre-ve-iklim-ulusal-sera-gazi-emisyon-envanteri.

www.epdk.gov.tr.

www.gesetze-im-internet.de/eeg_2014/EEG_2023.pdf.

www.government.se/government-policy/swedens-carbon-tax/swedens-carbon-tax.

www.lse.ac.uk/GranthamInstitute/wp-content/uploads/2015/05/FINLAND.pdf.

www.mfa.gov.tr/yenilenebilir-enerji-kaynaklari.tr.mfa.

www.oecd.org/tax/tax-policy/carbon-pricing-norway.pdf.

www.thetimes.co.uk/article/ban-on-sale-of-petrol-and-diesel-cars-in-eu-watered-down-and-uk-could-follow.

** Erişim tarihlerine metin içerisinde yer verilmektedir.

www.ucl.ac.uk/bartlett/sustainable/sites/bartlett/files/ucl_report_ofgem_20102019_final.pdf.

www.unescap.org/sites/default/files/48.%20CS-United-Kingdom-climate-change-levy.pdf.

H 7269 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE İDARENİN AFET SONRASI HASAR TESPİT İŞLEMLERİNİN ÖZELLİKLERİ VE YARGISAL DENETİMİ*

(Araştırma Makalesi)

*Dr. Öğr. Üyesi Onur KAPLAN***

ÖZET

Tabii veya beşeri sebeplere bağlı olarak meydana gelen afet olgusu, genellikle olumsuz anlam yüklenmek suretiyle can ve mal güvenliğini tehdit eden bir kavram olarak nitelendirilmektedir. Bu doğrultuda afet olgusu, çoğu halde risk kavramıyla bir arada değerlendirilmekte ve bu riskin en doğru biçimde ve zamanında bertaraf edilmesi için birtakım önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu önlemlerin tekil olarak kişi nezdinde alınması mümkün olsa da geniş ölçekte planlı bir biçimde soruna yaklaşmak ve çözüm getirmek için idari makamların müdahalesi, önemli bir gerekliliği ifade etmektedir. Bunun yanında, alınacak önlemlere ek olarak afet olgusu meydana geldikten sonra ne yapılması gerektiği hususu da önemli bir aşamadır. Zira deprem gibi afet olgularının meydana gelmesi önlenemediğinden; olası zararın meydana gelmesi durumunda bunun azaltılmasına ve giderimine yoğunlaşılması gerekmektedir. Bu doğrultuda, afet olgusu meydana geldikten sonra ortaya çıkan zararların giderimi, 7269 sayılı Kanun çerçevesinde hasar tespiti, hak sahipliği ve yardımların yapılması hususlarıyla açıklanacaktır. Bu nedenledir ki, afet riskinin önlenmesi yanında afet sonrasında yapılacak çalışmalar bakımından idari makamların aktif rol üstlenmesi söz konusudur. Çalışmada, idari makamların afet olgusundan ileri gelen zarar halini azaltmaya dair faaliyetlerinin kapsamı ile bu çerçevede yapılan hasar tespit işlemlerinin hukuki niteliği ve yargısal denetimi konuları irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Afet, Risk, Hasar, Yapı, İdare.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 07.08.2023 tarihinde Editörlüğümüze ulaşmış olup, 06.09.2023 tarihinde birinci hakem, 12.09.2023 tarihinde ise ikinci hakem onayından geçmiştir.

Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

** Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı. (E-posta: onur.kaplan@yasar.edu.tr), ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1252-6352>

Yazar'ın notu: Bu çalışma, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Adalet Meslek Yüksekokulu tarafından 5 Mayıs 2023 tarihinde düzenlenen "Afet Hukuku Sempozyumu"nda sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

**LEGAL CHARACTERISTICS AND JUDICIAL REVIEW OF DAMAGE
ASSESSMENT ACTS OF THE ADMINISTRATION WITHIN THE
FRAMEWORK OF LAW NO. 7269**

(Research Article)

ABSTRACT

The phenomenon of disaster, which occurs due to natural or human causes, is generally characterized as a concept that threatens the safety of life and property by attributing a negative meaning. In this respect, disaster phenomenon is generally evaluated together with the concept of risk and some measures should be taken in order to eliminate this risk in the most accurate and timely manner. Although it is possible to take these measures individually, the intervention of administrative authorities is an important necessity in order to approach and solve the problem on a large scale and in a planned manner. In addition to the measures to be taken, the issue of what to do after the disaster occurs is also an important stage. Since the occurrence of disasters such as earthquakes cannot be prevented, it is necessary to focus on reducing and eliminating the negative effects in case of possible damage. In this regard, compensation for damages occurring after a disaster will be explained in terms of damage assessment, entitlement and assistance within the framework of Law No. 7269. For this reason, in addition to the prevention of disaster risk, administrative authorities have an active role in post-disaster activities. In this study, the scope of the activities of the administrative authorities to mitigate the damage caused by the disaster phenomenon, the legal nature and judicial review of the damage assessment procedures carried out within this framework will be examined.

Keywords: Disaster, Risk, Damage, Building, Administration.

GİRİŞ

Bir olayın kendisi veya sonucu olarak risk kavramı; belirsizlik unsuru içeren, değeri olan “şeyi” tehlikeye atan bir kavramdır¹. Başka bir ifadeyle risk, “*kaybedilme*

¹ **November, Valerie/Leanza, Yvan:** Risk, Disaster and Crisis Reduction, Springer, Cham, 2015, s.4. Ayrıca bkz. **Sancakdar, Oğuz/Başar, Cemal/Yağcı, Pınar:** Kültürel Mirasın Afetlerde Korunmasının Hukuki ve Güvenlik Boyutu, Afetler ve Güvenlik Yönetimi (Ed. Toprak Karaman, Zerrin/Sancakdar, Oğuz), Palme Yayınevi, İzmir, 2019, s.182.

*olasılığı teşkil eden bir değeri*²” ifade eder. Kavramın çok boyutlu olması göz önüne alınarak, her risk durumunun “*kendi argümanlarını, stratejilerini, hesaplamalarını ve prosedürlerini yarattığını*”³ söylemek gerekecektir. Bu anlamda “*afet*” olgusundan ileri gelen (doğal) risk halinin⁴ yarattığı belirsizliklerin ve tehlikeye attığı unsurların ayrıca ona özgü olarak değerlendirilmesi ve buna uygun uyarlanabilir bir yönetim anlayışının benimsenmesi⁵ icap eder. Afet olgusunun, meydana geldiği hallerde, bir değeri tehlikeye atma/bir değere zarar verme potansiyeli artık somut olarak can ve mal kaybı biçiminde ortaya çıkacak ve somutlaşmış olacaktır. Yani afet olgusuyla ilişkilendirilebilecek can ve mal güvenliğinin tehlikede olması durumu, afet olgusu meydana gelerek zarar ortaya çıktığında can ve mal kaybı şeklinde tezahür etmektedir⁶. Bu nedenle literatürde genel olarak “*afet*”, “*zarar*” ve “*risk*” kavramlarının bir arada kullanıldığı görülmektedir. Esasen pozitif hukuk kurallarında da “*afet riski*”, “*riskli yapı*”, “*riskli alan*” gibi kavramların kullanılmasının nedeni budur⁷.

Afet olgusunun; (i) risk ve riskin azaltılması, (ii) zarar ve zararın artmasının engellenmesi/giderimi yönlerinin (önleme, yanıt verme ve yönetme aşamalarını içeren⁸)

² **Balamir, Murat:** Afet Politikası, Risk ve Planlama, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, s.35. Ayrıca bkz. **Azimli Çilingir, Gülcan/Örçen Güler, İlke:** Afet Politikalarında Risk Unsuru ve Afet Mevzuatında Risk Yönetimi, Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi, C:3, S:1, 2020, s.153-154.

³ **Aven, Terje/Renn, Ortwin/Rosa, Eugene A.:** On the ontological status of the concept of risk, Safety Science, Vol.49, 2011, s.1074.

⁴ **Yayla, Yıldızhan:** Kentsel Gelişme, Doğal Risklerin Önlenmesi ve Hukuk Türkiye Raporu, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Kemal Oğuzman’a Armağan), C:1, S:1, 2002, s.47. Afet, risk ve hasar görülebilirlik kavramları arasındaki etkileşim için ayrıca bkz. **Genç, F. Neval:** Türkiye’de Kentleşme ve Doğal Afet Riskleri ile İlişkisi, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, s.350.

⁵ **Craig, Robin K./Ruhl, J.B.:** Designing Administrative Law for Adaptive Management, Vanderbilt Law Review, Vol.67, No.1, 2014, s.1.

⁶ Özellikle, tarih boyunca afetlerin yarattığı zararın büyüklüğü, somutlaşan can ve mal kaybı verileriyle açıklanmıştır. Bkz. **Afyoncu, Erhan/Mete, Zekai:** 1766 İstanbul Depremi ve Toplum Yaşantısına Tesirleri, Tarih Boyunca Anadolu’da Doğal Afetler ve Deprem Semineri Bildiriler Kitabı, “Globus” Dünya Basımevi, İstanbul, 2001, s.85-86; **Yazıcı, Nesimi:** Ocak 1898 Balıkesir Depremi Oluşu ve Sonrası, Tarih Boyunca Anadolu’da Doğal Afetler ve Deprem Semineri Bildiriler Kitabı, “Globus” Dünya Basımevi, İstanbul, 2001, s.153.

⁷ Bu bağlamda “*risk*” kavramının “*ihtiyat ilkesinin temeli olarak*” –diğer ülke hukuk sistemlerinde olduğu gibi– yasal düzenlemelerde kendisini kabul ettirdiği söylenebilir. **Klafki, Anika:** Risiko und Recht, Mohr Siebeck, Tübingen, 2017, s.9. Gerçekten, afet olgusundan ileri gelen “*risk*” hali ön planda olduğundan afet sigortaları konusunda yasal düzenleme yapılma yoluna gidilmiştir. Bkz. 6305 sayılı Afet Sigortaları Kanunu (“*6305 sayılı Kanun*”) (RG.18.05.2012-28296). 6305 sayılı Kanun md.1: “*Bu Kanunun amacı binalarda deprem sonucu meydana gelebilecek maddi zararların karşılanmasını teminen yaptırılacak zorunlu deprem sigortası ile sigorta şirketlerince teminat verilemeyen veya teminat verilmesinde güçlükler bulunan çeşitli afetler ve riskler sonucu meydana gelebilecek maddi ve bedeni zararların karşılanabilmesini teminen sunulacak sigorta ve reasürans teminatlarına ilişkin usul ve esasları belirlemektir*”. Bu kapsamda “*risklere karşı güvence ihtiyacından kaynaklanan*” sigorta kavramı düşünüldüğünde, afet “*riskine*” karşı yapılan afet sigortalarında; sigortacı, “*riski taşıyan*” kişi olarak devreye girmektedir. **Yongalık, Aynur:** Zorunlu Deprem Sigortası, BATİDER, C:21, S:2, 2001, s.153 vd.

⁸ **Farber, Daniel:** Navigating the Intersection of Environmental Law and Disaster Law, Brigham Young University Law Review, No.6, 2011, s.1786.

bulduğundan söz edilebilir⁹. Bu bağlamda, afetin meydana gelmesinden önce devletin pozitif yükümlülüğü kapsamında¹⁰ idari makamlarca alınması gereken önlemler; afetin meydana gelmesinden sonra yerini, yarattığı hasarın büyüklüğüne göre acil gereksinimlerin karşılanması, hasar tespiti ve hak sahibi olan kişilere kanunda belirtilen yardımların yapılması gibi hususlara bırakılmaktadır. Afet olgusuna bağlı olarak yapılması gereken idari faaliyetler¹¹ ise yine bu çerçevede iki kategori altında değerlendirilecektir: (i) idari makamların “*her büyüklükteki yerleşim biriminde yapılması gereken*”¹² afet öncesi risk azaltma/önleme¹³ faaliyetleri, (ii) idari makamların afet sonrası zarar azaltılmasına¹⁴ ve/veya giderilmesine yönelik faaliyetleri¹⁵. Bu kapsamda yapılan ayırım çerçevesinde ilgili faaliyetlerin kategorik olarak farklı hukuki rejimlere tabi olduğu da söylenebilir. Aşağıda, ilgili idari faaliyetlerin tabi olduğu hukuki rejim irdelenecektir.

I. AFET OLGUSUNA BAĞLI RİSK VE ZARAR AZALTMA FAALİYETLERİNİN TABİ OLDUĞU HUKUKİ REJİM

Türk hukukunda afet riskinin bertaraf edilmesine dair hukuki düzenlemelerin yanında afet gerçekleşikten sonra zararı azaltmaya ya da zararın artmasını engellemeye yönelik düzenlemelerin ihdas edildiği görülmektedir¹⁶. Örneğin, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun¹⁷ (“6306 sayılı Kanun”), 5366

⁹ **Terzan, Binali:** Türkiye’de Afet Politikaları ve Kentsel Dönüşüm, Abant Kültürel Araştırmalar Dergisi, C:3, S:5, 2018, s.104 vd.

¹⁰ **Tezcan, Durmuş vd.:** İnsan Hakları El Kitabı, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s.125-126.

¹¹ Esasen Douglas’ın ifade ettiği üzere, “*acil bir durumda idare hukukunun, çoğu insanın aklının bir köşesinde olması düşünülmez; ancak, acil durum yönetimi idare hukukundan ayrı biçimde düşünülmez*”. **Douglas, Roger:** Administrative Law and Response to Emergencies, The Australian Journal of Emergency Management, Vol.14, No.3, Winter 1999, s.2. Dolayısıyla afet olgusundan ileri gelen acil durum yönetiminin, kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan yetkiler ve idare hukuku bağlamında irdelenmesi gerekmektedir.

¹² **Önen, Yavuz:** Kentsel Mekan, Çevre, Çoğulculuk ve İnsan Haklarına Genel Bir Yaklaşım, İnsan-Çevre-Kent (Ed. Bayramoğlu Yıldırım, Ferzan), İstanbul Wald Akademisi, İstanbul, 1996, s.30.

¹³ 4 sayılı CBK md.31 uyarınca, “*Bu Bölümde yer alan; (...) j) Risk azaltma: Belirli bir kesim veya alanda geliştirilen afet senaryolarına göre, olası risklerin önlenmesi, kabul edilebilir ölçülere indirilmesi ya da paylaşımı amacıyla alınacak her türlü planlı müdahaleyi (...) ifade eder*”. (Metnin altı tarafımca çizilmiştir.)

¹⁴ 4 sayılı CBK md.31 uyarınca, “*Bu Bölümde yer alan; (...) m) Zarar azaltma: Afetlerde ve acil durumlarda meydana gelmesi muhtemel zararların yok edilmesi veya azaltılmasına yönelik risk yönetimi ve önleme tedbirlerini, ifade eder*”. (Metnin altı tarafımca çizilmiştir.) Bu kapsamda afet sonrasında oluşabilecek ani ve yeni risklerin önlenmesi de zarar azaltımı kategorisi içerisinde değerlendirilecektir.

¹⁵ Bu kategorilerde yer alan faaliyetlerin döngüsel olarak birbirini tamamladığı, bu nedenle “*afet risk yönetiminin, sürekli devam eden bir döngüyü belirttiği*” ifade edilmektedir. **Yazılıtaş, Ahmet:** Türk Afet Yönetim Sisteminde Risk Odaklı Yönetimin Önemi, Türk İdare Dergisi, S:481, 2015, s.570.

¹⁶ Şüphesiz, afet kavramının çok farklı boyutlarının bulunması sınır-ötesi çalışmaların yapılmasını ve bu perspektiften yaklaşımı gerektirse de bu çalışmada Türk hukuku özelinde afet sonrası dönemde yapılan hasar tespit çalışmaları ele alınmıştır. İdarenin sınır-ötesi afet yönetimine dair bkz. **Bussjager, Peter:** Administrative Law in the Multi-Level System: Legal Problems of Cross-Border Disaster Management Using the Example of Tyrol, Zeitschrift für Öffentliches Recht (ZÖR): Journal of Public Law, Vol.75, No.2, 2020, s.425 vd.

¹⁷ RG.31.05.2012-28309.

sayılı Yıpranan Tarihi ve Kültürel Taşınmaz Varlıkların Yenilenerek Korunması ve Yaşatılarak Kullanılması Hakkında Kanun¹⁸ (“5366 sayılı Kanun”) genel olarak bir yapının veya özellikli bir alanın “*tabii afetlerden ileri gelen risk*” durumuna karşı tedbirlerin idari makamlar tarafından alınmasını düzenlemektedir¹⁹. Buna karşın, 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun²⁰ (“7269 sayılı Kanun”) ile 4123 sayılı Tabii Afet Nedeniyle Meydana Gelen Hasar ve Tahribata İlişkin Hizmetlerin Yürütülmesine Dair Kanun²¹ (“4123 sayılı Kanun”) genel olarak, afet olgusu meydana geldikten sonra oluşan zararın azaltılması ve giderilmesi hususlarına yönelmiş olup, bu doğrultuda kanunda idari makamlar tarafından hasar tespiti çalışmaları yapılarak zararın daha da artmaması için gerekli önlemlerin alınması hususları düzenlenmiştir²².

Özellikle –1999 Marmara Depremi’nden sonra üzerinde daha yoğunlaşılacak bir konu olarak²³– afet riskinin bertaraf edilmesi için çıkarılan kanunlar 7269 sayılı Kanun’dan daha sonra yürürlüğe girdiğinden; halihazırda 7269 sayılı Kanun’un daha ziyade afet olgusu meydana geldikten –ve afete maruz bölge kararı alındıktan– sonra yapılacak tespit çalışmaları ile yapılacak yardımlar hakkında uygulanacağı vurgulanmalıdır²⁴. Yani, 7269 sayılı Kanun kapsamında idari makamlar tarafından

¹⁸ RG.05.07.2005-25866.

¹⁹ **Üstün, Gül:** Kentsel Dönüşüm Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, s.60 vd. Bu kapsamda ilgili düzenlemelerin afet riski yönetimi açısından “*dirençlilik*” ve “*dayanıklılık*” kavramlarına yöneldiği de ifade edilebilir. Bu kavramların afet risk yönetimi sürecinde kilit rol oynadığı hakkında bkz. **Bouchon, Sara/Dimauro, Carmelo:** Multi-risk analysis: A new paradigm for territorial resilience, Law and the Management of Disasters: The Challenge of Resilience (Ed. Herwig, Alexia/Simoncini, Marta), Routledge, New York, 2017, s.24.

²⁰ RG.25.05.1959-10213.

²¹ RG.25.07.1995-22354.

²² Belirtmek gerekirse, 7269 sayılı Kanun md.2’de “*doğal afete uğramış veya uğrayabilir bölgelerden*” söz edilmekteyse de 6306 sayılı Kanun’da belirtilen “*riskli alanlar*” ifadesi alan üzerindeki yapı durumunu da dikkate alan daha geniş ve doğrudan “*risk*” unsuruna yönelen bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Şu halde, 6306 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra tespit ve uygulama aşamalarında afet meydana gelmeden önce “*riskli alan*” kavramına atıf yapılması gerektiğinden söz edilebilir. Hasar tespit aşamasının ise, afet olgusu meydana geldikten sonra 7269 sayılı Kanun bağlamında uygulanacağı ifade edilmelidir. Bkz. **Akyel, Recai:** Türk Kamu Yönetiminde Afet Yönetimi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:14, S:1, 2015, s.17-18. 7269 sayılı Kanun’un afet sonrası döneme yöneldiği yönünde ayrıca bkz. **Erkan, E. Ayşe:** Afet Yönetiminde Risk Azaltma ve Türkiye’de Yaşanan Sorunlar, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara, 2010, s.86-87. Bunun yanında, spesifik olarak belirli doğal afetlerin meydana gelmesi ihtimalini konu edinen yasal düzenlemeler de bulunmaktadır. Bkz. 4373 sayılı Taşkın Sulara ve Su Baskınlarına Karşı Korunma Kanunu (RG.21.01.1943-5310).

²³ **Kutlu, Meltem:** Deprem ve İdarenin Sorumluluğu, Amme İdaresi Dergisi, C:32, S:4, 1999, s.15; **Tercan, Binalli:** Afet Sonrası Yeniden Yapılaşmada Yerleşim Süreci, Planlama Dergisi, S:2001/4, 2001, s.44; **Sancakdar, Oğuz:** Afet Mevzuatı ve Afet Hukukuna Giriş, Bütünleşik Afet Yönetimi (Ed. Toprak Karaman/Altay, Asuman), İlkem Yayınları, İzmir, 2016, s.38.

²⁴ **Özkan, Oğuz:** İdari Yargı Uygulamasında Doğal Afetler, Deprem ve Hukuk, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 1999, s.127. Ayrıca belirtmek gerekir ki, 7269 sayılı Kanun’da “*risk*” kavramından hiç bahsedilmemiş, “*tehlikenin önlenmesi*” hususu ise, “*afete maruz bölgenin sınırlarının*” (yeniden) belirlenmesi bağlamında ele alınmıştır. Bununla birlikte çığ, heyelan gibi doğal afetlerin meydana gelebileceğinden bahisle bir bölgenin 7269 sayılı Kanun’a göre afete maruz bölge olarak tespit edilmesi

yapılacak faaliyetlerin; afet olgusundan sonra “kriz yönetimine” yönelik biçimde (hasar durumu) tespit sonrası, “müdahale, iyileştirme ve yeniden yapılanma” hususlarını içerdiği ifade edilebilir²⁵. Afet sonrasında yapılacak yardımlar ile afetzedelere yönelik tanınacak vergi muafiyetleri meselelerinde ise, ayrıca 4123 sayılı Kanun hükümlerinin uygulama alanı bulunduğu söylenecektir²⁶. Bununla birlikte, 4123 sayılı Kanun çerçevesinde yapılacak yardımların miktar ve içeriğinin belirlenmesinde, 7269 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan hasar tespit çalışmalarının sonuçları dikkate alınmaktadır²⁷. Dolayısıyla afet olgusu meydana gelmeden ve afete maruz bölge tespiti gerekmeksizin²⁸ yapılacak kentsel dönüşüm faaliyetleri ile afet riskini önleyici faaliyetler için alanın özelliklerine göre 6306 sayılı Kanun, 5366 sayılı Kanun ya da 5393 sayılı Belediye Kanunu²⁹ md.73 hükmü³⁰ uygulanacakken, afet olgusu meydana geldikten sonra genel

mümkündür. Bkz. DİDDK. E.1970/138, K.1973/113, T.09.02.1973, aktaran; **Örücü, Esin:** Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1976, s.121. Ne var ki; yukarıda değinildiği üzere, 6306 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra, bu alanla ilgili olarak öncelikle 6306 sayılı Kanun’un uygulama alanı bulması gerektiğinden ve 7269 sayılı Kanun’un ancak 6306 sayılı Kanun hükümleriyle bağdaştığı ölçüde uygulama alanı bulacağından söz edilecektir. Nitekim 6306 sayılı Kanun md.9/1 hükmü bu hususu doğrulamaktadır: “*Bu Kanuna tabi riskli yapılar, riskli alanlar ve rezerv yapı alanları hakkında 7269 sayılı Kanunun uygulanıyor olması bu Kanunun uygulanmasına engel teşkil etmez*”.

²⁵ **Toprak Karaman, Zerrin:** Afet Yönetimine Giriş ve Türkiye’de Örgütlenme, Bütünleşik Afet Yönetimi (Ed. Toprak Karaman/Altay, Asuman), İlkem Yayınları, İzmir, 2016, s.3. **Kahraman, Sümeyye/Polat, Erkan/Korkmazürek, Burak:** Afet Yönetim Döngüsündeki Ana Terimler, Avrasya Terim Dergisi, C:9, S:3, 2021, s.8. Bu konuda ayrıca bkz. **Kozanoğlu, Gonca:** Türk İdare Hukukunda Doğal Afetler Nedeniyle İdarenin Sorumluluğu, Adalet Yayıncılık, Ankara, 2021, s.77 vd.; **Tercan,** Afet Sonrası Yeniden Yapılaşmada Yerleşim Süreci, s.44 vd.

²⁶ 4123 sayılı Kanun md.1: “*Bu Kanunun amacı, tabii afete maruz kalan yörelerde normal hayatın devamını sağlayacak hizmetlerin yürütülmesi, hasar ve tahribatın giderilmesi ile 2.2.1981 tarihli ve 2380 sayılı Kanuna göre kurulmuş fonlardan yapılacak yardıma ilişkin usul ve esasları düzenlemektir*”. 4123 sayılı Kanun md.4: “*Bu Kanun kapsamına giren yörelerde tabii afet nedeniyle hayatını kaybeden yurttaşların birinci derecedeki yakınlarına ve engelli hâle gelenlere Gelir Vergisi Kanununun engellilik indirimine ilişkin 31 inci maddesinde belirtilen esas ve usuller çerçevesinde Cumhurbaşkanınca belirlenecek miktarda yardım yapılabilir. Ödemeler Cumhurbaşkanlığınca uygun görülecek fonlardan yapılır*”. 4123 sayılı Kanun ek md.1: “*Tabii afet nedeniyle hasar gören; a) İskân ruhsatı alınmış binalara ait afet tarihinden önce resmî şekilde düzenlenmiş satış vaadi senedine veya noterlikçe düzenlenmiş satış senedine sahip olanlara, b) Fiilen oturulmasına rağmen iskân ruhsatı alınmamış konut sahipleri ile konut kooperatiflerinin üyelerine yalnız bir kooperatif ve tek bir üyelik için, c) Ahır ve samanlık sahiplerine, d) İşyeri sahiplerine, 7269 sayılı Umumi Havata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunda belirtilen borçlanma ve kredilendirme usulleri çerçevesinde hak sahipliği tanınır*”. (Metnin altı tarafımca çizilmiştir.)

²⁷ 4123 sayılı Kanun md.5: “*Bu Kanun kapsamına giren yörelerde fiilen oturdukları konutları veya fiilen kullandıkları işyerleri tabii afet nedeniyle hasar görenlere 7269 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yapılacak hasar tespitlerine göre, yapılacak yardımın miktar, usul ve esasları Cumhurbaşkanınca belirlenir. Ödemeler zarar görenlerin malik veya kiracı durumunda olup olmadıklarına bakılmaksızın hak sahipliği dışında karşılıksız olarak Cumhurbaşkanlığınca uygun görülecek fonlardan yapılır*”. (Metnin altı tarafımca çizilmiştir.)

²⁸ **Sancakdar, Oğuz:** İmar Hukuku Genel Esaslar, www.sorubankasi.net Yayınları, İzmir, 2021, s.450.

²⁹ RG.13.07.2005-25874.

³⁰ 5393 sayılı Kanun md.73/1: “*Belediye, belediye meclisi kararıyla; (...) deprem riskine karşı tedbirler almak amacıyla kentsel dönüşüm ve gelişim projeleri uygulayabilir. Bir alanın kentsel dönüşüm ve gelişim alanı olarak ilan edilebilmesi için yukarıda sayılan hususlardan birinin veya bir kaçının gerçekleşmesi ve bu alanın belediye veya mücavir alan sınırları içerisinde bulunması şarttır. Ancak, kamunun mülkiyetinde*

hayata etkili zararlar³¹ dolayısıyla yapılacak hasar tespit çalışmaları ile yardımlar hakkında öncelikle 7269 sayılı Kanun ve 4123 sayılı Kanun hükümleri uygulama alanı bulmaktadır.

Afet olgusunun meydana gelme anına göre yapılacak değerlendirmede; afet olgusu öncesinde gerçekleştirilecek idari faaliyetler (Kategori-I): (i) bir alanın yapılaşma (örneğin, zemin üzerindeki dayanıksız, “*yığma sistemle*” yapılmış yapıların yoğun olması³²) veya zemin özellikleri (örneğin, diri fayların bulunduğu, sıvılaşma tehlikesi bulunan yahut dolgu zeminler³³) nedeniyle can ve mal güvenliği açısından tehlike oluşturduğu yahut (ii) bir yapının statik durumu açısından riskli olduğu durumlarda (örneğin, mevcut durumu bakımından maili inhidam nitelikteki yapılar³⁴) karşımıza çıkacaktır. Bu bağlamda yapılacak uygulamalar genel olarak 6306 sayılı Kanun’a tabidir³⁵. Afet olgusu meydana geldikten sonraki döneme dair idari faaliyetler (Kategori-II) ise: (i) genel itibarıyla meydana gelen zararın artmasını önlemeye yönelik, yardımlar içeren, (ii) hasarın durumunu saptamayı hedefleyen (=hasar tespit), (iii) afete maruz kalan bölgede yapılaşmanın ne şekilde olacağını irdeleyen görünüme sahiptir³⁶. Kategori-I’de ifade edilen afet riskinin önlenmesi için yapılacak kentsel dönüşüm uygulamaları bakımından –özellikli alan bazında kentsel dönüşüm uygulamalarının öngörüldüğü– 5366 sayılı Kanun, 5393 sayılı Kanun (md.73) yanında 6306 sayılı Kanun “*gönüllülük esasıyla ve yara almama hedefiyle*³⁷” spesifik biçimde “*afet riski altındaki alanların (ve*

veya kullanımında olan yerlerde kentsel dönüşüm ve gelişim proje alanı ilan edilebilmesi ve uygulama yapılabilmesi için ilgili belediyenin talebi ve Cumhurbaşkanınca bu yönde karar alınması şarttır”.

³¹ Bu anlamda 7269 sayılı Kanun kapsamında idarenin yardım yükümlülüğü, “*gündelik hayatı genel olarak ve önemli derecede zorlaştırma*” seviyesindeki afetin meydana gelmesiyle ortaya çıkmaktadır. **Azimli Çilingir, Gülcan:** Türkiye’de Afet Yönetimi ve İdarenin Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023, s.23. Afetlerin Genel Hayata Etkililiğine İlişkin Temel Kurallar Hakkında Yönetmelik md.2 uyarınca, “*meydana gelen bir âfetten: a) 100 haneye kadar olan köylerde ve bucaklarda mevcut konutlardan en az 1/10 unun, b) 100 haneden fazla olan köylerde ve bucaklarda en az 10 konutun, c) Nüfusu 5 bine kadar olan ilçe ve illerde en az 20 binanın (...) g) Nüfusu 50 binden fazla olan ilçe ve illerde en az 50 binanın yıkılması veya bir daha oturulamıyacak veya kullanılmıyacak derecede ağır hasar görmesi halinde âfet o yerin genel hayatına etkilidir*”. Ayrıca bkz. D14D. E.2011/15501, K.2013/1739, T.13.03.2013, (<https://www.lexpera.com.tr>), Lexpera İçtihat Bilgi Bankası (LİBB), ET.09.09.2023.

³² **Uzer, Evren/Zeren Gülersoy, Nuran:** Kentsel Kültür Mirası İçin Risk Analizi, Büyükada Örneği, İTÜ Dergisi/a, C:10, S:1, 2011, s.19.

³³ **Uzer/Zeren Gülersoy,** s.19.

³⁴ Ayrıca bkz. **Demir, B. Murat vd.:** Türkiye’de Acil Yıkım Yönetim Sistemi: Temel Yaklaşımlar, Elazığ Deprem Deneyimi ve Öneriler, Afet ve Risk Dergisi, C:3, S:2, 2020, s.149.

³⁵ Örneğin, 6306 sayılı Kanun md.2 hükmüne göre, “*ç) Riskli alan: Zemin yapısı veya üzerindeki yapılaşma sebebiyle can ve mal kaybına yol açma riski taşıyan, Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan alanı (...) d) Riskli yapı: Riskli alan içinde veya dışında olup ekonomik ömrünü tamamlamış olan ya da yıkılma veya ağır hasar görme riski taşıdığı ilmi ve teknik verilere dayanılarak tespit edilen yapıyı*” ifade etmektedir.

³⁶ D11D. E.2003/3054, K.2004/5130, T.09.12.2004, LİBB, ET.01.08.2023; D11D. E.2004/1984, K.2004/4752, T.24.11.2004, LİBB, ET.01.08.2023; DİDDK. E.2010/184, K.2013/1346, T.11.04.2013, LİBB, ET.01.08.2023; DİDDK. E.2010/666, K.2013/1345, T.11.04.2013, LİBB, ET.01.08.2023; DİDDK. E.2010/187, K.2013/1344, T.11.04.2013, LİBB, ET.01.08.2023.

³⁷ Nitekim –o dönemki adıyla– Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’na hazırlanan ve TBMM Başkanlığına arzı Bakanlar Kurulu’na 16/12/2011 tarihinde kararlaştırılan “*Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi*

bu alanlardaki yapıların)” dönüşümüne yönelmektedir³⁸. Bu bağlamda “*afet öncesi*” ve “*afet sonrası*” yapılacak iki kategori altında toplanan idari faaliyetlerin farklı hukuki rejime tabi olduğu ifade edilebilir.

Ayrıca, söz konusu ilgili faaliyetler bakımından sosyo-ekonomik yönüyle de farklılık söz konusudur; zira afet olgusu meydana geldikten sonra oluşan (doğrudan) zararların/kayıpların giderimi ve buna dair faaliyette bulunulması, daha maliyetlidir³⁹. Nitekim genel hayata etkili afet olgusu meydana gelen bölgede altyapı bozularak çeşitli hizmetlere erişim ciddi oranda kısıtlı hale geleceğinden; sağlıklı bir yaşam ortamı yaratılması için bozulan altyapının yeniden oluşturulması ve kişilerin barınma gereksinimlerinin karşılanması icap eder⁴⁰. Bu bölgelerde yardım ihtiyacının nicel olarak daha fazla olduğundan da söz edilecektir⁴¹. Bu bağlamda yukarıda yapılan kategorik ayırım dikkate alındığında, afet sonrası “*hasar tespiti*” ve “*zarar azaltımı*” çalışmalarına (Kategori-II çerçevesinde) dair ayrıntılı bir değerlendirme yapılması gerekir. Oysa literatürde özellikle hasar tespiti ve hukuki sonuçları üzerine çalışmaların az sayıda olduğu⁴² genel olarak afet riskinin yaratacağı sonuçların önlenmesine ve sorumluluğa

Hakkında Kanun Tasarısı Genel Gereği’nde de bu hususa açıkça vurgu yapıldığı görülmektedir. Bkz. (<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss180.pdf>), ET.09.09.2023.

³⁸ Belirtmek gerekirse, 5393 sayılı Kanun md.73 hükmünde “*deprem riski*” dışında “*afet riski, afet riski altındaki alan*” ifadelerine yer verilmemiş olup, kentsel dönüşüm uygulamalarının yasal dayanaklarından biri olarak gösterilen 5104 sayılı Kuzey Ankara Girişi Kentsel Dönüşüm Projesi Kanunu’nda ise “*afet riski*” kavramından hiç söz edilmemiştir. 5366 sayılı Kanun’da ise dolaylı olarak “*tabii afet riski taşıdığı belirlenen bölgelere*” değinilmiştir (md.3/4). Bu nedenle söz konusu kanunların 6306 sayılı Kanun ile ortak amaçları arasında “*afet riskinin*” etken olduğu doğrudan, kategorik biçimde söylenemeyecektir. Aksi yönde bkz. **Kandaloğlu, Nihat**: Kentsel Dönüşüm, 2. Baskı, Ege Reklam Basım, İstanbul, 2016, s.309. 6306 sayılı Kanun, 7269 sayılı Kanun’a göre ise; daha sonra çıkan ve afet olgusu meydana gelmeden önceki durumu (=riski) konu edinen bir yasal düzenleme olup, doğrudan afetten kaynaklanan hasarın derecesinin tespitine yönelmemektedir.

³⁹ **Güneş, İsmail**: Afetler ve Afet Ekonomisi: Teorik Bir İnceleme, Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Alanında Uluslararası Araştırmalar (XXII), (Ed. Berkün, Sanem), Eğitim Yayıncılık, Ankara, 2023, s.160.

⁴⁰ Bkz. **Çınar, A. Kemal/Akgün, Yenal/Maral, Hüseyin**: Afet Sonrası Acil Toplanma ve Geçici Barınma Alanlarının Planlanmasındaki Faktörlerin İncelenmesi: İzmir-Karşıyaka Örneği, Planlama Dergisi, C:28, S:2, 2018, s.182 vd.; **Laçiner, Vedat/Yavuz, Ömer**: Van Depremi Örneğinde Afetler Sonrası Yapılan Yardımlar ve Hukuki Çerçevesi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:5, S:9, 2013, s.125 vd. Ayrıca bkz. **Afyoncu/Mete**, s.87 vd.

⁴¹ Nitekim bu duruma yönelik olarak, hasar tespit raporları çerçevesinde oturulması mümkün olmayan yerlerde yaşayan afetzedelerin buldukları yerlerde veya başka yerlerde geçici olarak barınmalarını sağlamak üzere, baraka ve konutlar inşa edilebilir, ettirilebilir, kiralanabilir veya satın alınabilir. Bu tedbirlerin, kısa zamanda uygulanamayacağı hallerde, geçici iskan tedbirlerini kendileri almak isteyenlere nakdi yardım da yapılabilir. Geçici barındırma işleri için gerekli ödenek ile afetzedelere nakden yapılacak yardımların miktarı ve barınaklarda oturulacak süre ÇŞİDB tarafından tespit olunur. Bu kapsamda yapılacak harcamalar ve ödemeler borçlandırmaya tabi tutulmaz (7269 sayılı Kanun md.13/1-d).

⁴² İlgili çalışmalar için bkz. **Gündüz, Zeki vd.:** 17 Ağustos Marmara ve 12 Kasım 1999 Düzce Depremleri Sonucu Hasar Tesbit Çalışmalarının Hukuki Boyutu, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, s.83 vd.; **Yavaş, Ö. Murat/Şahin, Demet**: Türkiye’de Çığ Afeti Zararlarını Azaltma Çalışmaları, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, s.395 vd. Ayrıca bkz. **Çatal, H. Hüseyin**: Deprem Sonrası Düzenlenen Hasar Tespit Formlarının Kıyaslanması, SETSCI Conference Proceedings, C:4, S:1, 2019, s.276 vd.; **Akbulut, M. Tolga/Aytuğ, Ayfer**: Deprem Hasar Görebilirlik Riskinin Gözleme Dayalı Belirlenmesine Yönelik Öneri

ağırlık verildiği ifade edilebilir. Bu çerçevede afet sonrası dönemde yapılacak hukuki işlemlerin etki ve sonuçlarını irdelemek amacıyla çalışmanın devamında, afet olgusu meydana geldikten sonra oluşan zararların azaltılması ve/veya giderilmesine dair faaliyetler (Kategori-II) üzerinde durulacaktır.

II. AFET SONRASI DÖNEMDE YAPILACAK FAALİYETLER VE HASAR TESPİTİ BAKIMINDAN GÖREVLİ İDARİ MAKAMLAR

Yer sarsıntısı (deprem), sel, çığ, heyelan gibi afetler⁴³ meydana geldikten sonra o alanda o afetin yarattığı hasarın büyüklüğünün tespiti ve bu hasarın ne şekilde giderileceği meselesi, öncelikle 7269 sayılı Kanun çerçevesinde çözümlenecektir⁴⁴. Bunun yanında, 2017 yılında yapılan Anayasa (AY) değişikliklerine bağlı olarak 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi⁴⁵ (4 sayılı CBK) ilgili hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir⁴⁶. Özellikle, 5902 sayılı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'un⁴⁷ pek çok maddesinin 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname⁴⁸ ("703 sayılı KHK") çıkarılarak ilga edilmesiyle, bu saha hukuk düzeninde CBK çıkarılmak suretiyle doldurulmuştur. Bu bağlamda afet sonrası dönemde yapılacak hasar tespitine ve zarar azaltımına yönelik idari faaliyetleri yapmakla görevli ve yetkili

Değerlendirme Yaklaşımı, YTÜ Mimarlık Fakültesi e-Dergi, C:1, S:1, 2005, s.89 vd., (<http://jag.journalagent.com/megaron/pdfs/MEGARON-51423-ARTICLE-AKBULUT.pdf>),

ET.01.08.2023; **Demirbaş, Nurbanu/Şahin, Hümeysra/Durucan, Cengizhan:** Betonarme Yapılarda Deprem Sonrası Yapısal Hasarların Tahmini İçin Kullanılan Hızlı Değerlendirme Yöntemlerinin Etkinliklerinin Belirlenmesi, Fırat Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, C:33, S:2, 2021, s.126 vd.; **TMMOB:** Van Depremi Hasar Tespit Raporu, 2012, (<https://www.samsunmimar.org/dosyalar/13273225253048.pdf>), ET.01.08.2023; **Ateş, Tahir/Karataş, Lale:** 6 Şubat 2023 Depreminden Sonra Hasar Tespit Çalışmalarında İzlenen Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Kahramanmaraş Merkezli Depremler Sonrası İçin Akademik Öneriler (Ed. Öztürk, Musa/Kırca, Mustafa), Özgür Yayıncılık, 2023, s.146 vd.

⁴³ 2022 yılında meydana gelen afet olaylarına ilişkin istatistiklere bakıldığında; tüm afetler içerisinde "depremin" "21.054" sayısı ile %91,61 oranında yer kapladığı görülmektedir. (<https://www.afad.gov.tr/afet-istatistikleri>), ET.01.08.2023. Bu anlamda 7269 sayılı Kanun'un daha ziyade "deprem" afeti kapsamında uygulama alanı bulduğu ifade edilecektir.

⁴⁴ 7269 sayılı Kanun'un genel olarak afet tanımını içermediği gibi, Kanun'da doğal afet ve diğer afetler şeklinde bir ayrımın da yapılmadığı görülmektedir. **Kozanoğlu**, s.36. Bu konuda ayrıca bkz. D6D. E.2015/4289, K.2015/3536, T.28.05.2015, LİBB, ET.01.08.2023; D14D. E.2013/10053, K.2015/3198, T.22.04.2015, LİBB, ET.01.08.2023.

⁴⁵ RG.15.07.2018-30479.

⁴⁶ 4 sayılı CBK md. 30/2: "Bu Bölüm; afet ve acil durumlar ile sivil savunmaya ilişkin hizmetlerin ülke düzeyinde etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için gerekli önlemlerin alınması ve olayların meydana gelmesinden önce hazırlık ve risk azaltma, olay sırasında yapılacak müdahale ve olay sonrasında gerçekleştirilecek iyileştirme çalışmalarını yürüten kurum ve kuruluşlar arasında koordinasyonun sağlanması (...) hususlarını kapsar".

⁴⁷ RG.17.06.2009-27261.

⁴⁸ RG.09.07.2018-30473 (3. Mükerrer).

birden fazla idari makam söz konusu olmaktadır⁴⁹. Bu idari makamlar merkezden ve yerinden yönetim esaslarına tabi olma durumlarına göre irdelenecek olursa;

(i) Merkezi idare içerisinde bulunan Cumhurbaşkanlığına bağlı Güvenlik ve Dış Politikalar Kurulu'nun görevleri arasında “*afet ve acil durum halleri ile ilgili önleme, müdahale ve iyileştirme konularında politika önerileri geliştirmek*” yer almaktadır⁵⁰. Keza, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nın hizmet birimleri arasında yer alan Mekansal Planlama Genel Müdürlüğü'nün⁵¹ görevleri arasında “*7269 sayılı Kanun çerçevesinde yapılacak binalarla ilgili her tür ve ölçekteki planların yapılmasına ilişkin esasları belirlemek, bunlara ilişkin her tür ve ölçekteki harita, etüt, plan ve parselasyon planlarını gerektiğinde yapmak, yaptırmak ve resen onaylamak*” sayılmıştır. Yukarıda yazılı afetlerin meydana gelmesinde veya muhtemel olması halinde zararın o yerin genel hayatına etkili olup olmadığına ise, Afetlerin Genel Hayata Etkililiğine İlişkin Temel Kurallar Hakkında Yönetmelik⁵² gereğince, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (ÇŞİDB) tarafından karar verilir.

(ii) Merkezi idare içerisinde bulunan İçişleri Bakanlığına⁵³ bağlı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı (AFAD), merkez ve taşra birimlerinden teşekkül etmektedir⁵⁴. AFAD merkez teşkilatındaki ilgili hizmet birimleri: a) Deprem ve Risk Azaltma Genel Müdürlüğü, b) Afetlere Müdahale Genel Müdürlüğü, c) Barınma ve Yapım İşleri Genel Müdürlüğü, olarak ifade edilebilir. Deprem ve Risk Azaltma Genel Müdürlüğü, 4 sayılı CBK kapsamında, “*a) Ülke düzeyinde afet hakkında risk yönetimi ve zarar azaltma planlarını yapmak veya yaptırmak, b) Muhtemel afet ve acil durum bölgelerini tespit etmek (...) c) Zarara uğraması muhtemel yerlerin plan, proje ve imar esaslarını belirlemek, ç) Aynî, nakdi ve insani yardım esaslarını belirlemek d) Afet ve acil*

⁴⁹ Doktrinde Karahanoğulları'na göre, “*tespit edici işlem yapılabilmesi için idari makamların buna yetkisinin olması gerekmektedir*”. **Karahanoğulları, Onur:** İdarenin Hukukla Kavranması, Yasallık ve İdari İşlemler, 5. Baskı, Turhan Yayıncılık, Ankara, 2023, s.284. Bu nedenle, çalışmada hasar tespit işlemlerinin tesisi açısından hangi idari makamların yetkili olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir.

⁵⁰ 1 sayılı CBK md.20: “*Cumhurbaşkanlığı bünyesinde aşağıda yer alan kurullar kurulmuştur (...) ç) Güvenlik ve Dış Politikalar Kurulu...*”. 1 sayılı CBK md.26: “*Güvenlik ve Dış Politikalar Kurulunun görev ve yetkileri şunlardır: (...) f) Afet ve acil durum halleri ile ilgili önleme, müdahale ve iyileştirme konularında politika önerileri geliştirmek...*”.

⁵¹ 1 sayılı CBK md.98: “*Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı; merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatından oluşur*”. 1 sayılı CBK md.99: “*Bakanlığın hizmet birimleri şunlardır: (...) c) Mekânsal Planlama Genel Müdürlüğü...*”.

⁵² RG.21.09.1968-13007.

⁵³ AY md.104/8: “*Cumhurbaşkanı yardımcılarını ile bakanları atar ve görevlerine son verir*”. AY md.106/son: “*Bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkileri, teşkilat yapısı ile merkez ve taşra teşkilatlarının kurulması Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenir*”.

⁵⁴ 4 sayılı CBK md.30/1: “*Bu Bölümün amacı, afet ve acil durumlar ile sivil savunmaya ilişkin hizmetleri yürütmek üzere İçişleri Bakanlığına bağlı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının kurulması, teşkilatı ile görev ve yetkilerini düzenlemektir*”. 4 sayılı CBK md.35/1: “*Başkanlık merkez ve taşra teşkilatından meydana gelir*”.

durumlarla ilgili bilgileri toplamak ve değerlendirmek(ler)” görevlidir. Barınma ve Yapım İşleri Genel Müdürlüğü ise; “a) Afet ve acil durum sonrası hayatın normale dönmesini sağlayıcı tedbirleri almak, b) Afet sonrası bina hasar tespitinin yapılmasını sağlamak, yapılan hasar tespit çalışmalarını değerlendirmek, meydana gelen afetlerin genel hayata etkili olup olmadığına karar verilmesine yönelik iş ve işlemleri yapmak, c) Afet ve acil durum bölgelerinde geçici barınmayı sağlamak(la)” görevli kılınmıştır. Ek olarak, kamu tüzelkişiliğini haiz olmakla birlikte İçişleri Bakanlığının idari vesayet denetimi altında bulunan Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı “afet ve acil yardım hizmetlerinin koordinasyonu ve yürütülmesi” bakımından yetkilidir⁵⁵.

(iii) Bunun yanında, AY md.127 kapsamında yerinden yönetim esaslarına tabi olan mahalli idareler, afet sonrası dönemde oluşan mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması noktasında görevlidir⁵⁶. Bu mahalli müşterek ihtiyaçlar, afet olgusu meydana geldikten hemen sonra, ağır hasara uğramış yapıların tahliyesi ve yıkımı⁵⁷, ilk yardımların yapılması gibi noktalarda somutlaşmakta olup, 7269 sayılı Kanun’da bu konuda mahalli idarelere görev verildiği görülmektedir⁵⁸. Ayrıca, büyükşehir belediyelerinin 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu⁵⁹ kapsamında “afet riski taşıyan veya can ve mal güvenliği açısından tehlike oluşturan binaları tahliye etmek ve yıkmak” (md.7/2-f), “afet riski taşıyan veya can ve mal güvenliği açısından tehlike oluşturan binaları tahliye etme ve yıkım konusunda ilçe belediyelerinin talepleri hâlinde her türlü desteği sağlamak” (md.7/1-z) görevleri bulunmaktadır. Belediye sınırları ve varsa mücavir sahalar dahilinde ilgili belediyeler, bunun dışında kalan yerlerde vali ve kaymakamlar afet bölgelerinde yeniden yapı yapılması, esaslı onarım gerektiren yapıların

⁵⁵ 1 sayılı CBK md.273/1: “Büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerde kamu kurum ve kuruluşlarının yatırım ve hizmetlerinin etkin olarak yapılması, izlenmesi ve koordinasyonu, acil çağrı, afet ve acil yardım hizmetlerinin koordinasyonu ve yürütülmesi (...) gerçekleştirmek üzere valiye bağlı olarak kamu tüzel kişiliğini haiz ve özel bütçeli Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı kurulmuştur”.

⁵⁶ AY md.127/1: “Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere (...) oluşturulan kamu tüzelkişileridir”.

⁵⁷ Afet sonrasında afete maruz bölge olarak tespit edilen yerlerde yıkılması gereken yapılar hakkında görev, 7269 sayılı Kanun kapsamında mahalli idareler bazında sadece belediyelere tanınmıştır. 7269 sayılı Kanun md.3/4: “Verilen süre içinde sahiplerince ıslah edilmeyen bina veya bina kısımları belediye hudutları ve mücavir saha dahilinde belediye encümenlerince (...) yıktırılır”.

⁵⁸ Örneğin, 7269 sayılı Kanun md.9/1 uyarınca, “Bu kanunda yazılı afetlerin vukuunda ilk yardımları mahallerine yetiştirmek maksadıyla bu bölgelere (...) vilayetlere, belediye ve köylere ait olan ve bunlara bağlı bulunan müesseselerin elinde bulunan her türlü kara, deniz, ve hava nakil vasıtaları ile, bedeli sonradan ödenmek üzere, sevk edilir”. Keza, 7269 sayılı Kanun md.14’e göre, “İkinci madde gereğince (...) tespit olunan yerler, İmar ve İskan Bakanlığınca yapı ve ikamet için yasaklanmış afet bölgeleri sayılır ve durum, belediyesi olan yerlerde belediyesince, köylerde ise ihtiyar meclisleri tarafından ilan edilir. Belediyesi olan yerlerde belediyeler, olmıyan yerlerde ihtiyar meclisleri bu yasaklanmış afet bölgesi hükmünü uygulamakla görevlidir...”. Ne var ki, mahalli idarelere yönelik 7269 sayılı Kanun’da sayılan bu gibi yetki ve görevler “hasar tespit işlemlerinin” tesis edilmesi, uygulanması ve denetimi hususlarında doğrudan bağlantılı olmadığından bu çalışmada ayrıca irdelenmemektedir.

⁵⁹ RG.23.07.2004-25531.

tabi olduğu teknik esaslarının uygulanmasını sağlamakla yükümlüdürler⁶⁰. Ek olarak, – 7269 sayılı Kanun’un uygulama alanı bulması için– yer sarsıntısı, heyelan, kaya düşmesi ve çığ gibi afetlere uğramış veya uğrayabilir bölgeler ÇŞİDB tarafından tespit edilir ve imar planına işlenmek üzere afete maruz bölge olarak Cumhurbaşkanınca kararlaştırılır⁶¹. Bu suretle tespit olunan bölge sınırları ilgili valiliklerce “*mahallinde*” ilan olunur. Bu yönüyle merkezi idare taşra teşkilatında bulunan vali ve kaymakamlar ile yerinden yönetim olarak mahalli idarelerin, afet sonrası dönemde yapılacak faaliyetlerin sadece bir kısmını –coğrafi sınır da gözetilerek– yapmakla görevli olduğu görülmektedir⁶².

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle afet sonrası dönemde yapılacak hasar tespiti, yıkım, yardımlar, konut üretimi ve planlama bakımından merkezi idare teşkilatının daha ön planda olduğu söylenebilir⁶³. Özellikle, afet riskinin önlenmesi amacıyla yapılan faaliyetler açısından önemli yetkilere sahip olan ÇŞİDB’nin afet sonrası dönemde de – özellikle hasar tespit sürecinde– yetkilendirildiği görülmektedir. Bununla birlikte, bu çalışmanın konusu oluşturması bakımından İçişleri Bakanlığına bağlı olan AFAD’ın 7269 sayılı Kanun kapsamında yapılacak idari faaliyetler açısından afet ve acil durum bölgelerinin, zarar azaltım planlarının ve hasar tespit işlemlerinin yapılmasında önemli yetkilere sahip olduğu söylenecektir. Dolayısıyla hasar tespit işlemlerinin yapılmasında ÇŞİDB ve AFAD’ın yetkili olduğunu ifade etmek gerekmektedir.

III. AFET SONRASI DÖNEMDE HASAR TESPİT SÜRECİNİN İŞLEVİ VE KAPSAMI

Deprem, yangın, sel, heyelan, kaya düşmesi, çığ ve benzeri afetlerde; yapıları ve kamu tesisleri genel hayata etkili olacak derecede zarar gören veya görmesi muhtemel olan yerlerde alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlar hakkında 7269 sayılı Kanun hükümleri uygulanır⁶⁴. Afet olgusu meydana geldikten sonra yapılması gereken

⁶⁰ Valilere ayrıca 7269 sayılı Kanun md.4/1 hükmü uyarınca “*afetin meydana gelmesinden sonra yapılacak kurtarma, yaralıları tedavi, barındırma, ölüleri gömme, yangınları söndürme, yıkıntıları temizleme ve felaketzedeleri iase gibi hususlarda uygulanmak üzere görev ve görevlileri tayin, toplanma yerlerini tespit eden bir program*” düzenleme görevi de verilmiştir. Ayrıca bkz. **Kozanoğlu**, s.79.

⁶¹ Bu tespit iradesiyle birlikte hukuk düzeninde alanın (=nesnenin) statüsüne ilişkin hukuki sonuçlar doğacağından; bu işlemin hukuki etki üreten bir tespit edici işlem olduğu söylenebilecektir. **Karahanoğulları**, s.279.

⁶² **Gül, Hüseyin**: İl Ölçeğinde Kamusal Güvenlik ve Mülki İdare, Afetler ve Güvenlik Yönetimi (Ed. Toprak Karaman, Zerrin/Sancakdar, Oğuz), Palme Kitabevi, İzmir, 2019, s.58.

⁶³ **Demir vd.**, s.145. Aynı yönde bkz. **İskender, Begüm/Trabzon, Levent/İskender, Hikmet**: Karar Alma Mekanizmalarının Afet Yönetiminin Kapsamında İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2022, s.46. Ayrıca bkz. **Güler, E. Canan**: 3194 Sayılı İmar Kanunu, Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Kalan Yerler Hakkındaki Mevzuatın Değerlendirilmesi, 2. Türkiye Şehircilik Kongresi Kitabı: Türkiye’de İmar Hareketlerinde Yeni Dönem, TMMOB Yayınları, Ankara, 1986, s.140.

⁶⁴ **Güler, Efkân**: Afet Yönetimi: Cumhuriyet Dönemi Afet Yönetimi Mevzuatı ve Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, s.142.

faaliyetler bakımından arama-kurtarma ve enkaz kaldırma çalışmalarıyla beraber⁶⁵ belki de en önemli aşama “*tespit*” aşaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Öyle ki, yapılacak yardımlar, afetin genel hayata etkili olup olmadığı, ilgili yapıların hasar durumu ile yıkılıp yıkılmayacağıının belirlenmesi gibi hususlar bakımından “*tespit*” aşaması bir sonraki aşamanın verisini teşkil edecektir⁶⁶.

Afetler sonrası hasar tespit çalışmaları, Hasar Tespit Genelgesi’nde⁶⁷ de belirtildiği üzere, 7269 sayılı Kanun ve 1 sayılı⁶⁸ ve 4 sayılı CBK ilgili hükümleri doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda, bir yerde deprem olgusu vuku bulduğunda, 7269 sayılı Kanun çerçevesinde afetin yarattığı etki değerlendirilecek ve yapı üzerinde hasarın derecesi saptanacaktır⁶⁹. Öyle ki, ilgili idari makamların afet sonrası dönemde “*afet bölgesindeki tüm yapıları incelemek ve hasar tespit işlemlerini yapmak*” noktasında pozitif yükümlülüğü bulunmaktadır⁷⁰. Yapı hakkında bu (dereceli) hasar tespiti yapıldıktan sonra yapının ilerleyen dönemde (afetten hemen sonra önleyici tedbir olarak değil) “*riskli*” yapı olarak nitelendirilmesi mümkündür. Bu durumda “*tespit aşamasından sonra*”, varsa yapı hakkında gerçekleştirilecek dönüşüm uygulamaları 6306 sayılı Kanun’a tabi olacaktır⁷¹. Hasar tespitinin yapılması, yapının 6306 sayılı Kanun kapsamında “*riskli*” olup olmadığını göstermemektedir⁷². Bu bağlamda yapının afet

⁶⁵ Bkz. **TMMOB**: Kahramanmaraş Depremi Güncel Durum Tespiti-2, Mühendis ve Makina, Şubat 2023, s.23.

⁶⁶ Bu bağlamda hasar tespit faaliyeti neticesinde oluşturulacak tespit raporlarının da nesnenin hukuki statüsü üzerinde etki gösteren bir işlem olduğundan söz edilebilir. Bu konuda bkz. **Karahanoğulları**, s.302.

⁶⁷ Bkz. (https://www.afad.gov.tr/kurumlar/afad.gov.tr/Genelge/Hasar_Tespit_Genelgesi_ve_Ekleri.pdf), ET. 01.08.2023.

⁶⁸ RG.10.07.2018-30474.

⁶⁹ Bkz. **Gündüz vd.**, s.86. Bu saptama süreci yönünden 7269 sayılı Kanun md.13 uyarınca “*gereken hallerde, yapılarda meydana gelen hasarı tespit etmek üzere ÇŞİDB isteği üzerine diğer bakanlık, kurum ve kuruluşlar, mahalli idareler, üniversiteler ve meslek odaları, konusunda deneyimli yeteri kadar inşaat mühendisi ve/veya mimarı hasar tespiti çalışmalarında derhal görevlendirmekle yükümlüdür*”.

⁷⁰ D14D. E.2011/12487, K.2012/2724, T.16.04.2012, LİBB, ET.09.09.2023.

⁷¹ Bu konuda bkz. **Kaplan, Onur**: İdare Hukuku Yönünden Afet Riski Altındaki Alanların Kentsel Dönüşüm Süreci, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s.73 vd.

⁷² Hasar Tespit Genelgesi’ne göre, “*hasar tespit, meydana gelen afetin binaya verdiği hasarın gözlemlenerek değerlendirilip derecelendirilmesidir. Hasar tespit çalışması, 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun kapsamında afet sonrasında gerçekleştirilecek olan acil yardım, hak sahipliği, kira yardımı ve yer seçimine esas teşkil eden hazırlık mahiyetinde işlemidir. Hasar tespit çalışması binaların muhtemel afetler karşısındaki davranışını, performansını ve riskini ortaya koyar nitelikte ve kapsamda değildir. Bir binaya afetten sonra yapılan hasar tespit çalışması, sadece olmuş afetin binada meydana getirdiği hasarın tespitini içerir. Geçmiş afetlerin binada meydana getirdiği hasarlar ya da binanın bakımsızlığı ve ekonomik ömrünü tamamlamış olması gibi nedenler ile oluşan hasarlar, dikkate alınmaz. Hasar derecelendirmelerine esas teşkil eden tespitler fotoğraflandırılır*”.

sonrasında hasar durumunun basit gözlemlerle tespiti⁷³ ile riskli yapı olup olmadığının tespiti aynı anlama gelmemektedir.

