



Sosyal Bilimler  
Enstitüsü

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**İYİ İDARE İLKESİ ÇERÇEVESİNDE  
VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN İDARİ SÜRECE  
KATILIMI**

Doktora Tezi

GÜLSEREN AYDIN

İSTANBUL, 2024

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**İYİ İDARE İLKESİ ÇERÇEVESİNDE  
VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN İDARİ SÜRECE  
KATILIMI**

Doktora Tezi

GÜLSEREN AYDIN

Tez Savunma Jürisi

1. Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN
2. Üye : Prof. Dr. Erkan AYDIN
3. Üye : Prof. Dr. Zehreddin ASLAN
4. Üye : Doç. Dr. Şerif Emre GÖKÇAY
5. Üye : Dr. Öğr. Üyesi Funda TUNÇEL

İSTANBUL, 2024

## GENEL BİLGİLER

<b>İsim ve Soyadı</b>	: Gülseren Aydın
<b>Anabilim Dalı</b>	: Maliye
<b>Programı</b>	: Mali Hukuk
<b>Tez Danışmanı</b>	: Dr. Öğr. Üyesi Başar Soydan
<b>Tez Türü ve Tarihi</b>	: Doktora – Aralık, 2024
<b>Anahtar Kelimeler</b>	: İyi İdare İlkesi, İyi İdare, Vergi, Vergilendirme, Vergilendirme Süreci, Vergi Yükümlüsü, Katılım, Katılımcı Vergilendirme, Vergilendirme Sürecine Katılım, İdari Usul

### ÖZET

#### İYİ İDARE İLKESİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN İDARİ SÜRECE KATILIMI

Modern devletlere geçiş ve değişen yönetim (idare) anlayışı ile birlikte toplumdaki kişilerin genelde devlet özelde idare karşısında daha fazla haklara ve güvencelere sahip olduğu reddedilemez. Küresel olarak yaygınlaşan iyi idare anlayışı ise bu gelişmeye ivme kazandırmış ve uluslararası alanda kendisini kabul ettirmiştir. İyi idare anlayışını benimseyen modern devletler, idare karşısında daha “güçsüz” durumda bulunan kişileri yasal koruma altına almaya çalışmakta ve hem idare hem de kişiler açısından şeffaf, hesap verilebilir, katılımcı bir idare sistemini teşvik etmeye çalışmaktadır. İyi idare felsefesinin en önemli gereklerinden olan katılımcılık ilkesi ise iyi idarenin sağlanabilmesi için elzemdir. Özellikle vergi hukuku gibi kişi özgürlüklerine doğrudan müdahalede bulunan bir alanda iyi idarenin etkinleştirilmesi ve vergilendirme sürecine vergi yükümlüsünün katılması tarafları eşit konuma getirmese de aradaki sert çizgiyi yumuşatmaktadır. Bu bağlamda, vergi yükümlüsünün vergisel süreçlere aktif olarak katılması, iyi idare anlayışının hayata geçirilmesinin ve bu ilkelere bağlılığın en belirgin göstergelerinden biri olarak değerlendirilmektedir. Çalışmada, iyi idare anlayışı ve bu anlayışın temel ilke ve dayanakları ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Ayrıca, Türkiye’de vergi yükümlülerinin vergisel süreçlere katılımı özel olarak incelenmiş ve bu katılımın idarenin iyi idare ilkelerine uyumu çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu analiz, iyi idare kavramının Türk vergi hukuku uygulamalarında nasıl somutlaştığını ve yükümlü-idare ilişkisini nasıl dönüştürdüğünü ortaya koymayı amaçlamaktadır. Böylece, yükümlü haklarının korunmasının ve aktif katılımın, sadece iyi idarenin değil, aynı zamanda demokratik bir idare anlayışının da temel unsurlarından biri olduğu vurgulanmıştır.

## GENERAL KNOWLEDGE

**Name and Surname** : Gülseren Aydın  
**Field** : Public Finance  
**Programme** : Fiscal Law  
**Supervisor** : Ast. Prof. Dr. Başar Soydan  
**Degree Awarded and Date** : Doctorate - December, 2024  
**Keywords** : Principle of Good Administration, Good Administration, Tax, Taxation, Taxation Process, Taxpayer, Participation, Participatory Taxation, Participation in Taxation Process, Administrative Procedure

### ABSTRACT

#### **PARTICIPATION OF TAX PAYERS IN THE ADMINISTRATIVE PROCESS WITHIN THE FRAMEWORK OF GOOD ADMINISTRATION PRINCIPLE**

With the transition to modern states and the changing understanding of administration, it cannot be denied that people in society have more rights and guarantees against the state in general and the administration in particular. The globally widespread understanding of good administration has accelerated this development and has been recognized internationally. Modern states adopting the good administration approach strive to provide legal protection to individuals who are in a relatively "weaker" position vis-à-vis the administration. The principle of participation, which is one of the most important requirements of the philosophy of good administration, is essential to ensure good administration. Especially in a field such as tax law, which directly interferes with individual freedoms, the activation of good administration and the participation of the taxpayer in the taxation process soften the hard line between the parties, even though it does not put them on equal footing. In this context, the active participation of the taxpayer in taxation processes is considered as one of the most prominent indicators of good administration. In this study, the understanding of good administration and the basic principles and foundations of this understanding are discussed in detail. In addition, the participation of taxpayers in tax processes in Turkey is specifically analyzed and evaluated. This analysis aims to reveal how the concept of good administration is embodied in Turkish tax law practices and how it transforms the taxpayer-administration relationship. Thus, it is emphasized that it is one of the fundamental elements not only of good administration but also of a democratic understanding of administration.

## ÖNSÖZ

Bu çalışma, modern dünyanın artık bir gereği haline gelen iyi idare kavramı ve ona hizmet eden ilkeleri ele alarak vergi hukukundaki yansımalarını analiz etmeyi amaçlamaktadır. Devlet kudretinin kendisini derinden hissettirdiği vergi hukukunda, iyi idare ilkelerinin etkin bir şekilde çalıştırılması ve özellikle katılımcılık unsurunun idari süreçlerin vazgeçilmez bir parçası haline gelmesi hem modern devlet anlayışının yansıtılması hem vergi yükümlülerinin süreçlerde daha etkin rol alabilmesi hem de demokratik devlet anlayışının var olabilmesinin kritik bir önemini göstermektedir. Bu çalışmada, Türk vergi hukukunda yer alan uygulama ve düzenlemeler, iyi idare ve ilkeleri çerçevesinde kapsamlı bir şekilde ele alınmış, özellikle katılımcılık ilkesinin teorik ve pratik boyutları incelenmiştir. Ayrıca, bu ilkenin uygulamada daha etkin hale getirilmesine yönelik değerlendirmeler yapılmıştır.

Çalışmanın hazırlanmasında bana rehberlik eden, değerli görüş ve önerileriyle çalışmaya yön veren, aynı zamanda desteği ve anlayışıyla motivasyon kaynağı olan saygıdeğer danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Başar Soydan'a sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum. Kendisinin akademik rehberliği ve yol göstericiliği, bu tezin bilimsel niteliğini artırmada büyük bir rol oynamıştır. Ayrıca, Tez İzleme Komitesi üyeleri Prof. Dr. Erkan Aydın ve Doç. Dr. Şerif Emre Gökçay'a, çalışma sürecinde sundukları katkılar ve kıymetli değerlendirmeleri için içten teşekkürlerimi sunarım. Savunma jürimde yer alarak çalışmalarımı değerlendirme ayrıcalığını sunan ve akademik kariyerim boyunca desteklerini esirgemeyen Sayın Prof. Dr. Zehreddin Aslan ile Dr. Öğr. Üyesi Funda Tunçel hocalarıma sonsuz şükranlarımı sunarım.

Lisans eğitimimden bu yana akademik hayatımda yanımda olan meslektaşım Arş. Gör. İsa Çelen'e samimi desteği ve katkıları için teşekkür ederim. Bana inancını hiçbir zaman yitirmeyen sevgili annem Sevgi Hanelçi'nin fedakarlıkları ve sevgisi, bu çalışmanın arkasındaki en büyük güçlerden biri olmuştur. Hayat arkadaşım, eşim Ömer Fatih Aydın'ın sabrı, teşviki ve elimi hiçbir zaman bırakmadığı için ne kadar şanslı olduğumu ifade etmek isterim. Onun varlığı ve desteği, bu süreci daha anlamlı ve değerli kılmıştır.

Bu çalışmanın, ilgili alandaki araştırmacılara ve uygulayıcılara fayda sağlamasını; ayrıca akademik literatüre katkıda bulunarak ilerleyen çalışmalara ışık tutmasını temenni ederim.

Gülseren Aydın

İstanbul, 2024

# İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR.....	vii
GİRİŞ.....	1

## Birinci Bölüm

### İYİ İDARE: KAVRAMSAL VE KURAMSAL ÇERÇEVE

<b>I. KAVRAM.....</b>	<b>5</b>
A. GENEL AÇIKLAMA.....	5
B. DEVLET.....	6
C. ANAYASAL DEVLET.....	12
D. HUKUK DEVLETİ.....	15
E. DEMOKRASİ VE DEMOKRATİK DEVLET.....	22
1. Genel Açıklama.....	22
2. Demokrasi.....	25
3. Demokratik Devletin Gereklere.....	28
F. İDARE.....	30
1. Genel Açıklama.....	30
2. Demokratik Devlette İdare.....	32
3. İyi İdare.....	34
G. VERGİ VE VERGİLENDİRME.....	36
1. Vergi.....	36
2. Vergilendirme.....	38
H. YAKIN, İLGİLİ VE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR.....	41
1. Genel Açıklama.....	41
2. İyi Yönetim ve İyi Yönetişim.....	42
3. Kamu Denetçisi.....	43
4. Mükellef Hakları.....	45
<b>II. TARİHÇE.....</b>	<b>46</b>
A. DÜNYA.....	46
B. TÜRKİYE.....	49

<b>III. TANIM.....</b>	<b>49</b>
A. İYİ İDARE.....	49
B. İYİ VERGİ İDARESİ.....	52
<b>IV. TERİM.....</b>	<b>54</b>
<b>V. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI.....</b>	<b>55</b>

## İkinci Bölüm

### İYİ İDARE İLKESİ: HUKUKSAL ÇERÇEVE VE HUKUKİ NİTELENDİRME

<b>I. İYİ İDARE İLKESİNİN HUKUKSAL ÇERÇEVESİ: HUKUKSAL DAYANAKLAR VE SINIRLAR.....</b>	<b>57</b>
A. GENEL AÇIKLAMA.....	57
B. ULUSLARARASI HUKUK.....	59
1. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi İdari İşlemler Karşısında Bireyin Korunması Hakkında R (77) 31 sayılı Karar.....	59
2. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin İdari Takdir Yetkisine İlişkin R (80) 2 sayılı Tavsiye Kararı.....	61
3. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin İyi İdare Konusunda Üye Devletlere CM/REC (2007) 7 sayılı Tavsiye Kararı.....	63
4. Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı.....	66
5. Beyaz Kitap.....	70
6. Avrupa Birliği Doğru İdari Davranış Yasası.....	72
C. ULUSAL HUKUK.....	74
1. Genel Açıklama.....	74
2. Anayasa.....	75
a. Anayasal İdare İlkesi.....	76
b. Anayasal Ölçülülük İlkesi.....	78
c. Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı.....	80
3. Kanunlar.....	83
a. Genel Açıklama.....	83
b. Vergi Usul Kanunu.....	84
c. Gümrük Kanunu.....	86
d. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu.....	87
e. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun.....	88
f. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu.....	89

g. Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kanunu .....	91
h. İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu .....	92
i. İdari Yargılama Usulü Kanunu.....	93
j. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	94
4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.....	95
a. Genel Açıklama .....	95
b. Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri.....	97
c. Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanı Kararnameleri .....	98
d. İyi İdareyi Destekleyen Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri .....	99
5. Diğer Hukuk Metinleri.....	100
a. Genel Açıklama .....	100
b. Mükellef Hakları Bildirgesi.....	101
c. Bürokratik Kültürden Vatandaş Odaklı Kamu Kültürüne Geçiş Programı .....	104
d. Vatandaşın Bütçe Rehberi .....	105
e. Yargı Kararlarındaki Yansımalar .....	106
<b>II. İYİ İDARE İLKESİ: HUKUKİ NİTELENDİRME .....</b>	<b>110</b>
A. HUKUKTA İLKE .....	110
B. HUKUK DEVLETİ İLKESİ.....	112
C. DEMOKRATİK HUKUK DEVLETİ BAĞLAMINDA İYİ İDARE İLKESİ .....	115
D. İYİ İDARE İLKELERİ VE İYİ İDARE HAKKI.....	117
1. Genel Açıklama .....	117
2. İyi İdare İlkesi .....	117
a. Eşitlik İlkesi.....	119
b. Yasallık İlkesi.....	121
c. Tarafsızlık İlkesi .....	123
d. Şeffaflık İlkesi .....	124
e. Ölçülülük İlkesi .....	126
f. Hukuki Belirlilik İlkesi .....	128
g. Makul Süre İçinde Faaliyette Bulunma İlkesi .....	130
h. Katılım İlkesi .....	131
3. İyi İdare Hakkı.....	133



## Üçüncü Bölüm

### İDARE HUKUKU BAĞLAMINDA VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

<b>I. İDARE HUKUKU VE VERGİ HUKUKU İLİŞKİSİ.....</b>	<b>137</b>
A. GENEL AÇIKLAMA.....	137
B. İDARE HUKUKUNUN GENEL İŞLEYİŞİ .....	139
1. Genel Açıklama .....	139
2. İdare Hukukunun Tarafları.....	141
3. İdari İşlem .....	142
C. İDARE HUKUKU ESASLARI İLE VERGİ HUKUKU .....	151
D. VERGİ, VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE VERGİLENDİRME SÜRECİ.....	154
1. Genel Açıklama .....	154
2. Vergiyi Doğuran Olay.....	157
3. Vergilendirme Süreci .....	160
a. Genel Açıklama .....	160
b. Tarh.....	161
c. Tebliğ.....	164
d. Tahakkuk.....	166
e. Tahsil .....	168
<b>II. İDARİ USUL VE VERGİLENDİRME USULÜ.....</b>	<b>170</b>
A. İDARİ USUL KAVRAMI .....	170
B. İDARİ USULÜN İŞLEVİ, ÖNEMİ VE GEREKSİNİMİ .....	173
C. İDARİ USUL İLKELERİ .....	179
1. Genel Açıklama .....	179
2. Dinlenilme Hakkı .....	180
3. Bilgi ve Belgelere Erişim Hakkı.....	183
4. İşlemlerin Gerekçeli Olması İlkesi .....	187
5. İşleme Karşı Başvuru Yollarının Gösterilmesi İlkesi .....	189
6. Hukuki Yardım ve Temsil Hakkı .....	191
<b>III. VERGİ ÖDEVİ VE VERGİ İLİŞKİSİ .....</b>	<b>193</b>
A. VERGİ ÖDEVİ .....	193
B. VERGİ İLİŞKİSİNİN NİTELİĞİ.....	195
C. VERGİ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI.....	198
<b>IV. İYİ İDARE ANLAYIŞINDA VERGİ İDARESİ.....</b>	<b>199</b>
A. GENEL AÇIKLAMA.....	199

B. İYİ İDARENİN BİR GEREĞİ: KATILIM.....	203
C. İYİ VERGİ İDARESİNDE KATILIM.....	205

#### **Dördüncü Bölüm**

### **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İYİ İDARE İLKESİNİN YANSIMALARI VE İYİ VERGİ İDARESİNİN GELECEK TASARIMI**

<b>I. VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN VERGİLENDİRME SÜREÇ VE İŞLEMLERİNE KATILIMI.....</b>	<b>208</b>
A. GENEL AÇIKLAMA.....	208
B. VERGİLENDİRME SÜRECİNE BEYAN ESASI ARACILIĞI İLE KATILIM.....	210
1. Genel Açıklama .....	210
2. E-Beyanname .....	214
3. Özel Bir Beyan Usulü: Hazır Beyan Sistemi.....	215
C. VERGİLENDİRME SÜRECİNE KOMİSYONLAR ARACILIĞIYLA KATILIM .....	218
1. Genel Açıklama .....	218
2. Takdir Komisyonları Aracılığıyla Katılım .....	219
3. Uzlaşma Komisyonları Aracılığıyla Katılım.....	225
4. İzaha Davet Komisyonları Aracılığıyla Katılım.....	232
D. VERGİ DENETİM SÜRECİNE KATILIM .....	236
1. Genel Açıklama .....	236
2. Yoklama .....	239
3. Vergi İncelemesi.....	241
E. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KATILIM.....	245
1. İdari Süreç .....	246
a. Hata ve Düzeltme .....	247
b. Şikâyet Yolu .....	250
2. Vergi İşlemlerinde Bilirkişiye Başvuru Süreci.....	251
3. Olağan Yargısal Süreç .....	255
a. Genel Açıklama .....	255
b. Vergi Mahkemesi .....	256
c. İstinaf .....	257
d. Temyiz .....	259
4. Olağanüstü Yargısal Süreç .....	261
a. Genel Açıklama .....	261

b. Kanun Yararına Bozma.....	261
c. Yargılamanın Yenilenmesi.....	262
F. VERGİLENDİRME SÜRECİNE ELEKTRONİK VERGİ İDARESİ ARACILIĞI İLE KATILIM.....	264
G. YASA YAPIM SÜRECİNDE KATILIM: VERGİ KONSEYİ .....	270
H. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NIN VERGİYE UYUM UYGULAMALARI.....	272
1. Genel Açıklama .....	272
2. Rehber, Rapor ve Broşür Yayımlanması.....	274
3. Özelge İsteme Hakkı.....	276
4. Tebliğ Taslaklarının Kamuoyuna ve Etkileşime Sunulması .....	279
<b>II. İYİ VERGİ İDARESİ İÇİN BİR GELECEK TASARIMI .....</b>	<b>281</b>
A. GENEL AÇIKLAMA.....	281
B. İYİ VERGİ İDARESİ İÇİN ANAHTAR REFORM ALANLARI .....	282
1. Dijitalleşme ve Teknolojik İnovasyon .....	282
2. Katılımcılık.....	283
3. Vergi Yükümlüsünün Haklarının Korunması ve Geliştirilmesi .....	285
4. İyi İdare İlkelerinin Tesisi .....	286
5. Etik ve Sorumlu İdare Anlayışı .....	287
6. İdari İşgücünün Kalitesi .....	287
7. Küresel Sisteme Adaptasyon.....	288
<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....</b>	<b>290</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>298</b>

## KISALTMALAR

<b>AAATUHK</b>	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABAD</b>	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>ABTŞ</b>	: Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı
<b>AT</b>	: Avrupa Topluluğu
<b>AYM</b>	: Anayasa Mahkemesi
<b>BİM</b>	: Bölge İdare Mahkemesi
<b>CB</b>	: Cumhurbaşkanı
<b>CBK</b>	: Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri
<b>DDK</b>	: Devlet Denetleme Kurulu
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GV</b>	: Gelir Vergisi
<b>IMF</b>	: International Monetary Fund
<b>İVD</b>	: İnternet Vergi Dairesi
<b>İYUK</b>	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükümünde Kararname
<b>KV</b>	: Kurumlar Vergisi
<b>OECD</b>	: Organisation for Economic Co-operation and Development
<b>OHAL</b>	: Olağanüstü Hal
<b>ÖHKBS</b>	: Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi
<b>RDK</b>	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
<b>RG</b>	: Resmi Gazete
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>VEDOP</b>	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
<b>VİMER</b>	: Vergi İletişim Merkezi
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

Modern devlet anlayışının geleneksel devlet anlayışının yerine geçmeye başlamasıyla birlikte, toplumlar ve yapıları da büyük bir değişim ve dönüşüm sürecine girmiştir. Bu süreç, yalnızca toplumun yapısını ve dinamiklerini değiştirmekle sınırlı kalmamış, aynı zamanda devlet ile toplum arasındaki ilişkiyi de köklü bir biçimde yeniden şekillendirmiştir. Geleneksel devlet anlayışının statik ve merkeziyetçi niteliğinin aksine, modern devlet anlayışının toplumsal ihtiyaçlara hızlıca cevap verebilme, gelişmelere adapte olabilme gibi yetenekleri ön plana çıkmaktadır. Değişen devlet anlayışı neticesinde eskisine nazaran çok daha fazla ve çeşitli talepler ile ortaya çıkan toplumun idare edilebilmesi, hukuk sisteminin var olması ve kamusal yönetimin organize edilebilmesi için daha önce mevcut olmayan pek çok kavram ortaya çıkmıştır. Hukukun üstünlüğü, şeffaflık, hesap verilebilirlik, eşitlik, katılımcılık gibi ilkeler devlet mekanizmasında yer almaya ve kendilerini zaman geçtikçe daha çok hissettirmeye başlamışlardır. Geleneksel devlet yapısı tüm bu değişim ve dönüşümlerden sonra topluma daha yakın olmaya ve aralarındaki ilişkiyi barışçıl bir şekilde sürdürmeye evrilmek durumunda kalmıştır.

Devletin, dolayısıyla idarenin de büründüğü bu yeni kimlik bir yandan modern devlet anlayışının bir yansımasını oluştururken diğer yandan insan haklarının ve özgürlüklerinin ön planda olduğu, idare edilen kişilerin değerinin arttığı bir iklimde eksik olan ihtiyacı karşılamaya çalışmaktadır. Geleneksel devlet anlayışında devlet ve idare topluma oldukça mesafeli bir konumda bulunmuş ve belirli durumlarda (vergi almak, yaptırım uygulamak vb.) doğrudan ilişki kurmakla yetinmiştir. Bu modelde devlet kişilerle merkeziyetçi bir ilişki sürdürmekte ve yalnızca düzenleyici ve denetleyici kimliği ile ön plana çıkmaktadır. Oysa modern devlet ve idare anlayışı neticesinde artık devletin ve idarenin konumu, kişilerin gündelik yaşamlarının her alanında etkileşimde bulunan, aktif bir aktör haline gelmiştir. Dolayısıyla modern devlet toplumsal ihtiyaçlara daha duyarlı, daha etkileşimli ve katılımcı bir idare hukukunu ve idare anlayışını da beraberinde getirmektedir.

İdare hukuku, toplumdaki kişilerin neredeyse her gün etkileşimde bulunduğu bir hukuk dalı olmasına karşın genellikle toplum tarafından olumsuz bir şekilde algılanmaktadır. Bunun nedeni belki de isminden kaynaklanmaktadır. “İdare” hukuku özünde idare ile idare edilenlerin arasındaki düzeni kurmayı amaçlasa da uygulayıcısının ismini almasından ötürü sanki “*idarenin hukuku*” olarak algılanmakta ve idare edilenlere karşı bir düzenleme yapmakla görevli bir hukuk dalı olarak anlaşılmaktadır. Oysa modern devlet anlayışının getirdiği belki de en önemli ve radikal değişiklik de idare hukuku alanında kendisini göstermiştir. İdare hukukunun çok genç bir hukuk dalı olması da tam olarak bu nedenden ötürü tesadüf değildir. Zira modern devlet anlayışının benimsenmesinden itibaren

yükselmekte olan idare hukuku devletin kişiler ile iletişimini artırması neticesinde işlerlik kazanan bir hukuk dalı olarak ortaya çıkmıştır.

Çalışmanın çerçevesini oluşturan iyi idare kavramı, modern devlet anlayışına dayanarak devletin ve idarenin toplumdaki kişilerin hayatlarına daha fazla dokunması neticesinde ortaya çıkan bir olgudur. Bilhassa devletin vergi ve vergileme aracılığıyla toplum üzerinde sahip olduğu gücün dengelenmesi, aradaki eşitsiz ilişkinin iyileştirilmesi sürecinde iyi idare kavramı ve iyi idare ilkeleri çalışmada vergi hukuku açısından ele alınmaya ve irdelenmeye çalışılacaktır. Vergi hukuku ile idare hukukunun ayrılmaz bir bütünün parçalarını oluşturması nedeniyle idare hukukundaki her gelişme ve dinamik vergi hukukunu da doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla iyi idare olgusu vergi hukuku üzerinde vergi yükümlülerinin hakları, konumları ve idare ile ilişkileri açısından oldukça önem arz eden bir husustur. Yapısı gereği vergi ve vergilendirme toplum üzerinde bir cebirlik yarattığından iyi idare kavramının ve ilkelerinin vergi hukukunda uygulanabiliyor olması bir hayli zor olan vergilendirme sürecini gerek idare açısından gerek vergi yükümlüleri açısından daha kolay bir hale getireceği savunulmaktadır. İyi idare ilkeleri arasında bulunan aslında temel ilkeler olan hukukun üstünlüğü, yasallık ilkesi, eşitlik ilkesi, şeffaflık ilkesi, katılım ilkesi gibi ilkeler iyi idarenin uygulanmasını desteklemekte ve iyi idare kavramına hizmet eden ilkeler arasında sayılmaktadır. Geleneksel devlet anlayışında devlet bir başka ifade ile idare esas karar verici konumda olup toplum ile iş birliği içerisinde bulunmayan ve isteğini adeta dayatan bir niteliğe sahipken modern devlet anlayışı ve iyi idare ile birlikte bu düzen yumuşatılmaya çalışılmıştır. Katılımcılık ilkesinin etkin bir şekilde kullanılması ile toplumdaki kişiler haklarındaki idari işlem, eylem ve süreçlere dahil olabilmekte ve süreci en baştan itibaren takip edebilir konuma gelmektedir.

Çalışmanın temel ve nihai amacı, iyi idare olgusunun ve ilkelerinin vergi hukukundaki yansımalarını ve etkilerini kapsamlı bir şekilde ele almaktır. Her ne kadar iyi idare kavramı, Türk hukuk sisteminde anayasal veya yasal düzeyde doğrudan tanımlanmış bir karşılık bulmasa da Anayasa ve çeşitli kanunlarda yer alan bazı düzenlemeler, doğrudan ya da dolaylı olarak iyi idare ilkelerine hizmet etmektedir. Bu bağlamda, çalışmanın odak noktası, Türkiye'deki mevcut hukuki düzenlemelerin vergi hukukunda iyi idare anlayışını nasıl yansıttığı ve bu ilkelerin uygulamaya nasıl geçtiği üzerinedir. Özellikle, iyi idarenin en önemli unsurlarından biri olarak kabul edilen katılım ilkesi çalışmanın ana inceleme alanlarından birini oluşturmaktadır. Çalışmanın bir diğer hedefi de bu ilkenin vergi hukukuna ne şekilde entegre edildiğini ve yükümlüler açısından önemini derinlemesine incelemektir. Böylece, özellikle son bölümde Türkiye'deki vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin, iyi idare ilkelerine ne ölçüde uygun olduğu ve bu ilkelerin hukuk sisteminde nasıl bir karşılık bulduğu ele alınarak, vergi idaresinin daha şeffaf, hesap verebilir ve katılımcı bir yapıya kavuşmasına dair öneriler sunulacaktır.

İyi idare kavramı, idari nitelikler taşıması nedeniyle pek çok disiplinin çalışma alanına girmektedir. Her bir bilim dalı, bu kavramı kendi perspektifinden değerlendirerek çeşitli yorumlara ulaşmaktadır. Görünüşte basit bir kavram gibi algılansa da farklı açılardan ele alındığında oldukça karmaşık bir yapı sergileyebilmektedir. Kamu yönetimi alanında olduğu gibi, “iyi yönetim (good governance)” kavramı etrafında bazı belirsizliklerin ortaya çıkması bu durumun önemli bir göstergesidir. Özellikle İngilizceden çevrilme sürecinde, literatürde yer alan hatalı çeviriler kavramın doğru anlaşılmasını güçleştirmekte ve anlam kargaşasına neden olmaktadır. Bu çalışmanın odak noktası “iyi idare (good administration)” kavramıdır. Bu bağlamda, çalışma boyunca ele alınacak kavramlar, genel hukuk ilkelerinden başlayarak idare hukuku ve daha spesifik olarak vergi hukuku perspektifine kadar bir yol izlemektedir. Anlam karışıklığını önlemek ve kavramın net bir çerçevede sunulmasını sağlamak amacıyla, farklı çeviriler ve literatürden yararlanılarak analiz yapılacaktır. Ancak, bu süreçte “iyi yönetim” veya “iyi yönetişim” gibi kavramlardan ziyade, “iyi idare” ifadesi tercih edilerek bir tutarlılık sağlanacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde, iyi idare kavramının kavramsal ve kuramsal çerçevesinin anlaşılabilmesi için iyi idarenin var olabilmesini sağlayan unsurlar olan devlet, demokratik devlet, demokrasi ve hukuk devleti kavramları ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Vergi hukuku ile ilişkisi kurulacağından ötürü vergi ve vergilendirme kavramları ele alınacak ve felsefesi ifade edilmeye çalışılacaktır. Ayrıca, literatürde iyi idare kavramı farklı dillerde yapılan çeviriler neticesinde çeşitli şekillerde kullanıldığından, bu bölümde kavramın net bir tanımı yapılacak, kavrama yakın olan diğer terimlerin de doğru anlaşılması için açıklamaları sunulacaktır. Bu sayede, çalışmada kullanılan kavramların kapsamı ve içeriği daha açık hale getirilerek, iyi idare kavramının vergi hukuku bağlamında nasıl ele alınacağına ilişkin bir zemin oluşturulmuş olunacaktır. Çalışma boyunca iyi idare kavramı “*good administration*” olarak bir başka ifade ile idare hukuku boyutu aracılığıyla işlenecektir.

İkinci bölüm iyi idare kavramının hukuksal çerçevesi ve hukuki nitelendirilmesinin derinlemesine analiz edilmesine ayrılacaktır. Hukuk açısından ilke, kural kavramları irdelenecek ve demokratik devlet bağlamında iyi idarenin rolü aktarılmaya çalışılacaktır. En başından beri sözü edilen iyi idareye hizmet eden ilkeler maddeler halinde açıklanacak olup gerek ilkelerin gerek iyi idare kavramının uluslararası hukuk sistemi içerisindeki yeri ve nasıl doğduğu ayrıntılı olarak aktarılacaktır. Uluslararası hukuki dayanakların yanı sıra ulusal hukuk içerisinde bulunan ve iyi idare kavramına hizmet eden düzenlemeler de incelenecek, ulusal hukuk içerisindeki konu ile bağlantılı olan yargı kararlarına yer verilecektir.

Üçüncü bölümde, idare hukuku ile vergi hukuku arasındaki ilişki kapsamlı bir şekilde analiz edilecek, her iki disiplinin işleyişi ve bu işleyişin vergi hukuku açısından nasıl şekillendiği incelenecektir. İlk olarak, idare hukukunun tarafları ve idari işlemler üzerinde durulacak, ardından, vergi

ve vergilendirme süreçleri, vergiye doğuran olay, vergilendirme sürecinin aşamaları olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri idari işlem teorisi açısından irdelenecektir. Bölümün devamında, idari usul kavramı ve idari usulün işlevi ile önemi aktarılacak; dinlenilme hakkı, bilgi ve belgelere erişim hakkı, işlemlerin gerekçeli olması ve başvuru yollarının gösterilmesi gibi idari usul ilkeleri tartışılacaktır. Ayrıca, vergi ödevi ve vergi ilişkisinin doğası, bu ilişkinin tarafları ve vergi hukukundaki yeri ayrıntılı olarak analiz edilecektir. Son olarak, iyi idare ilkesinin bir gereği olarak katılım ilkesinin önemi vurgulanacak ve (iyi) vergi idaresinde katılımın gerekliliği, yükümlülerin hakları bağlamında değerlendirilecektir.

Çalışmanın özünü oluşturan son bölümünü ise, Türk vergi hukukunda iyi idare kavramının ve iyi idare ilkelerinin yansımaları oluşturmaktadır. Bölümde vergi yükümlülerinin vergilendirme işlemlerine iyi idare kapsamında katılım yolları ve şekilleri açıklanacaktır. Vergilendirme sürecine katılım, vergilendirme sürecinde oluşturulan komisyonlar aracılığı ile katılım ve vergi uyuşmazlıklarındaki katılım yolları derinlemesine incelenecek ve iyi idare açısından analiz edilecektir. Türkiye’de kullanılmakta olan vergilendirme süreci ile ilgili her işlem, uygulama ve teknolojinin içeriği açıklanacak ve iyi bir vergi idaresinin gerçekleştirilmesi için önerilerde bulunulacaktır.



## **Birinci Bölüm**

### **İYİ İDARE: KAVRAMSAL VE KURAMSAL ÇERÇEVE**

#### **I. KAVRAM**

##### **A. GENEL AÇIKLAMA**

İyi idare kavramı ayrıntılı olarak ele alınmadan önce kavramın özünü ve esasını daha iyi anlayabilmek için bu kavramla ilişkili hatta onu kapsayıcı olan bazı farklı kavramları özümsemek ve açıklamak yerinde olacaktır. İyi idare kavramının, modern çağa ayak uyduramamış, geride kalmış idari yapılarla bağdaşması düşünülemez; bu nedenle, demokratik değerlerle uyumlu bir devlet yapısına dayandırılması zorunludur. İyi idare kavramı hangi perspektiften ele alınırsa alınsın, sonuç itibarıyla bu kavramın demokratik bir devlet yapısına dayandırılması gerektiği açıktır. Bu nedenle, tartışma bizi devlet kavramından daha spesifik bir bağlama, yani hukuk devleti ve demokratik devlet ilişkisinin anlaşılmasına götürür. İyi idarenin devlet, hukuk devleti, demokratik devlette ne konumda olduğunu ve nasıl gelişebildiğini açıklamak, kavrama bağlı olan ve öncesi kapsayıcı kavramların açıklamalarına vâkıf olmak iyi idarenin felsefesini anlamada yardımcı olacaktır. Bu nedenle, birinci bölüm, iyi idarenin arka planını ele alarak, bu kavramın oluşumuna zemin hazırlayan geçmişi ve gelişim sürecini açıklamaktadır.

İyi idare nasıl vücut bulmaktadır? İyi idarenin var olabilmesi, kötü idare örneklerinin bulunmadığı bir ortamda, mevcut devletin belirli ilke ve esaslara uygun olarak hareket etmesiyle mümkün hale gelmektedir. Bu, devletin hukukun üstünlüğüne, demokrasiye ve şeffaflığa dayalı bir yönetim anlayışı benimsemesi anlamına gelir. Toplumı yöneten devletin bu temel prensipleri dikkate alarak faaliyet göstermesi, iyi idarenin sağlanması ve sürdürülmesi için gerekli zemini oluşturmaktadır. Cevap içeriği düşünüldüğünde iyi bir “idare”nin var olabilmesi bir “idare”nin varlığına bağlıdır. Bu konuyu oldukça eski zamanlara dayandırmak çalışmanın kapsamı dışında kalacağından elbette bu “idare”den kasıt bir devlet içerisinde var olmuş, yapılanmış, bazı yetkinlikler ve özellikler ile donatılmış bir idare olacaktır. Dolayısıyla bahsi geçen devlet modern devlet olarak düşünülmelidir. Bu bağlamda, iyi idare kavramını ele almadan önce, üzerinde yoğunlaşılması gereken temel konu devlet kurumu olacaktır. Devletin varlığı, idarenin işleyişi ve niteliği üzerinde doğrudan etkili olup, bu temel çerçeve içinde idarenin kalitesi değerlendirilebilecektir. Aksi halde iyi idare bir yana bir idarenin (dolayısıyla idare edilenin, yönetilenin) varlığından söz edilemeyecek ve kavram bir anlamda dayanaktan yoksun kalacaktır.

İyi idare, modern devletin temelinde yatan ve hukuk devleti ilkeleri çerçevesinde şekillenen, idarenin şeffaf ve katılımcı bir yapı içerisinde faaliyet göstermesi gerekliliğini ortaya koyan bir kavramdır. Bu çerçevede, idarenin tüm işlemlerinin hukuk kurallarına uygun olması, bireylerin devlete karşı sorumluluklarını, özellikle vergi yükümlülüklerini yerine getirirken, haklarının korunması, iyi idarenin temel unsurlarından biri olarak değerlendirilmektedir. İzleyen başlıklarda iyi idare kavramının ve temelinin daha iyi anlaşılabilmesi için devlet, anayasal devlet, hukuk devleti, demokrasi ve demokratik devlet gibi kavramlar ele alınacak ve iyi idareyi var eden temel hususlar açıklanmaya çalışılacaktır.

## B. DEVLET

Tarihsel seyirde de görüldüğü üzere toplulukların oluşumunu sağlayan insanlar gerek genetik gerek kültürel nedenlerden ötürü, büsbütün bir kalıba, bir şekle sokulabilecek canlılar değildir. Esnek bir yapıya sahip olan insanların doğası kolektif birlikteliğin sınırları ile çizilmek istendiğinde bu durum ne kadar mümkün olabilecektir? Milyonlarca yıl süren insan evrimi neticesinde insanların bu özgür ruhlu yapıları karşısında bir yandan da tahakküm kurma arzusu yer almış ve bu iki arzu birlikte var olmuştur.<sup>1</sup> İnsan kümelerinin antropolojik kökenleri dikkate alındığında topluluklar, topluma, toplumlarda devlete evrilerek süregelmiştir. Devletler tıpkı topluluklar ve toplumlar gibi modernite geliştikçe benzeri olmayan ihtiyaç ve taleplerin karşılanması noktasında ortaya çıkmışlardır. Dolayısıyla, toplulukların ve toplumun sistematize edilmesi ve kamusal mecraya hizmet eden toplulukların ve toplumun korunması hususunda alınan tedbirler ve önlemlerin en somut örneği devlettir.<sup>2</sup>

Devlet, inşası halen devam etmekle birlikte üzerinde pek çok şey söylenen ve söylenecek olan, doğası, kudreti nedeniyle itaate zorlama gücü bulunan kadiri mutlak olan ancak kişisel olmayan bir iktidar şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>3</sup> Bilimsel veriler incelendiğinde devletin; insanlık tarihinin gelişme aşamasında, toplumların sınıf çatışmaları yaşayıp birbirinden ayrılmaya başladığı dönemde, ortaya çıkan bu çatışmaları ve anlaşmazlıkları uzlaştırmak ve toplumu belirli bir düzene sokmak üzere on bin yıl önce ortaya çıktığı düşünülmektedir.<sup>4</sup> Düşünüldüğü zaman binlerce yıllık insanlık tarihinde, devletin ortaya çıkması aslında oldukça geç bir zamana denk gelmektedir. Bu açıdan yaklaşıldığında Latince ünlü bir özdeyiş olan “*ubi societas ibi ius*” ifadesinde anıldığı ve kabul edildiği gibi “*nerede toplum*

<sup>1</sup> Martin Loughlin, **Kamu Hukukunun Temelleri**, Çev. Dilşad Çiğdem Sever- Kıvılcım Turanlı, Dipnot Yayınları, 2015, s.162; Christopher Boehm, **Hierarchy in the Forest: The Evolution of Egalitarian Behaviour**, MA: Harvard University Press, Cambridge, 1999, s.129.

<sup>2</sup> Helmut Plessner, **Grenzen der Gemeinschaft: Eine Kritik des sozialen Radikalismus**, Çev. Andrew Wallace, NY: Humanity Books, 1924, s.85.

<sup>3</sup> Quentin Skinner, **The Foundation of Modern Political Thought**, Cambridge University Press, Cambridge, 1978, s.358.

<sup>4</sup> Plessner, 1924, s.85-86.

*olmuşsa orada hukuk olmuş*” değildir.<sup>5</sup> Eğer her toplumun olduğu yerde devlet oluşmuş olsaydı, devletin tarihi toplum tarihi kadar eskiye dayanabilecekti. Oysa toplumlar ortaya çıktığından epey zaman sonra devletler kendilerini göstermeye başlamışlardır.

Literatür incelemeleri, birçok yazarın devlet kavramı hakkında farklı görüşler sunduğunu göstermektedir. *Rousseau* devletin temelini bir toplum sözleşmesine bağlarken *Carey* bu görüşe zıt olarak devletin arka planında bir soyguncu çetenin bulunmasından söz etmektedir. Platon ve ardından gelenler devlete her konuda sorumluluk yükleyerek onu vatandaşın efendisi konumuna yükseltmektedirler. Başka açıdan *Manchester Okulu* görüşü devleti indirgemeye çalışmakta ve onu bir “*jandarma devlet*” olarak tanımlamaktadır. Görüldüğü üzere devlet konusunda birbiri ile çelişkili pek çok yorum, yaklaşım ve fikir ayrılığı mevcuttur.<sup>6</sup> *Oppenheimer*’a göre ise devletin tüm bu bahsi geçen yorum ve yaklaşımlarla ilgisi bulunmamaktadır. Ona göre devlet, ne *Aristoteles*’in savunduğu gibi “*doğal bir oluşum*” ne de *Platon*’un ileri sürdüğü gibi “*beraber yaşama gereksinimi*”dir. *Hobbes*’un devletin “*savaş hali*” durumunu bitirmek için ortaya çıktığı görüşünü reddettiği gibi *Locke*’un “*toplum sözleşmesi*” görüşünü de reddetmektedir. Onun görüşünün temelinde; kavramın hangi nitelikleri içerdiği hususu ancak geçmiş ve günümüzde bulunan bütün devletlerin ortak özellikleri incelenerek ortaya çıkarılabilecektir. *Oppenheimer*’a göre devlet; iç etkenlerden ziyade dış etkenler sebebi ile ortaya çıkmak zorunda kalmış bir varlıktır. Öyle ki devlet; galip gelen insan topluluğunun, yenilenler üzerindeki egemenliğini düzenlemek ve dıştan gelebilecek olan tehditleri engellemek amacıyla kurulmuştur.<sup>7</sup>

*Farabi*’nin düşüncesine göre, her insanın hayatını idame ettirmek üzere çaba verdiği kabul edildiğinde bunu gerçekleştirmek için pek çok şeye ihtiyaç duyması doğaldır. Kişilerin tek başına gereksinimlerini gidermesi mümkün değildir. Toplumdaki insanların her biri diğerinin sosyal gereksinimi karşılayacak şekilde organize olmuşlardır. Başka bir ifade ile her kişi bir başka kişi ile ilgili aynı duruma sahiptir.<sup>8</sup> Toplumlaşmaya başlayan topluluklar en nihayetinde ortak ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Toplumlar ve topluluklar vazgeçilemez bazı ortak görevler yaratmaktadır. Bu görevlerin atfedildiği kişiler toplumun genelinde söz hakkına sahip olmaktadır. Başka bir ifade ile, toplumsal yapı içerisinde belirli görevlerin belirli bireylere verilmesi, bu bireylerin toplumun geri kalanından ayrıcalıklı bir konuma gelmesine ve bir anlamda bağımsızlaşmasına yol açmaktadır. Bu süreç, devlet kurumunun temellerinin atılmasına zemin hazırlamakta ve böylece devlet olgusu belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır.<sup>9</sup> Belirlenen bu kural ve düzenlemeler sonucunda toplum, keyfilikten ve

<sup>5</sup> Karl Marx, Friedrich Engels, **Devlet ve Hukuk Üzerine**, Çev. Rona Serozan, Çağdaş Hukukçular Derneği Yayınları, 2016, s.1.

<sup>6</sup> Franz Oppenheimer, **Devlet**, Kaynak Yayınları, 1984, s.35-36.

<sup>7</sup> Oppenheimer, 1984, s.36.

<sup>8</sup> Farabi, **İdeal Devlet**, Türkiye İş Bankası Yayınları, 14.Baskı, İstanbul, Nisan 2022, s.97.

<sup>9</sup> Marx, Engels, 2016, s.25.

rastlantısallıktan uzaklaşarak kendini daha kalıcı ve istikrarlı bir yapıya kavuşturmaktadır. Devletin doğumuna etkili olan ve toplumsal kuralların oluşmasını sağlayan en önemli faktör ise üretimdir. İnsanlar arasındaki değiş tokuşun belirli bir standarda oturtulması ve üretimin ortak bir düzene bağlanması gerekliliği toplumsal kuralları gerekli kılmaktadır. Başlarda sadece bir “gelenek” olarak kendisini gösteren kurallar bütünü, zaman geçtikçe ve toplum büyüdükçe “yasa” haline gelmektedir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan yasaların dayanağının bulunması zorunluluğu ve ayakta durmasını sağlayacak bir organ (kamu otoritesi) gerekliliği devleti de zorunlu olarak meydana getirmektedir.<sup>10</sup>

Genelde topluma özelde ise insana egemenlik kuran ilk ideolojik güç şeklinde gelişen devlet, toplumun sahip olduğu ortak gereksinimlerini gerek iç gerek dış saldırıları engellemek üzere örgütlenmiş bir kurumdur. Dışarıya karşı mevcuttaki sınırları korumak, içeride ise hukuk sistemini düzenlemek devletin “*ratio fiendi et essendi*”<sup>11</sup> özelliğinden kaynaklanmaktadır. Felsefi öğretiye göre devlet, “*tasarımın gerçekleşmesi*” veya doğruluğun ve eşitlik/adaletin gerçekleştirildiği ya da gerçekleştirilmesi gerektiği bir kurumdur. Bu bakış açısına dayanarak, devlet ya da devletle ilgili her meseleye abartılı bir “*saygınlık*” atfedilmektedir.<sup>12</sup>

Devlet kavramının bu denli farklı biçimlerde ele alınmasının ve bilim dallarına göre farklı bakış açıları ile görülmesinin nedeni biraz da kavramın “*egemenlik*” kavramı ile birlikte ele alınıyor oluşu ve bazen birbirleri yerine kullanılması nedenine dayanmaktadır. Bu durum devlet ve egemenlik kavramları arasında bir anlam karmaşası yaratmaktadır. Egemenlik kavramının özü bir figüre dayanmaktadır. Hükümdarın makamını ve makamın otoritesini ifade etmektedir. O hükümdarın da gücü mutlaktır.<sup>13</sup> Tarih içerisinde XVII. yüzyılda *XIV.Louis*’in “*Devlet benim!*” söylemi ve XVIII. yüzyılda *Büyük Frederick*’in şahsını “*Devletin en büyük hizmetkari*” şeklinde tanımlaması devlet ve egemenlik arasındaki anlam karmaşasının adeta bir özetidir.<sup>14</sup> Devlet kavramı gerek hukukta gerek siyasette gerekse de sosyoloji gibi pek çok alanda kullanıldığından ötürü literatürün bu terime yüklediği anlamlar ve yorumlamalar farklılık göstermektedir. Bazı disiplinlerde devlet “*hükümet*”, “*iktidar*” olarak algılamakta bazıları ise “*kuvvet*” ve “*güç*” açısından ele almaktadır.<sup>15</sup> Terimin kökeni incelendiğinde “*devlet*” Arapça kökenli olup “*devle, devl*” kelimesinden türetilmiş ve Türkçe’ye geçirilmiştir.<sup>16</sup> Kelime itibariyle “*tedaviül eden*”, “*el değiştiren*” anlamlarına gelmektedir. Sözlük anlamı “*bir hükümet*

<sup>10</sup> Marx, Engels, 2016, s.26-27.