Nitekim her iki süreç de farklı hukuk kurallarına tabidir (=yapının afete bağlı hasar durumunun tespiti bakımından 7269 sayılı Kanun; riskli olup olmadığının tespiti bakımından 6306 sayılı Kanun). Örneğin, 6306 sayılı Kanun kapsamında talebe bağlı olarak yapılan uygulamalardan farklı olarak; 7269 sayılı Kanun kapsamında, kişilerin, idareden doğrudan hasar tespiti yapılması hususunda bir talebi olmaksızın yapıların hasar tespiti resen yapılır⁷⁴. Bu nedenledir ki; idari makamın hasar tespit raporu bulunmadığı gerekçesiyle kişiyi hak sahibi olarak belirlememesi söz konusu olamaz. Bu konuda Danıştay'a göre, "hasar tespit raporlarını re'sen düzenlemekle yükümlü olan idarenin kendi kusurundan kaynaklanan eksikliğini gerekçe göstererek istemi reddetmesinde hukuka uyarlık görülme(miştir)⁷⁵". Ayrıca, Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda ifade edildiği üzere, 7269 sayılı Kanun çerçevesinde "hak sahibi sayılmama işleminin tesis edilmesine kadar geçen süreçte meydana gelebilecek artçı depremler sonucu hasar durumunda oluşabilecek değişikliklerin de hak sahipliği konusunda nihai işlemi tesis etmek yetkisini haiz olan (ÇŞİDB) tarafından dikkate alınması gerektiği"⁷⁶ açıktır. Dolayısıyla 6306 sayılı Kanun'dan farklı olarak hasar tespit süreci (kapsamı itibarıyla), afet meydana geldikten sonra hak sahipliği konusunda nihai işlem tesis edilinceye kadar geçen süreci⁷⁷ ifade etmektedir.

İdari makamlar, AY md.23, md.56/1 ve md.57 hükümleri çerçevesinde⁷⁸ afet sonrası dönemde afete maruz bölgede –yeniden yapılaşma mümkünse– sağlıklı ve dengeli bir çevre oluşturmak için temel hak ve hürriyetlere müdahale etmeye yetkilidir⁷⁹. En çok

⁷³ Şengün, Hayriye: Marmara Depremi'nde Bayındırlık ve İskân Bakanlığı Çalışmaları ve Hukuksal Sorunlar, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, s.63. Aynı yönde bkz. Gündüz vd., s.84.

⁷⁴ Gaziantep BİM, 2. İDD, E. 2017/10455 K. 2017/9090 T. 30.11.2017, LİBB, ET.09.09.2023. Ayrıca bkz. AYM. Mehmet Ali Emir ve Diğerleri Başvurusu, B. No:2014/16482, T.17.01.2019, LİBB, ET.09.09.2023.

⁷⁵ D11D. E.2003/4135, K.2004/1148, T.12.03.2004, Danıştay Kararlar Dergisi, S:5, 2004, s.312. Ancak, yapının dış taraftan hasar tespitinin yapılamadığı, içeriden incelemenin de mümkün olmadığı (Bkz. Hasar Tespit Genelgesi md.4) bakımından kişinin başvurması gerekliliği ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda, kent merkezlerinde, il afet ve acil durum müdürlükleri ile ÇŞİDB il müdürlüklerine doğrudan başvuru yapılabileceği gibi, ilçelerde kaymakamlıklara da dilekçeyle başvuru yapılabilir. Bkz. (https://www.afad.gov.tr/kurumlar/afad.gov.tr/39510/xfiles/hasar_tespit_-_10x21.pdf), ET.01.08.2023.

⁷⁶ D11D. E.2006/2373, K.2007/5290, T.18.05.2007, LİBB, ET.01.08.2023.

⁷⁷ Bu konuda ayrıca bkz. Yüksel, İsa: Betonarme Binaların Deprem Sonrası Acil Hasar Değerlendirmeleri, Erciyes Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi, C:24, S:1-2, 2008, s.263-264.

⁷⁸ AY md.23: "Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir. Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak (...) Amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir". AY md.56/1: "Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir". AY md.57: "Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözetilen bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler". (İlgili metinlerin altı tarafımca çizilmiştir.)

⁷⁹ Okay Tekinsoy, Özge: İdare Hukukunda Kamu Düzeni Kavramı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.67-68. 7269 sayılı Kanun çerçevesinde kamu düzenini sağlamaya yönelik yapılan kolluk

üç aylık süre içinde varsa hatanın ve tehlikeli durumun giderilmesi bildirilir. Verilen süre içinde sahiplerince ıslah edilmeyen binalar veya ilgili kısımları, belediye hudutları ve mücavir saha dahilinde belediye encümenlerince diğer yerlerde ise il veya ilçe idare kurullarınca, yıkma parası yıkıntı malzemesinden karşılanmak, yetmemesi halinde kalan kısmı afetler fonundan tamamlanmak üzere yıktırılır⁸⁰. Afet nedeniyle ağır derecede hasar gören konutlar ise, “*durumun aciliyeti ve tehlikenin büyüklüğü göz önünde bulundurulurak*⁸¹”, verilen üç günlük sürenin ardından tehlike durumu giderilmezse yıktırılır⁸².

Nihayet afetten ileri gelen hasarın tespiti ile tehlikeli durumun tahliye ve yıkım işlemleriyle giderilmesine bağlı olarak, sonraki dönemde afete maruz kalan bölgenin iyileştirme çalışmalarının ve ilgili kişilere yardımların yapılması gerekmektedir. Esasen Demogue'nin ifade ettiği üzere “*uygulanmasında gecikilen hak zaten zarar görmüş bir hak(tır)*⁸³”. Bu doğrultuda hasar tespit raporları neticesinde hak sahipliği tespiti yapıldıktan sonra, gerekli şartların sağlanmasını müteakip “*makul süre içerisinde*” kişiye konut vb. yardımların yapılması gerekecektir.

Bu konuda Danıştay kararında isabetle vurgulandığı üzere, 7269 sayılı Kanun ve diğer ilgili hukuki düzenlemelerin ihdas edilmesi ve uygulanmasındaki asıl amacın, “*Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen 'millî dayanışma' ve 'sosyal devlet' ilkeleri uyarınca, (...) afetlere maruz kalan vatandaşların en temel ihtiyacı olan barınma ihtiyaçlarını en kısa sürede karşılamak ve böylece afet sebebiyle konutları oturulamayacak derecede hasar gören veya yıkılan kişilerin, bir an önce normal hayat düzenine kavuşturulmasını sağlamak olduğu anlaşılmaktadır*⁸⁴”. Gerçekten, 7269 sayılı Kanun ile Afet Sebebiyle Hak Sahibi Olanların Tespiti Hakkında Yönetmeliğin⁸⁵ “*temel*

faaliyetlerinin “*afet koluğu*” adı altında özel idari kolluk faaliyeti olarak değerlendirilebileceği yönünde; **Kozanoğlu**, s.92. Ayrıca bkz. **Sancakdar**, İmar Hukuku Genel Esaslar, s.503.

⁸⁰ Bu konuda gerekli denetlemeleri yapma yükümlülüğünün ÇŞİDB'de olduğu yönünde bkz. **Bucaktepe, Adil**: Depremden Dolayı İdarenin Sorumluluğu, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:17-18, S:26-29, 2013, s.114.

⁸¹ D14D. E.2015/7889, K.2018/901, T.26.02.2018, LİBB, ET.01.08.2023.

⁸² Bu süreye uyulmaması halinde ise, işlemin şekil-usul unsuru bakımından hukuka aykırılığın söz edilebilecektir. Nitekim, Ankara BİM tarafından verilen bir kararda “*20-27 Aralık 2007 tarihinde meydana gelen depremden yaklaşık 8 yıl sonra konutun ağır hasarlı olduğu belirtilerek yıktırılmasına ilişkin dava konusu işlemde davacı yönünden hukuka uyarlık bulunma(dığına)*” karar verilmiştir. Ankara BİM. 6. İDD. E.2017/469, K.2017/626, T.18.05.2017, LİBB, ET.01.08.2023. Ayrıca bkz. **Şahin, Cenk**: Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun'a Yönelik Bazı Eleştiriler, Kentel Dönüşüm Hukuku (Ed. Yasin, Melikşah/Şahin, Cenk), İstanbul Üniversitesi S. S. Onar İdare Hukuku ve İlimleri Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, İstanbul, 2013, s.61.

⁸³ **Demogue, René**: Les notions fondamentales du droit privé, essai critique, La memoire du droit, reed. 2011, s.66, aktaran; Brimo, Sara, Sanction de la carence administrative et garantie de l'effectivité des droits, L'effectivité des droits (Ed. Brimo, Sara/Pauti, Christine), Mare&Martin, Paris, 2019, s.193.

⁸⁴ DİDDK. E.2008/115, K.2013/737, T.04.03.2013, LİBB, ET.09.09.2023.

⁸⁵ RG.28.08.1968-12988.

amacının” özellikle, “binaların yıkılması, yanması veya oturulamayacak derecede ağır hasara uğraması sebebiyle afete maruz kalanları hak sahibi olarak yapılacak yardımlardan faydalandırmak⁸⁶” olduğu açıktır.

IV. HASAR TESPİT İŞLEMLERİNİN HUKUKİ ETKİ VE SONUÇLARI

7269 sayılı Kanun çerçevesinde idari makamların idari faaliyetleri, afet bölgelerinde oluşan zarar azaltımına odaklanmaktadır. Bu nedenle, bir bölge afete maruz (kalan) bölge ya da afet bölgesi olarak tespit edilerek ilan edildikten sonra; (i) yapılacak işlemlere esas olmak üzere⁸⁷ ÇŞİDB tarafından kurulacak fen kurulları tarafından, afetin meydana geldiği arazinin durumu ile bütün yapılar ve kamu tesisleri incelenerek, hasar tespit raporu düzenlenir⁸⁸ (Aşama-I). (ii) acil yıkılması gereken tehlikeli yapılar varsa yıkımı sağlanır⁸⁹ (Aşama-II). (iii) Hasar tespit raporu içeriğine göre hak sahipliğine yönelik işlem tesis edilir (Aşama-III). Şu halde hasar tespit işlemlerinin, yapının “yıkımı” veya “güçlendirilmesi” gerekliliğini ortaya çıkarabildiğinden ve hak sahipliğine dair işlemin –temel ölçüt olarak⁹⁰– veri ögesini teşkil ettiğinden söz edilebilecektir⁹¹. Bu kapsamda hasar tespit işlemlerinin içeriğine göre etki ve sonuçlarını “yıkım veya güçlendirme” hususu ile “hak sahipliği” hususu bağlamında irdelemek gerekir.

⁸⁶ D6D. E.2019/10353, K.2020/10685, T.10.11.2020, LİBB, ET.01.08.2023.

⁸⁷ Hasar tespit raporları kapsamında yapılacak işlemlerin özel hukuk rejimine tabi olması da mümkündür. Nitekim 136 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Sanayi İşyerlerine İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi md.2/son uyarınca, “Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca düzenlenen hasar tespit raporuna göre kullanılabilir olduğu tespit edilen boş sanayi işyerleri Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca kiralanabilir. Kiralanan yerlerde, işyerleri yıkılan veya ağır hasarlı olan sanayi işletmelerine alt kiralama yapılabilir. Bakanlıkça ödenecek kira bedelleri ve faydalananlardan tahsiline ilişkin usul ve esaslar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca belirlenir” (Metnin altı tarafınca çizilmiştir).

⁸⁸ Hasar tespit çalışmalarında yapı durumuna ilişkin dikkat edilmesi gereken teknik hususlar hakkında bkz. **Ardoğan, Leman/Sönmez, Gülsüm:** Deprem Sonrası Hasar Tespit Çalışmaları ve Yeni Yaşam Van Örneği, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2022, s.215.

⁸⁹ Yasin’e göre, idari makamın karar alınmasını beklemeksizin harekete geçmesi ve acil olarak yıkılması gereken bu gibi yapıların yıkımını gerçekleştirmesi halinde ortada “idari eylem” söz konusu olmaktadır. **Yasin, Melikşah:** İmar Hukukunda İdarenin Yıkma Yetkisinin Kullanımının Usul ve Esasları, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009, s.16. Acil yıkımın kategorik olarak “idari işlem” olduğu yönünde bkz. **Demir vd.**, s.145-146. İdari işlem-idari eylem kavramları arasındaki fark için ayrıca bkz. **Ayanoğlu, Taner:** Uyuşmazlık Mahkemesi Kararlarına Göre İdari Eylemin Tanımlanması, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.80 vd. Her ne kadar bu hallerde dahi, yetkili idari makamın “acil yıkılması gereken” yapı tespitini –gözlem yoluyla da olsa– yaptığından söz edilebilirse de doğrudan “yıkıma” ilişkin hukuki sonuç doğuran irade açıklaması bulunmadığından; yıkımın idari eylem niteliğini koruduğundan söz edilecektir.

⁹⁰ **Şengün**, s.70.

⁹¹ Bununla birlikte hasar tespit işlemleri, afet sonrasında 7269 sayılı Kanun kapsamında inşaat kredisinden yararlanmak isteyenler bakımından “müracaat” aşamasında dikkate alınmamaktadır. Gerçekten, 7269 sayılı Kanun’dan faydalanmak suretiyle inşaat kredisi verilmesini ya da bina yaptırılmasını isteyenlerin, ÇŞİDB tarafından yapılacak yardıma ilişkin olarak mahalli ilân tarihinden itibaren iki ay içinde mahallin en büyük mülkî amirine yazılı başvuruda bulunmaları ve taahhütname vermeleri zorunludur. ÇŞİDB bu süreyi bir ay uzatmaya yetkilidir. Bu müracaatın yapılmasında ve alınmasında (değerlendirilmesinde değil) hasar tespit raporlarında yer alan hasar oranlarına bakılmaz (7269 sayılı Kanun md.28/1).

A. YIKIM VEYA GÜÇLENDİRİLMESİ GEREKEN YAPILAR BAKIMINDAN

Afet olgusu meydana geldikten sonra yapının acil yıkılması gereken yapı yahut güçlendirilmesi gereken yapı niteliğinde olup olmadığı hasar tespit raporunun içeriğine göre belirlenecektir. Bu doğrultuda, yapılardaki hasarın boyutuna göre hasar tespit raporlarının içeriği: (i) yıkık, (ii) acil yıktırılacak yapı, (iii) ağır hasarlı, (iv) orta hasarlı, (v) az hasarlı ve (vi) hasarsız, olmak üzere altı farklı hasar kategorisine yönelir⁹². Vurgulamak gerekirse, yapının “az hasarlı” ya da “hasarsız” olarak tespit edilmesi, o afetin o yapı üzerindeki etkisinden öteye geçmemektedir. Dolayısıyla daha sonradan başka bir afetin meydana gelmesiyle az hasarlı bir yapı yıkılabilir.

“Yıkık” olduğu tespit edilen yapılarda yıkım olgusu afet nedeniyle tabii biçimde meydana gelmiştir. Ne var ki, acil yıkılması gereken yapılar ile ağır hasarlı yapılarda durum bu şekilde değildir. Genel olarak ağır hasarlı yapılarda yıkım için üst süre üç ay olarak belirlense de belirli derecedeki yapılar bakımından ayrı ve özel süre belirtilmesi yoluna gidilmiştir⁹³. Bu noktada hasar tespit raporundaki derecelendirmeye bakılacaktır. 7269 sayılı Kanun md.13 uyarınca arazinin tehlike durumu ve binaların gördüğü hasar bakımından (acil) yıktırılması ve boşaltılması gerekenler hakkında, ilgili yerin en büyük mülki amirine ayrı bir rapor verilir⁹⁴. Bu makamlarca böyle binalar derhal boşalttırılır (=gerektiğinde cebren icra usulüyle tahliye⁹⁵). Acil yıkılması gereken yapılar için en çok üç gün süre verilerek tehlikenin giderilmesi hususu ilgili maliklere bildirilir⁹⁶.

⁹² **TMMOB Mimarlar Odası:** 6 Şubat 2023 Depremleri Tespit ve Değerlendirme Raporu, s.11, (<https://www.tmmob.org.tr/sites/default/files/mo06022023depremtespit.pdf>), ET.01.08.2023. Bununla birlikte bu konuda farklı sınıflandırmalar da yapılabilmektedir. Örneğin Güler, hasar tespit raporlarını sonuçları itibarıyla (yıkık/ağır hasarlı, az hasarlı, orta hasarlı olmak üzere) üç kategori altında irdelemiştir. **Güler**, Afet Yönetimi: Cumhuriyet Dönemi Afet Yönetimi Mevzuatı ve Uygulaması, s.143.

⁹³ **Kavramaz, Nihat:** Yıkılacak Derecede Tehlikeli Yapıların Tabii Olduğu İdari İşlemin Hukuki Rejimi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s.38.

⁹⁴ “Anılan düzenleme ile ağır hasarlı yapılar bakımından, kişilerin can ve mal güvenliğinin sağlanması amaçlanmış ve hasar tespit raporları sonrasında hak sahipliği işlemleri yapılmadan önce bu durumda olan binaların derhal boşalttırılması ve yıkım içinde 3 gün süre verilmek suretiyle çevre için tehlike oluşturan yapılardan kişilerin zarar görmesi önlemek istenmiştir. Yıkım ve boşaltma işlemleri için ayrı bir rapor verilmesi işin aciliyetinden kaynaklanmaktadır”. D11D. E.2006/1985, K.2007/5198, T.15.05.2007, LİBB, ET.01.08.2023.

⁹⁵ **Özay, İl Han:** Günışığında Yönetim, Tıpkı 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s.741.

⁹⁶ 7269 sayılı Kanun çerçevesinde mahallinde sahibi bulunmadığı takdirde durum, mahalli vasıtalarla ilan edilmek suretiyle, bildirilmiş sayılır. Mal sahibi veya vekili, bu bildiriye karşı üç gün içinde ÇŞİDB il müdürlüklerine ya da kaymakamlığa itiraz edebilir. İdare kurulları bu itirazı en geç üç gün içinde inceler ve karara bağlar. Mülkiyet hakkına getirilen önemli bir müdahale olarak değerlendirilebilecek bu husus, AY md.13 kapsamında yasal dayanak oluşturmaktadır. Nitekim AYM'nin bu konuda vermiş olduğu karara göre, “netice olarak yapının bulunduğu bölgede depremden zarar görüp de yıktırılması yönünde tespit yapılan yapıların, 5442 sayılı Kanun tarafından kamu düzenini sağlamakla görevlendirilen idare

Ağır hasarlı yapılar için; yer kayması, kaya düşmesi gibi afetlerde, tehlikenin devamı veya tekrarı ihtimali üzerine boşaltılan binaların tehlikeye karşı kesin tedbir alınıncaya kadar işgaline veya hasara uğrayanların tamirine izin verilmez (7269 sayılı Kanun md.13/1-ç). Gerçekten, bu konuda Danıştay'ın bir kararında vurgulandığı üzere, “7269 sayılı yasada ağır derecede hasar gördüğü tespit edilip yıktırılması gereken binaların onarılabilirliklerine ilişkin bir hüküm yer almamaktadır⁹⁷”. Bu anlamda tedbir alınamayacağına karar verildiği takdirde, tehlikeli yerde bulunan binalar yıktırılır. ÇŞİDB ayrıca, afet meydana geldikten sonra yapılacak hasar tespiti neticesinde yapının “güçlendirmeye değer bulunmadığını” saptarsa; bu durumda da yıkım işleminin tesis edilmesi gerekecektir⁹⁸.

Orta hasarlı yapılarda ise durum farklıdır. Zira burada doğrudan yıkım gerekliliğinden ziyade tamir yapılmasına dair maliklere tanınan bir “imkan” söz konusudur. Bu kapsamda hasar görmüş, ancak “ıslahı (tamiri) mümkün olan binaların” fen kurullarının göstereceği şartlara göre onarımı yapılıncaya/güçlendirilinceye kadar içine girilmesine ve oturulmasına izin verilmez⁹⁹. Bu binalar bir yıl içinde tamir ettirilmezse ve hasar tespitine itiraz da olmazsa idari kolluk faaliyeti kapsamında yıktırılır¹⁰⁰. Şayet yapı malikleri tarafından hasar tespit işlemine itiraz edilirse, bu itiraz mahalli idare kurullarınca beş gün içinde incelenerek karara bağlanır. İtiraz sebepleri yerinde görüldüğü takdirde süre (tamire dair) altı ay daha uzatılır¹⁰¹. Şayet yapı, ilk kez ya da itiraz sonucu hasarsız veya az hasarlı olarak tespit edilirse, bu ihtimalde yapının yıkılması yahut güçlendirilmesi zorunluluğundan söz edilemeyecektir.

B. HAK SAHİPLİĞİ STATÜSÜ BAKIMINDAN

Afet Sebebiyle Hak Sahibi Olanların Tespiti Hakkında Yönetmeliğin 3. maddesinde “hak sahibi” deyimiyile, afetzedelerin, yıkılan veya ağır hasar gören binalarla olan mülkiyet ilişkileri (ve bunun ispatının gerekliliği)¹⁰² ile yeniden yapılacak binalardan veya verilecek inşaat kredisinden yararlanabilme durumları ifade edilmektedir. Bu anlamda genel hayata etkili bir afet sonrası zarar azaltılması ve yardım sağlanmasına dair

elemanlarının kararları doğrultusunda ve 7269 sayılı Kanun'un 4., 13. ve geçici 13. maddelerindeki usul ve yöntemler kullanılarak yıktırıldığı gözetildiğinde söz konusu bölgede gerçekleştirilen umumi yıkım faaliyetinin kanuni dayanağının bulunduğu anlaşılmaktadır. AYM. Abdülhalim Bozboğa Başvurusu, B. No:2013/6880, T.23.03.2016, para.46, LİBB, ET.01.08.2023.

⁹⁷ DİDDK. E.2006/100, K.2007/1619, T.14.06.2007, Danıştay Dergisi (DD.), S:117, s.53; D14D. E.2011/15028, K.2012/270, T.30.01.2012, LİBB, ET.09.09.2023.

⁹⁸ D14D. E.2015/3719, K.2018/911, T.26.02.2018, LİBB, ET.01.08.2023.

⁹⁹ Bkz. **Uzunçubuk, Levent**: Doğal Afetlerin Kentsel ve Bölgesel Planlamada Yeri, Jeodezi, Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi Dergisi, S:101, 2009, s.25.

¹⁰⁰ **Yasin**, s.6.

¹⁰¹ Bu yapılar için özellikli bir yıkım usulünün öngörüldüğü yönünde bkz. **Kavramaz**, s.38.

¹⁰² D14D. E.2012/9927, K.2013/2355, T.02.04.2013, LİBB, ET.01.08.2023.

gerekli şart, kişinin “*tabii afetlere bağlı olarak afetzede durumuna düşmüş*” olmasıdır¹⁰³. Dolayısıyla örneğin, hasar tespit raporu oluşturulduktan sonra, afet olgusu dışında yıkım gerçekleşmişse¹⁰⁴ ya da afet öncesinde kişinin maliki olduğu yapı zaten oturulamayacak durumdaysa¹⁰⁵, kişi hak sahipliğinden yararlanamayacaktır.

Tabii afetlerden dolayı hasar tespit aşamasından sonra afetzede kişilerin “*hak sahipliği*” statüsünün tespitinde yetki, Afet Sebebiyle Hak Sahibi Olanların Tespiti Hakkında Yönetmelik md.20 hükmü uyarınca “*Hak Sahipliği İnceleme Komisyonuna*” aittir¹⁰⁶. Afet Sebebiyle Hak Sahibi Olanların Tespiti Hakkında Yönetmelik md.21 çerçevesinde Hak Sahipliği İnceleme Komisyonlarının “*hak sahibi durumunda olanların talep ve taahhütnamelemlerini en kısa zamanda inceleyip değerlendirerek hak sahipliği listelerini düzenleyeceği kurala bağlanmıştır*”¹⁰⁷. Bunun yanında Danıştay’ın ilgili kararına göre, “*mevzuat hükümlerinin incelenmesinden, hak sahibi olabilmek için, ilgililerin kendilerine ait konutlarının afet nedeniyle yıkılmış veya oturulamayacak derecede ağır hasar görmesi yeterli olup fiilen oturmanın zorunlu olmadığı, mülkiyet ilişkisinin ispatlanması ve hasar görmeden önce binanın oturulabilecek nitelikte*

¹⁰³ Ankara BİM. 6. İDD. E.2018/708, K.2018/982, T.09.07.2018, LİBB, ET.01.08.2023. Aynı yönde, D11D. E.2000/8700, K.2003/1863, T.30.04.2003, LİBB, ET.09.09.2023.

¹⁰⁴ Bununla birlikte Danıştay’a göre, “*doğrudan afet sonucu olmasa dahi, afet sonuçlarının kaldırılmasına yönelik olarak yürütülen (...) enkaz çalışmaları sonucu konutları oturulamayacak derecede hasar gören veya yıkılan ilgililerin de, normal hayat düzenlerine kavuşturulması bakımından (...) hak sahibi kabul edilmeleri sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir*”. D11D. E.2002/920, K.2004/893, T.24.02.2004, (<https://karararama.danistay.gov.tr>), Danıştay İçtihat Bilgi Bankası (DİBB), ET.01.08.2023.

¹⁰⁵ D11D. E.2008/907, K.2010/6186, T.05.07.2010, içinde bkz.; AYM. Mehmet Şentürk Başvurusu, B. No:2014/13478, T.25.07.2017, RG.04.10.2017-30200.

¹⁰⁶ Afet Sebebiyle Hak Sahibi Olanların Tespiti Hakkındaki Yönetmelik md.20: “*Talep ve taahhütnamelemler, ilgili mülkiye amirinin veya tevkil edeceği bir memurun başkanlığında: a) İmar ve İskan Bakanlığı mahalli kuruluşundan bir, b) Mahalli tapu dairesinden bir, c) Belediye teşkilatı olan yerlerde Belediye encümeninden bir, köylerden ise ihtiyar kurulundan bir, temsilcinin katılmasıyla kurulacak bir komisyon tarafından incelenerek değerlendirilir. İmar ve İskan Bakanlığı kuruluşu bulunmayan yerlerde ilgili mülkiye amirinin tayin edeceği şahıs İmar ve İskan Bakanlığını temsilen Komisyona katılır. İlgili mülkiye amirleri, bilgi ve görgüsünden istifade edilecek kimseleri de komisyon çalışmalarına iştirak ettirebilirler*”. Şüphesiz kurul halinde karar alındığından; tesis edilen kolektif işlemde üyelerin irade açıklamalarının eksikliği veya sakatlığı, işlemi şekil-usul unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirebilir. D6D. E.2019/13496, K.2021/2765, T.02.03.2021, LİBB, ET.01.08.2023. Ayrıca bkz. Erzurum BİM, 3. İDD. E.2018/1699, K.2020/625, T.20.11.2020, LİBB, ET.01.08.2023; Erzurum BİM, 3. İDD. E.2018/39, K.2020/566, T.12.11.2020, LİBB, ET.01.08.2023.

¹⁰⁷ Bu anlamda komisyon hak sahipliği ve yapılacak yardımlar hususunda resen hareket etmemekte, hak sahipliği statüsünde bulunanların talep ve taahhüdü üzerine listeyi nihai olarak düzenlemektedir. Bu yönüyle hak sahipliğinin sonuçlarından yararlanabilmek için kişilerin talep ve taahhütname vermeleri zorunluluğu söz konusudur. D11D. E.2001/1635, K.2002/3906, T.03.12.2022, DİBB, ET.01.08.2023. Ayrıca bkz. D6D. E.2019/10075, K.2020/10684, T.10.11.2020, LİBB, ET.09.09.2023; D14D. E.2016/10085, K.2017/48, T.17.01.2017, LİBB, ET.09.09.2023; D14D. E.2016/10060, K.2017/1067, T.23.02.2017, LİBB, ET.09.09.2023. Bununla birlikte, bu talepte bulunma ve taahhütname verme yükümlülüğü bakımından mevzuatta öngörülen başvuru süresinin “*mazerete bağlı olarak*” belgelendirmek kaydıyla geçirilmesi durumunda, hak sahipliği statüsü bakımından irdelemenin yapılması gerekmektedir. D11D. E.2002/5249, K.2004/1085, T.09.03.2004, DİBB, ET.01.08.2023.

*bulunması*¹⁰⁸ gerekmektedir. Bu bağlamda hasar tespit raporunun sonucu (= *maddi hasar durumunun tespiti*) –diğer şartların yanında– hak sahipliği statüsüne etki etmektedir¹⁰⁹. Yine, hasar tespitinin yapılmasıyla kişi üzerinde hak sahipliği statüsüne yönelik hukuki sonuçlar ortaya çıkacağından¹¹⁰; yararlandırıcı işlem söz konusu olduğunda, hasar tespit raporlarında açık hata yahut hile gibi sebeplerle hukuka aykırılık olmadığı sürece, kural olarak işlemin (= *hak sahipliğinin tespiti*) süresiz biçimde geri alınması söz konusu olmayacaktır¹¹¹.

V. HASAR TESPİT İŞLEMLERİNİN İDARİ VE YARGISAL DENETİMİ

Deprem olgusu meydana geldikten sonra kişinin maliki olduğu yapının durumu hakkında yapılan hasar değerlendirmesinin derecesi yanlış/hatalı yapılabilir¹¹². Bu durumda kişiler 7269 sayılı Kanun çerçevesinde (md.13/1-a) yapının hasar tespit durumuna yönelik itirazda bulunabilir¹¹³. Taşınmazı, afet sonrası “*hasarsız*” olarak tespit edilenlerin ise; yargı yoluna gitmeden önce, bildirim tarihinden itibaren otuz gün içinde

¹⁰⁸ D11D. E.2002/5081, K.2004/1478, T.24.03.2004, LİBB, ET.01.08.2023. Aynı yönde bkz. Erzurum BİM. 3. İDD. E.2018/254, K.2019/1445, T.24.12.2019, LİBB, ET.01.08.2023.

¹⁰⁹ D11D. E.2011/13330, K.2011/3463, T.23.11.2011, LİBB, ET.01.08.2023. Örneğin, kişinin bir konutunun afetten dolayı ağır hasarlı olduğu hasar tespit işlemiyle belirlense dahi, aynı yerde o kişiye ait (yaz-kış oturulabilecek) sağlam ikinci bir konutun bulunması, hak sahibi olarak kabul edilmeyi engellemektedir. D11D. E.2001/1548, K.2004/544, T.10.02.2004, DİBB, ET.01.08.2023; D10D. E.1987/1376, K.1990/764, T.04.04.1990, LİBB, ET.09.09.2023.

¹¹⁰ Öyle ki, bu tespit yapılmasıyla “*hak sahipliğinin*” başka bir kişiye devri söz konusu olmamaktadır. Afet Sebebiyle Hak Sahibi Olanların Tespiti Hakkında Yönetmelik md.11 hükmü uyarınca, “*hak sahipliği, ilişkin bulunduğu konut, ya da işyeri için hüküm ifade eder; konuta ilişkin hak sahipliğin işyerine, işyerine ilişkin hak sahipliğin de konuta tebdili mümkün değildir. Afetzedelik ve buna ilişkin hak sahipliği üçüncü şahıslara devrolunamaz. Afetten zarar gören bir taşınmaz malı, afetten sonra satış veya başka şekillerle devralan üçüncü şahıslar da hak sahibi niteliğini kazanamazlar*”.

¹¹¹ Söz konusu nedenlerle (açık hata, hile gibi) hukuka aykırı olan nihai idari işlemlerin “*hukuki değerden yoksun olduğu*”, bu nedenle her zaman geri alınabileceği yönünde bkz. **Tan, Turgut:** İdari İşlemin Geri Alınması, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970, s.74 vd. Ayrıca bkz. **Carbajo, Joël:** L’application dans le temps des décisions administratives exécutoires, LGDJ, Paris, 1980, s.178.

¹¹² Özellikle hasar tespit işlemlerine karşı çok fazla itiraz yapılması ve bu itirazların yapılan ikinci incelemelerde haklı görülmesi yapılan ilk hasar tespitlerinin ne kadar hatalı olduğunu da gösteren bir veri niteliğinde olacaktır. **Şengün**, s. 68. Bu konuda uzmanlaşma eksikliği ve hasar tespitinin basit incelemelere dayanması, hata yapılması riskini daha da artırmaktadır.

¹¹³ Şengün’ün ifade ettiği üzere, afet meydana geldikten sonra hasar tespit işlemlerine karşı yapılan itiraz başvurularında özellikle, “*birden fazla konutu olanlardan konutlarından birinin sağlam olması halinde hak sahibi olma hakkını yitirmesini önlemek için hasar derecesini azaltma (daha az derecede hasarlı veya hasarsız gösterme) eğilimi ön planda*” olmaktadır. **Şengün**, s.68. Şayet yapı malikleri, hasar tespitine ilişkin olarak herhangi bir itirazda bulunmazsa; söz konusu raporların “*idari yönden*” kesinleştiği ifade edilmektedir. D14D. E.2014/10178, K.2016/925, T.16.02.2016, LİBB, ET.01.08.2023. Bununla birlikte, Danıştay’ın bazı kararlarında ise; “*ortada henüz herhangi bir asıl işlem yokken, ilan edilmesine rağmen süresinde dava açılmayan bir hasar tespit raporunun kesinleştiğinden söz etmenin de mümkün olmadığı, eğer hasar tespit raporu sonrasında hak sahipliği işlemi tesis edilmişse ve buna süresinde dava açılmamışsa, söz konusu hak sahipliği işlemi ve dayanağı hasar tespit raporunun kesinleşeceği*” ifade edilmektedir. D14D. E.2013/9731, K.2015/2689, T.08.04.2015, LİBB, ET.01.08.2023; D14D. E.2013/8838, K.2015/2957, T.15.04.2015, LİBB, ET.01.08.2023; D14D. E.2013/9415, K.2015/2956 T.15.04.2015, LİBB, ET.01.08.2023. Danıştay’ın bu kararlarında ifade edilen kesinlik ise; işlemin “*idari yönden kesinlik*” niteliğinden ziyade “*yargı konusu edilebilirliğine*” yönelmektedir.

ilgili idareye başvurmaları (istitaf denetimi şeklinde¹¹⁴) zorunludur (=zorunlu idari başvuru¹¹⁵). 7269 sayılı Kanun kapsamında ihtiyari veya zorunlu olarak yapılan başvurular neticesinde “*itiraz hasar tespit*” sonuçlarına (nihai olan değerlendirmelere) yeniden idari itiraz yapılmasının dava açma süresini etkilememesi¹¹⁶ ve çoğunlukla işlevsiz kalması nedeniyle¹¹⁷, bu sonuçların sonraki süreçte nihai işlemle beraber idari davaya konu edilmesi gerekmektedir.

Hasar tespit raporları: (i) yapı, yıkık/enkaz durumda değilse; ilgili yapının “*yıkımının*” gerekip gerekmediği, (ii) kişilerin “*hak sahipliği*” statüsünden faydalanıp faydalanamayacağı hususlarında işlevsel niteliği haizdir¹¹⁸. Buna rağmen, yargısal denetimi ancak nihai (hak sahipliğinin belirlenmesi işlemiyle) işlemle sağlanmaktadır. Danıştay’ın bu konudaki genel yaklaşımına göre; hak sahipliği “*veya*” yıkım işlemiyle hasar tespit raporunun tesisine dair işlem zincirleme işlem niteliğindedir¹¹⁹. Ne var ki, bu konuda özel yasal düzenleme bulunduğu; hasar tespit işleminin ayrı bir halka olarak

¹¹⁴ Bkz. **Kaplan, Gürsel:** İdari Yargılama Hukuku, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, s.37; **Odyakmaz, Zehra/Çınarlı, Serkan/Avcıoğlu Aksoy, Ezgi:** İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s.82. Taşınmazlarına dair hasar tespiti “*hiç yapılmayanların*” ise, tespit edici işlem yapılmasını sağlamak üzere idareye başvurusu, sonrasında yapılacak nihai işlem doğrultusunda yargı yoluna gitmesi gerekmektedir.

¹¹⁵ Bu konuda bkz. **Öztürk, K. Burak:** Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.16 vd. Bahsi geçen zorunluluk aynı zamanda, yargı yoluna başvurulduğunda bir “*ilk (ön) inceleme*” unsuru olarak (=idari merci tecaviüzü) karşımıza çıkmaktadır (İYUK md.14/1-b).

¹¹⁶ İYUK md.11: “*İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır*”. Bu hükmün anayasaya aykırı olduğu yönünde bkz. **Yıldırım, Turan:** Madde 11-Üst Makamlara Başvurma, Açıklamalı-Notlu İdari Yargılama Usulü Kanunu (Yıldırım, Turan/Fiş Üstün, Gül), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, s.238. Maddi açıdan söz konusu idari başvuruların avantajları ve dezavantajlarının bulunduğu; “*idarenin yapılan başvuruya cevap vermemesi*” hali ile “*gereğe belirtmeden başvuruyu reddedebilmesi*” ve “*herhangi bir prosedür garantisinin bulunmamasının*” dezavantaj teşkil ettiği yönünde bkz. **Puget, Henry/Maleville, Georges:** La revision des decisions administratives sur recours des administres, Institut International des Sciences Administratives, Bruxelles, 1953, s.13.

¹¹⁷ Bkz. **Yıldırım, Turan:** İdari Usul Yasası Kapsamında İdareye Başvuru, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, s.252.

¹¹⁸ Bu nedenle Danıştay kararlarında, hasar tespit işlemlerinin birlikte dava konusu edilebileceği asıl işlemlere örnek olarak “*yıkım, hak sahipliğinden yararlanma veya yararlanmama*” işlemleri sayılmıştır. D14D. E.2015/7054, K.2016/563, T.03.02.2016, LİBB, ET.01.08.2023; D14D. E.2015/7073, K.2016/566, T.03.02.2016, LİBB, ET.01.08.2023; D14D. E.2015/6597, K.2016/574, T.03.02.2016, LİBB, ET.01.08.2023.

¹¹⁹ D14D. E.2013/7718, K.2015/2955, T.15.04.2015, LİBB, ET.01.08.2023. Bununla birlikte, “*Yıkım ve hak sahipliği işlemlerinin ise, birbirinden ayrı ve bağımsız nitelikte işlemler olduğu, aralarında sebep sonuç ilişkisinin bulunmadığı, bu durumda hasar tespit raporu, hak sahipliği ve yıkım işleminin birbirini izleyen zincir işlem niteliğinde değerlendirilemeyeceği, (...) dolayısıyla yıkım kararının iptali istemiyle açılan davalarda hak sahipliği işleminin tesis edilip edilmediği hususundan bağımsız olarak hasar tespit raporunun denetimi yapılmak suretiyle işin esasının incelenebileceği sonucuna ulaşılmıştır*”. DİDDK. E.2016/3287, K.2018/4663, T.08.11.2018, LİBB, ET.01.08.2023. Aynı yönde bkz. D14D. E.2013/4657, K.2015/2699, T.08.04.2015, (Karşı oy gerekçesi), LİBB, ET.01.08.2023.

zincirden koparılması ve tek başına dava konusu edilmesi mümkün olmamaktadır¹²⁰. Kural olarak, hazırlık işlemi niteliğindeki işlemler aleyhine doğrudan idari dava açılmamakta ve fakat bu işlemler asıl (nihai) işlemin hukuka uygunluğunu etkilediği ölçüde dava konusu edilebilmektedir. Bununla birlikte zincirin halkasını oluşturan bu işlemlerin başlı başına hukuki etki üretmesi (=basit bir idari formalite niteliğinde olmayıp hukuki sonuç doğurmak bağlamında icrai olması¹²¹) halinde idari davaya tek başına konu edilebilmesi mümkündür¹²².

Esasen hasar tespit işlemlerinin hukuki etki ve sonuçları itibarıyla nesneye (=yapıya) ve yapı malikine/maliklerine (=kişiye) yönelmesi, tek başına dava konusu edilebilmesi ihtimalini ortaya çıkarabilir¹²³. Nitekim bazı Danıştay kararlarında ürettiği hukuki etki dikkate alınarak, “orta hasarlı tespit işlemine karşı açılan dava¹²⁴”, “yapının ağır hasarlı olduğu tespitinin hukuka aykırı olduğuna dair açılan dava¹²⁵”, esas bakımından inceleme yapılmak suretiyle çözüme bağlanmıştır¹²⁶. Zira doktrinde Karahanoğulları’nın vurguladığı üzere, “hatalı tespitler haklar üzerinde sonuç doğuran etkili irade açıklamalarıdır¹²⁷”. Ne var ki, özel yasal düzenlemelerden hareketle bazı işlemlerin yargısal denetiminde özellikli yargılama usulü benimsenebilir yahut bu işlemlerin idari davaya konu edilirken diğer işlemlerle dava konusu edilmesi öngörülebilir. Şu halde, hasar tespit işlemleri, icrai olmadığı yahut etki üretmediği için değil ve fakat 2003 yılında 4864 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’la¹²⁸ (“4864 sayılı Kanun”) değiştirilen¹²⁹ 7269 sayılı Kanun çerçevesinde, yasa

¹²⁰ D14D. E.2014/4776, K.2016/757, T.10.02.2016, LİBB, ET.01.08.2023. Ayrıca bkz. DİBK. E.1976/1, K.1979/10, T.28.06.1979, LİBB, ET.01.08.2023.

¹²¹ **Calogeropoulos, André**: Le contrôle de la légalité externe des actes administratifs unilatéraux, LGDJ, Paris, 1983, s.185. Ayrıca ifade etmek gerekirse, hasar tespit işlemleri “teyit edici işlem” özelliğinde değildir. Bu bağlamda işlemin, kategorik olarak etki üretmediği, icrai olmadığı yahut bu nedenlerle idari davaya konu edilemeyeceği söylenemeyecektir. İşlemin icrailik özelliği ile idari davaya konu edilebilmesi hususlarının farklılığı hakkında ayrıca bkz. **Yavuzdoğan, Seçkin**: İdari İşlem Kavramı, İdare Hukuku-I (Ed. Akıncı, Müslüm/Avcı, Mustafa), Lisans Yayıncılık, İstanbul, 2013, s.237.

¹²² D10D. E.2004/8257, K.2004/7618, T.22.06.2004, LİBB, ET.01.08.2023; D13D. E.2020/696, K.2020/2049, T.14.09.2020, LİBB, ET.01.08.2023; D5D. E.2006/1462, K.2006/2095, T.17.04.2006, LİBB, ET.01.08.2023; D3D. E.2012/3144, K.2015/1346, T.17.03.2015, (Karşı oy gerekçesinden), LİBB, ET.01.08.2023;

¹²³ Ayrıca bu işlemlere bağlı olarak “hakkın ihlali” durumunun gündeme gelmesi de tartışılabilir. Örneğin, hasar tespit işlemlerinin gerektiği şekilde tesis edilmemesi neticesinde “oturulabilir” olarak tespit edilen yapıların hemen artçı depremler sonucunda yıkılması söz konusu olabilir. **Gündüz vd.**, s.88. Bu durumda can ve mal kaybı durumuna bağlı olarak “yaşam hakkı” yahut “mülkiyet hakkı” ihlal edilen kişilerin, İYUK md.2/1 (b) uyarınca tam yargı davası açabilmesi mümkündür.

¹²⁴ D11D. E.2002/1971, K.2002/3761, T.27.11.2002, Danıştay Kararlar Dergisi, S:1, 2003, s.440.

¹²⁵ D11D. E.2003/3720, K.2004/896, T.24.02.2004, Danıştay Kararlar Dergisi, S:6, 2005, s.297.

¹²⁶ Ayrıca Marmara Depremi sonrasında “hasar tespit işlemlerinin” idari yargıda dava konusu edildiği “hasar tespit davalarından” bahsedilmektedir. Bkz. **Şengün**, s.71.

¹²⁷ **Karahanoğulları**, s.291.

¹²⁸ RG.06.06.2003-25130.

¹²⁹ Söz konusu Kanun’un 1. maddesinin gerekçesinde ise, “nihai hasar tespitlerinin ise Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca oluşturulan fen heyetlerince yapılacağı ve yapılan tespitlerin, (...) maddi durum tespiti mahiyetinde olduğu, hak sahipliği ve yıkım gibi asıl işlemlere veri teşkil ettiği (...) hasar tespit raporlarının

koyucu bu yönde düzenleme yaptığı için tek başına dava konusu edilememektedir¹³⁰. Yani, menfaati ihlal edilen kişiler, ancak bu hasar tespit durumuna ilişkin olarak yapılacak hak sahipliği, yıkım gibi “*nihai*” işlemlerin hukuka aykırılığından bahisle idari yargıda dava açabilecektir¹³¹. Şüphesiz bu durumda hasar tespit işleminin hukuka aykırılığı, hak sahipliği işleminin dayanağını teşkil ettiğinden, nihai işlemi de hukuka aykırı hale getirecektir¹³². Ancak, bu durumun her halde kişilerin yargı yoluna başvurmadan önce hak sahipliğine dair işlemin tesis edilmesini beklemesi ve bunun da ulaştırılması beklenen hukuki yarara daha geç ulaştırılması sonuçlarını doğuracağı ifade edilebilir.

SONUÇ

Can ve mal güvenliğini tehlikeye atan bir olgu olarak afetler, ne zaman olacağı tam olarak bilinmeyen, bu nedenle de tedbir alınması gereken bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Fay hatlarının bulunduğu Türkiye özelinde afetten kaynaklanan “*risk*”, bu “*riskin*” oluşturacağı olası zararlara karşı önlemlerin alınması, günümüzde daha sık

nihai bir işlem olmaması, yapılan başvuru üzerine idarece mükerrer olarak düzenlenebileceği, idare kurullarınca itiraz üzerine veya artçı depremlerle hasar oranlarının değişebileceği gibi nedenlerle bu raporların nihai ve icrai bir işlem gibi münferiden dava konusu edilmemesi için söz konusu düzenlemenin yapıldığı, belirtilmiştir. D14D. E.2015/7839, K.2016/1494, T.08.03.2016, LİBB, ET.01.08.2023. Esasen, madde gerekçesinde “*hasar tespit işlemlerinin sonraki işlemin veri ögesini teşkil ettiği ve etki ürettiği*” ifade edilmekle beraber, “*münferiden dava konusu edilmemesi için*” düzenleme yapmak yoluna gidildiği vurgulanmıştır.

¹³⁰ Bu hususa vurgu yapılmakla birlikte, bazı Danıştay kararlarında ayrıca söz konusu tespit işlemlerinin “*ön işlem*”, “*asıl işlemin hazırlayıcısı*” niteliğinde olduğundan bahsedilerek tek başına dava konusu edilemeyeceği ifade edilmiştir. D11D. E.2004/5324, K.2005/2421, T.12.05.2005, DD., S:111, s.331-332. Şayet bu kategorik yaklaşım genel-geçer özellikte olsaydı; yasa koyucunun böyle bir düzenleme yapmasına da gerek olmayacaktı. Oysa yasa koyucu bu konuda ayrıca düzenleme yapmak suretiyle hasar tespit işlemlerinin tek başına dava konusu edilmesini kısıtlamıştır. Bkz. DİDDK. E.2015/548, K.2016/2937, T.15.11.2016, LİBB, ET.09.09.2023. Dolayısıyla burada niteliği itibarıyla kategorik biçimde işlemin dava konu edilememesinden değil; yasal düzenlemede yer alan kısıtlama dolayısıyla tek başına dava konusu edilemediğinden söz etmek gerekir.

¹³¹ Bununla birlikte Danıştay, hasar tespit işlemlerine karşı açılan davaların yapı maliklerini daha fazla ilgilendirdiğinden bahisle tek başına kiracılar tarafından açılan davaların usul yönünden reddine karar verebilmektedir. Bu konuda Danıştay’a göre, “*davacının kiracı olduğu, ‘hasarsız’ tespit işleminin iptal edilerek idare mahkemesince verilen karar doğrultusunda dava konusu taşınmazın ‘ağır hasarlı’ olarak tespit edilmesi durumunda (...) bu nitelikteki bir taşınmazın yıktırılmasının gündeme gelebilecek olması ve böyle bir sonucun kiracıdan daha çok ev sahibini etkileyecek olması nedeniyle davanın konut malikine de ihbar edilerek davaya katılımının sağlanması suretiyle oluşturulacak dosyaya göre karar verilmesi gerektiği açıktır*”. D11D. E.2005/1023, K.2005/4242, T.12.05.2007, DD., S:111, s.333-334. Ancak, Kaya’nın vurguladığı üzere, Danıştay’ın hasar tespit işlemine karşı açılan bu davada kiracının subjektif dava ehliyeti bakımından sorun görmediğinin altı çizilmelidir. **Kaya, Cemil:** Kiracıların Subjektif Dava Ehliyeti Konusunda Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C:69, S:1-2, 2011, s.344-345. Ayrıca bkz. D12D. E.1966/2476, K.1966/3095, aktaran; **Özeren, Ahmet vd.:** Belirli Konularda Tüm Emsalleriyle Danıştay Kararları, Başnur Matbaası, Ankara, 1969, s.2. Şüphesiz, hasar tespit işlemine bağlı olarak tesis edilecek hak sahipliği ve yapılacak yardımlara dair işlemlere ilişkin olarak idari davaların, kişilerce ayrı ayrı dilekçe vermek suretiyle açılması gerekmektedir. D12D. E.1967/516, K.1967/1017, aktaran; **Özeren vd.**, s.2.

¹³² D10D. E.2013/3983, K.2015/1904, T.16.04.2015, LİBB, ET.01.08.2023; D10D. E.2015/4709, K.2018/2854, T.01.10.2018, LİBB, ET.01.08.2023; D14D. E.2014/7388, K.2016/963, T.17.02.2016, LİBB, ET.01.08.2023; D10D. E.2011/3277, K.2015/362, T.10.02.2015, LİBB, ET.01.08.2023; D10D. E.2011/10449, K.2013/2969, T.29.03.2013, LİBB, ET.01.08.2023.

gündeme gelmektedir. Özellikle 1999 Marmara Depremi öncesinde bu konuda yeterince bilinç oluşmaması, yasal boşlukların varlığı, imar affi düzenlemelerinin fazlalığı ve hukuk kurallarına riayet edilmemesi yönündeki eğilim bu konuda yeni hukuki düzenlemelerin yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ne var ki, bu konudaki yasal düzenlemeler daha ziyade afet öncesi alınması gereken tedbirlerle yapılacak idari faaliyetlere odaklanmış olup, afet sonrası döneme ilişkin konular ikincil nitelikte görülmüştür. Bu bağlamda afet sonrası döneme ilişkin yapılacak faaliyetler ile yapılacak yardımlar 7269 sayılı Kanun'a tabi olarak gerçekleştirilmektedir. 7269 sayılı Kanun çerçevesinde afet sonrası döneme ilişkin en önemli aşamanın ise, afetten kaynaklanan hasarı “*tespit aşaması*” olduğu söylenebilir. Zira İçişleri Bakanlığına bağlı olan AFAD veya ÇŞİDB tarafından yapılacak hasar tespit faaliyetinden sonra, kişilerin hak sahipliği durumu ile yapının yıkılıp yıkılmayacağı, yapılacaksa yardımın konusunun ne olacağı belirlenmiş olacaktır. Bu nedenle hasar tespit işlemlerinin hak sahipliği tespiti, yıkım gibi işlemlerin neden ögesini oluşturduğu, veri niteliğini teşkil ettiği ifade edilebilir. Dolayısıyla hasar tespit işlemlerinin –afetten kaynaklanan fiili olgu olarak yapının hasar durumunun belirlenmesi– yapılacak diğer hukuki işlemler açısından hukuki etki ürettiğinden söz edilebilecektir.

Ürettiği hukuki etkilere bağlı olarak geri dönülmeyecek olumsuz sonuçların önlenmesi için, bu işlemlere karşı da idari yargıda tek başına dava açma yoluna gidilebileceği düşünülebilirse de 2003 yılında 4864 sayılı Kanun'la değiştirilen 7269 sayılı Kanun çerçevesinde ancak, nihai işlemle (=hak sahipliği, yıkım gibi) dava konusu edilebilmesi mümkün olmaktadır. Oysa hasar tespit işlemlerine karşı idari yargıda dava açma imkanının tanınması, kişilerin yargısal yola başvurmadaki beklentisinin daha çabuk ve etkin biçimde karşılanmasını sağlayabilecektir. Bunun yanında, Türk idari yargı düzeninde hukuki durumun tespiti maksadıyla açılacak bir dava formu olarak tespit davalarının yargı kararlarında ve öğreti çoğunluğu tarafından kabul edilmemesi karşısında kişilerin yapının hukuki durumunun tespitini sağlayabileceği bir dava yolu da bulunmamaktadır. Şu halde, malik sıfatındaki (=sınırlı küme içerisinde bulunan) kişilerin idari itiraz yolu dışında, menfaatlerinin ihlal edildiğinden hareketle nihai işlemin tesis edilmesini beklemek dışında bir ihtimal öngörülmemiştir.

KAYNAKÇA

Afyoncu, Erhan/Mete, Zekai: 1766 İstanbul Depremi ve Toplum Yaşantısına Tesirleri, Tarih Boyunca Anadolu'da Doğal Afetler ve Deprem Semineri Bildiriler Kitabı, “Globus” Dünya Basımevi, İstanbul, 2001, (ss.85-92).

Akbulut, M. Tolga/Aytuğ, Ayfer: Deprem Hasar Görebilirlik Riskinin Gözleme Dayalı Belirlenmesine Yönelik Öneri Değerlendirme Yaklaşımı, YTÜ Mimarlık Fakültesi e-Dergi, C:1, S:1, 2005, (<http://jag.journalagent.com/megaron/pdfs/MEGARON-51423-ARTICLE-AKBULUT.pdf>), ET.01.08.2023.

Akyel, Recai: Türk Kamu Yönetiminde Afet Yönetimi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:14, S:1, 2015, (ss.15-29).

Ardoğan, Leman/Sönmez, Gülsüm: Deprem Sonrası Hasar Tespit Çalışmaları ve Yeni Yaşam Van Örneği, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2022, (ss.213-228).

Ateş, Tahir/Karataş, Lale: 6 Şubat 2023 Depreminden Sonra Hasar Tespit Çalışmalarında İzlenen Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Kahramanmaraş Merkezli Depremler Sonrası İçin Akademik Öneriler (Ed. Öztürk, Musa/Kırca, Mustafa), Özgür Yayıncılık, 2023, (ss.143-152).

Aven, Terje/Renn, Ortwin/Rosa, Eugene A.: On the ontological status of the concept of risk, Safety Science, Vol.49, 2011, (ss.1074-1079).

Ayanoğlu, Taner: Uyuşmazlık Mahkemesi Kararlarına Göre İdari Eylemin Tanımlanması, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2004.

Azimli Çilingir, Gülcan/Örçen Güler, İlke: Afet Politikalarında Risk Unsuru ve Afet Mevzuatında Risk Yönetimi, Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi, C:3, S:1, 2020, (ss.152-165).

Azimli Çilingir, Gülcan: Türkiye’de Afet Yönetimi ve İdarenin Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.

Balamir, Murat: Afet Politikası, Risk ve Planlama, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, (ss.31-44).

Bouchon, Sara/Dimauro, Carmelo: Multi-risk analysis: A new paradigm for territorial resilience, Law and the Management of Disasters: The Challenge of Resilience (Ed. Herwig, Alexia/Simoncini, Marta), Routledge, New York, 2017, (ss.23-41).

Bucaktepe, Adil: Depremden Dolayı İdarenin Sorumluluğu, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:17-18, S:26-29, 2013, (ss.93-122).

Bussjager, Peter: Administrative Law in the Multi-Level System: Legal Problems of Cross-Border Disaster Management Using the Example of Tyrol, *Zeitschrift für Öffentliches Recht (ZÖR): Journal of Public Law*, Vol.75, No.2, 2020, (ss.423-445).

Calogeropoulos, André: Le contrôle de la légalité externe des actes administratifs unilatéraux, LGDJ, Paris, 1983.

Craig, Robin K./Ruhl, J.B.: Designing Administrative Law for Adaptive Management, *Vanderbilt Law Review*, Vol.67, No.1, 2014, (ss.1-88).

Çatal, H. Hüseyin: Deprem Sonrası Düzenlenen Hasar Tespit Formlarının Kıyaslanması, SETSCI Conference Proceedings, C:4, S:1, 2019, (ss.276-281).

Çınar, A. Kemal/Akgün, Yenal/Maral, Hüseyin: Afet Sonrası Acil Toplanma ve Geçici Barınma Alanlarının Planlanmasındaki Faktörlerin İncelenmesi: İzmir-Karşıyaka Örneği, *Planlama Dergisi*, C:28, S:2, 2018, (ss.179-200).

Demir, B. Murat/Ercan, Sami/Aktan, Mustafa/Öztaşkın, Harun: Türkiye’de Acil Yıkım Yönetim Sistemi: Temel Yaklaşımlar, Elazığ Deprem Deneyimi ve Öneriler, *Afet ve Risk Dergisi*, C:3, S:2, 2020, (ss.143-158).

Demirbaş, Nurbanu/Şahin, Hümeysra/Durucan, Cengizhan: Betonarme Yapılarda Deprem Sonrası Yapısal Hasarların Tahmini İçin Kullanılan Hızlı Değerlendirme Yöntemlerinin Etkinliklerinin Belirlenmesi, *Fırat Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, C:33, S:2, 2021, (ss.125-134).

Demogue, René: Les notions fondamentales du droit privé, essai critique, *La Memoire du droit*, reed. 2011.

Douglas, Roger: Administrative Law and Response to Emergencies, *The Australian Journal of Emergency Management*, Vol.14, No.3, Winter 1999, (ss.1-10).

Erkan, E. Ayşe: Afet Yönetiminde Risk Azaltma ve Türkiye’de Yaşanan Sorunlar, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara, 2010.

Farber, Daniel: Navigating the Intersection of Environmental Law and Disaster Law, *Brigham Young University Law Review*, No.6, 2011, (ss.1783-1820).

Genç, F. Neval: Türkiye’de Kentleşme ve Doğal Afet Riskleri ile İlişkisi, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, (ss.349-358).

Gül, Hüseyin: İl Ölçeğinde Kamusal Güvenlik ve Mülki İdare, Afetler ve Güvenlik Yönetimi (Ed. Toprak Karaman, Zerrin/Sancakdar, Oğuz), Palme Kitabevi, İzmir, 2019, (ss.47-75).

Güler, E. Canan: 3194 Sayılı İmar Kanunu, Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Kalan Yerler Hakkındaki Mevzuatın Değerlendirilmesi, 2. Türkiye Şehircilik Kongresi Kitabı: Türkiye’de İmar Hareketlerinde Yeni Dönem, TMMOB Yayınları, Ankara, 1986, (ss.138-150).

Güler, Efkân: Afet Yönetimi: Cumhuriyet Dönemi Afet Yönetimi Mevzuatı ve Uygulaması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012.

Gündüz, Zeki/Dağdeviren, Uğur/Sünbül, A. Bengü/Demirkol, Selami/Kara, Osman: 17 Ağustos Marmara ve 12 Kasım 1999 Düzce Depremleri Sonucu Hasar Tesbit Çalışmalarının Hukuki Boyutu, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, (ss.83-92).

Güneş, İsmail: Afetler ve Afet Ekonomisi: Teorik Bir İnceleme, Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Alanında Uluslararası Araştırmalar (XXII), (Ed. Berkün, Sanem), Eğitim Yayıncılık, Ankara, 2023, (ss.149-167).

İskender, Begüm/Trabzon, Levent/İskender, Hikmet: Karar Alma Mekanizmalarının Afet Yönetiminin Kapsamında İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2022, (ss.41-50).

Kahraman, Sümeyye/Polat, Erkan/Korkmaz, Burak: Afet Yönetim Döngüsündeki Ana Terimler, Avrasya Terim Dergisi, C:9, S:3, 2021, (ss.7-14).

Kandaloğlu, Nihat: Kentsel Dönüşüm, 2. Baskı, Ege Reklam Basım, İstanbul, 2016.

Kaplan, Gürsel: İdari Yargılama Hukuku, 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022.

Kaplan, Onur: İdare Hukuku Yönünden Afet Riski Altındaki Alanların Kentsel Dönüşüm Süreci, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Karahanogulları, Onur: İdarenin Hukukla Kavranması, Yasallık ve İdari İşlemler, 5. Baskı, Turhan Yayıncılık, Ankara, 2023.

Kavramaz, Nihat: Yıkılacak Derecede Tehlikeli Yapıların Tabi Olduğu İdari İşlemin Hukuki Rejimi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.

Kaya, Cemil: Kiracıların Subjektif Dava Ehliyeti Konusunda Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C:69, S:1-2, 2011, (ss.335-348).

Klafki, Anika: Risiko und Recht, Mohr Siebeck, Tübingen, 2017.

Korkmaz Sadak, Tuğçe: İdarenin Sorumluluğuna Etkisi Bakımından Mücbir Sebep Olarak Deprem, Kahramanmaraş Merkezli Depremler Sonrası İçin Akademik Öneriler (Ed. Öztürk, Musa/Kırca, Mustafa), Özgür Yayıncılık, 2023, (ss.153-165).

Kozanoğlu, Gonca: Türk İdare Hukukunda Doğal Afetler Nedeniyle İdarenin Sorumluluğu, Adalet Yayıncılık, Ankara, 2021.