<sup>11</sup> *Var olma nedeni, oluş nedeni.*

<sup>12</sup> Oppenheimer, 1984, s.37.

<sup>13</sup> Loughlin, 2015, s.162.

<sup>14</sup> Loughlin, 2015, s.162.

<sup>15</sup> Ali Fuat Başgil, “Devlet Nedir? Realist Bir Tarif Denemesi”, *İÜHF*, Cilt:12, Sayı:4, 1946, ss.981.

<sup>16</sup> Kemal Gözler, *Devletin Genel Teorisi*, Ekin Yayınları, Bursa, 2021, s.6. Ayrıca “devlet” kelimesinin etimolojik tahlili için: Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, Bursa, Ekin Yayınevi, 2011, s.362-363.

*idaresinde teşkilatlandırılmış olan siyasal topluluk*<sup>17</sup> anlamına gelirken, terim olarak karşılığı ise “hareket eden, değişen iktidar”dır. Bu açıdan düşünüldüğünde “*iktidarın el değiştirmesi*” sonucu çıkarılabilir.<sup>18</sup> Devlet kelimesinin batı toplumlarında kullanılan dillerdeki karşılığı Fransızca “*etat*”, İngilizcede “*state*”, Almancada ise “*staat*” şeklinde olmakla birlikte Latin kökenli olan “*status*” kelimesinden türetilmişlerdir. Bu kelimeler durağanlığı veya değişmezliği ifade etmektedir.<sup>19</sup> Dolayısıyla “*devlet*” ve “*state*” terimleri karşılaştırıldığında; “*devlet*” tedavül eden, “*state*” ise sabit kalan anlamına gelmektedir.<sup>20</sup> Kavram karmaşası ve uğradığı anlam farklılıkları neticesinde en nihayetinde “*state*” kelimesi “*hükümetteki rejimi, hükümetin enstrümanlarını ve toplumları düzenleme ve denetleme gayesiyle kullanılan zorlama gücünü*” ifade eder hale gelmiştir.<sup>21</sup> Devletin bir kavram olarak kullanılmasının tam olarak ne zaman olduğu bilinmese de bazı göstergeler aracılığı ile çıkarım yapılabilmektedir. 1250 yılında Mısır’da varlığını sürdüren Memluk topluluğu “*Dawla al-Turkiyya*” şeklinde anılırken, batıda ise 1515 tarihinde *Machiavelli*’nin “*Prens*” isimli kitabında iktidar kavramına karşılık olarak ele alınmaktadır.<sup>22</sup>

Nasıl insanların tek başına yaşamasının mümkün olmadığı gibi, dünyadaki tüm insanların da tek bir çatı altında hayatını ikame ettirmesi de olasılık dahilinde değildir. Toplumlar gerek doğal sınırlar gerek kendi belirledikleri sınırlar ile birbirinden ayrılmış küçük/büyük yeryüzü topraklarında yaşamlarını sürdürmektedir. Fiziki olarak bir ayrılık hali olmasının yanında her toprak parçasında bulunan insanların psikolojik, kültürel, fiziksel, sosyolojik hatta dini açıdan da pek çok farklılıkları bulunmaktadır. Bu durum sadece bugün böyle olmamış, tüm tarih boyunca benzer şekilde süregelmiştir.<sup>23</sup> Kendi aralarında kümeleşen bu insanlar grubu ileride örgütlenerek devlet gibi kendilerini idare edecek kurumlar inşa etmişlerdir. Devletin bir “*birlik*” hali olma durumu belirli birtakım özellikleri barındırmasına bağlanmıştır. Aksi halde toplumsal hayatın en küçük topluluğu olan “*aile*” kavramı da bir birlik sayıldığından bazı ayırt edici nitelikleri bünyesinde bulundurması gerekmektedir. Devleti oluşturan unsurların açıklanması da tıpkı devletin tanımı gibi tartışmalı ve üzerine pek çok yorum yapılan bir konudur. Bu konuda en çok benimsenen görüş “*üç unsur teorisi*” şeklinde tanımlanan, devletin üç unsurdan oluştuğu/meydana geldiği görüşüdür. Kabul edilen bu görüşte bahsi geçen üç unsur; insan, toprak ve egemenlik olarak ifade edilmekte ve bunları barındıran

<sup>17</sup> Ferit Devellioğlu, **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat**, Aydın Kitabevi, Ankara, 2002, s.230.

<sup>18</sup> Bülent Nuri Esen, **Anayasa Hukuku: Genel Esaslar**, Ankara, Ayyıldız Matbaası, 1970, s.89.

<sup>19</sup> Durağanlık ve değişmezlik ifade etmelerinin dayanağı Fransızca heykel kelimesinin karşılığı “*statut*” kelimesidir. Latincedeki “*status*” kelimesinin kökeni ise “*stare*” fiilinden gelmekte Fransızca “*se tenir*” olarak var olmakta ve “*durmak, tutarlı olmak, tutunmak*” anlamlarını ifade etmektedir. Status kelimesinin kökeni tartışmalı olup üzerinde pek çok fikir bulunmaktadır. Bkz. Karl Doehring, **Genel Devlet Kuramı**, Çev. Ahmet Mumcu, İnkılap Kitabevi, 2018, s.22.

<sup>20</sup> Kemal Gözler, “Devlet Kelimesi Üzerine Bir Deneme”, **Türkiye Günlüğü**, Sayı:129, Kış 2017, s.7.

<sup>21</sup> Skinner, 1978, s.101.

<sup>22</sup> Hasan Nuri Yaşar, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, 3.Baskı, İstanbul, 2016, s.18; Niccola Machiavelli, **Prens**, Can Yayınları, Çev. Kemal Atakay, İstanbul, 2018.

<sup>23</sup> Başgil, 1946, s.983.

topluluklara devlet adı verilmektedir.<sup>24</sup> Buradaki önemli olan husus bu unsurların bir veya ikisinin devleti oluşturmaya yetmemesidir. Başka bir ifade ile devletin ortaya çıkabilmesi için insan, toprak ve egemenlik unsurlarının birlikte gerekliliği söz konusudur. Devletin, üç unsurun bir araya gelmesiyle zorunlu olarak oluşması gerekmektedir birlikte, devlet kavramı ayrı bir kavramdır ve kendisini oluşturan unsurlardan bir tanesine indirgenemez.<sup>25</sup>

Devlet, tüm bu anlatılanlar neticesinde tanımlanmak istendiğinde; “belirli bir toprak parçası (ülke) üzerinde, hükümet aracılığı ile temsil edilebilen, merkezi bir egemenliğin gözetiminde olan, düzene bağlı olarak hayatını idame ettiren insanlardan oluşan siyasal ve geniş bir birliktir.”<sup>26</sup>

Herhangi bir düşüncenin ortaya çıkışı ani bir süreç olmayıp, bu düşüncenin veya anlayışın filizlenme aşamaları bulunmaktadır. Modern devlet anlayışının oluşumunda da benzer bir süreç geçerlidir; bu anlayış, tarihsel gelişmeler ve teorik altyapının belirli bir sıra izleyerek olgunlaşması ile şekillenmiştir. Modern devlet anlayışı, klasik devlet anlayışından sonra ortaya çıkan, oluşumu XV. ve XVI. yüzyıllara rastlayan bir devlet kuramıdır. Bu anlayış ilk olarak Kıta Avrupası’nda kendisini göstermiş olmakla birlikte XVII. yüzyılda büyüme/olgunlaşma aşamasına erişmiştir. Klasik devlet anlayışındaki egemenlik kavramı; kilisenin, kralın veya tanrının gücü şeklinde ifade edilmektedir. Oysa modern devlette kendisinden önceki anlayışın tam aksine egemenlik kavramı meşruiyetini yasalardan alan, topluma dayanan ve vazgeçilmesi imkânsız bir kavramdır. Egemenlik kavramı modern devlet anlayışında o kadar önemlidir ki, devletin niteliklerinden birisi olmasının yanı sıra hedef olarak benimsenmiştir.<sup>27</sup> Egemenlik olgusunun ortaya çıkması modern devlet ile birlikte gerçekleştiğini ifade etmek yanlış bir yaklaşım olmayacaktır. Daha doğru bir ifade ile egemenlik modern devleti daha görünür ve meşru kılmaktadır. Bu sebeple ikisinin de doğumu XVI. yüzyıla rastlamaktadır. Egemenlik kavramı *Thomes Hobbes* ile birlikte bir “toplum sözleşmesine” bağlanmıştır.<sup>28</sup> *Hobbes*’un *Leviathan*’da belirttiği mutlak iktidar anlayışı modern devlet anlayışının ta kendisi olarak tasvir edilmektedir.<sup>29</sup> Klasik devlet anlayışında ülke veya ülkesellik hayati olmamakla birlikte örgütlenme şeklindeki bir devlet yapısı da karşılık bulamamaktadır. Modern devletlerde ise devletin yapısı gelişmiş bir örgütlenme şeklinde olup ekonomisinden siyasetine bağımsız ve egemen bir ülke niteliğine sahiptir.

Devletin unsurlarında belirtildiği gibi modern devlette de devleti oluşturan özellikler arasında toprak tek başına yeterli bir unsur olmamaktadır. Toprağın belirli sınırlara sahip olması başka bir ifadeyle bir ülkenin mevcut olması gerekmektedir. Modern devlette sınırlara sahip olmanın önemi ülke

<sup>24</sup> Georg Jennilek, *Allgemeine Staatslehre*, Verlag von O. Haring, 1914, ss. 596-597.

<sup>25</sup> Gözler, *Devletin Genel Teorisi*, s.5.

<sup>26</sup> Başgil, 1946, ss.990.

<sup>27</sup> Abdurrahman Saygılı, “Modern Devletin Çıplak Sureti”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:59, Sayı:1, 2010, s.78.

<sup>28</sup> *Thomes Hobbes*, *Leviathan*, Çev. Semih Lim, Yapı Kredi Yayınları, 26.Baskı, İstanbul, 2024, s.95.

<sup>29</sup> Mehmet Ali Ağaogulları & Levent Köker, *Tanrı Devletinden Kral Devlete*, İmge Kitabevi, 5.Baskı, Ankara, 2008, s.161.

üzerinden kolayca yapılabilecek geçişlere izin verilmemesi ve saldırılara karşı bir güvence özelliği taşımasından anlaşılmaktadır. Devletin sınır konusundaki hassaslığı siyasal ve hukuki alandaki bağımsızlık isteminden kaynaklanan bir durumdur.<sup>30</sup> Modern devlet kesin olarak diğerlerinden ayrılan sınırlara sahip olma özelliğinden ötürü *teritoryal (territorial)* şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>31</sup> Günümüz dünyasında oldukça olağan olarak kabul edilen ülkenin devletin temelinde olması gerekliliği ve kendi egemenlik sınırlarını belirlemesi modern devlet anlayışından önce var olan bir durum değildir. O halde, bir ülkenin sınırlarının belirlenmesi ve bu sınırların devlet tarafından tanınıp, sınırlar içinde hareket etme gerekliliği, modern devlet anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Modern devlet tüm bu açıklanan nedenlerden ötürü birçok açıdan bir yenilik getirmiş olan ve özgün anlayışı ile esaslı değişikliklere neden olan bir yaklaşımdır.

Ülkeler, toplumları içinde barındıran ve sınırları belirli toprak parçaları ile birbirlerinden ayrılmaktadır. Ülke sınırları içinde yaşayan halk, doğrudan devletin (merkezî yönetim) egemenliği altındadır. Bu egemenliğin etkisi, en küçük yerleşim biriminden başlayarak topluluktaki her ferde kadar yayılmıştır.<sup>32</sup> Egemenliğin var olmasının neticesinde; vergi, halk, sınırları belirli ülke, gücünü kullanma, ülkesel çıkar, teşvik etme, yasak koyma gibi pek çok olgu doğurmuştur. Eğer egemenlik sağlanamazsa bu kavramlar bir anlam ifade edecek konumda olamayacak ve boş birer kabuktan ibaret olacaklardır. Böylece modern devlet ve modern devlet anlayışı da ortadan kalkacaktır. Zira vergilerin alınmasında halk var olmalı, var olan o halk üzerinde de bir kudretin başka bir ifade ile devletin bir egemenliğinin bulunması gerekmektedir. Aynı şekilde yasaklar getirme, ülkenin çıkarlarını teşvik etme gibi hususlar da ancak egemenlik var olabildiği takdirde uygulanacaklardır. Egemenlik kavramı devletlerin bir özelliği değil, amacıdır.<sup>33</sup>

Klasik devlet anlayışında devletin sadece var olması bile yeterli sayılırken modern devlet anlayışında devletin var olmasından ziyade egemenliği altında bulunan halkına iyi imkânlar ve şartlar sunması önem arz etmektedir. Modern devlet, ihtiyaç olan nitelikli altyapıyı sunarak ülke içerisindeki vatandaşların adalet, özgürlük ve benzeri olanaklara erişimini mümkün kılmaya çalışmaktadır. Klasik devlet ise adeta toplumdan uzak duran, müdahaleci olmayan devlet anlayışı ile modern devlet anlayışının ruhuna ters düşmektedir. Modern devlet, klasik devlet anlayışının aksine, olabildiğince müdahaleci, etkileyici ve yönlendiricidir. Modern devlet anlayışının ilk aşaması olan erken modern anlayış, feodalitenin tarihten silindiği, kilisenin gücünün zayıfladığı orta çağın sonu, yeniçağın başlarına

<sup>30</sup> Tayyar Arı, **Uluslararası İlişkiler ve Dış Politika**, Mkm Yayınları, 8.Baskı, 2009, s.42.

<sup>31</sup> A. Nuri Yurdusev, "Ulus-Devlet: İnsanlığın En Tehlikeli İcadı", **Uluslararası İlişkilerde Post Modern Analizler I: Kimlik, Kültür, Güvenlik ve Dış Politika**, Der: Tayyar Arı, Mkm Yayınları, 2012, s.65.

<sup>32</sup> Eric John Hobsbawm, **Milletler ve Milliyetçilik: Program, Mit, Gerçeklik**, Ayrıntı Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2010, s.102-104.

<sup>33</sup> Muhammed Savaş Kafkasyalı, "Kutadgu Bilig Işığında Türk-İslam Devlet Anlayışından Modern Devlet Algısına Geçiş", **Yusuf Has Hacib'in Doğumunun 1000.Yılında Kutadgu Bilig Türk Dünya Görüşünün Şaheseri Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, Yayın No:14, Şen Yıldız Yayıncılık, 2016, s.471.

denk gelen tarihte yerini almıştır.<sup>34</sup> Günümüzde tanımlanan modern devlet düşüncesine önderlik eden en önemli isim *Machiavelli*'dir. *Machiavelli* devlet kavramını ilk kez modern çerçevede ele alan düşünür olarak anılmaktadır.<sup>35</sup> Ardından XVII. yüzyılın içerisinde *John Locke* klasik devlet anlayışını bozguna uğratacak darbeyi vurmuş ve liberalizmin filizlerini atmıştır. Bu sebeple liberal devlet yapısının temeli *John Locke*'a atfedilmektedir.<sup>36</sup> *Jean Jacques Rousseau* ise, modern devlet anlayışına halk egemenliğini dahil eden bir düşündürdür. *Rousseau*'ya göre; insanlar haklarını ve varlıklarını genel iradenin emrine adamakta ve her bireyin bütünden ayrılmaz bir parça olduğunu kabul etmektedir.<sup>37</sup>

Çalışma konusu bağlamında ifade edilmesi gerekirse; modern devlet öncesindeki zamanlarda devletin doğrudan Tanrı'nın olduğu ve gelenek, din, mit gibi olgularla desteklendiği görüşleri *Machiavelli* tarafından değiştirilmiş, *Locke* tarafından da liberalizm sembol olarak eklenmiştir. Tüm bunlara ek olarak *Rousseau* ise günümüz itibari ile anlaşılan modern devlete kaynaklık eden halk egemenliği fikrini ileri sürmüştür.<sup>38</sup> Günümüzde, modern ve çağdaş devletler toplumun tüm ihtiyaçlarını üzerine alan, gittikçe daha fazla alana yayılan, her şeyi yapan devlet (müdahaleci) niteliğine bürünmüşlerdir.<sup>39</sup> Devlet gözetiminde gelişen ekonomik, siyasal ve yönetim sistemleri bunun göstergesidir. Devlet her alanda etkin rol üstlenmeye ve sorun çözücü bir rol benimsemeye başladıkça yetkisi de genişlemiş ve bazı hak ve özgürlüklere temas etmeye başlamıştır. Modern devlet anlayışı ile klasik devlet anlayışından uzaklaşmış artık "kötü" olarak görülen devlet daha iyi bir kimlik takınmaya ve egemenliği altındaki kişilere yetkilerini kullanarak daha fazla güven vermeye başlamıştır. Bu yetkiler toplumların hak ve özgürlüklerini gözetmek açısından kaçınılmaz noktaya geldiğinde hukuk devleti de artık tarihteki yerini belirlemeye başlamıştır.

### C. ANAYASAL DEVLET

Tarihsel seyirde görüldüğü gibi modern devlet anlayışına geçilmeden önce devlet yapıları mülk devlet, polis devleti ve hazine teorisi şeklinde kendisini göstermiş ve yıllarca bu devlet yapıları ile hüküm sürmüştür.<sup>40</sup> *Mülk devlet anlayışında*, iktidardaki kişi sınırsız gücü elinde bulundurmaktadır. Ülkenin toprakları ve o toprağın üzerinde yaşayan insanlar bütünüyle hükümdarın egemenliği altındadır. Toplum hükümdarın mülkü olarak kabul edildiğinden adeta bir meta olarak kullanılmaktadır.<sup>41</sup> Mülk

<sup>34</sup> Nazan Arslanel, Ertuğrul Eryücel, "Modern Devlet Anlayışının Felsefi Temelleri", **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2011, s.2; Halis Çetin, "Egemenlik ve Hukuk İlişkisi Üzerine", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, 2002, s.2.

<sup>35</sup> Ağaogulları & Köker, 2008, s.172.

<sup>36</sup> Alaeddin Şenel, **Siyasal Düşünceler Tarihi**, Bilim ve Sanat yayınları, Ankara, 1996, s.335.

<sup>37</sup> Jean Jacques Rousseau, **Toplum Sözleşmesi**, Çev.V. Günyol, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul, 2012, s.15.

<sup>38</sup> Elbette Hobbes, Locke, Machiavelli ve Rousseau'dan başka modern devlet teorisinin oluşmasında ve geliştirilmesinde pek çok fikir insanı rol almıştır. (Bodin, Sieyes vb.) Ancak çalışma konusuyla ilgi düzeyi bağlamında göz ardı edilmiştir.

<sup>39</sup> Meltem Canikoğlu, "Çağdaş Demokrasi ve Çağdaş Devlet Üzerine Düşünceler", **Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2000, s.106-107.

<sup>40</sup> Tekin Akıllıoğlu, **Hangi Hukuka Giriş**, İmaj Yayınları, Ankara, 2014, s.227.

<sup>41</sup> Özey, 2004, s.7.



devleti anlayışında yöneticiler, istedikleri her türlü faaliyeti gerçekleştirebilmekte, devletin mülkiyetine sahip olmakta ve ellerindeki güçle arzu ettikleri şekilde tasarruf edebilmektedir. Böyle bir senaryoda ülkedeki hükümdarın yetkilerinin sınırlanması söz konusu olmadığı gibi, keyfî uygulamalarının önüne de geçilemez.<sup>42</sup> Bu devlet şeklinde hükümdar, hükümranlığını sürdürdüğü toprak üzerinde hukukun yer almadığı bir yaşam rejimi kurgulamaktadır. Dolayısıyla mülk devlet anlayışında egemen kişi olan hükümdarın/kralın hükümranlığını sınırlandıran bir iktidar pratiğinden, bir hukuktan veya anayasadan söz edilememektedir.<sup>43</sup> Farklı bir ifade ile mülk devlette ülke ve kişiler adeta hükümdarın çiftliği konumundadır.<sup>44</sup> Bu tip bir devlet anlayışında ne iktidarın sınırlandırılmasından ne anayasadan ne de kişi haklarının korunmasını sağlayacak bir hukuki mekanizmadan söz edilememektedir.

*Polis devlet anlayışında* ise egemenlik hükümdarın direkt olarak şahsından kaynaklanan ve vücut bulan bir devlet anlayışı olup hükümdar ile devletin şahsı birleşmiş şekildedir.<sup>45</sup> Yönetimin işleminde ve devletin idaresinde mülk devletten farklı olarak belirli kurallar olsa dahi bu kurallar yönetenleri bağlayıcı nitelikte değildir. Başka bir ifade ile polis devletinde devlet, hukuk ile bağlı değildir.<sup>46</sup> Bu devlet tipinde hükümdar egemenliğinde bulundurduğu toplumu koruma güdüsü ile her çeşit önlemleri herhangi bir kurala ya da kaideye bağlı olmaksızın alabilmektedir. Bu önlemleri ve tedbirleri alırken temel hak ve özgürlüklere de müdahale edilmektedir. Bu temel hak ve özgürlüklere müdahalenin sınırı bir hukuk kuralı ile belirtilmediği ve bağlı olmadığından toplumun üzerine yükümlülükler getirmekte, istisnalar keyfî uygulanabilmekte ve topluma herhangi bir hukuki güvence sağlamamaktadır.<sup>47</sup> Dolayısıyla polis devleti anlayışında da mülk devletindeki gibi egemen yalnızca kendi vicdanı tarafından sınırlandırılmaktadır.

*Hazine teorisi anlayışında* ise tıpkı polis devletinde olduğu gibi yürürlükte bazı kurallar ve düzenlemeler bulunmaktadır. Kurallar ve düzenlemeler yönetenleri değil yalnızca yönetilen kesim için geçerli olup onları bağlamaktadır. Bu teoride devlet ile hazine birbirinden ayrılmış olmakla birlikte hazineye ayrı bit tüzel kişilik atfedilmiştir.<sup>48</sup> Polis devletinden ayrıldığı nokta devlet faaliyetleri nedeniyle zarar gören toplumdaki kişilerin hazineden gördükleri bu zararın tazminini alabilmeleridir. Farklılaşan bu anlayış, yönetilenlerin devlet karşısında korunması açısından önemli bir adımdır. Daha

---

<sup>42</sup> Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970, s.84.

<sup>43</sup> Ömer Keskinsoy, Semih Batur Kaya, "Hukuk Devletin Kanun Devletine Anayasal Devletin Anayasalı Devlete Evrilmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 70, Sayı: 3, 2021, s.1152.

<sup>44</sup> Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 26.Baskı, 2024, s.60.

<sup>45</sup> Keskinsoy, Kaya, 2021, s.1154; Hayrettin Yıldız, "Hukuk Devleti'nin Gelişim Sürecinde Mülk Devleti ve Polis Devletin Yeri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2013, s.218.

<sup>46</sup> Bihterin Vural Dinçkol, Mehmet Akad, Nihat Bulut, **Genel Kamu Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2022 s.154.

<sup>47</sup> Metin Günday, **İdare Hukuku**, İmaj Kitabevi, 10.Baskı, Ankara, 2015, s.37-38.

<sup>48</sup> Gözler, Kaplan, 2024, s.61.

önce devlet karşısında gerek mülk gerek polis devletin tamamen güvencesiz bırakılan yöneticilerin konumu biraz da olsa yumuşatılmaya çalışılmıştır.<sup>49</sup>

Anayasal devlet ve hukuk devleti anlayışı anılan devlet tiplerinden farklı olarak yöneticilerin ve iktidarda bulunanların sınırsız egemenlik güçlerine karşı bir modeldir. Zira, elinde sınırsız güç bulunduran yöneticiler keyfiyete dayalı anti-demokratik rejimlere sebep olmaları kaçınılmazdır. Hükümdarı sınırlandıran anayasal devlet anlayışının gelişimi ülkeden ülkeye farklılaşmakla birlikte odak temelinde ortak bir kabul, fikir yatmaktadır. Anayasal devlet sayesinde kişi bağımsızlığı önem kazanmakta ve hukukun üstünlüğü korunmaktadır.<sup>50</sup> Anayasal devlet, en kısa tanımı ile sınırlı iktidar, sınırlandırılmış devlet anlamına gelmektedir. Bu nedenle anayasal devlette egemen güç konumunda bulunan hükümdar ya da iktidar, bazı hak ve özgürlüklere müdahale edemeyecek konumdadır. Başka bir ifade ile negatif anayasalcılık kendisini göstermektedir.<sup>51</sup> Anayasal devlet, devlet iktidarının anayasa ve hukuk ile sınırlandırılması<sup>52</sup> ve bu amaçla siyasal iktidarın keyfiyetinin önlenmesini amaçlamaktadır. Dolayısıyla anayasal devlet olmak hukuk devleti olmayı da gerektirmektedir.<sup>53</sup> Anayasal devletin esaslarında anayasanın üstünlüğü ve anayasa yargısı yer almaktadır. Yazılı en temel norm niteliğine sahip olan anayasa hukuk düzeni içerisindeki en yüksek otorite olup bir bildirme veya siyasi bir program değil bağlayıcı niteliğe sahip olan bir belgedir. Bu özelliği anayasayı normlar hiyerarşisinde en tepe noktada konumlandırmaktadır. Anayasanın üstünlüğü gereğince diğer yazılı normların anayasaya uygun şekilde oluşturulması gerekmektedir. Anayasanın sahip olduğu bu üstünlük yalnızca anayasa yargısı aracılığı ile denetlenmektedir. Yargı neticesinde anayasaya aykırı bulunan bir norm veya düzenleme varsa aykırılık nedeniyle elenmekte ve anayasanın üstünlüğü sağlanmaktadır.<sup>54</sup>

Hukuk devleti ve anayasal devlet kavramları arasında hiyerarşik bir ilişki kurmak yerine, hukuk devletinin anayasal devlete daha kapsayıcı ve içerikli bir anlam kazandırdığı söylenebilir. Anayasal devlet, hukuk devleti olmanın altyapısını sağlamakla birlikte; bir devletin hukuk devleti olarak

<sup>49</sup> A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt: I Genel Esaslar**, Turhan Kitabevi, 14.Baskı, 2021, s.32.

<sup>50</sup> Keskinsoy, Kaya, 2021, s.1157.

<sup>51</sup> “Negatif anayasalcılık, devlet iktidarını mümkün olduğunca sınırlandırmak ve bireyin hürriyet alanını mümkün olduğunca geniş tutmak anlamında, klasik liberal teoriye yaklaşmaktadır. Pozitif anayasalcılık ise, insan onuruna saygı ilkesinin, devlete, vatandaşlarına daha iyi ve adil bir hayat sağlama konusunda yardımcı olma yükümlülüğü yüklediği inancındadır.” Ergün Özbudun, Anayasalcılık ve Demokrasi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2017, s. 6-7.

<sup>52</sup> “...anayasal devletin temel niteliklerinden biri olan kuvvetler ayrılığının amacı, iktidarın tek elde toplanması sonucu yetki aşımının (ultra vires) ortaya çıkmasını ve temel hakların ihlal edilmesini engellemektir.” Anayasa Mahkemesi, E:2006/113, K:2011/102, 16.06.2011.

<sup>53</sup> “Aynı zamanda Hukuk devleti ile demokratik devletin sentezi olan anayasal devlet, temel hak ve hürriyetleri garanti eden ancak devlet iktidarının kapsamını ve kullanımını anayasacılık tekniği ile daraltan devlettir. Resmî ideolojiye uygun düşmeyen düşünceleri gayri meşru sayan, bireyi toplum ve devlet karşısında ikinci planda tutan, siyaseti dost düşman karşıtlığına dayanan etkinlik sayan, gerektiğinde bu görüştekileri cezalandırma hakkını kendinde gören ve bunun için anayasanın dışına çıkan militan demokrasi anlayışı ise hukuk devleti ilkesi ile bağdaştırılmamaktadır. Anayasal gözle bakıldığında hukuk devleti çağdaş yaşamın nirengi noktasıdır. Yokluğunda devletin sınırlandırılması, hukuk devletinin gerçekleşmesi, temel hakların korunması gibi anayasacılığın temel unsurlarından biri yok olur ve hukuk devleti yok ise anayasal demokraside olmayacaktır.” Anayasa Mahkemesi, E:2010/49, K:2010/87, 07.07.2010.

<sup>54</sup> Keskinsoy, Kaya, 2021, s.1157; Yüksel Metin, “Anayasal Demokrasi İçinde Anayasa Mahkemesinin Konumu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2012, s.92.

nitelendirilebilmesi için, anayasal düzenlemelerin yanı sıra, yasaların üstünlüğü, yargı bağımsızlığı, adalet ve temel hakların güvence altına alınması gibi ilkelere de bağlı kalması gerekmektedir.

Gerek hukuk devleti gerek anayasal devleti sağlamaya yönelik olan şeffaflık, adalet, hesap verilebilirlik, hukukun üstünlüğü gibi kavramlar iyi idare anlayışını da sağlamaya yönelik olan unsurlardandır. Anayasal devlet iyi idarenin gerçekleştirilmesi için gerekli olan hukuki temeli ve altyapıyı oluşturmaktadır. Farklı bir ifade ile iyi idare anayasal devletin pratiğe yansıyan yüzünü oluşturmaktadır. Anayasal devlet, idare kurumlarının ve hukuka uygun davranmasını zorunlu kılarak, iyi idare ilkelerinden başta yasallık ilkesi olmak üzere gereklerinin gerçekleştirilmesine dayanak oluşturmaktadır. İyi idare, anayasal devleti güçlendiren, toplumdaki kişiler ile olan ilişkileri geliştirerek anayasada belirtilen hak ve özgürlüklerin günlük hayatta somut bir karşılık bulmasını sağlamaktadır.

#### D. HUKUK DEVLETİ

Hukuk devleti kavramı açıklanmadan önce hukuk ve devlet arasındaki bağlantıyı tarihi bir alıntı ile ifade etmek yerinde olacaktır. *Aragonlu II. Ferdinand* nam-ı diğer “*Katolik*” olarak anılan İspanya kralı “*Kral olmasına kralım ona şüphe yok; ancak her aklıma eseni de yapamam ya...*” derken, bir noktada kendisinden bağımsız ve onun bile uymak zorunda bulunduğu birtakım kuralların var olması gerektiğini öngörüyordu.<sup>55</sup> Bu çerçevede, hukuk devleti kavramının öncelikli unsuru bir devlet yönetiminde var olan hukuk kurallarının yöneten-yönetilen fark etmeksizin herkesi kapsamaması gerektiğidir. Dolayısıyla bu durumda devlet-toplum-hukuk arasında bir ilişki ortaya çıkmaktadır.<sup>56</sup> Hukuk devleti anlayışı tam bu noktada kendisini göstermektedir. Başka bir ifade ile hukuk devleti hukuk kuralları ile bağlı olmayan mülk devleti ve polis devleti anlayışının tam karşıtıdır.<sup>57</sup> Bu kurallar sadece yöneticiler için geçerli olmayıp yönetilenler için de bağlayıcı ve geçerlidir.<sup>58</sup> Dolayısıyla hukuk devleti, isminden de net bir şekilde anlaşılacağı üzere, hukuk ile idare edilen, hukukun var olduğu devlet anlamına gelmektedir. Gerek yönetici konumundakileri gerek yönetilen tarafındakileri kapsadığından önceki anlayışlarda oldukça ağır olan yöneten-yönetilen ayrımını yumuşatmakta, toplumdaki kişiler lehine iyileştirmektedir. Yönetenlerin kendilerini tıpkı yönetilenler gibi bir kendi kendini sınırlama (oto-sınırlama) düzenine tabi kılması olarak nitelendiren *Hans Kelsen* bu üç unsur arasındaki ilişkiyi hukuk devleti çerçevesinde ifade etmektedir.<sup>59</sup>

<sup>55</sup> İlhan Özay, *Günışığında Yönetim*, Filiz Kitabevi, 2004, s.27.

<sup>56</sup> Yıldız, 2013, s.223.

<sup>57</sup> Yılmaz Aliefendioğlu, “Hukuk Devleti”, *Demokrasi Platformu*, Yıl:1, Sayı:4, 2005, s.251.

<sup>58</sup> Günday, 2015, s.38.

<sup>59</sup> Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, Routledge, 2017, s.187; Hans Kelsen, *Pure Theory of Law*, University of California Press, Berkeley, 1967, s.186. Kelsen hukuk devleti anlayışına bir bütün olarak inanmaktadır.

Hukuk devleti kavramı tarihsel olarak XVIII. yüzyılda burjuva toplumu tarafından mutlak monarşilerin gücüne karşı bir tepki olarak ortaya çıkmıştır.<sup>60</sup> “*Rule of law*” şeklinde Anglo-Sakson tanımlamasına karşılık hukuk devleti kelimesinin karşılığı Kıta Avrupası’nda “*rechtsstaat, l’ Etat de droit, Stato di diritto vb.*” şeklinde karşılıklar bulmaktadır. Tüm bu tanımlamalar doğrudan birebir karşılık bulmamakla birlikte özlerindeki devlet şekillerinin kavramlaştırılmaları sebebiyle ayrı yönelimlere sahip oldukları aşikardır. Farklı siyasal ortamlar içerisinde farklı biçimlerde ortaya çıktıklarından birbirlerinin tam karşılığı olmamaları oldukça doğaldır.<sup>61</sup>

Hukuk devleti kavramı Birleşik Krallık’ta ilk olarak Hearn<sup>62</sup> tarafından anılsa da sistemli bir şekilde incelenmesi İngiliz hukuk filozofu *Albert Venn Dicey* tarafından olmuştur. Anayasacılık diline hukuk devleti kavramının girişi ancak XIX. yüzyılın son yarısında gerçekleşmiştir. *Dicey*’in 1885 tarihli Anayasa Hukuku isimli eserinde; hukuk devletinin sağlanmasında temelde üç unsurun bulunduğunu ileri sürmektedir.<sup>63</sup> İlk olarak, yöneticilerin veya iktidar sahiplerinin, egemenlik yetkilerini keyfi ve takdir yetkisine dayalı uygulamalara yol açmadan ve hak ve özgürlüklerin ihlaline neden olmayacak şekilde kullanmaları gereğidir. Başka bir ifade ile sıradan hukukun mutlak üstünlüğünü ifade etmektedir. İkinci unsur; toplumdaki insanlar hangi sınıftan veya mevkiden olursa olsun, eşit şekilde ülkenin olağan yasalarına tabi olmalarıdır. Üçüncü ve son unsur ise; toplumsal düzenin sağlanması için hukuki ruhun her şeyden önce gelmesi gerekliliğidir.<sup>64</sup> *Dicey*’in ifade ettiği hukuk devleti tanımı İngiliz anayasal tarihi ile doğrudan bağlantılı ve zengin, karmaşık ve belirsiz bir şekildedir. Ona göre gerçek haklar anayasa sayfalarında bulunmamaktadır. Bu açıdan *Dicey*’in temsil ettiği hukuk devleti, yasamanın üstünlüğünü değil, yargının üstünlüğünü oluşturmaktadır.

Hukuk devletinin Alman hukukundaki karşılığı olan “*Rechtsstaat*” kavramı ise İngiliz karşılığına göre daha erken ortaya çıkmış ve XIX. yüzyılın ilk yarısında kendisini göstermiştir.<sup>65</sup> Daha önce farklı kişiler tarafından ileri sürülmüş olsa da *Robert von Mohl* ile birlikte kavram sistematik olarak yerini söylemlerde almıştır.<sup>66</sup> *Mohl* *rechtsstaat* kavramı üzerine olan fikirleri temelinde üç unsuru içermektedir. Öncelikle siyasi düzenin ilahi olarak var olduğunu reddeden *Mohl* devlet düzenini özgür, eşitlikçi ve akılcı bireylerin ürünü olduğunu savunmaktadır. İkinci olarak, devlet olarak ulaşılmak

<sup>60</sup> Ernst Rudolf Huber, “Modern Enstitü Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet” (Çev: Tuğrul Ansay), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, 1970, s.28.

<sup>61</sup> Loughlin, 2015, s.266. Michael Rosenfeld, “Hukuk Devleti ve Anayasal Demokrasinin Meşruiyeti” **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ed: Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan, Adnan Küçük, Adres Yayınları, Şubat 2008, s.223.

<sup>62</sup> William Edward Hearn, **The Government of England: Its Structure and Development**, Logmans, Londra, 1867, s.89-91.

<sup>63</sup> Albert Venn Dicey, **Introduction the Study of the Law of the Constitution (1885)**, Macmillan, 8th Edt., London, 1915, s.182-226.

<sup>64</sup> Loughlin, 2015, s.268; Yıldız, 2013, s.225-226.

<sup>65</sup> “*Hukuk devleti teriminin Alman dilinin özgül bir ürünü olduğu, “Rechtsstaat” terimine karşılık geldiği ve Anglo-Sakson ve Fransız kültür çevrelerinde böyle bir terimin mevcut olmadığı konusunda bir tereddüt yoktur.*” Mithat Sancar, **Devlet Akli Kısacında Hukuk Devleti**, İletişim Yayınları, 5.Baskı, İstanbul, 2010, s.32.

<sup>66</sup> Robert von Mohl, **Das Staatsrecht des Königreichs Württemberg**, Laupp, Tübingen, 1829; Robert von Mohl, **Die Polizeiwissenschaft nach den Grundsätzen des Rechtsstaates**, Laupp, 3.Baskı, 1866.

istenen hedeflere yargı bağımsızlığı, parlamenter temsil ve diğer hukuk araçları ile teşkilatlanarak ulaşılmalıdır. Son olarak devletin yönelimi kişilerin özgürlüklerinin, mülkiyetlerinin ve güvenliklerinin sağlanmasını sağlamak şeklinde olmalıdır.<sup>67</sup>

Fransa’da ise hukuk devletinin karşılığı niteliğinde olan “*l’Etat de droit*” kavramının oldukça farklı bir mazisi bulunmaktadır. “*l’Etat de droit*”, Fransız hukukçuları tarafından devrimden sonra yönetimin sahip olmadığı özellikleri görmeleri ile, başka bir ifade ile yönetim eksikliklerinin vurgulanması amacıyla bir ilke olarak ortaya atılmış bir kavramdır. Hukukçular arasında devletin yasama organı da dahil edilerek hukuka uygun olarak hareket edebilme ihtimalinin olup olmadığını, olduğu varsayıldığında bunun nasıl olabileceği üzerinde tartışmaya başlamışlardır. Bu fikrin en güçlü savunucusu *Raymond Carre de Malberg* olmuş ve sadece hukuk yolunda ve hukuk aracılığı ile hareket etme gereğini ilke edinmiştir. Bunun neticesinde devletin kendisini sınırlandırmasının yolunun yine kendi normları aracılığı ile yapılabileceğini savunmuştur.<sup>68</sup>

İnsanlar oldukça uzun bir süre neticesinde uygarlık düzeyine erişebilmişlerdir. Bu uygarlık belli başlı özgürlükleri ve bağımsızlıkları da beraberinde getirmiştir. Uygarlık düzeyine gelen insanlar sahip oldukları özgürlük ve bağımsızlıklarına alışınca, bunun aksi bir yaşam sürememeye başlamış, uygarlığın getirdiği nimetlerden feragat edemez konuma gelmişlerdir. İnsanların alışageldikleri özgürlük ve bağımsızlıkları koruma lüzumu sonucunda devleti düzen kurma görevinde yalnız bırakmayıp, hukukla bağlama gereği icap etmiştir.<sup>69</sup> Hukuk devleti; devlet iş ve eylemlerinin keyfi veya takdiri uygulamalara değil hukuk kaidelerine bağlı olması şeklinde tanımlanabilir.<sup>70</sup> Kelsen hukuk devletini XX. yüzyılın başlarında “*kamu gücünün çerçevesinin ve sınırlarının belirlendiği normların devleti*” olarak tanımlamıştır.<sup>71</sup> Hukuk devletinin en berrak ve güçlü tanımlamalarından birisini yapan bir diğer kişi *F. A. Hayek*’tir. *Hayek*’e göre; “*Bütün teknik ayrıntıları bir yana, hukuk devleti -en basit ifadesi ile- devletin önceden belirlenmiş ve ilan edilmiş kurullarla bağlı olması anlamına gelir. Bu tür kurullar, bireylere devletin zorlayıcı gücünü belli durumlarda nasıl kullanacağını öngörme ve kendi hayatını buna göre planlama imkanı verir.*”<sup>72</sup> Buradaki önemli olan husus yalnız kanunları tahsis ederek devletin bu kanunlara uymasını beklemek değildir. Sadece şeklen biçimsel olarak var olan kanunlar, devletin düzenini sağlama açısından yararlı ve yerinde olmamakta, hukuksal kaidelere bağlılığı tesis edememektedir. Zira, yasa koyucunun oluşturduğu kanunlar zulmedici, hak ve hürriyetleri engelleyici ve bağımsızlıkları zedeleyici olabilmektedir. Gerek geçmişe gerek günümüze bakıldığında bir kanun ile

<sup>67</sup> Mohl, 1829; Mohl, 1866; Loughlin, 2015, s.270.

<sup>68</sup> Raymond Carre de Malberg, *Contribution a la Theorie generale de l’Etat*, Dalloz, Paris, 2004.

<sup>69</sup> Yılmaz Günel, “Hukuk Devleti Kavramı”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt:19, Sayı:3, 1969, s.106.

<sup>70</sup> Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, İstanbul, 1952, s.120

<sup>71</sup> Hans Kelsen, *Allegemeine Staatslehre*, Verlag Österreich, Berlin, 2019, s.44.

<sup>72</sup> Friedrich August von Hayek, *The Road to Serfdom*, University of Chicago Press, Chicahö, 1944, s.54.

sağlanan imkanlar diğer bir kanun ile bertaraf edilebilmektedir. Bu sebeple hukuk devleti anlayışının asıl gayesi; hak ve hürriyetleri ortadan kaldıran yahut kullanılmasını önleyen kanunların daha en baştan doğmamasını sağlamaktır.<sup>73</sup>

Hukuk devleti kavramı, lafzının söylediğinin karşılığıdır; devletin hukuk ile idare edilmesidir. Geniş anlam itibari ile hukuk devleti kavramı, toplulukların ve kişilerin hukuk düzenine uyması, icaplarını yerine getirmesi ve yine hukuk ile idare edilmesidir.<sup>74</sup> Gerek dar anlamdaki gerek geniş anlamdaki tanımlamalarda en önemli ifade devletin ve kurumların kişiler tarafından değil, *hukuk tarafından idare edilmesidir*. Her ne kadar tanım oldukça genel ve soyut bir nitelik taşısa da burada hukuk devleti kavramının ifadesinde, tüm devlet eylemlerinin ve hareketlerinin hukuksal bir dayanağının bulunması ve hukuk tarafından yetkilendirilmiş olması gerekliliği kastedilmektedir.<sup>75</sup> Hukukun hakimiyeti insanın hakimiyetinin (keyfilik, takdirilik vb.) bir karşıtıdır. Hukuk devletin meşruluğunun sağlanabilmesi ve niteliğine haiz olabilmesi için demokratik olarak hesap verilebilir konumda bulunması, adalet, usul ve içerik açısından da temellendirilmiş olması gerekmektedir.<sup>76</sup> Hukuk devletinin gereksinimleri, büyük ölçüde kanunlar yoluyla yerine getirilmektedir. Bu bağlamda, kanunların temel amacı olan kişilere yol gösterici nitelik taşıması ve toplum düzenini sağlıklı bir şekilde sürdürebilmesi büyük önem taşımaktadır. *L. Fuller*'in oluşturduğu öneriler çerçevesinde literatürde bu konuda bir uzlaşma sağlandığı söylenebilir.<sup>77</sup>

- *Genellik*: Hukuki kurallar, bilinen bir genellik seviyesinde bulunmalıdır. Hiçbir hukuk sistemi ne tek tek kişilere ne de durum ve eylemlere farklı farklı rollerde yaklaşamaz, fonksiyon icra edemez.
- *Yayma*: Yasaların kişilerin hal ve hareketlerine yön verebilmesi için, yasanın uygulanacağı kitlenin düzenden haberdar edilmesi gerekmektedir. Bir hukuk kuralı ancak bu kuralın varlığının bilinmesi durumunda etkili olabilir. Aksi halde kanunun uygulanacağı kitle bu kurallardan habersiz olduğunda ne bu kurala riayet edilebilir ne de düzen sağlanabilir.
- *Kurallar Geçmişe Yürümemelidir*: Yasaların kişilerin davranışlarına yol gösterici nitelikte olabilmesi için geçmişe değil geleceğe yönelik olmaları gerekmektedir. Geçmişe yürüyen hukuk kuralları kuralın ilamından daha önce vuku bulan bir hareket üzerinde kişilerin davranışlarını yönlendirebilme gayesini gerçekleştiremezler.
- *Açıklık*: Tıpkı hukuk kuralının yayımının sağlanması gerektiği gibi, duyurulan bu kurallarında açık bir şekilde ifade ediliyor olması gerekmektedir. Kurallar ve hükümler

<sup>73</sup> Günel, 1969, s.110.

<sup>74</sup> Sir Ivor Jennings, *The Law and the Constitution*, University of London Press, 1933, s.42-45.

<sup>75</sup> Joseph Raz, "Hukuk Devleti ve Erdemi", *Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal*, Ed: Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan, Adnan Küçük, Adres Yayınları, Şubat 2008, s.151.

<sup>76</sup> Rosenfeld, 2008, s.219.

<sup>77</sup> Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University Press, 1964.

ancak ilgililerinin düzenin gereklerini anlayabilmesi durumunda yönlendirici niteliğe haiz olurlar. Başka bir ifade ile bir hukuk kuralının sadece düzenlenmiş olması yeterli değildir. Aynı zamanda bu hukuk kuralının muğlak ve karmaşık olmaktan uzak ve riayet edilebilir ölçüde anlaşılabilir olması gerekmektedir.

- *Çelişkili Olmaması:* Bir hukuk kuralı kendisinden önce veya sonra gelen hukuk kuralı ile belirgin bir çatışma yaratıyorsa, riayet edilebilir olması özelliğini kaybetmektedir.
- *İmkânsız Düzenlemeler Olmaması:* Kurallar ve hükümler ancak tutarlı olduğu takdirde amacına ulaşmaktadır. Teoride imkânı bulunan ancak pratikte uygulanamayan hukuk kuralları ve hükümleri oldukça iyi anlaşılabilir ve yayımı yapılabilir bile yine kişilerin davranışlarını yönlendirme yetisini kazanamayacaktır. Dolayısıyla kuralların ve hükümlerin gerçekleştirilebilir nitelikte olması önem arz etmektedir.
- *Devamlılık:* Yasaların özel düzenleme alanları ne olursa olsun, amacına ulaşabilmesi için bir müddet süreklilik/devamlılık göstermesi gerektiği genel bir kabul niteliğindedir. Elbette modern dünyanın gereklerine uygun olarak kanunların ve kuralların düzenlenmesi yapılabilir ancak genel kabul “değişikliklerin çok sık olması durumunda” kişilerin kurallara ve hükümlere riayet edemeyeceği yönündedir. Bu durum kişilerin hukuk kuralını anlama, yorumlama ve planlarını ona göre düzenleme için bir zaman garantisi edilebilmesinden kaynaklanmaktadır.
- *Tutarlılık:* Mevcut olan kuralların vakalara uygulanma biçiminde kayda değer bir uyum sağlanması gerekmektedir. Yaşanılan uyum sorunları kuraldan sapma şeklinde nitelendirilmezse kanunlar ve hükümler kişilerin davranışlarını yönlendiremezler.