Kutlu, Meltem: Deprem ve İdarenin Sorumluluğu, Amme İdaresi Dergisi, C:32, S:4, 1999, (ss.15-27).

Laçiner, Vedat/Yavuz, Ömer: Van Depremi Örneğinde Afetler Sonrası Yapılan Yardımlar ve Hukuki Çerçevesi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:5, S:9, 2013, (ss.114-135).

November, Valerie/Leanza, Yvan: Risk, Disaster and Crisis Reduction, Springer, Cham, 2015.

Odyakmaz, Zehra/Çınarlı, Serkan/Avcıoğlu Aksoy, Ezgi: İdare Hukukunda Yargı Öncesi Uyuşmazlık Çözüm Usulleri, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

Okay Tekinsoy, Özge: İdare Hukukunda Kamu Düzeni Kavramı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Önen, Yavuz: Kentsel Mekan, Çevre, Çoğulculuk ve İnsan Haklarına Genel Bir Yaklaşım, İnsan-Çevre-Kent (Ed. Bayramoğlu Yıldırım, Ferzan), İstanbul Wald Akademisi, İstanbul, 1996, (ss.27-36).

Örücü, Esin: Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1976.

Özay, İl Han: Günışığında Yönetim, Tıpkı 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.

Özeren, Ahmet/Dündar, Erol/Dikbaş, Orhan/Akyüz, Uzdem: Belirli Konularda Bütün Emsalleriyle Danıştay Kararları, Başnur Matbaası, Ankara, 1969.

Özkan, Oğuz: İdari Yargı Uygulamasında Doğal Afetler, Deprem ve Hukuk, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul, 1999, (ss.123-172).

Öztürk, K. Burak: Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Puget, Henry/Maleville, Georges: La revision des decisions administratives sur recours des administres, Institut International des Sciences Administratives, Bruxelles, 1953.

Sancakdar, Oğuz: Afet Mevzuatı ve Afet Hukukuna Giriş, Bütünleşik Afet Yönetimi (Ed. Toprak Karaman/Altay, Asuman), İlkem Yayınları, İzmir, 2016, (ss.37-73).

Sancakdar, Oğuz/Başar, Cemal/Yağcı, Pınar: Kültürel Mirasın Afetlerde Korunmasının Hukuki ve Güvenlik Boyutu, Afetler ve Güvenlik Yönetimi (Ed. Toprak Karaman, Zerrin/Sancakdar, Oğuz), Palme Yayınevi, İzmir, 2019, (ss.179-202).

Sancakdar, Oğuz: İmar Hukuku Genel Esaslar, www.sorubankasi.net Yayınları, İzmir, 2021.

Şahin, Cenk: Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun'a Yönelik Bazı Eleştiriler, Kentsel Dönüşüm Hukuku (Ed. Yasin, Melikşah/Şahin, Cenk), İstanbul Üniversitesi S. S. Onar İdare Hukuku ve İlimleri Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları, İstanbul, 2013, (ss.49-70).

Şengün, Hayriye: Marmara Depremi'nde Bayındırlık ve İskân Bakanlığı Çalışmaları ve Hukuksal Sorunlar, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, (ss.57-82).

Tan, Turgut: İdari İşlemin Geri Alınması, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970.

Tercan, Binali: Afet Sonrası Yeniden Yapılaşmada Yerleşim Süreci, Planlama Dergisi, S:2001/4, 2001, (ss.43-49).

Tercan, Binali: Türkiye'de Afet Politikaları ve Kentsel Dönüşüm, Abant Kültürel Araştırmalar Dergisi, C:3, S:5, 2018, (ss.102-120).

Tezcan, Durmuş/Erdem, M. Ruhan/Sancakdar, Oğuz/Önok, R. Murat: İnsan Hakları El Kitabı, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

TMMOB: Van Depremi Hasar Tespit Raporu, 2012, (<https://www.samsunmimar.org/dosyalar/13273225253048.pdf>), ET.01.08.2023.

TMMOB: Kahramanmaraş Depremi Güncel Durum Tespiti-2, Mühendis ve Makina, Şubat 2023, (ss.18-24).

TMMOB Mimarlar Odası: 6 Şubat 2023 Depremleri Tespit ve Değerlendirme Raporu, (<https://www.tmmob.org.tr/sites/default/files/mo06022023depremtespit.pdf>), ET.01.08.2023.

Toprak Karaman, Zerrin: Afet Yönetimine Giriş ve Türkiye’de Örgütlenme, Bütünleşik Afet Yönetimi (Ed. Toprak Karaman/Altay, Asuman), İlkem Yayınları, İzmir, 2016, (ss.1-36).

Uzer, Evren/Zeren Gülersoy, Nuran: Kentsel Kültür Mirası İçin Risk Analizi, Büyükada Örneği, İTÜ Dergisi/a, C:10, S:1, 2011, (ss.15-26).

Uzunçubuk, Levent: Doğal Afetlerin Kentsel ve Bölgesel Planlamada Yeri, Jeodezi, Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi Dergisi, S:101, 2009, (ss.18-27).

Üstün, Gül: Kentsel Dönüşüm Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

Yasin, Melikşah: İmar Hukukunda İdarenin Yıkma Yetkisinin Kullanımının Usul ve Esasları, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009.

Yavaş, Ö. Murat/Şahin, Demet: Türkiye’de Çığ Afeti Zararlarını Azaltma Çalışmaları, TMMOB Afet Sempozyumu Bildiriler Kitabı, TMMOB Yayınları, Ankara, 2007, (ss.395-404).

Yavuzdoğan, Seçkin: İdari İşlem Kavramı, İdare Hukuku-I (Ed. Akıncı, Müslüm/Avcı, Mustafa), Lisans Yayıncılık, İstanbul, 2013, (ss.231-240).

Yayla, Yıldızhan: Kentsel Gelişme, Doğal Risklerin Önlenmesi ve Hukuk Türkiye Raporu, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Kemal Oğuzman’a Armağan), C:1, S:1, 2002, (ss.47-57).

Yazıcı, Nesimi: Ocak 1898 Balıkesir Depremi Oluşu ve Sonrası, Tarih Boyunca Anadolu’da Doğal Afetler ve Deprem Semineri Bildiriler Kitabı, “Globus” Dünya Basımevi, İstanbul, 2001, (ss.151-196).

Yazılıtaş, Ahmet: Türk Afet Yönetim Sisteminde Risk Odaklı Yönetimin Önemi, Türk İdare Dergisi, S:481, 2015, (ss.559-577).

Yıldırım, Turan: İdari Usul Yasası Kapsamında İdareye Başvuru, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, (ss.247-253).

Yıldırım, Turan: Madde 11-Üst Makamlara Başvurma, Açıklamalı-Notlu İdari Yargılama Usulü Kanunu (Yıldırım, Turan/Fiş Üstün, Gül), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, (ss.233-248).

Yongalık, Aynur: Zorunlu Deprem Sigortası, BATİDER, C:21, S:2, 2001, (ss.151-174).

Yüksel, İsa: Betonarme Binaların Deprem Sonrası Acil Hasar Değerlendirmeleri, Erciyes Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi, C:24, S:1-2, 2008, (ss.260-276).

YARARLANILAN ELEKTRONİK AĞ ADRESLERİ

(<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss180.pdf>)

(<https://www.lexpera.com.tr>)

(<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi>)

(<https://karararama.danistay.gov.tr>)

(<https://www.afad.gov.tr/afet-istatistikleri>)

(https://www.afad.gov.tr/kurumlar/afad.gov.tr/Genelge/Hasar_Tespit_Genelgesi_ve_Ekleri.pdf)

(https://www.afad.gov.tr/kurumlar/afad.gov.tr/39510/xfiles/hasar_tespit_-_10x21.pdf)

**^HKARAR İNCELEMESİ: AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ FİKRET
KARAHAN / TÜRKİYE (BAŞVURU NO: 53848/07, K.T: 16.03.2021)***

(Araştırma Makalesi)

*Av. Destina Berfin SEVER***

ÖZET

Hukuk düzeni içerisinde adil yargılanma hakkı her bireyin masumiyetini kanıtlama hakkını başka bir ifadeyle savunma hakkını içerir. Adil yargılanma hakkının temellerinden biri olan silahların eşitliği ilkesi, sanığın aleyhine beyanda bulunan tanıkla yüzleşebilmesini gerektirmektedir. Sanık-tanık yüzleşmesi uluslararası ve yerel hukuk düzenlemelerinde de güvence altına alınmış olan savunma hakkının bir gereğidir. Zira tanık ve sanığın yüzleşebilmesi tanık ifadesinin güvenilirliğinin ölçülmesi bakımından oldukça önemlidir. Bu doğrultuda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi de sanık aleyhinde bulunan tüm delillerin belirli istisnai haller dışında sanığın huzurunda tartışılması gerektiğini, sanık ve tanıkların yüzleşmesi gerektiğini ifade etmiş; yargılamanın bütünüyle adil olup olmadığını değerlendirmişlerdir. Bu çalışmada, Avrupa İnsan Hakları mahkemesi Fikret Karahan / Türkiye kararı adil yargılanma hakkı bağlamında tanığı sorgulama hakkı bakımından örnek kararlar ışığında incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Silahların Eşitliği İlkesi, Tanık, Sanık, Tanığı Sorgulama Hakkı, AİHM

**A REVIEW OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS CASE OF
FİKRET KARAHAN / TURKEY (APPLICATION NO: 53848/07, 16 March 2021)**

ABSTRACT

The right to a fair trial within the legal order includes the right of every individual to prove their innocence, in other words, the right to defend themselves. The principle of equality of arms, which is one of the cornerstones of the right to a fair trial, requires the

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 13.09.2023 tarihinde Editörlüğümüze ulaşmış olup, 15.09.2023 tarihinde birinci hakem, 12.11.2023 tarihinde ise ikinci hakem onayından geçmiştir.

Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

** Toplumsal Cinsiyet Uzmanı, Yaşar Üniversitesi Kadın ve Aile Çalışmaları Uygulama ve Araştırma Merkezi. (E-posta: destinaberfin.sever@yasar.edu.tr), ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5443-2202>.

defendant's ability to confront the witness testifying against them. The confrontation between the defendant and the witness, which is safeguarded in both international and local legal regulations, is a requirement of the right to defense. Because the confrontation between the witness and the defendant is highly significant in assessing the reliability of the witness's statement. In this context, the European Court of Human Rights and the Constitutional Court of Turkey have expressed that all evidence against the defendant, with certain exceptional cases excluded, must be presented in the presence of the defendant, and the confrontation between the defendant and the witnesses is necessary; they have evaluated whether the trial is fair in its entirety or not. In this study, the European Court of Human Rights decision in the case of Fikret Karahan v. Turkey has been examined in the context of the right to a fair trial, focusing on the right to question witnesses, through exemplary judgments.

Keywords: Equality of Arms Principle, Witness, Defendant, Right to Cross-Examine Witnesses, ECHR

I. İNCELEME KONUSU KARAR

İnceleme konusu karar, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin 53848/07 başvuru numaralı Fikret Karahan / Türkiye davasıdır. İlgili karar 16 Haziran 2021 tarihinde kesinleşmiştir. Başvuru, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6. Madde 1. Fıkra (adil yargılanma hakkı) ve 6. Madde 3. Fıkra d bendi (tanığı sorgulama hakkı) kapsamında; başvuran aleyhine ifade veren ve mahkûmiyetine dayanak oluşturan tanığa karşı soru sorma hakkını kullanamamış olması, ilgili tanığa avukat tarafından soru sorulmuş olmasına rağmen yargılamanın adil olmaması, yasadışı örgüt üyeliği suçundan başvuran hakkında hüküm verilmesi ve ilk derece mahkemesinin mahkûmiyet hükmünü kurarken yeterli gerekçe sunamamış olması, Yargıtay nezdinde sözlü duruşma yapılamamış olması, savunma makamına sağlanan usulü güvencelerde giderilemeyecek ölçüde ciddi engellerle karşılaşılması, bu durumun silahların eşitliği ilkesi ve savunma hakkının ihlaline sebep olmasına ilişkin olarak yapılmış ve mahkeme tarafından değerlendirilmiştir.

II. OLAYIN ÖZETİ

Başvuran 1972 doğumlu bir Türk vatandaşıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvuru yapılan tarihte, yasa dışı silahlı terör örgütü PKK'nın üyesi olduğu gerekçesiyle hapis cezasının infazına Tekirdağ F Tipi Ceza İnfaz Kurumunda devam edilmektedir.

1996 yılında başvuran hakkında, yasa dışı silahlı terör örgütüne (PKK) üye olmak yönünde suçlamalarda bulunulmuştur ancak ilgili tarihte, başvuran hakkında silahlı terör örgütüne (PKK) yardım ve yataklık ettiği gerekçesiyle verilen mahkûmiyet kararının infazı devam etmektedir. Nitekim, 1998 yılı aralık ayında silahlı terör örgütü PKK'ya yardım ve yataklık ettiği gerekçesiyle başvuran hakkında verilmiş olan mahkûmiyet kararı kapsamında hapis cezasının infazı tamamlanarak serbest bırakılmıştır. Serbest bırakılmasından kısa bir süre sonra, 1996 yılında hakkında ileri sürülen suçlamalar ile bağlantılı şekilde 765 sayılı Türk Ceza Kanunu madde 168/2 yasa dışı silahlı terör örgütü olan PKK üyeliği sebebiyle suçlu bulunmuş ve on iki yıl altı ay hapis cezasına mahkûm edilmiştir. Başvuran, belirtilmeyen bir tarihte Ukrayna'dan Kazakistan'a gitmek amacıyla Polonya'ya yasa dışı yollarla geçiş yapmaya çalışırken yakalanıp Türk makamlarına teslim edilene dek kaçak olarak yaşamıştır. Bu süre içinde, başvuran hakkında terör örgütü (PKK) üyesi olduğu yönünde farklı beyanlar ileri sürülmüştür. İlk olarak başvuranın kardeşi G.K hakkında 2000 yılı ağustos ayında terör örgütü PKK'ya yardım ve yataklık ettiği şüphesiyle ceza davası açılmıştır. Avukatı olmadan verdiği ifade sırasında G.K, başvuran Fikret Karahan'ın 1998 yılında ceza infaz kurumundan salıverilmesinin ardından nereye gittiğini bilmediğini kendi tahminince Türkiye'den yasa dışı yollarla ayrıldığını ve "Baran" kod adıyla Romanya'da faaliyetlerini yürüttüğünü ancak o tarih itibariyle Romanya'da olmadığını; G.K'nin yaşadığı dairede bulunan telefon numaraları hakkında ise telefon kodu "+40" ile başlayan numaralardan birinin başvuranın Romanya'da kullandığı numara olduğunu; başvuran ile 3-4 kez telefonda konuşmuş olmasına rağmen kendisine nerede olduğunu söylemediğini beyan etmiştir. Başvuranın kardeşi G.K hakkında kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verilmiştir. İkinci olarak daha önce PKK üyesi olan E.A, terör örgütü mensuplarına bilgi vermeleri karşılığında af ve cezada indirim imkânı sunan 6 Ağustos 2003 tarihinde yürürlüğe giren 4959 sayılı Toplum Kazandırma Kanunu'ndan faydalanmak istediğini beyan ederek 8 Eylül 2003 tarihinde yetkili makamlara teslim olmuştur. Avukatı olmadan verdiği ifade sırasında E.A'dan Emniyet Müdürlüğü arşivlerinde bulunan bazı PKK üyelerinin fotoğraflarının yer aldığı albümden tanıdığı üyeleri teşhis etmesi istenmiştir. E.A yaklaşık otuz PKK üyesi hakkında polise bilgi verirken PKK'nın İran'da Kelereş Kampında örgüt mensubu olarak faaliyet gösteren "Mahir" kod adlı kişi için 3.5 * 3.5 boyutlarında siyah beyaz fotoğrafta başvuranı teşhis etmiş ve teşhisinin doğruluğundan emin olduğunu beyan etmiştir.

Başvuran Ukrayna'da yakalanmış ve üzerine atılı PKK terör örgütü üyeliği suçunu hakkında soruşturma ve kovuşturma işlemlerine devam edilmiştir.

III. MERCİLERİN ÇÖZÜMÜ

A. İÇ HUKUK BAKIMINDAN

1.Soruşturma Evresi

Başvurana, 2 Şubat 2005 tarihinde İstanbul Emniyet Müdürlüğü Terörle Mücadele Şubesi'nde avukatı eşliğinde verdiği ifadede, E.A ve kardeşi G.K tarafından ileri sürülen hususlar hakkında bilgisi, Kazakistan'a neden kaçtığı ve pasaportu nereden bulduğu, Ukrayna'dan önce nerede bulunduğu sorulmuştur; başvuran susma hakkını kullanarak ifadesini Cumhuriyet Savcısı önünde vereceğini beyan etmiştir.

Başvuran, 3 Şubat 2005 tarihinde avukatı eşliğinde İstanbul Cumhuriyet Savcısı önünde verdiği ifadede terör örgütüne yardım ve yataklık ettiği gerekçesiyle hakkında önceden verilmiş olan mahkûmiyet kararıyla bağlantılı hapis cezasının infazı tamamlandıktan sonra, 1998 yılı Aralık ayında ceza infaz kurumundan salıverildiğini; salıverilmesinin üzerinden yaklaşık otuz gün geçtikten sonra, hakkında terör örgütü üyeliği suçlamaları nedeniyle on iki yıl altı ay hapis cezasına mahkûm edildiğini bu nedenle, Diyarbakır'dan ayrılarak 2004 yılına kadar İstanbul'da yaşadığını beyan etmiştir. Başvuran, Romanya'ya hiç gitmediğini, "Baran" kod adını kullanmadığını, PKK'nın İran'daki anılan kampında hiç bulunmadığını beyan etmiştir. 2004 yılı mayıs ayında sahte pasaportla Türkiye'den ayrılıp Türk vatandaşları için vize şartı olmayan Kazakistan'a gitmeyi tercih ettiğini ve Ukrayna'dan Kazakistan'a seyahat ettiğini ve Polonya'ya geçmeye çalışırken yakalandığını beyan etmiştir. Ek olarak ceza infaz kurumundan salıverilmesinin ardından yasa dışı bir örgüt adına herhangi bir faaliyet yürütmediğini ve böyle bir örgütün üyesi olmadığını; E.A'yı tanımadığını, kardeşi G.K'nin kendisi hakkındaki beyanları neden söylediğini bilmediğini ifade etmiş ve hakkındaki iddiaları reddetmiştir.

İstanbul Cumhuriyet Savcısı 8 Şubat 2005 tarihinde, E.A ve başvuranın kardeşi G.K tarafından verilen ifadelere dayanarak başvuran hakkında PKK/KONGRA-GEL (Kürdistan Halk Kongresi) üyesi olduğu suçlamasıyla iddianame sunmuştur.

2. Kovuşturma Evresi

a. İlk Derece Mahkemesi

Başvuran İstanbul Ağır Ceza Mahkemesi'nde gerçekleştirilen sorgusunda da Cumhuriyet Savcısı'na verdiği ifadeleri yinelemiştir. Ayrıca İstanbul'da bulunduğu süreçte ablası ve erkek kardeşiyle birlikte yaşadığını, hakkındaki mahkûmiyet kararının kesinleştiğini öğrendiğinde sahte pasaportla Kazakistan'a gittiğini bu süreç dışında

Türkiye’den hiç ayrılmadığını beyan etmiştir. Başvuran, Emniyet Müdürlüğü’nde E.A.’ın fotoğrafını görmeyi talep ettiğini ancak isteğinin kabul edilmediğini beyan etmiştir. Başvuran, E.A tarafından yapılan teşhis sırasında kullanılan fotoğrafın 1996 yılında tutuklandığı sırada polis tarafından çekildiğini teyit etmiş ancak E.A’yı tanımadığını, herhangi bir kod adı ile PKK adına faaliyette bulunmadığını yinelemiştir. Başvuranın avukatı teşhis işleminin açık olmadığını dile getirerek işlem güvenilirliğine itiraz etmiştir. İstanbul Ağır Ceza Mahkemesi hâkimi sorgu sona erdiğinde tutuklama kararı vermiştir.

İstanbul Ağır Ceza Mahkemesi’nde 8 Haziran 2005 tarihinde başvuran ve avukatının hazır bulunduğu ilk duruşma gerçekleşmiştir. Başvuranın kardeşi G.K yeminli olarak verdiği ifadede, 2000 yılında ifade verdiğinde polis baskısı altında olduğunu zira o dönemde işkence uygulamasının çok yaygın olduğunu dolayısıyla kendisini ve ailesini korumak amacıyla başvuran hakkında bazı yalan beyanlarda bulunduğunu, 2000 yılında verdiği ifadelerin doğru olmadığını, başvuranın ilgili tarihlerde terör örgütü bağlantısının olmadığını beyan etmiştir. Başvuranın avukatı ise başvuran 1998 yılında salıverildikten sonra PKK terör örgütü ile arasında ilişki olduğunu kanıtlayacak bir delil bulunmadığını ifade ederek başvuranın PKK ile bağı olduğu yönünde ifadesi bulunan E.A’nın mahkeme önünde dinlenilmesini talep etmiş ve mahkemece talep kabul edilmiştir. 5 Ekim 2005 tarihinde gerçekleşen ikinci duruşmaya E.A katılmamış ve hazır bulunan başvuran ve avukatı E.A’nın fotoğraf teşhisi haricinde başvuran aleyhine başkaca bir delil olmadığını ifade ederek E.A’nın mahkeme önünde dinlenilmesi taleplerini yinelemişlerdir. 21 Aralık 2005 tarihinde gerçekleşen üçüncü duruşmaya katılan E.A mahkeme önünde verdiği yeminli ifadesinde “Fikret Karahan” adlı kişiyi tanımadığını “Mahir” kod adı ile tanıdığı kişinin gerçek adını bilmediğini; Emniyet Müdürlüğü’nde ifadesi alınırken bazı fotoğraflar gösterildiğini ancak teşhis edip etmediğini hatırlayamadığını beyan etmiştir. Başvuranın siyah beyaz sabıka fotoğrafı kendisine gösterilmiş ve fotoğraftaki şahsın “Mahir” kod isimli kişiye benzediğini ancak emin olmadığını, başvuranın avukatının sorduğu soruya yanıt olarak ise “Mahir” kod isimli kişinin doğrudan bir eylemine tanık olmadığını, kampta aynı kod adına sahip on-on beş kişi olduğunu ifade etmiştir. E.A’nın katıldığı duruşma olan üçüncü duruşmada başvuran, önceki mahkûmiyet kararı bağlamında verilen hapis cezası infazına devam edildiği ilgili ceza infaz kurumundan duruşma salonuna getirilmemiştir. 24 Nisan 2006 tarihinde gerçekleşen dördüncü duruşmada savunma makamı ve iddia makamı soruşturmanın genişletilmesi talebinde bulunmamış ve Cumhuriyet Savcısı esas hakkında mütalaasını sunarak başvuranın suçunun sabit bulunması gerektiği yönünde görüşünü bildirmiştir. 18 Ekim 2006 tarihinde gerçekleşen beşinci duruşmada başvuranın avukatı, Cumhuriyet Savcısı’nın mütalaasına karşı esas hakkında savunma sunmuş ve dosyadaki tek delilin E.A’nın başvuran hakkındaki fotoğraf teşhisi olduğunu, ilgili teşhis işleminin E.A’nın mahkeme

önünde verdiği ifadesinden anlaşılacağı gibi kesin olmadığını açıkça görüldüğünü, E.A'nın mahkeme önünde ifade verdiği sırada başvuranın ceza infaz kurumundan duruşma salonuna getirilmediği için bizzat E.A ile yüzleşemediğini ve başvuranın kardeşi G.K'nın de ifadelerini baskı altında verdiğini beyan ettiğini ifade etmiştir. Başvuranın avukatı terör örgütü üyeliği suçunun işlendiğini kanıtlayacak inandırıcı delil bulunmadığı sebebiyle beraat kararı verilmesini talep etmiştir.

İstanbul Ağır Ceza Mahkemesi aynı duruşmada PKK/KONGRA-GEL suçunu sabit bularak başvuran hakkında altı yıl üç ay hapis cezası ile cezalandırılması kararı vermiştir. Mahkeme gerekçeli kararında E.A'nın fotoğraf teşhis işlemine, kollukta alınan ifadesine, duruşmada alınan ifadesine atıfta bulunmuştur. Kararda, E.A'nın kollukta verdiği ifadesi ile duruşmada verdiği ifade arasında çelişki olduğu kabul edilmiş ancak kollukta verilen ifadenin daha ayrıntılı ve olay tarihine yakın zamanda olması sebebiyle inandırıcı olduğu ve kolluk ifadesinde bahsettiği şekilde başvuranın PKK'nın İran'da bulunan Kelereş kampında aktif faaliyet göstermesinin ilgili suçu işlediği sonucuna varmak için yeterli olduğu belirtilmiştir.

b. Üst Derece Mahkemesi

Başvuranın avukatı, ilk derece mahkemesi kararının usul ve esas yönünden hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle, 18 Ekim 2006 tarihinde Yargıtay'a temyiz başvurusunda bulunmuş ve temyiz mahkemesi nezdinde duruşmalı yargılama yapılmasını talep etmiştir. Cumhuriyet Savcısı ise 12 Aralık 2006 tarihinde Yargıtay nezdinde duruşmalı yargılama yapılması talebinin reddedilmesi ve ilk derece mahkemesi kararının onanması yönünde mütalaasını sunmuştur. Başvuranın avukatı, 22 Ocak 2007 tarihinde Cumhuriyet Savcısı mütalaasına yanıt olarak, İstanbul Ağır Ceza Mahkemesi kararının savunma makamına tebliğ edilmediğini, bu durumun da temyiz gerekçelerini sunmalarını engellediğini ve başvuranın savunma hakkının ihlaline neden olacağını; başvuran aleyhine beyanda bulunan tek tanığın başvuranın hazır bulunmadığı bir duruşmada ifade verdiğini dolayısıyla sanığın aleyhinde tanıklık eden kişiyle yüzleşemediğini belirtmiştir. Ek olarak, ilgili tanığın da duruşma sırasında önceki beyanını geri çektiğine ve başvuran aleyhine iddiaların desteklenmesi için başka bir delil bulunmadığına dikkat çekmiştir.

Yargıtay, 5 Haziran 2007 tarihinde duruşma yapılması için gerekli kriterlerin karşılanmadığı gerekçesi ile duruşmalı yargılama talebini reddederek mahkûmiyet kararını onamıştır.

B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bakımından

Başvuran, mahkûmiyet kararına gerekçe gösterilen tek delilin E.A'nın siyah beyaz bir fotoğraf üzerinden kolluk makamlarına verdiği ifade olduğunu ve yargılamanın hiçbir aşamasında E.A ile bizzat yüzleşme imkanı olmadığını, E.A'nın da yargılamayı yürüten mahkeme önünde verdiği ifadede önceki beyanlarını geri çektiğini belirtmiştir. Hükümet ise başvuran aleyhinde beyanda bulunan tanıkların yargılamayı yürüten mahkeme önünde başvuranın avukatının da hazır bulunduğu duruşmada dinlendiğini ve avukatın ilgili tanıklara soru sorma hakkını kullandığını, bizzat tanıkla yüzleşme talebinin daha önce dile getirilmediğini ifade etmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi yaptığı değerlendirmede, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6. Madde 3.fıkra d bendi kapsamında sanık hakkında mahkûmiyet kararı verilmeden önce, sanık aleyhindeki tüm delillerin sanık huzurunda sunulmasının savunma hakkının bir gereği olduğunu; bu ilkenin istisnaları olabileceğini ancak istisnaların da savunma hakkını ihlal etmemesi gerektiğini; aleyhinde beyan veren bir tanığa soru sorabilmesi için sanığa yeterli ve uygun bir fırsat verilmesi gerektiğini belirtmektedir. Mahkeme, daha önce verdiği kararlara atıf yaparak başvuranın bizzat tanıkla yüzleşmemesine rağmen avukatının tanığa soru sorma hakkına sahip olduğunu, bu durumun da savunma menfaatlerinin korunması için yeterli olabileceğini ifade etmiş ardından somut olay nezdinde salt müdafinin varlığının savunma hakkını korumak anlamında yeterli olamayabileceğini ve tanık-sanık arasında yapılamayan yüzleşmenin, sanık nezdinde olumsuz bir durum yaratabileceğini belirtmiştir. Mahkeme somut olayı değerlendirirken başvuranın, E.A ile doğrudan yüzleşmemesi ile savunma hakkı anlamında ortaya çıkan zorlukları telafi edebilmek için dengeleyici faktörlerin durumunu incelemek gerektiğini, bu şekliyle AİHS madde 6/3d'nin amacının anlaşılabilceğini vurgulamıştır. Bu çerçevede de başvuranın, devlet kontrolü altında bulunuyorken duruşmada hazır bulundurulmamasına ilişkin olası sonuçların savunma haklarına etkisinin, yargılamayı yürüten mahkeme tarafından dikkate alınmadığını ve yetkililerin bu doğrultuda gerekli özeni göstermediği kanaatine ulaştığını ifade etmiştir. Mahkeme, E.A tarafından verilen ifadenin mahkûmiyet kararı için tek ve belirleyici delil olmaması gerektiğini ancak yerel mahkemenin gerekçeli kararında duruşma sırasında daha önce verdiği ifade konusundaki şüphelerini dile getirmesine rağmen yalnızca E.A tarafından sağlanan kanıtların alıntılanmış olduğunu; bu haliyle tanık ifadelerinin mahkûmiyet kararına etkisinin belirleyici bir dayanak teşkil ettiğini ifade etmiştir. Bunun yanı sıra savunma hakkı bakımından oluşan dezavantajlı durumun giderilebilmesi için delil değerlendirme noktasında da usulü güvencelere ilişkin olarak yerel mahkemenin yeterince özenli davranmadığını belirtmiştir. Mahkeme, başvuranın avukatı tarafından tanığa soru sorulmuş olmasının savunmanın karşılaştığı dezavantajlı durum için telafi

edici olmadığına, başvuranın tanık ile bizzat yüzleşmemesinin bir bütün olarak yargılamayı adaletsiz kıldığına bu sebeple de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6/1 ve 6/3d'nin ihlal edildiğine oybirliği ile karar vermiştir.

IV. ÇÖZÜLMESİ GEREKEN HUKUKİ MESELE

Somut olayda çözülmesi gereken hukuki mesele, başvuranın mahkûmiyetine gerekçe olarak gösterilen tanığın fotoğraf teşhis işleminin, sanık ve tanık yüzleşmediği için doğrulanmamış olması ve bu durumun savunma hakkı, adil yargılanma hakkı bakımından ihlal oluşturup oluşturmadığına ilişkindir.

V. SONUÇ

A. KONUYA İLİŞKİN MEVZUAT

1. Uluslararası Hukuk Bağlamında

Adil yargılanma hakkının sağlanması için gerekliliklerden biri olan sanığın tanık ile yüzleşme hakkı uluslararası hukuki düzenlemelerde karşımıza çıkmaktadır. İnsan Hakları Evrensel Bildirisi¹'nde adil yargılanma hakkı ile ilişkili olarak (madde 7) yasalar önünde eşitlik; (madde 8) mahkemeler önünde hak arama hürriyeti; (madde 10) bağımsız ve adil mahkemeler önünde yargılama hakkı ve (madde 11) savunma hakkına ilişkin hükümler bulunmaktadır. ² Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi³'nde (madde 14) savunma hakkı ve (madde 26) kanun önünde eşitlik hakkı düzenlenmektedir. Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi madde 14'te adil yargılanma hakkına ilişkin olarak açık bir düzenleme bulunmakta ve madde 14/3e'de sanıkların aleyhindeki tanıklara soru sorma hakkının da açıkça düzenlendiği görülmektedir. Birleşmiş Milletler 'de İnsan Hakları Yorumları: İnsan Hakları Komitesi ve Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi Genel Yorum No. 13 Madde 14: Adaletin Sağlanması⁴ başlığı altında incelenen madde 12'de "*sanığın aleyhindeki tanıklara soru sorabilmesi ya da soru sordurabilmesi, lehindeki ya da aleyhindeki tanıkların aynı şekilde sorgulanabilmelerinin sağlanması gereklidir.*" denilerek soru sorma hakkı düzenlenmektedir. İlgili karar incelemesinde

¹ **İnsan Hakları Evrensel Bildirisi** (<https://www.ihd.org.tr/insan-haklari-evrensel-beyannames/>) Erişim Tarihi: 20.04.2023.

² **Gemalmaz, Mehmet Semih**: Ulusalüstü İnsan Hakları Belgeleri (Uluslararası ve Bölgesel Sistemler), Beta Basım, İstanbul, 2000.

³ **Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi** (<https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/media/uploads/2015/08/03/MedeniVeSiyasiHaklaraIliskinSozlesme.pdf>) Erişim Tarihi: 20.04.2023.

⁴ **Birleşmiş Milletler 'de İnsan Hakları Yorumları: İnsan Hakları Komitesi ve Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi Genel Yorum No. 13 Madde 14** ([https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/media/uploads/2016/05/05/BMde İnsan Haklari Yorumlari 1981_2006.pdf](https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/media/uploads/2016/05/05/BMde%20Insan%20Haklari%20Yorumlari%201981_2006.pdf)) Erişim Tarihi: 21.04.2023.

bahsedildiği gibi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi⁵ madde 6'da adil yargılanma hakkı ve 6/3d'de iddia ve savunma tanıklarına soru sorma hakkı düzenlenmektedir. Amerikan Devletleri Örgütü tarafından oluşturulan Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi⁶ madde 8'de adil yargılanma hakkı ayrıntılı biçimde düzenlenmiş maddenin 2. fıkrası f bendinde ise savunma makamının hazır bulunan tanıkları sorgulaması hükme bağlanmıştır. Afrika Birliği Örgütü tarafından hazırlanan Afrika İnsan ve Halkların Hakları Şartı⁷ madde 7'de adil yargılanma hakkı savunma hakkı, masumiyet karinesi ve makul sürede yargılanma ilkeleri çerçevesinde düzenlenmiştir.

2. Yerel Hukuk Bağlamında

Anayasa'da yapılan 2001 değişikliği ile madde 36'da adil yargılanma hakkına dair düzenleme bulunmaktadır. Mülga Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu⁸ madde 62'de tanıklık edilen konuları aydınlatmak amacıyla ayrıca soru sorulabileceği düzenlenmiş ve madde 232'de tanıklara hâkim aracılığı olmaksızın soru sorulabilmesi için savcı ve müdafin anlaşmaları ve hâkim tarafından izin verilmesi koşulu getirilmiştir. Ek olarak aynı maddede olayın aydınlatılması için mahkeme başkanının tanıklara soru sorma hakkına yönelik bir düzenleme de bulunmaktadır.⁹ 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda¹⁰ ise adil yargılanma ilkesi doğrultusunda birçok hüküm bulunmaktadır.¹¹ İnceleme konusu kararla ilişkili olarak Ceza Muhakemesi Kanunu madde 201'de yargılama aşamasında savcı, müdafî veya vekil olarak duruşmaya katılan avukatın doğrudan; sanığın mahkeme başkanı aracılığıyla tanık, bilirkişi ve duruşmaya çağırılan diğer kişilere soru sorma hakkı bulunduğu düzenlenmektedir. Olay delili bir tanık ifadesi ise tanık beyanının mutlaka duruşma sırasında dinlenmesi gerektiğine dair hüküm Ceza Muhakemesi Kanunu madde 210'da bulunmaktadır. Delil değerlendirmesi bakımından beyanlar arasındaki çelişkiyi gidermek ve kimliğin belirlenmesi amacıyla savunma ve iddia makamı arasındaki güvencelerde denge oluşturabilmek için Ceza Muhakemesi Kanunu madde 52/2'de tanıkların,

⁵ **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi** (https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf) Erişim Tarihi: 20.04.2023.

⁶ **Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi** (<http://www.aihmiz.org.tr/aktarimlar/dosyalar/1464695201.pdf>) Erişim Tarihi: 20.04.2023.

⁷ **Afrika İnsan ve Halkların Hakları Şartı** (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/213666>) Erişim Tarihi: 20.04.2023.

⁸ **Mülga Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu** (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.1412.pdf>) Erişim Tarihi: 20.04.2023.

⁹ **Tezcan, Durmuş**: Ceza Davalarında Çapraz Sorgu, 1. Baskı, Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2001.

¹⁰ **Ceza Muhakemesi Kanunu** (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5271-20110808.pdf>) Erişim Tarihi: 20.04.2023.

¹¹ **Bayrakçı, Esra Tuğba**: Adil Yargılanma Hakkının Bir Unsuru Olarak Savunma Hakkı, (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale, 2011, s.27.

kovuşturma aşamasına kadar sadece gecikmesinde sakınca bulunan hallerde veya kimlik belirlemeyi gerektiren hallerde birbirleriyle ve şüpheliyle yüzleştirilebileceği düzenlenmektedir. Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu¹² (PVSK) ek madde 6'nın 9-17. fıkralarında ise teşhis işlemi düzenlenmektedir. PVSK kapsamındaki teşhis işlemi, şüphelinin kimliğinin tespiti amacıyla kişinin kendisinin ya da fotoğrafının gösterilmesi sureti ile gerçekleştirilmektedir. Tanıklıktan çekinme hakkına sahip olan bir tanık, teşhis işlemine zorlanmamaktadır. Bu süreçte, teşhis işlemine katılan kişi ile teşhis işlemi gerçekleştiren kişi arasında görsel temasın olmaması gerekmektedir. Ayrıca, aynı kişinin tek bir fotoğrafı veya farklı fotoğrafları kullanarak teşhis işlemi gerçekleştirilememektedir. Bu koşullar altında gerçekleştirilen teşhis işlemi dürüst ve güvenilir bir delil elde etme aracı olabilir.

B. KONUYA İLİŞKİN BENZER YARGI KARARLARI

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kökleşmiş içtihadı doğrultusunda sanık aleyhindeki tüm delillerin, sanığın hazır bulunduğu açık duruşmada, sanığa tanık ile yüzleşme ve tanığa soru sorma hakkı tanınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Silahların eşitliği ilkesi ve adil yargılanma hakkı bunu gerektirmektedir.

a. Delta ve Fransa Kararı¹³

Paris'te yaşanan bir gasp olayı hakkındaki yargılamada sadece tanık ifadeleri üzerine kurulan hüküm karşısında tanıklar ve sanığın yüzleşmemesine ilişkin olarak adil yargılanma hakkının ihlali sebebiyle başvuru yapılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, çelişen görüşlerin öne sürülmesi için hazırlık soruşturması sırasında alınan ifadelerin yok sayılması gerekmeksizin tanık ifadelerinin sanığın huzurunda alınması gerektiğini, yargılamanın bir aşamasında sanığa kendi aleyhindeki ifadelere itiraz etmesi ve aleyhindeki tanığa soru sorabilmesi için yeterli ve uygun bir imkân verilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Somut olayda, sanığın mahkûmiyetine sebep olan beyanları veren mağdurun tanıklarla yüzleşmemiş olması sebebiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

¹² **Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu** (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2559-20130712.pdf>) Erişim Tarihi: 23.10.2023.

¹³ **Delta ve Fransa Kararı (1990)** ([https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:\[%22delta%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57647%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22delta%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57647%22]})) Erişim Tarihi: 23.04.2023.

b. Kostovski ve Hollanda Kararı¹⁴

Hollanda’da birçok suçtan sabıka kaydı bulunan kişi hakkında banka soygunu yaptığı gerekçesiyle yapılan yargılamada sanığın aleyhine ifade veren tanıkla yüzleşmemiş olması ve mahkûmiyet hükmünün çoğunluğunun gizli tanığın ifadesinin yer aldığı polis tutanağına dayanması sonucunda adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine dair başvuru yapılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, bütün delillerin iddia ve savunmanın çelişmeli olması durumunda aleni bir duruşmada sanığın huzurunda ortaya konulması gerektiğini, savunma makamı haklarına saygı gösterilmiş olması şartıyla yargılama öncesinde verilen ifadelerin de delil niteliği taşıyabileceğini, muhakemenin bir aşamasında aleyhine ifade veren tanıkla yüzleşebilmesi için sanığa uygun bir fırsat verilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Somut olayda, başvuru sanık ve avukatı talep etmiş olmasına rağmen gizli tanıkla yüzleşme hakkını kullanamadıkları yalnızca bir tanığa mahkeme aracılığı ile yazılı biçimde soru sorabildikleri için tanıkların güvenilirliğini ölçmekten yoksun kalmaları sebebiyle savunma makamının karşılaştığı engellerin, yargısal makamlar tarafından izlenen usullerle dengelenemediğini belirtmiş ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi madde 6/1 ile birlikte ele alınan 6/3d’nin ihlal edildiğine karar vermiştir.

c. Süleyman ve Türkiye Kararı¹⁵

Trabzon Arsin’de bulunan Black Sea Oteli’nde çalışan resepsiyonist M.Ü’nün öldürülmesine ilişkin olarak yapılan yargılamada başvuru aleyhine ifade veren gizli tanık X ile yüzleşebilmesi hususu savunma makamı tarafından talep edilmesine karşın taleplerinin reddedildiğine, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine dair başvuru yapılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tanık-sanık yüzleşmemesi hususunu değerlendirirken “*Tanığın kimliğinin gizli tutulması için iyi bir gerekçe bulunup bulunmadığı; tanık X’in yargılamaya katılmaması için iyi bir gerekçe bulunup bulunmadığı; mahkeme önünde hazır bulunmayan tanığın beyanlarının başvuranın mahkûmiyeti için tek veya belirleyici bir delil olup olmadığı; savunma makamının maruz kaldığı olumsuzlukların telafisi için yeterli düzeyde dengeleyici faktörlerin bulunup bulunmadığı*”¹⁶ hususlarını değerlendirmiş ve sunulan adil yargılanma güvencelerinin

¹⁴ **Kostovski ve Hollanda Kararı (1989)**

([https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:\[%22Kostovski%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-57615%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22Kostovski%22],%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-57615%22]})) Erişim Tarihi: 23.04.2023.

¹⁵ **Süleyman ve Türkiye Kararı (2021)**

([https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:\[%22TUR%22\],%22appno%22:\[%2259453/10%22\],%22documentcollectionid%22:\[%22CHAMBER%22\],%22itemid%22:\[%22001-210355%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:[%22TUR%22],%22appno%22:[%2259453/10%22],%22documentcollectionid%22:[%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-210355%22]})) Erişim Tarihi: 23.04.2023.

¹⁶ **Bayrakçı**, s.27.

orantılı usuli güvenceler olarak başvurana sağlanmadığını belirterek Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi madde 6/1 ve 6/3d'nin ihlal edildiğine karar vermiştir.

2.Anayasa Mahkemesi

Anayasa Mahkemesi norm denetimi yaptığı senelerde savunma makamı tarafından tanığa soru sorulması hakkını Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi gibi silahların eşitliği çerçevesinde değerlendirmiştir.¹⁷ Anayasa Mahkemesine göre sanığa, aleyhinde ifade veren tanığın beyanlarına, tanık ifadesinin alındığı sırada ya da yargılamanın daha sonraki bir aşamasında itiraz etme imkanının tanınması gerekmektedir.

a. Orhan Güteryüz Başvurusu (B. No: 2019/30221, K.T: 28/12/2021)¹⁸

Başvuru, gece vakti içki satışı yaptığı gerekçesiyle hakkında idari para cezası uygulanması kararı verilen başvurucun itirazı neticesinde yapılan yargılamada, tanık olarak dinlenen kolluk kuvveti ve duruşmada dinlenilmeyen tanık Y.E.İ.'nin ifadeleri doğrultusunda hüküm kurulduğu ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine yönelik olarak yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi yaptığı değerlendirmede güvenilirliği ve doğruluğu test edilmemiş tanık beyanlarının belirleyici ölçüde hükme esas alınmış olduğunu ve savunma makamına karşılaştığı zorlukları telafi edecek karşı dengeleyici güvencelerin tanınmadığını belirterek tanık sorgulama veya sorgulatma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

b. Uğur Özcan Başvurusu (B. No: 2021/12137, K.T: 26/7/2022)¹⁹

Başvuru, Çorum Cumhuriyet savcısı olarak görev yapan ve Fetullahçı Terör Örgütü/Paralel Devlet Yapılanması (FETÖ/PDY) üyesi olduğu gerekçesiyle Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu tarafından meslekten çıkarılan başvurucunun ilgili suçla ilgili yargılama sırasında tanıklara soru sorma hakkının ihlal edildiğine yönelik olarak yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi yaptığı değerlendirmede, mahkûmiyet kararında sanığın duruşmada soru sormadığı tanıkların beyanlarına dayanıldığını, savunma makamının soru sorma yoluyla tanıkların beyanlarının güvenilirliğini test edemediği ve dengeleyici güvencelerinin sağlanamamış olması sebebiyle adil yargılanma hakkı kapsamındaki tanık sorgulama hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

¹⁷ **İnceoğlu, Sibel:** Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Ek Kitapları Serisi – 4, Ankara, 2018, s. 356.

¹⁸ **Orhan Güteryüz Başvurusu (2021)** (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/30221>) Erişim Tarihi: 23.04.2023.

¹⁹ **Uğur Özcan Başvurusu (2022)** (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2021/12137>) Erişim Tarihi: 23.04.2023.

c. Zekeriya Sevim Başvurusu (B. No: 2018/18989, K.T: 16/6/2021) ²⁰

Başvuru, Hopa İstihbarat Şube Müdürlüğünde polis memuru olarak görev yapan ve Fetullahçı Terör Örgütü/Paralel Devlet Yapılanması (FETÖ/PDY) üyeliği suçundan hakkında yapılan yargılamada, tanık ifadesinin sanığın olmadığı bir duruşmada alınmış olması ve diğer tanığın ise duruşmada dinlenmemiş olması sebebiyle sanığın savunma hakkını ve soru sorma hakkını kullanamadığına ilişkin olarak yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi, sanığın tanıklara soru sorabilmesi, onlarla yüzleşebilmesi ve tanık beyanlarının doğruluğunu sınaıma imkânına sahip olmasının adil bir yargılamanın yapılabilmesi bakımından gerekli olduğunu belirtmiştir. Somut olayda duruşmada dinlenmeyen tanığın ifadesine dayanılarak mahkûmiyet hükmü kurulmasının bir bütün olarak yargılamanın adil oluşunu zedelediği ve adil yargılanma hakkı kapsamındaki tanık sorgulama hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

C. ÖĞRETİ

Ceza yargılamasında iddia makamı tezi oluşturan isnadı ortaya koyar, savunma makamı savunmasını yaparak antitezi oluşturur ve yargılama makamı tez ve antitezi değerlendirerek sentezi oluşturur, maddi gerçeğe ulaşır.²¹ Öğretide, yargılama sırasında gösterilen deliller değerlendirilirken taraflardan biri deliller hakkında beyanda bulunamazsa adil bir yargılamanın gerçekleştiğinden söz edilemeyeceği belirtilmektedir.²² Ceza muhakemesinin amacı olan maddi gerçeğe ulaşılabilmesi için çelişmeli muhakemenin gerçekleştirilebilmesi, delillerin tartışılması ve bu delillere karşı çıkabilme imkânının sağlanması gerekmektedir.²³ Mahkeme nezdinde değerlendirilen olayda, tek delil bir tanık anlatımı ise adil yargılanma hakkı kapsamında mutlaka mahkeme huzurunda dinlenilmesi gerektiği ifade edilmektedir.²⁴ Savunma makamının aleyhinde beyanda bulunan tanığa soru yöneltmek yüzleşebilmesi olanağı adil yargılanma ilkesi kapsamında hukuk sistemimize girmiştir.²⁵ Sanığın, iddia tanıklarına soru sormak isteme hakkı çelişmeli muhakemenin ve silahların eşitliği ilkesinin temel bir

²⁰ **Zekeriya Sevim Başvurusu (2021)** (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/18989>) Erişim Tarihi: 23.04.2023.

²¹ **Karakehya, Hakan**: Sanığın İddia Tanıklarının Beyanlarının Doğruluğunu Test Etme Hakkı, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, 19, 2, s.715 vd. ;**Toroslu, Nevzat/ Feyzioğlu, Metin**: Ceza Muhakemesi Hukuku, 21.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006, s.21.

²² **Karakehya**, (2013), s.715 vd.

²³ **Altundiş, Cangül**: Ceza Muhakemesi Hukunda Tanıklık, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2022, s.62; **Bozalan, Nureddin**: Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanık ve Beyanın Güvenilirliği, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s.73.

²⁴ **Altundiş**, s.62; **Yıldırım, Akif**: Ceza Davası Sürecinde Tanık Dinletme Talebinin Reddedilmesi, Bireysel Başvuru Konusu Yapılabilir mi?, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt 10, Sayı 101, s.173 vd.

²⁵ **Dönmez, Burcu**: Ceza Muhakemesi Hukukunda Çapraz Sorgu (Doğrudan Soru Yönelme) Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 338 vd.

yansımadır.²⁶ Bu kapsamda da yerel hukuk bağlamında delilleri değerlendirecek olan makam olan hâkim, delillerle doğrudan temasa geçerek tanığa soru sorma olanağına sahip olacaktır.²⁷

Ceza Muhakemesi Kanunu doğrultusunda tanıklara doğrudan soru sorabilme hakkı duruşma disiplini korumak amacıyla yalnızca hukukçu kimliğine sahip öznelere tanınmıştır.²⁸ Ceza Muhakemesi Kanunu'nda doğrudan soru sorma hakkı kullanılırken tanıklara soru sorulma sırası düzenlenmemiştir. Öğretide, doğrudan soru sorulması da delillerin değerlendirmesi kapsamında olduğundan kanunda yazılı şekil takip edilerek önce katılan ve vekili, ardından Cumhuriyet savcısı ve sonra sanık müdafisi şeklinde sıra izlenmesinin isabetli olacağı belirtilmektedir.²⁹ Ceza Muhakemesi Kanunu madde 201'de düzenlenen doğrudan soru yöneltme hükmü uygulamada etkili biçimde uygulandığında, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi madde 6/3d 'de düzenlenen iddia ve savunma tanıklarının dinlenmesi hükmü ile uyumlu olduğu öğretide ifade edilmektedir.³⁰ Sanığın iddia makamı tanıklarına soru sorabilmesi ve yüzleşebilmesi savunma için oldukça önemlidir zira sanık bu sayede tanığın mahkeme huzurundaki beyanının güvenilirliğini test ederek kendi lehine sonuçlar ortaya çıkartabilecek ve olayın iddia makamının anlattığı şekliyle algılanmasını engelleyebilecektir.³¹ Öğretide, sanığın tanıklara soru sorma hakkı ile sanığın duruşmada hazır bulunma hakkının yakından ilişkili olduğu ifade edilmektedir.³² Nitekim sanık duruşmada hazır bulunduğu zaman tanıkla doğrudan yüzleşebilecektir. Sanığın tanıklara soru sorma hakkı belirli durumlarda sınırlandırılabilir. Makul ve somut gerekçelerin olması durumlarında örneğin; daha önceden alınmış tanık beyanlarının duruşma sırasında tekrar alınmasının imkansızlığı, istinabe yoluyla tanık dinlenmesi, gizli soruşturmacı veya gizli tanık dinlenmesi durumlarında istisnai olarak soru sorma hakkının kısıtlanabileceği belirtilmektedir.³³ Belirtilen istisnai durumlar haricinde, yargılama sürecinde sanığın tanıklara soru sorma hakkını kullanamaması ve mahkeme tarafından sadece tanık

²⁶ **Karakehya**, (2013), s.715 vd.; **Ambos, Kai**: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları-Silahların Eşitliği, Çekişmeli Önsoruşturma ve AİHS m.6, (Çev: Yener, Ünver, Karşılaştırmalı Güncel Ceza Hukuku Serisi 3, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Ankara, 2004), s.37.

²⁷ **Dönmez**, s.344.

²⁸ **Altundiş**, s.64; **Dönmez**, s.345 ; **Soyalsın, Doğan**: Ceza Muhakemesi Hukuku, Güncellenmiş 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, s.418.

²⁹ **Altundiş**, s.65; **Özbek, Veli Özer/Doğan Koray/Bacaksız Pınar**: Ceza Muhakemesi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 652.

³⁰ **Demir, Kübra**: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Doğrultusunda Tanık Sorgulama Hakkı, YBHD, Prof. Dr. M. Fatih Uşan'a Dekanlıkta 10. Yıl Anısına Teşekkür Armağanı, 2022, 2, s.489.; **Taner, Fahri Gökçen**: Ceza Muhakemesi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Çelişme ve Silahların Eşitliği, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.408.

³¹ **Karakehya**, (2013), s.715 vd.

³² **Karakehya**, (2013), s.715 vd.; **Reid, Karen**: Adil Bir Yargılamanın Güvenceleri, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Rehberi, Üçüncü Kitap, (Çev: Bahar Öcal Düzgören, Scala Yayınları, Ekim 2000), s.207.

³³ **Karakehya**, (2013), s.715 vd.

beyanları esas alınarak bir mahkûmiyet kararı verilmesi halinde adil yargılanma hakkının ihlali durumu ortaya çıkacaktır.³⁴ Ceza Muhakemesi Kanunu düzenlemelerine bakıldığında ise istinabe yoluyla dinlenmiş olsa dahi tanıkların duruşmada dinlenmemiş olması savunma hakkını önemli ölçüde kısıtladığından mutlak bozma sebebi olarak değerlendirilecektir. ³⁵ Tanık beyanının ve özellikle fotoğraf teşhisinin tek delil olduğu durumlarda yargılamayı yürüten makamların daha özenli davranması, delile şüphe ile yaklaşması gerektiği hatta böyle bir durumda mahkûmiyet kararı verilmemesi gerektiği öğretide ileri sürülen bir görüştür.³⁶ ³⁷ Zira Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu'nda düzenlenen fotoğraf teşhis işlemi uygulamada sıklıkla delil elde etme amacıyla kullanılmaktadır. Teşhis işlemi hukuka uygun biçimde gerçekleştiği sürece elde edilen bilgilerin delil ve hükümde dayanak olabileceği öğretide ifade edilmektedir.³⁸ Bu kapsamda, teşhis işleminin gözaltına alınan şüpheli bakımından, zorunluluk bulunması ve başkaca/yeterli delil bulunmaması halinde Cumhuriyet savcısı talimatı ile kolluk tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ancak bazı hukuk sistemlerinde maddi gerçeğin ortaya çıkartılması bakımından büyük önem arz eden teşhis işleminin, teşhiste bulunan kişinin etki altında kalmasının önüne geçebilmek için yüzleştirmede olduğu gibi hâkim huzurunda gerçekleşmesi gerektiği de ileri sürülmektedir.³⁹ Öte yandan teşhis işleminden önce tanığın etki altında kalmaksızın faili tarif eden beyanının alınması da teşhis işleminin güvenilirliğini arttıracaktır.⁴⁰ Zira kanuni düzenlemede de güvenirliliğin sağlanması bakımından fotoğraf teşhis işleminin, değişik kişilerin fotoğraflarının aynı özellik ve büyüklükte olması gerektiği ve aynı fotoğraf ya da aynı kişinin farklı fotoğrafları üzerinden yapılamayacağı yer almaktadır. Öğretide, video üzerinden ya da el çizimi ile gerçekleşecek teşhis işleminin kanuni düzenlemede yer almamış olması eleştirilmektedir.⁴¹ Yargıtay'ın farklı yönde görüşleri⁴² olsa da öğretide teşhis işlemi

³⁴ **Karakehya, Hakan:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma, (Doktora Tezi), Eskişehir, 2007, s.106.

³⁵ **Karakehya,** (2013), s. 728.

³⁶ **Akar, İbrahim:** Ceza Muhakemesinde Teşhis, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2019, s.136; **Ainsworth Peter:** Psychology and Crime, Myths and Reality, 1. Baskı, Pearson Education, Londra, 2000.

³⁷ Yargıtay kararları için bakınız: 13. Ceza Dairesi, E.2015/5551, K.2016/4171, K.T. 10.03.2016; 6. Ceza Dairesi E.2021/2876, K.2021/17717, K.T.11.11.2021; 22. Ceza Dairesi E.2015/15082, K.2016/11000, K.T.23.06.2016; 6. Ceza Dairesi E.2016/2832, K.2019/1328, K.T.27.02.2019; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E.1994/6-134, K.1994/157, K.T.30.05.1994.

³⁸ **İnci Özen Zekiye:** Ceza Muhakemesi Hukukunda Teşhis, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 85, 2009, s.111.

³⁹ **İnci Özen,** (2009), s.113; **Kunter, Nurullah/Yenisey, Feridun/Nuhoğlu, Ayşe:** Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 16. Baskı, İstanbul, 2008, s.705.

⁴⁰ **İnci Özen,** (2009), s.116; **Kunter, Nurullah/Yenisey, Feridun/Nuhoğlu, Ayşe.** (2008), s.704.; PYSK Ek Madde 6/11.

⁴¹ **Balci, Murat:** Ceza Muhakemesi Hukukunda Teşhis ve Yüzleştirme, Ceza Hukuku Dergisi, 5,12,2010, s.187-202.; **Kaygısız, Mustafa:** Suç Yeri ve Delil Güvenliği, Ankara, 2007, s.307.

⁴² Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E.2008/6-71, K.2008/85, KT.15.04.2008; Karar incelemesi için bakınız: **İnci Özen, Zekiye:** Karar Tahlili: Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 15.04.2008 Tarihli ve E. 2008/6-71,

sırasında müdafinin de gözlemci olarak bulunması gerekliliğinden söz edilmektedir.⁴³ Adil yargılanma hakkının da bir gereği olarak şüpheli veya sanığın delilleri sorgulayabilmesi önem arz etmektedir.⁴⁴

Öğretide, mahkûmiyet kararı tanığın ifadesine dayandırılmış ve sanık tanık ile yüzleşerek, tanığa soru sorarak aleyhindeki iddialara karşı savunma hakkını gereği gibi kullanamadıysa adil yargılanma hakkının ihlal edileceği belirtilmektedir.⁴⁵ Ceza Muhakemesi Kanunu madde 210'da düzenlenen ve olay delilinin bir tanık ifadesi olması durumunda tanığın mutlaka duruşmada dinlenmesi gerektiğine dair husus ise öğretilerde tartışmalıdır. Bir görüş düzenlemenin, bir olayın tek delilinin bir tek tanığın beyanı olması haliyle sınırlı olarak anlaşılması gerektiğini başka deliller bulunsa dahi tanığın mutlak suretle duruşmada dinlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.⁴⁶ Diğer bir görüş ise ilgili düzenlemenin delilin tek bir tanık olması durumunda geçerli olacağını, ne sebeple olursa olsun tek tanık duruşmada dinlenilmediği takdirde sanık hakkında mahkûmiyet hükmü verilemeyeceğini ifade etmektedir.⁴⁷ Özetlemek gerekirse öğretilerdeki görüşler bakımından sanığın hükme esas teşkil edilen tanık beyanına karşı yüzleşerek beyanda bulunabilmesi maddi gerçeğin ortaya koyulması bakımından oldukça önemlidir ve sanığın tanık beyanlarının güvenilirliğini ölçmemesi durumu adil yargılanma ilkesinin ihlalini oluşturacaktır.⁴⁸

D. GÖRÜŞÜMÜZ

Adil yargılanma hakkının sağlanması bakımından oldukça önemli olan silahların eşitliği ilkesi, sanığın aleyhinde beyanda bulunan tanıkla yüzleşebilmesiyle de yakından ilişkilidir. Tanık ve sanık arasında yüzleşme yapılabilmesi, sanığın tanığa soru sorma hakkını kullanabilmesi tanık ifadesinin güvenilirliğinin ölçülmesi için belirleyici bir husustur. Zira olayı en çok bilen kişi olan sanık beyanları ile olayı bildiği iddiasındaki tanık beyanları arasındaki çelişkinin giderilebilmesi ancak tanık-sanık yüzleşmesi ile mümkün olabilecektir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında ifade edildiği gibi sanık aleyhindeki tüm delillerin sanığın da hazır bulunduğu duruşmada incelenmesi gerekmektedir. Mahkeme, güvenilirliği ve doğruluğu test edilmemiş tanık beyanlarının

K. 2008/85 Sayılı Kararı Işığında Teşhis İşlemi Sırasında Müdafinin Konumu, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 5, 51, 2010, s. 179-186.

⁴³ **Demirbaş, Timur:** Sanığın Hazırlık Soruşturmasında İfadesinin Alınması, İzmir, 1996, s.147-148.; **İnci Özen,** (2009), s.105-136.

⁴⁴ **Balcı, Murat** (2010), s.187-202.

⁴⁵ **Tezcan, Durmuş/Erdem, Mustafa Ruhan/Sancakdar, Oğuz/Önok, Rifat Murat:** İnsan Hakları El Kitabı, 9.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s.404.