Hukuk devletinin gereklerinin yerine getirilmesi, dolaylı nitelikte olan amaçlara erişilebilmesini her zaman sağlayamayabilir ancak, yasaların doğrudan amaçlarına erişebilmesi için zorunludur. Kişilerin hal ve hareketlerini mevcutta bulunan hukuk kurallarına göre değiştirmesi sonucunda bu kural ve düzenlerden beklenen amaca ulaşılabilir. <sup>78</sup> Fuller, hukuk devleti açısından önem arz eden ilkelerin hukukun mevcudiyeti içinde önem arz ettiğini ifade etmektedir. Bu durumda Fuller’in saydığı ilkeler hukuk devletinin de gerekleri arasında sayılmaktadır. Ek olarak bir hukuk devletinin sağlıklı bir şekilde işlemesi için yerine getirilmesi gereken çeşitli unsurlar bulunmaktadır. Yargı bağımsızlığı, doğal adalet ilkelerinin gözetimi, yargıya kolaylıkla erişimin sağlanması, suç önlemekle görevlendirilmiş olan kurum ve kişilerin kullanacakları takdir yetkisinin var olan hukuku yozlaştırmaması gerekliliği ve benzeri şekilde pek çok gereklilik sağlıklı bir hukuk devletinin var olması noktasında önem arz eder

---

<sup>78</sup> Raz, 2008, s.162.

niteliktedir. Ayrıca, devlet anlayışındaki değişimlere paralel olarak, devletlerin görev ve sorumlulukları da zaman içinde artış göstermiştir.<sup>79</sup>

Günümüzde hak ve hürriyetleri korumadığını kabul edecek devlet yoktur. En azından bu durumu kabul edecek bir hukuk devleti bulunmamaktadır. En otoriter rejimler dahi gerçekleştirdikleri çeşitli uygulamalarını öne sürerek kendilerini özgürlüklerin arkasında görmekte ve onları güvence altına almaya çabalamakta olduklarını iddia etmektedir. Özgürlüklerin güvence altına alınabilmesi için gerekli önlemleri aldıklarını ancak şartların uygun seviyede olmadığını savunmaktadırlar. Böylelikle vaatler belirli olmayan bir geleceğe ötelenerek mevcut durumda yaşanan özgürlük sınırlandırmaları olduğu gibi devam etmektedir. Devlet iktidarında bulunanlar, yetkilerini kullanarak özgürlüklere istedikleri gibi denetimsiz ve sınırlamasız olarak müdahalede bulunmaktadır.<sup>80</sup>

Temel haklar, terimi günümüzde dünya ülkelerinde oldukça yaygın olarak kullanılıyor olsa da aslına bakıldığında Almanca kökenli bir kavramdır. Alman literatüründe kullanılan temel haklar terimi olan “*die Grundrecht*”<sup>81</sup> ifadesinin doğrudan Alman anayasasında karşılığı bulunmaktadır.<sup>82</sup> Bir hakkın temel olmasından kasıt; önemli olması, başka bir ifade ile ikincil olmamasıdır.<sup>83</sup> Temel hak ve özgürlükler insan hakları esasına dayandığından (insanın insan olmasından ötürü taşıdığı haklar), kişilerin onurunu, değerlerini savunmakta gerek maddi gerek manevi varlıklarının gelişmesi gayesini taşımaktadır. Bu sebeple temel hak ve özgürlükler insanlara verilen bir lütf değil, halihazırda sahip olduğu/olması gereken kuralların tümüdür.<sup>84</sup>

Temel hürriyetler normlar hiyerarşisinin en üstü olan anayasa tarafından güvenceye alındığından sadece yürütme ve yargı organları karşısında değil aynı zamanda yasama organı karşısında da korunurlar. Temel hak ve özgürlükler, derecesine ve çeşidine bakılmaksızın her türlü mahkeme karşısında güvence altına alınmıştır.<sup>85</sup> Devletin, temel hak ve özgürlükleri güvence altına alması gerekliliği hususunda *Kant*, katı bir duruş sergilemektedir. *Kant* özgürlüğü “*herkesin yalnızca insan*

<sup>79</sup> 1941 yılında Sir Cecil Carr, Harvard Üniversitesi’nde idare hukuku üzerine verdiği bir dizi derste benzer bir noktaya değinerek şunları söylemiştir: “*Bugün birisi bize devletin eskiden sadece polis, yargıç ya da koruyucu durumda iken, şimdi okul müdürü, doktor, ev yapımcısı, yol yapımcısı, kamu hizmeti tedarikçisi ve geri kalan pek çok şey olduğunu söylediğinde onaylayarak başımızı sallıyoruz. Çünkü bu tezat yeni bir keşif değildir. De Tocqueville 1866’da devletin “her yerde eskisinden daha fazla müdahale ettiğini, daha fazla teşebbüsü her gün düzenlediğini, tüm özel kişilerin etrafında bulunup yönlendirdiğini söylemiştir. Ardından gelen çoğu düşünür de bu görüşleri desteklemiştir. Varılan genel sonuca göre hükümetler, devletler yönetilenlerin refahı için ne gerekiyorsa onu yapmalıdır (faydacı teori), hatalar elbet yapılacaktır ama müdahale etmemek de hata olabilir. Aktif olarak hatalı olunabileceği gibi pasif kalarak da hatalı olunabilmektedir...*” Carol Harlow, Richard Rawlings, **Law and Administration**, Cambridge University Press, 3rd. Edition, New York, 2009, s.1.

<sup>80</sup> Heiner Bielefeldt, “Demokratik Hukuk Devletinde Özgürlük ve Güvenlik”, **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ed: Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan, Adnan Küçük, Adres Yayınları, Şubat 2008, s.271.

<sup>81</sup> Bu terim 1949 Alman Anayasası’nda kendisine doğrudan yer bulmuştur. İlgili anayasanın Temel Haklar (Die Grundrechte) bölümü 1-20.maddelerini kapsamaktadır. <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80207000.pdf>.

<sup>82</sup> Kemal Gözler, **İnsan Hakları Hukuku**, Ekin Yayınevi, Gün. 3.Baskı, Bursa, 2020, s.94-95.

<sup>83</sup> Gözler, **İnsan Hakları Hukuku**, 2020, s.96.

<sup>84</sup> Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 18.Baskı, Ankara, 2024, s.95.

<sup>85</sup> Gözler, **İnsan Hakları Hukuku**, 2020, s.99.



*doğması nedeniyle doğuştan kazanılan bir hak*” olarak ifade etmektedir.<sup>86</sup> Özgürlük kavramı kendisi hakkında net bir tanıma varılamamış literatürdeki pek çok kavramdan birisi olarak düşünülebilir. Kendi yorumlamasına uygun olma şartı ile hemen herkes özgürlükten yana bir tavır sergileyecektir. *Abraham Lincoln*’un “*dünya hiçbir zaman hürriyet kelimesinin iyi bir tarifine ulaşabilmiş değildir*” sözü bugün de doğruluğundan ve tutarlılığından hiçbir şey yitirmemiştir.<sup>87</sup>

*Montesquieu*’ya göre özgürlük kavramı; yasaların izin verdiği her şeyi yapabilme hakkıdır. Ancak burada önemli olan husus şudur: ya yasalar bir şeyi izin vermezse ya da pek az şeye izin verirse? *Montesquieu* hiç şüphesiz yasa ve hukuk mevcutta olmadıkça özgürlüğün yaşanamayacağını ifade etmek istemiştir.<sup>88</sup> Elbette bu noktada özgürlük kavramını sadece kanunlara ve kurallara bağlamak doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması anayasal düzlemde olmadıkça bir kanunun getirdiğini diğer kanun götürecektir. Bu sebeple bu hak ve özgürlükler öncelikle anayasal boyutta kendisini gerçekleştirmeli ve anayasa kanunlar karşısında hak ve özgürlüklerin koruyucusu durumunda olmalıdır.

Günümüzde devletlerin kişilerin sahip olduğu hakların korunmasında pasif bir tutum takınmaması gerektiği, aksine bu hak ve özgürlüklerin kullanılması için gereken siyasal ve sosyal ortamın oluşturulması ödevi konusu tartışılmaktadır. Devletin sorumluluğunda bulunun bu çifte yükümlülük anayasalar tarafından güvence altına alınan temel hak ve özgürlükleri kapsamaktadır. Bu durumda devlet yalnızca müdahale etmeyen, hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engellemeyen bir kurum olarak “*pasif*” kalmayıp aksine özgürlüklerin korunmasını ve güvence altına alınmasını sağlamak üzere “*aktif*” bir rol üstlenmelidir.<sup>89</sup>

Demokratik hukuk devletlerine bakıldığında temel hak ve özgürlüklerin günden güne taşıdığı önem artmaktadır. Hak ve özgürlükler kişilerin toplumsal hayat içerisinde sahip oldukları bağımsızlık durumlarıdır. Hukuk ve hukuk devleti, hakların ve özgürlüklerin biçimini sağlamaktadır. Hukuk aracılığı ile insan davranışları düzenlenmekte ve kişilerin özgürlüklerini kullanma çerçevesi çizilmektedir.<sup>90</sup> Tarihsel seyir içerisinde demokratik devlet olarak nitelendirilen bir pek çok devletin anayasalarında temel hak ve özgürlüklere oldukça yaygın bir şekilde yer verilmiştir. Modern devlet anlayışındaki ülke anayasalarının da en uzun ve ayrıntılı bölümlerini yine temel hak ve özgürlükler oluşturmaktadır.<sup>91</sup> Anayasalarda temel hak ve hürriyetlerin mevcut olmasının önemli iki sonucu vardır. Bunlardan birincisi; kişilerin sahip oldukları hak ve özgürlüklerin devlet eli ile yine onun tarafından

<sup>86</sup> Immanuel Kant, *Die Metaphysik der Sitten*, Akademie Ausgabe, Bd. VI., s.237.

<sup>87</sup> Münci Kapani, *Kamu Hürriyetleri*, Yetkin Yayınları, 7.Baskı, Ankara, 1993, s.4.

<sup>88</sup> Kapani, 1993, s.5.

<sup>89</sup> Bielefeldt, 2008, s.278.

<sup>90</sup> İbrahim Kaboğlu, *Özgürlükler Hukuku*, İmge Yayınevi, Yenilenmiş 7.Baskı, Ankara, 2013, s.11-12.

<sup>91</sup> Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2013, s. 413.

güvenceye alınmasıdır. İkincisi ise; kişilerin hak ve özgürlüklerinin önemi belirtilerek, üstünlüğünün gözetilip iktidarların güçlerinin sınırlandırılmasıdır.<sup>92</sup>

## E. DEMOKRASİ VE DEMOKRATİK DEVLET

### 1. Genel Açıklama

İnsanlığın geçmişi irdelendiğinde başlarda dağınık ve karmaşık olan toplum yapısının zaman geçtikçe önemli adımlar atarak bir “*toplum düzeni*” haline evrildiği açıkça görülmektedir. Güçlünün güçsüz üzerindeki baskısı, zayıf olanların yavaşça elenerek tarihten çekilmesi mevcut kargaşa ortamında doğal seleksiyon ile kendiliğinden gerçekleşmiştir. Toplumda güç sahibi olanlar karşısında güç sahibi olmayan zayıflar yıllar boyu ezilmiş ve bu iki tabaka arasındaki fark gittikçe açılmıştır. İdare edenler(yöneten) ve idare edilenler (yönetilenler) arasındaki farklılaşma ile meydana gelen çatışmaların çözümlenmesi için bu süreçte hukuk olgusu kendiliğinden ortaya çıkmıştır. Yaşanan acı tecrübeler neticesinde birlikte yaşamının hukuk kuralları ile sağlanabileceği fikri kendisini kabul ettirmiş ve yer edinmiştir.<sup>93</sup> Günlük hayatta ortaya bir sorun çıktığında devlet ya da devlete bağlı kuruluşlar bu sorunu çözmeye uğraşmaktadır. Sokağa çıkıldığında, bir karmaşa, anlaşmazlık ya da kavga hali yaşandığında polis gelmekte ve polisin müdahalesi sonucunda bozulmuş olan toplumsal düzeni yeniden sağlamaktadır. Yine birisi başka birisine borcunu ödemediğinde, alacaklı taraf dava yoluna gitmekte ve devlet kudretini kullanarak mahkemeler aracılığı ile alacağını tahsil edebilmektedir. Ağır suç işleyen birisi hukuk ve devlet sistemine göre ya asılmakta ya da cezaevine gönderilmektedir. İyisiyle kötüsüyle devlet dış dünyadaki hayatı idame ettirerek hukuk sistemine göre bir şekilde yaşanan hayat ile sürekli etkileşimde bulunmaktadır. Devlet, maddi kuvvetin son hali olmasından mütevellit, *Joseph Maistre* tarafından “*yeryüzünün tanrısı*” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>94</sup> Devletin dikkat çeken tüm belirtileri her şeyden önce gücü kullanabilmesi, iktidara sahip olması ve kuvvet uygulayıcısı olması hususudur. Her şeyden önce ifadesi burada önem arz etmektedir çünkü modern anlayış ile birlikte artık devlet sadece “*güç ögesi*” olma niteliğini korumakla birlikte sadece o sıfatı taşımaktan sıyrılmıştır. Modern çağda gelişen ve değişen devlet anlayışı ile birlikte devletin hâlâ gücü, kuvveti yönlendirme, yeri geldiğinde uygulama kudreti bulursa da başkaca ihtiyaçların ortaya çıkması ve sosyal yaşamdaki değişiklikler neticesinde devlet üzerine bir takım farklı sorumluluklar da yüklemiştir.<sup>95</sup>

<sup>92</sup> Zühtü Arslan, **Anayasa Teorisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.24.

<sup>93</sup> Anıl Çeçen, “Devlet ve İnsan Hakları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:6, 1989, s.828.

<sup>94</sup> Leon Duguit, **Kamu Hukuku Dersleri**, Çev. Süheyy Derbil, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1954, s.54-55.

<sup>95</sup> Duguit, 1954, s.55.

Hukuk sisteminin var olması ve sonucunda uygulanabilmesi için doğaldır ki bir devletin bulunması gerekmektedir. Bu noktada bu çıkarımın yapılmasının nedeni hukuk ve devlet birbirlerine öz kavramlar olarak iddia ediliyor olmasıdır. Günümüz devlet anlayışında bu iki kavram özdeş kavramlar olmak durumundadır çünkü var olan aynı sosyal toplum ve toplulukların aynı anda iki farklı sistem tarafından inşa edilmiş olma ihtimali pek de mümkün değildir. Dolayısıyla devlet bir hukuk düzenidir şeklinde bir çıkarım yapılabilmektedir.<sup>96</sup> Elbette her hukuk düzeni “*devlet*” şeklinde nitelendirilmemekle birlikte genel kanı bu yöndedir. Hukuk sistemleri belirli bazı nitelik ve özelliklere eriştiği takdirde “*devlet*” olarak adlandırılmaktadır. Devletin özellik ve nitelikleri daha önce ele alındığı üzere ilk zamanlardan modern zamanlara kadar pek çok değişikliğe uğramıştır. Buna hukuk ve hukuk sistemleri oldukça ilkel olarak bazen dahil olmuş bazen ise yakınından bile geçmemiştir.

Modern çağa geçiş ve devletin hukuk ile birlikte kavranması neticesinde, tüm bu değişikliklerin sonucunda devletin niteliği tanımlanırken gelinen nokta “*demokratik devlet*” noktasıdır. Hatta bu tanım “*demokratik hukuk devleti*” şeklinde ele alınabilir. Çünkü hukuk devleti, düzenin, sistemin ve iyi idarenin gerçekleşmesi için devletin bu amaç doğrultusunda sınırı olmaksızın her türlü kararı alabildiği yönetimi anlatmaktadır.<sup>97</sup> Hukuk devleti kavramı çok boyutlu bir kavram olmakla birlikte yapısı içerisinde doğal olarak demokratik devlet ilkelerini ve demokrasinin niteliklerini taşıması gerektiği su götürmez bir gerçektir. Çoğulcu yapı ile bütünleşince de bu kavramın “*demokratik hukuk devleti*” kavramını oluşturduğu ifade edilebilir.<sup>98</sup>

Demokratik devlet, yapısı itibari ile toplum bulunan bütün kişilerin devletidir. Devletin herkesin olması dolayısıyla kolektif ihtiyaçların ve çıkarların tatmin edilmesi amacı ile örgütlenmiştir.<sup>99</sup> Otoriter devlet anlayışından demokratik devlet anlayışına geçiş elbette bir anda kolay bir şekilde olmamış kesintili ve karmaşık bir şekilde ilerlemiştir. Ancak bu gelişmelerden kârlı çıkan toplumdaki kişiler olmuş günün sonunda devletin mevcut egemenliğine siyasal ve temel haklar aracılığı ile sınır çekilmiştir.<sup>100</sup> Demokratik devletleri var eden unsurların, demokratik toplumları daha iyi seviyeye çıkarmak ve onların amaçlarına hizmet etmek için kullanıldığı kabul edildiğinde halk gücünün yalnızca seçimle iş başına gelen temsilcilerden oluşmadığını iddia etmek yanlış olmayacaktır. Çoğunluk olmayan, azınlıkta kendine yer edinen görüşlerin desteklenmediği veyahut korunmadığı yönetimlerde kişi hak ve hürriyetlerinden bahsedilememektedir.<sup>101</sup>

<sup>96</sup> Kelsen, 1967, s.124.

<sup>97</sup> Onur Karahanoğulları, **Marksizm ve Hukuk: Diyalektik Hukuk Bilimi**, Yordam Kitap Basım Yayın, 2017, s.260; Bu noktada belirtmek gerekir ki elbette “sınırı olmaksızın her türlü karar” ifadesi hukuk devleti çerçevesi içerisinde kalan ve hukuk devleti ruhuna aykırı olmayan kararlar olduğu/olacağı şeklinde anlaşılmalıdır.

<sup>98</sup> Nuri Alan, “Demokratik Hukuk Devleti ve Anayasa”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:58, Sayı:1, 2003, s.2.

<sup>99</sup> Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınevi, 2012, s.128.

<sup>100</sup> Çeçen, 1989, s.830.

<sup>101</sup> Pınar Dikmen, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında Demokratik Toplum”, **Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, 2015, s.525.

Demokratik devlet anlayışının en can alıcı noktası, karar verici organların halkın siyasi katılım ile tercihini belirlediği “oy” aracılığı ile iş başına gelmeleridir. Ancak bu unsur bir devlete tek başına demokratik bir devlet niteliği kazandırmamaktadır. “Seçim” demokratik bir yönetimin ilk ve mecburi koşulu olsa da tek başına yönetimde demokratiklik açısından yeterli değildir. Sadece “usulen” gerçekleştirilen bir seçim, o ülkenin hukuk sisteminin mutlaka demokratik bir nitelik taşıdığını göstermemektedir.<sup>102</sup> Başka bir ifade ile anayasal anlamda demokratik devletlerde halka kolektif hürriyetler tanınmalı, bu hürriyetler koruma altına alınmalı ve en mühim husus olan bu hürriyetlerin uygulanır duruma getirilmesi gerekmektedir.<sup>103</sup> Anayasal düzen bu noktada önem arz etmektedir. Çünkü anayasa metinlerinde kendilerini “demokratik” olarak tanımlayan toplulukların pek çoğu bu özelliğe kıyasından bile yanaşmamış olmakla birlikte “demokrasi” konusunda kendisini kanıtlamış pek çok devletin/ülkenin anayasa metninde bu şekilde bir tanımlamanın yapılması bile gerekmemiştir.<sup>104</sup>

Demokratik hukuk devletlerindeki genel kabul; var olan her şeyin üstünde hukuk düzenlemelerinin bulunduğu ve devletin bu hukuksal düzenlemelerin sınırını aşamayacağıdır. Bu tip devletlerde toplumlar sivil vasıfta bir mekanizma olduklarından devlet araç değil amaç konumundadır.<sup>105</sup> Demokratik devletler, sahip oldukları nitelik ve fonksiyonlar sebebiyle diğer devlet türlerinden belirgin şekilde ayrılmaktadır. Yaşamlarının başından sonuna kadar toplumdaki kişileri bir an dahi yalnız bırakmayan bu anlayış düzeninde devlet; kişiler hakkında karar alan, onları savunan ve koruyan bir kurum olarak atfedilmektedir. İktidar mekanizması hiç de azımsanmayacak yetkiler ile donatılmış, kişilerin yönlendirilmesi toplum tarafından onlara aktarılmıştır.<sup>106</sup> Kendisine aktarılan ve donatılan yetkiler neticesinde demokratik devletin görevi; sağladığı egemenlik aracılığıyla toplumun tatmin ve memnuniyetini maksimize edip, huzur ve güven ortamını oluşturmak ve sürdürmektir.<sup>107</sup>

Hukuk devleti ile birlikte anılan demokrasi kavramının kültürler arası bir ideal olmasının bir sonucu da çağdaş/modern devletlerdeki anlayışın gelişmesine sebebiyet vermesidir. Toplumdaki kişilerin yönetilen (*idare edilen*) şekliinden *hak sahibi(katılımcı)* niteliğe geçmesi hukuk devleti ve demokrasi sayesinde gerçekleşmiştir. “Devlet Baba” zihniyetindeki değişim sonucunda, demokratik hukuk devleti sayesinde devlet kavramının eski algısı yok olmuştur. Öncesinde var olan “toplumun efendisi, takdir yetkisi sınırsız” olan devlet/yönetici anlayışı bırakılmış ve halk lehine gelişmiştir. Dolayısıyla artık demokratik hukuk devleti anlayışında demokrasinin gerçekleşmesi sayesinde yöneten-yönetilen arasındaki sınır daha yumuşak bir yapıya sahip olmuştur.<sup>108</sup>

---

<sup>102</sup> Özay, 2004, s.60.

<sup>103</sup> Alan, 2003, s.2-3.

<sup>104</sup> Özay, 2004, s. 59.

<sup>105</sup> Hasan Yılmaz, “Demokratik Devletlerde Egemenliğin Kullanımı Üzerine Bir Değerlendirme” **The Journal of Academic Social Science Studies**, Yıl:14, Sayı:84, Bahar 2021, s.473.

<sup>106</sup> Yılmaz, 2021, s.473.

<sup>107</sup> Carl Schmitt, **Siyasal Kavramı**, Çev: Ece Göztepe, Metis Yayınları, İstanbul, s.75.

<sup>108</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.10-11.

## 2. Demokrasi

Demokrasi kavramı tıpkı devlet gibi yüzyıllardır tartışılan, üzerinde net bir açıklama getirilmeye çalışılan ve her disipline göre görece farklı niteliklere sahip olan kavramlardan birisidir. Özellikle modern devlet anlayışına geçilmesi ile demokrasi ve demokratiklik kavramlarının gelişimi ivme kazanmış olup üzerine daha çok yazılıp çizilmeye başlanmıştır. Bu kadar fazla tartışılan bir konu olması sebebiyle beklenen sonuç kavram üzerine genel, açıklayıcı ve kapsayıcı bir tanım yapılabilmesi olmasına karşılık gelinen nokta hiç de öyle olmamıştır. Üzerinde yaklaşık olarak iki bin beş yüz yıldır öyle veya böyle tartışılmasına rağmen halen demokrasi herkes veya her bilim için farklı anlamlar ifade etmeye devam etmektedir.

Tarih boyunca *demokratik yönetim* bir istisna olarak varlığını sürdürmüştür. İstisna olarak var olmasının nedeni demokrasi ve demokratik yönetim anlayışı tarihsel seyir içerisinde kısıtlı bir alanda mevcudiyet bulmuş ve diğer devlet türlerine göre daha az karşılaşılmasından ötürüdür. Ancak XX. yüzyılın sonuna doğru küresel anlamda emsali görülmemiş bir politika değişimi yaşanmıştır. Demokrasi dışındaki yönetim biçimlerinin güçlerini kaybedip demokrasinin genel kabul görmesi ve siyasi bir rejim haline gelmesi II. Dünya Savaşı sonrasında gerçekleşmiştir. Savaş neticesinde demokrasinin galip gelmesi etkin bir demokratikleşme hareketi başlatmıştır. Bu sayede tarihte ilk defa demokrasi ile yönetilen ülkelerin sayısı antidemokratik yöntemlerle yönetilen ülkelerin sayısını geçmiştir.<sup>109</sup> Demokrasiye rakip olabilecek seçeneklerin yavaş yavaş ya varlıkları sona ermiş ya da kısıtlı çoğunluklarından ötürü tarih sahnesinden çekilmek zorunda kalmışlardır. Demokrasi ateşin veya buharlı makinelerin keşfi gibi birdenbire ortaya çıkmamış olup antropologlar ve tarihçilere göre demokrasinin farklı zaman dilimlerinde farklı yerlerde filizlendiğini öngörülmektedir. Sonuç olarak şartlar demokrasinin oluşması için yeterli ve gerekli seviyeye geldiğinde demokrasi doğmuştur. Durum her ne kadar böyle olursa olsun bu husustaki genel kabul M.Ö. 500 civarının Atina'sı demokrasinin doğum yeri olarak atfedilmiştir.<sup>110</sup> Atina noktasından hareketle “*demos*” ve “*kratos*” başka bir ifade ile “*insanlar, halk*” ve “*yönetmek*” kelimelerini bir araya getirerek “*demokratia*” terimini ilk telaffuz eden Yunanlılar olmuştur. Atina devletlerinde demokrasiye sahip bir yapının teşekkül halini alması uzun yıllar boyunca emek ve çaba sarf edilmesi neticesinde ortaya çıkan bir evrim sürecinin sonucudur.<sup>111</sup>

Her ne kadar II. Dünya Savaşı sonrasında demokrasi düşüncesi diğer düşüncelerin önüne geçerek küresel ölçekte kendisini kabullendirse de “*demokrasi nedir?*” sorusunun cevabı halen tam olarak cevaplanabilmiş değildir. Soru oldukça basit gözükse de demokrasi sadece bir yönetim biçimi

<sup>109</sup> Oktay Uygun, **Demokrasi: Tarihsel, Siyasal ve Felsefi Boyutlar**, Oniki Levha Yayıncılık, 4.Baskı, İstanbul, 2020, s.1.

<sup>110</sup> Robert A. Dahl, **Demokrasi Üzerine**, Phoneix Yayınevi, 6.Baskı, Ankara, 2021, s.17.

<sup>111</sup> Hamit Emrah Beriş, “Demokrasi Kavramına Genel Bakış”, **Feodaliteden Küreselleşmeye Temel Kavram ve Süreçler**, Ed: Tefik Erdem, Ankara, 2006, s.76.

olmayıp bundan çok daha fazlasını ifade etmektedir. Demokrasi aynı zamanda bir karar alma düzeni, bir hayat felsefesi ve kendi içerisinde bir değerler topluluğudur.<sup>112</sup> Demokrasinin tanımına dair en bilindik tanımlardan birisi ABD eski başkanlarından birisi olan *Abraham Lincoln*'e aittir: “*Halkın, halk için, halk tarafından yönetimi.*”<sup>113</sup> Elbette bu tanım yapıldığında demokratik bir yönetim biçimi yukarıda da bahsedildiği üzere istisna olan bir yönetim biçimi şeklindedir. Bu durum yaşanan savaş ve yıkımlar sonucunda değişmiştir. Ancak bu tanımın yapıldığı 1863'lü tarihlerde demokrasi az da olsa kabul görse de aslında kökenleri eski Yunan site devletlerine kadar uzanmaktadır. Ortaya çıkan demokratik unsurların zaman içinde biçim değiştirerek ve gelişerek günümüze kadar uzanması neticesinde bugün modern demokrasilerden söz edilebilir olmuştur.

Gerek “*demos*” ve “*kratos*” kelimelerinden türetilen demokrasi terimi gerek *Lincoln*'ün tanımı ele alındığında demokrasi ile yönetilen bir yönetimde halkın ön planda durduğunu ve şahsı adına kararlar alabilecek güçle donatıldığı görülmektedir. *Aristoteles* demokrasiyi tanımlarken halkın egemen olduğu yerde demokrasinin varlığından söz edilebileceğini ifade etmiştir.<sup>114</sup> Demokrasi spesifik olarak siyasi gücün halk tarafından kullanıldığı hükümet biçimidir. Daha kesin olarak açıklandığında ise; iktidarın ya halk tarafından ya da halkın büyük bir kısmı tarafından kullanıldığı yönetim şeklidir. Bu şekli ile egemenliğin bir veya birkaç kişi tarafından kullanıldığı monarşi ve aristokrasiden ayrılmaktadır.<sup>115</sup> Demokrasi hakkında yazılıp çizilen tanımlamalar neticesinde bir ülkede demokrasinin var olduğunun ispatlanması için yönetilenlerin kendilerini idare edecek ve iradelerini aktarabilecekleri yöneticileri seçimle iş başına getirmeleri ve onlar aracılığıyla yönetime katılabilmeleri gerekmektedir.<sup>116</sup> Demokrasinin klasik tanımının karşılığında farklı bir bakış açısı ile ifade edilecek olunursa; demokrasi halkın kendi kendisini yönetmesinden ziyade kendilerini idare edenleri değiştirebilme gücüdür.<sup>117</sup>

Demokrasi; mümkün olan en iyi toplumsal örgütlenme biçimini ayrıntılandıran bir dizi siyasi fikri somutlaştırdığı ölçüde bir ideoloji olarak imgenlenmektedir. Bu nedenle ulaşılması gereken bir ideal olarak düşünülebilir.<sup>118</sup> Sahip olduğu anlam kargaşaları bir yana demokrasi şu şekilde özetlenebilir; halkın üzerinde kontrol uygulandığı, kolektif olarak bağlayıcı olan kural ve politikalar hakkında bir karar verme sürecidir. Bu noktadaki en demokratik düzenleme ise kolektivitinin tüm üyelerinin etkili

<sup>112</sup> Uygun, 2020, s.2

<sup>113</sup> “*Government of the people, by the people, for the people*” tanımının ayrıntılı analizi için; Giovanni Sartori, **The Theory of Democracy**, Chatham House, London, 1987, s.36-37; Oktay Uygun, **Kamu Hukuku İncelemeleri: İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik**, Oniki Levha Yayıncılık, 2.Baskı, İstanbul, 2013, s.335-336.

<sup>114</sup> Aristoteles, **Politika**, Çev. Mete Tuncay, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1993, s.113.

<sup>115</sup> Norberto Bobbio, **Democracy and Dictatorship**, University of Minnesota Press, Minneapolis, 1989, s.135.

<sup>116</sup> Gülseren Aydın, “Demokratik Devlet Anlayışında Vergilendirme ve Vergisel Düzenlemeler”, **Maliye Araştırmaları 5**, Ed: Mustafa Erkan Üyümez, Canatay Hacıköylü, Oniki Levha Yayıncılık, 2023, s.129.

<sup>117</sup> Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, 1980, s.130.

<sup>118</sup> Iain Mackenzie, “Introduction: The Arena of Ideology”, **Political Ideologies**, Routledge, London, 1994.

eşit haklara sahip olduğu senaryodur.<sup>119</sup> Demokrasinin hâkim olduğu demokratik devletlerde bu ilkenin ve devlet şeklinin gerekleri bulunmaktadır. Ülkelerin anayasalarında demokratik bir şekilde yönetildiklerinin belirtilmesi bunu sağlamak için yeterli değildir. Başka bir ifade ile demokrasinin benimsendiği bir ülkede bu durum anayasa ile güvence altına alınmış olsa bile sadece anayasada demokratik bir devlet niteliğine haiz olduğunun belirtilmesi o ülkede demokrasinin olduğuna kanıt olmamaktadır. Demokrasinin koşullarının ve demokratik bir yönetimin niteliklerinin de ülke içinde ve yönetimde sağlanmış olması gerekmektedir.

Demokrasi temelinde halkın yönetime katılımı olsa da tek bir tür olmayıp kendi arasında pek çok modeli ve türü bulunan bir olgudur. Demokrasinin doğum yeri Eski Yunan devletlerinde kullanılan demokrasi modeli *doğrudan (saf, klasik, aracısız, temsilcisiz) demokrasidir*. Günümüz dünyasında artık örneğine pek rastlanmayan bu demokrasi modeli, kitle toplantıları şeklinde alınan kararların Meclis aracılığı ile uygulandığı ve kararların kolektif şekilde alındığı bir kent demokrasi olarak tanımlanabilmektedir. Halkın meydanlarda toplandığı bu şehir meclislerinde, alınan kararların halk tarafından anlaşılabilir olması önem taşımaktadır. Bu modelde halk yönetime doğrudan, bizzat, aracısız olarak katılmakta olup doğrudan bir katılım olduğundan yöneten-yönetilen ayrımı sembolik olarak kendisini göstermektedir.<sup>120</sup> Ayrıca, bu modelin uygulanabilmesi, bütün vatandaşların bir araya gelebileceği kadar küçük ölçekli devletler ile sınırlıdır.<sup>121</sup> Kuşkusuz, egemenliğin doğrudan kullanımının demokrasinin ruhuna ve gereklerine en uygun model olduğu ileri sürülebilmektedir. *Rousseau*, “*Ancak tanrılardan oluşan bir halk kendini demokratik yönetebilir*”, “*gerçek demokrasi hiç olmamıştır belki de hiç olmayacaktır*” sözleri ile bu demokrasi modelinin demokrasinin en ideal türü olduğunu belirtmekte ancak aynı zamanda imkansızlığını da vurgulamaktadır.<sup>122</sup>

Gelişen dünyada artık meydanlara sığacak kadar küçük toplumlar bulunmadığı için doğrudan demokrasi modelinin yerini *temsili demokrasi* almak durumunda kalmıştır. Temsili demokrasi, XVIII. yüzyıl başlarında İngiltere’de<sup>123</sup> ortaya çıkmış ve *Montesquieu*’nun düşünceleri ile yaygınlaşmıştır. *Montesquieu*, *Rousseau*’nun aksine doğrudan demokrasiyi tehlikeli bulmakta ve özgürlükçü bir yönetim yapısının ortaya çıkabilmesi için egemenliğin farklı organlar tarafından kullanılmasını gerekliliğini ve bu sayede organların birbirleri arasında fren-denge ilişkisi kurulmasını savunmaktadır.<sup>124</sup> Bu modelde, toplumdaki kişilerin yönetime doğrudan katılamaması nedeniyle aralarından kendilerini temsil edecek

<sup>119</sup> David Beetham, “Liberal Democracy and the Limits of Democratization”, *Political Studies*, Special Issue, Vol:40, 1992, s.40.

<sup>120</sup> Ömer Anayurt, *Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)*, Seçkin Yayıncılık, 7.Baskı, Ankara, 2024, s.468.

<sup>121</sup> Maurice Duverger, *Siyasal Rejimler*, Çev.Teoman Tunçdoğan, Sosyal Yayınları, İstanbul, 1986, s.16; Sartori, 1987, s.39.

<sup>122</sup> Anayurt, 2024, s.469.

<sup>123</sup> “*Rousseau temsili demokrasiyi şu şekilde tanımlamaktadır; “İngiliz halkı özgür olduğunu zannetmektedir, oysa büyük bir yanlış içerisindedir. Sadece parlamento seçimleri esnasında özgürdür, seçimden sonra köledir; hiçbir şey değildir.”* Anayurt, 2024, s.471.

<sup>124</sup> Abdurrahman Eren, *Anayasa Hukuku Dersleri*, Seçkin Yayıncılık, 6.Baskı, Ankara, 2024, s.352.

bir kimsenin meclise gönderilebileceği ve onlar hakkında söz hakkına sahip olacağı bir yapı bulunmaktadır. Temsili demokrasinin adını da aldığı bu yöntem neticesinde artık demokrasi yönetilenler tarafından yöneticilerinin seçildiği bir sistem olarak anılmaya başlanmıştır.<sup>125</sup> Dolayısıyla temsili demokrasilerde temel araç seçim olarak kendisini göstermektedir.

Doğrudan demokrasi ve temsili demokrasinin belirli özelliklerini alan *yarı doğrudan demokrasi* modeli ise, ilke olarak temsili demokrasiye dayanırken bazı alanlardan halkın doğrudan temsilcilerin yanında yer almasına imkân sağlamaktadır.<sup>126</sup>

Her ne türü ya da modeli olursa olsun demokrasi bir devletin demokratik niteliğe sahip olabilmesi için gereken unsurların başında gelmektedir. Ancak yalnızca demokrasinin varlığı bir devleti tamamen demokratikleştirmenin göstergesi değildir. Demokratik devlet yapısının sağlanabilmesi için toplumun yönetime katılımı, yönetim süreçlerinde şeffaflık, hesap verilebilirlik ve diğer bazı özelliklerin hep birlikte, bir arada bulunması zaruridir. Bu nedenlerle demokrasinin varlığı tek başına yeterli olmasa bile demokratik bir devletin gereklerinde ön koşulu oluşturduğunun ifade edilmesi yanlış olmayacaktır.

### 3. Demokratik Devletin Gereklere

Demokrasi; daha önce de ifade edildiği gibi halka en uygun olan yönetim biçimini ifade eden bir kavramdır. Dolayısıyla olması gerekeni içerisinde barındırır. Halkın istek ve taleplerinin en doğru ve uygun şekilde demokrasi aracılığıyla yönetime yansıtılması gerekir. Ancak bu hiçbir zaman bu şekilde işleyen bir düzen olmamış ve muhtemelen de olmayacaktır.<sup>127</sup> Demokrasiye sahip olan bir düzenin temel varsayımları din, inanç, renk veya cinsiyetle ilgili olmaksızın toplumda yaşayan tüm kişilerin kanunların önünde eşit olması, devlet tarafından korunmaları ve ayrıcalıklı herhangi bir sınıfın bulunmaması şeklindedir. Demokratik bir yönetime sahip olan bir devlet aynı zamanda kalkınma durumu ne olursa olsun, halkın çıkarlarını en iyi şekilde anlayabilen ve bu yönde kararlar alabilen bir anlayışa sahiptir. Demokratik devlet anlayışı, şiddet içeren eski düzenin aksine müzakere ve karşılıklı tartışmanın bulunduğu bir toplum düzenini esas almaktadır. İktidar mücadelesinde oylama aracı artık “güç” olmaktan çıkmakta ve oy pusulası bir anlamda merminin yerini almaktadır.<sup>128</sup> Devlet anlayışında, yasama ve yürütme organlarının her eylemlerinin ardında tüm otoritenin nihai kaynağı olan toplumun, halkın iradesi bulunmaktadır.

Demokrasi kuramı felsefi açıdan düşünüldüğünde; olanla olması gereken arasındaki mücadeledir. Olanı gereken ve olan durum her zaman paralel olarak yan yana devam etmeyecek bazı

<sup>125</sup> Duverger, 1986, s.17.

<sup>126</sup> Anayurt, 2024, s.475-476.

<sup>127</sup> Mustafa Erdoğan, **Anayasal Demokrasi**, Siyasal Kitabevi, 2.Baskı, Ankara, 1999, s.205.

<sup>128</sup> Subhash C. Kashyap, **Democracy and Good Governance Some Guidelines for Today's Parliamentarians**, Vitasta Publishing, New Delhi, 2017, s.100-104.



noktalarda karışacak bazı noktalarda ile çarpışacaklardır. Bunun sonucunda farklı iki durumun yararı ortaya çıkacaktır. Ancak ikisi arasındaki ilişkinin doğası kavranamazsa bu yarar gitgide azalacak ve tükenecektir.<sup>129</sup>

*Dahl* demokrasiyi açıklarken, mevcudiyetinin bazı şartlara bağlamış olup buna “*asgari usul*” adını vermiştir. Asgari usul şartları yedi tanedir ve oldukça yaygın bir şekilde kabul görmüştür.<sup>130</sup> Bunlar;

- Hükümetin devlet idaresi ile ilgili prosedür ve politikalar hakkında bir denetim mekanizması oluşturulmalıdır. Bu mekanizmaların kontrol yetkisi anayasada belirtilmiş olup yine anayasaya uygun seçilmiş organlar tarafından yürütülmelidir.
- Seçimle iş başına gelen yapılar ve organlar, sık olarak tekrarlanan ve dürüst bir şekilde sürdürülen seçimlerle varlıklarını devam ettirmelidir.
- Sadece teoride değil, pratikte de tüm kişiler (yetişkinler) yönetim organlarına seçimler aracılığıyla katılabilme olanağına sahip olmalıdır.
- Yönetilen toplumun, karşılığında ciddi bir cezaya maruz kalacağına tehdi bulunmaksızın kendisini siyasal meselelerde ifade edebilme özgürlüğüne sahip olmalıdır.
- Bilgi edinme özgürlüğü alternatifi var olacak şekilde var olmalıdır. Toplumda yaşayan kişiler bilgi kaynaklarından haberdar olmalıdır ve bunun yanı sıra alternatif haber kaynakları da bulunmalıdır. Haber kaynakları kanunlar tarafından korunmalıdır.
- Toplumda yaşayan tüm yetişkinler yapılacak olan seçimlerde oy verebilme hakkına sahip olmalıdır.
- Toplumdaki kişiler görece bağımsız kurum ve organizasyon kurabilmeli ve bunları şekillendirme özgürlüğüne sahip olmalıdır.

Yukarıda açıklanan demokrasinin asgari usul ilkelerinden yola çıkılarak demokrasi ile yönetilen bir ülkenin karakteristik özellikleri şu şekilde özetlenebilir; demokrasi ve demokratik yönetim; herkese uygulanabilecek eşit, genel ve hür seçim hakkı, toplumdaki herkes için sağlıklı bir şekilde ve alternatifi var olan bilgiye erişim hakkı, düşüncelerini korkmadan ifade edebilme özgürlüğü, muhalefet ve koalisyon oluşturma özgürlüğü, oy aracılığıyla yöneticilerini düzenli olarak değiştirme özgürlüğü, seçimle iş başına gelme ve seçimle iş başından gitme imkanlarının var olduğu bir yönetim biçimidir.<sup>131</sup> Demokrasinin mevcut olmasını sağlayan bu unsurlar demokratik yönetim anlayışına sahip bir devlette de var olması gereken unsurların başında gelmektedir.<sup>132</sup>

<sup>129</sup> Sartori, 1987, s.9.

<sup>130</sup> Larry Diamond ve Marc F. Plattner, **Demokrasinin Küresel Yükselişi**, Çev: İhsan Sezal, Fatoş Dilber, Yetkin Yayınları, Ankara, 1995, s.72-73.

<sup>131</sup> Anfred G. Schmidt, **Demokrasi Kuramlarına Giriş**, Çev: Emin Köktaş, Vadi Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2002, s.21.

<sup>132</sup> Dahl, 2021, s.99-100.

Demokratik bir yönetim sağlanması sadece “*hukukun üstünlüğü*” gereği denetlenmesi ile gerçekleşmemelidir. Bununla birlikte denetimi mümkün kılan ve yönetsel karar alınmasına katılımı gerçekleştirecek bir iletişimin var olması da devlet ve halk arasındaki demokratik yönetim için olması gereken bir şarttır. Farklı bir ifade ile; devlet yönetenlerinin meşruluğu sadece kanunlarla değil aynı zamanda iletişim ile de desteklenmelidir. Demokrasinin gerçek anlamda işleyebilmesi için devlet halkın ihtiyacını öğrenebilmeli, halkın da bu ihtiyaçlarını ifade etme olanağının bulunması gerekmektedir. Genel anlamda demokrasinin ve demokratik devlet anlayışının gereği; özgürlüklerin doğru biçimde kullanılması, siyasal temsilin sağlıklı bir biçimde sağlanması ve bunun dışında hem siyasal yönetime hem de idari yönetime toplumdaki kişilerin katılımlarının bulunması gerekmektedir. Zamanında her ne kadar istisna bir yönetim anlayışı olsa da demokratik yönetim artık modern devletlerin vazgeçilmez ve neredeyse ne kadar demokratik oldukları ile ilgili bir yarışa bile girebilecekleri bir noktaya gelmiştir. Demokratik düzen ve anlayış dünden bugüne gerçekleşmemiş toplulukları idare ve idame edenlerin ellerindeki yetkiler yavaş yavaş sınırlandırılarak bu noktalara gelinebilmiştir.

Devletin demokratikliğe sahip olmasının sonucu idarenin de demokrasi çerçevesinde şekillenmesi ve gelişmesidir. Demokratik bir devlet anlayışında idare yukarıda da belirtildiği gibi demokratik devletlerde idare hukukun üstünlüğü sistemine dayanmaktadır. Karar alma süreçlerinde şeffaflık, hesap verilebilirlik ve katılımcılık hususuna dikkat eden demokratik idare bu sayede toplumdaki kişilerin hak ve özgürlüklerini koruyacak ve devletin işlevini adil bir şekilde yerine getirecektir.

## **F. İDARE**

### **1. Genel Açıklama**

Eski zamanlardan itibaren yönetim veya idare; insan topluluklarının ve o topluluklar arasındaki birlikteliğin merkezinde yer alan önemli kavramlardan birisini oluşturmaktadır. İnsanlık tarihinin oluşumu ile birlikte yönetsel işlem ve hareketlerin yavaş yavaş kendisini göstermeye başladığı ve insan topluluklarının doğmasıyla birlikte ortaya çıktığı varsayılmaktadır. Dünya tarihinin oluşmaya başladığı zamandan bu yana gerek eski yazıtlarda gerek toplumları idare edenlerin tutumlarında gerek hukuk normlarında kavramla ilgili pek çok kaynak bulunmaktadır. Durumun bu şekilde olmasına karşılık yönetim (idare) kavramının bilimsel açıdan irdelenmesi ve belirli bir disiplin haline gelmesi yakın geçmişte dayanmaktadır.<sup>133</sup> Yönetim kavramının bir bilim dalı niteliğine bürünmesi ve değişikliğe uğraşması Sanayi devriminden sonra başlamış ve XVIII. yüzyılda Almanya’da temelleri atılmıştır.

<sup>133</sup> Mehmet Mecek, Özge Kocakula Yıldırım, “Yönetim-İdare Kavramlarının Yapısal-İşlevsel Analizi ve Kavramsal Açından Tanımlanması”, **Journal of Social and Humanities Sciences Research**, Cilt:7, Sayı:54, 2020, s.1411.