⁴⁶ **Karakehya,** (2013), s.715 vd.; **Şahin, Cumhur:** Ceza Muhakemesi Kanunu Gazi Şerhi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s.600 vd.

⁴⁷ **Karakehya,** (2013), s.715 vd.; **Özbek, Veli Özer:** CMK İzmir Şerhi, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

⁴⁸ **Karakehya,** (2013), s.715 vd.

mahkûmiyet kararına esas alınmamasını, savunma makamının karşılaştığı zorlukların giderilebilmesi için yeterli usuli güvencelerin sağlanmış olmasını, sanığa yargılamanın bir aşamasında aleyhinde ifade veren tanık ile yüzleşme hakkı verilmesini, adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerin makamlara orantılı olarak sunulması gerektiğini ifade etmektedir. Anayasa Mahkemesi ise yine tanık ifadesinin güvenilirliği ve doğruluğu ölçülmeden hükme esas alınmasını, savunma makamının sorgulama ve yüzleşme yoluyla tanık beyanlarının güvenilirliğini test edememesini savunma hakkının ve adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi savunma hakkına yönelik sınırlandırmalarda adil yargılanma hakkı bakımından yaptığı değerlendirmelerinde, yargılamanın bütün olarak adil olup olmadığını göz önünde bulundurmaktadır. Sanığın aleyhinde ifade veren tanıkla yüzleşmemiş olması mahkûmiyet hükmünün ilgili tanığın ifadesine dayandırılması savunma hakkına ilişkin güvenceler bakımından yeterli özenin gösterilmediğine işaret etmektedir. Zira öğretilerde görüşlerde ifade edildiği gibi tanık beyanın tek delil olması durumunda yargılamayı yürüten makamların delile şüphe ile yaklaşması gerekmekte ve sadece tanık beyanına dayanan mahkûmiyet kararı verilmemesi gerekmektedir. Bu durum adil yargılanma ilkesinin bir gereğidir. Sanık aleyhindeki tüm delillerin belirli istisnai durumlar haricinde dahi savunma hakkı ihlal edilmeksizin sanığın huzurunda tartışılması gerekmektedir.⁴⁹ Mahkûmiyet kararı yalnızca, soruşturma ya da kovuşturma aşamasında sanık ile yüzleşmemiş, soru sormamış bir tanık ifadesine dayanıyorsa savunma makamı bakımından yeterli usuli güvencelerin varlığından ve ölçülülük ilkesinden bahsedilemeyecek ve savunma hakkı önemli derecede sınırlandırılmış olacaktır.⁵⁰

İnceleme konusu karar bakımından, başvuru sanık hakkında verilen mahkûmiyet kararı tek bir tanık ifadesine dayandırılmıştır. İlgili tanık ifadesi doğrulanmamış bir fotoğraf teşhis işlemidir ve tanık duruşma sırasında daha önce verdiği beyanlarının bir kısmını geri çekmiştir. Bu koşullar altında değerlendirildiğinde tanık ifadesinin güvenilmezliği açıkça ortada olmasına karşın mahkûmiyet hükmünün tanığın önceden kolluk nezdinde verdiği ifadesine dayandırılmış olması ve sanığın devletin denetimi altındayken tanığın ifade verdiği duruşmaya getirilmemiş ve dolayısıyla aleyhine ifade veren tanıkla yüzleşmemiş olması adil yargılanma hakkının ihlalini oluşturmaktadır. İddia edilen suç bağlamı ve konusu ne olursa olsun savunma hakkının gerektiği ölçüde yerine getirilmemiş olması şüpheden sanık yararlanır ilkesi, silahların eşitliği ilkesi gibi evrensel hukuk ilkeleriyle de bağdaşmamaktadır. Bu sebeple ilgili karar

⁴⁹ Tezcan, Durmuş/Erdem, Mustafa Ruhan/Sancakdar, Oğuz/Önok, Rifat Murat, s.404.

⁵⁰ Tezcan, Durmuş/Erdem, Mustafa Ruhan/Sancakdar, Oğuz/Önok, Rifat Murat, s.404.

için yerel yargılama sırasında adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini belirten Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararına katılıyorum.

KAYNAKÇA

Akar, İbrahim: Ceza Muhakemesinde Teşhis, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2019.

Altundiş, Cangül: Ceza Muhakemesi Hukunda Tanıklık, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2022.

Ainsworth, Peter: Psychology and Crime, Myths and Reality, 1. Baskı, Pearson Education, Londra, 2000.

Ambos, Kai: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları- Silahların Eşitliği, Çekişmeli Önsoruşturma ve AİHS m.6, (Çev: Yener, Ünver, Karşılaştırmalı Güncel Ceza Hukuku Serisi 3, Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Ankara, 2004).

Balcı, Murat: Ceza Muhakemesi Hukukunda Teşhis ve Yüzleştirme, Ceza Hukuku Dergisi, 5,12,2010, s.187-202

Bayrakçı, Esra Tuğba: Adil Yargılanma Hakkının Bir Unsuru Olarak Savunma Hakkı, (Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale, 2011.

Bozalan, Nureddin: Ceza Muhakemesi Hukukunda Tanık ve Beyanının Güvenilirliği, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Centel,Nur/ Zafer, Hamide: Ceza Muhakemesi Hukuku, 5.Baskı, İstanbul, 2008.

Demir, Kübra: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Doğrultusunda Tanık Sorgulama Hakkı, YBHD, Prof. Dr. M. Fatih Uşan'a Dekanlıkta 10. Yıl Anısına Teşekkür Armağanı, 2022, 2, 479-516.

Demirbaş, Timur: Sanığın Hazırlık Soruşturmasında İfadesinin Alınması, İzmir, 1996.

Dönmez, Burcu: Ceza Muhakemesi Hukukunda Çapraz Soru (Doğrudan Soru Yönelme) Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık,Ankara, 2019.

Gemalmaz, Mehmet Semih: Ulusalüstü İnsan Hakları Belgeleri (Uluslararası ve Bölgesel Sistemler), Beta Basım, İstanbul, 2000.

İnceoğlu, Sibel: Adil Yargılanma Hakkı Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Ek Kitapları Serisi – 4, Ankara, 2018.

İnci Özen, Zekiye: Ceza Muhakemesi Hukukunda Teşhis, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 85, 2009, s.105-136.

İnci Özen, Zekiye: Karar Tahlili: Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 15.04.2008 Tarihli ve E. 2008/6-71, K. 2008/85 Sayılı Kararı Işığında Teşhis İşlemi Sırasında Müdafin Konumu, *Terazi Hukuk Dergisi*, Cilt: 5, 51, 2010, s. 179-186.

Karakehya, Hakan: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma, (Doktora Tezi), Eskişehir, 2007.

Karakehya, Hakan: Sanığın İddia Tanıklarının Beyanlarının Doğruluğunu Test Etme Hakkı, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, (2013), 19, 2, s.715-733.

Kaygısız, Mustafa: Suç Yeri ve Delil Güvenliği, Ankara, 2007.

Kunter, Nurullah/Yenisey, Feridun/Nuhoglu, Ayşe: Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 16. Baskı, İstanbul, 2008.

Özbek, Veli Özer: CMK İzmir Şerhi, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

Özbek, Veli Özer/Doğan, Koray/Bacaksız, Pınar: Ceza Muhakemesi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

Reid, Karen: Adil Bir Yargılamanın Güvenceleri, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Rehberi, Üçüncü Kitap, (Çev: Bahar Öcal Düzgören, Scala Yayınları, Ekim 2000).

Soyaslan, Doğan: Ceza Muhakemesi Hukuku, Güncellenmiş 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, s.418.

Şahin, Cumhuri: Ceza Muhakemesi Kanunu Gazi Şerhi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.

Taner, Fahri Gökçen: Ceza Muhakemesi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Bağlamında Çelişme ve Silahların Eşitliği, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021.

Tezcan, Durmuş: Ceza Davalarında Çapraz Sorgu, 1. Baskı, Prof. Dr. Turhan Tufan Yüce'ye Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2001.

Tezcan, Durmuş/Ertem, Mustafa Ruhan/Sancakdar, Oğuz/Önok, Rifat Murat: İnsan Hakları El Kitabı, 9.Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

Toroslu, Nevzat/ Feyzioğlu, Metin: Ceza Muhakemesi Hukuku, 21.Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2006.

Yıldırım, Akif: Ceza Davası Sürecinde Tanık Dinletme Talebinin Reddedilmesi, Bireysel Başvuru Konusu Yapılabilir mi?, Terazi Hukuk Dergisi, Cilt 10, Sayı 101, 173-174.

İnternet Kaynakları

Afrika İnsan ve Halkların Hakları Şartı (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/213666>) Erişim Tarihi: 20.04.2023

Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi

(<http://www.aihmiz.org.tr/aktarimlar/dosyalar/1464695201.pdf>) Erişim Tarihi: 20.04.2023

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

(https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf) Erişim Tarihi: 20.04.2023

Birleşmiş Milletler 'de İnsan Hakları Yorumları: İnsan Hakları Komitesi ve Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Komitesi Genel Yorum No. 13 Madde 14

(https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/media/uploads/2016/05/05/BMde_Insan_Haklari_Yorumlari_1981_2006.pdf) Erişim Tarihi: 21.04.2023

Ceza Muhakemesi Kanunu (<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5271-20110808.pdf>) Erişim Tarihi: 20.04.2023

İnsan Hakları Evrensel Bildirisi (<https://www.ihd.org.tr/insan-haklari-evrensel-beyannames/>) Erişim Tarihi: 20.04.2023

Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi

(<https://insanhaklarimerkezi.bilgi.edu.tr/media/uploads/2015/08/03/MedeniVeSiyasiHaklaraIliskinSozlesme.pdf>) Erişim Tarihi: 20.04.2023

Mülga Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu

(<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.1412.pdf>) Erişim Tarihi: 20.04.2023

Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu

(<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2559-20130712.pdf>) Erişim Tarihi: 23.10.2023

Kararlar

Delta ve Fransa Kararı (1990)

([https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:\[%22delta%22\],%22documentcollecti](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22delta%22],%22documentcollecti)

[onid2%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],\[%22itemid%22:\[%22001-57647%22\]\]}\)](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22Kostovski%22],[%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],[%22itemid%22:[%22001-57647%22]]})) Erişim Tarihi: 23.04.2023

Kostovski ve Hollanda Kararı (1989)

[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:\[%22Kostovski%22\],\[%22documentcollectionid%22:\[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22\],\[%22itemid%22:\[%22001-57615%22\]\]}\)](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22fulltext%22:[%22Kostovski%22],[%22documentcollectionid%22:[%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22],[%22itemid%22:[%22001-57615%22]]})) Erişim Tarihi: 23.04.2023

Orhan Güteryüz Başvurusu (2021)

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/30221>) Erişim Tarihi: 23.04.2023

Süleyman ve Türkiye Kararı (2021)

[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:\[%22TUR%22\],\[%22appno%22:\[%2259453/10%22\],\[%22documentcollectionid%22:\[%22CHAMBER%22\],\[%22itemid%22:\[%22001-210355%22\]\]}\)](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:[%22TUR%22],[%22appno%22:[%2259453/10%22],[%22documentcollectionid%22:[%22CHAMBER%22],[%22itemid%22:[%22001-210355%22]]}))) Erişim Tarihi: 23.04.2023

Uğur Özcan Başvurusu (2022)

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2021/12137>) Erişim Tarihi: 23.04.2023

Zekeriya Sevim Başvurusu (2021)

<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/18989>) Erişim Tarihi: 23.04.2023

^H VERGİ ANLAŞMAZLIKLARININ ÖNLENMESİ VE ÇÖZÜM YÖNTEMLERİ: MÜKELLEFLERE TANINAN BİR HAK MI? MAHKEMEYE ERİŞİM ÖNÜNDE BİR ENGEL Mİ?*

(Araştırma Makalesi)

*Av. Ege ŞENTÜRK***

ÖZET

Türk vergi hukuku uygulamasında verginin kanuniliği ilkesi gereği vergiler, kanunla konulup, değiştirilmekte veya kaldırılmakta; vergileme temel olarak mükellefin beyanına dayalı olarak yapılmaktadır. Her ne kadar vergilemede kanunilik ilkesi ve beyana dayalı vergileme esas ise de mükelleflerin daha az vergi ödeme açısından vergiden kaçınma çabaları yanında başta kanunlar olmak üzere mevzuatın mükellefler ya da idare tarafından farklı anlaşılması, yorumlanması veya uygulanması da söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle idarenin beyanlar üzerinde denetim yetkisi olması yanında mükelleflere de vergileme ile ilgili bir kısım uygulamalar nedeniyle idari veya yargısal olmak üzere farklı haklar da tanınmıştır. İdarenin tüm eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık olduğundan vergileme sürecinde de idari işlemlerde nihai çözüm yol ve yeri yargısal başvurudur. Ancak yargı yoluna gidilmeden önce ya da yargı süreci devam ederken mükelleflerin taleplerine bağlı olarak bir kısım idari çözümler yanında henüz herhangi bir uyuşmazlık yok iken uyuşmazlığa meydan vermemek için de idari başvuru yolları bulunmaktadır. Vergileme işlem ve aşamalarında mükelleflere tanınan haklar birçok şekilde sınıflandırılabilirse de biz bu çalışmada; olası bir anlaşmazlık doğmasının önlenmesi, anlaşmazlık doğmuşsa bunun yargıya intikali öncesi çözümü ya da yargıya intikal eden bir uyuşmazlığın idari yollardan sonlandırılması ile ilgili mükellef hakları

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 31.08.2023 tarihinde Editörlüğümüze ulaşmış olup, 12.12.2023 tarihinde birinci hakem, 12.12.2023 tarihinde ise ikinci hakem onayından geçmiştir.

Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

** Avukat, Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, (E-posta: egesenturk.tr@gmail.com), ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5613-4698>.

Yazar'ın notu: Bu çalışma, Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları" dersinde sunulan ödevin, Dr. Öğr. Üyesi Emine Sevcan ARTUN'un değerli görüşleri çerçevesinde geliştirilen hâlidir. Destek ve katkılarından dolayı Sayın Dr. Öğr. Üyesi Emine Sevcan ARTUN'a teşekkür ederim.

şeklinde sınırlı olarak ele alacağız. Bu anlamda aşağıda öncelikle her bir müessese kısaca ele alınmış ve ilgili bölüm sonlarında bunların kullanımının yargıya erişim hakkı yönünden bir kısıtlama yaratıp yaratmadığı değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Cezaları, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü, Vergi Afları, Mükellef Hakları, Mahkemeye Erişim Hakkı.

PREVENTION AND RESOLUTION METHODS OF TAX DISPUTES: IS IT A RIGHT GRANTED TO TAXPAYERS? IS IT AN OBSTACLE TO ACCESS TO THE COURT?

(Research Article)

ABSTRACT

In Turkish tax law practice, in accordance with the principle of legality in taxation, taxes are imposed, amended or removed by law; Taxation is basically based on the taxpayer's declaration. Although the principle of legality and taxation based on declaration are fundamental in taxation, besides taxpayers' efforts to avoid or evade taxes in terms of paying less tax, there may also be a different understanding, interpretation or application of the legislation, especially the laws, by individuals or the administration. For this reason, besides the administration's control over the declarations, individuals have also been granted different rights, such as administrative or judicial, due to some practices related to taxation. Since the judicial solution is open to all actions and transactions of the administration, the final solution and place in the administrative proceedings in the taxation process is the judicial application. However, there are some administrative solutions depending on the demands of the individuals before going to the court or while the judicial process is still going on.

Although the rights granted to individuals in taxation transactions and stages can be classified in many ways, in this study we will discuss them in a limited way, as taxpayer rights regarding the prevention of a possible dispute, the resolution of a dispute before it is referred to the judiciary, or the termination of a dispute that has been referred to the judiciary through administrative means. In this sense, below, each institution is briefly discussed and at the end of the relevant sections, it is evaluated whether their use creates a restriction in terms of the right to access to justice.

Keywords: Tax Penalties, Administrative Resolution of Tax Disputes, Tax Amnesty, Taxpayer Rights, Right of Access to Court.

GİRİŞ

Kanunlar çerçevesinde kullanılan vergilendirme yetkisinde temel ve nihai amaç, verginin zamanında, tam ve doğru bir şekilde tahsil edilmesidir. Buna karşılık, malvarlıklarında bir azalmaya neden olması nedeniyle mükelleflerin mümkün olan en az vergiyi ödemek için meşru sınırlar içinde bir çaba göstermeleri anlaşılabilir bir durumdur. Ayrıca vergi mevzuatının karmaşık olması yanında sık sık değişikliklerin yaşanması, içtihat ve görüşlerde de zaman zaman keskin dönüşler görülmesi nedeniyle mükellefler ve vergi idaresinin uyumsuzluğa düştükleri hususlar ve olaylar azımsanamayacak derecededir.

Bu bağlamda mevzuat, mükellefler ile yaşanan ya da yaşanabilecek uyumsuzlukları daha bunlar ortaya çıkmadan önlemek açısından özelge talep edilebilmesi veya sirküler çıkarılması gibi yöntemler öngörmüş; ayrıca vergi kaybına neden olan halleri bir ceza yaptırımına maruz kalmadan gidermek açısından pişmanlık ve ıslah müessesesini düzenlemiştir. Vergi Usul Kanunu, henüz bir cezalı tarhiyat yapmadan önce mükelleften izahat istenmesi, mükellefin idare ile aynı görüşte olmadığı noktalarda ihtirazı kayıtla beyanname vererek beyana konu unsurları içeren işlemi yargıya taşınması, bir cezaya muhatap olduğunda ceza indiriminden yararlanabilmesi, ceza kesilmesini gerektiren hallerde tarhiyat öncesi veya sonrasında uzlaşma talep edilebilmesi müesseselerini ayrıntılı olarak düzenlemiştir. Bunların yanı sıra, vergi davasına konu edilen işlemlerde kanun yolundan vazgeçilerek belirli indirimlerin sağlanması, vergi kaybının aynı zamanda bir suç isnadına neden olduğu durumlarda soruşturma veya kovuşturma aşamasında ödeme yapılarak ceza indirimi alınabilmesi de yine aynı Kanunla düzenlenmiştir. Bunlara ayrıca Kamu Denetçiliği kurumuna başvuru imkanı tanınması ve sık aralıklarla kabul edilen vergi af kanunlarından yararlanılması imkanlarının da eklenmesi mümkündür. Tüm bu yöntemler dışında, mükellefin vergi yargısına başvurması ve davasını sonuna kadar takip etmesi imkanı da söz konusudur.

Çalışmamız, mükelleflere bir hak olarak tanındığı kabul edilen söz konusu müesseselerin uygulanmasının, bir vergi davası açılmaması ya da açılmışsa “vazgeçilmesi” şartına bağlanmış olması nedeniyle oluşan hukuki durumun irdelenmesi ile sınırlıdır. Bu nedenle öncelikle ilgili müesseseye (eğer varsa diğer müesseseler ile ilişkisi de ortaya konularak) kısaca değinilecek, bu aşamada mahkemeye erişim hakkını sınırlayan haller yanında müessesenin kendi içinde var olan çelişki ve diğer sınırlamaları tespit edilmeye çalışılacaktır. Bir başka ifade ile her bir müessese dava açmama ya da açılan davadan / kanun yolundan vazgeçmeyi bir ön şart olarak dayatması açısından ele alınacaktır.

I. MÜKELLEFLERİN İZAHAT TALEBİ

A. KURUMUN VARLIK NEDENİ VE İZAHAT TALEBİNİN KARŞILANMA ŞEKLİ

Vergi Usul Kanunu¹, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığından veya yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddütü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebileceklerini düzenlemiştir². İdare, kendisinden istenecek izahatı, bünyesinde yer alan bir komisyon marifetiyle oluşturacağı “özelge³”yi verme veya aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek açısından⁴ “sirküler⁵” yayımlama şeklinde karşılayabilir. Dolayısıyla izahatın özelge veya sirküler ile yapılması konusunda, hükümden anlaşıldığına göre izahatın konusu ve ilgilendirdiği mükellef kitlesi/sayısı itibarıyla idarenin bir takdir yetkisi söz konusudur. O halde, Kanunda kullanılan “izahat” kavramı, aslında izahatın verilme şekline (tekli veya toplu) göre içinde özelge ve sirküleri içeren bir üst kavram olmaktadır⁶.

Mükelleflerin izahat taleplerinin özelge veya sirküler şeklinde karşılanması konusunda yetki Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilmiş ise de idare bünyesindeki komisyonda oluşturulmuş önceki sirküler veya özeldeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat taleplerinin, öncekilere uygun olmak şartıyla idarenin taşra teşkilatı tarafından karşılanması da

¹ Vergi Usul Kanunu md. 413.

² Gelir İdaresi Başkanlığı, yayınladığı 395 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile (RG: 16.01.2020 – 27464) sadece mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerinin özelge talebinde bulunabileceklerini; odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacakları ve talebin üyelerin kendileri tarafından yapılması gerektiğini açıklamıştır. Söz konusu düzenlemenin davaya konu edilmesi sonucu, özeldenin varlık nedeninin yanlış yorumları önlemek ve idarenin iş yükünün azaltılması olduğu gerekçesiyle iptal yönünde karar verilmiştir. Dan. 4. D., 08.03.2011, E:2010/1129, K:2011/982, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

³ Özelge, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik (RG: 28.08.2010 – 27686) md. 3 ile “*Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş*” şeklinde tanımlanmıştır.

⁴ Sirküler düzenlenirken, açıklama ile sınırlı olan yetkinin aşılıp Kanunda olmayan yeni düzenlemeler yapılmasına olanak bulunmamaktadır. Dan. VDDK, 18.04.2008, E:2007/49, K:2008/249, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

⁵ Sirküler, Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik md. 3 ile “*Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığına yayımlanan görüş*” şeklinde tanımlanmıştır.

⁶ **Yaltı, Billur:** “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen – Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi Yayını, 2011, ss:313-336, s. 316 (Armağan).

mümkündür. Böylece merkezileşme ile sistemde bir verimlilik⁷ ve görüşler arasında yeknesaklık⁸ sağlandığı genel kabul görmektedir.

B. ÖZELGELERİN YAYIMLANMASINDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

İdarenin uygulamada birlik sağlamak açısından, teşkilatına ve alt birimlerine yazdığı ve kanun hükmünün uygulanması sırasında uyulması gereken ilkeleri belirten emirler olarak tanımlanabilecek “genelgeler⁹” ile sirküler ve özelgeler bu yönden yani mükellef(ler)in izahat talebi üzerine verilmesi/yayınlanması yönünden ayrılmaktadır. Zaten sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca internet ortamında yayımlanabilirken¹⁰ genelgeler için böyle bir durum yani kamunun bilgisine açılma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Mükelleflerin izahat taleplerini karşılayan¹¹ özelge ve sirkülerlerin internet ortamında yayınlanması hem uygulamadaki birliğin ve belirliliğin sağlanması hem de şeffaflık anlamında önem arz etmekte olduğundan özelgelerin yayını konusunda idarenin seçim yetkisi¹² nedeniyle bazılarını yayınlamıyor olması sistem açısından bir zafiyet olmaktadır.

⁷ Karyağdı, Nazmi: “Yeni Özelge Sistemi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:343, Mart/2010, ss:21-26, s.23.

⁸ Yaltı, (Armağan), s. 314.

⁹ Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami/ Göker, Cenker: Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 38.

¹⁰ Kanun “yayınlanır” şeklinde emredici olmakla birlikte idareye ait internet sitesinde (www.gib.gov.tr) yer alan özelge sayısı incelendiğinde burada yer alan özelgeler konusunda idarenin seçici davrandığı kanaati uyanmaktadır. Benzer konudaki özelgelerin tekrarına yer verilmemesi olası bir neden olarak ele alınabilir. Nitekim Yönetmelik md. 11, “Komisyonca onaylanmış özelgeler emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulur.” düzenlemesi ile Kanundan farklı olarak bu konuda idareye seçici davranma imkanı vermiş görünmektedir. Diğer yandan istisnasız tüm sirkülerler bu sitede yayınlanmaktadır.

¹¹ Bu noktada, “Deprem bölgelerinde bulunan mükelleflerin, 531 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 7 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) ve (b) bendi uyarınca belirlenen teminat verme sürelerinin uzatılması.” konulu 17.02.2023 tarih ve VUK-151/2023-2 sayılı Sirküler örneğinde olduğu gibi Sirkülerlerin ihdas amacından farklı kullanımına sıkça rastlanmaktadır. İdarenin bu tür kararlarını öteden beri Resmî Gazete’de yayımlanma alışkanlığını söz konusu olduğu Genel Tebliğler ile kullanması daha doğru görünmektedir.

¹² Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, her ne kadar “Komisyonca onaylanmış özelgeler emsâl teşkil etmek üzere Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsâl özelge havuzuna konulur.” hükmünü içerse de bu idarenin kendi otomasyon sistemi ile ilgili olup, her özelgenin idarenin kamuya açık internet sitesinde yayımlanacağı anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla idarenin kamuya açık şekilde yayımlanacak özelgeler konusunda bir seçim yapma imkanı olduğu ortaya çıkmaktadır.

C. SİRKÜLER VE ÖZELGELERİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Devam etmeden önce mükelleflerin izahat talebinin karşılanmasına dair özelge ve sirkülerin niteliğini incelemekte yarar vardır. Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik¹³ mevzuat kavramının, “*Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemleri*” ifade edeceğini düzenlemektedir¹⁴. İdarenin, yönetmelik gibi esasları Anayasa ile belirlenmiş düzenleyici işlemleri yanında, türevsel (tali) düzenleme yetkisine dayalı olarak yaptığı, kiminin doğrudan kanuni dayanağı olan, “*karar*”, “*kararname*”, “*genel tebliğ*”, “*genelge*”, “*yönerge*”, “*tarife*” ve konumuz ile ilgili “*özelge -sirküler*”¹⁵ gibi çeşitli adlarla anılan adsız düzenleyici işlemleri söz konusu olabilmekte¹⁶, adsız düzenleyici işlemlerle¹⁷ idare, genel, soyut, sürekli ve kişilik dışı kurallar koyabileceği gibi genel kararlar da alabilmektedir¹⁸.

Yine Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde yer alan özel hükümler saklı kalmak üzere, Resmi Gazete’de yayımlanacak yönetmelik¹⁹ dışındaki düzenleyici işlemler sadece karar, tebliğ ve genelge olarak isimlendirilir²⁰. Buna göre, her ne kadar izahat talebine görüş bildiren bir cevap olan ve Resmi Gazete’de yayımlanma zorunlulukları olmayan sirkülerlerin tümü ve internet sitesinde yayınlanmış olup olmadıklarına bakılmaksızın bir şekilde alenilemiş özelgelerin (elbette) “*soyut bir hukuk kuralı/normu koymuş (normatif) olması*”²¹ halinde adsız düzenleyici işlemler olarak nitelenmesinin özellikle Vergi Usul

¹³ RG: 24.02.2022 - 31760.

¹⁴ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik, md. 3/1-ç.

¹⁵ Öğretide adsız düzenleyici işlemler/diğer düzenleyici işlemler örnekleri benzerlik göstermekte ise de “*özelge*” veya “*mukteza*”yı bu kapsamda örnekler arasında sayanlar azınlıktadır. Bu tür örneklemler için Bkz. **Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil:** Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022, s. 60; **Sancakdar, Oğuz/ Us, Eser/ Kasapoğlu Turhan, Mine/ Önüt, Lale Burcu/ Seyhan, Serkan:** İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 304.

¹⁶ **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya**, s. 59, 60.

¹⁷ Üstün, (6009 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında), “Özelgelerin tam bağlayıcı sonuç vermesi, mevcut düzenlemeler itibarıyla olması gereken durum olarak gözükmektedir.” ve (fakat) “...yeni düzenleme çerçevesinde artık tarh işlemi beklenmeden mükellefin hukukunu etkileyen sirküler ve özelgelerin dava konusu edilebilmesi mümkün hale gel...”miştir görüşündedir. Bkz. **Üstün, Ümit Süleyman:** “Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:VII, S:1-2, Y:2012, ss:189-222, s. 211, 212.

¹⁸ **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya**, s. 60.

¹⁹ Resmi Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun’un (RG: 01.06.1984 - 18418) 1. maddesinde hangi yönetmeliklerin Resmi Gazete’de yayımlanacağını düzenlenmiştir.

²⁰ Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 11/4, RG: 24.02.2022, 31760.

²¹ Candan, “*Mükelleflerin yazılı izahat talepleri üzerine, talep sahibi mükellefin kendisine verilen ve bu nedenle bireysel olan bu görüş yazılar, yürütülebilir / icrai nitelikte olmadıklarından, Danıştay’ca, idari davaya konu edilebilir nitelikte kabul edilmemiştir.*” ve “*Hukuki nitelikleri böyle olmakla birlikte; kimi zaman, sirkülerlerle norm konulduğuna da rastlanmaktadır. Böyle durumlarda; Danıştay, metnin adının sirküler olmasının idari davaya konu edilebilir olması bakımında öneminin olmadığını söylemektedir.*” tespitini yaparak Danıştay’ın bu yöndeki çok sayıda kararını da referans alarak “*...idarenin hukuk alemine yeni unsur katan, idare edilenlerin sübjektif haklarını, menfaatlerini ihlal eden genel nitelikli her işlemi,*

Kanunu'nun 140. maddesindeki açık düzenleme karşısında mümkün olduğu kanaatindeyiz²². Zira (öncelikle) bunlar da mevzuata dahildir.

Hal böyleyse de vergi hukuku literatürünün kısmen sirküleri ve tümüyle özelgeleri (adsız) düzenleyici işlem olarak kabul etmediği söylenebilir. Esasen vergi hukuku literatüründe yazarların adsız düzenleyici işlemleri genel olarak “*Vergi Hukukunun Kaynakları*” ile ilgili olmak üzere “*bağlayıcı (asli)*” ve “*yardımcı (ikincil)*” kaynaklar” ayrımında, yardımcı (ikincil) kaynak olarak ele aldığı görülmektedir²³. Ancak Vergi Usul Kanunu md. 140 çerçevesinde hiç kimse bağlı olmasa da vergi incelemesi sırasında vergi inceleme yetkililerinin ve komisyonların bu sirküler ve özelgelere bağlı tutulduğu bir

adı ne olursa olsun, düzenleyici idari işlemdir ve iptal davasına konu edilebilir.” görüşünü ortaya koymaktadır. Bkz. **Candan, Turgut:** Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s.151, 153 (İdari Yargılama).

²² Vergi Usul Kanunu'nun “*İncelemede Uyulacak Esaslar*” başlıklı 140. maddesi, biri, “*Vergi kanunlarıyla ilgili... sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.*” ve diğeri, “*...düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce... rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin ... sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. ...merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin ... sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.*” şeklinde iki ayrı hüküm içermektedir. İnceleme elemanlarını bağlayan ve buna aykırı rapor düzenlenmeyecek özelge ve sirkülerlerin mükellefleri bağlamayacağını ve bunların alelade bir görüş yazısı olduğunu iddia etmek güçtür. Kaldı ki Danıştay'ın da bu yönde kararları mevcuttur. Örneğin, “*Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkiye Bankalar Birliği Başkanlığına yazılan, Bankalar nezdinde yatırım hesapları ve diğer hesaplar üzerinden fiziki teslimat olmaksızın yapılan altın satışı işlemlerinin kambiyo işlemi kapsamında değerlendirilmesi ve bu işlemler üzerinden kambiyo muamele vergisi (BSMV) hesaplanması gerektiği yolundaki 21/05/2020 tarih ve 53703 sayılı yazı*”sının iptali için açılan bir davada Danıştay, Davalı Hazine ve Maliye Bakanlığınca dava konusu işlemin, “*...tereddütlerin giderilmesi ve uygulamaya yön verilmesini teminen Türkiye Bankalar Birliğine gönderilen görüş/bilgilendirme yazısından ibaret olduğu... anılan işlemin iptali istemiyle dava açmasının usul yönünden mümkün olmadığına yönelik savunması*”nı yerinde görmeyerek davayı esastan karara bağlayarak oy birliğiyle işlemin iptaline karar vermiştir. Bkz. Dan. 7. D., 28.03.2023, E:2020/1362, K:2023/1758, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 23.11.2023. Bu yönden ele alındığında, idare hukuku ile vergi hukukunu birbirinden ayrı kabul etmek ve ayrı ilkeler üzerine inşa edildiğini benimsemek doğru bir yaklaşım olmayıp, idari işlemin adına değil içeriğine önem atfedilmek durumundadır. Örneğin Vergi Usul Kanunu md. 413 dayanak gösterildi diye “*sirküler*” veya “*özelge*” her durumda düzenleyici işlem değildir veya düzenleyici işlem olsa da iptal davasına konu edilebilir değildir diye bir sonuca varılamayacaktır. Bu yönde bir diğer örnek 04.04.2014 tarih ve 13 sayılı Harçlar Kanunu Sirküleri'nin iptali istemiyle açılmış davada, Danıştay'ın “*Harçlar Kanununun elektrik üretimi lisans harcına ilişkin düzenlemelerin uygulanmasına yönelik olarak, harç bildiriminin hangi vergi dairesine verileceği ile usule ilişkin açıklamalara yer verilmesi ve bu bildirim süresi içinde verilmemesi ve tahakkuk eden harcın süresinde ödenmemesi halinde Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılacağına tabii olması karşısında, kural koyucu nitelikte bulunmayan davaya konu Sirkülerin, düzenleyici işlem olarak kabulüne olanak bulunmaktadır.*” gerekçesiyle karara gitmesinde görülebilmektedir. Bkz. Dan. VDDK, 27.03.2019, E:2018/1095, K:2019/231, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 23.11.2023.

²³ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s.15-21. Aynı yönde Bkz. **Karakoç, Yusuf:** Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 78-101 (Genel Vergi); **Saban, Nihal:** Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2021, s. 12-38 (Vergi Hukuku); **Aksoy, Şerafettin:** Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, 12-19; Çolak “*asli (bağlayıcı)*” ve “*tali (yardımcı)*” kaynak ayrımını yapmakta ise de ayrıca “*Vergi İncelemeleri Açısından Kaynak Bağlayıcılığı*” başlığı altında bunların bağlayıcılığını özellikle adsız düzenleyici işlemler yönünden ele almaktadır. Bkz. **Çolak, Mustafa:** Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 103-124.

gerçektir. Diğer yandan (genel kabulün aksine) bunların soyut, nesnel, sürekli ve genel kurallar koyması veya genel ilkeler belirlemesi halinde adsız düzenleyici işlem olarak kabulü mümkün olabilecektir.

D. SİRKÜLER VE ÖZELGELERİN İDAREYİ BAĞLAYICILIĞI VE BİREYİ KORUYUCU ETKİSİ

Vergi Usul Kanunu “*Yanılma ve görüş değişikliği*” başlığı altında²⁴ yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağını da düzenlemektedir. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacak, yani geriye dönük olarak uygulanamayacaktır. Ancak Kanun bu hükmün yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmayacağını açık olarak düzenlenmiş durumdadır.

Diğer yandan Kanunun “*İncelemede Uyulacak Esaslar*” başlıklı düzenlemesinde²⁵ vergi incelemesi yapanların, yaptıkları inceleme sırasında vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri, ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirecekleri hükme bağlanmıştır. Kanun lafzında sirküler kullanılmış ancak özelvegeye yer verilmemiş ise de bunun da hükme dahil olduğu kabul edilmelidir. Zira Kanunun aynı maddesi uyarınca kurulan rapor değerlendirme komisyonları yapacakları değerlendirmede sirkülerlerin yanında özelvege de dikkate almak zorunda tutulmuşlardır²⁶. Dolayısıyla Kanun değişikliği öncesi inceleme elemanlarını bağlamayan sirkülerler artık onları bağlar hale gelmiş²⁷, benzer şekilde özelvege değerlendirme kullanılmasının gündeme gelmesi nedeniyle incelemede de dikkate alınması gerekliliği bir zorunluluk olmuştur.

²⁴ Vergi Usul Kanunu md. 369.

²⁵ Vergi Usul Kanunu md. 140.

²⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde yer alan ve ayrıca Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RG: 31.10.2011 - 28101) ile düzenlenmiş komisyonların, vergi inceleme raporlarını değerlendirmede dikkate alacakları mevzuat arasında sirkülerler de sayılmakta ve incelemeyi yapanların bu değerlendirmeye uygun düzenlenmiş raporlarının işleme konulacağı hükümleri yer almaktadır.

²⁷ Üstün, s.208, 209.

O halde kanun koyucunun tercihi özelge ve sirküleri, bir “izahat” olarak kabul etmek ise de özelgenin büründüğü hukuki konumun değişerek bunu salt görüş bildiren etkisiz bir işlem ya da vergi hukukunun yardımcı kaynağı olarak kabul etmek yetersiz bir yaklaşım olacaktır²⁸. Zira inceleme süreçlerindeki yeni düzen, özelge ve sirküleri inceleme elemanlarını ve dolayısıyla vergi tarhını yapacak idareyi tam bağlayan bir hale getirmiş²⁹, diğer yandan ise bunlara uyan mükelleflerin güveni korunur³⁰ duruma gelmiştir. Bu açıdan, bir mükellefe verilen özelge yanlış olsa da kendisine özelge verilen mükellef yanında buna uygun davranan diğer mükelleflerin sonuçlarından yararlanması gerektiği kanaatindeyiz. Daha somut olarak, özelgenin sadece özelge verilen mükellef için değil ‘benzer durumdaki³¹’ diğer mükellefler içinde etki doğuracağı kabul edilebilir³².

²⁸ Gümüşkaya'nın “*Türk Vergi Hukuku'nda ise kanun koyucunun tercihi özelgeyi bir ‘izahat’ olarak kabul etmek olmuş, ancak zaman içerisinde özelgenin büründüğü hukuki konum kanun koyucunun bu başlangıçtaki amacını aşmıştır. ... özelgenin salt görüş bildiren etkisiz bir işlem ya da vergi hukukunun yardımcı kaynağı olduğunu söylemek mevcut durumda yetersiz kalmaktadır.*” yönündeki görüşleri bu yönde ele alınabilir. **Gümüşkaya, Gamze:** Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s.27. Diğer yandan örneğin Bölükbaşı, bir yandan özelgelerin, kişilerin hukukunu etkileyen, hukuk aleminde değişiklikler meydana getiren bir özelliği bulunmadığını ifade etmekte ise de “*Muktezanın icrailik yönüne emare olabilecek özelliklerinin olduğu görülmektedir. Bunun kanıtı olarak muktezaya bağlanan hukuki sonuçlar gösterilebilir. Vergi inceleme raporu düzenlenirken muktezanın dikkate alınacağı kanunda yer alması da bu raporların değerlendirilmesi aşamasında, Rapor Değerlendirme Komisyonunda dikkate alınacağı öngörülmüştür. Söz konusu durum gibi hukuki sonuçlar nedeniyle, muktezanın konumu güçlendirilerek icrailik vasfının kazandırılabilmesi düşünülmektedir.*” sonucuna varmaktadır. Bkz. **Bölükbaşı, Mustafa Oğuzhan:** “Muktezanın İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y:2021, C:29, S:1, ss:105-132, s. 128. Ancak vergi hukuku öğretisi, Oktar'ın “... özelgelerin ortak özelliği, icrai (yürütülmesi zorunlu) idari işlem niteliğine sahip olmamaları ve bu nedenle iptal davasına konu oluşturmamalarıdır. Bununla birlikte, dayanağını bu kaynaklardan alan kanuna aykırı öznel işlemlere karşı yargı yolu şüphesiz ki açıktır.” şeklinde ifade ettiği görüşle örnekledebileceğimiz üzere aksi yöndedir. **Oktar, S. Ateş:** Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 44, 45. Aynı yönde Bkz. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker,** s. 19, 20;

²⁹ **Şirin, Z. Ertunç:** “Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan, Okan Üniversitesi Yayını, 2011, ss:230-241, s. 238

³⁰ **Yaltı,** (Armağan), s. 330.

³¹ Diğer yandan 425 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği md.3 “*Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir.*” açıklaması ile konuyu sadece ‘olumsuz’ açıdan ele almışsa da ‘olumlu’ benzerlikte de bu şekilde yaklaşımda bulunulmasının gerekli olduğu açıktır.

³² Nitekim Danıştay, Bankalar Birliği'ne hitaben yazılan bir yazı ile verilen görüşe karşı bankada işlem yapan bir birey tarafından açılan davayı, davalı Hazine ve Maliye Bakanlığınca “...dava konusu işlemin, ...Türkiye Bankalar Birliğine gönderilen görüş/bilgilendirme yazısından ibaret olduğu, davacıya hitaplı bir yazı olmadığı, ... vergisinin mükellefinin de davacı olmaması karşısında, anılan işlemin iptali istemiyle dava açmasının usul yönünden mümkün olmadığına yönelik savunması”nı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 02/07/2012 tarih ve E: 2009/1, K:2012/2 sayılı kararını gerekçe göstererek yerinde bulmamıştır. Bkz. Dan. 7. D., 28.03.2023, E:2020/1362, K:2023/1758, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 23.11.2023. Açılan davada hem Bakanlığın yazısı ile tesis edilen düzenleyici işlemin ve hem de bu yazıya dayalı birel vergileme işleminin iptali istenmiş olup, hüküm de buna uygun olarak, “*Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Türkiye Bankalar Birliği Başkanlığına gönderilen 21/05/2020 tarih ve 53703 sayılı yazı ve bu yazıya dayanılarak tesis edilen işlemin İPTALİNE*” şeklindedir.

Öncelikle, özelge ve sirkülerler aynı makamın yaptığı işlemler olup, her iki adsız düzenleyici işlemin yarışması halinde, sonraki görüşün (yerine ve içeriğine göre ‘kural’ın) öncekini kaldırdığını kabul etmek³³ ve idarenin internet sitesinde yayımlanarak veya başka bir şekilde alenileşmiş olmaları halinde bunların “*müesses durum*³⁴” olarak hukuk aleminde var olmalarına hukuki bir anlam yüklemek gerekir³⁵. Zira her ne kadar özelge ve sirküler, kural olarak idarenin görüşünü açıklayan metinler olarak kabul edilmekte ise de çalışmamızda örnekleriyle işaret ettiğimiz üzere zaman zaman üst normlarda yer almayan hususlara temas ederek ‘kural koyucu’ hale gelebilmektedir. Bu nedenle ‘kural’ ve ‘görüş’ ibarelerinin, burada bir arada kullanılması tercih edilmiştir. Bu yaklaşım Vergi Usul Kanunu’nun yanılma ve görüş değişikliği konusundaki düzenlemesine daha uygun düşmektedir. Aksi halde, özelge ve sirkülerin bunlara uygun davranan mükellefleri, üst norm farklı bile olsa ceza ve faiz yönünden koruduğunu kabul ederken, diğer yandan da bunların hukuken etkili olmadığını savunmak bir çelişki oluşturacaktır.

Diğer yandan, kanun önünde eşitliği hukuk önünde eşitlik olarak anlamak ve artık yayımlanarak alenileşmek³⁶ suretiyle etkili işlem haline gelmiş, hatta idareyi bağlayıcılığı Kanun ile açıkça düzenlenmiş bir işlemin yok sayılmasının da makul bir gerekçesi olamayacaktır. Özetle, “*özelgeye erişim hakkı, beraberinde özelgeden yararlanma hakkını*³⁷” da tanımayı gerekli kılmaktadır.

E. ARA DEĞERLENDİRME

Mükelleflerin izahat talepleri, yapacakları uygulamaların sonuçları hakkında idareden bilgi talep etmek, alacakları bilgiye göre davranmak ve bu durumda cezasızlık imkanından yararlanabilmek açısından önemli bir hak alanı yaratmaktadır. Üstelik izahat talep eden, buna uygun davranırsa cezasızlık imkanından yararlanırken yine de uymama ve bu durumda hakkında yapılacak işlemleri yargıya taşıyabilme olanağını da muhafaza

³³ **Derdiman, R. Cengiz:** İdare Hukuku, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2015, s.25.

³⁴ Burada kullanılan “*müesses nizam*” kavramı, kazanılmış haktan farklı olarak, idarenin geçmişte yapmış olduğu fakat hukuka aykırı olan işlemin özellikle idari istikrar ilkesi gereği artık geriye alamaması, sadece ileriye yönelik kaldırılabilmesi anlamındadır. Bkz. **Erguvan, Derya Deviner:** Yargı Kararları Işığında İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 206.

³⁵ Burada etkiyi sadece Vergi Usul Kanunu’nun 369. maddesinde düzenlenmiş ‘yanılma ve görüş değişikliği’ ile sınırlı olarak değil, daha geniş anlamda ele alıyoruz. Örneğin, bir taşınmaz satışından elde edilen kazancın vergiden istisna olmadığı yolunda verilmiş bir özelge, satışa taraf olacak mükelleflerin bu işlemi yapıp yapmama konusunda karar vermeleri yanında tespit edecekleri bedele dahi etki edecektir.

³⁶ Her ne kadar Karakoç’un, “*Eğer özelge, sirküler olarak yayımlanmak suretiyle aleniyet kazanmış ya da ilgili başkasına verilmiş olan özelgeyi idareye sunmuş ise, bu kimsenin de yanılma halinden yararlanması gerekir.*” şeklindeki görüşü sadece özelgenin ‘alenileşmesi’ anlamında ele alınabilirse de kanaatimizce alenileşme sonrası sonuçlardan yararlanma ile ilgili değerlendirmesi ‘bağlayıcılık’ yönünde de irdelenebilir. Bkz. **Karakoç,** (Genel Vergi), s. 102.

³⁷ **Gümüşkaya,** s. 242.

etmektedir. Hatta mükellef bir yandan verilen izahata uygun davranıp ama diğer yandan ihtirazı kayıt koyarak dava açma imkanını da elinde tuttuğundan bu müessesenin, hak arama özgürlüğü anlamında herhangi bir sınırlandırması da söz konusu değildir.

Diğer yandan bu müessese diğer bir yönüyle, işlem yapacak mükelleflerin, bu işlemi yapmadan önce vergi yükümlülüklerini azaltmak için kanuni boşluklar ve belirsizliklerden yararlanma, yani “*vergiden kaçınma*”³⁸ konusunda hukuki durumlarını netleştirerek, işlemi yapıp yapmama ya da başka şekilde yapma konusunda karar almalarına da hizmet etmektedir³⁹.

II. İZAHA DAVET ÜZERİNE BEYAN

A. KURUMUN UYGULAMASINDA İDAREYE TANINAN TAKDİR YETKİSİ

Vergi Usul Kanunu’na sonradan eklenen ve 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe giren kurum, Kanunda “*İzaha davet*” başlığı altında⁴⁰ düzenlenmiş olup⁴¹, uyuşmazlıkları ortaya çıkmadan idari aşamada çözmeye yönelik bir “*ön işlem*”⁴² niteliğindedir⁴³. Bu çerçevede uygulama mükellefin talebi üzerine değil⁴⁴, idarenin ön tespit ve devamında takdiri ile başlayan bir süreçtir⁴⁵. Nitekim madde, vergi incelemesine

³⁸ Vergiden kaçınma, vergi yükümlülüklerini azaltmak için kanuni boşluk ve belirsizliklerden yararlanmayı ifade eden bir kavramdır. Bkz. **İncel, Enes:** Türk Hukukunda Vergi Uyumu ve Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, 38. Vergiyi doğuran olaya neden olunmaması yolundaki çabalar da bu kapsamdadır. Bkz. **Akdoğan, Abdurrahman:** Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 163, 164 (Kamu Maliyesi). Vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma arasındaki temel fark, ilkinde vergi kanunlarına aykırı hareket söz konusu iken ikincisinde bu aykırılığın söz konusu olmamasıdır. **Herekman, Aykut:** Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) Cilt 2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990, s. 155, 156. Ayrıca **Edizdoğan, Nihat:** Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1991, 126 vd.; **Öztürk, Nazım:** Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2020, 162; **Gökbel, Doğan:** Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 37. (Kaçınma)

³⁹ Şirket aktifinde kayıtlı taşınmazın satışında oluşacak vergi yükünü öngören mükellefin, bunu kısmi bölünme yoluyla kurulacak bir şirketin hisselerinin devri yoluyla elden çıkarmayı öngörmesi halinde, somut olayda kısmi bölünmenin vergisel durumu konusunda izahat talebi istemesi bu duruma örnek gösterilebilir.

⁴⁰ Vergi Usul Kanunu md. 370.

⁴¹ Mülga 370. madde önce 6728 sayılı Kanunla (RG: 09.08.2016 – 29796) yeniden düzenlenmiş ancak fiilen uygulanmadan 7194 sayılı Kanunla (RG: 07.12.2019 – 30971) değiştirilerek yürürlükteki hale gelmiştir.

⁴² **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker,** s. 116.

⁴³ **Uzun Çam, Mine:** Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 22.

⁴⁴ **Gelir İdaresi Başkanlığı:** İzaha Davet Uygulaması Broşürü, Ankara, 2022, s.5.

⁴⁵ Her ne kadar maddenin yürürlükten kalkmış olan haliyle de ilgili olsa Danıştay’ın, mükellefin zirai faaliyetleri ile ilgili olarak bilgisine başvurulacağından 3 gün içinde vergi dairesine başvurusunun istenildiği bir yazıyı, yazının mahiyet itibariyle düşüklüğün izahına davet yazısı mahiyetinde olmadığı, ilgilinin vergi dairesine çağrılmaya yönelik genel bir yazı niteliği taşıdığı şeklinde değerlendirmesi konuya ışık tutmaktadır. Bkz. Dan. 3. D., 11.10.1989, E:1989/1965, K:1989/2116, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerden söz etmektedir. Bu anlamda müessese, vergi incelemesine veya takdire sevk işleminden önceki aşamada mükellefe durumunu ortaya koyma olanağı vererek vergi ödevlerini tamamlamaları açısından onlara bir imkan yaratmaktadır⁴⁶. Böylece bir yandan idari işlemlerin tesis ve icrası hızlandırılırken diğer yandan mükellefin sorunları inceleme sürecine girmeden idari aşamada etkin bir şekilde çözüme kavuşturulmuş olacaktır⁴⁷. Bu çerçevede izaha davet müessesesi, kişinin hukuki durumunu etkileyen idari bir işlemin yapılmasından önce gerçekleştiği için dinlenilme, savunma ve adil yargılanma hakları ile de yakın bir ilişki içindedir⁴⁸.

Maddede kullanılan “*verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler*” ifadesi, ceza yargılaması hukukunda da kabul gören basit – makul – yeterli – kuvvetli şüphe ayrımı çerçevesinde ve emare vurgusu da göz önüne alınarak değerlendirildiğinde, hükümde “*basit şüphe*” (başlangıç şüphesi) arandığı sonucuna ulaşılmaktadır⁴⁹. Bu durumda tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilmektedir. Kanun hükmü “*davet edilebilir*” şeklinde olduğundan idareye bu konuda bir takdir yetkisi verildiği anlaşılmakta olup, zaten maddede Bakanlığa bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetki verilmiş olması da buna işaret etmektedir. Ancak görüşümüze göre böyle bir uygulamanın idarenin takdirine bırakılması, “*hukuki güvenlik*”, “*hukuki belirlilik*” ve “*kanun önünde eşitlik*” anlamında doğru olmamıştır⁵⁰.

⁴⁶ İncel, s.67.

⁴⁷ Gönültaş, Nevin: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Yönünden Analizi, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2022, s.17.

⁴⁸ Alp, Ziya: Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak “İzaha Davet” Müessesesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2023, s.250, 251.

⁴⁹ Aynı yönde Bkz. Türkay, İmdat: “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet Müessesesinin Mükelleflere Sağladığı Hakların Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:40, S:471, Kasım/2020, ss:113-135, s. 117.

⁵⁰ Aynı yönde Bkz. Başaran Yavaşlar, Funda: “İzaha Davet - Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar -” Vergi Dünyası Dergisi, Y:37, S:433, Eylül/2017, ss:6-14, s. 14 (İzaha Davet).

B. KANUNLA TANINAN TAKDİR YETKİSİNİN GENEL İDARİ DÜZENLEYİCİ İŞLEMLE İDAREYİ BAĞLAR HALE GETİRİLMESİ

İdare, kendisine verilen yetki çerçevesinde uygulama ile ilgili yayınladığı Genel Tebliğ'de⁵¹, Kanundaki “*davet edilebilir*” yerine buradaki açıklamada “*izaha davet edilirler*”⁵² ifadesi kullanılmıştır. Böylece izaha davet konusunda Kanunun idareye verdiği takdir yetkisinin idarenin kendi eliyle ortadan kaldırıldığı ve artık haklarında ön tespit yapılan mükelleflerin davetinin zorunlu hale geldiği söylenebilir⁵³. Bir başka ifadeyle, Kanunun verdiği takdir yetkisi, idari düzenleme ile idare tarafından belli koşul veya durumlar gerçekleştiğinde, belirli bir idari işlemin yapılması zorunluluğunu ifade eden bağlı yetki⁵⁴ olarak anlaşılır hale gelmiştir. Böyle bir zorunluluk kabul edildiğinde yukarıda yaptığımız eleştirilerin nedeni ortadan kalmış olmamaktadır. Zira izaha davetin “*kapsamı*”nı belirleme yetkisi halen idarede görünmekte⁵⁵ olup, “*vergilerin kanuniliği*” ilkesi ile bu durum örtüşmemektedir. İdarenin, kendisine Kanunla verilmiş yetkiyi, yaptığı düzenleyici işlemle mükellefler lehine görünen bir şekilde kullanır hale gelmesi, bunun kanuna aykırılık teşkil ettiği gerçeğini değiştirmemektedir.

Mevzuatın idareye kimi zaman “*çerçeve çizmek*”⁵⁶ kimi zaman da “*seçenek sunmak*”⁵⁷ suretiyle takdir yetkisi tanınması, böylece idareye bir kısım kararları alıp almama, kararları alırken değişik olasılıklar arasından seçim yapma konusunda bir takdir yetkisi vermesi⁵⁸ kabul gören bir durumdur. Bu, hukuken mümkün ve geçerli ise de ele aldığımız müessese açısından Anayasal anlamda vergi hukuku özelinde idareye takdir yetkisi verilmesinde bir hukuka aykırılık söz konusudur. Kaldı ki öncelikle çerçeveyi çizecek mevzuatın Kanun olmaması başlı başına bir Anayasal sorun olarak karşımızdadır⁵⁹.

⁵¹ 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (RG: 30.07.2020 – 31201)

⁵² 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, md. 5.1.

⁵³ **Uzunöner, Mevlüt:** Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2020, s.95; **Uzun Çam,** s. 69, 70.

⁵⁴ **Alpar, Erol:** Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları, Danıştay Yayını, Ankara, 1990, s. 6.

⁵⁵ Nitekim idare daha önce 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. ile (RG: 25.07.2017 – 30134) 16 başlıkta kapsama giren hususlarda belirleme yapmış ise de daha sonra 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. ile bu Genel Tebliğ yürürlükten kaldırılmış, bu kez Genel Tebliğ ile kapsam belirleme yoluna gidilmemiştir.

⁵⁶ **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya,** s. 128.

⁵⁷ **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya,** s. 129.

⁵⁸ **Kaya, Cemil:** İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 26.

⁵⁹ Bkz. Anayasa md. 38 ve md. 73.

Bu durumun somut örneği Kanunun, ön tespitlerin verginin kaçakçılık suçunun konusunu oluşturan fiillerle⁶⁰ ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması halinde kural olarak bu kapsamdaki mükelleflerin izaha davet edilmeyeceğini düzenlemiş olmasında görülmektedir. Zira maddenin devamında söz konusu kuralın istisnası olarak, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, belirli şartlarla mükelleflere ön tespitle ilişkin yazı tebliğ edilebileceği düzenlenirken “*edilebilir*” ifadesi kullanılarak bu konuda idareye geniş bir takdir yetkisi verilmiş bulunmaktadır.

C. İZAHA DAVETİN MÜKELLEFLER YÖNÜNDEN SONUÇLARI

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellef, otuz günlük süre içerisinde izahta bulunursa yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir. Maddede mükellefi izahta bulunmaya zorlayan bir hüküm bulunmamaktadır. Mükellefin bu şekilde izahta bulunmaması, hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda veya bu yolda bir delil göstermeye zorlanamayacağı yolundaki ilke⁶¹ çerçevesinde kendisi aleyhine değerlendirilmemelidir. Bir adım daha ötesi, izaha davet yazısı tebliğ, bilgi verme⁶² çerçevesinde dahi ele alınamayacağından izahta bulunmayan mükellefe bu nedenle özel usulsüzlük cezası dahi kesilemeyeceği görüşünderiz⁶³. Nitekim Kanunda izahat verilmemesi durumunda nasıl bir işlem yapılacağı hususu düzenlenmemiş ise de Genel Tebliğ, izahat verip izahatı kabul edilmeyenler ile izahatı hiç vermeyenler yönünden aynı şekilde işlem yapılacağı yolundadır⁶⁴.

Mükellef, izaha davet uyarınca, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini yemin hariç her türlü delille ispatlayacak şekilde⁶⁵ izahatta bulunursa, izahatın kabul edilmesi ya da edilmemesi şeklinde iki olasılık ortaya çıkacaktır.

Mükellefçe yapılan izah sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmediği idarece anlaşılırsa, söz konusu tespitle ilgili olarak mükellef hakkında vergi incelemesi yapılmayacak veya takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. Aksine mükellefçe yapılan izahın yeterli bulunmaması halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ

⁶⁰ Vergi Usul Kanunu md. 359.

⁶¹ Anayasa md. 38.

⁶² Vergi Usul Kanunu md. 148 vd.

⁶³ Zaten ceza kesmeye dayanak Vergi Usul Kanunu mük. md. 355 hükmünde izaha davet ile ilgili md. 370 sayılmamıştır.

⁶⁴ 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, md. 5.3.3.

⁶⁵ **Mutlu Kaya, Özge:** Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 161. Ayrıca Bkz. Vergi Usul Kanunu md. 3.

edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, bir zamlarla⁶⁶ aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir.

Diğer yandan izaha davet uygulaması yapılmış olması, yapılan izahat idarece kabul görmedikçe vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmemektedir. Bu durum, mükellefler açısından müesseseden yararlanma konusunda tereddüt yaratabilecek bir husus olarak değerlendirilebilir. Zira, her durumda vergi incelemesine tabi tutulacağını düşünen mükellefin vereceği izahatları idare tarafından kabul edilmeyeceği gibi olası bir vergi incelemesinde kendisi açısından incelemede öne sürülecek iddiaları kabul anlamında değerlendirilebileceği kanaati ile hareket etmesi mümkün olabilir.

Önemli bir husus, bu şekilde kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, davet konusu tespitle sınırlı olarak artık pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacak olmasıdır. Mükellef kendisine izaha davet yazısı tebliğ edildikten sonra ancak değerlendirme sonucunu içeren yazı tebliğ edilinceye kadar eylemsiz kalmaya zorlanmakta ve bu şekildeki değerlendirme olumsuz ise yazının tebliğinden itibaren belli sürede vereceği beyanname ile cezanın %20 oranında kesilmesi dışında bir etki yaratacak eylemde de bulunamamaktadır.

İzaha davet uygulaması yapılmadan da mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulması ve bu aşamada artık mükelleflerin örneğin pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkün değildir. Ancak normal bir vergi incelemesinde inceleme nedeni mükelleflere genel olarak ifade edilmekte, mükellefler kendi işlemlerini spesifik olarak bir kez daha gözden geçirememekte iken izaha davet müessesesinde daha spesifik bir konunun gündeme getirilmesi söz konusudur. Güdülen amaç dikkate alındığında mükellefin izaha davet edildiği konuyu gözden geçirerek kendisini haklı bulmadığı noktada vergi aslı ve faizini ödemek kaydıyla cezasızlık imkanından yararlandırılması daha uygun görünmektedir. Sadece %20 oranında ceza kesilmesini içeren sistem, zaten ikmalen ve re'sen tarhiyatlarda kesilen cezaların uzlaşmada %20 oranına kadar düşürüldüğü dikkate alındığında cazip bir seçenek izlenimi vermemektedir.

⁶⁶ Bu zam, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında uygulanacak olup, öğretilde bu zam, "izah zammı" olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Kavramın bu şekilde kullanım 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği md. 7.2 kaynaklı olup, öğretilde kullanım örneği için Bkz. **Uzunöner**, s. 151.