Yönetim veya idare kavramının en can alıcı kısmı insanların rolünün ve öneminin farkına varabilmektir. XXI. yüzyılın başlarında yönetim bilimcisi *Mary Parker Follett* yönetimi “*insanlar aracılığıyla işleri halletme sanatı*” olarak tanımlamıştır.<sup>134</sup>

“*İdare*” kavramı Arapça kökenli olup sözlük karşılığı “*döndürme, çekip çevirme, yönetme*” anlamlarına denk gelmektedir.<sup>135</sup> Bunların yanı sıra günlük hayatta da idare kavramı pek çok yerde görülebilmektedir. “*İdare etmek*” yetinmek anlamına gelirken, “*idareye çağrılmak*” yöneticinin yanına gidilmesi, “*idareten*” ise geçici olarak gibi birbirinden farklı anlamları içerisinde barındırabilmektedir. En nihayetinde kelimenin özü hem bir uğraş veya çabayı hem de onu gerçekleştirmeyi görev edinen kişi veya teşkilatlanmayı ifade etmektedir.<sup>136</sup>

Yönetimin veya idarenin ortaya çıkmasındaki en önemli faktör çoğu kavramın sebebinde olduğu gibi insan faktörüdür. İnsanlar ezelden itibaren kısıtlı gıda kaynakları, yetersiz barınma koşulları ve çeşitli ihtiyaçların karşılayabilmek için mevcut kaynakların azlığı gibi sorunlarla karşıya kalmışlardır. İnsan adı verilen canlının yeryüzünde var olan pek çok türden daha zayıf bir varlık olması gerçeğine karşılık fiziksel sınırlarının ötesine geçip çevrelerini kontrol ve manipüle etme, organize olabilmek ve düşünerek sonuca varma gibi özellikleri de bulunmaktadır. İnsanların fiziksel açıdan bunca güçsüzlüğüne rağmen yüzyıllardır nasıl hayatta kalabildiği sorusunun cevabı akıl yürütme ve çözüm bulabilme becerilerinde saklıdır. İnsanların gelişimiyle birlikte kurdukları organizasyonlar da gelişime uğramış ve topluluk halinde hareket etmelerinin bireysel olarak hareket etmelerine nazaran daha büyük oranda ihtiyaçlarını karşıladığını keşfetmişlerdir. Topluluğa günbegün eklenen çeşitli yetenek ve beceriler neticesinde iş bölümü anlayışı gelişmiş ve görev dağılımları çeşitlilik arz etmeye başlamıştır. Görevler ve görev dağılımlarının sayısı yükselirken bu görevleri belirli seviyelere ayırıp ilkel anlamda otorite ve güç hiyerarşisi topluluklarını kendi aralarında belirlemeye ve geliştirmeye başlamışlardır.<sup>137</sup> Bu şekilde yönetim ve idare kavramının en temel şekli ortaya çıkmıştır.

Yönetime yönetim bilimi dalından yaklaşılabilecek olunursa; organizasyonel kaynakların planlanması, organize edilmesi, yönetilmesi ve kontrol edilmesi yoluyla hedeflere ve amaçlara etkili ve verimli bir şekilde ulaşılabilmesidir.<sup>138</sup> Tanımdan da çıkarılabileceği gibi idare etme veya yönetme eylemi planlama, organize etme, kontrol etme ve yönetme olmak üzere dört farklı işlev içermektedir. Planlama gelecekte ilgili durumla ilgili nerede olunmak istendiği ve oraya nasıl ulaşılması gerektiğini tanımlar. Organize etme planlamayı takip ederek planlamanın nasıl gerçekleştiğinin takibinde olan bir süreçtir. Yönetme; başka bir ifade ile toplumlara liderlik edilmesi veya organizasyonlarının sağlanması

<sup>134</sup> James A. F. Stoner, Edward Freeman, **Management**, 4th Edition, Prentice Hall, 1989.

<sup>135</sup> Gözübüyük, Tan, 2021, s.3.

<sup>136</sup> Yaşar, 2016, s.28.

<sup>137</sup> Daniel A. Wren, Arthur G. Bedeian, **The Evolution of Management Thought**, John Wiley&Sons, 6th Edition, Westford, 2020, s. 11.

<sup>138</sup> Richard L. Daft, **Management**, Thomson South-Western, 8th Edition, 2003, s.7-8.

istenilen ihtiyaçların giderilmesi için gerekli olan ortak görüşün sağlanmasıdır. Kontrol etme ise; yönetimin son aşaması olup gerekli olan ihtiyaçların karşılanıp karşılanmadığının tespitinin yapılması ve istenilen yerde olup olunmadığının belirlenmesi anlamına gelmektedir.<sup>139</sup> Elbette ki yukarıda bahsedildiği gibi temel yönetim ve idarenin olduğu topluluklarda bu şekilde bir yönetimin var olduğundan söz edilemez. Bu tanımlama yönetimin yönetim bilimi açısından ayrıntılı ve irdelenerek araştırılması sonucu ortaya çıkan bir tanımlamadır.

İdare ya da yönetim kavramları ele alındığında, tanımlamalar ve açıklamalar hiçbir zaman sabit veya birbiriyle tamamen örtüşen nitelikte değildir. İçerisinde pek çok değişken bulundurması ve sürekli güncel gelişmeleri barındırdığı düşünüldüğünde bu kavramların farklı bilim dalları için farklı tanım ve anlamlar içermeleri kaçınılmaz bir sonuç olmaktadır. Yönetim veya idare kavramları pek çok bilim dalı ile ilgili olmakla birlikte uygulandığı alana veya duruma göre değişiklik arz etmektedir. Örneğin; kamu hukuku/idare hukuku ve kamu yönetimi bilim dalında yönetim “*administration*” olarak kullanılırken işletme yönetiminde “*management*” olarak ifade edilmektedir. Eğer yönetimi uygulayan taraf hükümet, devlet veya yerel bir yönetim ise bu durumda “*government*” şeklinde kullanılmaktadır.<sup>140</sup> Yönetim ve idare kavramı doğumundan itibaren sürekli gelişme ve değişme yaşayarak günümüz şartlarında kullanıldığı haline ulaşmayı başarmıştır. Çalışmada yönetim veya idare kavramları kamu hukuku açısından ele alınacak olup, devletlerin ve idarenin yönetimi şeklinde incelenecektir.

## 2. Demokratik Devlette İdare

Sahip olduğu uzun tarihsel geçmiş incelendiğinde; idare edilenler veya yönetilenler olarak ifade edilen halk, toplum vb. insan toplulukları başlarda birlikte yaşam süren küçük oluşumları işaret etse de sayıları artıp, nitelikleri geliştikçe yeniden yorumlanmak zorunda kalmışlardır. Aynı şekilde toplumun idare edilmesinin anlamı da en başlarda basit grupları yönetmek, yönlendirmekten tüm insanlığı ilgilendiren çerçeveye doğru genişlemiş ve farklı bir boyut kazanmıştır. Günümüz anlamında devletin sorumlu olduğu toplumu idare anlayışı; kişilerin alternatif gelecekleri hakkında düşünmesi, nasıl yaşamaları veya nerede yaşamaları gerektiği konusunda fikir beyan etmesi, hatta ve hatta nasıl ölmesi gerektiği hususunda bile karar vermekle oldukça meşgul durumdadır.<sup>141</sup> Çağdaş idarenin yeniden ele alınması ve günümüz modern devletlerine uyarlama çalışması bu noktada önem arz etmektedir. Bu kadar kişi hayatına dâhil olan bir idarenin mutlaka demokratik bir yönetim anlayışı ile birlikte harmanlanması kişi hak ve özgürlükleri açısından hayati sonuçlar doğurabilir. Bu sebeple demokratik bir devlette idareden ve yönetimden ne anlaşılması gerektiği, idarenin bu demokratik yönetimde hangi

<sup>139</sup> Daft, 2003, s. 8-9.

<sup>140</sup> Bekir Parlak, **Yönetim Bilimi ve Çağdaş Yönetim Teknikleri**, Beta Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, 2013, s.1.; Mecek ve Kocakula Yıldırım, 2020, s.1412.

<sup>141</sup> Eran Vigoda, **Public Administration: An Interdisciplinary Critical Analysis**, CRC Press, 2002, s.38-39.

noktada durduğu ve nasıl hareket edeceği belirlenmeli, uzun zamandır üzerinde uzlaşmamış ve geçmişten bu yana belirsiz olan kavramlar artık somut hale getirilmelidir. Demokratik bir idare anlayışı medeniyetin en yüce idealleri arasında yer almakta olup, toplumların ulaşmayı hedeflediği en üst seviyeyi temsil etmektedir.<sup>142</sup> Tarih boyunca bu ideale ulaşmaya çalışmak ve onu gerçekleştirme çabaları idare üzerinden geliştirmeye çalışılmıştır. Dolayısıyla idarenin üzerinde böyle bir sorumluluk varken içinin anlamlı ve uygulanabilir şekilde doldurulması gerekmektedir.

Günümüz modern devletlerinde idare anlayışı idare hukuku alanındaki anlayıştır. Kamu yönetimindeki daha çok yönetsel (merkezi-yerel) anlayıştan bu noktada ayrılan idare hukukundaki idari anlayış tıpkı devlet ile hükümet ayrımının yapılması kadar önem taşımaktadır. Devletin sosyal devlet olması gereği üzerine modern çağlarda üzerine düşen görevin artması ile birlikte idarenin üstlendiği veya üstleneceği sorumlulukların sayısı da artış göstermiş ve gösterecektir. Geçmişten beri güçlendirilmeye çalışılan idari anlayışın uygulamaları yavaş yavaş sonuç vermeye başlamış ve yıllardır bir zemine oturmaya çalışan bu kavramlar kendilerini iyiden iyiye belli etmeye ve devletler üzerinde etkili olmaya başlamışlardır.

Modern devlet anlayışının gelişmesi ve değişmesi sonucunda devlete yüklenen sorumlulukların ve takip etmesi gereken sistemin ne denli değiştiği daha önce de ifade edilmiştir. Devlet, kendisine sosyal yaşamın değişikliği neticesinde tanınan bu yeni ödevlerin üstünden gelmek durumundadır. Üstesinden gelmelidir ki demokratik ve sosyal devlet olma amacını ve hedefini gerçekleştirebilsin. Aksi halde modern anlamdaki devlet niteliğine ulaşamayacaktır. Modern devletlerde sunulan kamu hizmetleri, devletin sorumluluğundaki iş ve eylemler gitgide gerek sayıca gerek nitelik olarak artmaktadır. Bazı kamu hizmetleri öteden beri var olsa da onlara ek olarak farklı hizmet ve sorumluluklar da devletin idamesine verilmiştir. Eskiden beri var olan hizmetler savunma, adalet sağlama gibi hizmetlerdir. İdamesi altındaki topluluğu idare etmek isteyenler en başında o topluluğu dışarıdan gelecek tehlikelere karşı koruma altına almalıdır. Bu sebeple ilk kamu hizmetleri arasında savunma hizmetlerinin bulunması şartıdır. Bunlara ek olarak artık devlet sorumluluğuna ekonomi, ticaret ve daha pek çok alandaki kamusal hizmetlerde eklenmiştir. Toplum idare ve idame edenler tüm bu hizmetleri aksatmadan ve uygun şekilde karşılamak zorundadır. Aksi takdirde demokratik bir devletteki iktidar güç, konumunu ve geleceğini koruyamaz, kudretlerinin muhafazasını sağlayamazlar. Çünkü devlet bir kişi, şahıs değildir. Kendisi doğrudan bir şey icra edememekte ya da uygulamada bulunamamaktadır. Bunu hükümet gerçekleştirmekte ve devlet gücünü tekelinde hükümet bulundurmaktadır.<sup>143</sup>

---

<sup>142</sup> Vigoda, 2002, s.39-41.

<sup>143</sup> Duguít, 1954, s.76-77.

En nihayetinde demokratik bir devlet anlayışında idarenin “iyi” kimliği ile yer alması zaruridir. Daha önce de ifade edildiği gibi demokratik devlet yalnızca demokrasinin mevcut olmasının yeterli olmadığı aynı zamanda yönetim süreçlerinde ve diğer işlem ve eylemlerinde de demokratik yönetim anlayışının benimsendiği bir devleti nitelemektedir. Dolayısıyla demokratik bir devletin idaresi iyi idare anlayışını ve felsefesini benimsemiş bir yönetimden söz etmektedir.

### 3. İyi İdare

İyi idare; yalnızca idare hukukçuları arasında değil aynı zamanda pek çok bilim alan (kamu yönetimi, siyaset vb.) tarafından da kullanılan ve son zamanlarda daha sık duyulmaya başlanan bir kavramdır. Çok sayıda alanda bulunması sebebiyle tanımlamasında pek çok bakış açısı barındırmaktadır. Hukuksal ve sosyal bilimler açısından kavrama yaklaşıldığında idarenin işleyiş biçimi ve usulü, devletin iş ve eylemlerini gerçekleştirirken idare edilenlerin devlet tarafından gelebilecek olan suistimallere karşı korunabilmesi iyi idare kavramının özünü oluşturmaktadır.<sup>144</sup>

Hukukun üstünlüğü, demokratik yönetim ve iyi idare modern devletin temel unsuru olarak düşünülmektedir. Kavram, ilk duyulduğu anda bile hukuk ile kolayca ilişkilendirilebilmekte ve demokrasi veyahut demokratik bir yönetimde bulunan/bulunması gereken bir olgu olduğu rahatça söylenebilmektedir. Dolayısıyla bu unsur devletin ve sahip olduğu kurumların yapısını, işleyişini, devlet kurumlarının karşısında toplumun konumunu ve devlet ile toplum arasındaki ilişkinin normlarını oluşturmaktadır. Bu üç kavram birbirleri ile örtüşen kavramlardır. Hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti niteliği hükümet iş ve eylemleri karşısında kişileri “devlet” olarak koruma ihtiyacını karşılamaktadır. Demokrasi, hukukun üstünlüğü ilkesine derinlik kazandırmakta ve devlet süreçlerine kişilerin de katılımı için gereken ortamı hazırlamaktadır. İyi idare ise; sadece hukukun üstünlüğü ve demokrasinin geliştirilmesi ile ilgili olmayıp bununla beraber gerek hükümetin gerek devletin işlem ve eylemlerinin hesap verilebilirliğini ve etkinliğini de içeren bir kavramdır.<sup>145</sup> Söz konusu gelişmiş ve çağdaş bir devlet ise bu üç kavram her ne kadar birbirinden farklı zamanlarda ortaya çıkmış olsa da birbirinden ayrı düşünülemezler. Öteden beri hukuk devleti ve demokrasi kavramlarının genelde birlikte anıldığı bilinmektedir. Günümüz devletlerinde ise iyi idare kavramı artık bu nitelikteki devletlerin hayati boyutuna dönüşmüş olup ayrı ayrı gelişmek yerine birlikte bir etkileşim sürecine girmişlerdir. Bu süreç halen gelişim aşamasını sürdürmektedir.

Hukuk devleti ve demokrasi kavramları daha çok yönetici/idare eden tarafı ile ilgiliyen iyi idare kavramı bir toplum hakkı şeklinde algılanmaktadır. Çoğunlukla bu kavram demokrasi ile eş değer

<sup>144</sup> Henk Addink, **Good Governance: Concept and Context**, Oxford University Press, London, 2019, s.3.

<sup>145</sup> Addink, 2019, s.4

görülse de aslında kendi içeriklerine sahiptir. Uygunluk, şeffaflık, hesap verilebilirlik, katılımcılık gibi pek çok ilke iyi idare ilkelerini oluşturmaktadır ve hepsi iyi idare anlayışı çerçevesinde yorumlanabilecek nitelikte ilkeler niteliğindedir. Uygulamada farklı alanlarda bu ilkeler ile karşılaşılrsa da artık günümüz dünyasında gönül rahatlığı ile iyi idarenin evrensel unsurları haline geldiğinden söz edilebilir. İyi idarenin içeriği devlete bağlı kurum ve kuruluşların iş ve eylemlerinde katılım, hesap verme, saydamlık, açıklık, fikir birliği, yanıt verme, kapsayıcılık ve hukukun üstünlüğüdür.<sup>146</sup>

Devlet ve devlete bağlı olan kurumlar belirli görevler ile görevlendirilmişlerdir. Ülkedeki insanları günlük olası tehditlerden korumak, temel hak ve özgürlüklerine gelebilecek herhangi bir saldırıyı önleyebilmek, hayatın olağan akış halinde sürdürülebilmesi için gereken iş ve eylemlerde bulunmak gibi pek çok ödevi bulunmaktadır. Ancak, bu noktada devletin her alanda mutlak bir otorite olması, gücü altındaki bireyleri keyfi ve baskıcı bir şekilde kontrol edebilmesi anlamına gelmemektedir. Konunun bu noktada sınırlanması ve sonuçlarının kontrol etmeye dönüşmemesine hizmet etmesi gereken iyi idare kavramıdır. İyi idare sayesinde devlet kendisine tanımlanan yasal normlara uyarak onları içselleştirebilmektedir. Dolayısıyla bu noktada üç temel adım vardır. Bunlar; iyi idarenin ne olduğunun açıklanabilmesi, bunların yasal normlar olarak ülkenin hukuk sisteminde var olması ve var olan bu normların uygulamaya konulmasıdır.<sup>147</sup>

Hukukun bir devlette var olması iyi bir idarenin, iyi bir yönetimin öncelikli koşulu olmasına rağmen bu hukukun ne kadar uygulandığı ne kadar uygulanabildiği de hayati önem arz eden bir başka noktadır. Devlet ve devlete bağlı kurumların hukuk dışı hareket etmemesi, iş ve eylemlerinde hukuk devleti çerçevesi içerisinde kalması iyi idarenin sağlanabilmesinin vazgeçilmez bir unsurudur. Hukuk devlette var olmakta ancak devletin organları tarafından uygulanmaktadır. Dolayısıyla devletin hukuku uygulayıcı olan kurum ve kuruluşlarının da iyi bir şekilde hareket etmesi hukukun ne olduğu konusunda önem arz etmektedir. İyi bir şekilde hareket etme ne anlama gelmektedir? Hukuk işlem ve eylemleri her şeyin ötesinde ahlaki boyuta da sahip olan durumlardır.<sup>148</sup> Dolayısıyla devlete bağlı olan kurum ve kuruluşlar hareket ederken kimin ne davranışta bulunduğuna ve kimin ödevlerini yerine getirip getirmediğine de bakmakta ve bir işlem veya eylemde bulunmaktadır. Hukuk uygulayıcısı konumunda bulunan gerek idare gerek yargı gerekse de diğer devlete bağlı olan organların her daim tutum ve davranışları, işlem ve eylemleri, karar ve yaptırımları bazı ilkeler çerçevesinde ve hukukun üstünlüğü çatısı altında bulunmalıdır. Aksi halde iyi bir idare sağlanmak istenirken kötü bir yönetimden söz edilecektir.

---

<sup>146</sup> Kashyap, 2017, s.77-78.

<sup>147</sup> Christian Tomuschat, **Human Rights; Between Idealism and Realism**, Oxford University Press, 2006.; Julia Antje Elisabeth van der Jagt, **Millieuconvenanten Gehandhaafd**, 2006.

<sup>148</sup> Ronald Dworkin, **Hukukun Hükümleri**, Çev. Ertuğrul Uzun, Nora Yayınevi, İstanbul, Haziran 2018, s.19-21.

## G. VERGİ VE VERGİLENDİRME

### 1. Vergi

Hukukun başka hiçbir dalında toplumdaki kişiler devlet ile vergi hukukunda (dolayısıyla idare hukukunda) olduğu kadar sık karşılaşmamaktadır. Kişiler doğdukları andan itibaren devletle kalıcı bir ilişki kurmakta ve bu ilişkinin niteliği yavaş yavaş bir borç ilişkisine dönüşmektedir. Her ekonomik faaliyeti etkileyen vergi ve vergi hukuku toplumdaki kişilerin ne kadar yatırım yapabileceklerini ne kadar tüketebileceklerini ne kadar tasarruf edebileceklerini belirlemekte olup tüm bunlar toplam vergi yüküne bağlı olmaktadır.<sup>149</sup> Dolayısıyla kişiler üzerine düşen vergi yükleri neticesinde bunlara karar verebilmekte ve eylemlerini vergilerine göre ayarlamak durumunda kalmaktadır. Peki vergi kavramı ne anlama gelmektedir? En kısa tanımlaması ile devlet tarafından toplumdaki kişilerden alınan paradır. Ancak vergiler, başka şekilde harcanılan paralardan iki noktada ayrılmaktadır. Bu iki farklı nokta devlet tarafından alınması ve karşılığında belirli bir mal veya hizmete yönelmemesi şeklinde ifade edilebilir. Geniş anlamda bir vergi tanımlaması yapılması gerekirse; vergiler, devlet tarafından tahsil edilen ve karşılığında belirli mal veya hizmetlere yönelik herhangi bir doğrudan bireysel hak vermeyen zorunlu ödemelerdir.<sup>150</sup> Bu tanımlamanın ikinci kısmı vergileri, devlet veya teşebbüsleri tarafından mal ve hizmet satışı üzerinden alınabilecek fiyat, ücret veya harçlardan ayırmaktadır. Tüm bu ödemeler de bir kamu geliri yaratmakta iken, yapılan ödemenin karşılığında doğrudan bir ürün veya hizmet tedarik edilmesi hususu vardır. Oysa vergilerde böyle bir durum söz konusu değildir. Özel sektörde de kişiler herhangi bir mal veya hizmet alacakları zaman gönüllü olarak bir ödeme yapmakta ve istediklerine erişmektedir. Buna karşın vergi, doğası gereği bir zorlama içermektedir. Bu özelliği de vergilendirmeyi modern demokrasi içerisindeki çoğu faaliyetten ayırmaktadır.<sup>151</sup>

Vergi kavramının kökeni ele alındığında eski zamandan itibaren insanların krallara, hükümdarlara, kabile reislerine veya derebeylerine ahlaki veyahut dinsel sebeplerle gönüllü ve/veya zorunlu olarak aktarılan armağan, hediye veya destek niteliği göze çarpmaktadır. Fakat zaman içerisinde yapılan bu mali yardımların zorunlu hale gelmesi sonucunda inisiyatif hediye veren hediye alan devrolmuştur.<sup>152</sup> Modern devletlerin günümüz haline evrilmeleri ile birlikte geçmişte yapılan bu hediye ve desteklerin yetersiz kalması sonucunda vergi şeklen ve madden bir ödev haline getirilmeye başlanmıştır. Bunun nedeni ilk başlarda devlet geliri kralın/hükümdarın/yöneticinin dostlarından ya da müttefiklerinden gelen hediyeler iken, savaşlar neticesinde genişleyen topraklara hizmet sunulması gerekliliği ve büyüme neticesinde artık bu hediye veya yardımlar yerlerini “görev” ya da “vazife” gibi

<sup>149</sup> Klaus Tipke, Joachim Lang, **Steuerrecht**, Otto Schmidt, 2021, s.1.

<sup>150</sup> Stephen Smith, **Taxation: A Very Short Introduction**, Oxford University Press, Oxford, 2015, s.33.

<sup>151</sup> Smith, 2015, s.34.

<sup>152</sup> Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, Ofset Matbaası, İstanbul, 1982, s.2.



kavramlarına bırakmıştır. Tüm bu evrimin sonucunda vergi açısından gelinen nokta bir “zorunluluk” olarak ifade edilmektedir.<sup>153</sup> İsmi her ne şekilde olursa olsun vergilerin kökeni sorulduğunda *Wilhelm Gerloff* vergilerin tarihini “*insanların bir arada yaşaması kadar eskidir*” şeklinde ifade etmiştir. Armağandan bir ödemeye, ödemedenden zorunlu bir ödemeye dönüşen vergiler artık herkes için genel bir yükümlülüğe ve ihtiyaçların karşılanmasında ana araç haline dönüşmüştür.<sup>154</sup> Dolayısıyla vergiye dair olan bu yaklaşım verginin vatandaşlık ödevini yansıtmaktadır. Başka bir ifade ile devletler toplumdaki kişilere kamusal mal ve hizmetleri sunarken bunun karşılığı vatandaşlar tarafından vergi yükümlülüğü ile ödenmektedir. Bu yaklaşıma göre vergiler, toplumsal düzenin korunması ve sürdürülmesi için ödemesi gereken yükümlülüktür.<sup>155</sup>

Vergi, belirli bir hizmetin karşılığı niteliğinde olmayan ve kanunun vergi ödeme yükümlülüğü yüklediği koşullara tabi olan herkese kamuya gelir elde etmek amacı ile kamu otoritesi tarafından uygulanan mali ödemelerdir.<sup>156</sup> Tanımdaki gelir elde etmek ibaresi, verginin doğasını mali amaç ile sınırlandırıyor gibi gözükse de özellikle günümüz itibari ile vergi ve vergi ile ilgili tüm ödemeler artık sadece mali amaç olmaktan ileri gitmişlerdir. Bu sebeple bu tanımlamadaki sadece gelir elde etmek ibaresi artık neredeyse ikincil bir amaç şeklindedir. Başka bir tanımlamaya göre vergi genel itibariyle; “*kamusal giderlerin karşılanması amacıyla devletin gerek ekonomik gerek sosyal hayata müdahale etme güdüsü ile kullandığı en temel ve etkin mali araçtır.*”<sup>157</sup> Vergi kavramında önemli olan bazı noktalar vardır. Bunlardan ilki, her şeyden önce, bir verginin toplumdaki bir kişi tarafından ödenmesinin, vergi yükümlüsüne fayda sağlayan herhangi bir devlet hizmetinden yararlanma hakkını tesis etmemesidir. Başka bir ifade ile vergi tek taraflı olarak yapılan bir ödemedir. Bu sebeple vergi yükümlüsü kendisi tarafından finanse edilen kamu hizmetlerinden ve olanaklarından yararlanmadığı veya kullanmadığı gerekçesi ile üzerine düşen vergiyi ödemeyi reddedememektedir.<sup>158</sup> Toplumdaki kişiler vergilerin zorlayıcı olması nedeniyle vergi ödemekten kaçınmamaktadır. Vergilendirme keyfen yapılamayacağı gibi üzerine düşen vergiyi ödeme durumu da keyfen yapılamaz. Aksi takdirde devletin devamlılığı ve sürekliliği tehlikeye düşecektir. Modern çağda devletin üzerine düşen yük ve ödevler ancak vergi gelirlerinin devamlılığı ile yerine getirilebilmektedir. Konu ile ilgili ABD Yüksek Mahkemesi Yargıcı Holmes, “*Vergiler uygar bir toplum için ödediğimiz bedeldir*” şeklinde bir söylemde bulunmuştur. Dolayısıyla vergi ve vergi gelirleri olmadan devlet kurulamaz, siyaset de

<sup>153</sup> Vergiler tarih boyunca büyük bir titizlik ile toplanmıştır. Eski Mısır’da MÖ 2300’lerden kalmış olan bir tabletin üzerinde kabartmalı olarak vergilendirme ile ilgili süreçlere rastlanmıştır. Kabartmada üç vergi mükellefi Firavun’un vergi katiplerinin önünde diz çökmüşlerdir. Dördüncüsü ise bir gözetmen tarafından vergi katibinin önünde diz çökmeye zorlanmıştır. Bunun gibi benzer görüntüler Eski Mısır ile ilgili pek çok kabartmada görülmektedir. Günter Schmölders, *Allgemeine Steuerlehre*, Duncker & Humblot, Berlin, 1980, s.14-15.

<sup>154</sup> Wilhelm Gerloff, *Die Öffentliche Finanzwirtschaft*, 2.Aufl., Bd.1., Frankfurt, 1948, s.48.

<sup>155</sup> John Rawls, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1999.

<sup>156</sup> Schmölders, 1980, s.63.

<sup>157</sup> Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Basım Yayım Dağıtım, 10.Baskı, Bursa, 2019, s.83.

<sup>158</sup> Gerloff, 1948, s.150.

yapılamaz. Vergileri kaldıracığını ve almayacağını söyleyen bir hükümet kısa zaman içerisinde kendisi de yok olmaya mahkumdur.<sup>159</sup>

Vergi, devletin elindeki bir araç veya bir enstrüman olarak görüldüğünde, verginin işlevleri sonuçta devletin kendine koyduğu görevlerle belirlenmektedir.<sup>160</sup> Başka bir ifade ile devlet kendisine tanımladığı görev ve yükümlülükleri yerine getirirken en başta vergileri bir araç olarak kullanmakta ve kamusal hizmet ve ihtiyaçların giderilmesini sağlamaktadır. Aslında bir bakıma vergileri devletin ödevlerinin karşılığıdır şeklinde ifade etmek yanlış olmayacaktır. Zira, yukarıda da bahsedildiği üzere vergilerin tarihi göz önünde bulundurulduğunda devlet anlayışında yaşanan gelişmelere paralel olarak değişim gösterdikleri açıkça görülebilmektedir. Devlet, modern bir hal almaya başladıkça vergilerin statüsü de gerek devlet yönetimi gerek toplum açısından önem kazanmıştır. Başlarda yalnızca belirli ve temel ihtiyaçların finansmanında kullanılan vergiler artık sosyal devlet olmanın getirdiği sorumluluk ile birlikte harcanma alanlarını oldukça yaygınlaştırmışlardır. Bu durum sosyal refahın sürdürülebilmesi için zaruri önem taşımaktadır. O halde vergi ve vergilendirmenin amacı artık bir vatandaşlık ödevi olmasının yanı sıra sosyal devlet olmanın da gereklerinden birisi haline gelmiştir.<sup>161</sup>

## 2. Vergilendirme

Vergi hukuku, vergilendirmenin hukuk sistemini ele almaktadır. Vergilendirmenin özünü, devletin vergi yükünü kişilerin özgürlüğünü zedelemeyecek şekilde adil olarak dağıtmasını bekleyen toplumdaki kişiler ile devlet arasındaki bir ilişki oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi hukuku bilimi bir anlamda vergi adaleti bilimi olarak da nitelendirilmektedir. Vergi adaletinin sağlanması, hukukun üstünlüğünün temel bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Devletin vergi yükünü adaletli bir şekilde paylaşması esastır. Bu dağıtım sürecinde ise hukukun üstünlüğü ilkesine sadık kalınması zorunludur. Aksi takdirde, adil olmayan bir vergi düzenlemesi anayasal normlara aykırılık teşkil edebilir. Anayasa hukuku bir yandan vergi hukukuna mülkiyet yönünden derin bir şekilde nüfuz ettiği için vergi hukukunun tüm temel sorunları aslında anayasal bir başlangıca sahiptir. Vergi hukuku, her şeyden önce hukukun üstünlüğüne dayalı bir *vergi devletinde*,<sup>162</sup> vergilendirmenin keyfî olarak yapılamayacağı ve bir verginin keyfî olarak konulamayacağına yasama organınca açıkça belirtilmesini ifade etmektedir. Devletin mali kaynaklara olan ihtiyacı arttıkça vergi devleti olma niteliği de güçlenmekte olup hukukun üstünlüğü temel ifadesini o kadar çok vergi devletinde bulmaktadır.<sup>163</sup>

<sup>159</sup> Klaus Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, Aus Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2012, s.1312.

<sup>160</sup> Schmölders, 1980, s.66.

<sup>161</sup> Richard M. Bird, Eric M. Zolt, "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries", **UCLA Law Review**, Cilt:52, Sayı:6, 2005.

<sup>162</sup> "Vergi devleti; Vergilerin kamusal faaliyetlerin gerektirdiği kamusal harcamaların karşılanması için başvuru olan en önemli araç olmasından ötürü sosyal hukuk devletleri aynı zamanda bir vergi devletidir." Tipke, 2012, s.1.

<sup>163</sup> Tipke, Lang, 2021, s.2-3.

Vergilendirme modern devlet ile doğmuş bir olgu değildir.<sup>164</sup> Tarihsel seyre bakıldığında vergiler ve vergilendirme kayıtlı tarihin en başından beri mevcuttur. Modern çağda; temel olarak yasal çerçeve ve mevcut anayasal düzenlemeler verginin ve vergilendirme gücünün hukuk kuralları gereğine ve hukukun üstünlüğü ilkesine göre uygulanmasını gerektirmektedir. Vergi ve vergilendirmenin bahsi geçen yasal dayanağa günümüz itibari ile sahip olmasının sebebi tarihsel seyirde keyfi vergilendirmeye karşı çıkmış olması ve verilen pek çok mücadele neticesinde yönetenlerin gelir artırma yetkilerinin sınırlandırılmak istenmesidir. Tarihin ışığında çoğu ülkede vergi ve vergilendirme uygulamalarının yasal bir temele sahip olması gerektiğine dair pek çok anayasal ilke bulunmaktadır. Bu anayasal ilkeler mevcut bir kanuni düzenleme olmaksızın vergi konulamayacağı ve vergilendirmenin yapılamayacağı anlamını taşır. Elbette anayasalar yasama organının vergi ve vergilendirme yetkisinin kullanımına ne derece izin verdiği konusunda farklılıklar göstermektedir. Ancak temel olan nokta bu yetkiye ne ölçüde izin verilirse verilsin, herhangi bir anayasal ve yasal düzenleme olmadan keyfiliğe dayalı bir biçimde verginin alınmaması doğal olarak vergilendirilmenin gerçekleşmemesi sonucunu doğurmaktadır.<sup>165</sup>

Vergilendirme; vergi kavramının uygulamaya geçirilmiş anlamını ifade etmektedir. Başka bir ifade ile verginin somutlaşmış hali olarak düşünülebilir. Vergilendirme yetkisi; vergiyi alabilme gücüne sahip olan yönetim erkini ifade etmektedir. Vergilendirme; anlam itibari ile bir husus, olay veya durum üzerinde vergisel bir yük meydana getirmek olarak tanımlanabilir. Belirli bir husus, olay veya durum üzerinde böyle bir yük oluşturulmasının temelinde zor kullanma gücü olmalıdır ki bu güç de devletin egemenlik yetkisine dayanmaktadır. Bu açıdan düşünüldüğünde vergilendirme yetkisi; genel itibari ile egemenlik özel itibari ile de mali egemenlikten kaynaklanmaktadır. Sıradan vatandaşlar için bu yetki; devletin zorlama gücünün en tanıdık ve bilindik tezahürüdür. Elbette devletin elinde bulunan bu yetki sonucunda icra edilmesi beklenen, elde edilen gelirlerin kamusal mal ve ihtiyaçların kullanımına sunulması ve toplumun istek ve ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Ancak bu noktada belirli bir ayırım yapmak gerekirse; vergilendirme yetkisi mantıksal olarak harcamanın doğasını ima etmemektedir. Dolayısıyla “*vergilendirme*” basitçe “*alma*” yetkisidir.<sup>166</sup> Literatürde “*vergi salma*” ifadesi de kullanılmaktadır. Bu ifade zorlamaya dayalı usuller kullanılarak hazineye gelir yaratma anlamını taşımaktadır.<sup>167</sup> Dolayısıyla vergi salma ifadesi kullanıldığında vergilerin doğasında bulunan cebirlik kendisini daha net bir şekilde göstermektedir.

Zorlama ile salınacak veya uygulanacak vergilerin anayasal temele dayandırılması, vergilendirme yetkisinin ayrıntılı olarak yasa ve anayasalarda düzenlenmesi gerekliliğinin önemini bir

<sup>164</sup> Smith, 2015, s.45.

<sup>165</sup> Frans Vanistendael, “Legal Framework for Taxation”, **Tax Law Design and Drafting**, International Monetary Fund, Vol.1, 1996, s.2-3.

<sup>166</sup> James M. Buchanan, **The Power to Tax**, Cambridge University Press, 1980, s.12.

<sup>167</sup> Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2009, s.11.

kere daha vurgulamaktadır. Vergilendirme yetkisi bu durumun analizi ile dar anlamda ve geniş anlamda olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergilendirme yetkisinin dar anlamdaki tanımı ilk durumu yansıtmakla birlikte; devlet gücünün kamu geliri yaratabilmek için vergi alma gücünü ifade etmektedir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi tanımında ise konu biraz daha detaylandırılmış olup devletin kamusal ihtiyaçları finanse etmek üzere gerçek veyahut tüzel kişilerden gelir yaratma gücünü açıklamaktadır.<sup>168</sup>

Vergilendirme yetkisi tarihi seyir içerisinde pek çok kez kimlik değiştirmiştir. XVII. yüzyılda jandarma devlet anlayışında tıpkı egemenlik anlayışı gibi sınırsız ve mutlak bir yetkiyi ifade etmektedir. Liberal devlet anlayışının hüküm sürdüğü XVIII. yüzyılda ise vergilendirme karşılık esasına göre alınmakta olup istifa kuramı ile açıklanmaktadır. XIX. yüzyılda kendisini gösteren kolektif devlet anlayışında ise bu yetki fedakârlık ve vatani görev temeline dayandırılmaya çalışılmıştır.<sup>169</sup> Vergilendirme yetkisini bünyesinde barındırmayan bir yapıdan devlet olarak söz edebilmek imkansızdır. Vergilendirme, kamunun ihtiyacı doğrultusunda geliri artırmanın bir yöntemi olarak ifade edilmektedir.<sup>170</sup> Vergilendirme veya vergilendirme yetkisi terimi genel olarak hükümetlerin giderlerinin finansmanı amacıyla gelir elde etmek üzere egemen gücün bu yetkiyi kullanmasını açıklamaktadır. Vergilendirme yetkisi, her bağımsız hükümetin hakkı olan egemenliğin esası ve içkin bir niteliğidir. Başka bir ifade ile vergilendirme yetkisi, egemen devletin doğasında var olan bir katkıyı geri alma yetkisi olarak da tanımlanabilir.<sup>171</sup> Uygur ve modern olan veya olmak isteyen genelde devlet özelde hükümet için vazgeçilmez bir yetkidir. Her bağımsız egemenliğe ait olmakla birlikte devletlerin ve hükümetlerin sürdürülebilirliği açısından zorunlu bir esastır. Bu sebeple vergilendirme yetkisi sınırlandırılmayacak kadar temel bir yapıya sahiptir.<sup>172</sup>

Devletlerin tarihin başından günümüze kadar kendilerine bir gelir kalemi yaratma zorunlulukları kaçınılmaz bir gerçektir. Gerek kamusal ihtiyaçların finansmanı olsun gerek devletlerin modernleşmesi ile güç kazanan sosyal devlet anlayışı nedeniyle olsun, devletin sürekli bir gelir yaratması icap etmiştir. Başlangıçta toplumun gönüllülük esasına dayanarak alınan vergi uygulamalarının, zamanla yasal bir zorunluluğa dönüşmesi neticesinde, devletin toplumun ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bu kaynakları organize etmesi ve yönetmesi sağlanmıştır. Toplumun eğitim, sağlık, savunma, adalet ve benzeri gibi yararına olan hizmetleri kendileri için etkili bir şekilde sağlayamaması sebebiyle devletin müdahaleci devlet tarafı gelişmiştir. Devlet ne kadar çok mal ve hizmet sunarsa o kadar vergi mükellefi bu

<sup>168</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.85.

<sup>169</sup> Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Cenker Göker, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 33. Baskı, Ankara, 2024, s.39.

<sup>170</sup> Thomas M. Cooley, **Law of Taxation**, Callaghan & Company, 4. Ed., Chicago, 1924, s.72.

<sup>171</sup> Cooley, 1924, s.149.

<sup>172</sup> Herman M. Knoeller, "The Power To Tax", **Marquette Law Review**, Vol:22, Issue:3, April 1938, s.125.

hizmetlerin finansmanına katılmak zorundadır.<sup>173</sup> Dolayısıyla bu tip hizmetlerin finanse edilmesinin vergiler aracılığı ile olduğu aşikardır.

Vergi ve buna bağlı olarak vergilendirme yetkisi, toplum ve devlet arasında kurulan güçlü bir köprü niteliğindedir. Vergi gelirleri devletlerin vazgeçemeyecekleri gelir kaynaklarıdır. Vergi gelirleri yok sayıldığında ve alınmadığında bir devletin ömrünü sürdürebilmesi ve etkin bir güç olarak atfedilmesine imkân yoktur.<sup>174</sup> İlk çağlarda özellikle savaş zamanı başvuru ve dini nedenlere dayandırılarak alınan vergiler, yeni çağ itibariyle randımanlı bir vergi sistemi şekline bürünmüştür. Sonuç olarak her ne isim altında alınıyorsa alınsın tüm tarihi seyirde vergiler o şekilde veya bu şekilde toplanmıştır. Başlarda sadece devletin savunma ve diğer giderlerini karşılama güdüsünde iken günümüz itibariyle ekonomik, sosyal, siyasi pek çok gayesi bulunmaktadır.

Vergisiz geçen bir insanlık tarihinin pek de mevcut olmadığı düşünülürken<sup>175</sup> devlet veya devlet benzeri kurumlar vergiler aracılığı ile egemenliklerini sürdürmüş ve giderlerinin finansmanını karşılamışlardır. Elbette verginin karşılığı ilk zamanlarda daha ilkel ve somut olaylara dayandırılabilir da günümüz itibari ile geline nokta vergilerin doğrudan somut bir karşılıkları bulunmamaktadır. Eğitimden savunmaya, adalet sisteminden park yapılmasına kadar en büyük hizmetten en küçüğüne hepsi vergiler aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla devletlerin vergilendirme yetkilerini kullanarak bu denli istikrarlı bir kaynağı sürdürmeye devam etmesi kaçınılmazdır.

## H. YAKIN, İLGİLİ VE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

### 1. Genel Açıklama

Modern dünyada temel yönetim ve idare kurumu olan devletin yanında artık bazı devlet dışı organizasyonlar veya uluslar üstü kurumlar da bağlayıcı karar verebilme ve uygulatabilme gücüne erişmeye başlamışlardır. Yaşanan bu gelişme, yönetim ve idarenin sınırlarının ulusal sınırları aşarak uluslararası düzeyde etkin olma kapasitesine sahip yeni aktörlerin meydana geldiğini göstermektedir. Temelde alınan kararların ortak noktası genelde toplumları özelde de bireyleri devlet erkinin karşısında güçlendirmek ve sürekli mücadele içerisinde bulunan bu iki tarafın daha eşit şartlarda çatışmasına imkân tanımak şeklindedir. Bu bağlamda, pek çok uluslararası kurum, bağlayıcı ya da tavsiye niteliğinde

<sup>173</sup> IRS, Understanding Taxes, <https://apps.irs.gov/app/understandingTaxes>

<sup>174</sup> Tıpke, 2012, s.1312.

<sup>175</sup> “Vergiler ve vergilendirme kayıtlı tarihinden başlangıcından beri mevcuttur. Var olan en eski belgelerden bazıları, Sümerlerde (günümüzde Irak) M.Ö. 3300’lerden kalma çivi yazılı tabletlerdir. Sümer şehir devletlerinde sosyal organizasyonun çekirdeğini oluşturan tapınaklar tarafından alınan altın, hayvan ve kölelerin listeleri bu kayıtlarda mevcuttur. Bu kayıtlar vergi kayıtları şeklindedir. Yapılan vergi ödemelerini kaydetme ihtiyacı, belki de yazılı kayıt tutmanın bir biçimini geliştirmenin en eski nedenlerinden birisidir. Vergilendirmenin bu nedenle yazının da gelişiminde rol oynadığı söylenebilir.” Smith, 2015, s.48.

kararlar üreterek küresel gündemde önemli bir yer edinmiştir. İyi yönetim, iyi idare, ombudsmanlık ve benzeri pek çok kavram bu kararlar neticesinde ortaya çıkmış gerek yakın ilişkili olduklarından gerek diller arası çeviri farklılıkları nedeniyle aralarında anlam kargaşası oluşmuştur. Hemen hemen hepsi temelinde devlet karşısında kişi ve kişileri korumayı ve güvence altına almayı hedefleseler de bazı anlam ve kavram bakımından içerikleri farklılıklar arz etmektedir.

Çalışmanın esas konusu olan iyi idare kavramı çoğu vergi veya idare hukuku terimine göre görece yeni bir kavramdır. Bu sebeple literatürde pek çok kavram “*iyi idare*” yerine kullanılmış ve tam da doğru olmayan ifadeler yaratmıştır. Bilim dalından diğer bir bilim dalına tüm bu kavramların karşılıdığı anlam ve uygulama alanı değişiklik göstermektedir. Karışıklık yaratmaması açısından çalışmanın esas konusunu oluşturan iyi idare kavramına benzer ve ilişkili bazı kavramları kısaca açıklamakta yarar görülmüştür.

## 2. İyi Yönetim ve İyi Yönetişim

İyi yönetim veya iyi yönetişim (good governance) kavramı 2000’li yıllardan sonra tüm dünyada dikkat çeken popüler bir kavramdır. Geleneksel yönetim anlayışının gelişmesi ve değişmesi neticesinde yönetilenlerin haklarının gözetilmesi ve insan haklarında yaşanan dönüşüm sebebiyle zaman içerisinde “*yönetişim*” kavramı içerisinde barındırdığı iki taraflılık sebebiyle kullanılır hale gelmiştir. Yönetişim kavramı, yönetime toplumdaki kişilerin katılabilmesine imkan tanımakta ve kanun çıkarma ve buna bağlı süreçlerin meydana getirilmesinde kişilerin ve genel olarak toplumun güçlendirilmesini ifade etmektedir.<sup>176</sup> Yönetişim kelimesinin önüne “*iyi*” getirilmesinin sebebi yönetişim ilkelerinin (hesap verilebilirlik, saydamlık, açıklık vb.) doğru kullanılmaması sonucunda “*kötü yönetişim*”in ortaya çıkabilme ihtimalinin olmasıdır.<sup>177</sup> Kavram oldukça dikkat çeken ve üzerine tartışılan bir kavram olsa da literatürde her şekilde tanımlaması yapılmakta ve bu tanımların birbiri ile pek ilişkisi olmadığı da görülmektedir. İyi yönetim olgusu Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, OECD ve IMF gibi uluslararası kuruluşların açıkladıkları raporlarda sık sık dile getirilmiştir. Birleşmiş Milletler iyi yönetişimi; “*bir ülkede bulunan siyasal, ekonomik veya idari otoritelerin tüm seviyelerdeki eylemlerini yürütmesi*” şeklinde ifade etmiştir. Dünya Bankası ise; “*açık ve net bir karar alma sürecine sahip, eylemlerinden sorumlu bir hükümetin bulunduğu, kamusal süreçlere vatandaş katılımının sağlandığı bir düzen*” şeklinde tanımlamıştır. İyi yönetişim kavramı idare hukuku veya vergi hukukundan ziyade daha çok kamu yönetimi bilim dalını yakından ilgilendiren bir kavramdır. Kamusal düzen, kamusal karar alma, kamusal karar almada vatandaşların siyasi anlamda süreçlere dahil edilmesi, kamusal idarenin hesap

<sup>176</sup> United Nations, **Office of the United Nations High Commissioner for Human Rights**, United Nations Publication, 2007, s.9.

<sup>177</sup> Thomas G. Weiss, “Governance, Good Governance and Global Governance: Conceptual and Actual Challenges”, **Third World Quarterly**, 21/5, s.801.

verebilir ve şeffaf bir yönetim anlayışının gerekliliği gibi ilkeler kamu yönetimi bilim dalının konuları arasına girmektedir.