D. İZAHA DAVET UYGULAMASINDAN YARARLANAN MÜKELLEFİN, TAHAKKUK EDEN BORÇLARI ÖDEMEMESİ DURUMUNDA UYGULANACAK İŞLEMLERDE “BOŞLUK”

Kanun hükmünde, izaha davet uygulaması sonucu tahakkuk edecek vergi, vergi ziyai cezası ve izah zammının süresinde ödenmemesi durumunda nasıl bir işlem yapılacağı konusunda bir hüküm bulunmadığı gibi indirimin iptal edileceği de düzenlenmiş değildir. Buna karşın idari düzenleme, izaha davet uygulaması kapsamında verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiler ile izah zammının mükelleflerce maddede öngörülen 30 günlük süre içerisinde ödenmemesi durumunda %20 oranında kesilmiş olan indirimli cezanın, %50 oranı esas alınarak ikmal edileceği ve izah zammının gecikme faizine dönüştürüleceği yolunda olduğundan görüşümüze göre “*vergilerin kanuniliği*⁶⁷” ilkesi ışığında fonksiyon gaspı söz konusudur⁶⁸. Bu şekilde düzenleme içeren genel tebliğ ‘kural koyucu’ nitelik taşıdığından bir iptal davasına konu edilebilir niteliktedir.

E. İZAHA DAVET UYGULAMASINDAN YARARLANILMASININ DİĞER ÇÖZÜMLERLE ETKİLEŞİMİ

İzaha davet uygulaması kapsamında mükellefin vereceği beyannameye istinaden indirimli oranda kesilen vergi ziyai cezası için uzlaşma talep edilmesi önünde kural olarak bir engel bulunmamaktadır⁶⁹. Diğer yandan “*cezalarda indirim*” için mükellefin dava açma hakkından feragati aranırken, izaha davette bu aranmadığından ihtirazı kayıtlı olarak beyanname verilmesi ve yargıda iptal davası açılması önünde bir engel bulunmamaktadır⁷⁰. Gerek izaha davet yazısı tebliği ve gerekse devamında değerlendirme sonucunun tebliği birer hazırlık işlemi (ön işlem) olmaları⁷¹ yani kesin ve yürütülebilir bir işlem olmamaları nedeniyle iptal davasına konu edilemezler. Bunlara dair hukuka aykırılıkların tarh aşamasında açılmış bir davada öne sürülmesi mümkündür.

⁶⁷ Anayasa md. 73.

⁶⁸ Görüşümüze göre her ne kadar Vergi Usul Kanunu md. 344, “*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*” şeklinde ise de ne bu maddede ne de izaha davet ile ilgili md. 370 içeriğinde hüküm bulunmaması idari görüşü hukuki dayanaktan yoksun bırakmaktadır.

⁶⁹ Vergi Usul Kanunu ek md. 1 ile md. 370/b kapsamındaki uygulamada kesilen vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıca 519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde de bu yönde “*Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin (a) fıkrası kapsamında %20 oranında vergi ziyai cezası kesilmesi halinde bu ceza için, uzlaşma talep edilebileceği veya cezada indirim müessesesinden yararlanılabileceği*” açıklaması yer almaktadır.

⁷⁰ Aynı yönde **Başaran Yavaşlar**, (İzaha Davet), s. 7.

⁷¹ İşlemin yapılabilmesi için gerekli olan neden unsurunu oluşturan verilerin oluşma, toplanma ve değerlendirilmesi ile ilgili işlemler, nihai iradenin açıklanması değil, hazırlık aşamasını oluşturur. Bkz. **Karahanoğulları, Onur**: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 109.

F. ARA DEĞERLENDİRME

İzaha davet uygulaması, kimlerin izaha davet edilebileceği konusunda idareye bir takdir yetkisi vermesi nedeniyle kanun önünde eşitlik ilkesi ile çelişmektedir. Diğer yandan izaha davet edilen mükellef buna uymak durumunda olmadığı gibi, uysa dahi süreçte beyanların ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma imkanını da korumaktadır. İzaha davet sadece pişmanlık talepli beyan hakkına etki etmektedir ki bu zaten pişmanlık ve ıslah ile ilgili özel düzenlemenin de bir yansıması olarak anlaşılır bir sonuçtur.

Yukarıda açıklandığı üzere, vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat ve kesilen cezaların özellikle uzlaşma ile ulaşabileceği sınırlar dikkate alındığında mükelleflerin izaha davete uymak yerine vergi incelemesi sonucunu beklemesi olasılığı karşısında müessesenin daha cazip bir hale getirilmesinde yarar olduğu değerlendirilebilir.

III. PİŞMANLIK TALEPLİ BEYAN (PİŞMANLIK VE ISLAH)

A. KURUMUN UYGULANMA ŞARTLARI

Kanun, bu müesseseyi, “*Pişmanlık ve Islah*” başlığı altında⁷² düzenlemiştir. Müessese, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında sayılmasına karşın, vergi uyuşmazlıklarının doğuş zamanı dikkate alındığında uyuşmazlığı çözümleyen değil ortaya çıkmasını önleyen bir yol olduğu ortaya çıkmaktadır⁷³. Düzenlemede aranan ilk şart, (Emlak vergisi dışında⁷⁴) beyana dayanan bir verginin söz konusu olması, ikinci şart

⁷² Vergi Usul Kanunu md. 371.

⁷³ **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 473; **Kaneti, Selim/ Ekmekci, Esra/ Güneş, Gülsen/ Kaşıkçı, Mahmut:** Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 431, 438; **Oktar**, s. 508; **Taş, Metin:** Vergi Yargısı, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 24; Hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim ve uzlaşmanın vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesini sağlayan kurumlar olmasına karşın, pişmanlık aşamasında bunlardan farklı olarak yaratılmış gerçek anlamda bir uyuşmazlık olmadığı gerekçesiyle karşı değerlendirmeler için Bkz. **Erdem, Tahir:** Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, 365.

⁷⁴ Emlak Vergisinin kapsam dışı bırakılması, 2365 sayılı Kanun (RG:31.12.1980 – 17207 M) md. 90 ile yapılan değişikliğin sonucudur. Değişiklik gerekçesi, bu verginin yaygın bir mükellef grubunu kapsadığı ve beyanname sayısının beyana dayalı diğer vergilerle kıyas kabul edilmeyecek derecede yüksek olduğu, pişmanlık müessesesinin uygulanması durumunda yapılacak işlemlerin ağır külfetlere yol açacağı, zaten bu vergi türünde mükelleflere beyanname verme süresi ve cezalar yönünden diğer vergilerden daha fazla kolaylık ve imkan tanındığı şeklindedir. Ayrıca gerekçede pişmanlık ve ıslah müessesesinin, mükellefler açısından bu vergide, diğer vergilerde haiz olduğu önemi de arz etmediği değerlendirilmiştir. Gerekçe için Bkz. (www.corpus.com.tr). Erişim Tarihi: 25.08.2023. Söz konusu dönemde Emlak Vergisi, beyana dayanan bir vergi türü olup, genel bütçeye dahilken günümüzde hem yerel yönetimlere ait bir vergi haline gelmiş ve beyan sistemi de kaldırılmıştır.

Diğer yandan Emlak Vergisi Kanunu’na daha sonraki süreçte beyana dayalı ve genel bütçeye dahil Değerli Konut Vergisi eklenmiş olup, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) bu vergi türü için pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanabileceğini açıklamıştır. Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı:** Vergilerde Pişmanlıkla Beyan Uygulaması Rehberi, Ankara, 2022, s. 6. Bu konuda, çalışmamızın sınırları dikkate alınarak tartışmaya girilmeyecektir.

bu vergi ile ilgili vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara⁷⁵ kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi şeklindedir. Bu iki şartı ön şartlar olarak da adlandırabiliriz. Zira bu iki şart söz konusu değilse müesseseden yararlanılması mümkün değildir.

Müessesenin beyana dayalı vergiler ile sınırlandırılmış olması, beyan kurumunun çalıştırılmasına, alınması gereken vergilerin sorunsuz ve eksiksiz tahsil edilmesini sağlama amacı ile ilgilidir. Zira, beyana tabi vergilerde mükellef vergiyi ödemek veya ödememek (beyan etmek veya etmemek) şeklinde bir ikileme karar vermektedir. Bu karar, beyan etmeme ya da eksik beyan etme şeklinde olmuşsa mükellef pişmanlık ve ıslah yoluyla doğru karara ulaşarak eksikliğini giderme ve dürüst kalma imkanına kavuşmaktadır⁷⁶.

Ön şart olarak nitelediğimiz “kendiliğinden haber verme”nin, i) yazılı (dilekçe ile) olması, ii) bu şekilde haber verme tarihinden önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması, iii) haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce (kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması şartlarını da kendi içinde taşıması gerekmektedir. Bunlara son bir şart olarak iv) mükellefin haber vermesinin kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilmeden önce gerçekleşmiş olması gerektiği eklenebilir.

Günümüz vergi uygulamalarında beyana dayalı vergilemenin elektronik ortamda gerçekleştirildiği dikkate alındığında, beyanname verilmesi sırasında beyan sahibine pişmanlık seçeneğinin sunulması nedeniyle ayrıca bir dilekçe aranmadığı dikkate

⁷⁵ Vergi Usul Kanunu md. 371 hükmünde, “her hangi resmi bir makama” ibaresi yer almakta olup, bunun çok geniş anlamda değerlendirilmesi gerektiği yolunda görüşler mevcuttur. Bkz. **Somuncu, Ahmet/ Değirmendereli, Ali**: Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s.67. Ancak örneğin Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, bunun yerine “ihbar” kavramını kullanmayı tercih etmektedir. Bkz. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 247. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu md. 142 hükmünde arama yapılabilecek durumlar düzenlenirken “ihbar” kavramı kullandığına işaretle değerlendirme yapılması gerektiği görüşünderiz. Nitekim vergi hukuku öğretisinde “ihbar”ın, vergi kaçırılması konusu içeren bir bildirim olarak tanımlandığı da dikkate alındığında bu yaklaşım kişinin hukuki ve mali güvenliği anlamında daha doğru görünmektedir. İhbar kavramının tanımı yönünden Bkz. **Yüce, Mehmet/ Yücelen, İsmail Hakkı**: Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler), Ekin Yayınları, Bursa, 2021, s.179.

⁷⁶ **Aslan, Memduh**: Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 53.

alındığında Kanun hükmünde “kendiliğinden dilekçe ile haber verme” şeklinde yer alan ifadenin bir karşılığı kalmamıştır.

Kanuni süresinde hiç veya tam yapılmayan beyanın, kanuni süresinden sonra gerçekleşmesi halinde, sırf pişmanlık kutucuğunu işaretlediği ya da bir dilekçe verdiği için vergi ziyai cezasına muhatap olmayan bir mükellefe karşın, yine beyanname veren ve bu esnada bilerek veya yanlışlıkla pişmanlık kutucuğunu işaretlemeyen ya da bu yönde bir dilekçe vermeyen ancak vergi ve zammını verilen vade içinde ve fakat on beş gün dolmadan önce ödeyen mükellefe vergi ziyai cezası kesilmesi şekle aşırı bir anlam yüklemek olarak değerlendirilebilir. Mükellefler arasında bu şekil farklılık yaratan bu uygulamalar nedeniyle, mükellefin talebine bağlı olarak bir kısım idari çözümler üretilmekte ise de⁷⁷ idari çözümle ilgili bilgiye sahip olmayan ve böyle bir talepte bulunmayan ya da talepleri idare tarafından reddedilen mükellefler açısından mağduriyet giderilmemektedir⁷⁸. Bu müessesenin amacı, idarenin bilgisi dışında kalan vergi kaybının mükellef tarafından kendiliğinden verilen beyanname ve yapılan ödeme ile giderilmesi olduğuna göre, değerlendirmelerin de bu zeminde yapılmasını yarar bulunmaktadır.

Maddenin ilk halinde herhangi bir vergi incelemesine başlanması ya da takdire sevk yapılması müesseseden yararlanmaya engel teşkil ederken, mükelleflerin vergiye

⁷⁷ Nitekim vergi idaresi dahi uygulamada, “... yanlışlıkla 'kanuni süresinden sonra' seçeneğinin işaretlendiğinin ve elektronik ortamda bulunan açıklama kısmında açık olarak pişmanlık hükmünden yararlanma taleplerinin belirtildiğinin yazılı olarak yapacağı müracaat ile ifade edilmesi durumunda; yapılan araştırma neticesinde ve mükellefin durumunun 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 'Pişmanlık ve Islah' başlıklı 371 inci maddesinde belirtilen şartları taşıması ve vergi dairesi müdürünce bu durumun uygun görülmesi halinde, tahakkuk işlem türünün ve vadenin değiştirilmesi, gecikme faizinin pişmanlık zammına dönüştürülmesine yönelik olarak bilgisayar programlarında gerekli değişiklik yapılarak vergi daireleri sistemlerine aktarılmıştır. Konu ile ilgili düzeltme işlemleri vergi dairesi müdürü şifresi ile yapılabilecektir.” şeklindeki talimat ile hareket etmektedir. Aktaran, **Özdemir, Muharrem:** Vergi İcra Hukuku, Yıtem Basım, İstanbul, 2018, s. 277. Nitekim Danıştay’da bir kararında, “...2014 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesini süresinden sonra, ama idare tarafından takdire sevk işlemi yapılmadan veya incelemeye başlanmadan önce yaklaşık yirmi günlük gecikmeyle veren mükellefin, tahakkuk eden vergiyi 15 gün içinde ödediği de dikkate alındığında, beyannameyi pişmanlık talep etmeyip, 376. madde gereği cezada indirim talebiyle vermesi iktisadi icaplara uygun olmayacağından, davacının elektronik ortamda beyanname verirken sehven 376. maddeyi seçtiği, asıl iradesinin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak olduğu, pişmanlık hükümleri gereğince davacı mükellef hakkında vergi ziyai cezası kesilemeyeceğinden, uyuşmazlık konusu vergi ziyai cezasında hukuka uygunluk bulunmadığı...” gerekçesiyle davanın kabulüne karar veren Vergi Mahkemesi kararını aynen onamıştır. Bkz. Dan. 4. D., 19.11.2020, E:2016/9686, K:2020/4679, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

⁷⁸ Esasen elektronik ortamda beyan sistemine geçilmeden önce de kanuni süresinden sonra dilekçe ekinde beyanname veren mükelleflerin, bu dilekçelerinde ‘pişmanlık talebi’ hususunda bir ibareye yer vermemeleleri nedeniyle cezalı tarhiyata muhatap olmaları nedeniyle idare yayımladığı bir genel yazı ile diğer şartların yerine getirilmiş olması kaydıyla pişmanlık müessesesi uygulanması gerektiği yolunda teşkilatını talimatlandırmış durumdadır. Bkz. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 17.10.2000 tarih ve B.07.0.GEL.30/3044-371-685/47122 sayılı genel yazısı, (<https://www.gib.gov.tr/node/95727/pdf>), Erişim Tarihi: 26.11.2023. Aynı durum günümüzde elektronik ortamda verilen beyannamelerde de beyan sahibinin yanılması durumunda geçerli olarak değerlendirilebilir.

uyumlarının artırılması amacıyla⁷⁹ yapılan değişiklik ile bu sınırlamanın kapsamı, “*haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türü*” şeklinde daraltılmıştır. Ancak değişikliğin, “*vergilendirme dönemi*”ni içermemesi görüşümüze göre bir eksiklik olup, bu nedenle örneğin 2022 yılı KDV için vergi incelemesi yapılıyor olması, 2023 yılı için KDV yönünden pişmanlık ve ıslah uygulaması önüne bir engel olarak çıkabilecektir.

Bu ön şartların sağlanmış olmasının devamında ise i) hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi, ii) eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının aynı sürede tamamlanması veya düzeltilmesi, iii) haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için “*pişmanlık zammı*”⁸⁰ ile birlikte aynı sürede ödenmesi gerekmektedir. Bu koşulların mükellef tarafından sağlanması pişman olunduğunun göstergesi olarak kabul edilmekte ve mükellefin cezadan kurtulması bir hak olarak tesis edilmektedir⁸¹. Bu bölümde belirttiğimiz şartlar müessesenin “*ıslah*” kısmını oluşturmaktadır. Maddede kullanılan haliyle ıslahın ceza hukukundaki suçlunun ıslah edilmesi anlamı yanında aslen düzeltme, iyileştirme ve iyi yola yöneltme kavramlarından hareketle yapılan bildirim sonucu zamanında ödenmemiş olan verginin ve bu vergi üzerinden hesaplanacak zammın ödenmesi anlamında hükme dahil edildiği görüşünderiz⁸².

B. UYGULAMADAN YARARLANMANIN SONUÇLARI VE ŞARTLARIN İHLALİ HALİNDE DURUM

Müessesenin gerektirdiği şartları yerine getiren mükellefe vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği Kanun lafzında “*vergi ziyayı cezası kesilmez*” şeklinde yer almakta olup, uygulamanın en önemli sonuçlarından ilki budur. Ancak vergi cezaları vergi ziyayı cezasından ibaret olmayıp, (genel) usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da vergi cezası olmalarına rağmen madde metninde yer almadığından pişmanlıkla beyana rağmen

⁷⁹ Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Pişmanlık), s. 7. Ayrıca değişikliğe dair 7338 sayılı Kanun gerekçesi de bu yöndedir. (<https://www.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3854.pdf>), Erişim Tarihi: 25.08.2023. Bir kısım yazarlar, (beyana dayalı olan dönem için) Emlak Vergisi için pişmanlık müessesesinin uygulanmamasının içtihatların kanunlaşması sürecini yansıtan güzel bir örnek olduğunu, kamulaştırma bedelinin tespitinde tek ölçüt olmamasına rağmen vergi değerini yükseltmek isteyen kötü niyetli yükümlülere engel olmayı amaçlayan bir sınırlama olduğunu ifade etmektedir. Bkz. **Karakoç, Yusuf**: Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1997, s. 21 – 24 (Pişmanlık) ve aynı yönde Bkz. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 247, 248.

⁸⁰ Kanunun, “*6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zam*” şeklinde tanımladığı zam öğretisi ve uygulamada “*pişmanlık zammı*” olarak adlandırılmaktadır. Bu şekilde kavram kullanımına örnek anlamında Bkz. **Karakoç**, (Pişmanlık), s. 65.

⁸¹ **Çetin Gerger, Güneş**: Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2011, s.100.

⁸² **Yıldırım, Zübeyr**: Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.113,114.

kesilebilmektedir⁸³. Kanunda pişman olmanın vergi ziyana bağlanmış olması buna bir gerekçe olarak gösterilebilirse de kaçakçılık suçlarının vergi ziyana yol açıp açmadığına bakılmaksızın pişmanlık ve ıslah kapsamına alınmış olması nedeniyle sadece şekil şartlarını ihlal eden fiillerin kapsam dışı tutulması anlaşılır değildir⁸⁴.

Müesseseden yararlanmanın ikinci sonucu, başkaca bir neden bulunmadığı sürece, sırf pişmanlıkla beyanname verdikleri gerekçesiyle mükelleflerin uygulamada vergi incelemesine ve takdire sevk edilememesidir⁸⁵.

Müessesenin diğer bir sonucu da pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık hakkındaki madde hükmünün de⁸⁶ uygulanmayacak olmasıdır. Bu açıdan müessese, suçu oluşturan eylemler için suçun tamamlanmasından sonra yetkili makamlara failin kendiliğinden bildirimde bulunması durumunda söz konusu olacak bir cezasızlık nedeni oluşturduğundan, gönüllü vazgeçme olarak değil etkin pişmanlık olarak kabul edilmektedir⁸⁷.

Yukarıda açıklanan sonuçlardan yararlanılabilmesi açısından haber vermenin, kaçakçılık suçlarında dava zaman aşımı süresi içinde, vergi ziyayı kabahati açısından ise tarh zaman aşımı süresi içinde yapılmış olması ve müteakiben diğer şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir⁸⁸.

Başvuruya rağmen şartların yerine getirilmemesi durumunda başvuru artık geçerli olmayacak, şartların ihlali, adeta pişmanlıktan feragat⁸⁹ anlamına geleceğinden mükellefe cezalı tarhiyat yoluna gidilecektir.

C. ARA DEĞERLENDİRME

Vergi sistemimiz temelinde beyana dayalı tarh üzerine inşa edilmiştir. Bu sistemde idarenin mükellef beyanlarını denetleme imkanı söz konusu olup, bu durumda idare tarafından yapılacak ikmalen veya re'sen tarhiyatlar için vergi ziyana bağlı vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır. Müessesenin amaçlarından ilki, vergi kanunlarına aykırı fiilleriyle kabahat / suç işleyenlerin duydukları pişmanlığa hukuki bir sonuç bağlanarak bunlar hakkında cezaya hükmolunmasını önlemek suretiyle vergi anlaşmazlıklarının idari

⁸³ **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Pişmanlık), s. 5.

⁸⁴ **Karakoç**, (Genel Vergi), s.474.

⁸⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, VUK Sirküleri, 12.09.2017, VUK-95/ 2017-8, (<https://www.gib.gov.tr/node/123905>), Erişim: 25.08.2023.

⁸⁶ Vergi Usul Kanunu md. 359.

⁸⁷ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 432 ve aynı yönde Bkz. **Oktar**, s. 508; **Batı, Murat**: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022 (Vergi Hukuku), s. 477;

⁸⁸ **Karakoç**, (Genel Vergi), s.475.

⁸⁹ **Şenyüz, Doğan**: Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2022, s. 325 (Vergi Ceza).

çözümüdür⁹⁰. İkinci amacın ise, mükellefe cezasızlık imkanı sağlanarak, vergi ziyasına neden olunan beyanını düzeltmesinin teşviki ile ödemesi gereken doğru verginin tahsil edilmesi olduğu söylenebilir. Mükellef sayısının ve beyanların çokluğuna karşın idarenin bunların tamamını denetlemesi ya da her denetimde her vergi dışı kalmış olayın saptanabilmesi olasılığı dikkate alındığında bu anlaşılır bir durumdur⁹¹.

Hal böyleyse de pişmanlık talebi ile beyanname veren mükellefe, bu beyannameye ihtirazı kayıt koyarak konuyu yargıya taşıma imkanı verilmemesi bir hak ihlali olarak değerlendirilebilir. Öğretide bu müessesenin uygulanması “*mükellefin iyi niyeti / pişmanlık duyması*⁹²” üzerinden ele alınmaktaysa da müessese vergi ziyası cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflere bunların kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi üzerine inşa edilmiştir. Oysa bazı durumlarda idare ve mükellef arasında kanunların yorumunda farklılık olabildiği ve mükellefin yorumunun haklılık payı içerebildiği dikkate alındığında, mükellefin bir yandan pişmanlık talepli beyanda bulunarak olası vergi cezalarından kaçınması ama diğer yandan da haklılığını ispat etme çabasına girmesi önünde bir engel yaratılmaması gereklidir⁹³. Mükellefin haklılığını ispat etmesi için yargı yolu açık olan cezalı tarhiyat yapılmasını beklemesinin önerilmesi, i) pişmanlık talepli beyan ile ikmalen veya re’sen tarhiyatlarda karşılaşılabilecek yaptırımlar arasında aşırı farklılık olması, ii) tahsilat imkanının belirsiz bir geleceğe ertelenmesi yönlerinden tartışılabilir.

Beyana dayalı vergilendirme mükellefe güven üzerine inşa edilmiş olup, bu sistemde her mükellef kendi vergisinin matrahını bizzat kendisi hesaplamakta ve idare de mükellef tarafından beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat yapmakta⁹⁴ olduğundan mükelleflerin kendi beyanlarını dava konusu etme yasağı devreye girmektedir. Beyana ihtirazı kayıt koyma bu yasağın bir istisnası olup, bu imkan mükellefin elinden

⁹⁰ **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 473.; **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 431.

⁹¹ Şenyüz, bu durumu, “...bir taraftan kişilerin yasalara uymaları özendirilmiş diğer taraftan da vergi ziyası açısından belki de idarece hiç tahsil edilmeyecek bir gelir sağlanmış olacaktır... Böylelikle bir taraftan vergi idaresinin denetim yapmasındaki boşluk giderilirken diğer taraftan mükelleflerin sistem içinde kalarak faaliyetlerini sürdürmeleri teşvik edilmiş olur.” şeklinde ifade etmektedir. Bkz. **Şenyüz**, (Vergi Ceza), s. 529, 530.

⁹² **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 473; **Kaneti/ Ekmekci, Güneş/ Kaşıkçı**, s. 431; **Şenyüz**, (Vergi Ceza), s. 310.

⁹³ Aksi yönde yani pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konulmayacağı görüşünde olanlar; pişmanlık hükümlerinden yararlanılarak verilen beyanname ile beyannameyi verenin hatalı davranışını kabul ederek bundan pişmanlık duyduğunu kabul ettiğini ve bu nedenle ihtirazı kayıt konulması halinde fiilin hukukten tartışılabilir hale gelmesi iradesi ile bunun arasında çelişki doğacağını gerekçe olarak göstermektedir. Bu yönde örnekler için Bkz. **Ela, Haticce**: “Vergi Aslına Bağlı (Tabi) Olma ve Vergi Kaybına Bağlı (Tabi) Olma Kavramları Üzerinden Vergi Ziyası Cezası ile Süreli Hapis Cezasına Özgü Pişmanlık, İştirak, Tekerrür ve Birleşme Kurumuna İlişkin Bir Değerlendirme”, Doğrusöz, A. Bumin/ Güner, Ayşe/ Akgül Yılmaz, Gülay (Editörler), Güncel Maliye Tartışmaları – 3 Dr. Veysi Seviğ’e Armağan, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, ss:325-370, s.347

⁹⁴ AYM, 14.06.2017, E:2017/24, K:2017/112, RG:19.07.2017-30128.

alındığında geriye sadece vergi hatasına bağlı düzeltme talebi kalmaktadır ki çoğu kez bu yol da “açık / yoruma dayalı olmayan vergi hatası” gibi gerekçelerle işlemez duruma gelmektedir⁹⁵. Zira, hata, sadece mükelleflerin ödevlerini getirirken yaptıkları yanlışlıklardan kaynaklanabileceği gibi “vergilendirme işlemlerinin yapılması sırasında vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması veya uygulamasından⁹⁶” da kaynaklanabilir. Bu nedenle, pişmanlık talepli beyanname verilmesinde de beyana dayalı bir tarhiyat söz konusu olduğuna göre, sadece pişmanlık müessesesi gerekçe gösterilerek ihtirazı kayıt konulması imkanının ortadan kaldırılması bir sınırlandırma olarak değerlendirilebilir.

Gerek ihtirazı kayıtlı beyan ve gerekse vergi hataları / düzeltme müesseseleri aşağıda ele alınacağından bu bölümde ayrıntıya girilmeyecek olmakla birlikte Danıştay tarafından son dönemde istikrar gösteren kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konulamayacağı kabulü Anayasa Mahkemesi kararı sonrası en azından müeyyide tehdidi ile verilen beyannameler⁹⁷ açısından değişmiş ise de pişmanlık talepli beyannamelere ihtirazı kayıt konulamayacağı⁹⁸ kabulü aynen devam etmektedir. Yine Danıştay’ın hukuki uyumsuzluk / yorum gerekçesiyle birçok vergi hatası / düzeltme taleplerinin reddi hususunda oldukça dar çerçevede ele almaya devam ettiği de bir vakıa olarak ortadadır⁹⁹.

Mükelleflerin özellikle vergi idaresi ile öğreti ve/veya yargı kararları arasında farklı değerlendirme ve yorumların söz konusu olduğu olaylarda, vergi ziyasına neden olup olmadıkları konusundaki belirsizliği gidermek anlamında, ihtirazı kayıt koyarak olayı yargıya taşıma imkanı söz konusudur. Ancak, pişmanlık talepli verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konulması halinde yargı yolu işlemediğinden mükelleflerin söz konusu durumlarda pişmanlık talepli beyanda bulunmamayı tercih etmeleri gündeme

⁹⁵ Vergi hukuku öğretisinde baskın görüş, Balcı tarafından, “...vergilendirmeden kaynaklanan bir hatanın, vergi hatası kapsamında değerlendirilebilmesi için yorum yöntemlerine gerek duyulmaksızın Vergi Usul Kanunu’nun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde sayılan vergi hataları içerisinde açık bir şekilde yer alması gerektiği...” şeklindedir. Bkz. **Balcı, Mustafa:** Vergi Hataları ile Düzeltme – Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022, s. 117 (Vergi Hataları). Aynı yönde Bkz. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker,** s. 199; **Karakoç,** (Genel Vergi), s.606, 607.

⁹⁶ **Kılıç, Didem Hande:** Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 45. Aynı yönde Bkz. **Karakoç, Yusuf:** Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 126 (Vergi Yargılaması).

⁹⁷ Dan. 4. D., 16.09.2020, E:2016/10221, K:2020/2992; Dan. 9. D., 04.10.2022, E:2020/5356, K:2022/4530; Dan. VDDK, 04.12.2019, E:2019/1270, K:2019/1031, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 22.11.2023.

⁹⁸ Dan. 3. D., 17.04.2002, E:2000/2581, K:2002/1653; Dan. 9. D., 03.10.2022, E:2020/456, K:2022/4469; Dan. 9. D., 14.04.2022, E:2019/2328, K:2022/1462, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 22.11.2023.

⁹⁹ Dan. 4. D., 19.01.2023, E:2019/3177, K:2023/307; Dan. 4. D., 16.03.2023, E:2020/6199, K:2023/1463; Dan. 9. D., 16.02.2023, E:2023/304, K:2023/287, Dan. VDDK, 24.05.2023, E:2022/1616, K:2023/529, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 22.11.2023.

gelmektedir. Bu durumda mükelleflerin, bir vergi incelemesi ile tespit edilip cezalı tarhiyat yapılması riskini göze almaları söz konusu olabilecektir. Böylece hem Devlet açısından tahsil edilemeyen veya geç tahsil edilen vergilerin söz konusu olduğu ve hem de mükellefler açısından cezalı tarhiyat riskinin oluştuğu ortaya çıkmaktadır.

Konunun pişmanlık talebi ile verilen beyannamelere de ihtirazı kayıt konulabileceği yolunda içtihat haline gelmesi ile çözülmesi, karmaşık vergi mevzuatı yanında özellikle zaman içinde değişen özelgeler karşısında mükellefi koruyucu bir etki yaratacağı düşünülebilir. İhtirazı kayıt konulmasının, pişmanlık ve ıslah düzenlemesinin ruhuna aykırı olduğu kabulü¹⁰⁰ ile görüşümüzün kabul görmemesi mümkündür. Ancak vergi mevzuatının karmaşık ve sık değişiyor olması, yargı kararlarında zaman içinde yön değişikliklerinin gündeme gelmesi nedeniyle, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte ‘doğru görünen’ bir uygulamanın sonradan aksi yönde değerlendirilmesi olasılığında bu kanaat ile hareket edilmesi hakkaniyete uygun düşmeyebilecektir.

Bu çerçevede, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazı kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellefler ile süresinden sonra pişmanlıkla beyanda bulunan mükellefin “*hatalı davranışını kabul ettiği*” ve “*vergi ziyana yol açan fiilden pişman olduğu*” kabulüyle pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerin durumlarının farklılık arz ettiği yolundaki kabule katılmamaktayız¹⁰¹. Aksine, pişmanlık talebi ile beyanname veren mükellefin, gerçekten hatalı davranışını kabul etmesi / pişman olması yanında ikinci bir olasılık olarak da “*hatalı olmadığını düşünmesine rağmen kendisi aleyhine olabilecek yeni çıkan bir özelge veya öğrenilen yeni bir içtihat nedeni ile yaptırım tehdidi algılayarak*” beyanname verme yoluna gitmesi de mümkündür ve halihazırda genel kabul bu olasılığı dışlamayı tercih etmektedir.

Pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazı kayıt koyan mükellefin, pişmanlık iradesinin olmaması ve hala tereddüde düştüğü ya da Vergi İdaresinin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hale gelmesini istemesi gerekçesiyle dava açabilme isteğinin hukuken korunmasına karşın, herhangi bir hatalı davranışının varlığını kabul etmeyen ancak (zaman içinde değişim dahi gösterebilen) farklı idari yorumlar ya da içtihatlar nedeniyle

¹⁰⁰ Nitekim AYM'nin, “*Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekir. Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedir.*” şeklinde ifade ettiği gerekçe aslında buna işaret etmektedir. AYM, 14.06.2017, E: 2017/24, K.2017/112, RG:19.07.2017-30128.

¹⁰¹ AYM, 27.02.2019, BN:2015/15100, RG: 03.04.2019 – 30734. Aynı yönde Dan. VDDK, 29.05.2013, E:2012/412, K:2013/232, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

bir risk üstelenmek istemeyen ve bu nedenle pişmanlık talepli beyanname veren mükellefin iddialarının da tartışılabilirliğinin hukuken sağlanması ve korunması gerekir.

IV. İHTİRAZI KAYITLA BEYAN VE DAVA AÇMA

A. KURUMA İLİŞKİN AÇIK BİR KANUNİ DÜZENLEMENİN OLMAMASI

Osmanlı Türkçesine ait bir tamlama olan “*kayd-i ihtiraz*” ifadesi, Cumhuriyetin ilanından sonra dilde yapılan sadeleştirmeyle ortaya çıkan “*ihirazı kayıt*” kavramına evrilmiş olup, bu kavram, “*muayyen hakları kullanmak hususunda serbestisini muhafaza etmek isteyen tarafın bu hususta vâki beyanı*” olarak tanımlanmaktadır¹⁰².

Kanun, kural olarak mükelleflerin beyan ettikleri matrah ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere karşı vergi hataları hariç¹⁰³ dava açamayacaklarını düzenlemiştir¹⁰⁴. Ancak Vergi Usul Kanunu’nda açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte¹⁰⁵ öteden beri İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yer alan “*ihirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz*” hükmünden¹⁰⁶ hareketle Kanunun bu uygulamanın var olduğu ön kabulünü içerdiği anlaşılmaktadır¹⁰⁷. Anayasa Mahkemesi de her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olanların mükelleflerin kendileri olsa da bazı hallerde gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilecekleri ve bu gibi durumlarda ihtirazı kayıtlı beyanname vererek daha sonra dava yoluna gidip haksız ödediklerini düşündükleri vergileri geri isteyebilmelerinin mümkün olduğunu değerlendirmektedir¹⁰⁸.

¹⁰² **Türk Hukuk Kurumu:** Türk Hukuk Lügati, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, s. 152

¹⁰³ Kanun maddesinde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere karşı itiraz edemeyecekleri açık bir şekilde hükme bağlanmış olup fıkrada bu kanunun vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğuna değinilmiş olması, düzeltme ve şikayet yolunun kendi usul ve kuralları içinde uygulanabileceğini belirtmek için olup Vergilendirme hataları kapsamındaki işlemlerin dava yoluyla çözümleneceği anlamında bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Aynı yönde Bkz. Dan. 3. D., 24.09.1997, E:1996/6364, K:1997/3047, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹⁰⁴ Vergi Usul Kanunu md. 378.

¹⁰⁵ Diğer yandan Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesine eklenmiş, “*İhtirazı kayıtlı beyan edilip ödedikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır.*” hükmü, uygulamanın Vergi Usul Kanunu anlamında da kanuni dayanağının olduğuna işaret etmektedir.

¹⁰⁶ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 27.

¹⁰⁷ **Akın Basa, Yeliz Neslihan:** Vergi Hukukunda Tahakkuk, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2023, s. 410 ve ayrıca Bkz. **Erdoğan, Meriç:** “Beyannamenin Bağlayıcılığı ve İhtirazı Kayıt”, Vergi Sorunları Dergisi, S:402, Mart/2022, ss:24-47, s. 27.

¹⁰⁸ AYM, 14.06.2017, E:2017/24, K:2017/112, RG: 19.07.2017-30128.

Bu durumda mükellefler tereddüt ettikleri ancak cezai bir durumla karşılaşmamak için verdikleri beyannameye, tereddüt konusu oluşturan uyuşmazlıklar için yargıya başvurma haklarını saklı tutukları şerhi koyabilirler ki, buna ihtirazi kayıt denilmektedir¹⁰⁹.

B. İHTİRAZI KAYDIN ŞEKLİ

Kanunda ihtirazi kaydın şekli konusunda bir hüküm bulunmamakla birlikte Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde, mükelleflerce beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye, kanuni gerekçe gösterilerek dava hakkının saklı tutulması yolunda şerh ile verilen beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmiş kabul edileceği açıklaması yer almaktadır¹¹⁰. Ancak Yönergenin bu açıklamasından, belli bir tutar göstermeden genel bir ifadeyle yapılacak bildirim ve şerhler, ihtirazi kayıtla beyan sayılmaz¹¹¹ gibi bir sonucun çıkarılamayacağını da ifade etmek isteriz¹¹². Beyannamenin elektronik ortamda verilmesi durumunda, yazılımda mevcut kutucuğun işaretlenmesi ve açılan metin kutusuna gerekçenin yazılması ve eğer kağıt olarak veriliyorsa beyanname üzerinde veya ayrıca bir dilekçe ile şerhin konulması gerektiği yolunda öğretisi ve uygulamada görüş birliği söz konusudur¹¹³.

Tahakkuk işlemi gerçekleştirildikten sonra ihtirazi kayıt talebinin kabul edilmeyeceği yolunda görüşler¹¹⁴ varsa da biz, mükelleflerin süresi içinde beyan ettikleri matrahlarla ilişkin olarak verdikleri beyannameye ihtirazi kayıt koyabilecekleri gibi -beyanname verme süresi içinde olmak koşuluyla- dilekçe ile beyanın ihtirazi kayıtla yapıldığını bildirebileceklerinin kabul edilmesi gerektiği görüşündeyiz¹¹⁵. Zira, ihtirazi kaydın zamanına bağlı olarak doğurduğu hukuki sonuçları yönünden mevzuatta bir fark öngörülmediği gibi, aksine ihtirazi kaydın konulma zamanına bağlı olarak hukuki sonuçlarının değiştiği yönündeki düşüncenin "*mahkemeye erişim*¹¹⁶" ve dolayısıyla, "*adil*

¹⁰⁹ **Yüce, Mehmet:** "Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları", Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, ss:131-144, s.138.

¹¹⁰ **Gelir İdaresi Başkanlığı:** Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Ankara, 2018, md. 55.

¹¹¹ **Kızılot, Şükrü/ Kızılot, Zuhâl:** Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000, s. 488.

¹¹² Nitekim bu yöndeki görüşler Danıştay kararlarında 'karşı oy' olarak yer almakta ise de kabul görmemiştir. Örneğin, Dan. 4. D., 15.03.2021, E:2016/634, K:2021/1583, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹¹³ **Yüce**, s.138. Ayrıca Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Yönerge), md. 59 ve 61.

¹¹⁴ Örneğin, **Yüce**, s.138; **Yerlikaya, G. Kürşat:** Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005. s. 159 ve **İnce, Eyyup:** "Son Yargı Kararları Doğrultusunda Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan", Vergi Sorunları Dergisi, S:374, Kasım/2019, ss:47-57, s.49

¹¹⁵ Aynı yönde Bkz. **Şengöz, Yunus/ Aydın, Fazıl/ Acar, Fatih:** Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2011, s. 59.

¹¹⁶ Mahkemeye erişim hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (md. 6), herkesin bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının görülmesini isteme hakkına sahip olduğu şeklindeki düzenleme yanında Anayasamızın 36, 40, 125, 138, 154 ve 155. maddeleri de bu anlamda ele alınabilir. Bkz. **Topçu, Kader**

yargılanma¹¹⁷" hakkına müdahale anlamına geleceği de açık olup, Danıştay'ın çok sayıda kararında da bu gerekçeye yer verilmiştir¹¹⁸.

C. İHTİRAZI KAYITLA BEYAN KONUSUNDA BAZI SINIRLAMALAR

Pişmanlık talebi ile verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması, önceki yıllarda yargı tarafından mümkün görülürken¹¹⁹, ihtirazi kayıtlı ve pişmanlıkla beyanname verilmesinin nedenleri, koşulları ve yarattığı sonuçların farklı olduğu gerekçesiyle içtihat değişikliğine gidilmiş durumdadır. Danıştay'ın müstekar hale gelmiş kararlarına göre, her iki beyan yöntemi farklı amaçlar içeren uygulamalar olduğundan kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına, süresinde ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak bulunmamaktadır¹²⁰. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin kararı da bu yöndedir¹²¹.

Melis: Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s.245. AYM, mahkemeye erişim hakkını, bir uyuşmazlığın mahkeme önüne taşınması ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını talep edebilme şeklinde tanımlamaktadır. Bkz. AYM, 01.02.2017, B. No:2014/19070, (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, Erişim Tarihi:25.08.2023) Ancak belirtmek gerekir ki burada kastedilen 'mahkeme', teorik ve soyut özgürlük vermekten ziyade, gerçek, somut ve fiilen kullanılabilir güvence sağlaması gereken bir mercidir. **Tezcan, Durmuş/ Erdem, Mustafa Ruhan/ Sancakdar, Oğuz/ Önok, Rifat Murat:** İnsan Hakları El Kitabı, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.315. Diğer yandan adil yargılanma hakkı, ceza davaları kadar idari davalar için de geçerli olup, sadece mahkemede yargılamaların yürütülmesini değil, bu yargılamaları başlatma hakkını da içermektedir. Bkz. **Zrvandyan, Arman:** İdari Yargıda Avrupa Adil Yargılanma Standartlarına İlişkin Emsal Kararlar, Avrupa Konseyi Yayını, Arat, Nilay (Çeviren), Ankara, 2021, s.63.

¹¹⁷ AİHM içtihatlarında da yorumlanan 'adil yargılanma hakkı', AİHS'nin 6/1. maddesinde, "*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Düzenleme nedeniyle, ulusal idare/kamu hukuku sisteminden kaynaklanan bir dava md. 6/1 bağlamında ceza hukuku unsuru kapsamına girmediği sürece, bu hüküm çerçevesinde değerlendirilmesi 'medeni hak ve yükümlülükler ile ilgili bir tespit' içermesine bağlıdır. Bkz. **Zrvandyan**, s.17.

¹¹⁸ Örneğin Dan. 9. D., 20.04.2021, E:2018/2658, K:2021/2835 ve Dan. 9. D., 01.12.2021, E:2019/4604, K:2021/5889, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

¹¹⁹ Pişmanlık talebi ile verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceği yönünde Dan. 3. D., 06.05.1998, E:1997/2273, K:1998/1603, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

¹²⁰ Örneğin Dan. VDDK, 27.06.2012, E:2012/167, K:2012/300; Dan. 9. Daire, 14.03.2022, E:2019/2383, K:2022/842, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹²¹ AYM, 27.02.2019, B. Başvuru No:2015/15100, RG: 03.04.2019 – 30734. AYM kararına rağmen, idari yargının, kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi kapsamında tarh edilerek tahakkuk ettirilen vergilerin hukuka uygunluğu denetimini yapmayı kabul etmemesi 'kanun temeli' ndeyken, bireysel başvuru mercinin denetimi 'hak eksenli' dir. Bu nedenle AYM bireysel başvuruda hem mülkiyet hakkına gerçekleşen idari müdahaleyi ve hem de bu müdahaleye karşı etkin bir itiraz olanağının tanınıp tanınmadığına ilişkin yargısal tasarrufu bir bütün olarak denetlemek durumundadır. Bu yönde Bkz. **Yılmazoğlu, Yunus Emre:** "Bireysel Başvurunun Vergi Yargısındaki Dönüştürücü Etkisi -Mülkiyet Hakkı Bağlamında Bir değerlendirme-", Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Gemalmaz, H. Burak/ Arslan Öncü, Gülay (Editörler), Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020, ss:327-356, s.334.

Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellefin hatalı davranışını kabul ettiği ve vergi ziyana yol açan fiilden pişman olarak bu yönde beyanname verdiği, bu nedenle dava açılmasının pişmanlık haliyle bağdaşmadığı kabulünden farklı olarak bu yaklaşımın süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli olmadığı, çünkü bu durumda mükellefin pişmanlık beyanında bulunmadığı ortadadır. Ancak bu durumda da karşımıza iki farklı olay çıkmaktadır. İlkinde mükellefin kanuni süreden sonra kendiliğinden bir beyannameyi ilk defa vermesi ya da düzeltme beyannamesi vermesi söz konusu iken ikincisinde ise idarenin yaptırım tehdidi de içeren bir yazısı sonrasında düzeltme beyannamesi verilmesi söz konusu olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, idarenin yaptığı yorumla beyan edilmesi gereken bir matrahın bulunduğunu ya da indirimlerinden çıkarılması gereken bir faturanın olduğunu ileri sürmesi üzerine vergi mükellefine bu durumun hukuken tartışılır kılınmasını isteme ve idari yorumun aksi yönünde oluşan bir iddiası varsa, bu iddiasının tartışılma imkanının hukuken tanınması gerektiği görüşündedir¹²². Buna göre Kanunun düzeltme beyannamesine ihtirazı kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlanması, mülkiyet hakkına ölçsüz bir müdahale olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin bu kararından sonra Danıştay Daireleri de idarece mevzuat gereğince re'sen tarhiyat yapılması yoluna başvurulmayıp "*mükelleften düzeltme beyannamesi verilmesinin istendiği*" durumlarda kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazı kayıt konularak dava açılabilceği yolunda karar vermeye başlamışlardır¹²³. İlgili bölümde de değindiğimiz üzere izaha davet uygulamasında da aynı nedenle ve Kanunda aksine bir hüküm de olmamasından dolayı bu çerçevede verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konularak dava açılabilceği görüşündeyiz. Diğer yandan bu tartışmanın kanuni süresinde beyanname verildikten sonra yine kanuni süresinde verilen düzeltme beyannameleri ile bir ilgisi olmayıp, bu şekilde kanuni süre içinde ihtirazı kayıtla düzeltme beyannamesi verilerek bunun davaya konu edilmesinde bir engel yoktur¹²⁴.

Vergi hukukunu ilgilendiren bir konuda yasamanın açık bir iradesi bulunmamasına rağmen hakkın özünü kısıtlayarak hukuk devleti ilkesi ile çeliştiği, mükelleflerin mahkemeye erişim hakkının özüne dokunup ihlaline yol açtığı ve yargı kararıyla hukukilik denetiminden yoksun bir alan oluşturulmasına neden olduğu gerekçesiyle eleştirilen "*süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazı kayıt*

¹²² AYM, 27.02.2019, B. Başvuru No:2015/15100, RG: 03.04.2019 – 30734.

¹²³ Dan. 3. D., 14.12.2020, E:2020/493, K:2020/5489; Dan. 3. D., 20.01.2021, E:2019/3477, K:2021/77; Dan.4. D., 05.11.2020, E:2016/7281, K:2020/4250; Dan. 9. D., 16.03.2021, E:2019/2208, K:2021/1867, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

¹²⁴ **Candan**, (İdari Yargılama), s.207.

konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği” yolundaki yargı kararları için¹²⁵ bir dönem de böylece sona ermiş olmaktadır.

Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması konusunda tartışmalar yukarıdaki şekilde çözülmüş görünse de beyannamenin kanuni süresinde ancak ihtirazi kayıt konulmaksızın verilmesinden sonra, yine kanuni süresi içinde düzeltme beyannamesi verilerek ya da ayrıca bir dilekçe ile ihtirazi kayıt konulup konulmayacağı sorunu devam etmektedir¹²⁶. Kimi Danıştay kararlarında bu konuya olumsuz¹²⁷, kimisinde ise olumlu¹²⁸ yaklaşıldığı görülmektedir.

D. İHTİRAZI KAYDIN DAVAYA DÖNÜŞMESİ

İhtirazi kayıtla verilen beyannameye dayalı tarh, sonuç olarak bir tarh işlemi olup, iptal davasına konu edilebilme anlamında kesin ve yürütülebilir bir idari işlem olmakla beraber tahakkuk fişi esasına¹²⁹ göre işlem yapıldığından ve bunun da tebliği gerekli olmadığından¹³⁰ dava, tahakkuk fişi düzenlenme tarihinden itibaren genel süre olan 30 gün içinde¹³¹ açılmalıdır. Bu nedenle mükellefin ihtirazi kaydının kabul veya (zımnen de olsa) reddi yolunda idarenin yeni bir işlem tesis etmesi de beklenmeyecektir. Dolayısıyla görüşümüze göre, mükellefin ihtirazi kaydını bildirmesi yeterli olup, bunun gerekçesini

¹²⁵ **Göker, Cenker / Yılmazoğlu, Yunus Emre:** “Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, Ankara Barosu Dergisi, Y:2017, C:75, S:3, ss:81-100, s. 98.

¹²⁶ Candan’ın da ifade ettiği üzere Vergi Usul Kanunu’na göre verilmiş zamanları yönünden beyannameler, kanuni süresinde verilenler ve kanuni süresi geçtikten sonra verilenler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu durumda düzeltme beyannamesi, mükellefin kanuni süresi içerisinde beyanname vermesinden sonra, beyanında eksiklik olduğunun farkına varması veya idarece kendisine hatırlatılması üzerine verdiği bir beyanname olabilir. Bkz. **Candan**, (İdari Yargılama), s. 207. Kanuni süresi içinde verilen bir beyanname sonrasında yine kanuni süresi için verilen bir diğer beyannamenin bu nedenle düzeltme beyannamesi olarak değil, kanuni süresinde verilen beyanname olarak değerlendirilmesi gerekir.

¹²⁷ “Beyanname verilme süresi içerisinde de olsa beyannamenin verilmesinden sonra kayıtlara intikal ettirilen dilekçeler ile konulmak istenen ihtirazi kaydın açıklanan etkiyi göstermesi olanaklı değildir.” Bkz. Dan. 7. D., 12.03.2015, E:2012/481, K:2015/1299, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023. Ancak karara konu olayda kanuni süresi için ihtirazi kayıtla verilen bir düzeltme beyannamesi değil, ihtirazi kayıt konulmaksızın verilen beyannameden sonra ancak kanuni beyanname verme süresi içinde ayrıca verilen bir ihtirazi kayıt dilekçesi olduğunu belirtmekte yarar görüyoruz.

¹²⁸ “Yükümlülerin; süresi içinde beyan ettikleri matrahlarla ilişkin olarak verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koyabilecekleri gibi beyanname verme süresi içinde olmak koşuluyla dilekçe ile beyanın ihtirazi kayıtla yapıldığını bildirebilecekleri Kabul edilmekte olup, ihtirazi kaydın zamanına bağlı olarak doğurduğu hukuki sonuçlarının yönünden mevzuatta bir fark öngörülmemiştir. Aksine ihtirazi kaydın konulma zamanına bağlı olarak hukuki sonuçlarının değiştiği yönündeki düşüncenin ‘mahkemeye erişim hakkına’ dolayısıyla ‘adil yargılanma’ hakkına müdahale anlamına geleceği açıktır.” Bkz. Dan. 9. D., 16.11.2021, E:2018/7032, K:2021/5473, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023. Ayrıca aynı yönde Bkz. Dan. 9. D., 20.04.2021, E:2018/2658, K:2021/2835, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

¹²⁹ Vergi Usul Kanunu md. 28.

¹³⁰ Vergi Usul Kanunu md. 93.

¹³¹ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 7.

ve/veya ilgili olduğu matrah/vergi kısmını açıklamaya zorlanması söz konusu olmamalıdır.

Mükellefin ihtirazi kayıt ile verdiği beyannameye dayanılarak yapılan tarhiyat işlemlerine karşı dava açması durumunda yürütme kendiliğinden durmayıp¹³², bu davalarda yürütme ancak şartların varlığı, davacının bu yöndeki talebi ve de mahkemenin kararıyla durur¹³³. İhbarname esasına dayalı olarak, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalardan farklı olarak ihtirazi kayıt müessesesinin eskiden kötü niyetli mükelleflerce istismar edilerek verginin ödenmesinde gecikme sağlanmaya çalışılmış ve Hazine'nin de bu gelişmelerden zarar görmüş olması¹³⁴ yürütmenin (tahsilat işlemlerinin) kendiliğinden durmamasının en büyük nedeni olarak görülmektedir. Diğer yandan, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere dayalı tarhiyat tahakkuk aşamasından da geçmiş olduğu için açılan davanın sonucuna göre yine ihbarname esasına göre yapılan tarhiyatlardan farklı olarak mükellefe yeni bir bildirim tebliği ile ödeme için süre verilmesi de¹³⁵ söz konusu değildir¹³⁶.

E. ARA DEĞERLENDİRME

Kişilerin kendi beyan ettikleri matrah ve vergiye dava açamamaları Kanun ile özel olarak düzenlenmiştir ve tek başına bu durum hak arama önünde bir engel olarak nitelenemez. Zira, mükelleflerin bu durumda beyanlarına ihtirazi kayıt koyarak yargıya başvurmaları imkan dahilindedir. Re'sen veya ikmalen tarhiyattan farklı olarak bu seçenekte dava açılması ile tahsilat işlemleri kendiliğinden durmamakta, ayrı bir yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak bu durum da hak arama özgürlüğü ve mahkemeye erişim anlamında bir sınırlandırma olarak değerlendirilemez.

¹³² İdari Yargılama Usul Kanunu md. 27.

¹³³ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 27/4 uyarınca, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, “*tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini*” durdurması, dava açılmakla yürütmenin durmayacağı genel kuralından ayrı bir durumdur. İkmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda, tarh işlemi tebliğ edildiğinde kişilerin mülkiyet hakkı üzerinde henüz bir sonuç doğmamakla birlikte, hakkın etkilenebileceği bir süreç başlamış olmaktadır. Bu tarhiyatlar idarenin tespitlerine dayandığından, verginin tahakkukundan önce ödevliye bu tespitlerin hukuka aykırılığını ileri sürme hakkı tanınmış durumdadır. Bu aşamada tahsilat işlemlerinin dava açılmakla durması buna bağlıdır. Oysa beyana dayalı tarh işlemini eş zamanlı olarak tahakkuk aşaması takip etmekte ve aynı zamanda bu tarhiyata dayanak vergilendirme unsurları zaten mükellef tarafından tespit / hesap ve beyan edilmektedir. Aynı yönde Bkz. Yılmazoğlu, Yunus Emre: Vergi Yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme, Türkiye Adalet Akademisi Yayını, Ankara, 2016, s. 52. Bu açıdan ihtirazi kayıtlarla beyan, bu şekilde bir kayıt içermeyen beyanlar ile aynı hukuki rejime tabi olmaktadır.

¹³⁴ **Kıratlı, Metin:** “Yürütmenin Durdurulması”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Y:1966, C:21, S:4, ss:173-196, s. 176; **Yerlikaya,** s. 161.

¹³⁵ Vergi Usul Kanunu md. 112.

¹³⁶ **Gelir İdaresi Başkanlığı,** (Yönerge), md. 97.

Kaldı ki yürütmenin durdurulması yolunda karar verme seçeneğinde mahkeme durumun gereklerine göre teminat aramadan da bu kararı verebilmektedir.

Mükelleflerin ihtirazı kayıtla verdikleri beyanname konusu vergileri ödemeleri halinde yargı kararına göre bunları iade almaları ve bu durumda da ödeme tarihinden iade tarihine kadar tecil faizi oranında bir faizi talep etmeleri mümkündür. Bu nedenle bu yolun, mükellefin mülkiyet hakkına da olumsuz bir etki yaptığı da söylenemez.

İhtirazı kayıtla beyanda iki sınırlama söz konusu olup, ilki pişmanlık talepli verilen beyannameler ile ilgilidir. Yukarıda da değinildiği üzere yargının kabulü pişmanlık müessesesi ile ihtirazı kayıtla beyanın birbiriyle tezat uygulamalar olduğu ve pişmanlık talepli beyannamelere ihtirazı kayıt konulamayacağı şeklindedir. İkinci sınırlama ise ancak kanuni süresinde verilen beyannameye ihtirazı kayıt konulabileceği, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazı kayıt konulmasının ancak bunların idarenin müeyyideli yazıları üzerine verilmeleri halinde söz konusu olmasıdır. Yani kanuni süresinden sonra verilen beyanname idarenin yaptırım tehdidi içeren bir bildirim üzerine verilmiş ise ihtirazı kayda ve devamla davaya konu edilebilecekken, kendiliğinden kanuni süresi sonrasında verilen beyannameler için bu yol kullanılamayacaktır.

Her şeyden önce ihtirazı kayıtla beyan, beyanına karşı kişinin dava açamayacağı kuralının bir istisnası olduğundan belirli şart ve sürelerde kullanılması gereklidir. Diğer yandan, düzeltme beyanname vermeyen mükellef zaten idarece yapılan tarhiyatı yargıya taşıma imkanına da sahiptir. Dolayısıyla idarenin yaptırım tehdidi içeren bir bildirim söz konusu değilken verilecek beyannamelere ihtirazı kayıt konulabileceğini kabul, pişmanlık talepli beyannamelere ihtirazı kayıt konulamayacağı kuralı ile birlikte ele alınmalıdır. Hak arama özgürlüğü önünde bu yönde bir kısıtlama olmadığı görüşünderiz.

V. VERGİ HATALARINDA DÜZELTME

A. VERGİ HATASININ TANIMI VE DÜZELTMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmiş ya da alınmış olabilir¹³⁷. Kanun bunu “*vergi*

¹³⁷ Erdem, bunu Anayasal bir ilke olan mali güç ile ilişkilendirerek, vergilendirmede kişilerin görünüşteki değil gerçek durumlarının esas alınmasının kabul edilmesinin sonucu olarak vergi hatası ve düzeltme müessesesinin kabul edildiğini ifade etmektedir. Yazar aynı zamanda Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinden hareketle kabul edilen vergilendirme gerçeklik ilkesinin de bunu gerekli kıldığını savunmaktadır. Bkz. **Erdem**, 349.

*hatası*¹³⁸” olarak tanımlamakta¹³⁹ ve i) matrahta hata, ii) vergi miktarında hata, iii) mükerrer vergi istenmesi şeklindeki hataları ise “*hesap hataları*” olarak adlandırmakta¹⁴⁰; “*düzeltilme yetkisini*” vergi dairesi¹⁴¹ müdürünün kararına¹⁴² bırakmaktadır.

Her ne kadar Kanun, vergilendirme kitabının genel esaslar kısmında, vergi alacağıнын tayini bölümünde yani tarhiyata ilişkin seri maddeler içinde¹⁴³ değil, vergi alacağıнын kalkması kısmında, vergi hatalarını düzeltme bölümünde¹⁴⁴ yer vermiş olsa da “*düzeltilme*” işleminin¹⁴⁵ bir tarh tür¹⁴⁶ ve usulü olarak kabulü gerekir.

Mükellef lehine düzeltmede, esasen bir idari işlemin belli hükümlerinin geleceğe etkili kısmen yürürlükten kaldırılması yani idari işlemin “*noksanlaşma veya ikame yoluyla başkalaşarak*” yürürlükte kalmaya devam etmesi, bu haliyle işlemin değiştirilmesi söz konusudur¹⁴⁷. Ancak mükellef aleyhine düzeltmede, mevcut idari işlemde noksanlaşma bir yana “*ekleme*” (yeni bir tarhiyat) şeklinde yeni bir idari işlem söz konusu olduğundan düzeltme bu yönü de dikkate alındığında (özel bir) “*değiştirme*” haline gelmektedir.

Vergi yargısının normal işleyiş sürecinde vergi hatası bulunsun bulunmasın her türlü sakatlığın denetlenmesi olanağı varken, düzeltmenin yalnız vergi hatalarına özgü bir yol olması; uygulamada dava açma süresi geçtikten sonra başvuruda bulunan

¹³⁸ Vergi hukukunda hata kavramı, vergilerin kamu gelirlerinin en önemli kaynağını oluşturması yanında hem kamu yararı hem de kişilerin mülkiyet hakkının ihlal edilmemesi bakımından önem gösterdiğinden diğer hukuk dallarından ayrıştırılarak ‘vergi hatası’ olarak özellikle tanımlanmış, çeşitleri belirlenmiş ve düzeltilmesine ilişkin ayrı bir usule tabi tutulmuştur. Bkz. **Kılıç**, s.45.

¹³⁹ Vergi Usul Kanunu md. 116.

¹⁴⁰ Vergi Usul Kanunu md. 117.

¹⁴¹ Vergi Usul Kanunu md. 4, vergi dairesini, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire olarak tanımladığına göre, md. 120 özel düzenleme yapmamış olsa idi bile “*yetki ve usulde paralellik*” ilkesi gereği düzeltme yetkisinin vergi dairesi ve dolayısıyla müdüründe olması gerekecekti.

¹⁴² Vergi Usul Kanunu md. 120.

¹⁴³ Vergi Usul Kanunu md. 28, 29, 30 ve mük. md. 30.

¹⁴⁴ Vergi Usul Kanunu md. 116 vd.

¹⁴⁵ Kırbaş, “*vergi hatalarını düzeltme yoluyla tarh*” başlığında, bunu bir tarh çeşidi olarak ele almaktadır. **Kırbaş, Sadık**: Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s. 125. Ancak bir kısım yazarlar örneğin Öner ise bunu Vergi Usul Kanunu sistematığına uygun olarak zamanlaşımı, uzlaşma, terkin ile birlikte “*vergi borcunu sona erdiren nedenler*” arasında ele almaktadır. **Öner, Erdoğan**: Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 146.

¹⁴⁶ Kırbaş, “*vergi hatalarını düzeltme yoluyla tarh*” başlığında, bunu bir tarh çeşidi olarak ele almaktadır. **Kırbaş**, s. 125. Aynı yönde Bkz. **Arslan, Mehmet**: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, 2016, s.95, s. 206. Bilici de “*düzeltilme yoluyla tarh*” şeklinde değerlendirme yapmakta ve ayrıca “*yargı kararları sonucunda*”, karar gereğinin yerine getirilmesini de düzeltme yoluyla tarha dahil etmektedir. Bkz. **Bilici, Nurettin**: Vergi Hukuku - Genel Hükümler – Türk Vergi Sistemi, 21. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 68. Ancak bir kısım yazarlar örneğin Öner ise bunu Vergi Usul Kanunu sistematığına uygun olarak zamanlaşımı, uzlaşma, terkin ile birlikte “*vergi borcunu sona erdiren nedenler*” arasında incelemektedir. **Öner**, s. 146. Ancak yeni tarihli çalışmalarda “*düzeltilme tarhi*” kavramına yer verildiği de görülmektedir. Örneğin Bkz. **Acar, Zeynep Sena**: Türk Vergi Hukukunda Tarh, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s.232.

¹⁴⁷ **Bülbül, Erdoğan**: İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 123.

mükellefin¹⁴⁸ iddiasının aksine, yargının olayda bir hata değil, hukuki uyuşmazlık, bir yorum ya da içtihat konusu uyuşmazlık söz konusu olduğu sonucuna vardığı durumlarda davayı usulden reddetme yoluna gitmesi¹⁴⁹ bu müessesenin özelliği olarak kabul edilmektedir¹⁵⁰. Bu yaklaşım, ödeme emri öncesi işlemlere dava açılmaması olgusunun “gerçekte olmayan bir borcun gerçek sayılması” sonucunu doğurması nedeniyle eleştiriyeye açıktır¹⁵¹.

B. DÜZELTME İŞLEMİNİN ŞEKLİ

Vergi hataları fazla alınan bir vergi varsa mükellefe iadeyi ve eksik alınan bir vergi var ise bunun istenmesini gerektirmekte olup, her iki durumda da bu hatalar “düzeltme fişi”ne dayanılarak¹⁵² düzeltilecektir. Kanun, hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla verginin aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunacağını, düzeltme fişinin bir nüshasının, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve başvuru süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edileceğini ve mükellefin tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmaması durumunda hakkının sona ereceğini düzenlemektedir¹⁵³.

Kanun, fazla tarh edilen verginin düzeltilmesine ilişkin düzeltme fişinin mükellefe tebliğini düzenlediği halde¹⁵⁴, vergi hatası kapsamında eksik tarh edilen vergi için böyle bir düzenleme yapmamıştır. Zira burada aynen ikmalen veya re’sen tarhiyatta olduğu gibi devreye “İhbarname” esası¹⁵⁵ girmekte olup, bu durumda “düzeltme fişi” ancak (elbette

¹⁴⁸ Vergi Usul Kanunu md. 124.

¹⁴⁹ Dan. 3. D., 04.06.1997, E:1996/5990, K:1997/2182; Dan. 4. D., 01.12.2016, E:2013/6954, K:2016/3709; Dan. 9. D., 22.06.2015, E:2015/2554, K:2015/7468; Dan. VDDK, 26.10.2011, E:2009/46, K:2011/596, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹⁵⁰ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, bu durumu Danıştay Kanunu’nun değişiklik öncesi 23 ve 24. maddeleri çerçevesinde ele almış olup yapılan değişiklik sonrası Danıştay’ın bu tür davalara artık ilk derece mahkemesi olarak bakması söz konusu değilse de temyiz aşamasında verilen ve yukarıda örneklenen kararlarda da halen bu yolda kararlar verildiği görülmektedir. **Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami:** Vergi Hukuku - Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1982, s. 55.

¹⁵¹ Aynı yönde Bkz. **Bahçeci, Barış:** Kamu Alacağına Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 225. Diğer yandan Bahçeci’nin, “Danıştay kararının aksine kamu düzenini bozacak olan, tahsilât işlemlerinin yürütmesini durdurmaya bir dava görülmesi değil, salt dava açma süresi geçtiği gerekçesiyle gerçek olmayan bir kamu borcun gerçek sayılarak idarenin haksız tahsilâtına izin verilmesidir.” görüşüne aynen katılıyoruz. Bkz. **Bahçeci**, s. 225.

¹⁵² Vergi Usul Kanunu md. 120.

¹⁵³ Vergi Usul Kanunu md. 120. Maddede yer alan bir yıllık süre hak düşürücü süre olup, süre geçtikten sonra verginin iadesi olanaklı değildir. Bkz. **Gökbel, Doğan:** Mükellef Hakları, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2019, s. 211. (Mükellef Hakları)

¹⁵⁴ Vergi Usul Kanunu md. 120.

¹⁵⁵ Vergi Usul Kanunu md. 34 ve md. 366.

ikmalen tarha dair) ihbarnamenin sebep unsuru olacak ve ihbarnamenin (ve ekinde düzeltme fişinin¹⁵⁶) mükellefe tebliği ile işlem tamam olacaktır.

Bu açıklamalara göre, düzeltme işlemi, fazla alınan bir vergi nedeniyle mükellef lehine yapılıyor ise “*yararlandırıcı bir idari işlem*¹⁵⁷”; eksik alınan bir vergi nedeniyle mükellef aleyhine yapılıyor ise “*ikmalen tarh*¹⁵⁸” şeklinde “*yükümlendirici bir idari işlem*” söz konusu olmaktadır¹⁵⁹. Ancak her iki durumda da vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlem şeklindeki “*tarh*” tanımına uygun, ancak bu kez doğru hesaplama ile doğru alacak miktarı tespitine yönelik “*eskisini / hatalı olanı düzelten*” yeni ama “*değiştirici*” bir tarh söz konusu olduğu görüşüdeyiz. Hatta bir adım ötesi, düzeltmenin (ikmalen veya re’sen tarh edilen vergilerde) tarhiyata uygulanan ceza oranının düşürülmesi ile mükellef lehine değiştirildiği / düzeltildiği durumlarda da tarhiyatın diğer hukuki sonuçları değişeceğinden bunun da dikkate alınması görüşüdeyiz¹⁶⁰. Kanunun “*düzeltilmede zamanaşımı*”nı¹⁶¹ “*tarh zamanaşımı*¹⁶²” ile paralel düzenlemiş olması da görüşümüzü desteklemektedir.

¹⁵⁶ Her ne kadar Vergi Usul Kanunu md. 35 ile ihbarnamaya eklenecek belgeler olarak takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporu sayılmış ise de Yönerge’de (md. 86) “*Mükellefe tebliğ edilecek ihbarnamaya, tarh edilen vergi ve/veya kesilen cezanın dayanağı olan vergi inceleme raporu ve ekleri, takdir komisyonu kararı, tutanak, yoklama fişi, düzeltme fişi gibi belgelerin birer örneğinin eklenmesi zorunludur.*” açıklaması yer almakta olup, bu açıklamada görüşümüzü desteklemektedir.

¹⁵⁷ “*Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda, mükellef adına fazla ve yersiz tarh ve/veya tahakkuk etmiş olan vergi, düzeltme fişine dayanılarak terkin; tahsil olunmuşsa mükellefe red ve iade edilir.*”, **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Yönerge), md. 100. Burada kullanılan “*terkin*” ve “*red ve iade*” kavramları yerine GK md. 210’da olduğu gibi “*geri verme*” ve “*kaldırma*” kavramlarının kullanılması daha uygun olabilir.

¹⁵⁸ Yönerge’de “*Vergi hatalarının tespit edilmesi sonucunda ortaya çıkan vergi veya vergi farkı, tarhiyata dayanak teşkil eden açıklamaların yer aldığı düzeltme fişine dayanılarak mükelleften vergi ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle aranır.*” şeklinde yer alan açıklama açıklama, “*düzeltilmenin*” mükellef aleyhine olması durumunda yeni bir “*ikmalen tarh*” gereğine işaret etmektedir. Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı**, (Yönerge), md. 100.

¹⁵⁹ Düzeltmeye konu tarhiyatın ikmalen veya re’sen tarh yöntemiyle yapılmış olmasının, bunlara dair düzeltmede artık daha önce yapılmış bir tarh söz konusu olduğundan mükellef aleyhine yapılan düzeltme işleminin her durumda ikmalen tarh kimliği taşıyacağı kanaatindeyiz.

¹⁶⁰ Mükellef adına üç kat vergi ziyai cezalı (Vergi Usul Kanunu md. 341 ve md. 359) yapılan tarhiyatta, Vergi Usul Kanunu md. 359 uygulaması nedeniyle uzlaşma imkanı bulunmayan durumlarda, vergi dairesinin daha sonra md. 359 uygulamasından vazgeçerek ceza oranını bir kat uygulayarak düzeltme yapması durumu buna örnektir. Ceza oranı daha en baştan bir kat uygulanmış olsa mükellefin uzlaşma hakkı doğacaktır. Ancak Danıştay’ın bir kararından yola çıkıldığında bu durumda düzeltme/düzeltilme fişi tebliği sonrası mükellefe uzlaşma başvurusu hakkı tanınmadığı görülmektedir. Olayda, davalı idarece, bir katı aşan vergi ziyai cezasının, düzeltme fişiyle terkin edildiğinin davacıya bildirilmesinin ardından, davacı tarafından önceki ihbarnamelerin idarece iptal edilip bir kat vergi ziyai cezalı vergi tarhiyatına ilişkin yeniden ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi, böylece uzlaşma talep etme hakkının tanınması istemiyle yapılan başvurunun reddi işlemi dava konusu yapılmış ise de davanın reddine dair kararın temyiz aşamasında onandığı anlaşılmaktadır. Dan. 9. D., 19.10.2021, E:2019/4457, K:2021/4814, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹⁶¹ Vergi Usul Kanunu md. 126.

¹⁶² Vergi Usul Kanunu md. 114.

C. DÜZELTME TALEBİNİN YAPILDIĞI ANA GÖRE HUKUKİ SONUÇLARDA FARKLILAŞMA

Kanunda¹⁶³, itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların bu talepleri reddolunduğu takdirde düzeltme talebinin itiraz dilekçesi yerine geçeceği ve bu durumda itiraz hükümleri uygulanacağı öngörülmüşken değişiklik sırasında¹⁶⁴ bu kısım madde hükmünden çıkarılmıştır. Zaten idari yargıya dair bir seri kanunun¹⁶⁵ yürürlüğe girmesi sonrasında “*vergide itiraz yolu*” da kaldırılarak bunlar için yargıda vergi davası açılması imkanı tanınmış, ancak yeni düzenlemelerde düzeltme başvurusunun vergi davası açma süresini durduracağı ve reddi halinde sürenin yeniden işlemeye başlayacağı yolunda bir hükme Vergi Usul Kanunu veya İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yer verilmemiştir¹⁶⁶.

Ancak Danıştay’ın, vergilendirme hatası bulunduğu iddiasıyla dava açma süresi içinde yapılan başvurunun süreyi durduracağı, idarenin bunu kanuni süre içinde cevaplamaması durumunda dava süresinin işlemeye devam edeceği, ancak bu süreden sonra verilen cevabın dava süresine etki etmeyeceği gibi yeni bir dava açma süresi de başlatmayacağı yolundaki kararı¹⁶⁷ öğretide kabul görmektedir¹⁶⁸. Burada yeni bir dava açma süresi başlatmama hususu, bizzat düzeltme talebine konu edilen işleme ilişkin olup, dava açma süresini geçirmeden düzeltme istemesine rağmen, bu istemin ilgili vergi dairesi müdürlüğüne reddedildiği ancak, bu süreçte dava açma süresinin geçirildiği durumlarda düzeltme isteminin reddi üzerine vergi mahkemesine başvurulmasına olanak bulunmasa da vergi dairesine yapılan başvurunun reddi sonucunda şikayet merciine müracaat edilerek cevaba göre dava açma hakkı kullanılabileninden¹⁶⁹ bu durumlarda

¹⁶³ Vergi Usul Kanunu md. 123.

¹⁶⁴ 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu md. 23.

¹⁶⁵ 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.

¹⁶⁶ Öğretide kimi görüş, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu ile ilgili hükmün kaldırılmasının isabetli olmadığını savunmaktadır. Örneğin Bkz. **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 230.

¹⁶⁷ Dan. 4. D., 11.07.1985, E:1985/2569, K:1985/1931. Danıştay Dergisi, Y:16, 1986, S:60-61, ss:2018-211.

¹⁶⁸ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 230. **Oktar**, s. 169. **Aksoy**, s. 112; **Batı**, (Vergi Hukuku), s. 444-446. Candan da görüşünde aynı sonucu ortaya koymakla beraber dayanak olarak, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11/4. maddesinin yürürlükten kaldırılmasından sonra bu madde uyarınca yapılmış başvurunun dava açma süresini durduracağını işaret etmektedir. Bkz. **Candan**, (İdari Yargılama), s. 616. Balcı ise bu şekildeki bir başvurunun dava açma süresini durdurması için İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 11 anlamında vergi dairesine değil, hiyerarşik üst makam olan vergi dairesi başkanlığına yapılmış olması gerektiğini savunmaktadır. Bkz. **Balcı**, (Vergi Hataları), s. 209-210.

¹⁶⁹ Serter’in de belirttiği üzere Türk hukukunda zorunlu idari başvurular istisnai olarak bazı işlemler için öngörülmüştür. İşte bu istisnai durumlarda dava açılması ancak zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi sonucunda mümkün olmaktadır. Bkz. **Serter, Yusuf Ziya**: İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s.519.

mahkemenin süre aşımı nedeniyle davanın reddi değil merciine tevdi kararı vermesi gerekmektedir¹⁷⁰.

Diğer yandan Danıştay'ın bir başka kararında ise hem dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusunun dava açma süresini durduracağı ve düzeltme isteminin reddi ve durumun ilgisine tebliği halinde¹⁷¹ dava açma süresi içinde dava açılması gerektiği¹⁷² sonucuna varılmış ve hem de kararda dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddolunanların ise şikayet yolu ile başvuru yapabileceği değerlendirilmiştir¹⁷³.

D. ŞİKAYET YOLUYLA DÜZELTME BAŞVURUSU

Kanun, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na¹⁷⁴ müracaat edebileceklerini düzenlemektedir¹⁷⁵. Bu olasılıkta vergi hatalarının yargısal çözümü iki aşamalı bir sürece tabidir¹⁷⁶. İlk aşamada mükellef dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine düzeltme için başvuru yapacak, bu başvuru reddedilirse ikinci aşamada Gelir İdaresi Başkanlığı'na şikayet yolu ile başvuru yapacak ve ancak bunun da reddi halinde dava açma imkanı doğacaktır¹⁷⁷. Her iki idari başvuru için de Vergi Usul Kanunu'nda bir düzenleme bulunmamakla birlikte İdari Yargılama Usulü Kanunu¹⁷⁸ uyarınca başvuruya cevap için beklenme süresinin otuz gün olduğu kabul görmektedir¹⁷⁹. Her ne kadar Kanun'da "*müracaat edebilirler*" ifadesi kullanıldığından¹⁸⁰ bir ihtiyarılık olduğu izlenimi doğabilirse de bu yolun zorunlu olarak tüketilmesi gereken bir süreç olduğu kabul görmektedir¹⁸¹. Aksi halde idari merci tecavüzü nedeniyle açılan davada mercie

¹⁷⁰ Dan. VDDK 26.11.1999, E:1999/166, K:1999/493, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

¹⁷¹ Vergi Usul Kanunu md. 123.

¹⁷² Bkz. İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 11.

¹⁷³ Dan. VDDK, 04.05.1987, E:1987/11 K:1987/12. Danıştay Dergisi, Y:18, 1988, S:68-79, ss:244-150.

¹⁷⁴ Kanun hükmünde Bakanlıktan söz edilmekte ise de uygulama Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuru yapılması şeklindedir. Bkz. **Candan**, (İdari Yargılama), s. 619, 620. Ayrıca bu tür başvuruların esas alınarak yapılan yargılamalara dair Bkz. Dan. 3. D., 23.02.2023, E:2020/1718, K:2023/444; Dan. 4. D., 23.02.2023, E:2021/2887, K:2023/965; Dan. 9. D., 12.04.2023, E:2023/1884, K:2023/1416, Dan. VDDK, 08.03.2023, E:2021/1092, K:2023/190, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 26.11.2023.

¹⁷⁵ Vergi Usul Kanunu md. 124.

¹⁷⁶ **Karakoç, Yusuf**: Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 89 (Süreler).

¹⁷⁷ **Kükreler, Ceyda**: Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2016, s.70.

¹⁷⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 10 ve 11.

¹⁷⁹ **Karakoç**, (Süreler), s. 89; **Akdoğan, Abdurrahman**: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021, s. 187 (Vergi Hukuku).

¹⁸⁰ Vergi Usul Kanunu md. 124.

¹⁸¹ **Candan**, (İdari Yargılama), s. 621. **Balcı**, (Vergi Hataları), s. 237. Aksi yönde Bkz. **Sarıaşlan, Osman**: Vergi yargılama Hukukunda İlk İnceleme, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2021, s. 345. **Batı**, (Vergi Hukuku), s. 609, 610

tevdi kararı verilmesi söz konusu olacaktır. Kanun lafzının bu yönde bir kesinlik içeren ifade içermemesinin hak kayıplarına neden olabileceği düşünülmektedir¹⁸².

Danıştay'ın ve özellikle 9. Dairenin güncelliğini yitiren kararlarında, ödeme emri ve haciz işlemlerini de içeren tahsilat aşamasındaki işlemlere ilişkin vergi hatalarının da düzeltme-şikayet kapsamında olduğu kabul edilmiş ise de güncel yargı kararlarında bu yola başvurulamayacağı kabul edilmektedir¹⁸³. Ancak bu durum, ödeme emri içeriği vergi ve cezalar yönünden yolun tümüyle kapalı olduğu anlamına da gelmemektedir¹⁸⁴. Zira, müteselsil sorumluluğu veya ikincil derecede sorumluluğu bulunan kanuni temsilci, limited şirket ortağı, meslek mensupları gibi kişiler hakkında takibata ödeme emri ile başlandıktan sonra, ödeme emrine karşı on beş günlük dava süresinin geçirildiği durumlarda vergi hatası kapsamında bir durum bulunsa bile, ödeme emri düzeltme-şikayete konu olamayacağı görüş ve uygulamasının mağduriyetlere neden olması söz konusudur¹⁸⁵.

E. DÜZELTME ZAMANAŞIMI

Bir diğer önemli husus ise düzeltme başvurusunun yapılabileceği tarih veya zaman aralığıdır. Kanun, “*düzeltilmede zamanaşımı*¹⁸⁶” kavramı ile adlandırdığı bu müessesesi “*tarh zamanaşımı*¹⁸⁷” ile paralel düzenlemiştir. Yani tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları kural olarak düzeltilemez. Ancak zamanaşımı süresi; i) zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; ii) ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; iii)

¹⁸² Bu açıdan Balcı'nın “...213 sayılı Kanun'un 124'üncü maddesinde yer alan “Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler” ifadesi hukuki tartışmaya mahal bırakmayacak açıklık ve yalınlıkta, örneğin; “düzeltme başvurusu reddolunanlar yapacakları şikâyet başvurusunun reddi üzerine dava açabilirler” şeklinde yasal değişiklik yapılmasının faydalı olacağı...” görüşüne katılıyoruz. Bkz. **Balcı, Mustafa:** Vergi Yargısında Merciiine Tevdi Kararları Sonrası Açılan Davalarda Süre Konusunda Yaşanan Hukuki Sorunlar, (<https://vergialgi.com/vergi-yargisinda-merciine-tevdi-kararlari-sonrasi-acilan-davalarda-sure-konusunda-yasanan-hukuki-so>), Erişim Tarihi: 26.11.2023).

¹⁸³ **Balcı, Mustafa:** Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 926, 927. (Kamu İcra) Her iki yönde kararlar için aynı sayfalarda dp:1531 ve 1532.

¹⁸⁴ **Balcı,** Kamu İcra, s. 929. Bu yönde kararlar için aynı sayfa dp:1534. Karakoç, geçmişte egemen anlayışın aksine bugün ödeme emri aşamasında da hata düzeltme yoluna gidilmesinin mümkün olduğunun kabul edildiğini ifade etmektedir. **Karakoç,** (Vergi Yargılaması), s. 147. Aynı yönde Bkz. **Oktar,** s. 171.

¹⁸⁵ Balcı'nın, “...hukuki tartışmaları sonlandırmak ve mağduriyete mahal vermemek adına 213 sayılı Kanun'da yapılacak düzenleme ile 6183 sayılı Kanun kapsamındaki işlemlerin de düzeltme-şikâyet müessesesinin kapsamına dâhil olduğunun açık şekilde belirtilmesinde fayda bulunmaktadır.” görüşü bu anlamda önemlidir. Bkz. **Balcı, Mustafa:** Düzeltme-Şikâyet konusunda yaşanan hukuki sorunlar, (<https://vergialgi.com/duzeltme-sikayet-konusunda-yasanan-hukuki-sorunlar>), Erişim Tarihi: 26.11.2023.

¹⁸⁶ Vergi Usul Kanunu md. 126.

¹⁸⁷ Vergi Usul Kanunu md. 114.

ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde haczin¹⁸⁸ yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacaktır. Kanunda yer alan bu ek sürenin uygulanabilmesi, hatalı verginin mutlaka normal zamanaşımı süresi içinde ilgisine tebliğ edilmiş olmasına bağlı olup, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra tebliğ olunan tarh ve ceza kesme işlemindeki vergi hatalarının düzeltilmesi istemiyle yapılan başvurunun, tarh zamanaşımı süresinin dolduğundan söz edilerek reddi mümkün değildir¹⁸⁹.

Diğer yandan, gerçek hukuki durumun açıklığa kavuşması, hukuki istikrarın ve vergi idaresinin güvenliği açısından düzeltme hakkının sürelerle kısıtlanması zorunluluğu anlaşılır bir yaklaşım ise de¹⁹⁰ tarh zamanaşımı¹⁹¹ paralelinde düzenlenen düzeltme zamanaşımı¹⁹², tahsil zamanaşımı¹⁹³ dolmadığından tahsil işlemlerine devam edilen işlemleri kapsamadığı için bir yönüyle mükellefi koruma anlamında eksik kalmaktadır. İdarenin tahsil zamanaşımı için süresi mevcut iken, mükellefin ise tarh zamanaşımına yapılan atıf ile düzeltme talep etme hakkının kalmamış olacağı ve bunun da eşitsizliğe yol açacağı, bu nedenle henüz tahsil edilmemiş bir vergi varsa hatalarının düzeltilmesinin de mümkün olması gerektiği düşünülebilir¹⁹⁴.

F. DÜZELTME TALEBİNE KONU HATANIN “AÇIK” OLMASI GEREĞİ

Sorunlu bir diğer alan ise “*vergilendirme hataları*” ile ilgili hükümdede¹⁹⁵ kullanılan, “*açık olarak*” ibaresi kaynaklıdır. Öğretide genel kabul, vergilendirmenin esasına ve maddi olaylara ilişkin açık olmayan hususlardan kaynaklanan hukuki uyumsuzlukların vergi hatası kapsamında olmadığı yolundadır¹⁹⁶. Vergi hatasının açık olması, i) herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmasına gerek olmaksızın ilk bakışta anlaşılır olması ve ii) yorum teknikleri uygulanmadan anlaşılabilir olmasını gerektirmektedir¹⁹⁷.

¹⁸⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) md. 62 vd.

¹⁸⁹ Dan. 9. D., 20.04.2015, E:2012/3761, K:2015/2921, (www.corpus.com.tr), Erişim tarihi: 25.08.2023.

¹⁹⁰ **Küçükkaya, Mehmet:** “Vergi (Özelde Vergilendirme) Hatalarında Düzeltme Zamanaşımı Süresinin Başlangıcına İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:37, Ocak/2018, S:437, ss:36-43, s.43.

¹⁹¹ Vergi Usul Kanunu md. 114.

¹⁹² Vergi Usul Kanunu md. 126.

¹⁹³ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun md. 101.

¹⁹⁴ **Şentürk, Akın Gencer:** “Vergi Usul Kanunu’nun ‘Düzeltilmede Zamanaşımı’ Hükümü Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S:317, Şubat/2015, ss:93-103, s.101.

¹⁹⁵ Vergi Usul Kanunu md. 118.

¹⁹⁶ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker,** s. 199; **Aksoy,** s.113; **Karakoç,** (Vergi Yargılaması), s. 59.

¹⁹⁷ Karakoç’un, “...vergilendirmenin özüne ve maddi olaylara ilişkin açık olmayan noktalardan, bu olayların karmaşık niteliğinden, nitelendirmelerindeki görüş ayrılıklarından, kanun hükümlerinin

G. ARA DEĞERLENDİRME

Mali güce göre vergileme ve vergilerin kanuniliği Anayasal ilkeleri ışığında vergi hukukunda hata düzeltme esasen gerçek verginin alınması ile ilgili olup, müessese aynı zamanda hak arama özgürlüğü ile de doğrudan ilgilidir.

Hatanın idare tarafından re'sen düzeltilebiliyor olması yanında mükellefin başvuru imkanının da söz konusu olması, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin reddi için Kanunda özel bir idari başvuru yolu ve devamında yargı yolunun öngörülmüş olması olumlu düzenlemelerdir. Ancak, özellikle dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin yargıya taşınması durumunda “*hukuki uyumsuzluk*” ve “*yorum*” gibi gerekçelerle dava nedenlerinin sınırlı bir şekilde ele alınıyor olması hak arama yolunda bir sınırlandırma olarak değerlendirilebilir. Tarh işleminin yargıya taşınması için öngörülen bir süre / imkan olduğu ve burada öngörülen sürenin dava açma süresi olarak “*hak düşürücü süre*” olduğu¹⁹⁸ bu savın karşısında konulabilirse de bu karşı görüş ancak doğrudan tarhın muhatabı olanlar için geçerli olabilir. Limited şirket (geçmişteki) ortakları ya da tüzel kişilerin (geçmişteki) kanuni temsilcileri gibi ikincil sorumlular tarhiyat aşamasında muhatap alınmadıkları için bu şekilde bir hak kullanma imkanına sahip değillerdir. Dolayısıyla düzeltme ile ilgili açılan davalarda, dava nedenlerinin sınırlandırılması en azından bunlar anlamında hak arama özgürlüklerinin sınırlandırılması ile mülkiyet haklarının ihlali sonucu doğurabilmektedir.

Düzeltilme başvurularının tarh zamanaşımı ile sınırlı tutulması “*görünüşte*” makul ise de tarh zamanaşımı geçtikten sonra ama tahsilat zamanaşımı süresi dolmadığı için cebri tahsilat / takibat sürecinin devam ettiği hallerde bir hak ihlalinden söz edilebilir. Zira tahsil zamanaşımı dolmadığından idare takip yetkisine sahip iken mükellefin bu süre içinde düzeltme talep etme hakkı tanınmamaktadır. Bu durum yine özellikle tarh işleminde ve hatta asıl borçlu hakkındaki takipte muhatap alınmayan ve durumu ancak kendilerine tebliğ edilen ödeme emri ile öğrenebilen limited şirket (geçmişteki) ortakları ya da tüzel kişilerin (geçmişteki) kanuni temsilcileri gibi ikincil sorumlular açısından ihlaller yaratabilmektedir.

yorumundaki tartışmalardan ortaya çıkan çekişmeler...”i hukuki uyumsuzluk olarak tanımlaması bu yönde ele alınabilir. Bkz. **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 607.

¹⁹⁸ **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 268.

VI. CEZALARDA İNDİRİM

A. KANUNİ DÜZENLEME VE TEDVİN ZAFİYETİ

Vergi cezalarında indirim müessesesi, Kanunda mükellef veya vergi sorumlusuna yönelik olarak düzenlenmiş olduğundan¹⁹⁹ bir tedvin zafiyeti göstermektedir. Zira, vergi cezaları, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler adına kesildiğinden mükellef veya vergi sorumluları dışında kalanları da kapsayan daha geniş bir kitleyi ilgilendirmektedir.

Kanun, vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanları düzenlerken, “Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.” hükmünde²⁰⁰ “kendilerine vergi cezası kesilenler” ibaresini kullanmış olup, diğer yandan vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin Kanunda yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı da açıkça düzenlenmiş durumdadır²⁰¹. Kanunda, belli fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde bu fiillere iştirak edenlere vergi cezası kesilmesi²⁰² yanında cezanın muhatabının, veli, vasi veya kayyım olduğu durumlar da²⁰³ söz konusudur.

Diğer yandan Kanunun cezalarda indirimi düzenlerken mükellef veya vergi sorumlusu şeklinde ifade kullanması, hem mükellef veya vergi sorumlusu olmayan ceza muhataplarını dışlaması ve hem de zaten mükellef kavramının vergi sorumlusu kavramını da içeriyor olması²⁰⁴ açısından kendi içinde gereksiz bir tekrar oluşturması nedeniyle eleştiriye açıktır.

Kanunun, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği ve ancak lafzın açık olmadığı hallerde (belli şartlar ile) yorum yapılabileceği yolundaki hükmü²⁰⁵ dikkate alındığından sadece lafız ile hareket edildiğinde²⁰⁶, mükellef veya vergi sorumlusu sıfatı taşımayan diğer ceza muhataplarının cezalarda indirim müessesesinden yararlanamayacağı gibi bir sonuca ulaşılması olasıdır²⁰⁷. Ancak uygulamada Kanunun bu

¹⁹⁹ Vergi Usul Kanunu md. 376.

²⁰⁰ Vergi Usul Kanunu md. 377.

²⁰¹ Vergi Usul Kanunu md. 331.

²⁰² Vergi Usul Kanunu md. 344.

²⁰³ Vergi Usul Kanunu md. 332.

²⁰⁴ Vergi Usul Kanunu md. 8.

²⁰⁵ Vergi Usul Kanunu md. 3.

²⁰⁶ **Sözer, Ali Nazım:** Hukukta Yöntembilim, 7. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020, s.45 vd.

²⁰⁷ Aynı tedvin zafiyeti, Vergi Usul Kanunu ek md. 1 hükmünde uzlaşma ile ilgili olarak “mükellef” ve yanı sıra “iştirak edenler” şeklindeki düzenlemede de görülmektedir.

şekildeki lafzı dikkate alınmadan adına ceza kesilenlerin tümü için cezalarda indirim müessesesinden yararlandırıldıkları görülmektedir.

B. UYGULAMA ŞEKLİ VE ŞARTLARI

Müessesenin uygulanma şekil ve şartları şöyledir:

Kanun, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının tamamının ve cezaların ise yarısının ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içinde vergi dairesine başvurularak vadesinde veya teminat gösterilerek²⁰⁸ vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeneceğinin bildirilmiş olmasını bir şart olarak aramaktadır²⁰⁹. Burada ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkının tamamının ödenmesi gerektiği vurgusundan hemen sonra cezalar sayılırken arada "ve" bağlacı kullanılmış olması ayrı bir tedvin zafiyeti olarak ele alınabilir. Vergi veya vergi farkının tamamının ödenmesi gerektiği ilk bakışta anlaşılammakta ve ayrıca vergi tarhi söz konusu olmadan da vergi cezaları (ve özellikle özel usulsüzlük cezası) kesilebildiğinden madde amacını tam olarak ortaya koyamamaktadır. Diğer yandan beyana dayalı tarhiyatta zaten bir vergi cezası gündeme gelmeyeceğine göre maddenin bu şekilde ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyat vurgusu ile başlaması da anlamlı değildir. Kaldı ki pişmanlık talebi ile verilen beyannamelere dayalı tarh yöntemi de beyana dayalı olup, burada da usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilebilmektedir.

Vergi beyannamesi kanuni süre geçtikten sonra pişmanlık ve ıslah talebi ile verilecek²¹⁰ ve bu durumda vergi ziyayı cezası²¹¹ kesilmeyecek olsa da usulsüzlük cezası²¹² ve elektronik ortamda beyannamenin geç verilmesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası²¹³ kesilebilmektedir. Kanun bu durumu da öngörerek, vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulamayı mümkün kılmıştır.

Diğer yandan kanuni süresi geçtikten sonra ancak pişmanlık ve ıslah talebi olmadan da beyanname verilmesi mümkün olup, bu beyannamede gösterilen matrah üzerinden yapılan tarh re'sen tarhiyat olarak kabul edilmekte, bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmese de vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır²¹⁴.

²⁰⁸ AATUHK md. 10.

²⁰⁹ **Erdem**, s. 377.

²¹⁰ Vergi Usul Kanunu md. 371.

²¹¹ Vergi Usul Kanunu md. 344.

²¹² Vergi Usul Kanunu md. 352.

²¹³ Vergi Usul Kanunu Mük. md. 355.

²¹⁴ Vergi Usul Kanunu md 30 ve md. 344.

Dolayısıyla bu olasılıkta cezalarda indirim müessesesinden yararlanma önünde bir engel bulunmamaktadır.

C. UZLAŞMA KURUMU İLE ETKİLEŞİMİ

Kanun düzenlemesinin ikinci kısmı ise maddeye daha sonra ve uzlaşma ile ilgili madde hükmü²¹⁵ ile paralel bir düzenleme ile eklenmiştir. Buna göre, uzlaşmanın vaki olması durumunda, muhatap üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75'ini, ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilmektedir. Bu durumda mükellef veya ceza sorumlusu en başta cezalarda indirim için bir talepte bulunmamış, bunun yerine uzlaşma talep etmiş ve uzlaşmaya varılmış olması durumunda, uzlaşılan vergi veya vergi farkının tamamının ve (uzlaşılan) cezanın %75'ini ödemek kaydıyla ek olarak %25 oranında ceza indiriminden yararlanma imkanına sahip olmaktadır. Bu açıdan ele alındığında cezalarda indirim müessesesi, gecikerek tahsil edilecek cezanın değerini hemen ödeme değerine iskonto etme amacına yöneliktir²¹⁶.

Diğer yandan cezalarda indirim müessesesi için başvuru yapılması ama aynı zamanda uzlaşma da talep edilmesi durumunda bu şekilde ceza indirimi için uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar uzlaşma talebinden vazgeçilmesi şartıyla indirim geçerli olmaktadır. Bunun aksi, yani önce cezalarda indirim uygulaması için başvuru yapıp aynı sürede uzlaşma talep edilmesi durumunda ise uzlaşma hükümlerinden yararlanılabildiği için ödenmemiş tutarlar için²¹⁷ cezalarda indirim uygulamasından vazgeçildiğinin bildirilmiş olması gereklidir. Ancak, düzenlenen ihbarnamelerdeki tutarlar için indirim uygulamasından yararlanıp ödeme yapıldıktan sonra, uzlaşma hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir²¹⁸.

Uzlaşma ve ceza indirimi müesseseleri, her iki yöntemde de idarenin, mükellefin yargıya gitmekten vazgeçmesi karşılığında bir miktar alacağından feragat etmeye razı olması nedeniyle fonksiyonel açıdan benzerlik göstermektedir²¹⁹. Ancak cezada indirimin otomatikleşmesi²²⁰ yanında ceza indiriminin (her ne kadar vergi aslının ödenmesi şartı

²¹⁵ Vergi Usul Kanunu ek md. 9.

²¹⁶ **Bulutoğlu, Kenan:** Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul 1982, s. 360.

²¹⁷ Vergi Usul Kanunu ek md. 9, “Hakkında 376 ncı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz.” hükmü bu yolda değerlendirilmektedir.

²¹⁸ **Gelir İdaresi Başkanlığı:** Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü, Ankara, 2022, s.7.

²¹⁹ **Taşkan, Yusuf Ziya:** “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”, Vergi Dünyası Dergisi, S:309, 2007, ss:118-122, s. 121 (Vergi Uyuşmazlıkları).

²²⁰ Cezalarda indirim uygulamasında “otomatik indirim” kavramı kullanımı için Bkz. **Karakoç,** (Genel Vergi), s.463.

olsa da bir indirim yapılmaması nedeniyle) sadece vergi cezaları ilgili kısıtlı bir yöntem olması²²¹ müesseseler arasında bir farklılık olarak dikkat çekmektedir.

D. ŞARTLARIN İHLALİ HALİNDE DURUM

Mükellef veya vergi sorumlusu, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası Kanunda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yapılırsa cezalarda indirim müessesesi uygulanmamakta ve uygulanmış ise iptal edilmektedir²²². Müessesenin amacının, vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların yargısal uyuşmazlık haline gelmeden çözümlenmesi ve bir an önce tahsilin gerçekleşmesi olduğu²²³ dikkate alındığında bu, anlaşılır bir durumdur.

Kanun düzenlemesinden ceza indirim talebinin vergi aslı ve buna ilişkin cezanın tümü için yapılması gerektiği ortaya çıktığından²²⁴, vergi ve/veya cezanın bir kısmı için dava açıp bir kısmı için de indirim talebinde bulunulamayacağı ortaya çıkmaktadır. Ancak vergilendirme dönemi ve/veya vergi türleri farklılığı durumunda bir dönem veya bir vergi türü için dava ve diğerleri için cezalarda indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Yeri gelmişken müesseseye dair düzenlemenin mükellefler açısından farklı hukuki sonuçlara neden olabilecek bir düzenleme zafiyetinden söz etmek gerekir. Yapılan tarhiyat, kaçakçılık suçları kapsamında bir fiile dayalı ise vergi ziyayı cezası üç kat uygulanmakta²²⁵ ve uzlaşma yolu kapalı²²⁶ olmaktadır. Mükellefin bu cezalı tarhiyat için cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak yanında dava açma hakkı da bulunmaktadır. Açılan davada cezanın üç kat değil bir kat olarak kesilmesi gerektiği

²²¹ Taşkan, (Vergi Uyuşmazlıkları), s.133.

²²² Ödeme şartının ihlali halinde tekrar bir ceza ihbarnamesi tebliği yoluna gidilmemekte, indirim uygulanarak yapılan tahakkuk işlemi iptal edilerek yeniden ilk ihbarnameye dayalı olarak bu kez cezanın tamamının tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Nitekim bir davada, "...ihbarnameler ile duyurulan vergi ziyayı cezalarıyla ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinden yararlanılarak indirim hakkının kullanılması üzerine sistemden tahakkuk fişleri ile vergi ziyayı cezası tahakkuk ettirildiği ancak vadesinde ödeme yapılmaması nedeniyle sistem tarafından ek tahakkuk verilerek tarhiyatların ilk haline çevrildiği dolayısıyla, tahakkuk fişlerinde yer alan vergi ziyayı cezalarının davacı tarafından vadesinde ödenmemesi nedeniyle bu aşamadan sonra sadece vergi ve ceza ihbarnameleriyle duyurulan tutardaki vergi ziyayı cezasından sorumlu olunacağı, bu nedenle tahakkuk fişlerinde yer alan vergi ziyayı cezalarının davalı idarece terkin edilmesi gerektiği..." gerekçesiyle verilen karar Danıştay tarafından aynen onanmıştır. Bkz. Dan. 3. D., 19.01.2021, E:2020/201, K:2021/58, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023. Aynı kararda her ne kadar tahakkuk fişlerine konu vergi ziyayı cezalarının iptaline karar verilmiş ise de tahakkuk eden vergi, hesaplanan gecikme faizi ile ihbarname ile duyurulan vergi ziyayı cezaları yönünden davanın reddedildiğini ayrıca belirtmek isteriz.

²²³ Aksoy, s. 114; Uluatam, Özhan/ Methibay, Yaşar: Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s. 155.

²²⁴ Vergi Usul Kanunu md. 376/1, "İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının..." hükmünü içermektedir.

²²⁵ Vergi Usul Kanunu md. 344.

²²⁶ Vergi Usul Kanunu ek md. 1 ve ek md. 11.

yolunda bir yargı kararı ihdas edilmesi durumunda mükellef bu noktada artık cezalarda indirim müessesesinden yararlanamadığından, daha en başta bir kat cezalı tarhiyata muhatap olan mükellefe göre daha fazla bir mali yük ile karşılaşmaktadır. Kanunun bu yönde düzenlenmesinde yarar olduğu düşüncesindeyiz²²⁷.

Kanunun açık düzenlemesi yukarıda açıklanan şekilde olup, öğretide bazı yazarlar tarafından mükellef veya vergi sorumlularının yanlışlıkla veya bilmeyerek vergi ziyayına neden olmaları, bu durumda iyi niyetlerinin bir sonucu olarak kendilerine böyle bir çözüm önerisi sunulduğu yönündeki açıklamaların²²⁸ hukuki bir dayanağı bulunmamaktadır. Aksine, cezalarda indirimin vergi ödevlisinin tek taraflı irade beyanı ile sonuç doğuran bir anlaşmazlık çözüm yolu olması, indirim talebinin reddi konusunda idarenin takdir yetkisi bulunmaması gibi nedenlerle, başvuru halinde şartların yerine getirilmesi kaydıyla cezalarda indirim imkanından otomatik olarak yararlanılmaktadır²²⁹.

E. KABAHAHLER KANUNUYLA ETKİLEŞİM

Kabahatler Kanunu'na göre²³⁰ kabahat dolayısıyla idari para cezası veren kamu görevlisi, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını derhal kendisi gerçekleştirebilmekte; aksi halde ise kanunlarında ödeme süresi düzenlenmemiş olan idari para cezaları, tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. Kanuna göre idari para cezasının ödeme süresi içinde ödenmesi halinde, cezadan %25 oranında indirim yapılmakta ve fakat ödeme yapılması, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilememektedir.

Vergi cezasının muhatabının, genel kanun niteliğindeki Kabahatler Kanunu'nda yer alan²³¹ peşin ödeme indirimi ile Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen cezalarda indirim²³² müesseselerinden hangisinden yararlanması gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır²³³. Kabahatler Kanunu, kabahatler ve yaptırımları bakımından

²²⁷ Aynı yönde görüş ve örnek hesaplama için Bkz. **Yıldırım, Ali Haydar/ Kolotoğlu, Olcay**: “Ceza – Uzlaşma – Ceza İndirimi”, Vergi Sorunları Dergisi, S:173, Şubat/2003, ss:93-95, s. 94.

²²⁸ **Korkmaz, Mustafa**: “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”, Vergi Sorunları Dergisi, S:333, Haziran/2016, ss: 7-17.

²²⁹ **Karakoç, Yusuf**: “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y:2014, C:16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, Özel Sayısı, ss: 3637 – 3739, s. 3648 (Cezalarda İndirim).

²³⁰ Kabahatler Kanunu md. 17/6.

²³¹ Kabahatler Kanunu md. 17/6.

²³² Vergi Usul Kanunu md. 376.

²³³ Örneğin Karakoç, “Kabahatler Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun (vergi) kabahatler(in)e ilişkin cezaların indirimi ödenmesini düzenleyen hükümlerinin hangisinin uygulanacağı bir yürürlük sorunudur. Uygulanacak olan kanun hükmü belirlendikten sonra, o hükmün uygulanması zorunludur. Bu nedenle, ceza muhatabının iki ayrı kanun hükmündeki düzenlemelerden seçimlik bir hak şeklinde yararlanması veya bu şekilde uygulama yapılabileceği düşünülmektedir”. gerekçesiyle, bireyin Vergi Usul Kanunu veya Kabahatler Kanunu anlamında seçimlik hakkı olduğunu öne sürmektedir. Bkz. **Karakoç**, (Cezalarda

genel kanun niteliğindedir. Buna karşılık, Vergi Usul Kanunu'nun vergi kabahatleri ve bunlara uygulanması gereken vergi cezalarına ilişkin düzenlemeleri ise, Kabahatler Kanunu'na göre özel kanun/hüküm niteliği taşımaktadır.

Bunun yanında Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyayı suçunun bir kabahat, buna ilişkin cezanın da bir idari yaptırım olduğu düşünülürse, Kabahatler Kanunu'nun, Vergi Usul Kanunu'na göre genel kanun niteliğinde olduğu anlaşılacaktır. Burada şunu da eklemekte yarar vardır, Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirmeye ilişkin genel kuralları koyan bir kanun olduğu kabul edilse bile yine de Kabahatler Kanunu'na göre genel kanun haline gelmeyecektir. Vergi Usul Kanunu'nun genel niteliği ancak bir başka vergisel düzenleme ile karşılaştırıldığında ortaya çıkacaktır²³⁴.

Nitekim Kabahatler Kanunu'na, 5348 sayılı kanunla getirilen Ek madde 1 ile vergi mahkemelerinin görev alanına giren hükümlerin saklı olduğu belirtilerek ayrı bir ihtisas olan vergi hukukuna ilişkin bu farklılık vurgulanmıştır²³⁵. Ayrıca Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.06.2005 tarihinden bu yana Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görülen davalarda da Kabahatler Kanunu'nun genel kanun niteliğine uygun olarak Vergi Usul Kanunu uygulamasına devam edilmiştir. Aksi halde birazdan da görüleceği üzere Kabahatler Kanunu'nun, Vergi Usul Kanunu'nun birçok kurumunu uygulanamaz hale getirmesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle sonraki tarihli Kabahatler Kanunu'nun genel, önceki tarihli Vergi Usul Kanunu'nun ise özel kanun olduğundan hareketle, yeni genel kanunun, eski özel kanunu mutlak suretle yürürlükten kaldırdığını kabul etmek mümkün görünmemektedir²³⁶.

Her iki indirim müessesesinin uygulanmasına engel olan herhangi bir hukuki düzenleme bulunmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde belirtilen şartlar incelendiğinde, cezalarda indirimin ancak vergi ve vergi farkının tamamının bu madde kapsamında belirtilen indirimlerden arta kalan ceza ile birlikte

İndirim), s. 3719, 3720. Aksi yönde Bkz. **Taşdelen, Aziz:** Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 106.

²³⁴ **Torunoğlu, Tahsin:** "Vergi Zıyayı Kabahati", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:477-544, s.496

²³⁵ Vergi cezası kesilmesinin idari nitelikte işlem olarak Kabahatler Kanunu kapsamına girmesine karşın vergi hukukunun uygulama alanı ve özellikleri dikkate alınarak, Ek md. 1 ile bunlara ilişkin açılan davalara bakma görevinin vergi mahkemelerine ait olması, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanmasına bir engel teşkil etmemektedir. Aynı yönde. Bkz. **Karakoç, Yusuf:** "Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler", Akkaya, Mustafa/ Müftüoğlu, Zeynep/ Acun, Umut/ Yalçın, Can/ Çankaya, Yiğitcan (Editörler), Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, ss:321-382, s.329 (Armağan 1).

²³⁶ **Sözer**, s. 124 vd. Ayrıca Bkz. **Torunoğlu**, s.497. Vergi kabahatleri hukukunda kabahatler hukukuna dair genel kuralların farklı olması gerektiği düşüncesi kabul edilmemelidir şeklinde özetleyebileceğimiz aksi görüş için Bkz. **Rençber, Altan:** Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 88.

ödenmesi durumunda mümkün olabileceği, dolayısıyla, aynı idari para cezası için Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında yer alan peşin ödeme indiriminin ayrıca uygulanması dolaylı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesindeki şartların ihlali anlamına geleceğinden her iki uygulamadan birlikte yararlanılması mümkün değildir²³⁷.

F. ARA DEĞERLENDİRME

Cezalarda indirim ile ilgili Kanun düzenlemesinde dikkati çeken en temel özelliklerden birisi, ceza indiriminin her bir ceza kesme işlemi için defalarca ve aynı oranda uygulanabiliyor olmasıdır. Kanunun önceki halinde (7194 sayılı Kanun ile değişiklik öncesi) vergi ziyayı cezası ile sınırlı olmak üzere ilk defa için yarısı diğerlerinde ise üçte birinin indirimi düzenlenmişken yürürlükteki hükümde böyle bir ayırım olmaksızın cezanın yarısının indirilmesi düzenlenmiştir. Cezada indirim, her defasında aynı oranda indirim yapılabilmesi yönünden “otomatikleştirilmesi” tartışmaya açıktır²³⁸.

Yine yürürlükteki hüküm, müesseseyi uzlaşma ile ilişkilendirmiş ve uzlaşma halinde ayrıca bir indirim daha öngörülmüştür. Bu ise uzlaşma ile varılan sonuçların tahsilinin sağlanması yönünden bir teşvik gibi görülmekte ve mükellefler açısından doğrudan cezalarda indirim talep edilmesi yerine önce uzlaşma ve akabinde cezalarda indirim talep edilmesini anlamlı kılmaktadır. Ancak bunun yerine uzlaşmaya varılması durumunda ödeme yapılmamasına bağlı olarak uzlaşma sonuçlarının ortadan kaldırılması yolunda bir düzenleme daha pratik olmak yanında tahsilat açısından da yararlı olabilecektir. Mevcut sistematik içinde ödeme yapılmaması sadece cezalarda indirimi ortadan kaldırmaktadır. O halde, önce uzlaşma sağlanan bir durumda ayrıca ceza indirimi yapılsın yapılsın ödeme yapılmayan hallerde uzlaşma sonucu etkilenmezken doğrudan ceza indirimine gidilen hallerde ödeme yapılmaması halinde indirimin ortadan kaldırılıyor olması bir çelişki ve mükellefler arasında farklılıklar yaratmaktadır.

Öğretide ceza indirimi uygulaması mükelleflerin dava açma hakkını kullanmamaları karşılığında sağlanan bir kolaylık olarak nitelendiğinden yargısal çözüme bir alternatif olarak değerlendirilmektedir²³⁹. Ancak müesseseye ilişkin mükellef hakkını sınırlandıran en önemli husus, -Kabahatler Kanunu uygulamasından farklı olarak- cezalarda indirim, vergi ve/veya cezanın dava konusu yapılmaması şartına bağlanmış

²³⁷ **Candan, Turgut:** Vergi Suç ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010, s. 522 (Vergi Cezaları).

²³⁸ Nitekim Karakoç, “Bu kurum, cezalarda otomatik indirim olarak da nitelendirilmektedir. Aslında bu yönüyle cezalarda indirim, vergilerin / cezaların kanuniliği ilkesine aykırıdır.” şeklinde durumu tespit etmektedir. Bkz. **Karakoç,** (Genel Vergi), s. 463.

²³⁹ **Taşkan, Yusuf Ziya:** Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s.326 (Vergi Hukuku).

olmasıdır. Bu düzenleme mükellefin mahkemeye erişim hakkını sınırlandırmaktadır. Oysa Kabahatler Kanunu'nda yer alan benzer bir uygulamada ödemeye bağlı ceza indirimi yapılmış olması yargıya başvuru önünde bir engel değildir. Vergi cezalarının da esasen kabahate bağlı bir idari yaptırım olduğu dikkate alındığında aynı hukuki zeminde farklı hukuki yaklaşımlar sergilenmesinin sorunlu olduğu da ortaya çıkmaktadır.

Ön koşul içeren çözüm yollarının mükellef iradesini sakatladığı, bu ve benzer düzenlemelerin temel hak ve özgürlükleri kısıtladığı ve hukuk devletinin gereklerine uygun olmadığı yönünde değerlendirmeler yapılmıştır.

Ekonomik veya cezai yönden görece daha ağır bir yaptırıma uğrama ihtimali, mükellefi endişeyle söz konusu müesseselere yönlendirebilecektir. Fakat bu durumun ötesinde olaya sadece ekonomik veya cezai yönden bakmak, durumu tek taraflı ele alma sebebiyle temel hak ve özgürlüklerin zedelendiğinin üstünü örtebilecektir. Kısa vadede sadece ödeme veya hapis cezası başlıkları üzerinden bir tartışma ilerlese de bu noktada altı çizilmesi gereken asıl kısım, belirli vaatler karşılığında mükelleflerin anayasal güvenceye tabi hak arama hürriyetinden vazgeçiyor olmasıdır.

Önümüzde somut olarak konuya ışık tutacak bazı örnekler mevcuttur. Örneğin Kabahatler Kanunu'nun 17/6. maddesi, "*Kanunlarında ödeme süresi düzenlenmemiş olan idari para cezaları, tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasının ödeme süresi içinde ödenmesi halinde, cezadan %25 oranında indirim yapılır.*" şeklinde iken Kanun değişikliği ile²⁴⁰ bu hükme "*Ödeme yapılması, kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilemez.*" hükmü eklenmiştir.

Ayrıca her ne kadar peşin ödemede yapılan indirimin itiraz yoluna başvurmayı engellemeyecek olsa da kararın Kurum lehine olması durumunda daha önce tahsil edilmemiş olan dörtte birlik ceza tutarının (zammıyla birlikte) tahsil edileceği yolundaki 5510 sayılı Kanununun 102. maddesi hükmü, Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'nın 36/1 hükmü çerçevesinde değerlendirilerek iptal edildiği de²⁴¹ göz ardı edilmemelidir.

²⁴⁰ (Ek cümle: 1/7/2022-7417/46 md.)

²⁴¹ Karar, "*Kişilere yargı mercileri önünde dava açma hakkı tanıyan bir düzenlemenin, mahkemeye erişimi etkisiz kılacak ya da yargı yoluna başvurmayı önemli ölçüde zorlaştırıcı veya caydırıcı nitelikte kurallar içermesi halinde bu düzenlemenin hak arama özgürlüğüne uygun olduğundan söz edilemez.*" ve "*Peşin ödeme sonrasında idari para cezasına karşı idareye itiraz veya yargı yoluna başvurulması ve bu başvurunun reddine karar verilmesi durumunda, daha önce tahsilinden vazgeçilmiş olan dörtte birlik ceza tutarının tahsil edileceğinin öngörülmesi, bu cezalara karşı hak arama özgürlüğünü kullanan kişilere bir tür yaptırım uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Peşin ödedikleri idari para cezası tutarı dışında yeni bir ödeme ile yükümlü kılınmaları, kişilerin bu cezalara karşı itiraz veya dava yoluna başvurmalarını caydırıcı bir nitelik taşımaktadır. Peşin ödeme sonrası itiraz yoluna başvurulmadığı ya da dava açılmadığı takdirde idarece hiçbir zaman istenilemeyecek olan bir tutarın, bu yollara başvuran ve başvurusu reddedilen kişilerden tahsil edileceğinin öngörülmesi, hak arama özgürlüğünün ihlaline yol açan açık bir*

VII. ETKİN PİŞMANLIK

A. MÜESSESE HAKKINDA GENEL BİLGİLER VE ADLANDIRMA SORUNU

Ceza hukuku öğretisinde etkin pişmanlık, failin, sonucu yani suç olayını meydana getirebilmek için yeterli ve gerekli icra hareketlerinin tamamlanmasından sonra²⁴², pişmanlık duyarak²⁴³ bu hareketlerin etkilerini ortadan kaldırma faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nda genel hükümler arasında sadece “Gönüllü vazgeçme²⁴⁴” düzenlenmiş olup, etkin pişmanlık bir kısım suçlar için özel olarak²⁴⁵ düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu, Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiş olup²⁴⁶, gerek madde başlığında ve gerekse metin içeriğinde “*etkin pişmanlık*” kavramı yer almamakla beraber müesseseyi ihdas eden 7194 sayılı Kanun gerekçesinde de bu şekilde yer verilmesinin etkisiyle öğretide de “*etkin pişmanlık*” kavramı kullanıldığı görülmektedir²⁴⁷. Etkin pişmanlık, hareketin icrasının tamamlanmasından sonra failin kendi çabasıyla sonucun gerçekleşmesini engellemesi²⁴⁸ olduğuna göre, failin pişmanlık duyup duymadığına bir önem atfedilmeden sırf hürriyeti bağlayıcı cezada bir indirim alınabilmesi için başvurulmuş bu yolun “*etkin pişmanlık*” olarak adlandırılması uygun görünmemektedir. Bu nedenle “*Vergi Ziyatı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme*²⁴⁹” ile uyumlu olarak madde başlığının²⁵⁰ “*Kaçakçılık Suçları, Cezaları ve Cezalarda İndirim*” olarak değiştirilmesi bir çözüm olarak değerlendirilebilir.

Esasen vergi kaçakçılık suçlarında, suça konu fiilin hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını ile bir ceza yargılamasına konu edilmesi yanında bu fiiller bir vergi ziyana neden olmuşsa ayrıca parasal bir ceza olan vergi ziyatı cezası uygulanması da söz konusu

müdahaledir.” gerekçelerine dayanmaktadır. Bkz. AYM, 28.11.2013, E:2013/40, K:2013/139, RG:09.05.2014 - 28995.

²⁴² **Demirbaş, Timur:** Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 478; **Demirbaş, Timur/ Erdem, Ruhan:** Ceza Hukuku Pratik Çalışmaları, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 170; **Bayraktar, Köksal:** “Faal Nedamet”, İÜHFİM, 1968, C:33, S:3-4; ss:120-154; s.123

²⁴³ **Koca, Mahmut/ Üzülmüş, İlhan:** Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 444.

²⁴⁴ Türk Ceza Kanunu (TCK) md. 36.

²⁴⁵ TCK md. 93, 110, 168, 184, 185, 192, 201, 222 gibi.

²⁴⁶ Vergi Usul Kanunu md. 359 vd.

²⁴⁷ Örneğin, **Oktar**, s.504; **Batı**, (Vergi Hukuku), s. 350; **Şenyüz**, (Vergi Ceza), s.514; **Candan, Turgut:** Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, 578, 579 (Vergi Suçları); **Çalışkan, Suat/ Atar, Mustafa:** Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık, Platon Yayıncılık, İstanbul, 2022, s.232.

²⁴⁸ **Şenyüz**, (Vergi Ceza), s.514.

²⁴⁹ Vergi Usul Kanunu md. 376.

²⁵⁰ Vergi Usul Kanunu md. 359.

olmaktadır. Söz konusu madde hükmünde 15.04.2022 tarihinde yürürlüğe giren düzenleme yapılıncaya kadar bu suçlar bakımından “soruşturma” ve “kovuşturma” aşamalarında ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran veya azaltan etkin pişmanlık düzenlemesine yer verilmemiştir²⁵¹. Yapılan düzenleme ile bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek cezanın yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise üçte bir oranında indirilmesi öngörülmüştür. Kanun koyucu, vergi kaçakçılık suçları yönünden kesinleşmiş ve infaz aşamasında olan dosyalar hakkında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması açısından ayrı bir düzenleme²⁵² yapmıştır.

Her iki maddede de ceza indiriminden yararlanılması, tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi yanında ayrıca vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şeklinde diğer bir şartta da bağlanmıştır.

B. ETKİN PİŞMANLIĞIN BİREYİN HAK ARAMAKTAN VAZGEÇMESİ ŞARTINA BAĞLANMIŞ OLMASI

Müessesenin uygulanması açısından, hürriyeti bağlayıcı cezada belirli bir indirim için soruşturma veya kovuşturma aşamasında vergi, ceza ve fer’ilerinin ödenmesi yanında vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yoluna başvurulmuş ise vazgeçilmesi gibi diğer bir şart daha aranması hukuken sorunlu bir düzenlemedir. Zira, hak arama özgürlüğünü bir şekilde sınırlayan her uygulamanın hukuk devletinde bir sorun olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Müesseseyi ihdas eden Kanun gerekçesinde, “Mükellefler gerek tarhiyattan önce gerekse tarhiyattan sonra vergi ve cezalar için idareden uzlaşma talep edebilmektedir. Uzlaşma gerçekleşmesi halinde mükellefler uzlaşılan vergi ve cezalar için artık dava açma yoluna gidememektedir. Benzer düzenleme etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesi bakımından da getirilmektedir.” şeklinde kullanılan ifadeler konuyu kavramaktan uzaktır.

Her şeyden önce, vergi kaçakçılık suçlarına konu fiillere dayalı cezalı vergi tarhiyatları uzlaşma kapsamına girmediği gibi, uzlaşmaya konu işlemlerde mükelleflerin

²⁵¹ **Bati**, (Vergi Hukuku), s. 350.

²⁵² Vergi Usul Kanunu geç. md. 34.

uzlaşıp uzlaşmamasının tek etkisi mali sonuçlarda yani tarh edilen vergi, kesilen ceza ve fer'ilerinde meydana gelmektedir. Oysa etkin pişmanlık müessesinde hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını ile devam eden bir soruşturma veya kovuşturma söz konusudur. Kanun gerekçesinde uzlaşma ile etkin pişmanlığın kıyaslanarak bağdaştırılmaya çalışılması yerinde olmamıştır.