İdare ve yönetim kavramı eş anlamlı kavramlardır. Türk Dil Kurumu'na göre “*idare*” kavramı; “*yönetme, çekip çevirme, yönetim*” anlamlarına gelirken, “*yönetim*” kavramı ise “*yönetmek işi, idare*” anlamlarına gelmektedir.<sup>178</sup> Hukuk alanında “*yönetim*” kavramı yerine “*idare*” kavramının kullanımına daha sık rastlanılmaktadır. Ancak elbette bu katı bir kural olmayıp hukuk alanında -özellikle idare hukukunda- da “*yönetim*” kavramı ile karşılaşmaktadır.<sup>179</sup> İyi yönetim kavramı tanımlanacak olduğunda “*bireyin, insan onuruna yakışır bir muameleye tabi tutulduğu, makul ve haklı her türlü beklentisinin gerçekleştiği, her zaman yanında hissettiği, kendisine güven duyduğu bir yönetim*”<sup>180</sup> şeklinde ifade edilebilmektedir.

İyi yönetim, iyi yönetişim ilk duyulduğu anda doğal olarak aynı anlama sahip bir yapıları olduğu fikri oluştursa da aslında ifade ettikleri anlam ve esas farklılık göstermektedir. İyi yönetişim, yönetim kavramının gelişmesini, daha önce mevcut olmayan farklı bir yönetim anlayışının ve aşamasının varlığını, değişen koşullara ayak uydurma sonucunda ortaya çıkan bir durumu ifade etmektedir. Dışarıdan bir dayatma bulunmadan, yöneticilerin ve yönetilenlerin belirli bir karar almaları ve birlikteliği neticesindeki etkileşimi açıklamaktadır. İyi yönetim, iyi yönetişime dönüşmüş bir kavram olarak da düşünülebilmektedir.<sup>181</sup> Yönetişimin felsefesi içerisinde barındırdığı örgütlenme fikri çerçevesinde kendisini göstermektedir. Bu felsefe 21. yüzyılın “*insanı yaşat ki devlet yaşasın*” öğretisinin kamusal alandaki yansımalarını göstermektedir. Vatandaş-devlet ilişkilerinin güçlendirilmesi, yönetim içerisinde katılımcılık kavramının da yavaş yavaş yerleşmesi özellikle gelişmiş ülkelerde oldukça önemli bir pozisyona sahip olmuştur.<sup>182</sup>

### 3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçiliği (ombudsman), modern devletlerin oluşması ile kökenleri atılan ve devletin çağdaş halinin en iyi göstergelerinden birisi olan bir kavramdır. Bu kavram pek çok dilde farklı anlamlara geldiğinden küresel olarak doğru bir tanımının yapılabilmesi mümkün değildir. Çeşitli uluslararası hukuk metinlerinde kendisine yer edinmiş ve yerine göre pek çok yetki ile donatılmıştır.

<sup>178</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 11.01.2024.

<sup>179</sup> Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, 32.Baskı, Ankara, 2014, s.22; Efe ve Demirci, 2013; Tekin Akıllıoğlu, “Bireyin Yönetişim İşlemleri Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:3, 1981.

<sup>180</sup> Bahtiyar Akyılmaz, “İyi Yönetim ve Avrupa İyi Yönetim Yasası”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, 2003, s.144.

<sup>181</sup> Selman Sacit Boz, Cihat Yurdaer, Yunus Eraslan, “İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi İdare”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, 2019, s.520.

<sup>182</sup> Bu cümle, Şey Edebalı'nın Osmanlı Devleti'nin kurucusu olan Osman Gazi'ye tavsiye ve nasihatte bulunduğu vasiyetnamesinde yer almaktadır. Selman Karakul, “Hukuki ve İdari Denetim Ölçütü Olarak İyi Yönetim İlkeleri”, **Ombudsman Akademik**, Yıl:2, Sayı:3, Temmuz-Aralık 2015, s.62.

İnsan topluluklarının bir arada yaşadığı her yerde uyumsuzlukların anlaşmazlıkların çıkması da su götürmez bir gerçektir. Meydana gelen bu anlaşmazlıkları çözümlmek amacıyla “arabuluculuk” kavramı kendisini göstermiştir. Eskiden itibaren bireysel çabalar ile devam ettirilmeye çalışılan bu eylemler zaman içerisinde kurumsallaşmaya başlamış ve günümüzdeki profesyonel halini almıştır.<sup>183</sup>

Kavram, modern dünyada pek çok ülkede kullanılıyor olsa da 1809 yılında İsveç ombudsmanına dayandırılmaktadır.<sup>184</sup> 1960’lı yıllardan itibaren İskandinavya dışına yayılmaya başlamıştır.<sup>185</sup> Kıta Avrupası, Anglo-Sakson ve İskandinavya hukuk sistemlerinde farklı yetkilere ve farklı donatılara sahip olan bu kurum, ortaya çıktığı ve uygulanmaya çalışıldığı ülke kültürüne göre adapte olmaktadır. Özgürlük ve hürriyet anlayışının ve algısının daha yüksek olduğu yerlerde ombudsmanında yetki ve görevleri genişlemektedir. Kavramsal olarak ele alındığında ombudsman tanımı şu şekilde yapılabilir; “toplumun şikayetlerine dikkat eden ve inceleyen, devletle arasındaki ilişkisinde toplumdaki bireylerin ve devletin arasında adeta bir hakem görevi gören ve haklarını savunan görevlidir.”<sup>186</sup> Pek çok ülkede bu kuruma verilen isimler değişiklik göstermektedir. Örneğin; Avusturya’da “Halkın Avukatı (Volksanwaltschaft)”, İspanya’da “Halkın Savunucusu (defensor del pueblo)”, Fransa’da “Cumhuriyet Arabulucusu (Le Mediateur)” vb.<sup>187</sup> Türkiye’de ise ombudsman kavramının karşılığı kamu denetçisi kavramı ile ifade edilmektedir.

Demokrasi ve insan hakları kavramının gelişmesi ve güç kazanması ile birlikte doğru orantılı olarak ombudsmanlık kurumunun da gelişimi ve güçlenmesi hızlanmıştır. Bu kurum vatandaşları devlet erki karşısında mağdur etmeyen, yönetime katılmalarına zemin hazırlayan, idare kararlarının etkilenmesi hususunda imkân yaratan bir aracı olmasından ötürü önemli bir pozisyondadır. Çünkü hukuk devleti, demokrasi ve insan haklarının olduğu bir ülkede yönetilenler kadar yöneticiler de hukuka bağlı olmalı ve yasal çerçeve içerisinde hareket etmelidirler.<sup>188</sup>

Yönetimde bir denetim mekanizmasının oluşturulması, var olan yönetimin “iyi”leştirilmeye çalışılması, toplumdaki kişilerin haklarının devlet gücü karşısında güvenceye alınması ve onlara

<sup>183</sup> İslam Safa Kaya, Huzeyfe Karabay, “Ombudsmanlığın Uluslararası Hukuk Sistemlerindeki Yeri”, **Ombudsman Akademik**, Yıl:6, Sayı:11, Temmuz-Aralık 2019, s.214.

<sup>184</sup> Kavramın öncesi 1709’lu yıllara kadar uzanmaktadır. İsveç Kralı XII. Charles 1709 yılında Ruslarla yapılan savaş ve yenilgisi neticesinde Osmanlı İmparatorluğu’na sığınmış ve bir süre Osmanlı topraklarında yaşamıştır. Hatta uzun süre yaşamasından ötürü Charles’a “Demirbaş Şar” lakabı verilmiştir. O tarihlerde Osmanlı’da Kadı-ül Kudat olarak ifade edilen başyargıç makamı bulunmaktaydı. Bu şahıslar, devletin en yüksek rütbeli kadıları sayılmaktaydı ve görevleri halkın birbirleri ile ve devlet ile olan ilişkilerini düzenlemektir. Bu görevini yaparken baş yargıç halkın hakkını adaletsizliklere karşı korumuş oluyordu. İsveç Kralı’nın bu kurumdan esinlendiğine dair pek çok yabancı eser de bulunmaktadır. Reif, 2004, s.5; Zehra Odyakmaz, “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:4, 2013, s.5-6.

<sup>185</sup> Linda C. Reif, **The Ombudsman, Good Governance and the International Human Rights System**, Martinus Nijhoff Publishers, 2004, s.1-2.

<sup>186</sup> Haydar Efe, Murat Demirci, “Ombudsman Kavramı ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:90, Temmuz-Eylül 2013, s.51.

<sup>187</sup> Ombudsman, International Ombudsman Institute, <https://www.theioi.org>, 2013.

<sup>188</sup> Gözübüyük, 2014, s.22; Efe ve Demirci, 2013, s.54; Reif, 2004, s.3-4.



yönetimde ve idarede söz sahibi olma imkanının tanınması açısından ombudsmanlık kurumunun iyi idare ilkeleri ile aynı amaca hizmet ettiği ileri sürülebilmektedir. Bu kurum toplumdaki kişilere söz hakkı sağlayarak hesap verilebilirliği artıran ve mevcut haklarını koruyan bir kurum niteliğindedir. İyi idare ilkeleri ve ombudsmanlık kurumu, birbirlerine yakın kavramlar olup, karşıt anlamlar taşımazlar; aksine, her iki kavram da bir arada düşünülerek, vatandaşların haklarının korunmasında önemli bir güvence olarak değerlendirilebilir. Günümüzde ombudsmanlar; toplumdaki kişilerin kamu kurumları ve kamu hizmetleri ile ilgili ortaya çıkabilecek şikayetlerini inceleyerek çözüm yolları sunmakta, adaletsizlikleri ve hak ihlallerini tespit ederek kötü yönetimi önlemeye çalışmakta bazen de idarenin yapması gerekenlere ilişkin tavsiye niteliğinde kararlar verebilmektedir. Kurum, idarenin şeffaflığını ve hesap verilebilirliğini artırdığı için iyi idare ilkeleri teşvik etmekte ve hizmet sunmaktadır.

#### 4. Mükellef Hakları

Mükellef hakları (*Taxpayer Rights*) kavramı dar anlamda ve geniş anlamda pek çok tanımlamaya sahip olan uluslararası bir kavram niteliğindedir. Kavramın en temel özelliği mükellef haklarının en başta bir insan hakkı olmasıdır. Mükellef hakları kavramı, özünün bir insan hakkı olmasının yanında vergi hukukunun vazgeçilemeyen ve önem arz eden bir konusudur.<sup>189</sup> Adından da anlaşılacağı üzere mükellef olmanın getirdiği haklar şeklinde ifade edilebilir.

Mükellef hakları; mükelleflerin vergi ve vergisel işlemlerini idame ettirirken sahip oldukları haklar olması nedeniyle bu hakların var olması vergi sistemlerindeki hukuki güvenliğin ve vergiye uyumun sağlanması açısından kullanılabilen oldukça etkili bir mekanizmadır. Vergi hukuku kamu hukukunun bir dalı olduğundan ötürü kurulacak olan vergi ilişkisinde devlet ve mükellefler eşit haklara sahip değildir. Mükellefler devlet karşısında daha korunmasız ve daha güçsüz durumundadır. Vergilendirme ilişkisinde mevcut olan bu eşitsizliğin önüne geçilmesi ve mükellefin de devlet karşısında daha korunaklı hale getirilmesi amacıyla geliştirilen mükellef hakları günümüzde modern dünya ile birlikte gelişerek çağdaş bir temele oturmuştur. Vergilendirme ilişkisinde devletin kullandığı otoriteyi bir nebze olsun yumuşatması ve çıkar dengesinin sağlanması açısından mükellef haklarına büyük rol düşmektedir.<sup>190</sup>

Niteliği açısından ele alındığında mükellef hakları idarenin katı ve otoriter tavrının önüne geçebilmek ve vergi hukuku ilişkisinde tarafların eşitliğini dikkate alması açısından bir iyi idare uygulaması olarak düşünülebilir. Nitekim devlet ve toplum arasındaki ilişkinin “iyi”leştirilmesi iyi idarenin esas amaçlarından olup bu ve buna benzer pek çok uygulama idarenin iyi olmasını

<sup>189</sup> Michael Cadesky, Ian Hayes, David Russell, “Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter”, Vol: 220, **IBFD**, 2016, s.9.

<sup>190</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.3.

sağlamaktadır. İyi idarenin de sağlamak ve geliştirmek istediği insan hakları açısından eşit, açıklık ve belirlilik ilkelerine bağlı olan ve katılımcı bir demokratik devleti gerçekleştirmektir. Bu hususta dikkat edilmesi gereken nokta mükellef hakları kavramı iyi idare ile ilişkilendirilse de iyi idare mükellef haklarından daha üstün bir kavramdır. Mükellef hakları iyi idarenin sağlanması için adeta bir araç niteliğindedir. Dolayısıyla bu iki kavram birbirinin eşiti yerine kullanılamamakla birlikte mükellef hakları kendisinden daha üst olan iyi idare kavramının bir alt kümesi, vergi hukuku açısından vergi işlemlerinin hukuka uygun şekilde sürdürülebilmesinin bir gerekliliği şeklinde düşünülebilir.

## II. TARİHÇE

### A. DÜNYA

İyi idare kavramına evrensel tarihsel açıdan bakıldığında, köklü ve eski bir kavram olmadığı, aksine hukuk ve idare alanında görece yeni bir gelişme olduğu görülmektedir. II. Dünya Savaşı'nın ardından devlet kurumu hakkında idare ve hukuk için doğrudan sonuçları olan birçok sektörden sorumlu olan kurum algısı yayılmaya başlamıştır. Devlet kurumunun üzerine düşen sorumluluklarının yapılması ve beklenen ödev ve hizmetlerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak bu ödevin icrası yalnızca kamusal düzenin devam ettirilmesi olmamalıdır. Aynı zamanda devlet ve ona bağlı hükümet üç temel görevi yerine getirmelidir. Bunlar; kişilerin ve toplumun güvenliğini garanti etmek, kamu sektörü açısından etkili ve hesap verilebilir bir çerçeveyi yönetmek ve halkın istekleri doğrultusunda ülkenin ekonomik ve sosyal amaçlarının gerçekleşmesini sağlamaktır.<sup>191</sup> Tüm bunların sağlanması iyi bir yönetim anlayışı ve iyi bir idare ile mümkün kılınacaktır.

İyi yönetim, iyi idare ve iyi yönetişim gibi kavramlar modern dünya anlayışı sonucunda uzun bir süre dünya genelinde önemli bir konu olarak tartışma konusu olmuştur. Halen de güncelliğini koruyarak üzerine yeni şeyler söylenmeye çalışılan, eklemeler yapılan, geliştirilmek istenen, ülkelerin iyi bir idareyi sağlamaları için çalışmalarda bulunulan bir alan olarak varlığını devam ettirmektedir. Uluslararası alanda iyi idare kavramı ile karşılaşılan ilk düzenleme, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin (*The Committee of Ministers of the Council of Europe*)<sup>192</sup> 28 Eylül 1977 tarihli 77/31 sayılı

<sup>191</sup> Addink, 2019, s.16.

<sup>192</sup> Avrupa Konseyi, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra üyeleri arasında ortak mirasları olan idealleri ve ilkeleri korumak ve gerçekleştirmek ve ekonomik ve sosyal ilerlemelerini kolaylaştırmak amacıyla daha büyük bir birlik sağlamak amacıyla kurulmuştur. Herhangi bir Avrupa Devleti, hukukun üstünlüğü ve yargı yetkisi içindeki tüm kişilerin insan hakları ve temel özgürlüklerden yararlanması ilkelerini kabul ettiği sürece Avrupa Konseyi'ne üye olabilir. Bu amaç, Konseyin iki organı olan Bakanlar Komitesi ve Parlamenterler Meclisi aracılığıyla, ortak ilgi alanına giren konuların görüşülmesi ve ekonomik, sosyal, kültürel, bilimsel, hukuki ve idari konularda ve insan hakları ile temel özgürlüklerin korunması ve daha da gerçekleştirilmesi konusunda anlaşmalar ve ortak eylemler yoluyla takip edilir. Bakanlar Komitesi, Avrupa Konseyi adına hareket eden organdır. Her üye, Bakanlar Komitesi'nde Dışişleri Bakanı veya Temsilcisi olmak üzere bir temsilciye hak kazanır. Bakanlar Komitesi, Parlamenter Meclisi'nin tavsiyesi üzerine veya kendi inisiyatifıyla, sözleşmelerin veya anlaşmaların akdedilmesi de dahil olmak üzere Avrupa Konseyi'nin amacını ilerletmek için gereken eylemi değerlendirir. Parlamenter Meclisi, Avrupa Konseyi'nin istişare organıdır. Bu Tüzük kapsamındaki yetkisi dahilindeki konuları görüşür

ve “Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması” başlıklı tavsiye kararıdır.<sup>193</sup> Bu kararda idarenin karşısında bulunan bireylere bazı haklar tanınmış ve idare karşısındaki güçsüz durumları bir nebze de olsa giderilmeye çalışılmıştır. Bunlar; dinlenilme hakkı, bilgi kaynaklarına erişim hakkı, hukuki yardım ve temsil hakkı olmakla birlikte idari işlemlerin gerekçeli olması esas ve gerçekleştirilen idari işlemlere karşı başvuru yollarının belirtilmesi gibi ilkeler de yer almaktadır.<sup>194</sup> Aynı zamanda Avrupa Konseyi’nin bu kararı iyi idare hususunda bilgiler ve yönlendirmeler yapmasının yanı sıra toplumdaki kişiler ile idarenin işlem ve eylemlerini, ilişkilerini, iletişimlerini belirli bir usul kurallarına bağlı olması gerekliliğine değinen ilk belge niteliğindedir.

İyi idare kavramının ele alındığı ve bu kavrama yönelik düzenlemelerin yapıldığı başka bir belge yine Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin R(80) 2 sayılı “İdari Takdir Yetkisine İlişkin Tavsiye Kararı”dır.<sup>195</sup> Bu karar ilk bakışta doğrudan iyi idare ile ilk bakışta ilişkilendirilemese de idarenin takdir yetkisi ve kullanımı konusu idarenin işleyişi ve takdir yetkisinin ehemmiyeti açısından idarenin “iyiliği” ile oldukça yakından ilgilidir. İdarenin elinde bulundurduğu takdir yetkisini belirli bir usule uygun olarak ve hukuksal çerçeve içerisinde kullanması iyi idarenin gerekleri arasındadır. İdareye yasama organı tarafından verilen bu takdir yetkisi zaten idare ile arasındaki ilişkide eşitsiz durumda olan kişiler aleyhine kasten kullanılması kötü bir idarenin var olduğunun göstergesi olacaktır. Dolayısıyla Konsey’in ilgili tavsiye kararı iyi idare kavramı ile ilişkili olup kurumun gelişmesi ve idarenin yetkilerinin sınırları hususunda oldukça önem arz etmektedir.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin iyi idare kavramı ile ilgili olan tavsiye kararları bunlarla sınırlı değildir. Komite’nin “İyi İdare Konusunda Üye Devletlere CM/REC 2007/7 sayılı Tavsiye Kararı”<sup>196</sup> da mevcuttur. Modern devlet anlayışı ile birlikte devletin tüm alanlarda söz sahibi olması sonucunda buna bağlı olarak idarenin de etkinliği ve dinamikliği aşama kaydetmiştir. İlgili kararda da idarenin güçlü bir konumda bulunması sebebiyle toplumdaki kişileri etkileyebilecek işlem ve eylemleri bulunmaktadır. Konsey, bu karar aracılığı ile idarenin mevcut olan yetkilerini kullanırken, işlem ve eylemlerini hayata geçirirken neleri dikkat etmesi gerektiği, nasıl davranması gerektiği, toplumdaki kişiler le arasındaki ilişkinin ne şekilde işlemesi gibi hususlarda tavsiyelerde bulunmaktadır. Tavsiye

---

ve sonuçlarını tavsiyeler şeklinde Bakanlar Komitesi’ne sunar. Her üye devlet, ulusal parlamentosundan bir heyet tarafından temsil edilir. Her üye devletin sandalye sayısı Avrupa Konseyi Tüzüğü’nde (Madde 26) belirtilmiştir. Her iki organ da Genel Sekreter tarafından yönetilen bir Sekreterlik tarafından yönetilmektedir. <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=treaty-detail&treaty-num=001>Erişim Tarihi: 5.10.2024.

<sup>193</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunmasına İlişkin 77/31 sayılı Kararı, <https://rm.coe.int/0900001680a4397f>. (Erişim Tarihi:13.08.2023).

<sup>194</sup> Tekin Akıllıoğlu, “Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:3, 1981, s.40.

<sup>195</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80) 2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı <https://rm.coe.int/tavsiye-karari-no-r-80-2-idari-makamlarca-takdir-yetkisi-kullanmasi/1680a43919>, Erişim Tarihi: 14.08.2023.

<sup>196</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, İyi İdare Konusunda Üye Devletlere Cm/Rec (2007) 7 sayılı Karar, 1977. <https://rm.coe.int/cmrec-2007-7-of-the-cm-to-ms-on-good-administration/16809f007c>,Erişim Tarihi: 14.08.2023.

kararına ek olarak bir model yasa öngörülmüş ve “İyi İdare Yasası (*Code of good administration*)” adı altında karar metninin ekinde üye devletler ile paylaşılmıştır.

Tüm bu uluslararası belgelerin yanında iyi idare kavramı ve iyi idare hakkında en önemli metin Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı (*Charter of Fundamental Rights of the European Union*)’dır. Nice şehrinde 7 Aralık 2000 tarihinde Avrupa Parlamentosu, Komisyonu ve Konseyi temsilcileri tarafından kabul edilmiştir. Bu şartı hazırlayan Kurul, iyi idare ilkelerini ve iyi idare hakkını da Şart’a dahil ederek 41. maddede yer vermişlerdir. Aynı zamanda bu Şart’ın 8. ve 42. maddesinde de bilgi edinme hakkı, belgelere erişim hakkı da hüküm altına alınmıştır.<sup>197</sup> Şart, iyi idare ilkelerini açıklayıcı ve ayrıntılı bir biçimde açıklamak, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini koruma altına almak konusunda adeta bir dönüm noktası niteliği taşımaktadır. Bu nedenle halihazırda mevcut bulunan haklar, özgürlüklerin bir derlemesi olarak sistematik bir biçimde bir araya geldiği uluslararası bir belgedir.

Avrupa Ombudsmanı tarafından önerilen ve Avrupa Birliği kurumlarında görev yapan personelin kamu ile ilişkilerinin düzenlenmesi amacıyla hazırlanan Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası (*European Code of Good Administrative Behaviour*), 6 Eylül 2001 tarihinde Avrupa Parlamentosu (*European Parliamentary Assembly*) tarafından kabul edilmiştir.<sup>198</sup> Bu düzenlemenin gayesi; nitelikli bir hizmetin sağlanması ve halka Komisyon ile ilişkili iş ve işlemlerinde hangi düzenlemelere tabi olacaklarını göstermektir. Aynı zamanda yine yasaya göre iyi bir idarenin tahsis edilebilmesi için meşruluk, tarafsızlık, ayrımcılık yapmama, ölçülülük, idari işlemlere karşı başvuru yollarının gösterilmesi zorunluluğu ve benzeri ilkeler hüküm altına alınmıştır.<sup>199</sup> Bu yasa kendisinden önceki kararlarda bahsi geçen ve karar metinlerinde bazen doğrudan bazen de dolaylı olarak anlatılan iyi idare ilkelerinin yasaya geçirilmiş hali olarak da yorumlanabilmektedir. İçerik olarak; toplumdaki bireylerin sahip oldukları hakları anlamalarına yardımcı olmak, AB kurumlarından görecekları idari standartları açıklamak, çalışanların kamu ile olan ilişkilerinde bir rehber niteliğinde olan bu yasa iyi idare ilkelerini de daha somut hale getirmektedir. Özet olarak en yüksek idari standartların teşvik edilmesini sağlanmaya çalışılmaktadır.<sup>200</sup>

Görüldüğü üzere iyi idare alanının uluslararası alanda oldukça belge ve dayanak bulunmaktadır. İyi idarenin hukuksal kökeninin dayandığı bu metinler zaman geçtikçe ortaya çıktığı ülke dışındaki yerlere de yol gösterici ve yönlendirici bir nitelik arz etmiştir. Nihayetinde de Türkiye’de uluslararası alanda iyi idare hususunda yaşanan bu değişiklik neticesinde kanun ve düzenlemelerinde değişiklikler yapmıştır.

<sup>197</sup> Akyılmaz, 2003, s.3.

<sup>198</sup> Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası, <https://www.ombudsman.europa.eu/en/case/en/2045>, Erişim Tarihi:14.08.2024.

<sup>199</sup> Akyılmaz, 2003, s.144.

<sup>200</sup> Abdullah Yılmaz, Duru Şahyar Akdemir, “İyi İdare Hakkı Bağlamında İçişleri Bakanlığı Açık Kapı Uygulaması”, **Ombudsman Akademik Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, 2019, ss.23.

## B. TÜRKİYE

İyi idare kavramı ve ilkeleri konusunda uluslararası alanda yaşanan gelişmeler, Türkiye'yi de bu değişim sürecine dahil ederek etkilemiştir. Ulusal hukuk incelendiğinde iyi idare hakkında doğrudan düzenlenen bir kanunun bulunmadığı görülmektedir. Ancak Anayasa'da iyi idare ilkelerini güvence altına alan çeşitli maddeler bulunmaktadır. Bunlar; hukuk devleti ilkesi (Madde 2), eşitlik ilkesi (Madde 10), temel hakların niteliği (Madde 12), temel hak ve özgürlüklerin korunması (Madde 40), dilekçe ve bilgi edinme hakkı ve kamu denetçiliğine başvuru hakkı (Madde 74), yargı denetimi (Madde 125) gibi maddeler sayılabilir.<sup>201</sup> Anayasa'daki bu düzenlemeler çalışmanın son bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmakta ve değerlendirilmektedir. Tüm bu iyi idare ilkelerinin anayasada kendisine bir alan bulması iyi idarenin en önemli ilkelerine hizmet eder niteliktedir. İyi idarenin var olabilmesi, bahsi geçen iyi idare ilkelerinin ve hakların sadece anayasada düzenlenmesi neticesinde kendiliğinden gelişen bir durum veya hal değildir. Aynı zamanda anayasal olarak da güvence altına alınan bu ilkelerin, özgürlüklerin ve hakların uygulanabilmesi gerekmektedir. Aksi halde yalnızca metinlerde adı geçen düzenlemeler olacaktır.

Türkiye'de diğer kanuni düzenlemelere bakılacak olunursa; Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, Bilgi Edinme Kanunu, Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu, Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu iyi idare kavramı ve ilkelerinin somutlaştırılmasına yönelik hukuksal düzenlemeler olarak sayılabilir. Aynı zamanda yönetmelikler, genelgeler ve yargısal içtihatlar yoluyla da iyi idare kavramına ve ilkelerine değinilmiştir. Türkiye'de iyi idare kavramının ve ilkelerinin gelişimi, aynı zamanda vergilendirme alanını da yakından ilgilendirmektedir. Bu iki husus, çalışmanın temel inceleme alanlarını oluşturmaktadır. İlgili bölümlerde bu konular ayrıntılı bir şekilde ele alınacak, gelişimleri ve uygulamadaki yansımaları detaylı bir analizle değerlendirilecektir.

## III. TANIM

### A. İYİ İDARE

İyi idare; yalnızca idare hukukçuları arasında değil aynı zamanda pek çok bilim alanı (kamu yönetimi siyaset vb.) tarafından da kullanılan ve son zamanlarda daha sık duyulmaya başlanan bir kavramdır. Çok sayıda alanda bulunması sebebiyle tanımlamasında pek çok bakış açısı barındırmakta ve her bir bilim dalına göre farklı özellikler, farklı nitelikler hatta bazen farklı isimler ile kendisini

<sup>201</sup> Nuray Aşçı Akıncı, "The Right to Good Administration in Tax Inspection Process", **34. Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Ed: Salim Ateş Oktar, Yasemin Taşkın, 24-27 Nisan 2019, s.584. Erişim Adresi: <http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=34th-international-public.pdf>, Erişim Tarihi:13.06.2023.

gösterebilmektedir. Sosyal bilimler, daha özeldede hukuk bilimi açısından kavrama yaklaşıldığında devletin işleyiş biçimi ve usulü, devletin iş ve eylemlerini gerçekleştirirken idare edilenlerin devlet tarafından gelebilecek olan suistimallere karşı korunabilmesi iyi idare kavramının özünü oluşturmaktadır.<sup>202</sup> Zira iyi idare, devletteki yönetim yapısının toplum tarafından olumlu bir şekilde değerlendirilebilmesini ifade etmektedir. İyi idare, kişilerin insan onuruna yakışır bir biçimde muameleye tabi tutuldukları, haklı beklentilerinin gerçekleştirildiği, devleti her daim yanında ve güvenebileceği bir yapı olarak algıladığı şeffaf bir yönetim biçimidir.<sup>203</sup>

İdarenin yasama organı tarafından desteklenmesi, idarenin devletin bir temsilcisi olarak toplum nezdinde konumlandığı anlamına gelir. Toplum ve bireyler, devlet ile ilişkisini, işlemlerini veya eylemleri genelde idare aracılığı ile görmekte, devleti muhatap almak istediği işlemlerde idareye başvurmakta ya da sorununun çözümü hususunda yargı organları ile etkileşime girmektedir. İdarenin hayatın her alanında etkin bir şekilde yer alması, kişilerin doğumdan ölüme kadar attıkları adımlarda idare ile iç içe olmaları, bu kavramın ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle, “idare” ve “iyi idare” gibi kavramlar, farklı bilim dallarında karşılık bulmakta ve çeşitli disiplinlerde gerek benzer gerek birbirinden farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Bu çalışma, iyi idare kavramını hukuki bir bakış açısıyla ele almakta ve kavramın hukuki tanımlamaları ile açıklamalarına odaklanmaktadır.

İyi idare, hukukun üstünlüğüne dayanan, idari süreçlerin adil, şeffaf ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla oluşturulmuş hak, kural ve ilkeler bütünü ve idari otoritelerin çalışma biçimini ifade etmektedir.<sup>204</sup> Bu kavram, kamu idaresinin hukuka bağlılığını güvence altına alarak, idari süreçlerde güvenilir ve istikrarlı sonuçların elde edilmesini amaçlamaktadır.<sup>205</sup> Hukukun üstünlüğü, demokratik yönetim ve iyi idare modern devletin dayanağı olarak düşünülmektedir.<sup>206</sup> Bu dayanaklar devletin ve sahip olduğu kurumların yapısını, işleyişini, devlet kurumlarının karşısında toplumun konumunu ve devlet ile toplum arasındaki ilişkinin normlarını oluşturmaktadır. Bu üç kavram birbirleri ile örtüşen kavramlardır. Hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti niteliği hükümet işlem ve eylemleri karşısında kişileri “devlet” olarak koruma ihtiyacını karşılamaktadır. Demokrasi, hukukun üstünlüğü ilkesine derinlik kazandırmakta ve devlet süreçlerine kişilerin de katılımı için gereken ortamı hazırlamaktadır. Dolayısıyla hukukun üstünlüğünü, demokrasinin var olabilmesi, kişilerin devlet karşısında korunabilmesi, iş ve eylemlerin düzenli bir biçimde sürdürülebilmesi ve hukuka aykırılıkların olması durumunda hukuka başvurulabilmesinin güvencesidir şeklinde tanımlamak yerinde olacaktır.

---

<sup>202</sup> Addink, 2019, s.3.

<sup>203</sup> Akyılmaz, 2003, s.144.

<sup>204</sup> Vasilica Negrut, “The Europeanization of Public Administration Through the General Principles of Good Administration”, *Acta Universitatis Danubius, Juridica*, Cilt:7, Sayı:2, 2011, s.6.

<sup>205</sup> Herwig C. H. Hofman, Catalina Mihaescu, “The Relation between the Charter’s Fundamental Rights and the Unwritten General Principles of EU Law: Good Administration as the Test Case”, *European Constitutional Law Review*, Cilt:9, Sayı:1, 2013, s.84.

<sup>206</sup> Karahanoğulları, *Marksizm ve Hukuk: Diyalektik Hukuk Bilimi*, 2017, s.260.

İyi idare ise sadece hukukun üstünlüğü ve demokrasinin geliştirilmesi ile ilgili olmayıp bununla beraber gerek hükümetin gerek devletin iş ve eylemlerinin hesap verilebilirliğini ve etkinliğini de içeren bir kavramdır.<sup>207</sup> Söz konusu gelişmiş ve çağdaş bir devlet ise bu üç kavram her ne kadar birbirinden farklı zamanlarda ortaya çıkmış olsa da birbirinden ayrı düşünülemez. Öteden beri hukuk devleti ve demokrasi kavramlarının genelde birlikte anıldığı bilinmektedir. Günümüz devletlerinde ise iyi idare kavramı artık bu nitelikteki devletlerin hayati boyutuna dönüşmüş olup ayrı ayrı gelişmek yerine birlikte bir etkileşim sürecine girmişlerdir. Bu süreç halen gelişim aşamasındadır. Hukukun üstünlüğü demokrasi ile güçlenmekte ve gelişmekte, demokrasi geliştikçe de iyi idare kavramının temeli köklerini daha da derine indirmekte ve yerini sağlamlaştırmaktadır. O halde iyi idare kavramına daha geniş bir tanımlama yapılmak istenirse, idari işlem ve eylemlerin yalnızca usul açısından değil maddi açıdan da doğru olması koşuluyla, yönetimin meşru olarak algılanması anlamına gelmektedir. Bu nedenle iyi idare, idari hukukun hem maddi hem de usul ilkelerine dahil edilebilecek geniş bir şemsiye kavram olarak kabul edilmektedir.<sup>208</sup> Başka bir ifade ile iyi idare, modern devlet anlayışında uyulması gereken, sürekli olarak gelişen, yasal olarak uygulanabilir ve uygulanamaz usule ve esasa ilişkin gerekliliklerin gövdesini tanımlamaktadır.<sup>209</sup>

Hukuk devleti ve demokrasi kavramları daha çok yönetici/idare eden tarafı ile ilgiliyen iyi idare kavramı bir toplum hakkı, iyi idare edilme hakkı şeklinde algılanmaktadır.<sup>210</sup> Çoğunlukla bu kavram demokrasi ile eş değer görülse de aslında kendi içeriklerine sahiptir. Uygunluk, şeffaflık, hesap verilebilirlik, katılımcılık vb. gibi pek çok ilke iyi idare ilkelerini oluşturmakta ve hepsi iyi idare anlayışı çerçevesinde yorumlanabilecek nitelikte ilkelere sahiptir. Uygulamada farklı alanlarda bu ilkelerle karşılaşılma ile birlikte, günümüz dünyasında bu ilkelerin evrensel olarak kabul görmüş ve iyi idarenin temel unsurları haline geldiği ifade edilebilir. İyi idarenin bir hak olarak tanımlanmasından önce kavram pek çok kimlik değiştirmiş ve yapısı üzerinde farklı fikirler ortaya atılmıştır. Temel bir hak olarak ele alınmadan önce iyi idare; bir “yükümlülük”, bir “görev”, bir “kural”, bir “gereklilik”, bir “sebebe”, bir “tedbir”, bir “garanti”, bir “menfaat”, bir “ilke” ve “hukukun bir genel ilkesi” şeklinde farklı tanımlamalara ve sıfatlara sahip olmuştur.<sup>211</sup>

Devlet ve devlete bağlı olan kurumlar belirli işlevler ile görevlendirilmişlerdir. Ülkedeki insanları günlük olası tehditlerden korumak, temel hak ve özgürlüklerine gelebilecek herhangi bir saldırıyı önleyebilmek, hayatın olağan akış halinde sürdürülebilmesi için gereken iş ve eylemleri yerine

<sup>207</sup> Addink, 2019, s.4

<sup>208</sup> Mustafa Acran, “Comprehension of the Principle of Good Administration in the Framework of EU Administrative Law”, **Journal of University of Human Development**, Cilt:1, Sayı:3, 2017, s.260.

<sup>209</sup> Hans Peter Nohl, “Good Administration as Procedural Right and/or General Principle?”, **Legal Challenges in EU Administrative Law: Towards an Integrated Administration**, Edward Elgar Publishing Limited, UK, 2009, s.338.

<sup>210</sup> İleriki bölümlerde iyi idarenin bir hak niteliğinde olduğu Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın 41. maddesinde de ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

<sup>211</sup> Hofman, Miaescu, 2013, s.85.

getirmek gibi pek çok ödevi bulunmaktadır. Ancak bu noktada devletin geniş bir yetkiye sahip olması, bu yetkileri keyfi bir şekilde kullanarak bireyler üzerinde baskı kurabileceği anlamına gelmemektedir. Konunun bu noktada sınırlanması ve sonuçlarının kontrol etmeye dönüşmemesine hizmet etmesi gereken iyi idare kavramıdır. İyi idare sayesinde devlet kendisine tanımlanan yasal normlara uyarak onları içselleştirebilmektedir. Dolayısıyla bu noktada üç temel adım vardır. Bunlar; iyi idarenin ne olduğunun açıklanabilmesi, bunların yasal normlar olarak ülkenin hukuk sisteminde var olması ve var olan bu normların uygulamaya konulmasıdır.<sup>212</sup>

İyi idare, hukukun üstünlüğü esas alan ve ona dayanan usuller aracılığı ile yerine getirilmesi gereken idari işlem ve eylemlerin düzenlenmesi ve yürütülmesi sürecini ifade etmekte olup demokrasilerin ve hukukun üstünlüğünün gücünü gösteren temel bir unsur olarak kabul edilmektedir.<sup>213</sup> Bu bağlamla iyi idarenin temel özellikleri arasında hesap verebilir ve şeffaf bir yönetime odaklanması, başka bir ifade ile kararların pozitif hukuk ve mevzuata uyumlu bir şekilde alınması yer almaktadır. Ayrıca iyi idarenin felsefesi, devleti temsilen hükümetin toplumdaki bütün kişilere idari hizmetleri etkin, verimli ve sorumlu bir şekilde sunması yükümlülüğünü de içermektedir. Devletin modern çağa ayak uydurabilmesi neticesinde gelişmesi ve çeşitli sektörlerle birlikte hareket etmesi göz önünde bulundurulduğunda iyi idarenin rolünün de olması bu noktada arttığı rahatça iddia edilebilmektedir.<sup>214</sup> İyi idare, devlet idaresinde katılımcılığın, temsiliyetin, denetimin, hukukun üstünlüğünün, idarenin içerisinde saydamlığın, hesap verilebilirliğin, ahlakın, kalitenin, gelişen ve değişen teknolojilere uyumluluğunun bulunduğu siyasal ve ekonomik bir düzeni ifade etmektedir.<sup>215</sup>

## B. İYİ VERGİ İDARESİ

Dünyanın tamamında bir devletin işleyebilmesinin nedeni büyük ölçüde vergi gelirlerine ve bu gelirlerdeki istikrara bağlıdır. Çünkü vergi gelirleri kamu harcamalarının finansmanında kilit rol oynamakta ve devlete işlerlik kazandırmaktadır. Hukuk devleti ve kanunilik ilkeleri gereği vergiler, vergi kanunları uyarınca konulmakta iken, vergilerin toplanması ve uygulanması vergi idaresinin görevleri arasındadır. Bu gerçek, vergi idarelerinin devlet meseleleri arasında kritik bir noktaya sahip olduğunu göstermektedir. Özellikle bu nokta, ekonomik ve mali kriz dönemlerinde daha da belirgin bir hale gelmektedir. Ekonomik ve mali anlamda sorunlar yaşayan bir devletin vergi politikalarında bir reforma gitmesi bu açıdan düşünüldüğünde şaşırılacak bir durum değildir. Nitekim, güçlü bir vergi idaresi sadece hükümetlerin değil, aynı zamanda vergi yükümlülerinin de menfaatlerini koruyan bir

<sup>212</sup> Tomuschat, 2006; Julia Antje Elisabeth van der Jagt, **Millieuconvenanten Gehandhaafd**, 2006.

<sup>213</sup> Miranda Batalli, Artan Fejzullahu, "Principles of Good Administration under the European Code of Good Administrative Behavior", **Pecs Journal of International and European Law**, Sayı:26, 2018, s.30.

<sup>214</sup> Batalli, Fejzullahu, 2018 s.30.

<sup>215</sup> Coşkun Can Aktan, "İdeal Devlet ve İyi Yönetim: Temel İlkeler, Kurallar ve Kurumlar", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2015, s.57.



durumdur.<sup>216</sup> Vergi idaresinin işlevsiz ve etkinsiz gibi bir durum içerisinde bulunması sonucundan vergi yükümlüleri kadar devletin vergi politikaları da olumsuz olarak etkilenecektir. Ayrıca bir vergi idaresinin etkin ve iyi işleyen bir yapıya sahip olması vergi yükümlülerinin vergiye uyumu açısından da büyük öneme sahip olup dolayısıyla ekonomik refah için de önemlidir.<sup>217</sup> Dolayısıyla vergi idaresinin, vergi otoritelerinin denge ve denetleme sistemi ile çalışmaları gerekmektedir. Denge ve denetimin anlamı vergi idaresinde şeffaflık, hesap verilebilirlik ve toplumdaki kişilerin katılımlarının sağlanmasıdır. Bu sistemde temelini demokratik devletlerin anayasalarından almaktadır. Güç birikiminin önlenmesi, elde tutulan yetki ve gücün kötüye kullanımının engellenmesi işlevlerini içermektedir. Bir anlamda gücü, kontrol etmeye hizmet etmektedir.<sup>218</sup>

Bir devletin hukuk sistemi ve buna bağlı olarak idari hukuk anlayışı “iyi” olarak düzenlenmiş ve iş, eylem ve faaliyetlerini belirlenen kurallara bağlı olarak gerçekleştiriyor ise devletin idari kurumları da bu duruma adapte olmaya başlamaktadır. Devletin “iyi” olması idarenin “iyi” olması sonucunu doğurur. İdari işlemler ve idari faaliyetlerin temeldeki amacı kamu yararını sağlamaktır. İdare ve ona bağlı kurumlar, yapıları gereği kamu yararından başka bir amaç güdemez, gütmemelidir. Farklı bir ifade ile idare tarafından yetkilendirip onun adına eyleme geçenler kişisel yararlarını düşünmemelidirler.<sup>219</sup> Vergi hukuku idare hukukunun kapsamında bulunması ve vergilendirme işlemlerinin de başlı başına bir idari işlem niteliğinde olmasından ötürü idare hukukunun kural ve düzenleri vergi hukukunda da uygulanmaktadır. Dolayısıyla iyi vergi idaresi kavramı, iyi idarenin vergi hukuku açısından görünümü olarak düşünülebilir. Vergi hukukunda vergilendirme iş ve eylemlerini yasama organının düzenlediği sistematiğe göre düzenleyen idarenin “iyi” olmasının devlet ve mükellef arasındaki ilişkinin dostaneleşmesi, mükelleflerin vergiye uyumlarının artırılması ve hukuk devleti ilkelerinin sağlanması açısından pek çok önemi bulunmaktadır.

Vergi idaresinin “iyi” olmasının göstergelerinin en başında gelen uygulanacak olan verginin konusunun, şeklinin genel olarak çerçevesinin kanun ile belirlenmiş olmasıdır. Vergi idaresinin yapacağı vergilendirme ile ilgili işlem ve eylemlerin yasal dayanaklarının var olması başka bir ifade ile kendisine kanunla verilen bir görevin bulunması zorunludur.<sup>220</sup> Kendisine kanun ile böyle bir yetki verilen idarenin vergi ile ilgili işlemlerin en başından en sonuna kadar vergi yükümlüsünün yanında olması iyi bir vergi idaresinin yapması gerekenlerdendir. Vergi mevzuatının karmaşık yapısının sadeleştirilip mükelleflere aktarılması, var olan bir vergi veya yeni çıkacak olan bir vergisel işlem ile

<sup>216</sup> Gyöngyi Végh, Hans Gribnau, “Tax Administration Good Governance”, *EC Tax Review*, Vol:27/1, 2018, s.1.

<sup>217</sup> Richard Bird, “Smart Tax Administration”, *Economic Premise Series*, Number 36, October 2010, s.1.

<sup>218</sup> Végh, Gribnau, 2018, s.6.

<sup>219</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.9.

<sup>220</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.9.

ilgili rehberlerin, yönergelerin, bildirgelerin mükelleflere ulaştırılması ve onlar tarafından anlaşılmasının sağlanması gibi işlemler vergi idaresinin “iyi” olmasının sonuçlarındandır.

Öteden beri vergi konusu toplumlar tarafından anlaşılması zor olan konulardan birisi olmuştur. Gerek vergi mevzuatlarının karışık yapısı gerek sıkı sıkıya sürelerle bağlı olan bir hukuk bilimi olmasından ötürü vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasında sorunların çıkması kuvvetle muhtemeldir. Bu gibi sorunların önüne geçilmek amacıyla vergi yükümlülerinin olası sorunlarının zaman içerisinde tespit edilip uygun tedbirlerin alınması vergi ve vergilendirme işlemlerinin akıbeti, vergi uyumunun sağlanması açısından önemlidir. Vergi yükümlülerine özelge, sirküler, genelge gibi uygulamalar ile ulaşan ve sorunlarını çözümleyen vergi idareleri “iyi” olarak nitelendirilebilirler. Kısaca iyi vergi idaresi kavramı; vergi yükümlüsünün hak ve özgürlüklerini gözeten, devlet ile kişiler arasında denge kurmaya çalışan, devletin sahip olduğu mutlak güç karşısında kişileri korumaya çalışan, vergisel iş ve eylemlerde vergi yükümlülerine yol gösteren, açıklayıcı işlemlerde bulunan vergi idaresidir.

#### IV. TERİM

“İyi idare” kavramı, literatürde birbirine yakın anlam taşıyan birçok terimle örtüşmekte ve bu terimler sıklıkla birbirinin yerine kullanılmaktadır. Ancak, “iyi idare” kavramını detaylı bir şekilde incelemeye önce, “idare” teriminin ne anlama geldiğini açıklamak önem arz etmektedir. “*Idare*”, yönetim veya *administration*; belirli bir gayenin gerçekleşmesi için örgütlenen, amaç çerçevesinde planlı bir şekilde hareket eden insan faaliyeti anlamına gelmektedir.<sup>221</sup> Bu sebep ile idare veya yönetim; örgütü ifade etmekle birlikte aynı zamanda bu örgütün faaliyetlerini de kapsamaktadır.<sup>222</sup> Dolayısıyla idare, genel anlamı ile, kamu hizmetlerinin yürütülmesini sağlayan ve kamu yararını göz önünde bulunduran bir organizasyon yapısı olarak tanımlanabilmektedir. Bu yapının gayesi toplumsal hayatın idame ettirilebilmesi için gerekli olan kamu politikalarının düzenlenmesi ve kamu hizmetlerinin yürütülmesidir. İdare kavramı, genel anlamda yönetim ve organizasyon süreçlerini ifade etse de hukuki olarak özellikle kamu idaresi ile ilişkilendirilir. Bu bağlamda, “*idare*” terimi kullanıldığında akla ilk olarak devletin idari faaliyetleri gelmektedir. Fransız hukuk literatüründe ise idare, genellikle kamu idaresi (*administration publique*) anlamında kullanılmakta ve bu anlamıyla, kamusal hizmetlerin yürütülmesi ve toplumun düzenlenmesi işlevlerini üstlenmektedir. Kamu idaresi (*administration publique*) ve özel idare (*administration privee*) birbirinden bu noktada ayrılmaktadır. Kamu idaresi, devletin yürütme organları aracılığıyla gerçekleştirdiği faaliyetleri içerirken, özel idare (*administration privée*) terimi ise özel sektör kuruluşlarının yönetim süreçlerini ifade etmektedir. Bu iki kavram hem

---

<sup>221</sup> Gözübüyük, 2014, s.1.