Yine gerekçede, “... söz konusu müesseselerin uygulanması zorunlu olmayıp, mükelleflerin kendi tercihlerine istinaden uygulanabilecektir. Bu bakımdan mükellefler belirtilen uygulamalardan tercih edip, dava yoluna gitmeyerek veya feragat ederek, sağlanan indirim imkanından faydalanabilecektir.” açıklaması da yerinde değildir. Öncelikle uzlaşmanın sonuçları sadece mali yönden olup, ceza yargılamasının zaten söz konusu olmadığı bu seçenekte mali yönden de yargı yolunun kapatılmasının kabul edilmesi ile mali sonuçları giderilse bile ceza yargılamasının (sadece cezalarda belirli bir indirimin uygulanacak olmasına karşın) devam edeceği etkin pişmanlığın benzeşimi mümkün değildir. Diğer yandan, uygulamanın zorunlu olmadığı ve mükellefin isteğine bırakıldığı yaklaşımı mükellefin hakkını kullanmada bir yandan mali diğer yandan hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımları baskısı altında vereceği karara aşırı bir anlam yüklemek olacaktır.

Kanun gerekçesinde yer alan ve müesseseyi uzlaşmaya yakınsayan ifadeler ve öğretilerde bir kısım yazar tarafından bunun özel bir uzlaşma şekli olduğu²⁵³ yönündeki yaklaşımlar, kıyas çağrışımı yapmaktadır. Kaldı ki her iki müessese arasında, birisinde ceza yargılaması ve hürriyeti bağlayıcı ceza tehdidi söz konusu olması gibi büyük bir farklılık da söz konusudur. Uzlaşmaya başvuruda temel şart, mükellefin Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi, yanılmanın veya vergi hatalarının söz konusu olması, yargı kararları ile idare arasında görüş farklılıkları olması durumu olduğuna göre sadece bu nedenle dahi etkin pişmanlığın uzlaşmaya çok uzak olduğu açıktır. Aynı bir başlık altında ele aldığımız uzlaşmada, Uzlaşma Komisyonu vergi ve cezalar (uygulama böyle değilse de) için indirim oranı belirleme konusunda serbest iken etkin pişmanlıkta idarenin bir unsuru olaya dahil olmadan Kanunla belirlenmiş vergi, ceza ve fer'i tutarlarının ödenmesi ile soruşturma veya kovuşturma evresinde yapılan ödemeye göre hürriyeti bağlayıcı cezalarda belirli oranda bir indirim söz konusu olmaktadır.

Erken bir aşamada ortaya çıkan pişmanlık dolayısıyla sadece vergi ve pişmanlık zammını ödemek suretiyle cezadan kurtulma imkanının tanınması, buna karşın sonraki evrelerde ceza davası ortadan kaldırılmayıp cezada indirim imkanının tanınmasının

²⁵³ Bu anlamda örneğin Candan tarafından, “Biz; düzenlemenin, etkin pişmanlık müessesesi değil de; bir tür koşulları yasayla belirlenmiş, uzlaşma müessesesi öngördüğünü düşünüyoruz.” yaklaşımını da doğru bulmuyoruz. Bkz. Candan, (Vergi Suçları), s. 580.

kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğu kuşkusuzdur²⁵⁴. Bu nedenle konunun pişmanlık ve ıslah müessesesi²⁵⁵ ile de bir ilişkisi ve benzerliği yoktur. Zira pişmanlık müessesesinde henüz ortada bir ceza soruşturması veya kovuşturması yok iken mükellefin kendiliğinden idareye haber vererek mali sonuçlarını ortadan kaldırması ve bu nedenle de artık bir soruşturma veya kovuşturmaya uğrama olasılığını bertaraf etmesi söz konusudur²⁵⁶.

C. ARA DEĞERLENDİRME

Vergi kaçakçılık suçlarında etkin pişmanlık müessesesinin, pişmanlık veya uzlaşma müesseseleri ile ilişkisi / benzerliği bulunmamaktadır. Etkin pişmanlık ve özel aftan yararlanabilmek için ödenen vergi ve diğer kalemlerin dava konusu yapılmaması koşulu, buna rağmen devam edecek yargılamanın sonunda yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle beraat kararı verilmesi halinde ortaya bir belirsizlik çıkarmaktadır. Zira, vergi suçunun muhatap tarafından işlenmediği tespit edildiğinde, bu suçun işlendiği varsayımına dayalı olarak doğduğu iddia edilen vergilerin doğmadığı ve dolayısıyla etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla muhatabın ödemesi gereken bir vergi olmadığı da saptanmış olacaktır. Böylelikle bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacak ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı ortaya çıkacaktır.

Sonuçta kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesi olacaktır. Bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle sadece yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulduğu anlaşılmaktadır²⁵⁷.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de bu gerekçelerle söz konusu kuralı da içeren geçici 34. madde ve etkin pişmanlıkla ilgili esas düzenlemeyi yapan 359. maddede muhatabın katlanmak durumunda kaldığı aşırı külfeti azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik idari ve/veya yargısal başvuru yolu biçiminde bir telafi mekanizmasının öngörülmediği gerekçesiyle ‘önce’ geçici 34. madde yönünden iptal kararı vermiş ve “*Bu fıkırdaki belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya*

²⁵⁴ AYM, 28.09.2022, E:2022/59, K:2022/111, RG: 23.03.2023 – 32141.

²⁵⁵ Vergi Usul Kanunu md. 371.

²⁵⁶ Aynı yönde Bkz. Şenyüz, (Vergi Ceza), s. 514.

²⁵⁷ AYM, 28.09.2022, E:2022/59, K:2022/111, RG: 23.03.2023 – 32141.

başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.” hükmünü Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir²⁵⁸. Anayasa Mahkemesi ‘daha sonra’ bir başka kararı ile Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde “*Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.*” şeklinde yer alan hükmü de ‘önceki’ karara atıf yaparak aynı gerekçeyle²⁵⁹ iptal etmiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararları sonrasında Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenmiş etkin pişmanlık müessesesinin uygulanmasında, kesilen ceza (ve/veya tarh edilen verginin) vergi mahkemesi nezdinde dava konusu yapılmış olması önünde bir engel kalmamıştır. Açılan dava ile tahsilat işlemleri kendiliğinden duracağından²⁶⁰ mükellefler Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesinde, “*Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.*” hükmüne istinaden, isterlerse yargılama aşamasında ödeme yapabilecektir. İşte bu durumda idari işlemin olağan kanun yolları tüketilerek kesinleşmesi ve ceza yargılamasından da mahkûmiyet kararı çıkması halinde Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesindeki “*...soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında indirilir*” hükmünün uygulanması mümkün hale gelmiş bulunmaktadır²⁶¹.

Son olarak belirtmek gerekir ki, tüzel kişilerde vergi ziyasına bağlı olarak parasal yaptırımlar tüzel kişi adına uygulanırken²⁶² suç iddiasına bağlı olarak yargılanan ise bir

²⁵⁸ AYM, 28.09.2022, E:2022/59, K:2022/111, RG: 23.03.2023 – 32141.

²⁵⁹ AYM, 13.09.2023, E:2022/81, K:2023/153, RG: 29.11.2023 – 32384. Önceki karara atfen gerekçeye taşınan kısım şöyledir: “*... etkin pişmanlık ve özel aştan yararlanabilmek için ödenen vergi ve diğer kalemlerin dava konusu yapılmaması koşulu dolayısıyla yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle beraat kararı verilmesi hâlinde vergi suçunun muhatap tarafından işlenmediği, bu suçun işlendiği varsayımına dayalı olarak doğduğu iddia edilen vergilerin doğmadığı dolayısıyla etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla muhatabın ödememesi gereken vergiyi ve buna bağlı diğer kalemleri ödemediği kesin olarak ortaya çıkmakta; diğer hâllerde vergi kaybını doğuracak ilave fiilin işlenmemiş olması, vergi suçunun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olması, vergi ve ceza ile ilgili tespitlerde hatalar yapılması gibi ihtimallerin gerçekleşmesi durumunda aslında ödenmemesi gereken vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Böylelikle bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacak ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı ortaya çıkacaktır. Sonuçta kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesi olacaktır. Bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle sadece yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulduğu anlaşılmaktadır.*”

²⁶⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 27/4.

²⁶¹ Aynı yönde Bkz. **Bakmaz, Zübeyir**: AYM’nin Son İptal Kararı ve Yeni Dönem Uygulaması, (<https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:713555384664076288/>), Erişim Tarihi: 29.11.2023.

²⁶² Kanun, “*... mükellef veya sorumlu hakkında ...*” ibaresi ile vergi ziyayı kabahatinin sadece vergi mükellefi ve sorumlusu tarafından işlenebileceğini düzenlenmiş olup, bu da vergi ziyayı kabahatini özgü kabahat haline getirmektedir. Bkz. **Rençber**, s. 334.

gerçek kişi olduğundan²⁶³, etkin pişmanlık şartlarından ödeme şartının yerine getirilmesi tüzel kişi inisiyatifinde olduğundan yargılanan gerçek kişi yönünden bir irade kullanımı söz konusu olamayacaktır²⁶⁴. Ayrıca bu durumda fail gerçek kişi ödeme şartını kendisi yerine getirirse bile ikinci şart olarak dava açma ya da açılmış davadan vazgeçme şartını sağlayamayacaktır, zira bu davada ehliyet gerçek kişide değil tüzel kişide olacaktır²⁶⁵. Yapılan düzenleme bu yönüyle de çok önemli bir uygulama zorluğu içermektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin de belirttiği üzere, ceza yargılaması anlamında bir kısım indirimlerin vergi ve buna bağlı kalemlerin ödenmesi şartına bağlı tutulması nedeniyle, yargılama fiillerin işlenmemiş olması ya da faillerin farklı kişiler olması nedeniyle beraat ile sonuçlanması olasılığında ödenen kalemlerin iadesi söz konusu olmadığından, bu ödemeleri yapmak durumunda kalan muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacak ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı ortaya çıkacaktır. İşte bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle sadece yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulduğu anlaşılmaktadır.

VIII. UZLAŞMA

A. TANIM VE ŞARTLAR

Uzlaşma, Kanunda öngörülen şartların varlığı halinde salınan vergi ve kesilen cezalar hakkında dava yoluna başvurulmadan, vergi idaresi ile mükellefin mükellef iradesi ile karşı karşıya gelerek kesin ve kısa yoldan anlaşmalarıdır²⁶⁶. Uzlaşma, Kanuna 205 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile eklenmiştir. İlk halinde müessese, (bugün sadece “uzlaşma” veya “tarhiyat sonrası uzlaşma” olarak adlandırılan şekilde) vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesilmesi sonrası uyuşmazlıkların vergi yargısı organlarına intikalinden önce, idareyle mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması amacıyla başvurulabilecek bir yol olarak kurgulanmıştır. Zaten müessesesinin bu ilk halinde uzlaşma başvuru süresi, dava açma süresi olarak öngörülmüşse de daha sonra çalışmaya ara verme (adli tatil) etkisi ile bir kısım mükelleflerin daha avantajlı konuma

²⁶³ Ceza sorumluluğunun şahsiliği kuralı gereği olarak, tüzel kişinin organ veya temsilcinin fiil ve tasarrufları dolayısıyla tüzel kişi hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Aynı yönde AYM, 18.12.1973, E:1973/3, K:1973/37, RG:18.06.1974-14919.

²⁶⁴ **Ozansoy, Ahmet:** “Vergi Usul Kanunu’nda Kaçakçılık Suçları İçin Getirilen Etkin Pişmanlık Müessesesinin Hukuki Olarak Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:42, S:493, Eylül/2022, ss:37-42, s.41.

²⁶⁵ **Ozansoy**, s.41.

²⁶⁶ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, 449; **Karataş Durmuş, Neslihan:** Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 124, 125.

geçtiği gerekçesiyle başvuru süresi 30 gün olarak dava açması süresinden ayrı bir şekilde tespit edilmiştir²⁶⁷. Uygulama bu şekilde başladıktan sonra, amaç, vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek olduğuna göre, “*tarh işlemine başlamadan önce*” mükelleflerin idareyle anlaşabilmelerine imkan vermek üzere²⁶⁸ Kanuna “*tarhiyat öncesi uzlaşma*” yolu da eklenmiştir.

Başka ülkelerde, anlaşma, görüşme, ön anlaşma gibi adlarla uygulanan uzlaşmayı, belli tutardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi idaresi ile mükellefin pazarlık yapması ile anlaşmaları şeklinde tanımlayabiliriz²⁶⁹. Ancak bu talep ancak mükellef tarafından yapılabilmekte, idarenin bu şekilde bir talepte bulunma ve hatta uzlaşmaya başvuruya davet etme yetkisi²⁷⁰ bulunmamaktadır. Ülkemizde vergi yargı organlarının işini hafifletmek, vergi tahsilini hızlandırmak ve mükellef psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi nedenlerle 1963 yılında uygulanmaya başlanmış²⁷¹ uygulamanın kaynağı olan Alman uygulaması Anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile 1977 yılında kaldırılmıştır²⁷².

Danıştay; uzlaşmayı, kamu alacağıının zaman içinde değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesinin, vergi yargı yerlerinin iş yoğunluğunun azaltılmasının, yükümlülerin yargı yerlerine başvurarak zaman, emek ve gider kaybına uğramamaları amacıyla vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması şeklinde tanımlamaktadır²⁷³.

B. HAK ARAMA ANLAMINDA YARATILAN KISITLAMA

Kanunun, “*mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz*” şeklindeki hükmü uzlaşılan miktar için itiraz, dava ve şikayet olanaklarının tükenmesi nedeniyle uyuşmazlık hakkında “*kesinleşmiş*” bir sonuç doğuruyor olsa da buradaki kesinlik idari işlemin kendisine yönelik bir durum olup, işlemin konusuna yönelik bir

²⁶⁷ 3239 sayılı Kanun gerekçesinden. Bkz. (www.coprus.com.tr), Erişim Tarihi: 24.11.2023.

²⁶⁸ 3239 sayılı Kanun gerekçesinden. Bkz. (www.coprus.com.tr), Erişim Tarihi: 24.11.2023.

²⁶⁹ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 192; **Karataş Durmuş**, s. 125.

²⁷⁰ Bu açıdan “*Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir.*” şeklindeki Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 11 görüşümüzce Kanuni dayanaktan yoksundur. Bu ancak bir “*hakın hatırlatılması*” anlamında ele alınabilir.

²⁷¹ **Mutluer, M. Kamil/ Dayanç, N. Nilay**: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 218.

²⁷² **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 192; aynı yönde Bkz. **Yiğit, Uğur**: Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 296.

²⁷³ Dan. BK, 23.10.1986, E:1986/2 K:1986/2, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

kesinlik olarak kabul edilemez²⁷⁴. Her ne kadar iptal davası, tek yanlı bir idari karardan menfaati ihlal edilen ve bu kararın hukuka uygunluğunu tartışmak için her türlü yargısal yoldan mahrum bulunan kişi için mümkün tutulmalı²⁷⁵ ise de uzlaşmanın tek yanlı bir işlem olmamasına karşın yine de belli ölçüde hak arama kısıtlaması içermektedir. Zira, uzlaşmanın kapsamının ve sınırının kanunda belirlenmemiş olması nedeniyle hukuk devleti, vergide kanunilik ilkesi ve eşitlik ilkesine aykırı olması²⁷⁶ yanında suç ve cezada kanunilik ilkelerine aykırı olduğu yolunda görüşler²⁷⁷ mevcut olup, uygulamada uzlaşmada indirim oranlarının genel olarak adı resmi olarak konulmamış standart bir uygulama yapılmasına (vergide indirim yapılmaması, cezalarda ise %80'e kadar varan oranlarda indirim yapılması²⁷⁸) karşın kimi mükelleflerde standartlardan sapmalar söz konusu olması bu eleştirilere bizim de katılmamıza neden olmaktadır.

C. UZLAŞMA TÜRLERİ: TARHIYAT ÖNCESİ VE SONRASI UZLAŞMA

Uzlaşma, yapılan tarhiyatın türü ile bağlantısı yönünden Kanunda (tarhiyat sonrası) “uzlaşma” ve “tarhiyat öncesi uzlaşma” olarak ayrımlanmış²⁷⁹ olup, bu ayrıma göre değerlendirmelerimiz aşağıdaki gibidir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, nezdinde vergi incelemesi yapılan kimselerce, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman yapılabilmektedir²⁸⁰. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirirse mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilmektedir²⁸¹.

Tarhiyat öncesi uzlaşma²⁸², vergi incelemesine dayanılarak “tarh edilecek” vergiler (ve bir kısım vergi cezaları) için düzenlenmiş olup, kanun lafzında kullanılan “tarh edilecek” ibaresi henüz ortada bir tarhiyat olmadan bu müessesenin

²⁷⁴ Akıncı, Müslüm: İdari Yargıda Adil Yargılama Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.400.

²⁷⁵ Fransız Danıştay'ı yaklaşımına dair bu değerlendirme için Bkz. Sezginer, Murat: İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 51.

²⁷⁶ Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y:2008, C: 25, S: 2, s. 309- 337 (Uzlaşma).

²⁷⁷ Saban, (Vergi Hukuku), s.89. Ayrıca Bkz. Güneş, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s. 178.

²⁷⁸ Taşyürek, Faruk: Uzlaşma Müessesesinde Son Durum, (www.alomaliye.com), Erişim Tarihi: 23.11.2023; Oral, Hasan: Vergi İncelemesinde Avukatların Hakları Sorumlulukları Rehberi, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2023, s. 32.

²⁷⁹ Vergi Usul Kanunu ek md. 1 ila ek md. 11.

²⁸⁰ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 9.

²⁸¹ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 12.

²⁸² Vergi Usul Kanunu Ek md. 11.

devreye gireceğini ve zaten bu nedenle de münhasıran “*vergi incelemesine*” ve devamlı “*yapılacak ikmalen veya re’sen vergi tarhının söz konusu olmasına*”²⁸³” bağlı olarak ele alındığını ortaya koymaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma²⁸⁴ (veya sadece “*uzlaşma*”) ise, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergiler (ve bir kısım vergi cezaları) için öngörülmüş olup, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak burada tarh (ve hatta tebliğ) edilmiş bir vergi söz konusu olmaktadır. Nitekim tarhiyat öncesi uzlaşmanın, vergi incelemesinin başlamasından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süreçte yani henüz ortada tarh işlemi ve hatta tamamlanmış bir hazırlık işlemi dahi yok iken talep edilebilirken²⁸⁵; tarhiyat sonrası uzlaşma ancak vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren (aynı zamanda dava açma süresi de olan) 30 gün içinde yapılabilmektedir²⁸⁶.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada, ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat söz konusu olduğundan idare hukuku açısından uzlaşma, ilk bakışta tarh işlemi yönünden özellik göstermez. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmada ortada bir tarh işlemi olmadığı için, bunun nitelendirilmesi farklılık gösterebilir. Diğer yandan Kanun mükellef veya adına ceza kesilenin; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağını ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacağını da öngörmüştür²⁸⁷.

Bu haliyle gerek tarhiyat öncesi ve gerek tarhiyat sonrası uzlaşma, idari işlemin unsurlarından “*yargı denetimine tabi olma*” unsurunu taşımamaktadır²⁸⁸. Uzlaşmanın,

²⁸³ **Candan, Turgut:** Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006 (Vergilendirme), s. 381

²⁸⁴ Vergi Usul Kanunu ek md. 1 vd.

²⁸⁵ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 9.

²⁸⁶ Uzlaşma Yönetmeliği md. 9.

²⁸⁷ Vergi Usul Kanunu Ek md. 6 ve Ek md. 11.

²⁸⁸ Danıştay, vergilendirilemeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesinin açık bir vergi hatası olması nedeniyle, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesinin şartlarının mevcut olduğu hallerde uzlaşmaya varılmasının düzeltmeyle ilgili hükümlerin uygulanmasına engel olmayacağı görüşündedir. Örneğin Dan. 3. D., 04.04.2006, E:2005/2364, K:2006/942, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023. Bir başka Danıştay kararında, “*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun genel sistematığına bakıldığında, vergi sistemimizde hata üzerinden vergi alınmaması esasının açık şekilde benimsendiği görülmektedir. Zira; Vergi Usul Kanunu’nun 116., 117. ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi imkanının sağlanması bunun en açık kanıtıdır. Her halükarda hata, hukuka aykırı bir idari işlemin varlığını göstermektedir. Aksi durum, ‘hata üzerinden vergi alınmasına’ yol açılacaktır ki, kanun koyucunun söz konusu madde düzenlemesiyle bunu amaçlamadığı açıktır. ... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 117. Maddesinde, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanan verginin mükerrer olması halinde hesap hatası olduğu açık olarak belirtildiğinden, yukarıda da açıklandığı üzere, üzerinde uzlaşılsa da mükerrer vergilendirme olduğu durumlarda bu hataların düzeltme ve şikayet yoluyla düzeltilmesinin istenmesi mümkündür.*” şeklinde yer verilen görüş de aynı yöndedir. Bkz. Dan. 4. D., 15.12.2020, E:2016/20695, K:2020/5724, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

bir sözleşme²⁸⁹ olduğu yolunda görüşler ve Danıştay kararları²⁹⁰ yanında “*vergi ve cezaya yönelik yargı yoluna başvurmadan önce idari bir başvuru yolu olarak*” değerlendirildiği bir Anayasa Mahkemesi kararı²⁹¹ varsa da burada ayrıntıya girilmeyecektir.

Gerek tarhiyat öncesi uzlaşma ve gerekse tarhiyat sonrası uzlaşmada, “*uzlaşma tutanağı*”na istinaden tahakkuk fişi düzenlenmekte olup, beyana dayalı vergiler üzerinden alınan vergilerin tarh ve tahakkukunda kullanılan tahakkuk fişinin²⁹² bu şekilde kullanımının sistem bütünlüğünü bozduğu söylenebilir. Diğer yandan her ne kadar ikmalen veya re’sen vergi tarhı ile ilgili olsa da özellikle tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz bir ihbarname de söz konusu olmadığından ihbarname esasının²⁹³ da en azından bu kısım için uygulanamayacağı açıktır.

Tebliğ ile sona eren tarh aşaması sonrasında, tarh edilen vergiye karşı kanunlar, bazı idari veya yargısal başvuru yolları kabul etmiş olup, vergi ancak bu aşamalardan geçtikten sonra tahsil edilebilir duruma gelecektir. Bu bağlamda, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade eden “*tahakkuk*”, tarhiyata dava açılmaması veya açılmışsa vergi mahkemesi tarafından reddi ile ortaya çıkan bir durumken, dava açılmış olması durumunda hukuk yollarının tüketilmesi ile ulaşılan “*kesinleşme*”nin farklı kavramlar olduğunu belirtmekte de yarar bulunmaktadır²⁹⁴. Tahakkuk aşaması, tarh işleminin sona erdiği anda gerçekleşmekte ve ayrı bir aşama olan tahsil de kural olarak bundan sonra başlamaktadır. Başka bir ifade ile tarh işlemi, tebliğ ile sona erdiği halde tahakkuk işlemi, tarhı içine alsın da ancak verginin itiraz derecelerinden geçmesi veya bunun için öngörülen süre içinde dava yoluna gidilmemesi ile sona ermektedir.

D. UZLAŞMA TÜRLERİ İTİBARIYLA HUKUKİ SONUÇLARDA FARKLILIKLAR

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasında çok önemli farklılıklar söz konusudur. Öncelikle, tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz bir ceza kesilmesi

²⁸⁹ **Gerçek, Adnan:** Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 124; **Öncel/ Kumru/ Çağan/ Göker,** s. 185; **Demirbaş Aksüt, Burcu:** Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 281.

²⁹⁰ Derece mahkemelerinin “*uzlaşma tutanaklarının tarafların özgür iradesiyle gerçekleştirilen bir sözleşme niteliğinde olmasından dolayı uzlaşma tutanaklarında belirtilen hususların tarafları bağlayıcı olduğu*” şeklinde gerekçelere yer verdiği kararların Danıştay tarafından onanmasına dair çok sayıda karar mevcuttur. Örneğin, Dan. 4. D., 29.01.2002, E:2002/1142, K:2003/261 ve Dan. 4. D., 20.12.1999, E:1999/653, K:1999/4781, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

²⁹¹ AYM, 06.01.2011, E:2010/117, K:2011/2, (<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>), Erişim Tarihi: 25.08.2023).

²⁹² Vergi Usul Kanunu md. 28.

²⁹³ Vergi Usul Kanunu md. 34.

²⁹⁴ **Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan:** Vergi Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 2010, s. 60, 161; **Kırbaş,** s. 132.

söz konusu değilken uzlaşmaya varılmış olacağından tekerrür²⁹⁵ uygulaması yapılmamakta, uzlaşılan tutarlar doğrudan tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilmekte, ancak uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde ihbarname esasına göre ceza kesilmesi durumunda ise²⁹⁶ aynı cezaya bu kez (şartları var ise) tekerrür nedeniyle artırım yapılmaktadır²⁹⁷. Bu ise hem mükellefi tarhiyat öncesi uzlaşmaya yönlendiren / zorlayan ve hem de eşitler arasında fark yaratan bir durum yarattığından görüşümüze göre yeniden bir düzenleme yapılmasını gerektirmektedir. Zira, tarhiyat sonrası uzlaşma talep eden artırılmış cezalar üzerinden uzlaşma talep etmek zorunda kalmaktadır.

İkinci olarak, tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşmanın vaki olması halinde, uzlaşılan vergi ve / veya ceza hakkında yargı yoluna gidilemeyecek²⁹⁸; ancak uzlaşılamayan vergi veya ceza kısmı için ihbarname esasına göre vergi tarhi ve ceza kesilmesi söz konusu olduğundan²⁹⁹ mükellefler bu kısım için dava açma hakkını ise ihbarname tebliği sonrasında kullanabileceklerdir. Diğer yandan Kanunun “uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir” hükmü nedeniyle³⁰⁰ uzlaşılamayan vergi ‘veya’ ceza için dava açılması imkanı bulunduğu sonucu ortaya çıkmakta ise de uygulamada vergi ‘ve’ cezalar için ayrı ayrı uzlaşma görüşmesi yapılmaması nedeniyle pratikte bu hükmün karşılığı bulunmadığı söylenebilir.

Son bir fark olarak da uzlaşılan vergi ve cezaların ödenmesi gereken vadeler işaret edilebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma tutanakları üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergi ve cezalar uzlaşılan tarihten itibaren bir ay içinde ödenirken³⁰¹, tarhiyat sonrası uzlaşmada önce ihbarname tebliği gerektiğinden ve bundan sonra otuz günlük bir sürede uzlaşma talep edilip görüşmeler yapılarak uzlaşma gerçekleşeceğinden her ne kadar veri aslı için ek bir gecikme faizi yükü oluşsa da ödeme vadesi ötelenmiş olmaktadır³⁰².

Her iki uzlaşma türü için başka bir tartışma yaratabilecek husus ise Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan “Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi” (mük. md 121) düzenlemesidir. Söz konusu düzenleme uyarınca, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti

²⁹⁵ Vergi Usul Kanunu md. 339.

²⁹⁶ Vergi Usul Kanunu md. 366.

²⁹⁷ **Öncü, Kerem:** “Vergi, Hukukunda Tekerrür ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İlişkisi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2017, S:130, ss:253-276, s. 274, 275.

²⁹⁸ Karakoç, Kanunda bu yönde açıklık olmamakla birlikte gerek Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği md. 17 hükmü ve gerekse uzlaşmanın niteliğinden bu sonuca ulaşmanın mümkün olduğunu belirtmektedir.

Karakoç, (Vergi Yargılaması), s. 57.

²⁹⁹ Vergi Usul Kanunu md. 34 ve md. 366.

³⁰⁰ Vergi Usul Kanunu ek md. 7.

³⁰¹ Vergi Usul Kanunu ek md. 8.

³⁰² Vergi Usul Kanunu md. 112.

nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilmektedir.

Maddede yer alan, “...belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)” hükmü 7338 sayılı Kanun³⁰³ ile yapılan değişiklik sırasında hükümden çıkarılmıştır. Maddenin yürürlükteki hali, “...belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirim hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1’ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)” şeklindedir.

Yapılan değişikliğin gerekçesi, “Ayrıca vergiye uyumlu mükelleflere yapılan vergi indirimi uygulamasında, yararlanma şartı olan tarhiyat yapılmama kuralı değiştirilerek kesinleşen tarhiyat olmaması şekline dönüştürülmektedir. Böylece kesinleşmediği sürece tarhiyat yapılmasının uyumlu mükellef indiriminden yararlanmayı etkilememesi amaçlanmaktadır.” şeklinde ifade edilmektedir³⁰⁴.

Yukarıda tekerrür için yaptığımız açıklamalar burada da geçerlidir. Madde metninden “uzlaşma” bir bütün olarak çıkarılmak suretiyle tarhiyatın uzlaşmada tümüyle kaldırılmış olması gibi ağır bir şart kaldırılmış görünse de i) tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyattan önce yapıldığı için tarhiyatın kesinleşmesi söz konusu olmayacağından her durumda vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanılabilirken, ii) tarhiyat sonrası uzlaşmada tarhiyat söz konusu olduğundan ancak uzlaşılan tutarların maddede belirtilen %1’lik sınırın altında kalması halinde uygulama yapılabilecektir. Bu durum da yine tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalar açısından bir farklılık yarattığından görüşümüze göre bunun gidilmesine yönelik bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

³⁰³ RG: 14.10.2021 - 31640.

³⁰⁴ 7338 sayılı Kanun gerekçesinden, (www.corpus.com.tr), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

E. ARA DEĞERLENDİRME

Uzlaşma, mükellef ile idare arasında sağlanacak bir anlaşma ile sorunun barışçıl bir çözüm ile ortadan kaldırılması olarak sunulmakta ise de madde lafzı kendi içinde dahi sorunlar içermekte olup, birden çok noktada çeşitli hakları ihlal eder durumdadır.

Her şeyden önce, “*vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten*” kaynaklanıyor olması uzlaşma için bir neden olarak aranıyor ise bunun değerlendirme ve tespiti nasıl yapılacaktır sorusu cevapsızdır ve tümüyle keyfiliğe neden olacak kadar aşırı bir takdir yetkisi içermektedir. Kaldı ki, ceza hukuku yönünden dahi “*kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe*” sınırlı bir etki gösterirken, bunu ceza dışında ayrıca vergide bir indirim neden olarak kabul etmek anlamlı değildir. Zira, vergi aslı her durumda zaten tarh edilen kadar ödenmiş / ödenecek olmak durumundadır.

Yine madde lafzına göre ikinci bir uzlaşma nedeni, “*369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının*” vurgusu ile ifade edilmektedir. Atıf yapılan söz konusu madde “*vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz*” hükmünü içermektedir. Bu durumda eğer ‘yanılma ve görüş değişikliği’ söz konusuysa vergi aslı yönünden uzlaşma mümkün olmamalıdır. Zira, ilgili madde ceza kesilmeyeceği ve faiz hesaplanmayacağı hükmünü içerdiğinden vergi aslının araması gerektiği açıktır. Ayrıca bu maddedeki şartlar gerçekleşmişse zaten ceza hiç kesilmeyecek hatta faiz aranmayacak olduğuna göre uzlaşılabilir bir cezanın da söz konusu olmaması gerekir. Bu durumda ceza kesilmişse, düzeltme hükümleri çerçevesinde bunun kaldırılması gerekli olmaktadır.

Benzer bir garabet, “*bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu*” şeklindeki madde lafzında görülmektedir. Vergi hataları ve düzeltme konusu birden çok maddede düzenlenmiş olup, bunun yolu söz konusu düzenlemeler iken neden uzlaşma için bir neden kabul edildiği de anlaşılır değildir. Kaldı ki uzlaşmada dahi vergi hatası yapıldığı durumlarda yine başvurulacak yöntem vergi hatalarında düzeltme yolu olduğuna göre³⁰⁵ bunun daha en başta izlenmemesi için bir neden olmamalıdır. Düzeltme yetkisi vergi dairesi müdüründe (Başkan veya grup müdürü, başkanlık olmayan yerlerde vergi dairesi müdürü) olduğuna göre, bu yönden bir başka makam tarafından kullanılacak yetkinin uzlaşma komisyonlarına tanınması izahı olmayan bir durumdur. İkmalen veya re’sen tarhiyatlarda genel olarak dayanağın vergi inceleme raporları olduğu dikkate alındığında, bir liyakat mesleği olan vergi müfettişliği tarafından düzenlenmiş raporların, üstelik

³⁰⁵ Şengöz/ Aydın/ Acar, s. 138.

Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından değerlendirildikten sonra halen nasıl olup da vergi hatası içerebileceği de sistemin sorgulanması için yeterli bir nedendir.

Diğer yandan, “yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi” yolundaki lafız, çok soyut ve keyfiliğe varacak derecede takdir yetkisi içerdiğinden suistimale müsait görünmektedir. Yargı kararlarının müstekar hale geldiği durumlarda dahi idarenin aksine birel işlemler tesis etmeye devam ettiği gerçeği karşısında bu gerekçe ikna edici değildir. Yukarıda vurguladığımız üzere, özellikle vergi inceleme raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından incelendiği, mükelleflerin dinlenme haklarını kullandığı durumlarda bu Komisyonunun dikkate al(a)madığı bir hususun Uzlaşma Komisyonu tarafından dikkate alınabiliyor olması, iki Komisyondan birinin ve/veya dinlenme ile uzlaşma yollarının varlığının sorgulanmasını da gerektirir.

Bir diğer konu ise vergi kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen cezaların uzlaşma konusuna girmiyor olmasıdır. Kaçakçılık suçunun işlenmediğine dair mahkeme kararına dayalı olarak uzlaşma talep edilmesi halinde, talebin değişik gerekçelerle reddi yoluna gidilmektedir. Bu durum, mükellefin idarenin hukuka aykırı olarak ceza kesmesi yüzünden uzlaşma hakkını kullanmaktan mahrum edilmesi sonucunu doğurmaktadır³⁰⁶. Vergi kaçakçılığına dair fiillere dayalı üç kat oranda da ceza uygulanan tarhiyatın dava konusu edilmesi durumunda vergi mahkemesi tarafından cezanın bir kat olarak uygulanması gerektiğine karar verilmesi ya da ceza mahkemesi tarafından verilen beraat kararının geriye dönük olarak uzlaşmaya dair yeni bir hak kullanımına konu edilememesi bu anlamda eleştiriye açıktır.

Son olarak, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olması yanında mükellef veya adına ceza kesilenlerin; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açma imkanını kaybetmeleri yanında hiçbir mercie şikayette bulunamamaları bir hak ihlali yaratmaktadır. Zira, yargısal bir faaliyet olmayan ve üyeleri de hakimlik teminatından yararlanmayan uzlaşma komisyonlarının kararlarının kesinliği, bunlara Anayasa'nın “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.” hükmüne aykırı olarak bir yargı dışı alan yaratmakta olduğu gibi, vergide mali güç ve eşitlik ilkeleri yanında kanun önünde eşitlik ilkesini de ihlal eder durumdadır. Aynı

³⁰⁶ **Karakoç, Yusuf:** “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, Prof. Dr. Burhan Ceyhan'a Armağan I, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:3-26, s.18 (Armağan 2).

durumda olanlara farklı uzlaşma sonuçları yaratılabilme olasılığı dahi bu kuruma tereddütle yaklaşmak için yeterlidir.

Uzlaşma ile mükellef ve idare arasındaki uyuşmazlığın hızlı, ucuz ve kesin çözümlenebiliyor olması şeklindeki sunuş tarzı hak ihlallerini ortadan kaldırmamakta olup, kaynak ülke olan Almanya'nın dahi kısa bir süre sonunda bu kurumun Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle uygulamaya son verdiği göz ardı edilmemelidir.

IX. KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME

A. KANUN DÜZENLEMESİ

Kanun yolu, davanın taraflarına, hatalı verildiği öne sürülen yargı kararlarının yeniden incelenmesi ve değiştirilmesini talep etme imkanını sağlayan hukuki bir başvuru yolu olup, öğretide genel olarak istinaf ve temyiz, “*olağan*”, kanun yararına temyiz ve yargılamanın yenilenmesi, “*olağanüstü*” kanun yolu olarak nitelenmektedir³⁰⁷. Ele aldığımız müessese, mükellef tarafından yargı yoluna başvurulduktan sonra yine mükellefin inisiyatifine bağlı olarak mükellef ile vergi idaresinin yargı süreci dışında bir noktada buluşma imkanını yaratan bir “*geç idari çözüm yöntemi*”³⁰⁸ olarak nitelenebilir. Kanun yolundan vazgeçme bir geç idari çözüm yöntemi ise de bu onu uzlaşma ile yakın bir hale getirmez³⁰⁹. Zira, kanun yolundan vazgeçmede, uzlaşmadan farklı olarak mükellefin kanun hükümlerine nüfuz edememe, yorum farkları, vergi hataları gibi bir kısım şartları öne sürmek gibi bir durum söz konusu olmadığı gibi, uzlaşmada idarenin uzlaşmama gibi bir imkanı ya da uzlaşırsa burada oran konusunda bir takdir yetkisi söz konusu iken kanun yolundan vazgeçme uygulamasında bu talebi reddetme ya da farklı oranlar uygulama gibi bir durum söz konusu değildir³¹⁰.

Müessese Kanunda “*kanun yolundan vazgeçme*” adı altında düzenlenmiştir³¹¹. Madde lafzında “*vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda*” ifadesi yer aldığından bu uygulama için ilk şartın ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyat ya da

³⁰⁷ Gözübüyük, A. Şeref/ Tan, Turgut: İdare Hukuku Cilt – II İdari Yargılama Hukuku, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s.1106.

³⁰⁸ Taşkan, (Vergi Hukuku), s. 343.

³⁰⁹ Örneğin Öner, kanun yolundan vazgeçmeyi, “*kanun yoluna başvuru aşamasında uzlaşma*” olarak nitelenmektedir. Bkz. Öner, s.243.

³¹⁰ Alp, s. 243.

³¹¹ Vergi Usul Kanunu md. 379.

kesilen bir cezanın varlığı olduğu ortaya çıkmaktadır³¹². Zira vergi/ceza ihbarnamesi³¹³ ancak bunların söz konusu olduğu durumlarda düzenlenmektedir. Ancak lafızda vergi/ceza ihbarnamesi ibaresinin kullanılmış olması, vergi aslı ile bağlı olmayan cezalar ya da vergi tarhiyatının söz konusu olmadığı durumlarda da uygulamanın yapılabilmesine izin vermektedir. Bu arada “*vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan dava*” şeklindeki ibarenin, açılan davalarda dava konusunun³¹⁴ ihbarname değil, içeriği tarh edilen vergi veya kesilen ceza olması nedeni ile eleştiriye açık olduğunu belirtmek isteriz.

B. “KANUN YOLU”NA KONU KARARIN ÖZELLİĞİ

Madde lafzından ortaya çıkan bir diğer şart ise, “*süresinde açılan dava*”nın söz konusu olması gerektiğidir. O halde, sadece vergi/ceza ihbarnamesi ile yapılan ve ancak “*süresinde*” açılmış bir dava söz konusu ise bu müessese uygulanabilecektir. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür³¹⁵.

Uygulama, bu şekilde açılmış bir davada, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar³¹⁶ ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlar³¹⁷ sonrası ve karar ile oluşan hukuki duruma göre yapılacaktır. Ancak Kanun Danıştayın bozma kararı³¹⁸ üzerine verilen kararları uygulama dışı bırakmıştır. Maddede, istinaf ve temyiz yolu açık kararlardan söz edilmekte ise de kararın niteliğinden söz edilmemektedir. Ancak, süresinde açılmış bir dava şart olduğuna göre süre aşımı nedeniyle verilmiş bir karar için uygulama yapılamayacağı yanında lafızda, “*kaldırma*” ve “*onama*” ile “*Danıştayın bozma kararı üzerine*” gibi ibarelerden kararın esasa dair “*kabul / red / kısmen kabul – kısmen red*” şeklinde olması gerektiği anlaşılmaktadır³¹⁹. Diğer yandan düzenlemeye dair madde “*kanun yolundan vazgeçme*” şeklinde ise de içerik hükümde

³¹² Buna göre, Vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılmamış olan davalarda verilen, beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen, Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan şikayet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen, ödeme emrinin tebliği, haciz gibi takip ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararlar ile buna benzer kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir.

³¹³ Vergi Usul Kanunu md. 34, 35 ve md. 366.

³¹⁴ Vergi Usul Kanunu md. 378.

³¹⁵ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 7.

³¹⁶ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 45.

³¹⁷ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 46.

³¹⁸ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 49.

³¹⁹ Öğretide bazı yazarlar, kapsam dışı kararlar şeklinde tek tek sayma yoluna gitmekte ise de Kanun lafzından yargı kararının esasa dair olması gerektiği anlaşıldığından buna gerek görmüyoruz. Bu tür yaklaşımlara örnek olarak Bkz., **Taşkıran, Tarık**: “Kanun Yolundan Vazgeçme”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:39, 466, Haziran/2020, ss:121-130, s:123; **Fil, Nimet**: “Vergi Sistemimize Yeni Giren ‘Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi’ Ne Anlama Gelmektedir?”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:39, S:465, Mayıs/2020, ss:146-149, s:147.

sadece istinaf ve temyiz kanun yolundan söz edilmesi nedeni ile kanun yararına temyiz³²⁰ ya da yargılamanın yenilenmesi³²¹ kapsam dışı kalmaktadır³²².

Düzenlemenin böylece uyumsuzluğu bir an önce ilk derecede sonuçlandırarak alacağın tahsilini amaçladığı ortaya çıkmaktadır. Uygulama bu yönüyle “*cezalarda indirim*” müessesesi ile benzerlik göstermektedir. Nitekim maddenin ihdas edildiği Kanun gerekçesinde de³²³ bu durum, “*Vergiye gönüllü uyumu artıracak şekilde her aşamada mükellefe tarh edilen vergi ve kesilen cezaları ödemeyi teşvik edici indirim mekanizmaları getirilmektedir.*” şeklinde ifade edilmiştir.

Mükellefe tanınan kanun yolundan vazgeçme hakkı onun için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi³²⁴ içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin³²⁵ ilgili vergi dairesine³²⁶ verilmesi şartına bağlı olup, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın vergi ve/veya ceza Kanunda belirtilen oranlar³²⁷ dikkate alınarak tahakkuk etmiş olmakta ve tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu noktada başvurunun bir yargı kararı sonrasında olmasına rağmen, kararının kendisinin taraf iradelerini içeren bir anlaşma ya da yargılama hukuku bakımından bir sulh - daveti veya arabuluculuk önerisi olmayıp³²⁸ mükellefin mahkeme kararı üzerine dilekçe ile idareye başvuru yapmasının kanunen kendisine tek taraflı irade beyanına bağlı olarak tanınmış bir hak olduğunu belirtmekte yarar görüyoruz.

Kanun, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçeyi şart olarak aradığından uygulamanın her bir dava dosyası bağlamında yapılacağı anlaşılmaktadır. Yani dava konusu edilen vergi ve/veya cezaların

³²⁰ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 51.

³²¹ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 52.

³²² Şenyüz, (Vergi Ceza), s. 327, 328.

³²³ Kanun değişikliği öncelikle 7193 sayılı Kanun ile yapılmış ancak Cumhurbaşkanı tarafından geri gönderilmesi nedeniyle 7194 sayılı Kanun olarak kanunlaşarak yürürlüğe girmiştir. Gerekçenin bu kısmı 7193 sayılı Kanun ile ilgili teklifte yer almaktadır. Bkz. (<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>), Erişim Tarihi: 25.08.2023.

³²⁴ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 45 ve 46.

³²⁵ Söz konusu dilekçe, maddenin idareye verdiği yetkiye dayalı olarak çıkarılan 517 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG: 20.02.2020 – 31045) ekinde yer almaktadır.

³²⁶ 517 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, ilgili vergi dairesini dava konusu edilen vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesi olarak işaret etmektedir. Ayrıca Bkz. Vergi Usul Kanunu md. 4, İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 14 ve 32 ile 2576 sayılı Kanun md. 6.

³²⁷ Bireyin davasının reddi halinde vergi tutarının tamamı, kabulü halinde %60'ı ve cezanın her durumda %75'i; bağlı olduğu vergi aslı dava konusu edilmeyen veya vergi aslına bağlı olmayan cezalarda ise davanın kabul edilen kısmı için %25, reddedilen kısmı için %75 oranında hesaplanan tutar tahakkuk etmiş olacaktır. Kanun lafzında “*kaldırılan*” ve “*tasdik edilen*” ibareleri kullanılmış olması, yargılama hukuku kavramları yönünden eleştiriye açıktır.

³²⁸ Şenyüz, Doğan: “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, Legal Mali Hukuk Dergisi, S:185, ss:1165-1998, s.1170 (Vazgeçme).

bir kısmı için veya birden fazla ihbarnamenin tek davaya konu olması durumunda ihbarnamelerin biri ya da bir kısmı için başvuru yapılmış olması halinde söz konusu madde hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

C. SÜRESİNDE ÖDEME YAPILMAYAN DURUMLARA BAĞLANAN HUKUKİ SONUÇ

Kanun, “*cezalarda indirim*” müessesesinden farklı olarak bu uygulamada, yararlanan mükelleflerin süresinde ödeme yapmaması halinde uygulamayı iptal etme yerine aksine süresinde ödeme yapılmasını teşvik amacıyla süresinde ödeme yapılmasında bir indirim yapılmasını daha öngörmüştür. Buna göre, tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi³²⁹ ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, mahkeme kararının vergi aslı için iptal yönünde olması şartıyla vergi ve her durumda ceza tutarından %20 oranında bir indirim daha yapılmaktadır.

İlk bölümde yer alan ve adeta kanun yolundan vazgeçme ile otomatik yapılan indirimler, ödeme yapılmaması halinde iptal edilmediği halde, ikinci bölümde süresinde ödeme şartı ile yapılan indirimlerin, ödemenin süresinde yapılmaması halinde iptal edileceği düzenlenmiştir. Maddede, “*İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.*” hükmü sadece ikinci bölümde, süresinde ödememeye bağlı indirimleri kapsamaktadır³³⁰.

D. BAŞVURUNUN ŞEKLİ VE SONUÇLARI

Yukarıda belirtildiği üzere uygulama mükellefin belirli sürede başvuru yapmasına bağlı olup, Kanun bunun “*kanun yolundan vazgeçme dilekçesi*” ile yapılacağını ve dilekçenin yargı organına değil vergi dairesine verileceğini, dilekçe verme tarihinin kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edileceğini ve vergi dairesinin bu dilekçeyi ilgili yargı merciine göndereceğini düzenlemiştir. İdari yargılama usulünde feragat³³¹

³²⁹ Vergi Usul Kanunu md. 112 uyarınca, kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar geçen süreler için gecikme faizi uygulanacak ve bu da aynı süre içinde ödenecektir.

³³⁰ Nitekim Genel Tebliğ'de, “*Bu şekilde tahakkuk eden vergilerin ve/veya cezaların vergiye ilişkin gecikme faiziyle süresinde ödenmesi hâlinde ayrıca indirim uygulanacaktır.*” şeklindeki açıklamada “*ayrıca*” vurgusu, ikinci indirimin ancak süresinde ödeme halinde olacağına işaret etmektedir. Zaten Genel Tebliğ, bu ikinci indirimi “*Ödeme ve Süresinde Ödemeye Bağlı Olarak Yapılacak İndirim*” başlığı altında ele almış durumdadır.

³³¹ Her ne kadar İdari Yargılama Usulü Kanunu, feragat uygulaması yönünden Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na (mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu) atıf yapmakta ise de öğretilerde feragata ilişkin HMK hükümlerinin idari yargıda iptal davalarında aynen uygulanamayacağı görüşü hakimdir. Bkz.

tartışmalı bir konu olup, bunun özellikle kanun yolu aşamasında yapılabilmesi bu tartışmanın başka bir boyutudur. Ele aldığımız kanun yolundan vazgeçme müessesesinde bir yaptırım ya da mali yükten kurtulmak amacıyla bir haktan, kanun yoluna başvuru hakkından vazgeçme söz konusu iken feragatte ise kayıtsız ve şartsız olarak bir uyumsuzluğu sona erdiren ve bir beklenti içermeyen irade beyanı söz konusudur. Dolayısıyla maddede feragat kavramı yerine “*kanun yolundan vazgeçme*” ibaresinin bilinçli olarak tercih edildiği izlenimi uyanmaktadır.

Mükellefin bu şekilde kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vermesi durumunda uyumsuzluğun artık idare tarafından da sürdürülmesi mümkün olmadığı gibi eğer idare istinaf veya temyiz yoluna başvurmuş ise bu başvurular da incelenmeyecek, kanun yolu (dava) konusuz kalacak³³² ve bu yönde karar verilecektir. Mükellefin, bu müesseseye başvurmadan önce kanun yoluna başvurması ve sonrasında idareye bu yolda dilekçe vermesi etkisiz bir başvuru olacak, bu yönde bir başvuru doğrudan yargıya yapılırsa bu ise artık kanun yolundan vazgeçme değil, kanun yolundan feragat olarak değerlendirilecek³³³ mükellef bu müessesenin getirdiği imkanlardan yararlanamayacaktır.

Her ne kadar vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurmakta³³⁴ ise de bu noktada mükellefin dava açmadan önce veya davanın devamı sırasında davaya konu vergi ve/veya cezayı kısmen veya tamamen ödemiş olması olasılığının da ele alınması gereklidir. Zira dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilmektedir³³⁵. Kanun bu durumu da öngörerek kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyayı cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı dahil tutarların, bu müesseseye göre ödenecek tutarlara mahsup edileceğini düzenlemiştir. Maddenin bu kısmında sadece vergi ziyayı cezasının ismen belirtilmiş olması nedeniyle usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için bu imkanın söz konusu olmadığı ortaya çıktığından, düzenleme bu yönüyle eleştiriye açıktır.

Çakmak, Münci: İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s.329 ve **Günday, Metin:** “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü, Danıştay Sempozyumu, Ankara, 11-12 Mayıs 2001, Danıştay Yayınları, Ankara, 2003, ss:79-86, s. 85.

³³² Şenyüz, (Vazgeçme), s. 1180.

³³³ Şenyüz, (Vazgeçme), s. 1181.

³³⁴ İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 27.

³³⁵ Vergi Usul Kanunu md. 112.

Bu şekilde kanun yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ilerinin karşılıklı olarak talep edilmeyeceği ve bu alacaklar için icra takibi yapılmayacağı maddede düzenlenmiş ve alışlageldiği üzere maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda idareye yetki verilmiştir.

E. ARA DEĞERLENDİRME

Ele aldığımız müessese, 7194 sayılı Kanun ile 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanmak üzere ihdas edilmiş olup, incelediğimiz diğer müesseselere göre görece daha yeni bir uygulamadır.

Müesseseye yönelik ilk eleştirimiz, düzenleme yargılama ve usul hukuku ile ilgili olduğu halde Kanunda daha ziyade idareye yönelik olan “*kaldırılan*” ve “*tasdik edilen*” ibarelerinin kullanılması ile ilgilidir. Bunun yerine “*iptaline karar verilen / iptal edilen*” ya da “*davanın reddedilen kısmı*” ibareleri daha uygun düşecektir.

İkinci olarak, kanun yolundan vazgeçmede, mahkemece iptaline karar verilen vergiler için dahi %60 gibi bir oranda ödemenin şart koşulmasına yöneliktir. Oysa bu aşamada kanun yolundan vazgeçilmesinde mükelleften çok idarenin yararı söz konusudur ki indirim oranının buna göre daha yüksek olması beklenir. Nitekim mali yapılandırma kanunlarında, yargılama aşamalarına ve bu aşamalarda verilen kararların sonucuna göre cezalar dışarıda bırakılsa bile mükellef lehine daha fazla indirimler sağlanıyor olması mükellefleri kanun yolundan vazgeçme yerine uyuşmazlığı (en azından yeni bir mali yapılandırma kanunu çıkıncaya dek) sürdürmeye yöneltmektedir³³⁶.

Ancak müessesede en önemli hak sınırlaması, Kanun ile belirlenmiş indirim oranlarından yararlanılmasının kanun yolundan vazgeçilmesine, bir anlamda hak arayışının sonlandırılmasına bağlanmış olmasıdır. Oysa cezalarda indirim müessesesi ile ilgili olarak yaptığımız açıklamalarda olduğu gibi bu yolda belirli oranlarda indirimin ödeme şartına bağlanması ancak bunun için yargılamanın sonlandırılmasının bir şart olarak aranmıyor olması hukuki açıdan daha doğru olacaktır. Üstelik bu olasılıkta dahi ödemeyi yapan mükellefin yargılama sonunda haklı çıkması durumunda ödemesinin kendisine iadesi yolunun da açık olması gerektiği kanaatindeyiz. Bu duruma ilişkin, Kanunun 112. maddesine bir hüküm eklenmesi bütünlük anlamında da yararlı olacaktır.

³³⁶ Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, vergi uyuşmazlığının hızlıca çözümü yönünden bir benzerlik gösterse de sağladığı indirim ve oranlar dikkate alındığında mali yapılandırma kanunlarında yer alan ihtilaflı alacaklara ilişkin düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu'nda kalıcı hale getirilerek düzenlenmiş şekli olduğu söylenemez. Aksi yönde Bkz. **Bozdoğanoglu, Burçin**: Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları Ceza – Dava- Yargılama, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 376.

X. KAMU DENETÇİLİĞİNE (OMBUDSMAN) BAŞVURU

A. MÜESSESENİN KISACA TANITIMI VE TARİHÇESİ

İsveç’te doğan ve gelişen bir denetim sistemi olan³³⁷ Ombudsman, o dilde, vekil-temsilci anlamına gelen “*ombud*” ile kişi anlamına gelen “*man*” sözcüklerinin birleştirilmesi suretiyle türetilmiş olup³³⁸, kişi adına hareket etmeye ve onun haklarını korumaya yetkili kılınmış kimse³³⁹ veya kısaca “*yurttaşı koruyan kamu görevlisini*³⁴⁰” ifade etmektedir. Diğer bir açıdan Ombudsman, genel olarak, kamu makamlarının yapmış olduğu işlemleri Parlamento adına denetleyen bağımsız ve tarafsız bir kurumdur ve bir yönüyle idarenin işleyişini denetleyen bir yapı iken diğer yönü ile gerçek ve tüzel kişiler açısından bir tür alternatif hak arama yolu niteliğine sahiptir³⁴¹. Hukukumuzda bu müessese, (her ne kadar Kamu Denetçiliği Kurumu, bu unvanı yanında “(Ombudsmanlık)” ibaresini kullanıyor olsa da) “*Kamu Denetçiliği*” şeklinde kavramlaştırılmış olup, çalışmada da bu şekilde anılacaktır³⁴².

Kamu Denetçiliği Kurumu ilk defa 5548 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’yla³⁴³ kurulmuş, ilgili kurumun Türkiye Büyük Millet Meclisi ile olan ilişkisinin anayasal dayanaktan yoksun olması gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi tarafından kanunun tümü Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir³⁴⁴. Anayasada 2010 yılında yapılan değişiklik sonrası sağlanan hukuki zeminde 5982 sayılı Kanunla yeniden ihdas edilmiştir. Değişikliğin asıl amacı Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne katılım talebi yönünden uyum sürecinin bir parçası olarak görülmesidir³⁴⁵. Anayasa uyarınca³⁴⁶ vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Bu başvurular Türkiye Büyük Millet

³³⁷ **Eroğlu, Hamza:** İdare Hukuku Genel Esaslar, İdarî Teşkilât ve İdarenin Denetlenmesi, 3. Bası, Kalite Matbaası, Ankara, 1978, s. 361-362;

³³⁸ **Gerçek, Adnan/ Özcan, Onur:** “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, Vergi Sorunları Dergisi, S:324, Eylül/2015, ss:49-64, s.50.

³³⁹ **Baylan, Ömer:** Vatandaşın Devlet Yönetimi Hakkındaki Şikayetleri ve Türkiye için İsveç Ombudsman Formülü, İçişleri Bakanlığı Yayını, Ankara, 1978, s.1 ve 2.

³⁴⁰ **Yılmaz, Ejder:** Hukuk Sözlüğü, 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 934.

³⁴¹ **Aykın, Hasan:** “Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, S:418, Haziran/2016, s.22-23.

³⁴² Kurumun internet sitesinde “Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık)” ibaresi yer almakta ve olup, Kurum kararlarında da bu ibareyi kullanmaktadır. Bkz. (<https://kdk.gov.tr/>), Erişim Tarihi: 23.11.2023 ve (<https://kararlar.ombudsman.gov.tr/Arama>), Erişim Tarihi: 23.11.2023.

³⁴³ RG: 13.10.2006- 26318.

³⁴⁴ AYM, 25.12.2008, E:2006/140, K:2008/185, RG:04.04.2009 – 27190.

³⁴⁵ **Atalay, Cengiz:** “Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumunun Ortaya Çıkışı”, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S:12, Nisan/2016, s:467-470.

³⁴⁶ AY md. 74.

Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından incelenmekte ve başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilmektedir. Anayasanın bu hükmünden anlaşıldığı üzere bizde, “*parlamento ombudsmanlığı*” sistemi kabul edilmiştir³⁴⁷. Her ne kadar bu şekilde bir “*bağlılık*” söz konusu ise de Anayasa düzenlemesinden³⁴⁸ uyarlandığı anlaşılan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nun “*Bağımsızlık ve tarafsızlık*” başlıklı maddesi³⁴⁹ ile Başdenetçi ve denetçilere bir bağımsızlık sağlanmaya çalışılmıştır³⁵⁰.

Bu çerçevede Anayasanın emri doğrultusunda Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu³⁵¹ kabul edilerek kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikayet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete³⁵² uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere gerekli düzenlemeler³⁵³ yapılmış ve ayrıca Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik³⁵⁴ çıkarılmıştır.

B. KURUM FAALİYETLERİ

Konumuz açısından ilgili mevzuatın işaret ettiği önemli hususlardan birisi, kurumun faaliyetinin araştırma ve öneride bulunmakla sınırlı olması³⁵⁵ yani bu yolun yargısal denetim gibi hukuki bir yaptırım veya (her ne kadar idare nezdinde tavassutta bulunarak bu yönde bir çaba harcarsa da) düzeltici etkisi olmamasıdır³⁵⁶. Bu anlamda Kurumun önerilerinin bağlayıcılığı söz konusu olmadığından öneriden ibaret Kurum işleminin icrai işlem niteliği olmadığından³⁵⁷ mükellef tarafından ayrıca bir iptal davasına konu edilmesi de mümkün bulunmamaktadır³⁵⁸. Bu açıdan ele alındığında Kurum faaliyetlerinin daha çok hazırladığı raporlarla³⁵⁹ parlamento ve kamuoyunu

³⁴⁷ **Türk, Hikmet Sami:** Temel Yasa Anayasa, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s.403.

³⁴⁸ AY md. 138.

³⁴⁹ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 12.

³⁵⁰ **Türk,** s.403, 404.

³⁵¹ 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu. (RG: 29.06.2012 – 28338)

³⁵² **Odyakmaz, Zehra:** “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Türkiye Adalet Akademisinin 10. Kuruluş Yılı Armağanı, S.4, Y.4, 2013, s. 1-85, s. 11

³⁵³ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 1.

³⁵⁴ RG: 28.03.2013 – 28601.

³⁵⁵ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 1.

³⁵⁶ **Özbudun, Ergun:** Türk Anayasa Hukuku, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s.129

³⁵⁷ Bkz. İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 14.

³⁵⁸ **Gözler, Kemal/ Kaplan, Gürsel:** İdare Hukuku Dersleri, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s. 811.

³⁵⁹ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 22.

bilgilendirmek ve idarenin hak ihlallerine dikkat çekerek bu konularda gerekli idari ve kanuni düzenlemelerin yapılmasını sağlamaya çalışmak şeklinde olduğu söylenebilir³⁶⁰.

Kamu Denetçiliği Kurumu, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarına ilişkin şikayetleri Türkiye Büyük Millet Meclisi adına inceleme ve araştırma yetkisine sahiptir. Bu yetkisini kullanırken, idari işlemler yalnızca hukuka uygunluk yönünden değil; hakkaniyete uygunluk yönünden de incelenmektedir³⁶¹. Bu yönüyle kurumun denetimi “*yerindelik denetimi*”ni gündeme getirmekte ve idari yargıdaki yerindelik denetimi yasağının³⁶² bertaraf edilmiş olması³⁶³ ile diğer hak arama yollarından ayrılmaktadır. Vergileme, idari nitelikli bir işlemidir. Bu nedenledir ki; herhangi bir şekilde vergileme işleminde görev ve yetkisi bulunan tüm idarelerin işlem ve uygulamaları ile çalışanların tutum ve davranışları Kamu Denetçiliği Kurumu’nun denetimi kapsamına girmektedir. Mevcut durumda Kamu Denetçiliği Kurumuna müracaat, mükellefin vergi idaresinin hukuka ve hakkaniyete aykırı olduğunu düşündüğü işlem, eylem ve uygulamaları aleyhine başvuruda bulunabileceği yeni bir hak arama yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu kurumun etkili bir koruma mekanizmasına dönüşmesi elbette bir beklentidir. Ombudsmannın tavsiye kararlarına bağlayıcı olmamalarına rağmen çoğunlukla uyulması, o ülkenin demokrasiyi algılaması ve uygulaması ile birebir ilgilidir³⁶⁴. Ülkemizde vergi idaresinin uyuşmazlık pratiği, yargı içtihatları karşısındaki uyma / uymama geleneği ve en nihayetinde bir konudaki yerleşik içtihada rağmen eski uygulamayı sürdürme ve aleyhindeki yargı kararını her hal ve karda temyiz etme geleneği, umut verici değildir³⁶⁵.

Kamu denetçisinin görevi, mükelleflerin temel haklarının korunması veya yönetimin karşısında zor durumda kalan mükelleflere yardım etmek olup, kamu denetçisi işlevi gereği yargıca yakın olsa da bir yargıç olmadığı gibi yargıya müdahale de edemez³⁶⁶. Bu anlamda yargı organınca çözümlenmesi zorunlu olan ve hukuk temeline dayanan uyuşmazlıklara karışmamakta ancak özgürlük, iyi yönetim³⁶⁷ ve hakkaniyet adına çözümler önermektedir³⁶⁸. Kurumun 2021 yılında vergi işlemlerine ilişkin 167,

³⁶⁰ Özbudun, s.129

³⁶¹ Yaltı, Billur: “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvuru ve Bireysel Başvuru”, Vergi Sorunları Dergisi, S:286, Temmuz/2012, ss:110-121, s.113 (Ombudsman).

³⁶² AY md. 125 ve İdari Yargılama Usulü Kanunu md. 2.

³⁶³ Baş, Ömer Can: İdarenin Yargı Dışı Denetim Yolları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2023, s.101.

³⁶⁴ Yaltı, (Ombudsman), s.116.

³⁶⁵ Yaltı, (Ombudsman), s.116.

³⁶⁶ Fendoğlu, Hasan Tahsin: Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 133.

³⁶⁷ T. C. Kamu Denetçiliği Kurumu’nun “*iyi yönetim ilkeleri*”ne yaklaşımı için Bkz. T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık) İyi Yönetim İlkeleri Rehberi, T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu Yayını, Ankara, 2019, s.28-144.

³⁶⁸ Fendoğlu, s. 133. Ayrıca Bkz. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 1 ve md. 5.

ekonomi, maliye ve vergiye ilişkin diğer konulara ilişkin 186 ve kamu alacaklarına ilişkin 52 adet şikayet aldığı görülmekte olup³⁶⁹, mükelleflerin bu yolu tercih ettiklerini söylemek mümkün değildir.

Anayasa uyarınca, hiçbir organ, makam, merci veya kişi, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremez; genelge gönderemez, tavsiye ve telkinde bulunamaz³⁷⁰. Bu durumda ombudsmanın zaten “öneri” niteliği taşıdığı Anayasa ve kendi kanununda özel olarak belirtilen görüşlerinin yargısal anlamda bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

C. KURUMA BAŞVURUNUN DAVA SÜRESİNE ETKİSİ

Kuruma yapılan başvurunun en önemli sonucu, dava açma süresi içinde yapılan başvurunun, işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurması³⁷¹ şeklindedir. Başvurunun Kurum tarafından reddedilmesi halinde, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlamakta, başvurunun Kurum tarafından yerinde görülerek kabul edilmesi halinde ise ilgili merci Kurumun önerisi üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis etmez veya eylemde bulunmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlamaktadır³⁷². Kurumun, inceleme ve araştırmasını, başvuru tarihinden itibaren altı ay içinde sonuçlandıramaması halinde de durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlar³⁷³.

Kuruma başvuruda bulunulabilmesi için, İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının³⁷⁴ tüketilmesi gereklidir. İdari başvuru yolları tüketilmeden yapılan başvurular ilgili kuruma gönderilir. Ancak Kurum, telafisi güç veya imkansız zararların doğması ihtimali bulunan hallerde, idari başvuru yolları tüketilmese dahi başvuruları kabul edebilir³⁷⁵.

D. ARA DEĞERLENDİRME

Vergi hukuku alanında uyuşmazlıkların çözümü konusunda da kullanılacak bir yol olarak Kamu Denetçiliğine başvuru, Anayasal bir hak olan dilekçe ve bilgi edinme

³⁶⁹ T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu, 2021 Yıllık Raporu, T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu Yayını, Ankara, 2022, s. 74.

³⁷⁰ AY md. 138.

³⁷¹ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 17.

³⁷² Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 21.

³⁷³ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 21.

³⁷⁴ Bu yönde Gümrük Kanunu uygulaması örnek gösterilebilir.

³⁷⁵ Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu md. 17.

hakkı çerçevesinde ele alınabilir. Mükellefin izahat talebinde, henüz ortada bir işlem ve uyumsuzluk yok iken mükellefin dilekçe ve bilgi edinme hakkı söz konusu iken burada ortada bir uyumsuzluk olması farklılık yaratmaktadır.

Başvurunun dava açma süresini belli şartlarla durduruyor olması, başvuru sonrasında yargıya başvuru önünde bir engel olmaması mükellefler açısından olumlu değerlendirilebilir. Ancak verilen kararın bağlayıcı olmaması yanı sıra başvurunun (varsa) öncelikle idari başvuru yollarının tüketilmiş olmasına bağlanması ise bir olumsuzluk olarak değerlendirilebilir.

İlgili bölümde ele aldığımız üzere, istatistikler incelendiğinde henüz bu yolun işlerlik anlamında mükellefler tarafından çok da tercih edilmediğine işaret etmektedir.

XI. “AF”, “YAPILANDIRMA” VE BENZERİ ADLAR TAŞIYAN ÖZEL KANUNLAR İLE YAPILAN UYGULAMALAR

A. ÇEŞİTLİ ADLARLA KABUL EDİLEN KANUNLARIN ÖZELLİKLERİ

Sözlük anlamı olarak bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama anlamına gelen af kavramı³⁷⁶ Türk hukuk sistemi içerisinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından bir yasayla kamu davası ve cezanın ya da sadece cezanın ortadan kaldırılması yahut cezalarda indirim yapılması olarak tanımlanabilir³⁷⁷. Vergi hukukunda af kavramı ise vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir³⁷⁸.

Genel olarak vergi aflarının çeşitli biçimlerde uygulandığı görülür; örneğin; vergi yükümlülerinin beyanda bulunmama cezalarının affi anlamına gelen beyan affi, geçmiş vergi beyanlarının cezasız olarak düzeltilmesi anlamına gelen düzeltme affi, yaptıkları ödeme karşılığında vergi yükümlülerinin belirli dönemlerdeki gelir kaynaklarının

³⁷⁶ **Türk Dil Kurumu:** Güncel Türkçe Sözlük, (www.tdk.gov.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

³⁷⁷ **Aygün, Recep:** “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 369, Mayıs 2012, s. 88.

³⁷⁸ Öğretide “*mali af veya vergi affi*”, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde ya da Devletin kanunla alacak hakkından vazgeçerek kamu alacağının ortadan kaldırılması olarak tanımlanmaktadır. Bkz. **Aslan**, s.73, 74. Tuncer ise, “*mali af*” ile “*vergi affi*” kavramlarının farklı olduğunu, çünkü mali affin vergi ilişkisi dışında kalan, devletin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacakları ve bütçe uygulamasından kaynaklanan parasal alacakları da kapsayan geniş ve belirsiz bir kavram olduğunu ifade etmektedir. **Tuncer, Selahattin:** Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt III, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s.6. Vergi affi ile Devlet vergi cezalarını toplama hakkından vazgeçerek vergi kaçırıcılara sisteme dahil olmaları için bir şans tanımakta ve bu nedenle af, esas itibariyle vergi cezalarını sona erdiren bir neden olmakla birlikte, bazen cezanın yanında vergi aslının bir kısmının da affedildiği görülmektedir. Bkz. **Yiğit**, s. 286.

araştırılmaması anlamına gelen araştırma affi, geçmiş dönemlerde yasal olarak düzenli tutulmayan kayıtların affi anlamına gelen kayıt tutma affi ve saptanan suçluların kovuşturulmaması anlamına gelen kovuşturma affi bunlardan en çok uygulananlarıdır³⁷⁹.

Vergi af ve yapılandırmaları, bazen içi içe geçse de “af” ile suç bağlamında ceza hukukunun ve bazen de buna bağlı olarak vergi aslı yanında yaptırımı parasal olan “vergisel kabahatler” ile ilgili olarak vergi hukukunun etkilenmesine karşın “yapılandırma”larda³⁸⁰ sadece vergi aslı ve yaptırımı parasal olan vergi kabahatleri yönünden münhasıran vergi hukukunun etki alanı içinde kalınmaktadır. Her ne kadar bunlar iki ayrı müessese olsa da vergi afları için yapılan “eşitsizlikte metastaz³⁸¹” nitelemesinin³⁸² yapılandırma uygulamaları için de geçerli olduğu görüşündeyiz. Aynı şekilde, 5811, 6486, 6736, 7143, 7186 ve 7256 sayılı Kanunlar ile yapılan ve 5811 sayılı Kanun örneğindeki gibi “*Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*” şeklinde adlandırılrsa da uygulamada “varlık barışı” olarak nitelenen Kanunların da Kanun ile vergi yükümlülerine bir “hak” alanı açıyor olması nedeniyle³⁸³ aynı sınıflandırmaya dahil edilmesi gerekir. Ancak bu “metastaz”ların hepsinin bir “af” sayılıp sayılmayacağı ayrı bir tartışmanın konusudur.

Anayasa, genel ve özel af ilanını Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne³⁸⁴ ve bazı hallerde kişiye özel olarak cezayı hafifletme / kaldırma yetkisini Cumhurbaşkanına³⁸⁵ vermiştir. Anayasada bu konuda vergiye ilişkin özel bir düzenleme olmadığı gibi bir yasaklama da söz konusu değildir. Dolayısıyla, bu içerikte düzenlemeler yapılmasına anayasal bir engel olmadığı kabul edilebilir. Vergilerin kanunla konulup, değiştirilip kaldırılabilmesi³⁸⁶ ilkesinin zaten bu düzenlemeler için yasamaya yeterli bir alan bıraktığı sonuç ortaya çıkmaktadır. Sorun, bu yetkinin varlığı değil, cömertçe kullanılmasıdır³⁸⁷. Gerek Vergi Usul Kanunu ve gerekse Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, “af” veya bilindiği anlamıyla “yapılandırma” yönünde

³⁷⁹ **Arıkan, Zeynep / Yurtsever, Hatice:** “Türkiye’de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları I, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 136, Nisan 2004, s. 61.

³⁸⁰ Kesinleşmiş, kesinleşmemiş veya dava aşamasında bulunan alacaklara ilişkin hükümler ayrı başlıklar halinde farklı kanuni düzenlemelerde ancak oldukça benzer özellikler gösterecek şekilde kanunlaşa geldiğinden genel olarak tüm bu kanunlar “*mali yapılandırma*” üst başlığı altında isimlendirilmektedir. Aynı yönde Bkz. **Bozdoğanoglu**, s.394.

³⁸¹ Metastaz, kanserli hücrelerin sağlıklı hücrelere sıçraması yayılması anlamında tıbbi bir terimdir. (www.wikipedia.org). Erişim Tarihi: 25.08.2023.

³⁸² **Saban**, (Vergi Hukuku), s. 176.

³⁸³ **Saban, Nihal:** “Adaletsiz Hak Kurgusu: Güncel Performansa Örneği”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt - I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 2009, ss:493 – 505, s. 497 (Adaletsiz Hak).

³⁸⁴ AY md. 87.

³⁸⁵ AY md. 104.

³⁸⁶ AY md. 73.

³⁸⁷ **Saban**, (Vergi Hukuku), s. 177.

hükümler içermediğinden bu amaçla çıkarılan özel kanunlar dikkate alınmak, bunların değerlendirilmesinde ise Anayasa, vergi ve ceza kanunlarının genel kuralları değerlendirilmek durumundadır³⁸⁸. Bu yöndeki Kanunların büyük bir kısmı Anayasa Mahkemesi önüne getirilmediği gibi mahkeme önüne gelenlerde ise Anayasa Mahkemesi'nin bu Kanunların çoğunu Anayasaya aykırı bulmadığı³⁸⁹ tespit edilebilmektedir.

Günümüzden geriye doğru gidildiğinde en yakın olarak 4811 sayılı Kanunun vergi hukuku ve bu bağlamda ceza hukuku açısından bir “*af kanunu*” niteliği taşıdığı görülmektedir. Nitekim söz konusu Kanun 14. maddesinde “*İşlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi zıyana sebebiyet verildiği hallerde, (1) numaralı fıkra hükümlerinden yararlanılabilmesi için; salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, bu Kanunun yürürlüğünden önce ya da bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şarttır.*” şeklinde yer alan hüküm bu Kanunun bir af kanunu olduğuna işaret etmektedir.

Söz konusu 4811 sayılı Kanun sonrasında da birbirine benzer hükümler içeren ancak ceza hukuku anlamında bir af kanunu niteliği taşımayan birçok yapılandırma kanunu çıkarılmıştır³⁹⁰. Ancak bu kanunların tümünde konu vergi hukuku olunca bunlar sadece amme alacakları yönünden düzenlemeler getirmiş ve ceza hukuka alanına girmemiştir. Bu nedenle söz konusu Kanunlar, “*Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak... Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir.*” şeklindeki Anayasa hükmünün³⁹¹, “*genel ve özel af ilanına karar vermek*” kısmı ile değil, “*kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak*” şeklindeki genel kısmı ile değerlendirilmek durumundadır. Meclisin idari yaptırımları kaldırma yetkisinin kaynağının Anayasada belirtilen “*genel ve özel af ilan etmek*” ifadesi değil, “*yasama yetkisinin genelliği ilkesi*” olması, Meclisin ceza hukuku anlamındaki cezaları af yetkisinin doğrudan Anayasada düzenlenmesinin temel sebeplerinden birinin ona bu yetkiyi vermek değil, affın yargı kararlarıyla çelişiyor olması ile ilgili bir husustur. Oysa idari yaptırımlar bir yargı kararıyla değil idarece re’sen tespit edilen yaptırımlar olduğundan, bunların kaldırılmasının yargı kararlarının bağlayıcılığı ilkesiyle çelişmesi

³⁸⁸ **Saban**, (Vergi Hukuku), s. 180.

³⁸⁹ Örneğin Bkz. AYM, 19.03.1987, E:1986/5 K:1987/7, RG: 12.11.1987 - 19632.

³⁹⁰ Söz konusu kanunlara dair bir liste için Bkz. **Batu, Murat**: Bir Seçim Havucu (Mu?); Yine Yeniden Vergi Affı (Vergi Affı), (<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/bir-secim-havucu-mu-yine-yeniden-vergi-affi,38365>), Erişim Tarihi: 25.08. 2023.

³⁹¹ AY md. 87.

söz konusu değildir. Bu sebeple bunlara yönelik Meclis yetkisinin Anayasada açıkça belirtilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu durumda sadece mali konularla ilgilenen yapılandırma / barış / matrah artırımı içerikli kanunlar bir “*Af Kanunu*” olmadığına göre değerlendirilmeler de “*Genel Kanun*” ilkelerine göre yapılmak durumundadır.

Diğer yandan; suç isnadına uğrayan kişi bakımından mahkemeye başvurma hakkı, aynı zamanda kişinin kendisine yöneltilen isnadın bir hakim ya da bir mahkeme tarafından karara bağlanmasını isteyebilmesi anlamına geldiğine göre mali içerikli vergi cezalarının da bu çerçevede ele alınması gereklidir. Eğer bir yargısal karar savunma hakkını kullanma olanağı vermeksizin, resmi olarak suçluluk saptanmamasına karşın, kişinin suçlu olduğu düşüncesini yansıtıyor ya da ima ediyor ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*masumluk karinesi*” ihlal edilmiş sayılmalıdır; dolayısıyla mali de olsa bir cezayı ortadan kaldıran kanundan yararlanmak suretiyle, açılan dava kişinin suçlu olduğuna ilişkin bir imaj yaratılarak düşmüşse, mahkemeye başvurma hakkını da ihlal etmiş sayılır³⁹². Ancak vergi cezasını gerektirmeyecek şekilde üzerine düşen tüm vergi borçlarını eksiksiz ve zamanında yerine getirdiğine inanan vergi yükümlüsünün vergi affından yararlanmak yerine mahkemeye başvurup masumiyetini kanıtlamasının yolunun hiçbir vergi affı yasası ile kapatılmamış olduğu³⁹³ bir karşı görüş olarak öne sürülebilir.

Bu husus dışarıda bırakıldığında vergi aflarının gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulanan yaygın bir araç olduğu, ekonomik krizlerin ardından ortaya çıkan ödeme gücü zorluklarına karşın toplumsal barışı sağlamak veya yapılacak kapsamlı bir reformla birlikte yeni bir sayfa açmak adına vergi aflarının vergisel uyumu artırıcı olduğu noktasında görüş birliği vardır. Ancak vergi aflarının siyasi propaganda aracı olarak kullanılması, vergi afları sonrası kapsamlı vergi reformlarının gerçekleştirilmemesi, afların kısa vadeli gelir kaynağı olarak görülmesi ve sık sık başvurulmuş bir araç olması durumunda, mükelleflerin vergi ödeme yükümlülüklerini erteleme yoluna gitmelerine bağlı olarak vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir³⁹⁴.

Son olarak kabul edilen 7440 sayılı Kanun da öncekiler ile aynı yolda hükümler getirmiş, kesinleşmiş alacaklar yanında henüz dava açma süresi geçmemiş ya da açılmış davaların kesinleşmemiş olduğu alacaklarda da dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmiş olması şartına bağlı olarak indirim, taksitlendirme, cezalarda kaldırma ve

³⁹² **Ağar, Serkan:** “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 59, 2005, s. 354.

³⁹³ **Uçan, Emine Sevcan:** Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış), İzmir, 2013, s. 82.

³⁹⁴ **Aygün,** s. 92.

yeniden faiz hesaplama uygulamasına dayanak alınmıştır. Bunun dışında söz konusu Kanun öncekiler gibi matrah artırımını imkanı getirmiş, farklı olarak henüz kapanmamış hesap dönemi (2022 takvim yılı) için de ilk kez matrah artırımını yapma imkanı getirilmiştir.

Matrah artırımını ile ilgili düzenlemeler, borç yapılandırmasından farklı bir değerlendirmeyi gerektirmektedir. Burada esasen yükümlülerin matrah artırımını yapmaya zorlandığı söylenebilir. Zira Kanuna göre yükümlüler, geçmişte beyan ettikleri gelirlerini belli bir oranda artırdıklarında, artırım yapılan geçmiş beş yıla kadar hesapları incelenmeyecektir. Sık sık bir vergi affi kanununun çıkarıldığı ve vergi inceleme oranının düşüklüğü de göz önünde bulundurulursa, sıklıkla başvurulmuş af uygulamaları mükelleflerin vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerini yerine getirmesi konusunda isteksiz davranmalarına neden olmakta ve af uygulamalarının dürüst mükellefler için ceza, diğerleri için ise bir ödül mekanizması olarak görülmesine neden olmaktadır³⁹⁵. Artırımın asgari miktarları Kanun'da belirlenmiş olduğundan, aslında inceleme sonucunda çok daha yüksek matrahlar ve vergi borçları, hatta vergi kaçakçılığı suçuna yol açan fiiller ile vergi kabahatleri saptanabilecek olmasına rağmen, bunların görmezden gelinmesi ve hatta daha düşük vergilendirme yapılma garantisi verilmesi sağlıklı bir vergilendirme politikası izlenmesi önünde büyük bir engeldir³⁹⁶. Oysa afların uzun dönemde vergi uyumunu artırması için tek seferlik uygulanması, mükelleflerde af beklentisi yaratılmaması ve kayıt dışılıkla mücadelede vergi aflarının etkileri bakımından söz konusu sonuçların da göz önünde bulundurulması yararlı olacaktır³⁹⁷.

B. ARA DEĞERLENDİRME

Genel olarak “*vergi affi*” olarak adlandırılrsa da son yıllarda çıkarılma aralığı daha yakın ve sık hale gelen özel kanunlar, Türk Ceza Kanunu anlamında değilse de vergi kabahatleri karşılığı öngörülmüş idari para cezası nitelikli vergi cezalarının tahsilatlarından vazgeçilmesi nedeniyle bir “*af*” ve vergi asıllarının kısmen de olsa tahsilinden vazgeçilmesi ve yeni vadeler belirlenmesi nedeniyle “*mali yapılandırma*”³⁹⁸ niteliği taşımaktadır.

³⁹⁵ **Yaraşır, Sevinç:** “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:379, Mart/2013, ss:175-187, s.186.

³⁹⁶ **Başaran Yavaşlar, Funda:** “Af Yasası’nda Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Dünya Gazetesi, 14.03.2023 (Af Yasası).

³⁹⁷ **Ecemiş, Adile:** “Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi ve Uzun Dönemde Vergi Uyumu Üzerine Etkileri: Vergi Barışı Kanunu Özelinde Türkiye Örneği”, Vergi Dünyası Dergisi, S:395, Temmuz/2014, ss:121-128, s.128.

³⁹⁸ Öğretide vergi aslından yapılan indirimler için de “*yapılandırma*” yerine “*af*” kavramı kullanıldığı görülmektedir. Örneğin, **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 171; **Karakoç**, (Genel Vergi), s. 386. Oktar ise “*vergi affi (mali af)*” kavramını tercih etmektedir. Bkz, **Oktar**, s. 196.

Konumuz özelinde ele alındığında geçmiştekiler yanında son olarak çalışmamızın kaleme alındığı sırada kabul edilen 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun da öncülleri gibi birden fazla olasılıkta mükelleflere çeşitli imkanlar tanımaktadır.

Kesinleşen alacaklar yönünden vergi aslında indirim yapılmaması, ancak cezaların tümüyle kaldırılması; kesinleşmeyen, yani henüz idari veya yargısal başvurular için süresi geçmemiş veya bu süreçler devam eden tarh işlemlerinde ise yine cezaların tümüyle kaldırılması yanında vergi asıllarında da belirli ve çeşitli oranlarda indirim yapılması söz konusu ise de tüm bunlar, “*dava açılmaması*” ya da “*açılmış davadan vazgeçilmesi*” şartına bağlanmış durumdadır³⁹⁹.

Vergi asılları yönünden indirimler öngörülmesi, vergilerin kanuniliği, mali güce göre vergileme, kanun önünde eşitlik ve vergi adaleti⁴⁰⁰ yönünden mükellefler arasında farklılıklar yaratma ve ödevlerini zamanında yerine getiren mükellefler için bir “*hak ihlal*” alanı yaratmaktadır⁴⁰¹. Ayrıca vergilerini tam ve zamanında ödeyen mükellefler ile aksine davrananlar arasında bir farklılık yaratılması yanında vergi affı çıkmadan önce cezalandırılan ve cezasını ödeyen mükellefler ile bunları ödemeyip sürüncemede bırakanlar arasında da hukuki ve mali yönden farklılıklar yaratılması⁴⁰² vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesini ihlal etmektedir.

Bu husus dışarıda bırakıldığında dahi, kanunların bir kısım imkanlardan yararlanılmasını, dava açılmaması veya açılmış davadan vazgeçilmesi şartına bağlamış

³⁹⁹ Şenyüz, devletin muhatabın başvurmasıyla sonuç doğurmak üzere kendi cezalarından “*adeta bir kanuni sulh anlaşması ile tek taraflı olarak feragat etmekte*” olduğunu ifade etmektedir. Şenyüz, (Vergi Ceza), s. 274. Ancak biz, burada temel olarak (kanunlar ‘vazgeçme’ ifadesini tercih etse de) bir feragat varsa bunun devlet tarafından değil, bireyin dava açmama veya açılmış davadan vazgeçmesi şeklinde olduğu görüşündeyiz. Kaldı ki burada kullanılan “*kanuni bir sulh*” benzetmesi de tartışmaya açıktır. Eğer “*sulh*” yönünden bir benzetme yapılacaksa bu olsa olsa “*yapılandırma kanununun bireyi sulhe davet*” ettiği şeklinde olabilecektir. Biz, cezalarla sınırlı olmak üzere kısmen Mutluer/ Dayanç’ın, “*devletin cezalandırma hakkından vazgeçmesi*” nitelemesine katılıyor olsak da vergi aslı yönünden hukuki bir niteleme mümkün görünmemektedir. Bkz. Mutluer/ Dayanç, s. 225. Bu nedenle, Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker’in “*Devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi*” şeklindeki kullanımı daha kapsayıcı görünmektedir. Bkz. Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 171.

⁴⁰⁰ Bireyler arasındaki gelir ve servet dağılımı arasındaki farklılıklar, milli gelirin de adaletsiz dağılımına yol açtığından Devletin bu noktada adaleti sağlamak üzere yapabileceği müdahalelerden birisi de vergiler olup, vergi adaleti ya da vergide adalet, vergi yükünün kişiler arasında en hakkaniyeti vaziyette nasıl düzenlenebileceğini kapsayan bir kavramdır. Bkz. Zorlu, Süleyman Emre/ Çataloğlu, Gülen: AİHS ve Anayasa Hukuku Bağlamında Vergide Adalet İlkesi, Adalet Yayinevi, Ankara, 2023, s.26.

⁴⁰¹ Şenyüz, vergi aflarından yararlananlar ile yararlanmayanlar arasında yaratılan eşitsizliği gidermek bakımından vergilerini zamanında ödeyen ve bu nedenle uyumlu mükellef olarak nitelendirilen mükellefler için vergi indirimi getirildiğini ifade etmektedir. Bkz. Şenyüz, (Vergi Ceza), s. 275. Ancak Gelir Vergisi Kanunu Mük. 121. maddede düzenlenmiş “*vergiye uyumlu mükellef indirimi*”nin, tahakkuk edecek verginin %5’i ve ayrıca belirli bir üst tutar ile sınırlandırılmış olması nedeniyle eşitsizliği giderecek nitelikte olmadığı görüşündeyiz.

⁴⁰² Çetin Gerger, s. 81.

olması, en azından Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan, “*Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” hükmü açısından mahkemeye erişim ve adil yargılama anlamında başlı başına bir hak ihlali yaratmaktadır. Zira mükellef, kanun yoluyla da olsa dava açmama / açtığı davadan vazgeçmeye mecbur bırakılmaktadır.

Ele aldığımız, vergi uyuşmazlıklarının yargı dışı yöntemlerle çözümü yollarında genel olarak mükellefe sunulan avantajların dava açmama ya da açılmış davadan vazgeçme şartına bağlanması, yargılama mümkün olsa idi yargı kararına göre oluşacak sonuca göre mükellef haklarının temin edilmesini önleme amacı izliyor görünmektedir. İşte bu noktada kamu yararı ile mükellefin katlanacağı yük arasında, hemen hemen tüm yollarda yargıya ulaşmada bir sınırlandırma getirilerek dengesinin bozulduğu görülmektedir. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, mahkemeye ulaşma hakkının, adil yargılanma hakkının kurucu unsurlarından biri olduğunu, mutlak olmayıp sınırlandırılabilirliği mümkünse de hakkın özünün ortadan kaldırılacak şekil veya derecede sınırlandırılıp azaltılamayacağına vurgu yapmaktadır⁴⁰³.

Başlangıçta değindiğimiz üzere vergilendirmede Devlet'in egemenlik hakkı kullanımını söz konusu olup, mükellef hakları⁴⁰⁴ olarak adlandırılan haklar temelde zayıf konumdaki mükellefi korumaya yöneliktir. Bunlardan en önemlisi mahkemeye ulaşma hakkı olup, bu hak, mükellefin her türlü iddiasını bir mahkeme ya da yargı yeri önüne çıkarma yani hukuken ve fiilen mahkemeye ulaşma hakkını güvence altına almaktadır⁴⁰⁵. Anayasanın idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunu açık tutması da bu bağlamda ele alınabilir.

Son olarak yine “*vergi af*” kanunlarıyla, Anayasa'nın 125. maddesinde, “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*” hükmünün bertaraf edilerek idarenin yaptığı işlem ve eylemler açısından yargı denetimi dışında bir alan

⁴⁰³ Janosevic v İsveç, p:80 vd., Aktaran **Yaltı, Billur**: Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 116, 117 (Vergi Yükümlüsü).

⁴⁰⁴ Mükellef hakları, genel hukuk düzeninde tanınmış olan bireyin genel haklarının vergi hukukundaki hali olarak tanımlanabilir. Bu anlamda çalışmamızda ele alınan birçok husus, ‘mükellefin özel hakları’ olarak değerlendirilmektedir. Bkz. **Gerçek, Adnan/ Çetin Gerger, Güneş/ Taşkın, Çağatan/ Bakar, Feride/ Güzel, Simla**: Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi Teorik Çerçeve – Analiz – Öneriler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 21 ve s. 85-106. Farklı tanımlamalar için Bkz. **Kükrer**, s. 25 vd.; **Çetin Gerger**, s. 24. Taylar/ Gök/ Demirbaş Aksüt/ Artun ise mükellef haklarını, bunların korunması açısından hukuki güvenlik ilkesi ile bağlantılı olarak ele almaktadır. Bkz. **Taylar, Yıldırım/ Gök, Özgecan/ Demirbaş Aksüt, Burcu/ Artun, Emine Sevcan**: Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 3 vd. Gökbel, mükellef haklarını, “... vergilendirme ilişkisinden dolayı, devlet ile vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar...” olarak tanımlamaktadır. **Gökbel**, Mükellef Hakları, s. 8.

⁴⁰⁵ **Yaltı**, (Vergi Yükümlüsü), s.114.

yaratıldığı ve mükellefin mali yükü azaltılıyor görünümü altında idarenin işlem ve eylemlerinin de bir anlamda “temize çekildiği” söylenebilir.

Kanunların kabul tarihi itibarıyla kesinleşmiş veya henüz kesinleşmemiş vergi, ceza ve fer’ilerinin yapılandırılması dışında “*matrah artırımı*” yöntemiyle mükelleflere adeta vergi incelemesinden koruyan bir “*sigorta poliçesi*” verilmesi ise “*ekonomik nedenler*” ile Hazineye ek gelir yaratma dışında hiçbir hukuki gerekçeye dayandırılmamaktadır.

SONUÇ

Uyuşmazlık, iki ya da daha çok taraf arasında yaşanan bir anlaşmazlığın, çekişme ve çatışmaya dönüşmesi, çözüm ise tarafların hukuki yolları kullanarak bu uyuşmazlığı sona erdirmeleridir. Bu açıdan bakıldığında mükelleflerin önünde,

- i. vergilendirme ile ilgili bir olayın henüz anlaşmazlık aşamasına geçilmeden, örneğin özelge alınarak uyuşmazlığın önlenmesi,
- ii. doğmuş anlaşmazlığın bir çözüm yolu olarak yargıya gidilmeden örneğin uzlaşma veya cezada indirim yoluyla idari aşamada çözümlenmesi,
- iii. yargıya taşınmış anlaşmazlığın yargı tarafından çözüme kavuşturulmasının beklenmesi,
- iv. yargısal süreci devam eden uyuşmazlığın ya başlangıçta var olan kanun hükümleriyle düzenlenmiş müesseselerden örneğin kanun yolundan vazgeçme müessesesi ile ya da uyuşmazlık devam ederken kabul edilen özel kanunlardan örneğin yapılandırmadan yararlanarak çözümlenmesi

şeklinde seçenekler bulunmaktadır. Bu seçeneklerden hangilerini tercih edeceği veya doğrudan yargıya gidilmesi mükellefin iradesine bağlı ise de bunların tümü farklı mali sonuçlar doğurmak yanında yine mükellef tarafından öngörülemez farklı hukuki belirsizlikler içermektedir. Yine her bir seçim, mükellef açısından bir (diğer seçenekler yönünden) vazgeçme anlamına da gelmektedir. Üstelik doğmuş uyuşmazlığın idari yollardan çözümü, konuyu yargıya taşıma ya da yargıya taşınmışsa bundan vazgeçilmesi gibi bir şartı da beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla bu tür düzenlemelerde dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi veya kanun yollarına başvurulmaması gibi koşulların öngörülmesi, çeşitli avantajlar sağlanarak hakkaniyete uygun bir denge kurulmaya çalışıldığı izlenimi verse de esasen tek taraflı bir biçimde ilgililere yük yüklenmesi anlamına gelmektedir.

Ele alınan düzenlemeler ile devletin vergi alacağına en kısa zamanda kavuşabilmesi mümkün ve kabul edilebilir bir amaç ise de bu alacağın hızlı bir şekilde kesinleştirilmesi ve ayrıca yargının iş yükünü hafifletebilmesi şeklindeki diğer amaçlar mükellef açısından bir hak arama sınırlaması ve sonunda mülkiyet hakkına el atılmasına razı olması anlamında kabul edilir görünmemektedir. İlgililerin sağlanan olanaklardan yararlanmaları yanında dava haklarının muhafaza edilmesi ancak bu hakkın kullanımının devletin bir tahsilat yapmasını engellenmemiş olması adalete uygun olarak taraflar arasında bir menfaatler dengesinin kurulmasına da hizmet edecektir. Bu yaklaşımda, mükellef, bir yandan yargıya başvurma hakkını kullanırken bir yandan da bu hakkı kullanma sırasında indirimli de olsa bir ödeme yapmasına karşın yargı sonunda bu ödemeyi iade alma hakkını elinde tutmuş; devlet ise yargılama sonunda kavuşabileceği tahsil etme imkanını önceden indirimli de olsa kullanabilmiş olacaktır.

Açıklanan çerçevede, vergi uyuşmazlıklarının yargı dışı veya karma yollarla önlenmesi veya çözümü konusunda ele aldığımız her bir müessese, diğer müesseseler ile ilişki ve etkileşimleri yanında en sonunda mahkemeye erişim hakkı yönünden getirdiği sınırlamalar açısından ilgili başlık altında bir ara değerlendirme olarak incelenmiştir. Bu sınırlamalar, adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir. Zira adil yargılanmanın mümkün olabilmesi için, öncelikle mahkemeye erişim hakkının sağlanması gerekmektedir. Yargıya erişimin mümkün olmadığı yerde adil yargılanmadan zaten söz edilemeyecektir.

Konu bir bütün olarak ele alındığında, “mükelleflerin izahat talebi” ve “Kamu Denetçiliği Kurumuna Başvuru” dışında kalanların tümünde mükelleflerin bu yollardan yararlanması, yargıya başvurmama veya başvurmuş ise bundan vazgeçme / kanun yolundan vazgeçme - yargılamanın sonlanması şeklinde mükellef açısından olumsuz bir etkiye sahiptir. Kaldı ki mükelleflerin izahat talebine idarece verilen cevapların idareyi ve özellikle vergi inceleme elemanlarını bağlayıcı niteliğine karşın, talep eden yönünden bir birel işlem ve internet sitesinde yayımlanması ile genel düzenleyici işlem niteliği kazanıp kazanmadığı üzerinde durulmadan dava dışı bırakılması da ayrıca değerlendirilmesi gereken bir konudur.

Beyana dayalı vergileme esaslı vergi sistemimizde mükelleflerin kendi beyanlarını davaya konu edemeyecekleri yönündeki düzenlemeye bir istisna teşkil eden ihtirazi kayıtlı beyan müessesesinin, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler için müeyyide tehdidi üzerine verilip verilmediği ayırımına tabi tutulması, pişmanlık talepli verilen beyannamelerde ise bu yolun her durumda kapalı tutulması Kanunda açıkça düzenlenmemiş konularda yorumla getirilen sınırlandırmalar olarak değerlendirilebilir. İhtirazi kayıtlı beyanda, konu yargıya intikal ettiğinde ayrıca bir yürümenin durdurulması kararı alınmadıkça zaten tahsilat işlemlerinin durmadığı dikkate alındığında yargı

yolunun açık tutulması ile devletin bir zararının doğmayacağı, aksine hukuk devleti niteliğinin sağlanabileceği düşünülebilir.

Benzer yönden vergi hatalarına dair düzeltme müessesesinin daha ziyade verginin tahsili gereken aşamaya kadar ve özellikle tarh işlemine bağlı olarak değerlendirilmesi, yargı denetiminden geçerek kesinleşmiş ya da uzlaşmaya varılmış tarh işlemlerinde dahi vergi hatası bulunması durumunda düzeltme imkanının tanınıyor olması karşısında bir çelişki olarak ortadadır. Yine düzeltme işlemlerinin tarh zamanaşımına paralel düzenlenmesi, tahsilat işlemleri devam eden vergiler yönünden düzeltme imkanının sınırlandırılış olması bir hak ihlali yanında, hatadan vergi alınması (artık tahsil edilmesi) anlamına da gelebilecektir.

Bu nedenlerle devletin alacağını en hızlı ve en ucuz şekilde tahsil edebilme kaygısı bir yana, mükellef hakları diğer yana konularak yapılacak bir düzenleme hiçbir zaman arzu edilen dengeyi sağlamaya yönelik olmayacaktır. Yargıya gitme veya yargıdaki süreci devam ettirme yolunda sınırlamaların, idari çözümlerin ucuz ve hızlı olduğu, yargının iş yükünü azalttığı, vergi alacağının tahsilini çabuklaştırdığı söylenebilirse de asıl olan yargılamanın hızlı ve ucuz bir şekilde gerçekleştirilmesi olmalıdır.

Sonuç olarak çalışmada, idari çözüm yollarının ortadan kaldırılması ve tek çözüm mercii olarak yargının işaret edilmesi değil, idari çözüm yollarının korunarak yargısal sürecin devam ettirilebilmesi imkanının gerekliliği savunulmaktadır. Böylece hem anlaşmazlık mükellef tarafından yargıya götürülebilecek ve hem de bu yolun devamı öncesinde mükellef tarafından seçilmiş idari çözüm yoluna göre Devlet tarafından bir tahsilat yapılabilmiş olacaktır. Son tahlilde, yargısal sonuç mükellef lehine olduğunda mükellef ödediklerini iade alabilme imkanına kavuşurken, aleyhe olması durumunda ayrıca ek bir mali külfete katlanmamış olacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR ve MAKALELER

Acar, Zeynep Sena: Türk Vergi Hukukunda Tarh, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.

Ağar, Serkan: “Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 59, 2005.

Akdoğan, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005 (Kamu Maliyesi).

Akdoğan, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021 (Vergi Hukuku).

Akın Basa, Yeliz Neslihan: Vergi Hukukunda Tahakkuk, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2023.

Akıncı, Müslüm: İdari Yargıda Adil Yargılama Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Aksoy, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil: Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022.

Alp, Ziya: Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak “İzaha Davet” Müessesesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2023.

Alpar, Erol: Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları, Danıştay Yayını, Ankara, 1990.

Arıkan, Zeynep/ Yurtsever, Hatice: “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları I, Yaklaşım Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 136, Nisan 2004.

Arslan, Mehmet: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, 2016.

Aslan, Memduh: Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

Atalay, Cengiz: “Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumunun Ortaya Çıkışı”, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S:12, Nisan/2016.

Aygün, Recep: “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 369, Mayıs 2012.

Aykın, Hasan: “Kamu Denetçiliği Kurumuna (Ombudsmana) Başvurma Mükellefler İçin Etkili Bir Hak Arama Yolu Olabilir mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, S:418, Haziran/2016.

Bahçeci, Barış: Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Bakmaz, Zübeyir: AYM'nin Son İptal Kararı ve Yeni Dönem Uygulaması, (<https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:7135555384664076288/>), Erişim Tarihi: 29.11.2023.

Balcı, Mustafa: Düzeltme-Şikâyet konusunda yaşanan hukuki sorunlar, (<https://vergialgi.com/duzeltme-sikayet-konusunda-yasanan-hukuki-sorunlar>), Erişim Tarihi: 26.11.2023.

Balcı, Mustafa: Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021 (Kamu İcra).

Balcı, Mustafa: Vergi Hataları İle Düzeltme – Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022 (Vergi Hataları).

Balcı, Mustafa: Vergi Yargısında Merciiine Tevdi Kararları Sonrası Açılan Davalarda Süre Konusunda Yaşanan Hukuki Sorunlar, (<https://vergialgi.com/vergi-yargisinda-merciine-tevdi-kararlari-sonrasi-acilan-davalarda-sure-konusunda-yasanan-hukuki-so>), Erişim Tarihi: 26.11.2023.

Baş, Ömer Can: İdarenin Yargı Dışı Denetim Yolları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2023.

Başaran Yavaşlar, Funda: “Af Yasası’nda Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Dünya Gazetesi, 14.03.2023 (Af Yasası).

Başaran Yavaşlar, Funda: “İzaha Davet - Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar -” Vergi Dünyası Dergisi, Y:37, S:433, Eylül/2017, ss:6-14 (İzaha Davet).

Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y:2008, C: 25, S: 2, ss. 309-337 (Uzlaşma).

Batı, Murat: Bir Seçim Havucu (Mu?); Yine Yeniden Vergi Affi, (<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/bir-secim-havucu-mu-yine-yeniden-vergi-affi,38365>), Erişim Tarihi: 25.08.2023 (Vergi Affi).

Batı, Murat: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022 (Vergi Hukuku).

Baylan, Ömer: Vatandaşın Devlet Yönetimi Hakkındaki Şikayetleri ve Türkiye için İsveç Ombudsman Formülü, İçişleri Bakanlığı Yayını, Ankara, 1978.

Bayraktar, Köksal: “Faal Nedamet”, İÜHFM, 1968, C:33, S:3-4; ss:120-154.

Bilici, Nurettin: Vergi Hukuku - Genel Hükümler – Türk Vergi Sistemi, 21. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.

Bölükbaşı, Mustafa Oğuzhan: “Muktezanın İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y:2021, C:29, S:1, ss:105-132.

Bulutoğlu, Kenan: Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul 1982.

Bülbül, Erdoğan: İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Candan, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022 (İdari Yargılama).

Candan, Turgut: Vergi Suç ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010 (Vergi Cezaları).

Candan, Turgut: Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006 (Vergilendirme).

Candan, Turgut: Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 5. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara, 2022 (Vergi Suçları).

Çakmak, Münci: İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

Çalışkan, Suat/ Atar, Mustafa: Vergi Suçları Soruşturma Usulü ve Etkin Pişmanlık, Platon Yayıncılık, İstanbul, 2022.

Çetin Gerger, Güneş: Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2011.

Çolak, Mustafa: Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.

Demirbaş Aksüt, Burcu: Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

Demirbaş, Timur: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Demirbaş, Timur/ Erdem, Ruhan: Ceza Hukuku Pratik Çalışmaları, 7. Baskı, Seçkin

Yayıncılık, Ankara, 2016.

Derdiman, R. Cengiz: İdare Hukuku, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2015.

Ecemiş, Adile: “Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi ve Uzun Dönemde Vergi Uyumu Üzerine Etkileri: Vergi Barışı Kanunu Özelinde Türkiye Örneği”, Vergi Dünyası Dergisi, S:395, Temmuz/2014, ss:121-128.

Edizdoğan, Nihat: Kamu Maliyesi 2 (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1991.

Ela, Hatice: “Vergi Aslına Bağlı (Tabi) Olma ve Vergi Kaybına Bağlı (Tabi) Olma Kavramları Üzerinden Vergi Ziyatı Cezası İle Süreli Hapis Cezasına Özgü Pişmanlık, İştirak, Tekerrür ve Birleşme Kurumuna İlişkin Bir Değerlendirme”, Doğrusöz, A. Bumin/ Güner, Ayşe/ Akgül Yılmaz, Gülay (Editörler), Güncel Maliye Tartışmaları – 3 Dr. Veysi Seviğ’e Armağan, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, ss:325-370.

Erdem, Tahir: Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Erdoğan, Meriç: “Beyannamenin Bağlayıcılığı ve İhtirazı Kayıt”, Vergi Sorunları Dergisi, S:402, Mart/2022, ss:24-47.

Erguvan, Derya Deviner: Yargı Kararları Işığında İdari İşlemin Geriye Yürümezliği İlkesi ve Geri Alma İstisnası, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

Eroğlu, Hamza: İdare Hukuku Genel Esaslar, İdarî Teşkilât ve İdarenin Denetlenmesi, 3. Baskı, Kalite Matbaası, Ankara, 1978.

Fendoğlu, Hasan Tahsin: Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık), Yetkin yayınları, Ankara, 2011.

Fil, Nimet: “Vergi Sistemimize Yeni Giren ‘Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi’ Ne Anlama Gelmektedir?”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:39, S:465, Mayıs/2020, ss:146-149.

Gelir İdaresi Başkanlığı: İzaha Davet Uygulaması Broşürü, Ankara, 2022 (İzaha Davet).

Gelir İdaresi Başkanlığı: Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü, Ankara, 2022 (İndirim).

Gelir İdaresi Başkanlığı: Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Ankara, 2018 (Yönerge).

Gelir İdaresi Başkanlığı: Vergilerde Pişmanlıkla Beyan Uygulaması Rehberi, Ankara, 2022 (Pişmanlık).

Gerçek, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

Gerçek, Adnan/ Özcan, Onur: “Vergi Ombudsmanı: Fonksiyonları Değişik Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, Vergi Sorunları Dergisi, S:324, Eylül/2015, ss:49-64.

Gerçek, Adnan/ Çetin Gerger, Güneş/ Taşkın, Çağatan/ Bakar, Feride/ Güzel, Simla: Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi Teorik Çerçeve – Analiz – Öneriler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Gökbel, Doğan: Mükellef Hakları, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2019 (Mükellef Hakları).

Gökbel, Doğan: Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011 (Kaçınma).

Göker, Cenker/ Yılmazoğlu, Yunus Emre: “Süresinden Sonra İhtirazı Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme”, Ankara Barosu Dergisi, Y:2017, C:75, S:3, ss:81-100.

Gönültaş, Nevin: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Yönünden Analizi, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2022.

Gözler, Kemal/ Kaplan, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.

Gözübüyük, A. Şeref / Tan, Turgut: İdare Hukuku Cilt – II İdari Yargılama Hukuku, 10. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

Gümüşkaya, Gamze: Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

Günday, Metin: “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu Hükümlerinin İdari Yargıda Uygulanma Alanı”, İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari

Yargılama Usulü, Danıştay Sempozyumu, Ankara, 11-12 Mayıs 2001, Danıştay Yayınları, Ankara, 2003, ss:79-86.

Güneş, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.

Herekman, Aykut: Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) Cilt 2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990.

İnce, Eyyup: “Son Yargı Kararları Doğrultusunda Türk Vergi Hukukunda İhtirazı Kayıtlı Beyan”, Vergi Sorunları Dergisi, S:374, Kasım/2019, ss:47-57.

İncel, Enes: Türk Hukukunda Vergi Uyumu ve Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022.

Kaneti, Selim/ Ekmekci, Esra/ Güneş, Gülsen/ Kaşıkçı, Mahmut: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022.

Karahanogulları, Onur: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

Karakoç, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019 (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf: “Vergi Ceza Hukukuna İlişkin Tesbit ve Öneriler”, Akkaya, Mustafa/ Müftüoğlu, Zeynep/ Acun, Umut/ Yalçın, Can/ Çankaya, Yiğitcan (Editörler), Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, ss:321-382 (Armağan 1).

Karakoç, Yusuf: Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir, 1997 (Pişmanlık).

Karakoç, Yusuf: “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan I, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:3-26 (Armağan 2).

Karakoç, Yusuf: “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Y:2014, C:16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, Özel Sayısı, ss: 3637 – 3739 (Cezalarda İndirim).

Karakoç, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021 (Vergi Yargılaması).

Karakoç, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000 (Süreler).

Karataş Durmuş, Neslihan: Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Karyağdı, Nazmi: “Yeni Özelge Sistemi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:343, Mart/2010, ss:21-26.

Kaya, Cemil: İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

Kılıç, Didem Hande: Türk Vergi Hukukunda Hata Kavramı ve Düzeltme Yolu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.

Kırathı, Metin: “Yürütmenin Durdurulması”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Y:1966, C:21, S:4, ss:173-196.

Kırbaş, Sadık: Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.

Kızılot, Şükrü/ Kızılot, Zuhale: Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000.

Koca, Mahmut/ Üzülmüş, İlhan: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Korkmaz, Mustafa: “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yöntemleri: Pişmanlık ve Cezalarda İndirim”, Vergi Sorunları Dergisi, S:333, Haziran/2016, ss: 7-17.

Küçükaya, Mehmet: “Vergi (Özelde Vergilendirme) Hatalarında Düzeltme Zamanlaşımı Süresinin Başlangıcına İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:37, Ocak/2018, S:437, ss:36-43.

Kükrer, Ceyda: Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2016.

Mutlu Kaya, Özge: Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.

Mutluer, M. Kamil/ Dayanç, N. Nilay: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

Odyakmaz, Zehra: “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Türkiye Adalet Akademisinin 10. Kuruluş Yılı Armağanı, S.4, Y.4, 2013, ss:1-85.

Oktar, S. Ateş: Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022.

Oral, Hasan: Vergi İncelemede Avukatların Hakları Sorumlulukları Rehberi, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2023.

Ortaç, Fevzi Rifat/ Ünsal, Hilmi: Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.

Ozansoy, Ahmet: “Vergi Usul Kanunu’nda Kaçakçılık Suçları İçin Getirilen Etkin Pişmanlık Müessesesinin Hukuki Olarak Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:42, S:493, Eylül/2022, ss:37-42.

Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami: Vergi Hukuku - Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1982.

Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet:/ Çağan, Nami/ Göker, Cenker: Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

Öncü, Kerem: “Vergi, Hukukunda Tekerrür ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İlişkisi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2017, S:130, ss:253-276.

Öner, Erdoğan: Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.

Özdemir, Muharrem: Vergi İcra Hukuku, Yılmaz Basım, İstanbul, 2018.

Öztürk, Nazım: Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2020.

Rençber, Altan: Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.

Saban, Nihal: “Adaletsiz Hak Kurgusu: Güncel Performansa Örneği”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt - I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara, 2009, ss:493 – 505 (Adaletsiz Hak).

Saban, Nihal: Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2021, s.89 (Vergi Hukuku).

Serter, Yusuf Ziya: İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015.

Sezginer, Murat: İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Sarıaslan, Osman: Vergi yargılama Hukukunda İlk İnceleme, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2021.

Somuncu, Ahmet/ Değirmendereli, Ali: Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.

Sözer, Ali Nazım: Hukukta Yöntembilim, 7. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020.

Şengöz, Yunus/ Aydın, Fazıl/ Acar, Fatih: Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2011.

Şentürk, Akın Gencer: “Vergi Usul Kanunu’nun ‘Düzeltilmede Zamanaşımı’ Hükmü Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S:317, Şubat/2015, ss:93-103.

Şenyüz, Doğan: “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’ ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”, Legal Mali Hukuk Dergisi, S:185, ss:1165-1998 (Vazgeçme).

Şenyüz, Doğan: Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2022 (Vergi Ceza).

Şirin, Z. Ertunç: “Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum”, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi Yayını, 2011, ss:230-241.

Taş, Metin: Vergi Yargısı, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

Taşdelen, Aziz: Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Taşkan, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022 (Vergi Hukuku).

Taşkan, Yusuf Ziya: “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”, Vergi Dünyası Dergisi, S:309, 2007, ss:118-122 (Vergi Uyuşmazlıkları).

Taşkıran, Tarık: “Kanun Yolundan Vazgeçme”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:39, 466, Haziran/2020, ss:121-130.

Taşyürek, Faruk: Uzlaşma Müessesesinde Son Durum, (www.alomaliye.com), Erişim Tarihi: 23.11.2023.

Taylar, Yıldırım/ Gök, Özgecan/ Demirbaş Aksüt, Burcu/ Artun, Emine Sevcan: Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020.

Tezcan, Durmuş/ Erdem, Mustafa Ruhan/ Sancakdar, Oğuz/ Önok, Rifat Murat: İnsan Hakları El Kitabı, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Topçu, Kader Melis: Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Torunoğlu, Tahsin: “Vergi Zıyaı Kabahati”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:477-544.

Tuncer, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması Cilt III, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012.

Türk Dil Kurumu: Güncel Türkçe Sözlük, (www.tdk.gov.tr), Erişim Tarihi:25.08.2023.

Türk, Hikmet Sami: Temel Yasa Anayasa, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Türk Hukuk Kurumu: Türk Hukuk Lügati, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991.

Türkay, İmdat: “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet Müessesesinin Mükelleflere Sağladığı Hakların Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Y:40, S:471, Kasım/2020, ss:113-135.

Uçan, Emine Sevcan: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış), İzmir, 2013.

Uluatam, Özhan/ Methibay, Yaşar: Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001.

Uzun Çam, Mine: Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

Uzunöner, Mevlüt: Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2020.

Üstün, Ümit Süleyman: “Son Kanuni Değişiklikler Çerçevesinde Özelge ve Sirkülerin Vergi Hukukundaki Yeri”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:VII, S:1-2, Y:2012, ss:189-222.

Yaltı, Billur: “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvuru ve Bireysel Başvuru”, Vergi Sorunları Dergisi, S:286, Temmuz/2012, ss:110-121 (Ombudsman).

Yaltı, Billur: “Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen – Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış”, Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan, Okan Üniversitesi Yayını, 2011, ss:313-336 (Armağan).

Yaltı, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006 (Vergi Yükümlüsü).

Yaraşır, Sevinç: “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, S:379, Mart/2013, ss:175-187.

Yerlikaya, G. Kürşat: Türk Vergi Hukukunda İhtirazı Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2005.

Yıldırım, Ali Haydar/ Kolotoğlu, Olcay: “Ceza – Uzlaşma – Ceza İndirimi”, Vergi Sorunları Dergisi, S:173, Şubat/2003, ss:93-95.

Yıldırım, Zübeyr: Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.

Yılmaz, Ejder: Hukuk Sözlüğü, 8. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

Yılmazoğlu, Yunus Emre: “Bireysel Başvurunun Vergi Yargısındaki Dönüştürücü Etkisi -Mülkiyet Hakkı Bağlamında Bir değerlendirme-”, Vergi ve Temel Haklar İncelemeleri I, Gemalmaz, H. Burak/ Arslan Öncü, Gülay (Editörler), Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Vergi Yargısına Etkisi, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020, ss:327-356.

Yiğit, Uğur: Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Yüce, Mehmet: “Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları”, Prof. Dr. Metin Taş’a Armağan, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, ss:131-144.

Yüce, Mehmet/ Yücelen, İsmail Hakkı: Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler), Ekin Yayınları, Bursa.

Zorlu, Süleyman Emre/ Çataloğlu, Gülen: AİHS ve Anayasa Hukuku Bağlamında Vergide Adalet ilkesi, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.

Zrvandyan, Arman: İdari Yargıda Avrupa Adil Yargılanma Standartlarına İlişkin Emsal Kararlar, Avrupa Konseyi Yayını, Arat, Nilay (Çeviren), Ankara, 2021.

KARARLAR

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI

Janosevic v İsveç, p:80 vd., Aktaran **Yaltı, Billur:** Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 116, 117.

ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

AYM, 18.12.1973, E:1973/3, K:1973/37, RG:18.06.1974-14919.

AYM, 19.03.1987, E:1986/5 K:1987/7, RG: 12.11.1987-19632.

AYM, 25.12.2008, E:2006/140, K:2008/185, RG:04.04.2009-27190.

AYM, 06.01.2011, E:2010/117, K:2011/2, (anayasa.gov.tr; Erişim Tarihi:25.08.2023).

AYM, 28.11.2013, E:2013/40, K:2013/139, RG:09.05.2014-28995.

AYM, 01.02.2017, B. No:2014/19070, (anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi:25.08.2023).

AYM, 14.06.2017, E:2017/24, K:2017/112, RG:19.07.2017-30128.

AYM, 27.02.2019, BN:2015/15100, RG: 03.04.2019-30734.

AYM, 28.09.2022, E:2022/59, K:2022/111, RG: 23.03.2023-32141.

AYM, 13.09.2023, E:2022/81, K:2023/153, RG: 29.11.2023-32384.

DANIŞTAY KARARLARI

Aksi belirtilmedikçe kaynak (www.corpus.com.tr), Erişim tarihi: 25.08.2023.

Dan. 3. D., 11.10.1989, E:1989/1965, K:1989/2116.

Dan. 3. D., 04.06.1997, E:1996/5990, K:1997/2182.

Dan. 3. D., 24.09.1997, E:1996/6364, K:1997/3047.

Dan. 3. D., 06.05.1998, E:1997/2273, K:1998/1603.

Dan. 3. D., 17.04.2002, E:2000/2581, K:2022/1653. (Erişim tarihi: 22.11.2023)

Dan. 3. D., 04.04.2006, E:2005/2364, K:2006/942.

Dan. 3. D., 14.12.2020, E:2020/493, K:2020/5489.

Dan. 3. D., 20.01.2021, E:2019/3477, K:2021/77.

- Dan. 3. D., 19.01.2021, E:2020/201, K:2021/58.
- Dan. 3. D., 28.03.2022, E:2019/6916, K:2022/1328.
- Dan. 3. D., 23.02.2023, E:2020/1718, K:2023/444. (Erişim tarihi: 26.11.2023)
- Dan. 4. D., 11.07.1985, E:1985/2569, K:1985/1931. (Danıştay Dergisi, Y:16, 1986, S:60-61, ss:2018-211)
- Dan. 4. D., 20.12.1999, E1999/653, K:1999/4781.
- Dan. 4. D., 08.03.2011, E:2010/1129, K:2011/982.
- Dan. 4. D., 29.01.2002, E:2002/1142, K:2003/261.
- Dan. 4. D., 01.12.2016, E:2013/6954, K:2016/3709.
- Dan. 4. D., 16.09.2020, E:2016/10221, K:2020/2992. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 4. D., 05.11.2020, E:2016/7281, K:2020/4250.
- Dan. 4. D., 19.11.2020, E:2016/9686, K:2020/4679.
- Dan. 4. D., 15.12.2020, E:2016/20695, K:2020/5724.
- Dan. 4. D., 15.03.2021, E:2016/634, K:2021/1583.
- Dan. 4. D., 19.01.2023, E:2019/3177, K:2023/307. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 4. D., 23.02.2023, E:2021/2887, K:2023/965. (Erişim tarihi: 26.11.2023).
- Dan. 4. D., 16.03.2023, E:2020/6199, K:2023/1463. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 7. D., 12.03.2015, E:2012/481, K:2015/1299.
- Dan. 7. D., 28.03.2023, E:2020/1362, K:2023/1758. (Erişim tarihi: 23.11.2023)
- Dan. 9. D., 20.04.2015, E:2012/3761, K:2015/2921.
- Dan. 9. D., 22.06.2015, E:2015/2554, K:2015/7468.
- Dan. 9. D., 16.03.2021, E:2019/2208, K:2021/1867.
- Dan. 9. D., 20.04.2021, E:2018/2658, K:2021/2835.
- Dan. 9. D., 19.10.2021, E:2019/4457, K:2021/4814.
- Dan. 9. D., 16.11.2021, E:2018/7032, K:2021/5473.
- Dan. 9. D., 01.12.2021, E:2019/4604, K:2021/5889.
- Dan. 9. D., 14.03.2022, E:2019/2383, K:2022/842
- Dan. 9. D., 14.04.2022, E:2019/2328, K:2022/1462. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 9. D., 03.10.2022, E:2020/456, K:2022/4469. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 9. D., 03.10.2022, E:2021/2248, K:2022/4494.
- Dan. 9. D., 04.10.2022, E:2020/5356, K:2022/4530. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 9. D., 16.02.2023, E:2023/304, K:2023/287. (Erişim tarihi: 22.11.2023)
- Dan. 9. D., 12.04.2023, E:2023/1884, K:2023/1416. (Erişim tarihi: 26.11.2023).
- Dan. BK, 23.10.1986, E:1986/2 K:1986/2.
- Dan. VDDK, 04.05.1987, E:1987/11 K:1987/12. (Danıştay Dergisi, Y:18, 1988, S:68-79, ss:244-150.)
- Dan. VDDK, 26.11.1999, E:1999/166, K:1999/493.
- Dan. VDDK, 18.04.2008, E:2007/49, K:2008/249.

Dan. VDDK, 26.10.2011, E:2009/46, K:2011/596.

Dan. VDDK, 27.06.2012, E:2012/167, K:2012/300.

Dan. VDDK, 29.05.2013, E:2012/412, K:2013/232.

Dan. VDDK, 27.03.2019, E:2018/1095, K:2019/231. (Erişim tarihi: 23.11.2023)

Dan. VDDK, 04.12.2019, E:2019/1270, K:2019/1031. (Erişim tarihi: 22.11.2023)

Dan. VDDK, 08.03.2023, E:2021/1092, K:2023/190. (Erişim tarihi: 26.11.2023).

Dan. VDDK, 24.05.2023, E:2022/1616, K:2023/529. (Erişim tarihi: 22.11.2023)