<sup>222</sup> Gözler, Kaplan, 2024, s.9.

işlevsel hem de hukuki açıdan birbirinden ayrılır ve farklı kurallar çerçevesinde değerlendirilmektedir.<sup>223</sup>

Bir yandan da administration ve management kelimeleri de temelde farklı oldukları halde aynıymış gibi kullanılan terimlerdenidir. Bunun sebebi “*idare*” teriminin Arapça kökenli olan “*idara*” kelimesinden gelmesi ve Batı dillerinde “*administration*” ve “*management*” olarak kullanılmasına karşılık Türkçe’ye tek bir terim şeklinde “*yönetim*” olarak geçmesidir. Arapça kökenli olan “*idara*” kelimesi “*yönetme, yönetim, çekip çevirme*” anlamlarına gelmektedir.<sup>224</sup> “*Administration*” kelimesi Latince’de “*minör*” ve “*ministrare*” kelimelerinden türemiş olmakla birlikte “*hizmet etmek*” olarak düşünülebilmektedir.<sup>225</sup> “*Management*” kelimesi ise “*manus*” kelimesinden türeyip daha çok “*kontrol etme, yönetme, hedefe ulaşma*” anlamlarına gelebilmektedir.<sup>226</sup> Türkçe literatürde, söz konusu iki terim giderek artan bir şekilde “*yönetim*” terimi ile karşılanmaya çalışılmakta, bu durum ise anlam belirsizliğine neden olmaktadır. Bu terimlerin tek bir ifade altında toplanması, kavramsal netliği zayıflatabilir ve akademik tartışmalarda karmaşıklığa yol açabilir. Bu nedenlerden ötürü çalışma boyunca “*idare*” terimine yer verilecektir.

Tıpkı “*idare*” kelimesindeki anlam karmaşası gibi “*iyi idare*” kavramı da benzer kavramlar ile literatürde birbirleri yerine kullanılabilir. İyi idare, en geniş anlamıyla, bir faaliyetin yürütülmesi sırasında belirlenmiş olan usul ve kurallara uygun hareket edilmesini ifade eden bir kavramdır.<sup>227</sup> Bu anlama veya buna benzer anlamlara gelebilecek olan ve daha önceki başlıklarda belirtildiği gibi “*iyi yönetim*”, “*iyi yönetişim*” gibi terimlerde bulunmaktadır. Modern devlet anlayışlarında bu tanımlamaya verilen isimler gerek yazarlar gerek dil gerekse de bilim dalları açısından farklılık göstermektedir. İyi yönetim veya iyi yönetişim gibi kavramlar daha çok kamu yönetimi, siyaset bilimi gibi alanlarda popüler olarak kullanılmakta iken, hukuk bilim dalı özelinde bu kavramlardan ziyade daha çok “*iyi idare*” terimi tercih edilmektedir. Zira terim “*good administration*” olarak ele alındığında Türkçe karşılığını “*iyi idare*” olarak ele almak ve kullanmak daha doğru olacaktır.

## V. KONUNUN SINIRLANDIRILMASI

İyi idare kavramı içerdiği idarilik unsuru sebebi ile pek çok bilim dalının konusuna dahil olabilmektedir. Her bilim dalı kendi konuları kapsamında farklı perspektiflerden değerlendirmelerde bulunmaktadır. Aynı cümlelerden yola çıkarak bazen farklı yorumlarda bulunulabilen aslında basit

<sup>223</sup> Gözler, Kaplan, 2024, s.10.

<sup>224</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim tarihi: 4.7.2023.

<sup>225</sup> Uğur Ömürganülşen, “İdare Terimi Niçin Korunmalı ve Yaşatılmalıdır?”, *İdarecinin Sesi Dergisi*, Cilt:15, sayı:96, 2003, s.54.

<sup>226</sup> Owen Hughes, *A Public Management & Administration: An Introduction*, The Macmillan, London, 1994, s.4-5.

<sup>227</sup> Nehl, 2009, s.338; Aeraan, 2017, s.260; Karakul, 2015, s.62.

gözükmesine rağmen bazen karmaşık da bir hal alabilen bir kavramdır. Yakın kavramlar başlığında ele alındığı gibi, özellikle kamu yönetimi alanında “iyi idare” kavramıyla ilgili bazı belirsizlikler ortaya çıkabilmektedir. Bu kavramın İngilizceye çevrilmesi sürecinde literatürde yer alan hatalı çeviriler, anlam kargaşasına neden olmakta ve kavramın doğru anlaşılmasını güçleştirmektedir. Bu durum, kavramın kapsamı ve uygulama alanları konusunda farklı yorumların ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Özellikle iyi idare kavramını “*iyi yönetim (good governance)*” şeklinde kullanılmasına oldukça sık rastlanmaktadır. İyi idare kavramı ile iyi yönetim kavramı arasında kanaatimizce farklılık bulunmaktadır. Öncelikle adında “*yönetim*” ifadesinin geçmesi ve literatürde daha çok kamu yönetimi bilim dalında kullanılması sebepleriyle iyi yönetim kavramı kamu yönetimi ile hukuka nazaran daha yakın bir ilişkide bulunmaktadır. Her okuyucunun zihninde farklı çağrışımlar uyandırabilmekle birlikte, “iyi idare” kavramı özünde daha çok hukuksal bir içeriğe sahipken, “iyi yönetim” ise daha çok “*yönetmek*” ve “*idare etmek*” ile ilişkilidir. Bu ayrım, kavramların uygulama alanlarını ve teorik çerçevelerini belirginleştirmek açısından önem arz etmektedir. İyi idare, idari işlemlerin yasalara ve etik kurallara uygunluğunu vurgularken, iyi yönetim kavramı, organizasyonel etkinlik ve verimlilik gibi yönetim süreçlerine odaklanmaktadır. Bu değerlendirmenin, öznel bir bakış açısını yansıttığını belirtmek gerekir. Ancak ulusal uluslararası yazın bu kanaatimizi destekler niteliktedir. “*Good governance*” başka bir ifade ile “iyi yönetim” kamu yönetimi yazınında “*good administration*” başka bir ifade ile “iyi idare” idare hukuku/hukuk yazınlarında kendisini göstermektedir. O halde doğrudan bir yorumlama ile iyi yönetim kamu yönetimi, devletin yönetilmesi, siyasal alan ve bilim dalları ile daha fazla yakınlık içerirken “iyi idare” hukuk, teori, idare hukuku alanları ile ilişkisinin güçlü olduğu bir kavramdır.

Çalışmanın konu sınırlaması “*iyi idare (good administration)*” üzerinedir. Dolayısıyla çalışma boyunca ele alınacak kavramlar hukuk, idare hukuku, vergi hukuku özeline doğru bir yol izlenecektir. Anlam karışıklığının önlenmesi ve okura bir bütünsellik içerisinde konunun sunulması açısından farklı çeviri olan yazınlardan da yararlanılırken iyi yönetim, iyi yönetim kavramları yerine daha uygun olduğunu düşündüğümüz iyi idare kavramı ile çalışma yürütülecektir. İyi idare kavramı, ilkeleri, dünyadaki ve Türkiye’deki iyi idareye hizmet eden düzenlemelerin tarihi ile birlikte ele alınarak işlenecektir. Bu kavramın idare hukuku perspektifinden yansımaları değerlendirilecek olup, vergi hukuku bağlamında özellikle iyi idare ilkelerinden biri olan katılım ilkesi üzerinde durulacaktır. Katılım ilkesi, idare hukuku ve vergi hukuku arasındaki ilişki çerçevesinde incelenecek ve vergilendirme işlem ve süreçlerinde bu ilkenin konumu ve önemi belirlenmeye çalışılacaktır. Türk vergi sistemi içindeki iyi idare kavramına ve ilkelerine hizmet eden uygulama ve düzenlemeler analiz edilecek, katılım ilkesinin hangi uygulama ve düzenlemelerle somutlaştığı tartışılacaktır.

## İkinci Bölüm

### İYİ İDARE İLKESİ: HUKUKSAL ÇERÇEVE VE HUKUKİ NİTELENDİRME

#### I. İYİ İDARE İLKESİNİN HUKUKSAL ÇERÇEVESİ: HUKUKSAL DAYANAKLAR VE SINIRLAR

##### A. GENEL AÇIKLAMA

İyi idare kavramı gerek uluslararası mevzuatta gerek ulusal mevzuatta halen gelişme kaydetmeye devam eden kavramlardan bir tanesidir. Buna karşın yine aynı kavramın hem idari ve hukuksal açıdan bir denetim ölççeği olarak hem de bir hak olarak ele alınması oldukça yeni bir gelişmedir.<sup>228</sup> İyi idare kavramının hukuk devleti anlayışı ve usul hukuku açısından önemi yüksektir. İyi idare, usulde adil bir düzenin var olmasını sağlarken, idarenin iş ve eylemlerinden etkin bir sonuç alabilme gayesini gerçekleştirmektedir. “İyi”, “uygun” veya “sağlam” idare kavramlarına Avrupa Birliği mahkemeleri idari konularda verdikleri ilk kararlardan itibaren atıfta bulunmaktadır.<sup>229</sup> Başka bir ifade ile iyi idare ilkesinin pek çok yönü idari makamlar tarafından bilgi yönetiminin gereklilikleri ile bağlantılı bir yapıya sahiptir.

Kamu gücünü elinde bulunduran ve bu gücü kendisine tanınan yetki neticesinde kullanabilecek nitelikte olan her kurum veya kuruluşun hukuk aracılığı ile sınırlanması zarurietini inkâr edilemez bir gerçektir. Elbette bu sınırlamanın temelinde toplumdaki yönetim altında bulunan bireylerin korunması gayesi bulunmaktadır. İdare ile birey arasındaki ilişki yasama veya yargı organları ile olduğundan farklı seyretmektedir. Çünkü idare, bireyin yaşamına, haklarına ve özgürlüklerine en çok müdahalede bulunan kamu gücüdür.<sup>230</sup> İktidar erkinin sınırlandırılmak istenmesi, toplumdaki kişilerin yönetim karşısında korunma ihtiyacının gereksinimi modern devlet ile değil çok daha önce ilk çağlardan itibaren başarılmak istenen ve bu yönde girişimlerde bulunulan alanlardan birisidir. Yasallık, eşitlik, tarafsızlık gibi ilke ve niteliklerin tarihi Sümer ve Mısır uygarlıklarına kadar dayanmaktadır. Tüm bu ilke ve kurallardaki yegâne amaç güçsüz durumda olan toplumu, güçlü durumda olan yönetimin karşısında koruyup kollamaktır.

Peki, iyi idare, iyi bir yönetim kavramları ne anlama gelmektedir? Nasıl ortaya çıkmış ve gelişmiştir? İyi bir idare kendisini tanımlayan her şeyden önce kötü bir idarenin tam karşısında duran

<sup>228</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu, **İyi Yönetim İlkeleri Rehberi**, Kamu Denetçiliği Kurumu Rehberi, Ankara, 2019, s.12. Hak olarak ele alınması ABTŞ ile birlikte olmuştur. İleriki başlıklarda ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Hak olarak ele alınmasından önceki sıfatları ve nitelendirmesi Birinci Bölümde “iyi idare” başlığı altında açıklanmıştır.

<sup>229</sup> Hofman, Mihaescu, 2013, s.84.

<sup>230</sup> Ahmet Saraç, “İdari Usul Kanunu İhtiyacı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Danıştay ve İdari yargı Günü 148.Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:91, Ankara, Mayıs, 2016, s.279.

bir olgudur.<sup>231</sup> O halde kötü idare ne anlama gelmektedir? Kötü idare; önyargı, ihmal, dikkatsizlik, gecikme, beceriksizlik, keyfilik, sapkınlık, ahlaksızlık içeren bir idare ve yönetim anlayışıdır.<sup>232</sup> Kötü idarenin esası, kararların özü veya temeli ile ilgili olmayıp, idari prosedürlerdeki kusurlardan kaynaklanmaktadır.<sup>233</sup> 1995 yılında Avrupa Ombudsmanı *Jacob Söderman*'a göre, kötü yönetimi tanımlamak iyi fikir değildir çünkü bir kişinin görevini düzgün bir şekilde yerine getirebilmesi için belirli bir esnekliğe ihtiyacı bulunmaktadır. ABD Yüksek Mahkemesi Yargıç *Potter Stewart* ise; “*kötü idareyi gördüğümüz yerde anlarız*” şeklinde açıklamıştır.<sup>234</sup> Kötü idarenin bazı ipuçları bulunmaktadır. Bunlar; bir kamu kurumunun kendisini bağlayan bir kural veya ilkeye uygun olarak hareket etmemesi durumunda ortaya çıkmaktadır.<sup>235</sup> Kötü bir idare arzu edilmeyen bir idare olsa da kötü idarenin her yaptığı iş ve eylem hukuka aykırılıklar içermemektedir. Çünkü kötü idare doğrudan hukuksuzluğun yapıldığı, kanunlara göre hareket edilmediği bir yönetim anlayışı değildir. Ancak iyi idare, kötü idareden farklı olarak doğası ve ruhu gereği hukuka uygun olmak zorundadır, aksi halde zaten iyi bir idare olmayacaktır.<sup>236</sup>

İyi idarenin içerdiği ilkeler belirlenirken Britanya'daki çalışmaları göz ardı etmemek gerekmektedir. Britanya'daki Adalet Komitesi, iyi idare ilkelerinin taslağının bulunduğu bir raporunda, “*iyi bir idarenin, kötü idarenin çarelerinden daha çok arzu edildiği, kötü idareyi önlemenin, tedavi etmekten daha iyi olduğunu dolayısıyla iyi idarenin kötü idarenin çarelerinden daha iyi olduğunu*” vurgulamıştır.<sup>237</sup> İyi idareye dair önemli olan ve asıl hukuksal dayanak olarak ele alınan bilgi ve belgeler Avrupa Birliği Hukuku kapsamında ortaya çıkmaktadır. Avrupa Birliği Bakanlar Komitesi'nin aldığı kararlarda başlarda doğrudan iyi idare ifadesini kullanılmasa da iyi idarenin ruhunu ve doğasını yansıtması bakımından, kötü idarenin karşısında ona karşı tedbir ve önlemler alması bakımından oldukça önemli olan kararlar mevcuttur. Ayrıca iyi idarenin gerek uluslararası hukuk gerek ulusal hukuk içerisindeki görünümü tespit edilmeye çalışılacaktır.

<sup>231</sup> Julio Ponce, “Good Administration and Administrative Procedures”, **Indiana Journal of Global Legal Studies**, Cilt:12, Sayı:2, 2005, s.555.

<sup>232</sup> Harlow, Rawlings, 2009, s.534.

<sup>233</sup> John R. Greenwood, David J. Wilson, **Public Administration in Britain Today**, Routledge Publisher, 2nd Edition, 1989, s.313.

<sup>234</sup> Ponce, 2005, s.555-556.

<sup>235</sup> The European Ombudsman Annual Report, 1997, s.23.

<sup>236</sup> Yasallık ve iyi idare hakkındaki Avrupa Ombudsmanı P. Nikiforos Diamandouros'un konuşması için bakınız; 'Legality and good administration: is there a difference?', Speech by the European Ombudsman, P. Nikiforos Diamandouros, at the Sixth Seminar of National Ombudsmen of EU Member States and Candidate Countries on 'Rethinking Good Administration in the European Union', Strasbourg, France, 15 October 2007. <https://www.ombudsman.europa.eu/en/speech/en/370> Erişim Tarihi: 26.03.2024.

<sup>237</sup> Patrick Neill, **Administrative Justice: Some Necessary Reforms**, Oxford University Press, USA, 1988.

## B. ULUSLARARASI HUKUK

Dünya uygulamaları incelendiğinde insan haklarına ve demokrasiye özen gösteren ülkelerin (ABD, Avusturya, Almanya, Avrupa ülkeleri vb.) yasal düzenlemelerinde idarenin müdahale oranının hukuksal bazı dayanaklara bağlandığı görülmektedir. Özellikle Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi bu konuda pek çok karar, tavsiye kararı vermiş ve kendisine bağlı bulunan ülkeleri bu kararları ortak bir şekilde işleme koymaya ve uygulamaya davet etmiştir. Uluslararası mevzuatta iyi idare ile ilgili olan belgelerin ve metinlerin pek çoğuna Avrupa Hukuku kaynaklık etmekte olup bu konu özelinde pek çok genel veya özel düzenleme, karar veya tavsiye kararı, yönlendirici/düzenleyici direktif ve uygulamalar bulunmaktadır.

### 1. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi İdari İşlemler Karşısında Bireyin Korunması Hakkında R (77) 31 sayılı Karar

Her ne kadar iyi idare uygulamalarının temelini ve ilkelerini ilk çağlardaki topluluklara kadar dayandırmak mümkün olsa da çağdaş dünya düzenine uygun olarak ortaya çıkarılmış en önemli metinlerden birisi Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 1977 tarihli kararıdır. Uluslararası mevzuatta bu karar Komite'nin iyi idare ile ilgili ilk metni olarak 28 Eylül 1977 tarih ve R (77) 31 sayılı "*İdari İşlemler Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Tavsiye Kararı (Resolution (77) 31 On the Protection of the Individual in Relation to the Acts of Administrative Authorities,*)"<sup>238</sup> başlığına sahip tavsiye kararı şeklinde anılmaktadır. Bu karar aynı zamanda bireyler ve idare arasındaki ilişkinin bir usule bağlanması gerekliliğine dikkat çekmeye çalışan ilk belge niteliğine sahiptir.

1971 yılında Avrupa Hukuki İşbirliği Komitesi (*European Committee on Legal Co-operation*)<sup>239</sup> kurulmuş olup bu komiteye Avrupa'nın farklı ülkelerinin hukuk sistemlerini incelemeleri görevi verilmiştir. Bu hukuk sistemlerinde bireylerin idarenin iş ve eylemleri karşısındaki durumu ve korunması ile ilişkili genel düzenlemelerin ve kuralların sıralanması ve bu uygulamaların hayata geçirilme olanaklarının araştırılması istenmiştir. 1971-1974 yılları arasında sürekli toplantı yaparak bu görevi araştıran bu alt komite "*Yönetmelere Karşı Başvurma Yolları ve Yönetmelere Bireyin Hakları*" başlığına sahip bir rapor hazırlayarak ana komiteye sunulmuştur. Rapor sonucuna göre her ne kadar farklı hukuksal düzenlemelere ve sistemlere sahip olsalar da idarenin iş ve eylemleri neticesinde

<sup>238</sup> Council of Europe Committee of Ministers, Resolution (77) 31 On the Protection of the Individual in Relation to the Acts of Administrative Authorities, 28 September 1977, <https://rm.coe.int/0900001680a4397f>. (Erişim Tarihi: 13.08.2023).

<sup>239</sup> Avrupa Hukuki İşbirliği Komitesi (CDCJ), 1963'teki kuruluşundan bu yana, kamu ve özel hukuk alanında geniş bir yetki alanına sahip standart belirleme organıdır. CDCJ, bir yönlendirme komitesi olarak: Bakanlar Komitesi'ne doğrudan rapor verir. Bakanlar Komitesi'ne kabul edilmeleri için metin önerilerinde bulunur. Yetki alanlarındaki genel öncelikler, gelecekteki çalışmalar ve taslak görev tanımları ile ilgili önerilerde bulunur. <https://www.coe.int/en/web/cdcj>, Erişim Tarihi: 13.08.2023.

toplumdaki kişilerin korunması hakkaniyetli bir biçimde sürdürülmekte ve bunun bir gereklilik olduğuna dair ortak bir fikir birliğine ulaşılmıştır. Bunun neticesinde sonradan kurulan bu alt komite üye devletlerin hepsinde bireylerin korunması seviyesinin aynı oranda tutulmasını sağlamak amacıyla Avrupa Konseyi'ne bir metin düzenlemesini iletmıştır. Ardından bu öneri yerinde bulunmuş ve yine alt komite bir taslak tavsiye kararı hazırlamakla görevlendirilmiştir. Tasarı 13-15 Nisan 1977 tarihinde Bakanlar Komitesi'ne sunulmuş ve Komite bu taslağı 275. toplantısında kabul etmiştir.<sup>240</sup>

Söz konusu kararın amacı Avrupa Konseyi'ne üye olan devletlerarasında daha büyük bir birlik ve beraberlik sağlamaktır. Üye devletlerin uygulamalarında bulunan idare ve hukuk sistemlerinde mevcut olan farklılıklar göz önünde bulundurularak birey ve idare arası bağlantıda yöneten ve yönetilen arasındaki adilliği sağlama ihtiyacı duyulmuştur. Tüm üye devletlerde idare ve birey arası ilişkilere bir standart getirilmek istenmiş ve bunun neticesinde bazı hususlar tavsiye şeklinde sıralanmıştır. Üye devletlerden beklenen karara ekli olan tavsiyelere uyulması ve bu ilkeler ışığında hareket edilmesinin yanı sıra atıfta bulunulan konu ve işlemlerle ilgili önemli durumları vakitli bir şekilde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne (*The Secretary General of the Council of Europe*) bildirmeleridir.

(77) 31 sayılı tavsiye kararı genel olarak üye devletlere Avrupa Komitesi tarafından iç hukuklarında düzenleme yapmalarını ve idarenin iş ve eylemlerini kararda belirtilen ilkeler çerçevesinde uygulanmasını önermektedir.<sup>241</sup> Tavsiye kararındaki dikkat çekilen ilkeler, kamu erki kullanılması sonucu gerçek veyahut tüzel kişiliklerin hak ve özgürlüklerini doğrudan etkileyecek bir hâl taşıyan her çeşit iş, eylem ve tedbirlerin uygulanması durumunda bir ihlal yaşanmaması ve hak kaybının ortaya çıkmaması gayesine hizmet eden ilkelerdir. Bu ilkeler beş adet olup şu şekilde sıralanmıştır.

- Dinlenilme hakkı<sup>242</sup>
- Bilgiye erişim hakkı<sup>243</sup>
- Yardım ve temsil hakkı<sup>244</sup>
- İdari işlemlerin gerekçeli olması hakkı<sup>245</sup>
- İdari işlemlere karşı hukuk yollarının belirtilmesi hakkı<sup>246</sup>

<sup>240</sup> Akıllıoğlu, 1981, s.37-38.

<sup>241</sup> Akıllıoğlu, 1981, s. 38-39.

<sup>242</sup> İlgili kişi, hak, özgürlük veya menfaatlerini olumsuz etkilemesi muhtemel nitelikteki herhangi bir idari işleme dair, idare tarafından dikkate alınmak üzere olgu ve savlarını ortaya koyabileceği gibi, uygun hallerde delil de gösterebilir. Uygun hallerde ilgili kişi, bir önceki paragrafta dile getirilen haklardan vaktinde ve dava açısından uygun bir şekilde haberdar edilir.

<sup>243</sup> İlgili kişi, talep etmesi halinde, bir idari işlemde bulunulmadan önce, söz konusu işlemde bulunulmasına ilişkin mevcut tüm unsurlardan uygun vasıtalarla haberdar edilir.

<sup>244</sup> İlgili kişi idari yargılama usulü boyunca yardım veya temsilden yararlanabilir.

<sup>245</sup> İlgili kişi, hak, özgürlük veya menfaatlerini olumsuz etkilemesi muhtemel nitelikteki herhangi bir idari işlem durumunda, bu işlemin dayandığı gerekçelerden haberdar edilir. Bu bildirim, ya gerekçelerin işlem sırasında açıklanması yoluyla ya da talep etmesi halinde, ilgili kişiye makul bir süre içerisinde yazılı olarak bildirilmesi yoluyla yapılır.

<sup>246</sup> Yazılı şekilde bildirilen bir idari işlemin ilgili kişinin hak, özgürlük veya menfaatlerini olumsuz etkilemesi halinde, söz konusu idari işleme karşı başvurulabilecek olağan hukuk yolları ve bunların kullanımına ilişkin süreler bahsi geçen bildirim içerisinde belirtilir.



Avrupa Komisyonu'nca kabul edilen ve tavsiye verilen tüm bu ilkeler “*ortak asgari ilkeler*” niteliğine sahiptir. Kararda mevcut olan kuralların ve ilkelerin hiçbiri belirli bir ülkenin ek korumalar sağlayan başka ilke ve kuralları kabul etmesine engel teşkil etmemektedir. Ayrıca önceden kabul edilen ilkenin kısıtlanması ya da çerçevesinin küçültülmesi şeklinde yorumlanmamaktadır.<sup>247</sup>

Kararda yer alan beş ilkenin 1977 yılında ele alınması ve ifade edilmesi iyi idarenin temelleri hakkında bilgi edinmeyi kolaylaştırmaktadır. Karar metninde iyi idare, iyi yönetim ve benzeri gibi kelimelerin bulunmamasına karşılık savunulan ve uygulanması tavsiye edilen ilkeler iyi idareye hizmet eder konumda yer almaktadır. Her ne kadar karar metninde bu kelimeler yer almasa da ilkelerin doğası ve yapısı gereği iyi idarenin gerçekleştirilmesi hususunda oldukça etkin ilkeler olduğu gerçeği su götürmez bir gerçektir. Bu sebeple ilgili tavsiye kararı iyi idare anlayışının ruhuna sahiptir sonucuna rahatlıkla varılabilmektedir.<sup>248</sup>

## 2. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin İdari Takdir Yetkisine İlişkin R (80) 2 sayılı Tavsiye Kararı

Modern dünya etrafında gelişen ve değişen zamana yetişebilmek ve ortaya çıkabilecek yeni tür ihtiyaçların karşısında hazırlıklı olmak, hem toplumdaki kişilerin bireysel gereksinimlerinin giderilmesi hem de toplumsal gereksinimlerin kamu hizmeti yolu ile karşılanabilmesi gittikçe zorlaşmaktadır. Yaşanan bu değişimler neticesinde kamu hizmeti ve kamusal gereksinimlerin sürekli çeşitlenebilir hale gelmesi hizmet sunan kurumların veya devletin öngörüsünü aşmakta ve meydana gelebilecek yeni ihtiyaçların tahminini ve tedbirini zorlaştırmaktadır. Başka bir ifade ile kanun koyma gücünü elinde bulunduran erkin tüm bu ihtiyaçları önceden tahmin edip, rasyonel olarak davranabilmesi imkansızdır.<sup>249</sup> Dolayısıyla bu iş yükünün ve sürdürülebilirliğin bir kısmını kanun koyucunun yanında idare de üstlenmek durumunda kalmaktadır. Toplum gereksinimlerinin kamu yararı amacını güderek etkin bir şekilde giderilmesi için, idarenin birikim ve marifet ile donatılması ve esnek kararlar alabilmesine olanak sağlayan yetkilere sahip olması gerekmektedir.<sup>250</sup> İdareye verilen bu takdir yetkisi; ortaya çıkabilecek ve çabuk karar alınmasını gerektirebilecek olay ve durumlardaki hızlı çözümü sayesinde idare hukuku alanının en önemli araçlarından birisi olarak görülmektedir.<sup>251</sup> İdarenin elinde

<sup>247</sup> Akıllıoğlu, 1981, s.39.

<sup>248</sup> Ponce, 2005, s.558.

<sup>249</sup> Adnan Gerçek, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:29, Sayı:2, 2010, s.25.

<sup>250</sup> Denis Galligan, **Discretionary Powers in the Legal Order: The Exercise of Discretionary Powers**, A Reader on Administrative Law (Ed: D. Galligan), Oxford University Press, Oxford, 1996, s.275.

<sup>251</sup> Ender Ethem Atay, “İdare Hukukuna İlişkin Temel Tespitler ve Bu Hukuk Dalının Belli Başlı Özellikleri”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1, 2007, s.511.

bulundurduğu bu takdir yetkisinin elbette hukuksal sınır içerisinde ve iyi idareye uygun ve “iyi” olarak kullanılması gerekmektedir.

Avrupa Konseyi, Avrupa'nın hukuk sisteminin oluşmasında ve şekillenmesinde yeri önemli ve büyüktür. İdarenin elinde bulunan takdir yetkisine ilişkin de üye devletlere tavsiye kararında bulunmuş ve idarenin bu yetkiyi kullanımına ilişkin olarak düzenlemeler yapılması gerekliliğini belirtmiştir. Konsey, önceden çıkarılan R 77 (31) sayılı kararın eksikliklerinin giderilmesi amacı ile 11 Mart 1980 tarihinde yapılan Delegeler Komitesi'nin 316.toplantısında “*İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R (80) 2 sayılı Tavsiye Kararı (Recommendation R (80) 2 Concerning the Exercise of Discretionary Powers by Administrative Authorities)*” kabul edilmiştir.<sup>252</sup> Bu karar Konsey'deki bir çalışma grubu tarafından hazırlandıktan sonra, Avrupa Hukuksal İş birliği Komitesi'nin altında 3 Eylül 1978'de bu iş için kurulmuş olan idare hukuku uzmanları tarafından nihai hale getirilmiştir.<sup>253</sup>

Konsey'in bu tavsiye kararındaki başlıca amacı diğer tavsiye kararlarındaki ana amacı olan üyeler arasında daha yakın bir birlikteliğin sağlanmasıdır. Gelişen dünya düzeninde idarenin üzerine düşen faaliyetlerin çeşitliliğin giderek artması sebebiyle sık olarak takdir yetkisine başvurması üzerine bir tavsiye kararı çıkarılması Konsey tarafından uygun görülmüştür. Bu kararın uygulanması esnasında daha evvelden çıkarılmış olan R (77) 31 sayılı karardaki bireyin idari işlemler karşısındaki menfaatinin korunması ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hususuna da dikkat edilmesi ve eksikliklerinin giderilmesi gerekliliği vurgulanmıştır. Konsey'e göre takdir yetkisi, idareye alacağı kararlarda belirli bir oranda esneklik tanıyan, yasal açıdan bir sakıncası bulunmayan kararlar demeti arasından kendi uygun gördüğünü seçmesi için verilen yetkidir.<sup>254</sup> İyi ve etkin bir idari makamın sağlanabilmesi için üçüncü kişilerin menfaatine ve kamusal yarara dikkat edilmesi gerekmektedir. İdare'nin sahip olduğu idari takdir yetkisini kullanırken uyması tavsiye edilen ilkeler maddeler halinde kararda sıralanmıştır. Bu ilkelere üye devletlerden bir uyum beklenmekte ve kararlarını verirken tavsiye kararının ruhuna uyma konusunda hassas davranmaları istenmektedir. Söz konusu ilkeler<sup>255</sup> takdir yetkisine sahip idari makamlar tarafından şu şekilde kullanılmalıdır;

- Takdir yetkisinin kendisine verilmiş amacından sapmaması gerekir.
- Tarafsızlık ve objektif bir açıdan olaya veya duruma yaklaşması beklenmektedir.
- Kanun önünde eşitlik ilkesini gözeterek hakkaniyet içeren kararlar almalıdır.

<sup>252</sup> Council of Europe Committee of Ministers, Recommendation R (80) 2 Concerning the Exercise of Discretionary Powers by Administrative Authorities <https://rm.coe.int/tavsiye-karari-no-r-80-2-idari-makamlarca-takdir-yetkisi-kullanmasi/1680a43919>, (Erişim Tarihi: 14.08.2023)

<sup>253</sup> Onur Karahanoğulları, “İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80) 2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:45, Sayı:1, 1996, s.323-337.

<sup>254</sup> Karahanoğulları, 1996, s.327.

<sup>255</sup> Karahanoğulları, 1996, s.327-328.

- Verdiği karar neticesinde olumsuz olarak etkilenecek kişiler için yarar-zarar dengesini gözetmelidir.
- Vereceği kararlar olağan koşullarda makul süre içerisinde alınmalıdır.
- Her olayı kendi içerisinde değerlendirerek genel tabloda tutarlı kararlar alabilmelidir.
- Konsey idari makam tarafından yukarıdaki ilkeleri gözetirken aynı zamanda alınan karar sonucunda uygulanacak olan idari işlem ile de ilgili bazı ilkeler ve açıklamalar getirmiştir.<sup>256</sup>
- Nitekim idari işlemler;
- Aleni olmalıdır.
- İşlem sonucu ilgisine yine makul süre içerisinde bildirilmelidir.
- İlgilinin menfaatinin olumsuz etkilendiği durumlarda karar gerekçesinde bu mağduriyetin anlaşılabilmesi için bilgiler sunulmalıdır.
- Takdir yetkisi neticesinde uygulanacak işlemlerin hukuki denetimi yapılmalıdır.
- Denetleme yapacak kurumun veya kurulun görevini etkin bir şekilde ifa edebilmesi için kendisine gerekli olan bilgi ve belgelere erişim hakkı bulunmaktadır.

Tıpkı R (77) 31 sayılı kararda olduğu gibi bu karar metninde de doğrudan “*iyi idare*” terimi kullanılmasa da Komite'nin üye devletlerden istediği tam olarak bu “*iyi idare*”nin sağlanmasıdır. İdarenin elinde bulundurduğu takdir yetkisi zor koşullarda, sınırlı sürelerde hem kişiler hem de idare lehine bir araç olmasının yanı sıra, sınırsız ve keyfiyete dayalı olarak kullanıldığında toplumdaki kişilere karşı bir silaha da dönüşebilmektedir. Bu sebeple bu yetkinin verildiği idarenin tavsiye kararında dikkat çekilen hususlar çerçevesinde kontrol edilmesi, denetlenmesi ve alınan kararların uygulanması esnasında hak ihlallerin yaşanmaması ya da en aza indirgenebilmesi için göz önünde bulundurulması gereken ilkelerdir. İdareye tanınan takdir yetkisinin en baştaki yegâne amacı kamu yararının sağlanması olduğundan kötü yönetime mahal verecek uygulamaların ve kararların alınmasının başka bir ifade ile keyfiyetin kullanılmasının önüne geçilmek istenmiştir.<sup>257</sup>

### **3. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin İyi İdare Konusunda Üye Devletlere CM/REC (2007) 7 sayılı Tavsiye Kararı**

Hukuk devleti anlayışında idarenin amacı “*adaletli*” ve “*hukuksal zemine uygun*” yönde bir karar verebilmek olduğundan icra edilen idari işlemin dayanak noktasının da en doğru ve uygun şekilde belirlenmesi elzemdir. Bu amaç doğrultusunda hukuk devletinin var olabilmesi için idari işlem uygulanırken gerekli soruşturmanın ayrıntılı olarak yapılması, delillerden yasal bir biçimde

<sup>256</sup> Mehpere Çaptuğ, **İdari Usul Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Seçkin Yayınevi, 2020, s.203.

<sup>257</sup> Ramazan Şengül, “Ombudsman Kurumu Kötü Yönetime Çare Olabilir Mi?”, **Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, 18-19 Kasım 2005, s.132.

yararlanılması, işlemin muhatap olduğu tarafa kendisini anlatma ve savunma gibi haklarının verilmesi gibi imkanların sağlanması gerekmektedir.<sup>258</sup> Başka bir ifade ile iyi idareyi oluşturan unsurların hukuk devleti anlayışını gerçekleştirmek üzere kullanılıyor olması beklenmektedir. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin “*İyi İdare Konusunda CM/Rec (2007) 7 sayılı Tavsiye Kararı (Recommendation CM/Rec (2007)7 of the Committee of Ministers to Member States on Good Administration)*”<sup>259</sup> kararı bu durumun ve tutumun üye devletlere tavsiye edildiği ve uygulama birliğinin sağlanması gerekliliği yönünde yaşanan gelişmelerden bir tanesidir. Bu karar 20 Haziran 2007 tarihinde 999 bis sayılı toplantıda Bakanlar Komitesi'nin tarafından kabul edilmiştir.<sup>260</sup>

İlgili kararda demokratik niteliğe sahip modern topluluklarda idare kurumunun başlıca ve etkin bir rolü bulunduğu, idarenin birçok dalda dinamik bir yeri olduğuna, her alanda bulunması nedeniyle toplumdaki kişilerin hak ve hürriyetlerini rahatlıkla etkileyebilecek ve değiştirebilecek bir nitelikte olduğuna dikkat çekilmiştir. İdarenin pek çok farklı alanda etkin bir rol üstlenmesi nedeniyle kişilerin en küçüğünden en büyüğüne birçok davranışının idarenin tutum ve uygulamalarına bağlı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İyi bir idarenin sahip olması gereken özelliklerin kanunların ruhuna uygun hareket eden, tutarlı, şeffaf ve açık bir şekilde anlaşılabilir olması gerektiği belirtilmiş ve bu taraflarının geliştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Özünde iyi idare kavramının toplumun temel ihtiyaç ve gereksinimlerinin etkin ve sağlıklı bir şekilde karşılanması anlamına geldiği belirtilerek iyi idarenin bir nevi tanımı Konsey tarafında yapılmaya çalışılmıştır. Kararda iyi idarenin; “*örgütlenme ve yönetim kalitesine bağlı olduğunu, etkililik, verimlilik ve toplumun ihtiyaçlarına duyarlılık gereklerini karşılamak zorunda olduğunu, kamu mallarını ve diğer kamu çıkarlarını, takip etmeyi, gözetmeyi ve korumayı gerektirdiğini; bütçe gereklerine uymak zorunda olduğunu ve her türlü yozlaşmayı dışlaması gerektiğini*” belirtmiştir.

İyi idare anlayışı her ne kadar devlet ve toplumdaki kişiler arasındaki dengeyi koruma ve sağlama amacını esas alsın da özünü devlet karşısında bulunan kişiler nezdinde mağduriyet yaratılmasının önüne geçebilmek ve devlet ile ilişkilerinde kişilerin menfaatlerinin korunması hususu oluşturmaktadır.<sup>261</sup> Nitekim yine kararda idare kamu erkinin kendisine verdiği ayrıcalıklı yetkisini kullanırken, bu yetkinin orantısız ve isabetsiz şekilde kullanılması durumunda toplumdaki kişilerin

<sup>258</sup> Akyılmaz, 2003, s.142.

<sup>259</sup> Council of Europe Committee of Ministers, (Recommendation CM/Rec (2007)7 of the Committee of Ministers to Member States on Good Administration, <https://rm.coe.int/cmrec-2007-7-of-the-cm-to-ms-on-good-administration/16809f007c>, Erişim Tarihi: 01.09.2023.

<sup>260</sup> Onur Karahanoğulları, “Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin İyi İdare Konusunda Üye Devletlere CM/REC (2007) 7 sayılı Tavsiye Kararı”, (İngilizceden çeviri), **Danıştay Dergisi**, Sayı:116, 2007.

<sup>261</sup> Karakul, 2008, s.35.

mağduriyetine neden olabileceği de aktarılmıştır. Bu ve bunun gibi sebeplerle Konsey üye ülkelere bazı tavsiyelerde, önerilerde bulunmuştur. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;<sup>262</sup>

- Hukuk devleti anlayışını ve demokratik yönetimi esas alarak iyi idare anlayışının gelişiminin ve güçlendirilmesinin sağlanmalıdır.
- Etkinlik, verimlilik ve harcamaların karşılığının alınması sağlanarak örgütlenme geliştirilmelidir.
- Üye ülkelerin idare kurumu için amaçlar belirlemesi ve belirlenen bu amaçların, hedeflerin hayata geçirilip geçirilmediği noktasında düzenli şekilde kontrol edilmesi ve ölçümlenebilmesi için performans kriterlerinin belirlenmelidir.
- İdari birimlerin ve kuruluşların sağladıkları hizmetlerin makul bir maliyet ile verilip verilmediğinin kontrolü sağlanmalı ve düzenli olarak denetlemeler yapılmalıdır.
- İdare en iyi sonuçları en iyi araçlar ile sağlaması gerekliliğine zorlanmalıdır.
- Karara ekli olan model yasadaki ilkeler benimsenmeli ve üye ülkelerin idari kurum yetkililerince etkin bir şekilde uygulamaya geçirilmesi sağlanmalıdır.

Üye devletlere verilen bu tavsiyeler, karardaki model yasa ile birleştirildiğinde iyi idarenin ve iyi idare hakkının gelişimi ve sağlanması için oldukça önemli adımlar ve kriterler içermektedir. Ayrıca karar ekinde yer alan “*İyi İdare Yasası (Code of Good Administration)*” başka bir ismi ile “*İyi Yönetim Kodu*” üye devletlerarasında bir eşitliği ve dengeyi sağlaması açısından, idare ve idari işlemlerin bütünlüğü ve denetiminin sağlanması hususunda epey etkili sonuçlar elde etmiştir. Model yasa ile birlikte Konsey üye devletlere belirtilen standartları benimsemelerini ve etkin bir şekilde uygulamalarını tavsiye etmektedir.<sup>263</sup> Yasa, üç bölüm ve 23 maddeden oluşmaktadır.

İyi İdare Yasası’nın I. bölümünde iyi idarenin gerçekleştirilmesi için uyulması gereken ilkeler<sup>264</sup> yer almaktadır. Yasa içerisindeki II. Bölüm “İdari İşlemleri Düzenleyen Kurallar” olarak ayrılmıştır. Bu

<sup>262</sup> Council of Europe Committee of Ministers, (Recommendation CM/Rec (2007)7 of the Committee of Ministers to Member States on Good Administration, <https://rm.coe.int/cmrec-2007-7-of-the-cm-to-ms-on-good-administration/16809f007c>, Erişim Tarihi: 01.09.2023.

<sup>263</sup> Akyılmaz, 2003, s.143.

<sup>264</sup> “Madde 2 – Yasallık ilkesi

1. İdare yasaya uygun faaliyette bulunur. Takdir yetkisini kullandığında da keyfi kararlar alamaz.

2. İç hukuk, uluslararası hukuk ile faaliyetlerini, örgütleniş ve işleyişini düzenleyen hukukun genel ilkelerine uyar.

3. Yetkilerini ve işleyiş yöntemlerini düzenleyen kendi iç düzen kurallarına uygun davranır.

4. Yetkilerini ancak, yasa ve olguların izin verdiği biçimde ve yalnızca yetkinin verildiği amaca uygun olarak kullanır.

Madde 3 – Eşitlik İlkesi

1. İdare eşitlik ilkesine uyar.

2. Aynı durumda bulunan özel kişilere aynı muameleyi yapar. Özel kişiler arasında etnik köken, dini inanç veya diğer kanaatlere dayalı ayırım yapamaz. Her türlü farklı muamele nesnel gerekçelere dayanmalıdır.

Madde 4 – Tarafsızlık İlkesi

1. İdare tarafsızlık ilkesine uygun faaliyette bulunur.

2. Yalnızca ilgili verileri dikkate alarak nesnel biçimde davranır.

3. Önyargılı biçimde faaliyette bulunamaz.

4. İdare, görevlilerinin faaliyetlerini kişisel inanç ve çıkarlardan bağımsız olarak tarafsız biçimde yerine getirmesini sağlar.

Madde 5 – Orantılılık İlkesi

bölümde idari işlemin nasıl olması gerektiği,<sup>265</sup> yapılan idari işlemlerin duyurulması gerektiği gibi konular hakkında da bilgi verilmektedir. III. Bölüm ise “Başvurular” başlığını taşımaktadır. İdari işlem gerçekleştirildikten sonra o işleme karşı yapılabilecek başvurular ve tazmin yükümlülüğü hakkında bilgiler verilmektedir. İlk tavsiye kararından tam olarak otuz yıl sonra çıkarılan bu karar ve karara ekli olan model yasa iyi idare alanındaki önemli gelişmelerden bir tanesidir. Zira Konsey’in önceden verdiği tavsiye kararlarının bir anlamda bir araya getirilmesi ve daha ayrıntılı bir biçimde ele alınmasını sağlayan bir karar niteliğindedir.

#### 4. Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı

Avrupa Birliği hukukunda insan haklarının ve temel hakların esasında iki ana dayanağı bulunmaktadır. Bunlardan birisini hukukun yazılı olmayan genel ilkeleri oluştururken diğerini ise Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı (*Charter of Fundamental Rights of the European Union*)<sup>266</sup> oluşturmaktadır. Gerek genel ilkeler gerek Şart’ın hükümleri Avrupa Birliği Hukuku’nun birincil hukuk kaynaklarını sağlarken birbirleri ile de örtüşmektedir.<sup>267</sup>

---

1. İdare orantılılık ilkesine uygun faaliyette bulunur.

2. İdare, özel kişilerin hak ve çıkarlarını etkileyen önlemlere ancak gerekli olduğunda ve amacın gerektirdiği ölçüde başvurur.

3. İdare takdir yetkisi kullandığında, kararının özel kişilerin hak ve çıkarları üzerindeki her türlü olumsuz etkisi ile takip edilen amaç arasında uygun bir denge kurar. Alınan hiçbir önlem aşırı olmamalıdır.

Madde 6 – Hukuki Kesinlik İlkesi

1. İdare hukuki kesinlik ilkesine uygun faaliyette bulunur.

2. Hukuken meşru olan durumlar dışında geçmişe etkili kararlar alamaz.

3. Kamu yararı mutlak olarak gerektirmediği sürece, kazanılmış haklara ve kesinleşmiş hukuksal durumlara dokunamaz.

4. Özellikle yeni yükümlülüklerin getirildiği bazı durumlarda, geçiş hükümleri koymak veya yeni düzenlemenin yürürlüğü için süre tanımak gerekebilir.

Madde 7 – Makul Süre İçinde Faaliyette Bulunma İlkesi

İdare yükümlülüklerini makul süre içinde yerine getirir ve makul süre içinde faaliyette bulunur.

Madde 8 – Katılım İlkesi

Acil durumlar dışında idare, özel kişilere, hak ve çıkarlarını etkileyen idari kararların hazırlığına ve uygulanmasına uygun araçlarla katılma olanağı tanır.

Madde 9 – Mahremiyete Saygı İlkesi

1. İdare, özellikle kişisel verilerin işlenmesinde, mahremiyet ilkesine uyar.

2. Kişisel veri ve dosyaların, özellikle elektronik ortamda işlenmesi yetkisi bulunduğu idare, mahremiyeti güvence altına alan tüm zorunlu önlemleri alır.

3. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin kurallar, özellikle kişisel verilere erişim ve hatalı veriler ile tutulmaması gereken verilerin düzeltilmesi veya silinmesine ilişkin kurallar idare tarafından işlenen verilere de uygulanır.

Madde 10 – Açıklık İlkesi

1. İdare açıklık ilkesine uygun faaliyette bulunur.

2. İdare, karar ve işlemlerinden özel kişileri, resmi belgelerin yayınlanması da dahil olabilecek şekilde uygun araçlarla haberdar eder.

3. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin kurallara uygun olarak resmi belgelere erişim hakkını tanır.

4. Açıklık ilkesi, yasayla korunmuş gizliliğe zarar veremez.”

<sup>265</sup> Madde 17 – İdari İşlemlerin Biçimi

1. İdari işlemler basit, açık ve anlaşılır bir dille yazılır.

2. Her birel işlemden, en azından bireysel hakları etkileyen her birel işlemden, kararın dayandığı maddi ve hukuki temelleri gösteren uygun gerekçeler bulunur.

<sup>266</sup> Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı, [https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf), Erişim Tarihi:10.10.2024.

<sup>267</sup> European Union Agency for Fundamental Rights, **Applying the Charter of Fundamental Rights of the European Union in Law and Policymaking at National Level**, Handbook, 2018, s.15.

Genel ilkeler Avrupa Birliği Adalet Divanı (*Court of Justice of the European Union*)<sup>268</sup> tarafından belirlenmekte olup yazılı olmayan ilkeleri ifade etmektedir. 1960'lardan itibaren varlıklarını sürdürmektedirler ve birincil hukuk kaynakları gibi ele alınmaktadırlar. “*Bir ikincil hukuk kuralının geçerli olup olmadığını veya bir ulusal hükmün uygulanabilir olup olmadığını belirlemek için*”<sup>269</sup> kullanılabilirler.

Şart ise Avrupa Birliği'nin uzun zamandır hazırlamak istediği ve gündemde olan konulardan bir tanesidir. Avrupa Parlamentosu (*European Parliament*)<sup>270</sup> tarafından da desteklenen bu fikir 1999 yılına kadar yaşam alanı bulamamış dolayısıyla uygulamaya konulamamıştır. Almanya'nın 1999 yılında dönem başkanlığını devralması ile birlikte kendisine yer edinemeyen bu çabalar sonuç vermeye başlamış, Almanya Şart'ın kabul edilmesini öncelikli hedef olarak belirlemiş ve bunun üzerine çalışmalar yapmaya başlamıştır.<sup>271</sup> Bu fikir ve düşünce neticesinde 3-4 Haziran 1999 tarihinde Köln'de toplanmış olan Zirve'de “*tüm Avrupa genelinde var olan hak ve özgürlükleri bir Şart kapsamına almak ve bu özgürlüklere daha esnek bir imkân sağlamak*” amacı ile dile getirilmiş ve karar alınması sağlanmıştır.<sup>272</sup> Bu karar yaklaşık olarak on iki aydan fazla sürmüş olan tartışmaların bir neticesidir. Temel Haklar Şartı'nı hazırlama gayesi ile hareket eden Kurul, 17 Aralık 1999 tarihinde çalışmalarına Brüksel'de başlamıştır. Kurul istişare ettikleri toplamda 18 oturumun sonunda 2 Ekim 2000 tarihinde çalışmalarını tamamlayıp taslak metinlerini onaylamıştır. Bu taslak Avrupa Konseyi'nde 13-14 Ekim 2000 tarihinde yapılmış olan Biarritz toplantısında gündeme getirilmiş ve nihayetinde kabul edilmiş olup Avrupa Komisyonu, Konseyi ve Parlamentosu tarafından 7 Aralık 2000 tarihinde Nice Zirvesi'nde tören eşliğinde ilan edilmiş ve resmi olarak yayınlanmıştır. İlan neticesinde Temel Haklar Şartı hukuki bağlayıcılığı bulunmayan ancak önem arz eden siyasi bir belge niteliği kazanmıştır. Şart, sahip olduğu bu hukuksal statüsünü 2009 yılına Lizbon Antlaşması'nın yürürlük tarihine kadar korumayı başarmıştır. Ancak bu zamandan sonra değişikliğe uğrayıp Lizbon Antlaşması'na kadar hukuksal bir bağlayıcılığı olmayan Temel Haklar Şartı'nın 1 Aralık 2009 tarihi itibarı ile niteliği yalnızca bir bildirme olmaktan çıkmıştır. Lizbon Antlaşması ile birlikte Şart, Avrupa Birliği Antlaşması'na dahil edilmemiş ancak diğer Antlaşmalar ile aynı hukuksal statüyü kazanmıştır. Başka bir ifade ile Şart ile Antlaşmalar hukuken

<sup>268</sup> Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD), AB hukukunu yorumlayarak tüm AB ülkelerinde aynı şekilde uygulanmasını sağlamak ve ulusal hükümetler ile AB kurumları arasındaki hukuki anlaşmazlıkları çözüme kavuşturmaktadır. 1952 yılında kurulmuştur. Ayrıca, belirli durumlarda, bireyler, şirketler veya kuruluşlar tarafından, haklarını bir şekilde ihlal ettiğini düşündükleri bir AB kurumuna karşı dava açmak için kullanılabilir. [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/court-justice-european-union-cjeu\\_en](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/court-justice-european-union-cjeu_en), Erişim Tarihi:10.10.2024.

<sup>269</sup> Başsavcı Colomer'in 24 Ocak 2008 tarihli görüşü.

<sup>270</sup> Avrupa Parlamentosu, AB düzeyinde siyasi tartışma ve karar alma süreçleri için önemli bir forumdur. Avrupa Parlamentosu Üyeleri, AB yasa yapma süreçlerinde halkın çıkarlarını temsil etmek ve diğer AB kurumlarının demokratik bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere tüm Üye Devletlerdeki seçmenler tarafından doğrudan seçilir. <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/en>, Erişim tarihi:10.10.2024.

<sup>271</sup> Yüksel Metin, Ümmühan Kaygısız, “Avrupa Birliği'nde Temel Hakların Korunması ve Lizbon Antlaşması'nın Getirdiği Yenilikler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:1, Sayı:1, 2011, s.132.

<sup>272</sup> Hakan Taşdemir, Hasan Demir, “Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı”, *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, Cilt:2, Sayı:3, Güz, 2002, s.91.

eşdeğer konuma gelmiştir. Böylece Şart, Avrupa Birliği'nin birincil hukukuna dahil edilmiştir.<sup>273</sup> Lizbon Anlaşması'nın en önemli özelliklerinden birisi de temel hak ve özgürlükleri ele alıp koruyan Şart'a hukuksal bir bağlayıcılık kazandırmasıdır.<sup>274</sup> Bağlayıcılık kazanan Şart, değişikliğe uğrayarak ve güncellenerek ikinci defa ilan edilmiş ve 2010 yılında yayınlanmıştır.<sup>275</sup>

Şart, temel hak ve özgürlüklerin korunması ve geliştirilmesi özelinde adeta bir dönüm noktasıdır. Genel ilkelerde yer alan temel haklar ve sonradan eklenen hakları yazılı bir listeye alarak görünür kılmasını sağlamaktadır. Metnin genelinde çoğunlukla hukuksal yazınlar dikkate alınmış olup bu çerçevede hazırlanmıştır. Bu sebeple devrimsel özelliğinden ziyade tam aksine mevcutta var olan hak ve özgürlüklerin derlenerek, sistemli bir biçimde bir araya getiren bir düzenleme niteliğindedir.<sup>276</sup> Şart, 7 bölüm ve 54 maddeden oluşan modern bir yasa tasarısı niteliğindedir. Toplamda bir başlangıç ve 7 bölümden oluşmakta olup bunlar; onur (m.1-5), özgürlükler (m.6-19), eşitlik (m.20-26), dayanışma (m.27-38), yurttaş hakları (m.39-46), adalet (m.47-50) ve genel hükümlerdir (m.51-54).

Gerek Avrupa Birliği Hukuku bakımından gerek temel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından oldukça önemli bir yere sahip olan Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın iyi idare ilkesine yaptığı etkileşim ve gelişmeler de önem arz etmektedir. Şart kapsamına alınan iyi idare, uluslararası hukukta ilk defa koruma altına alınmıştır. İyi idare ve iyi yönetim hususunda en önemli aşamalardan birisi olan Şart'ın 41. maddesi doğrudan "*iyi idare hakkı*"nı ele almakta ve iyi bir yönetimi düzenlemektedir. Yurttaş hakları bölümünde yer alan "*İyi İdare Hakkı*" başlıklı 41. maddeye şu şekildedir;

*"1-Herkes (yönetilen), işlerinin AB kurumları ve organları tarafından "tarafsız" ve "adil", bir şekil ve "makul bir süre içinde" görülmesini isteme hakkına sahiptir.*

*2-Bu hak;*

- herkesin olumsuz bir şekilde etkileyecek herhangi bir işlemin yapılmasından önce, görüşlerinin dinlenmesini isteme hakkını,*
- herkesin gizliliğinin meşru yararlarına ve meslek sırlarına saygı göstermek kaydıyla, dosyasına erişim hakkını,*
- idarenin aldığı kararların ve tesis ettiği idari işlemin "gerekçelerini gösterme yükümlülüğünü"*

<sup>273</sup> Eduardo Gianfrancesco, "The Charter of Fundamental Rights of the Union as a Source of Law", **The European Union After Lisbon**, Springer, Verlag Berlin Heidelberg, 2012, s.301.

<sup>274</sup> Metin ve Kaygısız, 2011, s.133-134.

<sup>275</sup> Ekrem Halimovski, **Avrupa Birliği Hukuku'nda İyi Yönetim Hakkı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2016, s.72-73.

<sup>276</sup> Yüksel Metin, "Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:4, 2002, s.47.



*ihativa etmektedir.*

*3-Her bireyin (yönetilenin), üye devletlerin yasalarında yer alan genel hukuk ilkeleri çerçevesinde, Birlik kurumları ve çalışanlarının görevlerinin icrası esnasında yol açtıkları zararları Topluluğa tazmin ettirme hakkına sahiptir.*

*4-Herkes Birlik Kurumlarıyla Kurucu Antlaşma dillerinden birinde yazışma ve aynı dilde cevaplandırılması hakkına sahiptir.”*

Şart'ın 41. maddesi içerisinde bulunduğu bölüm olan yurttaş haklarındaki diğer haklarından yalnızca Avrupa Birliği yurttaşlarına değil tüm gerçek/tüzel kişilere tanınan bir hak olması yönü ile ayrılmaktadır. Zira, iyi idare hakkının garanti edildiği 41. maddede bu hakka “herkes”in sahip olduğu açıkça ifade edilmektedir.<sup>277</sup> Dolayısıyla bu durumda Birlik vatandaşlığı ile kısıtlanmayan bir temel hakkın varlığı söz konusudur. Temel Haklar Şartı öteki hak ve özgürlükler gibi iyi idare hakkı açısından da kişilere, teminat niteliği taşımaktadır.<sup>278</sup> Şart'ı hazırlan Kurul metne iyi idare hakkını eklerken bunu genel hukuk ilkelerinden birisi olarak addetmiş ve Topluluk kurallarına dayandırmışlardır.<sup>279</sup>

İyi idare hakkının Temel Haklar Şartı'nda düzenlenmesi ile birlikte ilk defa bu hakkın uluslararası bir belge ile korumaya alınması garanti edilmiştir. Öncesinde diğer korumalar (gerekçelendirme yükümlülüğü, dil garantisi vb.) AT antlaşması ile garantilenmişse de Şart ile birlikte daha görünür ve daha kesin bir konuma sahip olmuştur.<sup>280</sup>

Temel Haklar Şartı'nın 41/1. maddesi herkese Birlik'in iş ve eylemlerinde tarafsız bir tutum sergilemesi gerektiğini ifade etmektedir. Aynı zamanda herkes taraflarına yapılacak uygulamalar ve işlemlerin makul bir süre içerisinde yapılmasını ve adil bir yargılamanın garanti edilmesi hakkına sahiptirler. Dolayısıyla Şart'ın 41/1. maddesi iyi idare ilkelerinden adil davranılma hakkı, makul süre içerisinde faaliyette bulunma ilkesi ve tarafsızlık ilkesine hizmet eder niteliktedir.

Şart'ın 41/2. maddesi; tarafına işlem ve eylem uygulanacak olan kişilerin aleyhlerinde bir karar varılmadan evvel dinlenilme hakkının var olması gerektiğini korumaktadır. Kişilerin bu hakkını kullanırken iş ve eylemlerin gerekçeleri hakkında bilgilendirilme ve dosyalarına erişim haklarına da sahip oldukları ifade edilmekte ve garanti altına alınmaktadır.

Şart'ın 41/3. maddesi, idarenin organlarının ve organlarında görev başında bulunan görevlilerinin işleri nedeniyle sebep oldukları zararların hukuk genel ilkeleri kapsamında tazminini

<sup>277</sup> Oğuz Şimşek, “Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda İyi Yönetim Hakkı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı:3, 2007, s.99.

<sup>278</sup> Füsün Arsava, “Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı”, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, 2003, s.4.

<sup>279</sup> Hans Jarass, **Die EU-Grundrechte**, Verlag C. H. Beck, München, 2005, s.398.

<sup>280</sup> Şimşek, 2007, s.95-96.

düzenlemektedir. Elbette bir tazminattan söz edilebilmesi için kişilerin mal veya hukuksal bir menfaatine yönelik bir zararın bulunması gerekmektedir.<sup>281</sup>

Şartı'nın son maddesi olan 41/4. maddede ise iletişim konusu hakkında düzenleme yapılmıştır. İyi bir idarenin sağlanabilmesi için herkesin anayasada mevcut olan dillerden biri ile başvurma ve o dilde cevap alma hakkı bulunmaktadır. Tüm bu maddeler neticesinde Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın 41. maddesi iyi idarenin sağlanabilmesi ve ilkelerinin hayata geçirilmesi açısından oldukça büyük bir önem arz etmektedir. Nitekim bu belge gerek hukuki statüsü gerek bağlayıcılığı açısından iyi idare ilkeleri için vazgeçilmez bir kaynak niteliği taşımaktadır.

## 5. Beyaz Kitap

Avrupa Birliği Bakanlar Komitesi'nin iyi idareye doğrudan veya dolaylı olarak kaynaklık eden tavsiye kararlarından başka uluslararası camiada "Avrupa Yönetişimi Beyaz Kitap (*European Governance: A White Paper*)" adlı bir belge de bulunmaktadır.<sup>282</sup> Şubat 2000'de o dönemin Avrupa Komisyonu başkanı *Romano Prodi*, Avrupa Parlamentosu'na rapor sunarken yeni idare ve yönetim anlayışının temellerini atmaya başlamıştır. Bu rapor Avrupa yönetiminin bir yeniliğe ve reforma tabi tutulması için güncellemeler ve değişiklikler yapılmasını ileri sürmektedir. Rapor hazırlığı için bir ekip görevlendirilmiş olup bu ekip çalışmalarını 25 Temmuz 2001 tarihinde tamamlamış ve Avrupa Komisyonu tarafından "*Beyaz Kitap*" isimli belge kabul edilmiştir.<sup>283</sup> Kabul edilmesinin üzerine bu belge tüm Avrupa'da broşür olarak dağıtılmış ve internet üzerinden de toplumun erişebileceği hale getirilmiştir.<sup>284</sup> Beyaz Kitap yönetim anlayışını, "*Birlik ölçeğinde iktidarın kullanımına ilişkin olarak açıklık, katılım, hesap verilebilirlik, etkinlik, tutarlılık ilkeleri kapsamında olan kural, süreç ve davranışlar bütünü*"<sup>285</sup> olarak tanımlamaktadır. Beyaz Kitap içerisinde genel olarak Brüksel'deki Avrupa vatandaşlarının lehlerine olmayan ve gittikçe artan güvensiz ortamın kaldırılması gerekliliğinden bahsedilmiştir. Dolayısıyla kitap içeriği idare edenler ve idare edilenler arasındaki ilişkinin yapısına odaklanmıştır. Politik karar alma sürecinin açık ve saydam olması, karar alma süreci içerisinde toplum ile sıkı işbirliği yoluna gidilmesi, kamu organlarının görev ve sorumluluklarının net bir şekilde belirlenmesi ve daha fazla hesap verilebilirlik ve şeffaflık beklenmektedir. Tüm bu amaçlar

<sup>281</sup> Martina Lais, "Das Recht auf eine gute Verwaltung unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs", *Zeus Zeitschrift für Europarechtliche Studien*, Cilt:5, Sayı:3, 2002, s. 450.

<sup>282</sup> Commission of the European Communities, *European Governance - A White Paper*, 25 July 2001, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0428&from=EN>, Erişim Tarihi: 29.02.2024.

<sup>283</sup> Helmut Goerlich, Good Governance und Gute Verwaltung – zum europäischen Recht auf gute Verwaltung in *Die Öffentliche Verwaltung*, April 2006, s.317.

<sup>284</sup> Murat Okçu, "Yönetişim Tartışmalarına Katkı: Avrupa Birliği İçin Yönetişim Ne Anlama Geliyor?", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, Cilt:12, Sayı:3, 2007, s.301.

<sup>285</sup> Yeşeren Eliçin, "Avrupa Birliği'nde Yönetişim", *Ege Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:10, Sayı:38, 2011, s.48.

ve beklentiler doğrultusunda Beyaz Kitap iyi bir idare ve yönetimi beş ilkeye dayandırmaktadır. Bunlar; açıklık, katılım, sorumluluk, etkililik ve uyumluluktur.<sup>286</sup>

*Açıklık:* Avrupa kurumlarının daha açık bir şekilde çalışması gerekmektedir. alınan kararlar halkın erişebileceği ve anlayabileceği bir dile sahip olmalıdır. Bu durum kurumlara olan güvenin artırılması açısından özellikle önem arz etmektedir.

*Katılım:* Politikaların kalitesi, uygunluk ve etkinliği fikir aşamasından uygulamasına kadar geniş bir katılımın mevcut olması ve sağlanmasına bağlıdır. Katılımın artması neticesinde politikaları uygulayan ve yürüten kurumlara olan güven artacaktır. Bu sebeple AB kurumları politikalarını geliştirirken kapsayıcı bir şekilde katılım ilkesine özel göstermelidir.<sup>287</sup>

*Sorumluluk:* AB içerisinde yasama ve yürütme organ ve süreçlerindeki rollerin daha kesin ve daha net olması beklenmektedir. Yapılan işlem ve eylemleri açıklanmalı ve üzerlerine sorumluluk almalıdırlar.

*Etkililik:* Yürütülen politikalar etkili ve zamanında uygulanmalıdır. Geçmişteki deneyimlere dayanarak gelecekteki etkileri planlanmalı ve ayrıntılı olarak değerlendirilmelidir.

*Uyumluluk:* gerek politikalar gerek eylemler birbirleri içerisinde tutarlı, kolay anlaşılabilir olmalıdır. Görevlerin kapsam ve etkisi genişledikçe tutarlılığın önemi artmaktadır. Karmaşık bir sistem içerisinde uyumun sağlanması güçlü bir sorumluluk gerektirmektedir.

İlkeler neticesinde<sup>288</sup> Beyaz Kitap çalışmasının asıl içeriği, toplumdaki kişiler tarafından idare edenlere verilen yetkinin nasıl kullanıldığı ile ilgilidir. Belgenin amacı şu şekilde sıralanmıştır;<sup>289</sup>

- Mevcut hukuk kurallarının ve kanuni düzenlemelerin gerek Avrupa içerisinde gerek üye ülkelerde basitleştirilip daha kolay anlaşılabilir hale getirilmesi.
- Farklı politika araçlarının (yönetmelik, direktif vb.) daha fazla kullanımının teşvik edilmesi.
- Topluluk hukukunun daha etkin bir şekilde uygulanması aracılığıyla güvenin artırılması.
- Topluluk hukukunun olası ihlallerini araştırmak için çalışmalarını odaklayacakları kriterlerin oluşturulması.
- Toplumdaki kişiler ile ilişkilerin yeniden yapılandırılması.

Tüm bu iş ve eylemlerin uygulanması elbette tek bir elden yönlendirilememekte ve uygulanamamaktadır. Beyaz Kitap neticesinde her şeyin sihirli bir çaresi olarak görülmemelidir. Değişimin gerçekleşmesini sağlamak, mevcut ve gelecekteki tüm kurumların, merkezi hükümetin,

<sup>286</sup> Goerlich, 2016, s.316; Şimşek, 2007, s.98.

<sup>287</sup> Batalli, Fejzullahu, 2018 s.29.

<sup>288</sup> Okçu, 2007, s.303-304.

<sup>289</sup> European Governance - A White Paper, 2001; Okçu, 2007, s.309.

bölgelerin, şehirlerin ve sivil toplumun da çaba ve gayretini gerektirmektedir.<sup>290</sup> Yukarıda zikredilen ilkelere, hesap verilebilirlik, şeffaflık, makul sürede faaliyette bulunmak, eşitlik gibi iyi idarenin diğer ilkelerini de ekleyebilmek mümkündür. İyi bir idarenin başarısı tüm bu ilke ve kuralların yönetimler açısından nasıl anlaşılabilirdiği, algılanabilirdiği ve ne ölçüde uygulanabilirdiği ile ilgilidir.

## 6. Avrupa Birliği Doğru İdari Davranış Yasası

İdare ve idare hukuku günümüz modern dünyasında çok taraflı bir devlet faaliyeti olarak kabul edildiğinden ötürü iyi bir idarenin sağlanması devlet erkinin demokratikleşme seviyesini göstermektedir.<sup>291</sup> Genel ilkeleri kabul etmeden hukukun üstünlüğünün mevcudiyetini tahayyül etmek zor olacaktır zira devletler ve idari kurumlar hareket ederken teorideki bilgi ve yönlendirmelerden yararlanarak anlaşmazlıkları ve uyuşmazlıkları kişiler için en ideal şekilde çözüme ulaştırma konusunu esas almaktadır.<sup>292</sup> Bu sebeple iyi bir idarenin var olması için gerekli olan ilkeler yine iyi idarenin temelini ve esasını oluşturmaktadır. Hiçbir kaynağa dayanmadan söylenebilecek şeylerden birisi iyi bir yönetimin ve iyi bir idarenin varlığı amacıyla sunulan idari iş ve hizmetlerin kamu idareleri tarafından toplumdaki kişilerin hak ve menfaatleri göz önüne alınarak gerçekleştirilmesi gayesine dayanmaktadır. İyi idarenin varlığı kişilerin yaşan standardını ve idareye olan güveni arttırdığından bu durumun sürdürülmesi özellikle önem arz etmektedir.

İyi bir idarenin oluşturulmaya çalışılması ve tüm dünya ülkelerinin uyumlaştırılması konusuna yönelik çabalar daha önce ifade edildiği gibi gerek Avrupa anlaşmalarında gerek Temel Haklar Şartı'nda gerekse de Avrupa Komisyonu'nun çeşitli kararlarında görülmektedir. Hepsinde ortak olan temel fikir iyi bir idarenin sağlanabilmesi için genelde kamu kurumlarının özelde ise idari kurumların toplumdaki kişilere hizmet etmek ve onların hak ve özgürlüklerini göz önünde bulundurarak hareket etmeleri esasına dayanmaktadır.<sup>293</sup> İyi idarenin geliştirilmesi ve gündemde getirilmesi açısından Avrupa Ombudsmanının çabaları özellikle dikkate alınmalıdır. Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası (*European Union Code of Good Administrative Behaviour*) ilk olarak 1998 yılında *Roy Perry Mep* tarafından bir fikir olarak ortaya atılmış ve Avrupa anayasasının derlenmesini talep etmiştir. Avrupa Ombudsmanı, metni kendi ifadeleri ve inisiyatifi olarak hazırlayıp ve özel bir rapor olarak Avrupa Parlamentosu'na sunmuştur. Başka bir ifade ile parlamentonun yasaya ilişkin kararı, Ombudsmanın önerisine dayanmaktadır.<sup>294</sup> Bu çabaları nihayet 6 Eylül 2001 tarihinde kristalize olmuş ve Avrupa Parlamentosu

<sup>290</sup> European Governance - A White Paper, 2001.

<sup>291</sup> SIGMA, *Principle of Public Administration*, 2014, s.6.

<sup>292</sup> Batalli, Fejzullahu, 2018 s.26.

<sup>293</sup> Batalli, Fejzullahu, 2018 s.28.

<sup>294</sup> Oğuzhan Erdoğan, "Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası ve İyi Yönetim İlkeleri Üzerinden Yerel Yönetimlerde Reform", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1, 2020, s.225-226.

tarafından kabul edilmiş olup iyi idare konusunda en önemli belgelerden birisini oluşturmaktadır.<sup>295</sup> Toplamda 27 maddeden oluşan yasa; “ayrımcılık yapılmaması”, “yasaya uygun hareket edilmesi”, “yetkinin kötü kullanılmaması”, “orantılılık ilkesi”, “tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesi”, “adil davranma”, “meşru beklentiler ve tutarlılık”, “nezaket, başvuruların aynı dilde yanıtlanması gereği”, “dinlenilme hakkı”, “fıkrını söyleme hakkı”, “kararların makul süre içerisinde verilmesi”, “kararların gerekçelerinin belirtilmesi yükümlülüğü”, “itiraz hakkı”, “verilerin korunması, bilgi edinme hakkı”, “bilgi ve belgelere erişim hakkı”, “Ombudsmana şikayette bulunma hakkı” gibi pek çok ilke ve hakları içermektedir.<sup>296</sup>

Doğru İdari Davranış Yasası’nın temel amacı, yasada sıralanan bu hakların ve özgürlüklerin uygulamada ne anlama gelmesi gerektiğine dair daha ayrıntılı bir bilgi vermektir. Bu amacı, Avrupa Ombudsmanı yasanın girişinde belirtmiş ve Temel Haklar Şartı’nın 41. maddesi ile arasında bir bağlantı kurmuştur. Şart’ın içeriğinde bulunan iyi idare hakkı ve diğer maddeler yasa içerisinde de kendisine yer edinmiştir. Bir bakıma Şart’ın kanunlaştırılması olarak da ifade edilebilir.<sup>297</sup> Aynı zamanda bu yasa aynı yılın başlarında Beyaz Kitap ile birlikte dikkat çekilen iyi idare ve iyi yönetim ilkelerini de biraz daha detaylı olarak açıklamaktadır. Yasa içeriği iyi idarenin genel ilkelerini içermekte olup yasaya uyulmaması durumunda bu durum Ombudsmana şikâyet konusu olabilmektedir.<sup>298</sup> Genel bir kapsamda ifade edilmek istenirse Ombudsmanın bu yasadaki amaç AB kurum ve kuruluşlarındaki personellerin kamu ile aralarındaki ilişkide bir rehber ve tavsiye sunmak ile birlikte kamu tarafının da idare karşısında sahip oldukları hakları hususunda bilgilendirmektir.<sup>299</sup>

Onaylanmasının ardından Avrupa Ombudsmanı tarafından Eylül 2001 - Mayıs 2002 arasında çıkarılan yirmi beş raporda iyi idare davranış terimi ile iyi idare ilkeleri terimi pek çok kez kendisine yer bulmuştur.<sup>300</sup> Avrupa Doğru İdari Davranış yasası toplumdaki kişilerin kendilerini idare edenlerden neler isteyebilecekleri ve neler bekleyebileceklerini açıklamakla birlikte kamu kurumlarında çalışan kamu görevlilerinin görevlerini sürdürürken uymaları gereken bir takım prensip ve kuralları belirlemektedir.<sup>301</sup> Yasanın işlevi, belirli bir işlemin uygulanmasında uygulanacak ilke ve kuralları değil, genel olarak idari bir işlem veya eylemin tamamında geçerli olması beklenen kriterlere yer vermektedir.<sup>302</sup>

<sup>295</sup> Ponce, 2005, s.561.

<sup>296</sup> Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası, <https://www.ombudsman.europa.eu/et/publication/tr/3510>, Erişim Tarihi: 07.09.2023.

<sup>297</sup> Joana Mendes, **Good Administration in Eu Law the European Code of Good Administrative Behaviour**, EUI Working Papers, September, 2009, s.6; Ponce, 2005, s.565.

<sup>298</sup> Nikos Vogiatzis, **The European Ombudsman and Good Administration in the European Union**, European Administrative Governance Series, 2018, s.36.

<sup>299</sup> Mendes, 2009, s.1.

<sup>300</sup> Addink, 2019, s.45.

<sup>301</sup> Mehmet Kahraman, Ali Balkan, “Kamu denetçiliği Kurumu Kararlarında Denetim Ölçütü Olarak Kullanılan İyi Yönetim İlkeleri”, **Ombudsman Akademik**, Yıl:6, Sayı:12, Ocak-Haziran 2020, s.80; Mendes, 2009, s.6-8.

<sup>302</sup> Batalli, Fejzullahu, 2018 s.34.

Yasanın içerdiği iyi idare ilkeleri şu şekilde sıralanabilir; “yasaya uyum”, “ayrımcılık yapılmaması”, “orantılılık”, “yetkilerin kötüye kullanılmaması”, “tarafsızlık ve bağımsızlık”, “meşru beklentiler”, “tutarlılık”, “bilgilendirme”, “adalet”, “nezaket”, “başvuruların kişilerin ana dilinde cevaplanması”, “alındı bilgisinin iletilmesi”, “dinlenilme ve düşüncelerini beyan etme hakkı”, “kararların makul bir süre içerisinde verilmesi”, “kararların gerekçelendirilmesi”, “kararların tebliğ edilmesi”, “kararlara karşı itiraz hakkının tanınması”, “kişisel verilerin korunması”, “bilgi talebinde bulunulması”, “belgelerin kamu erişimine sunulması”, “kamunun yasa hakkında bilgilendirilmesi”. Görüldüğü üzere yasanın içerdiği ilkeler AB hukukunda birincil hukuk ve anlaşmalarda yer alan ilkeler ile etik kuralları içermektedir. O halde bu yasa bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan normları beraber içermekte olan bir metin niteliğindedir.<sup>303</sup> Ancak Doğru İdari Davranış Yasası’nın kendisi yasal olarak bağlayıcı mıdır değil midir sorusunun cevabı olumsuz olmaktadır. Yasa hukuken bağlayıcı niteliğe sahip değildir. Ombudsman tüm Avrupa ülkelerinde daha iyi bir idare için çağrıda bulunmuş ve bu teklifini sunmuştur. Uygulamada Ombudsman tarafından hazırlanan ve Parlamento tarafından kabul edilen bu yasaya yasal bir değer verilmemiştir.<sup>304</sup>

## C. ULUSAL HUKUK

### 1. Genel Açıklama

İyi idare uygulamaları ve iyi idare ilkeleri nasıl uluslararası hukuk metinlerinde kendisine yer edindiyse Türk hukukunda da çeşitli zamanlarda düzenlemeleri ve mevcudiyeti ile kendisini hissettirmiştir. Türk hukukunda iyi idare kavramına bazı uygulama ve düzenlemelerin hizmet ettiğini düşünmek yanlış bir iddia olmayacaktır. Bu hususta Türk hukukunda farklı seviyelerde, farklı kurumlar tarafından farklı düzenlemeler yapılmıştır. İyi idare ilkesine uyumlu olan pek çok ilke veya norm gerek anayasa gerek kanunlar gerekse de bazı yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlerde ortaya konmuştur. Yapılan bu düzenleme ve uygulamalar iyi idarenin felsefesine ve ruhuna uygun olmakla birlikte elbette anayasanın içerisinde iyi idarenin kendisine yer edinmesi, kanun düzeyinde de bunun karşılığının bulunması iyi idare kavramının arka planını sağlamlaştıracak ve hukuksal anlamda dayanağını güçlendirecektir. Gerek Avrupa Konseyi’nin tavsiye kararları gerek Temel Haklar Şartı her ülkede idare ve kişiler arasındaki ilişkilerde etkili olduğu gibi Türkiye’de de yansımalarını göstermiştir. Konsey kararları üye devletler tavsiye niteliğinde olsalar da ülkeler iç yapılarını bu kararlara göre uyumlaştırma

<sup>303</sup> Mendes, 2009, s.7.

<sup>304</sup> Imola Strehö, “Good Administration In The European Union”, *Revue de l’OFCE / Debates and policies*, Vol:134 2014, s.77.

eğilimine girmişlerdir. Türkiye’de Avrupa Konseyi’ne 13 Nisan 1950 tarihinden itibaren üye olduğundan<sup>305</sup> aynı eğilim iç hukuk sistemimize de yansımıştır.

## 2. Anayasa

İyi idare ilkelerinin Türk hukukuna ve yazınına yansımalarını incelerken bakılacak ilk nokta elbette ki Anayasa’dır. İyi idarenin var olabilmesi ve gelişebilmesi için en başta bir hukuk devletine ihtiyaç bulunmaktadır. Hukuk devleti anlatışının ve uygulamasının bulunmadığı ülkelerde iyi idare kavramının gelişip güçlenebilmesi beklenemez. Anayasa içerisinde doğrudan iyi idare terimi yer almamakla birlikte bazı maddelerin iyi idareye hizmet eder nitelikte olduğu söylenebilmektedir. İlk olarak Anayasa’nın 2. maddesi iyi idare ilkesine anayasal düzeyde dayanak oluşturmaktadır. Hukuk devletinin Anayasa düzeyinde benimsenmesi ve güvence altına alınması iyi idarenin temellerinin atılabilmesi için oldukça önem arz eden bir konudur.

*“Anayasa 2 - Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.”*

İlgili maddede görüldüğü üzere Türk hukuku demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devleti niteliğine sahip olduğunu sahip olduğu anayasasının en başında belirtmiştir. Bir ülke hukuk devleti niteliğine ve özelliklerine sahip olmadan içerisinde iyi bir idarenin ve anlayışının bulunmasını sağlayamaz. İyi idare uygulamaları ve düzenlemeleri hukuk devleti olmayan bir ülkede bulursa dahi anayasal düzlemde koruma altına alınmadığı için dışarıdan ve içeriden gelebilecek tehlikelere karşı savunmasız kalacaktır. Hukuk devleti iyi idarenin bu noktada temelini ve dayanağını oluşturmaktadır. Aksi halde iyi idare kavramının anayasal düzlemde koruyacak devlet niteliği sağlanamamış olacaktır. Dolayısıyla mevcut anayasasının 2. maddesi Türk hukukunda resmen var olmasa bile iyi idarenin temelini atabilmesi, uygulamalarını ve düzenlemelerini işletebilmesi için gereken temeli sağlamakta ve uygun koşulları oluşturmaktadır.

Hem hukuk devletinin hem de demokratik devletlerde bulunması gereken asgari şartlardan birisi de kanunlar önünde eşitliğin var olması ve sağlanabilmesidir. İyi idare ilkeleri arasında da yer alan eşitlik ilkesi hem demokratik bir hukuk devletinin varlığını hem de iyi idareyi tesis eden ve önem arz eden bir ilkedir.

<sup>305</sup> Avrupa Konseyi Uluslararası Teşkilat Künyesi, [https://www.mfa.gov.tr/avrupa-konseyi\\_tr.mfa](https://www.mfa.gov.tr/avrupa-konseyi_tr.mfa), Erişim Tarihi: 14.10.2024.

*“Anayasa 10 - Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*

*Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.*

*Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.*

*Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”*

Anayasa'nın 10. maddesinde ele alınan eşitlik ilkesi gereğince hiçbir sınıfa veya gruba imtiyaz tanınmayacağı anayasal düzeyde güvence altına alınmıştır. Ayrıca son fıkrada geçen devlet organları ve idare makamlarının tüm işlemlerinde bu ilkeye uygun olarak hareket etmeleri gereği ile idare ve diğer devlet organlarının işlemlerindeki çerçeve belirlenmiştir. Özellikle bu fıkranın anayasa metninde bulunması iyi idare açısından önem arz etmektedir. Zira idarenin işlem ve uygulamalarında eşitlik ilkesini gözeterek hareket edebilmesinin anayasal olarak güvence altına alınması iyi idarenin felsefesine uygun bir düzenleme olup doğrudan iyi idareye hizmet etmektedir.

Eşitlik ilkesini takiben Anayasa'nın 11. maddesi Anayasanın bağlayıcılığını ve üstünlüğünü vurgulamaktadır.

*“Anayasa 11 - Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.*

*Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.”*

Madde içeriğinde de görüldüğü gibi devletin yasama, yürütme ve yargı organlarının her birini bağlayan temel hukuk kuralları Anayasa içerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla çıkarılan diğer kanun ve düzenlemelerin Anayasa'nın özüne aykırı olmaması beklenmekte ve gerekmektedir. İdare de yürütme organına bağlı olduğundan idarenin işlem, eylem ve faaliyetlerinin de anayasaya uygun olması zaruridir.

Anayasa içerisindeki diğer maddelerin iyi idare ile bağlantısı aşağıda yer almakta olup ilgili konuya göre aktarılmaya çalışılacaktır.

#### **a. Anayasal İdare İlkesi**

İyi bir idarenin var olabilmesi için elbette olması gereken öncelikle bir idarenin varlığıdır. Bahse konu idare kurumunun kanuni dayanağının bulunması demokrasi ve demokratiklik anlayışı altında



zarurilik arz etmektedir. Kanunilik ilkesinin gerek vergi hukuku gerek ceza hukuku gerekse de diğer hukuk dallarındaki önemi ve değeri yadsınamaz. Bu derece önemli olan bir ilke idare hukukunun da ana damarlarından birisini oluşturmaktadır. Kamu gücünü ve kamu erkini kullanan yöneticilerin ve bu yöneticilere bağlı olan kişi ve kurumların arasındaki ilişkinin güvenli ve sorunsuz bir şekilde sürdürülebilmesi idare hukuku içerisinde büyük önem arz etmektedir. İdare hukukunda bu önem diğer hukuk dallarına kıyasla o kadar belirgin bir görünümüne sahiptir ki kanunun var olmadığı yerde ne idare hukuku ne kamu gücü ne de kamu hizmeti söz konusu olabilecektir.<sup>306</sup> Nitekim bu bağlam konuyu kanuni idare ilkesine başka bir tanımlaması ile anayasal idare ilkesine getirmektedir. Anayasa'nın 123. maddesinde idarenin esasları ve nitelikleri belirtilmiş ve kanuni idare ilkesi ile bağlantısı kurulmuştur.

*“Anayasa 123 - İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır. Kamu tüzelkişiliği, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulur.”*

İlgili maddenin hemen başlangıcında idarenin kurulabilmesi doğrudan kanuna bağlanmıştır. Dolayısıyla daha öncede ifade edildiği gibi kanunun bulunmadığı yerde idarenin de var olamayacağı açıktır. O halde idarenin kanuniliği Anayasa'nın 123. maddesi ile sağlanmakta ve garanti altına alınmaktadır. Ayrıca Anayasa 11. madde ile birlikte değerlendirildiğinde devletin tüm organlarının (yasama, yürütme, yargı) anayasa çerçevesine bağlı olmaları gerektiğinden idare önce anayasal (anayasaya uygun) sonra kanuni (kanunlara uygun) şekilde örgütlenmeli ve faaliyetlerini göstermelidir. Buna bağlı olarak Anayasa'nın 8. maddesinde de yürütme yetkisinden bahsedilmekte olup idarenin yine anayasa ve kanuna dayanması gerekliliğini ifade etmektedir.

*“Anayasa 8 – Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanlığı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.”*

Anayasa'nın 8. ve 123. maddesi birbirini tamamlar nitelikte olup ikisi de kanunilik ve kanuni idareye, dolayısıyla idarenin kanuna dayanması nedeniyle iyi idare ilkesine hizmet etmektedir. Kanuni idare ilkesi iyi idare kavramının ve iyi idare ilkelerinin var olabilmesi için gerekli temeli hazırlamakta ve diğer ilkelerin önünü açmaktadır.<sup>307</sup> 8. madde ve 11. madde ise idare kurumunun en üstü olan yürütme organının yetkisini ve görevini ifa ederken yine Anayasa'dan ve kanunlardan ayrı hareket edemeyeceği, iş ve eylemlerini belirlerken bu çerçeveler içerisinde uygulamalarda bulunabileceğini hüküm altına almıştır. Yapılan bu iş ve eylemlerin mutlaka bir muhatabı bulunmaktadır. İdare hukukunda tıpkı diğer hukuk dallarında olduğu gibi idare edilenler ile idare arasında uyumsuzluk çıkma durumu oldukça muhtemeldir. Bu durumda da iyi idareye hizmet edecek olan ilke Anayasa'nın 125. maddesinde

<sup>306</sup> Emre Akbulut, **Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s.51.

<sup>307</sup> İlker Zeyrek, “Birey-İdare İlişkisi Bağlamında İyi İdare Hakkı ve Türk Pozitif Hukukundaki Görünümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:155, 2021, s.302-303.

görülmektedir. Bu ilke yaşanabilecek herhangi bir uyuşmazlık karşısında idare edilenlerin izleyebilecekleri yargı yoluna sahip olduklarından ve yargı yolunun sahip olduğu özellik ve niteliklerden bahsetmektedir.

*“Anayasa 125 – İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.*

*İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe gösterilerek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir.*

*İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.”*

İdarenin iş ve eylemlerinin hukuksal açıdan değerlendirilmesi ve denetlenmesi hukuk devletinin temel güvencesini oluşturmaktadır. İdare edilenlerin ile idare arasındaki ilişkinin idare kurumunun dışında bağımsız yargı organlarınınca denetlenmeleri, toplumdaki kişiler yönünden önemlidir.<sup>308</sup> Hukuk devleti ilkesinin işleyebilmesi ve iyi idare ilkelerinin uygulanabilmesi etkili bir yargısal denetim ile mümkün kılınmaktadır. İdare kurumu, gerçekleştirdiği iş ve eylemlerin ileride bir denetim tarafından inceleneceğinin bilinci ile hareket etmekte ve daha hakkaniyetli karar ve uygulamalarda bulunabilmektedir.

## **b. Anayasal Ölçülülük İlkesi**

Hukuk devleti kavramı, insan haklarını koruyup gözeten, adalet içerisinde bir hukuk sisteminin tahsis edilmesini ve sürdürülmesini sağlayan bir devlet yapısı olmakla birlikte kişilerin hak ve özgürlüklerine herhangi bir sınırlama koymaksızın hareket edebilecekleri bir devlet anlamına gelmemektedir. Hukuk devletinden istenen ve arzulanan kişi hak ve özgürlüklerinin sınırsız olması değil, getirilecek olan sınırlamaların daha önceden bilinmesi ve sınırlamanın buna göre gerçekleştirilmesidir.<sup>309</sup> Kişilerin hak ve özgürlüklerine yapılan sınırlamanın tanımı şu şekilde ifade edilebilir; *“sınırlama, belirli bir temel hak ve özgürlüğün Anayasa’da öngörülen ya da belirlenen alanı içinde kişiye sağlanan olanakların yasa koyucu tarafından daraltılmasıdır. Başka bir anlatımla sınırlamada, belirli bir özgürlüğün kullanım olanakları sınırlamadan sonra da devam eder.”*<sup>310</sup> Kişilerin sahip oldukları temel hak ve hürriyetler 1982 Anayasası ikinci bölümünde koruma altına alınmıştır. Ek olarak 13. maddede mevcut olan bu temel hak ve özgürlüklerin nasıl sınırlandırılabilceği açıklanmıştır.

<sup>308</sup> A. Şeref Gözübüyük, **Türkiye’nin Yönetim Yapısı**, Turhan Kitabevi, 2001, Ankara, s.304.

<sup>309</sup> Gözler, İnsan Hakları Hukuku, 2020, s.332.

<sup>310</sup> Anayasa Mahkemesi, E:1992/36, K: 1993/4, K.T: 20.01.1993.

*“Madde 13 – Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinden belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”*

Madde metninde de ifade edildiği üzere temel hak ve özgürlüklerin sınırlanmasındaki en önemli hususlardan bir tanesi özlerine dokunulmaması, başka bir ifade ile ölçülülük ilkesi çerçevesinde sınırlandırmanın gerçekleştirilmesidir. 3 Ekim 2001 tarihli 4709 sayılı Anayasa değişikliği kanunu ile ilgili madde büyük bir değişikliğe ve gelişime uğramıştır.<sup>311</sup> Değişiklik sonrasında eski ve yeni madde incelendiğinde önem arz eden en kritik hususlardan bir tanesinin ölçülülük ilkesinin anayasanın metnine dahil edilmesi ve pozitif temele sahip olması söylenebilir.<sup>312</sup> Ölçülülük ilkesi temel hak ve özgürlükleri güvence altına alan bir ilke olması ile birlikte bunlara getirilecek sınır ve kısıtlamaların da nasıl yapılması gerektiğini gösteren bir ilke olarak tanımlanmaktadır.<sup>313</sup> Ölçülülük ilkesinin gereklilik, elverişlilik ve orantılılık olmak üzere ana ilkeye bağlı olan üç alt ilkesi de bulunmaktadır.<sup>314</sup> Üç alt ilkenin üçünden de sınırlamanın uygulanacağı sonucuna varılması amaca ulaşmak için aracın “zorunlu” olarak kullanılması ve ölçüsüz şekilde uyarlanmaması gerekmektedir.<sup>315</sup>

Görüldüğü üzere ölçülülük ilkesinin anayasa metninde dahil edilmesi kişi hak ve özgürlüklerinin sınırlanması, sınırlandırmanın nasıl yapılacağı ve orantılılığı konusunda yapılmış olan etkili bir düzenleme niteliğindedir. Kişi hak ve özgürlüklerine en çok müdahale eden ve onlarla kelimenin tam anlamı ile karşı karşıya gelen devlet kurumunun idare ve idare hukuku olduğu düşünüldüğünde ölçülülük ilkesinin bu hukuk dalındaki karşılığı ve önemi biraz daha artmakta ve kendisini iyice belli etmektedir. İyi idare ilkelerinden birisi olan ölçülülük ilkesinin doğrudan olmasa da kişi hak ve özgürlüklerinde anayasal bir karşılığının olması iyi idare konusunda önemlidir. Dolayısıyla idarenin iş ve eylemlerini sürdürürken, verdiği kararlar neticesinde kişilerin hak ve özgürlüklerini etkilediği veya etkileyebileceği noktalarda gerek ölçülülük ilkesine gerek ölçülülük ilkesinin alt ilkelerine tam bir uyum sağlamalı ve davranışlarını bu çerçevede şekillendirmelidir. Aksi halde anayasada güvence altına alınmış bu ilkenin ruhuna tezat oluşturması ve iyi idarenin gereklerini sağlayamaması kaçınılmaz olacaktır.

<sup>311</sup> 13.maddenin 2001 değişikliği öncesi hali: *“Temel hak ve hürriyetler, devletin ülkesi ve milletiyile bölünmez bütünlüğünün, milli egemenliğinin, Cumhuriyetin, milli güvenliğinin, kamu düzeninin, genel asayişin, kamu yararının, genel ahlakın ve genel sağlığın korunması amacı ile ve ayrıca Anayasanın ilgili maddelerinde öngörülen özel sebeplerle, anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak kanunla sınırlanabilir Temel hak ve hürriyetlerle ilgili genel ve özel sınırlandırmalar demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamaz ve öngörülükleri amaç dışında kullanılamaz. Bu maddede yer alan genel sınırlama sebepleri temel hak ve hürriyetlerin tümü için geçerlidir.”*

<sup>312</sup> Gözler, İnsan Hakları Hukuku, 2020, s.335-336.

<sup>313</sup> Yüksel Metin, “Temel Hakların Sınırlanması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:1, 2017, s.6.

<sup>314</sup> Gözler, İnsan Hakları Hukuku, 2020, s.237.

<sup>315</sup> Fazıl Sağlam, **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Siyasal Fakültesi Yayını, Ankara, 1982, s.114.

### c. Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı

Anayasa içerisinde iyi idare ilkeleri ile ilişkilendirilebilecek en çok dikkat çeken düzenlemelerden birisi 74. maddede yer almaktadır. Anayasa 74. madde iyi idare ilkelerinden dilekçe hakkını, bilgi edinme hakkını ve kamu denetçisine başvurma hakkını içermekte olup kişilerin bu haklarını anayasal düzlemde güvence altına almaktadır. 74. maddenin amacı idarenin üstün konumuna bağlanabilir. Zira, idare kamu hizmetlerini ve üzerine düşen sorumluluklarını icra ederken, idare edilenlerin karşısında her zaman üstün ve yüksek bir konumda bulunmaktadır. Sahip olduğu bu mevkinin oluşturabileceği sakıncalardan toplumu koruyabilmek için iş ve eylemlerini hukuka uygun şekilde yürütebilmesi önemlidir. İdareciler tüm işlem ve eylemlerinden toplumu ve kişileri haberdar etme yanlısı olmayıp kapalı bir yönetim anlayışını sürdürmek istese de “yönetimde açıklık”, “günişliğinde yönetim”<sup>316</sup> gibi şeffaf bir hukuka hizmet eden kavramlar sayesinde gizliliğini, kapalılığını bırakmak zorunda kalmıştır. Bilgi edinme hakkı, dilekçe hakkı, kamu denetçisine başvuru hakkı gibi haklarda zaman içerisinde anayasalarda yerlerini almaya ve özel olarak düzenlenen kanunlarla temellerini sağlamlaştırmaya başlamışlardır.

*“Anayasa 74 – 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 Meclisi’ne yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir. Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler. Kamu Başdenetçisi Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gizli oyla dört yıl için seçilir. İlk iki oylamada üye tamsayısının üçte iki ve üçüncü oylamada üye tamsayısının salt çoğunluğu aranır. Üçüncü oylamada salt çoğunluk sağlanamazsa, bu oylamada en çok oy alan iki aday için dördüncü oylama yapılır; dördüncü oylamada en fazla oy alan aday seçilmiş olur. Bu maddede sayılan hakların kullanılma biçimi, Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu, görevi, çalışması, inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve kamu denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.”<sup>317</sup>*

<sup>316</sup> Özay, 2004.

<sup>317</sup> Maddenin 12.09.2010 tarihinden önceki hali “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 Meclisi’ne yazı ile başvurma hakkına sahiptir. Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.” şeklindeydi. Dolayısıyla bu değişiklik öncesinde bilgi edinme hakkı doğrudan anayasa içerisinde bulunmamaktaydı. 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 12.09.2010 tarihinde halkoylaması ile kabul edilmesi sonucunda 74.maddenin kenar başlığı “Dilekçe, Bilgi Edinme ve Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı” şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Ek olarak ilgili maddenin son fıkrası olarak “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.” hükmü eklenmiş ve bilgi edinme hakkı açık

İlgili madde esasında dilekçe hakkını, bilgi edinme hakkını ve kamu denetçiliği kurumunu düzenliyor gibi görünse de ara cümlelerde de diğer iyi idare ilkelerinin de yansımalarının olduğu görülebilmektedir. Örneğin; “*gecikmeksizin*” ibaresi ile “*makul süre içerisinde faaliyette bulunması ilkesi*” ilişkilendirilebilmektedir. Farklı bir örnek verilecek olunursa “*...dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.*” ibaresi ile de başvurucuya geri bildirim hakkını koruma altına almaktadır. Dolayısıyla “*bildirim ve bilgi edinme hakkı*”nı da içeren bir madde olduğu söylenebilir. 2010 Anayasa değişikliği neticesinde 74. madde büyük değişikliğe uğramış olup son hali ile hem bilgi edinme hakkına hem de kamu denetçisine başvuru hakkına anayasal düzlemde güvence sağlamıştır. Bu açıdan bakıldığında değişiklik sonrası 74. madde iyi idarenin felsefesine daha çok hizmet eder hale bürünmüştür.

Demokratik ülkelerde bilgi edinme hakkının yeri oldukça önemli ve elzemdir. 74. maddede yapılan değişiklik sonrasında bu hakkın anayasal güvence altına alınması büyük önem arz etmektedir. Demokrasinin ve hukuksal üstünlüğün en büyük göstergelerinden birisi olan bilgi edinme hakkı, kişilerle idarenin daha yakın bir yönetimini, denetimde açıklığı ve şeffaflığı sağlaması hususlarında kilit rol oynamaktadır.<sup>318</sup> Bu yönü ile bilgi edinme hakkının anayasal güvenliği iyi idare ilkelerine uyumluluğu göstermektedir. Ayrıca kamu denetçiliği kurumunun da iyi idarenin karştı niteliğinde olan kötü idare işlem ve uygulamalarına karşı yapılan şikâyet ve başvuruları inceleyerek idari kurum ve kuruluşları yönlendirme işlevi bulunmaktadır. Bu konumundan ötürü kamu denetçiliği kurumu yasama organına ilişik olup ondan anayasa 74. madde itibari ile güç alan, faaliyet alanını genellikle yürütmenin oluşturduğu iyi idare ilkeleri ile yönetimi tahsis etmeye çalışan bağımsız bir organdır.<sup>319</sup> Gerek bilgi edinme hakkı gerek kamu denetçisine başvurma hakkı tüm bunlar kapsamında iyi idare ilkeleri ile ilişkili haklar olup anayasal olarak korunmaları ülkedeki iyi idare uygulamalarının varlığı açısından sürekliliğinin sağlanacağı yönünde umut vaat edicidir.

Bunlara ek olarak yine Anayasa 40/2. maddesinde başvuru yollarının gösterilmesi hususu ele alınmıştır. İlgili maddede devlet ve dolayısıyla devlete bağlı kurumlar işlemleri neticesinde kişilere hangi kanun yollarına başvurabilecekleri konusunda ve bu başvuruları sırasında tabi olacakları süreyi bildirmekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır.

*“Anayasa 40-... Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır...”*

---

bir biçimde anayasada kendisine yer edinmiştir. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız; Muhammed Emin Aydemir, **Kamu Yönetiminde Açıklık ve Bilgi Edinme Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s.188.

<sup>318</sup> Ayhan Küçük, “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Bu Hakkın İhlalinde İdare ve Kamu Görevlilerinin Sorumluluğu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:81, 2011, s.111.

<sup>319</sup> Bayram Keskin, Yaprak Yeşil, “İdare Hukukunda “İyi İdare” İlkelerinin Kapsamı ve Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık)’nın Kararlarına Etkisi”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:’, Aralık 2018, s.50.

Bu hüküm ile devlete dolayısıyla idari kurumlara, anayasal bağlayıcılığa sahip olarak, işlem ve eylemlerinde varsa idari/yargı başvuru yollarını, mercilerini ve sürelerinin belirtilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Nitekim işlemin metninde hangi kanun yollarına ve mercilerine başvurulacağı ve sürelerinin belirtilmemesi durumunda Anayasa emri gereği olduğu halde bu emre uyulmamış olması işlemi şekil açısından sakatlayacaktır.<sup>320</sup> Dolayısıyla 40. maddenin varlığı devlete somut olarak pratik bir “yararlandırma borcu” yüklemiş olmaktadır.<sup>321</sup> Tarafına yapılan işlem ve eylemlere karşı kişilere bunlara karşılık bir başvuru yolunun gösterilmesi ve kanun yolunun açık olması iyi idare ilkelerinin uygulanabilmesi açısından önem arz etmektedir.

İyi idare ilkelerin var olması ve işlerliğinin sürdürülebilmesi etkili bir denetim mekanizması ve yakından takip istemektedir. Aksi halde bu süreçte yaşanacak bir olumsuzluk bazı kişi ve kurumlar özelinde mağduriyet yaratan sonuçlara sebep olabilecektir. Anayasa'nın 108. maddesi ortaya çıkabilecek olumsuz durumlara ve mağduriyet yaratıcı noktalara bir çözüm olarak konulmuştur.

*“Anayasa 108 – İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü idari soruşturma, inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. (...) 51 yargı organları, Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır. Devlet Denetleme Kurulunun Başkan ve üyeleri, Cumhurbaşkanınca atanır. Devlet Denetleme Kurulunun işleyişi, üyelerinin görev süresi ve diğer özlük işleri, Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenir.”*

İlgili madde görüldüğü gibi tüm kamu kurum ve kuruluşlarını (yargı organları hariç) kapsamakta olup iş ve eylemleri Devlet Denetleme Kurulu'nun denetimine tabidir. Bu Kurul'un amacı madde metninin başında da belirtildiği üzere idarenin hukuka uygun hareket etmesini sağlamak ve hukuk devleti ilkesi çerçevesinde faaliyetlerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğini kontrol ve takip etmektir. İdarenin düzenli bir şekilde işlemesi hususunda hukuka uygunluk dışında net bir fikir anlam ortaya çıkmamaktadır. Ancak genel kanı neticesinde iyi bir idarenin aksaklık yaşamayan, istikrarlı bir şekilde ve verimli bir hizmet sunabiliyor olması anlaşılabilir.<sup>322</sup> Dolayısıyla Devlet Denetleme Kurulu'nun dolaylı amaçlarından birisinin de iyi idareyi sürdürmek ve aksaklığa uğramasını engellemek olduğu sonucuna varılabilmektedir. Esas olan bir idarenin içerisinde sorun çıkmaması, aksaklık

<sup>320</sup> Bahtiyar Akyılmaz “İkibinli Yıllarda Türkiye’de İdari Usul: Yoksa Var mı?”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148.Yıl**, Danıştay Yayınları No:91, 2016, s212-213.

<sup>321</sup> Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasası’na Göre Türk Anayasa Hukuku**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2004, s.195.

<sup>322</sup> Azer Ebru Mutlu, **Devlet Denetleme Kurulunun İdari Teşkilat Üzerindeki Etkinliği**, Ekin Basım Yayın, Bursa, Ekim 2022, s. 105.

yaşanmaması değildir. Elbette toplumun ve kişilerin bulunduğu her ortamda anlaşmazlıklar ve uyuşmazlıklar yaşanabilecektir. Önemli olan bu anlaşmazlık, uyuşmazlık ya da aksaklık gibi sorunların çözümünde idarenin üstleneceği roldür. Bu rolün ne olması gerektiği, nasıl işleyeceği, tarafların çıkarlarının denetimi konularında da Devlet Denetleme Kurulu'na görev düşmektedir. Çünkü Devlet Denetleme Kurulu'nun asıl görevi madde metninde de belirtildiği gibi idarenin hukuka uygunluğunu denetlemek ve idari iş ve eylemlerin sürdürülebilir, düzenli ve etkin şekilde devam etmesini sağlamaktır. İş idare ile ilgili olan bu kurumun anayasal bir şekilde güvence altına alınması iyi idarenin filizlenebilmesi için gerekli toprağı yaratmaktadır.

### 3. Kanunlar

#### a. Genel Açıklama

İyi idare özü itibari ile idarenin usulü ile ilgili bir konudur. Bu niteliğinden ötürü genel olarak iyi idare kavramları ve ilkelerini içeren konuların bir İdari Usul Kanunu içerisinde düzenlenmesi beklenmektedir. Ancak Türkiye'de genel bir idari usul yasası olmamasından ötürü ulusal hukukta usul ve şekillere ilişkin düzenlemeler ayrı ayrı kümelenmiş olduğundan dağınık bir halde bulunmaktadır.

Genel bir İdari Usul Kanunu hem idari işlemlere ve faaliyetlere ilişkin genel bir düzenlemeyi bünyesinde barındırması açısından hem de Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 77 (31) sayılı tavsiye kararından başta olmak üzere diğer tavsiye kararlarının gerçekleştirilmesi açısından önem arz etmektedir. Türkiye'de bu amaç ve gereklerden yola çıkarak toplumun idari süreçlere katılımını da sağlamak gayesi ile bir İdari Usul Kanunu'na ihtiyaç duyulduğu aşikârdır.<sup>323</sup> Bu ihtiyaç nedeniyle en başta MEHTAP RAPORU<sup>324</sup> ardından KAYA RAPORU<sup>325</sup> ile başlayan süreç en son 2000'li yıllarda

<sup>323</sup> Zehra Odyakmaz, "İdari Usulden Beklediklerimiz", **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 17-18 Ocak 1998**, T.C. Başbakanlık Basım Evi, 1998, s.2-3.

<sup>324</sup> "MEHTAP Raporu; Planlı dönemin ilk kapsamlı araştırmalarından biri olan Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP), TODAİE ve DPT'nin iş birliğiyle yaklaşık bir yıl içinde hazırlanmış ve 24 Nisan 1963 tarihinde Başbakanlığa sunulmuştur. Mehtap Raporu, merkezi hükümet yapısının genel organizasyonunu incelemiş, idarenin ortak görevleri, geleneksel yükümlülükleri, mali ve ekonomik görevleri ile bu alanlarda tespit edilen eksiklikler ve bunların nedenlerini detaylandırmıştır. Önerilen değişiklikler doğrultusunda merkezi hükümet yapısının yeniden düzenlenmesi ve gelecekte yapılması gereken diğer araştırmalar gibi ana başlıklar altında merkezi hükümetin fonksiyonlarına ilişkin kapsamlı bir analiz sunulmuştur. Raporunda, bakanlıkların yapısı ve işleyişi ele alınmış, bu yapıların karşılaştığı genel sorunlar üzerinde durulmuş; sorunların nedenleri ile doğurduğu sonuçlar değerlendirilmiştir. Raporunda, özellikle personel rejimine öncelik verilerek yönetim yapısı, süreçlerin işleyişi ve geliştirilmesi gereken alanlar ayrıntılı olarak incelenmiştir. Çalışmanın temel amacı, merkezi hükümet görevlerinin rasyonel bir biçimde dağılımını sağlayarak daha sistematik bir planlama, etkin bir personel sistemi, modern bir örgütsel yapı ve güçlü mali kontrol mekanizmaları oluşturulmasını desteklemektir. Bu hedef doğrultusunda, rapor yapılacak diğer çalışmalara yol gösterecek kapsamlı tespit ve öneriler içermektedir." Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman, Mehmet Akif Özer, "Türkiye'de İdari Reform Hareketlerinin Eleştirel Bir Tahlili", **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl:5, Sayı:2, 2003, s.166.

<sup>325</sup> "KAYA Raporu: 1988-1990 yılları arasında yürütülen Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA), kamu yönetiminde mevcut yapısal ve işleyişe dair sorunları ortaya koymak ve çözüm önerileri geliştirmek amacıyla kapsamlı bir çalışma olarak gerçekleştirilmiştir. Bu proje kapsamında, örgütsel yapı, mali yapı, personel sistemi, yerel yönetim işleyişi, iletişim, halkla ilişkiler ve genel idari işleyiş alanlarında kapsamlı analizler yapılmıştır. Çalışmada, mevcut sistemdeki aksaklıklar, eksiklikler ve yapısal bozukluklar detaylandırılarak çeşitli çözüm önerileri sunulmuştur. KAYA Projesi'nin temel hedefi, kamu hizmeti sunan merkez ve taşra örgütleri ile yerel yönetimleri etkin, hızlı, ekonomik, verimli ve nitelikli bir yapıya

yine bir İdari Usul Kanunu Tasarısı hazırlanmasına kadar gelmiş ancak yasalaşma sürecine girememiştir. Hukukun üstünlüğünün tüm alanlarda geçerli kılınması, hukuk devleti ilkesine işlerlik kazandırılması, kişilerin “yönetilenler, idare edilenler” sıfatlarından çıkıp “katılımcı, kamu hizmetlerinden yararlanan” sıfatlarını kazanması açısından idari usul kurallarını düzenleyen genel bir kanunun bulunması oldukça önem arz etmektedir. Zira idari usul, kişileri, kamu gücünü kullanan ve hak ve çıkarlarını etkileyen idare karşısında bir takım hak ve yetkiler ile donatmakta ve menfaatlerini korumalarına yarayan çağdaş bir müessese niteliğindedir.<sup>326</sup> Dolayısıyla idari usul kurallarının birleştirilmesi ve işlek bir şekilde kullanılması bu niteliklerinden ötürü iyi idare kavramına destek olacak ve etkinliğini artıracaktır.

Anayasa düzeyinde nasıl doğrudan “*iyi idare*” kavramının kullanılmayıp bunun yerine iyi idare ilkeleri ile ilgili olan anayasal maddeler aracılığıyla iyi idare kavramı vücut bulmuş ise kanunlar nezdinde de yine aynı süreç mevcuttur. Dolayısıyla iç hukuk incelendiğinde herhangi bir kanunun doğrudan isminde “*iyi idare*” terimi geçmemekte, ilkeler ile ilişkili olan kanunlar iyi idareye hizmet eder kanun niteliğinde sayılmaktadır. Türkiye’de iyi idare kapsamında ele alınacak pek çok kanuni düzeyde düzenleme bulunmaktadır.

## **b. Vergi Usul Kanunu**

Türk vergi sisteminde vergi ve vergilendirmenin usulü, vergi yükümlülüklerinin belirlenmesi, vergi yükümlülükleri tarafından beyannamelerinin hazırlanması, vergi denetimi ve cezaları gibi pek çok vergisel uygulamalar Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) düzenlenmektedir. 10 Ocak 1961 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren<sup>327</sup> Vergi Usul Kanunu görüldüğü üzere vergi ve vergilendirme alanındaki en temel kanundur. Kanun’un ilk maddesinde kanunun şümülünden bahsedilmiştir. İlgili maddeye göre; “*Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.*”

Vergi Usul Kanunu’nda vergilendirme sürecinin aşamaları olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil hakkında ayrıntılı olarak düzenlemeler mevcuttur. Bu durumda verginin nasıl hesaplanacağı, vergi yükümlülerine nasıl bildirileceği ve ödenmesi gereken verginin miktarı hakkındaki bilgiler kanun ile

---

*kavuşturmaktadır. Bu doğrultuda, Türkiye kamu yönetiminin çağdaş dünya ile uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. Çalışma, kamu yönetiminin amaçları, görev-yetki-sorumluluk dağılımı, personel rejimi, kaynakların kullanımı ve süreçlerde yaşanan sorunları belirlemeyi ve böylece kamu yönetiminin genel durumuna dair kapsamlı bir tespit sağlamayı hedeflemiştir.*” Aykaç, Yayman, Özer, 2003, s.167-168.

<sup>326</sup> Odyakmaz, 1998, s.2.

<sup>327</sup> Resmî Gazete, 10.01.1961, Sayı: 10703.



birlikte bir şekilde ve çerçeveye oturtulmuştur. Aynı zaman vergi yükümlülerinin vergilendirme süreci ile ilgili tutması gereken defter ve belgeler hakkındaki bütün hükümleri de içermektedir. Tüm bu işlemlerden sonra vergi idaresini ilgilendiren kısım olan vergi denetimi, denetim türleri ve inceleme usulleri hakkındaki düzenlemeler kanunda yerini almaktadır. Anayasa gereği üzerine düşen ödev uymayan, sorumluluğunu yerine getirmeyen vergi yükümlülerine uygulanacak suç ve cezalara da ulaşabilmek yine Kanun'un kapsamı açısından mümkündür. Vergi yükümlülerinin bu ödevlerini yerine getirirken kullanacağı şikâyet ve düzeltme mekanizmaları, başvuru yollarını da kanun metni içerisinde yer verilmiştir.

Tüm bu bilgiler ışığında Vergi Usul Kanunu'nun vergi ve vergilendirme için ayrı bir yeri olduğu aşikârdır. Temel vergi kanunu olmakla birlikte gerek vergi idareleri gerek vergi yükümlüleri bu Kanun çerçevesinde hareket etmek ve sorumluluklarını yerine getirmek zorundadır. Kanun Türk vergilendirme sürecini adil, etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini amaçlamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nu daha doğru uygulamak ve yönetebilmek için Kanun'a bağlı tebliğler, genelgeler ve açıklamalar sürekli olarak ilgili bakanlıklardan yayımlanmaktadır.

Türk hukuk sisteminde idari işlem ve süreçler için birleştirilmiş bir genel idari usul yasası olmasa da vergi ve vergilendirme işlemleri için bu usul yasası Vergi Usul Kanunu'dur. Dolayısıyla vergi ile ilgili tüm bilgilere bu kanun aracılığı ile ulaşmak ve sorumlulukları bu kanun çerçevesinde yerine getirmek anayasal bir ödev niteliğindedir. Vergi gibi kişilerin mülkiyet hakkını doğrudan etkileyen bir konuda ayrı bir kanun ve bu kanuna bağlı çeşitli resmi düzenlemelerin bulunması iyi idareye hizmet eder niteliktedir. Vergi yükümlüleri ve vergi idaresi üzerine düşen sorumluluğun tamamını ilgili kanunu gözeterek yerine kolaylıkla getirebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun genel gerekçesi incelendiğinde çağdaş ve modern bir vergi sisteminin en esaslı niteliğinin ekonomiyi yönlendirebilmesi, adaleti sağlayabilmesi ve beklenen geliri yaratması olduğu görülmektedir. Gelişen teknoloji ve sosyal düzenler nedeni ile vergi sistemlerinin bu değişimi yakalayabilmesi ve uygulamalarını hızlıca adapte edebilmeleri elzemdir. Zira, yatırımların artırılması, üretimin yükselmesi, istihdam imkanlarının geliştirilmesi gibi hususların yapılabilirliği sağlam ve etkin bir vergi sisteminin varlığı ile mümkün olabilmektedir. Tüm bu hususların gerçekleştirilmesi elbette etkin bir vergi idaresi altyapısının sağlanması ile gerçekleşebilecektir. Bu kanun neticesinde vergi sistemindeki aksaklıkların düzeltilmesi, az kazananan az çok kazananan çok vergi tahsil edilmesi prensibinin yerine getirilmesi, vergi gibi karmaşık bir sistemin daha anlaşılır ve basit bir yapıya kavuşturulması ile ekonomik etkinliğin artırılması amaçlanmıştır.<sup>328</sup>

<sup>328</sup> TBMM Tutanakları, Dönem:19, Yasama Yılı:13, Sayı:659, 1993, s.2.

### c. Gümrük Kanunu

Vergi, vergilendirme süreci ve vergi denetimi ile ilgili tüm sorumluluklar ve düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenirken gümrük iş ve işlemleri VUK'da yer almamaktadır. Dolayısıyla gümrük ve gümrüğe bağlı olarak alınan vergiler VUK kapsamına değil Gümrük Kanunu kapsamına alınmıştır. Bu durum VUK/2'de "*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242'nci maddesi hükümleri uygulanır*" şeklinde belirtilmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere gümrük işlemlerinin düzenlenmesi Türk vergi sistemine 27.10.1999 tarihinde 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile kabul edilmiş, dahil olmuş ve halen uygulaması devam etmektedir.<sup>329</sup> 4458 sayılı Kanun'un ilk iki maddesi kanunun amacını, kapsamını açıklamaktadır.<sup>330</sup> İlgili maddeye göre kanunun amacı Türkiye gümrük sınırlarına giren ve çıkan eşyalar ile taşıtlara uygulanacak kuralları belirlemektir. Dolayısıyla kanunun kapsamını ithalat, ihracat, gümrük vergileri, gümrük tarifeleri, gümrük rejimleri gibi düzenlemeler oluşturmaktadır. Gümrük işlemlerinin ve prosedürlerinin ayrıntılı olarak usul ve şekillerini belirleyen, dış ticaret hareketlerine ilişkin olarak vergi, vergilendirme ve denetim esaslarını içeren Gümrük Kanunu gümrük dışındaki vergi, vergilendirme ve denetim usullerini belirleyen VUK'dan ayrılmaktadır. Her iki kanunda kendi kapsamında bulunan sorumlulukları düzenlemektedir.

Gümrük iş ve işlemlerinin de temelini vergi oluşturmaktadır. Gümrük gibi ayrı bir konunun olağan vergiler kapsamına alınmaması, ona özel bir kanun hazırlanması ve usullerinin ilgili kanun ile belirlenmesi ekonomik hayatın, dış ticaretin istikrarı için önem arz etmektedir. Gümrük Kanunu'nun genel gerekçesinde de bu durumlar belirtilmiş ve ayrı bir kanun yapmanın zaruri önemi açıklanmıştır. Zira, VUK iç vergi düzenlemeleri ile ilgilenirken, Gümrük Kanunu dış ticareti esas almakta ve ona odaklanmaktadır. Dış ticaret, gümrük işlemleri genel vergi usul ve şekillerine göre ayrı bir uzmanlık alanı gerektirdiğinden, süreçleri ve işlemleri birbirinden farklı olduğundan ayrı kanunlarla düzenlenmeleri doğal olduğu kadar daha etkin sonuçlar doğurmaktadır.

İyi idare açısından bakıldığında, 213 sayılı VUK ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun birbirinden ayrılması işlemlerin verimliliğini arttırmakta, süreçlerin yönetiminde idareleri daha çok bilgi sahibi kılmakta ve etkin bir yönetimi sağlamaktadır. Zira vergi usulü ve gümrük usulü birbirinden çok

<sup>329</sup> Resmi Gazete, 04.11.1999, Sayı:23866.

<sup>330</sup> "*Madde 1: Bu Kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir.*  
*Madde 2: Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.*  
*Bu Kanunda geçen Türkiye Gümrük Bölgesi ve Gümrük Bölgesi kavramları Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini ifade eder.*"

farklı düzenlemelere sahip olan iki kanundur. Dolayısıyla iki kanunda belirlenen esaslar da idarenin koordinasyona daha hâkim olabilmesi açısından iyi idare kavramına hizmet eder niteliktedir.

#### **d. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu**

12 Eylül 2010 tarihli Anayasa değişikliğinden önce bilgi edinme hakkı kanun düzeyinde 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile birlikte pozitif hukukta karşılık bulmakta idi. Bu kanuna ek olarak bilgi edinme hakkı 2010 Anayasa değişikliği ile birlikte statüsünü güçlendirmiş ve anayasal olarak da güvence altına alınan bir hak haline gelmiştir. Kanun'un ilk maddesi "Amaç" başlığı taşımakla birlikte kanunun amacını şu ifadelerle açıklamıştır.

*Madde 1 - Bu Kanunun amacı; demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir.*

Henüz daha ilk maddesinde de ifade edildiği üzere kanunun gerçekleştirmek istediği demokratik ve şeffaf bir idare anlayışını mevcut kılmaktır. Bu hedefe ulaşılacak istenirken eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine de uyum gözetilmesi gerekliliği madde metninde belirtilmiştir. İlgili ilkeler ve o ilkelerin hizmet etmeye çalıştığı bilgi edinme hakkı doğrudan iyi idare ile ilişkilendirilebilecek ve tesis edilmesine imkân sağlayabilecek düzenlemeler arasındadır. Toplumdaki kişilerin bilgi ve belgelere erişemediği, kamuda açıklık ve şeffaflığın sağlanamadığı, tarafsızlık ilkesinin kendisine yer edemediği bir yönetim anlayışında elbette var olan "iyi bir idare"den bahsetmek imkânsız olacaktır. Dolayısıyla kanunun çıkarılma amacı da göz önünde bulundurulduğunda uygulandığı takdirde ülkede sağlanmaya çalışılan bir iyi idarenin varlığından söz edilebilecektir.

Türk kamu idaresi ve yönetiminin geçmişine bakıldığında genel olarak bir kapalılığı, gizliliği gelenekleştirme isteği ve arzusu dikkat çekmektedir. Yönetimsel iş ve eylemlerin gizli tutulması her zaman kamu idaresinin daha verimli ve etkin çalışabilmesinin anahtarı olarak atfedilmiştir. İdari kararların alınması, uygulanması, tartışılması sanki hep bir idarenin iç işi olarak algılanmıştır. Kamu idaresinde çalışan görevli ve çalışanların devletin çıkarları açısından dışarıdan müdahale olmaksızın bir devlet sırrı olarak yaptıkları işleri gizlemeleri gerek idareciler gerek idare edilenler tarafından da zaman içinde benimsenmiş bir anlayıştır. Ayrıca bu gizlilik isteğine yürürlükteki hukuk da destek çıkmış, devlet sırrı, meslek sırrı, meslek sırrını ifşa gibi kanuni düzenlemeler ile gizlilik iyice kök salmış ve özellikle kamu görevlilerinin toplumdaki kişilere minimum bilgi vermesine evrilmiştir.<sup>331</sup>

<sup>331</sup> Ramazan Şengül, "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Türk Kamu Yönetimini "Camdan Eve" Dönüştürür Mü?", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı:3, 2005, s.218.

Türk hukukunda bilgi edinme hakkının ve kanununun düzenlenmesinin evveliyatı 1990'lı yılların başından beri süregelen çalışmalara dayanmaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği Bakanlar Komitesi'nin 77 (31) sayılı tavsiye kararında da bilgiye erişim hakkının<sup>332</sup> önemi açıkça ifade edilmiştir. Avrupa Birliği'ne Uyum Süreci çerçevesinde devam eden bu hazırlık ve çalışmalar neticesinde Resmî Gazete'de 29.11.2002 tarihinde yayımlanan Hükümet Programı'nda "*Bilgi edinme hakkı, toplumun bütün kesimlerinde yaygınlaştırılacak ve bunu sağlamak için Vatandaşın Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çıkarılacaktır.*" ifadesine yer verilmiştir.<sup>333</sup> Nihayetinde Kanun, 24.10.2003 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmış ancak yayımından altı ay sonra 24.04.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Aradan geçen 6 yıl sonrasında 2010 Anayasa değişikliği ile de bilgi edinme hakkı kendisine anayasal düzlemde de yer edinmiş bulunmaktadır.

Bilgi, bilgiye erişim idarenin şeffaflığı ve hesap verilebilirliği açısından önem arz ettiğinden doğrudan iyi idare ilkeleri ile ilişki içerisinde. Şeffaf bir idare anlayışı demokratik yönetim açısından düşünüldüğünde de önem kazanmaktadır. En nihayetinde demokratik bir rejim, idare edenlerin idare edilenlere hesap verebilme zorunluluğunu ve sorumluluğunu içermektedir. Dolayısıyla demokratik bir rejimdeki iyi bir idare toplumdaki kişilerden gelen bilgi talepleri görmezden gelememektedir.<sup>334</sup> Toplumdaki kişilerin kendisini ilgilendiren karar ve uygulamalardan haberdar olması o ülkenin demokratikliğinin gelişmişliğini gösteren bir seviyedir.<sup>335</sup>

#### **e. Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun**

Dilekçe hakkı daha önce bahsedildiği gibi hem anayasal düzlemde 74. maddede bir düzenlemeye sahip olan hem de kanun karşılığı bulunan haklardan bir tanesidir. Türk hukuk sistemine dilekçe hakkı 1876 Kanun-i Esasi ile girmiş olup, sonraki anayasaların her birinde gelişim göstererek kullanılmaya devam edilmiştir. 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun 01.11.1984 tarihinde 18571 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun 1. maddesinde "*...Türk vatandaşlarının ve Türkiye'de ikamet eden yabancıların kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında TBMM'ye ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarının kullanılma biçimini düzenlemek*" hükmü ile amacı belirtilmiş olup Anayasanın 74. maddesinin de esas alındığı açıkça anlaşılmaktadır. Dilekçe hakkının hem anayasa düzleminde bulunması hem de kanun düzeyinde yer alması bu hakkın önemini ve kıymetini göstermektedir. Zira dilekçe hakkı ile ilgili genel yaklaşım bu

<sup>332</sup> *İlgili kişi, talep etmesi halinde, bir idari işlemde bulunulmadan önce, söz konusu işlemde bulunulmasına ilişkin mevcut tüm unsurlardan uygun vasıtalarla haberdar edilir.* Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, Bireyin Yönetmelik İşlemler Karşısında Korunmasına İlişkin 77/31 sayılı Kararı, <https://rm.coe.int/0900001680a4397f>, Erişim Tarihi:14.10.2024.

<sup>333</sup> Zekeriya Yılmaz, Yüksel Hız, *Açıklamalı – Notlu – Gerekeçli Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı Mevzuatı*, Seçkin Yayınları, 2004, s.52.

<sup>334</sup> Şengül, 2005, s.223.

<sup>335</sup> Cem Eroğul, *Devlet Yönetimine Katılma Hakkı*, İmge Kitabevi, İstanbul, 1999, s.70.

hakkın sadece bir vatandaşlık hakkı değil, bir insan hakkı olduğu yönündedir.<sup>336</sup> Dilekçe hakkı 1961 ve 1982 Anayasalarında ise “Siyasal Haklar ve Ödevler” bölümü içerisindeki haklar arasında düzenlenmiş olup Anayasa Mahkemesi’nin çeşitli kararlarında bu haktan bir siyasi hak olarak bahsetmiştir.<sup>337</sup>

İlgili kanun dilekçe hakkının öznesinin kim ve kimler olduğunu, kapsamını, dilekçe içeriğinde bulunan zorunlu şartları açıklayan 11 maddelik kısa bir kanundur.<sup>338</sup> Anayasa’nın 74. maddesinin bu kanuna dayanak oluşturması açısından bakıldığında kanunun varlığı yerinde olmakla birlikte iyi idare çerçevesinde olumlu bir gelişme ve düzenleme sayılmaktadır. Zira, dilekçe hakkının bir insan hakkı olarak kabul edildiği genel kanı ışığında ülke içerisinde bulunan insanların dilek ve şikayetlerini bir dilekçe ile bildirebilmeleri önem arz etmektedir. Ancak dilekçe hakkının kullanılabilmesinin yanında bu hakkın kullanılmasından sonraki aşama daha kritik bir noktaya sahiptir. Dilek veya şikayetlerini dilekçeleri aracılığı ile kamuya, devlete, başka bir anlamda idareye de bildiren kişilerin dileklerinin ve şikayetlerinin tarafsız olarak incelenmesi, makul süre içerisinde muhatabına cevap verilmesi gibi diğer iyi idare ilkelerinin de bu hakkın kullanımında çalıştırılabilir olması gerekmektedir. Aksi halde içeriği istem, arzu veya itirazlar ile dolu sayfa olmaktan öteye gidemeyecekleri de inkâr edilemez bir gerçektir. İyi idare ilkeleri ve dilekçe hakkına dair düzenlemelerin etkin olarak çalıştırılması halinde bu Kanun ve anayasal hükmün varlığı, toplumdaki kişilerin katılımını desteklemekte ve şeffaflığı sağlamaktadır. Ayrıca hesap verilebilirliğin artması, kişilerin hak arama özgürlüklerinin kullanılması neticesinde neredeyse her zaman karşı karşıya bulunan idare ve kişileri birbirlerine yaklaştırması açısından önemlidir.

## f. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

Türk hukukunda kamu denetçiliği başka bir ifade ile ombudsmanlığa yönelik gerekliliğe ilişkin fikir ve düşünceler 1970’li yılların başından itibaren süregelmekte olup zaman zaman pek çok rapor yayımlanması, üzerine çok fazla yazılıp çizilmesine rağmen kanunlaşması ve anayasal olarak güvence altına alınmasının üzerinden henüz çok fazla zaman geçmiş değildir. Ombudsmanlık kurumu ile ilgili kanun taslağını hazırlayan komisyon üniversitedeki idare hukuku profesörleri, Adalet Bakanlığı’na bağlı görevliler, pek çok başka bakanlık çalışanları ve daha pek çok alanında uzman kişilerden oluşmaktadır.

<sup>336</sup> Karl-Heinz Mattern, “Dilekçe Hakkı” Çev. Servet Armağan, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:35, Sayı:1-4, İstanbul, 1970, s.431. Benzer şekildeki bir başka görüş ise Başgil’e aittir, Başgil bir eserinde dilekçe ve şikâyet hakkının niteliğinin tıpkı can ve mal emniyeti, düşünce ve vicdan özgürlüğü gibi, insanın doğal bir hakkı ve ayrıcalığı olduğunu ya da bu hakların temininin vasıtası olması sebebiyle mutlak kamu hakları grubunda bulunduğunu ifade etmiştir. Ali Fuat Başgil, **Vatandaşların Büyük Millet Meclisine Müracaat Hakları**, Kenan Matbaası, 1943, s.555.

<sup>337</sup> Anayasa Mahkemesi, E:1986/15, K:1987/1, 06.01.1987. “... Anayasa'nın 74. maddesiyle vatandaşlara tanınmış olan siyasal hak, 10/11/1984 günlü, 3071 sayılı "Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun" ile düzenlenmiştir. 657 sayılı Kanunun müracaat, şikâyet ve dava açma hakkını düzenleyen 21. maddesi siyasal bir hak olan dilekçe hakkından farklı özelliklere sahiptir...”

<sup>338</sup> Kanunun ayrıntılı incelemesi için bakınız; Ömer Anayurt, “1982 Anayasası ve 3071 sayılı Kanuna Göre Dilekçe Hakkı”, **İnsan Hakları Yılı**, cilt:23-24, 2001-2002, s.95-128.

Bu komisyon başka ülkelerin benzer kurumlarını inceleyerek ve bu düzenlemelerin ülke içerisinde uygulama bulabilme imkanlarını gözeterak taslak hazırlamışlardır. Bu taslağın dayanağında Avrupa Birliğı Temel Haklar Şartı’da bahsi geçen vatandaşlık hakları hükümleri ve Avrupa Birliğı Doğru İdari Davranış Yasası’nda yer alan ilkeler bulunmaktadır.<sup>339</sup>

Üniversitelerin ombudsmanlık kurumu ile ilgili ısrarları ve kamuoyunun taleplerine daha fazla karşı koyamayan hükümetler bu sistemin ülkeye nasıl uyum sağlayacağını denemek istemiş ve Devlet Denetleme Kurulu’nun ombudsman gibi davranması ve hareket etmesi önerilmiştir.<sup>340</sup> Ardından dünyadaki ilerleyen iyi idare anlayışı sebebiyle yedinci, sekizinci, dokuzuncu kalkınma planlarında kamu denetçiliğı kurumunun artık kurulması gerekliliğı hedeflenmiştir. Tüm bunlara ek olarak Avrupa Birliğı uyum sürecinin de başlaması ile ülkede ombudsmanlık kurumunun oluşturulması tavsiye edilmiştir.<sup>341</sup> Nihayetinde 2012 yılına kadar çalışmalar süregelmiş ve 5548 sayılı Kamu Denetçiliğı Kurumu Kanunu çıkarılmıştır. Ancak bu kanun Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.<sup>342</sup> İptal kararından sonra ombudsmanlık kurumunun anayasal bir dayanağının bulunması gereğesiyle 2010 yılında yapılan Anayasa değışikliğı ile 74. maddenin kenar başlığı “*Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*” şeklinde değıştirilmiş ve kurum anayasal güvence altına alınmıştır. Gerçekleştirilen bu anayasa değışikliğinin ardından 29.06.2012 tarihinde 28338 sayılı Resmî Gazete’de 6328 sayılı Kamu Denetçiliğı Kurumu Kanunu yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kamu denetçiliğı kurumunun oluşturulmasında anayasa değışikliğinin gereğesi olarak toplumdaki kişilerin kamu kurum ve kuruluşlarınca yönlendirilen iş ve eylemleri ile ilişkili olarak bilgi edinebilmeleri, kamu yönetimi içerisinde saydamlık ve şeffaflığın sağlanabilmesi, idarenin eylem ve faaliyetlerinin incelenebilmesi ve genel bir standart oluşturulabilmesi hedeflenmektedir.<sup>343</sup> Tüm bunlar neticesinde kamu denetçiliğı kurumu hem anayasal olarak bir güvence altına alınmış hem de kanun düzeyinde kendisini var etmiştir.

Şüphesiz ki bu iki gelişme de gerek idarenin işleyişi açısından gerek iyi idare ilkelerine uyumluluk ve uygunluk açısından oldukça önem arz eden gelişmelerdir. Kamu hakemi olarak da bilinen ombudsmanın idare ve kişiler arasında adeta bir hakem görevinde olması kişilerin idare karşısındaki zayıflığını azaltmakta, her ne kadar eşitsizlerin hukuku şeklinde bir gerçekliğe sahip olan idare hukukunun sertliğinin bir nebze de olsa yumuşatılması yönünde rol almaktadır. Öte yandan diğerk

<sup>339</sup> Odyakmaz, 2013, s.17.

<sup>340</sup> “... Devlet Denetleme Kurulunun da bir kamu denetçisi (ombudsman) olarak işlev görmesini sağlayacak yasal düzenlemelere gidilmelidir.” Türkiye ve Ortadoğı Amme İdaresi Enstitüsü: Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu (KAYA Raporu), Ankara, 1991, s.43.

<sup>341</sup> Keskin, Yeşil, 2018, s.49

<sup>342</sup> Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer ve 125 milletvekilinin açtığı iptal davasında, davanın konusu 5548 sayılı Kamu Denetçiliğı Kanunu’nun tümünün Anayasa’da öngörülen örgütlenme ilkelerine, erkler ayrılığı ilkesi ile 2., 6., 7., 8., 9., 11., 87. ve 128.maddelerine aykırılığıdır. Anayasa Mahkemesi yaptığı incelemeler sonucu verdiği kararında 5548 sayılı kanunun tümünün Anayasa’ya aykırı olduğuna oybirliğı ile karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi, E:2006/140, K:2008/185, 25.12.2008.

<sup>343</sup> Keskin, Yeşil, 2018, s.49.

kurumlarda ve haklarda olduğu gibi sadece bu kurumun oluşturulması ve işletilmesi iyi idareyi halihazırda sağlamayacaktır. İyi bir idarenin kamu denetçiliğinde var olabilmesi için kamu denetçiliği kurumunun en başta bağımsız bir organ olması gerekmektedir. Kurumun TBMM'ye bağlı olarak işlemlerini sürdürmesi göz önünde bulundurulduğunda bağımsız bir statüsünün var olduğu söylenebilmektedir. Bu noktada kurumun yerine dikkat çekmek gerekmektedir. Her ne kadar Kamu Denetçiliği Kurumu TBMM'ye bağlı olarak eylemlerini sürdürmekte ise de yasama işlevinin bir kesimi içerisinde yer almamaktadır. Bunun sebebi idarenin faaliyetlerini denetlemesinin ve verdiği tavsiye kararlarının yasama faaliyeti ile bir bağı ve ilişkisi bulunmamaktadır. Kurumun işlevi iyi idare karşıtı uygulamaların önlenmesi olduğundan idari tarafa daha yakın olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.<sup>344</sup> İyi idare ruhuna ve felsefesine uyumlu bir şekilde olduğunu iddia edebilmek için Kurumun her iki tarafa da eşit mesafede durması, hakem niteliğini koruması açısından önem arz etmektedir.

#### **g. Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kanunu**

İyi idarenin sağlanabilmesinde en kritik hususlardan birisi idarenin işini yerine getiren idarecilerdir. Dolayısıyla bu idarecilerin de belirli bir kanuna tabi olmaları gerekliliği eşit işlem yapılabilmesi ve tarafsızlık açısından önem arz etmektedir.

Türk hukukunda kamusal idare ve yönetim anlayışı içerisinde bazı etik değerlerin ve ilkelerinin anayasal düzeyde de karşılıkları bulunmaktadır. Bunlardan ilk akla gelen 10. maddedeki idarenin toplumdaki vatandaşlara hizmet verirken uyma zorunluluğunda bulunduğu eşitlik ilkesidir. İlgili maddenin son fıkrası “... devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine göre hareket etmek zorundadır” hükmü ile bu durumu güvence altına almış ve daha Anayasanın en başında etik değerler arasında eşitlik ilkesinin önemini bir anlamda vurgulamıştır. Eşitlik ilkesine ek olarak yine Anayasa'nın 137. maddesi “Kanunsuz Emir” başlığı altında düzenlenmiş olup şu şekildedir; “Kamu hizmetlerinde herhangi bir sıfat ve suretle çalışmakta olan kimse, üstünden aldığı emri, yönetmelik, tüzük, kanun veya Anayasa hükümlerine aykırı görürse, yerine getirmez ve bu aykırılığı o emri verene bildirir. Ancak, üstü emrinde ısrar eder ve bu emrini yazı ile yinelerse, emir yerine getirilir, bu halde emri yerine getiren sorumlu olmaz. Konusu suç teşkil eden emir, hiçbir surette yerine getirilmez, yerine getiren kimse sorumluluktan kurtulamaz.” Bu maddede doğrudan kamu görevlilerinin etik ilkelere sadık bir şekilde hareket etmeleri ve iş ve eylemlerini gerçekleştirmeleri ile ilgilidir. Bu sebeple gerek 10. madde gerek 137. maddenin 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması

<sup>344</sup> Zehra Odyakmaz, “Kamu Denetçiliği Kurumu'nun Erklar Arasında Yeri ve Yargı Yetkisinin Kullanılmasından Anlaşılması Gerekenler”, **I. Uluslararası Kamu Denetçiliği Sempozyumu (Ombdusmanlık)**, Ankara, 2013, s.66; Keskin, Yeşil, 2018, s.50.

Hakkında Kanunun anayasal temelini oluşturdukları rahatlıkla ifade edilebilmektedir.<sup>345</sup> İlgili kanuni düzenleme 25 Mayıs 2004 tarihinde kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir.

Kanunun ilk maddesinde amaç ve kapsam belirtilmiş olup kanunun amacı, kamu görevlilerinin uymak zorunda oldukları şeffaflık, dürüstlük, tarafsızlık, kamu yararını koruma gibi Kurul tarafından belirlenmiş olan etik ilkelere uygun hareket edip etmediklerinin Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından gözetilmesidir. Kurul'un görevleri arasında kamu görevlileri görevlerini ifa ederken uymaları gereken etik davranış ilkelerinin belirlenmesi, ihlal edilen durumlarda gerek re'sen gerek yapılacak başvurular üzerine araştırma yaparak sonucunu ilgili makamlara bildirilmesi yer almaktadır. Kanun maddesinde geçen kamu görevlileri kapsamına genel bütçeye dahil olan daireler, katma bütçeli idareler, kamu iktisadi teşebbüsleri, döner sermayeli kuruluşlar, mahalli idareler ve bunların birlikleri, kamu tüzem kişiliğini haiz olarak kurul, üst kurul, kurum, enstitü, teşebbüs, teşekkül, fon ve sair adlarla kurulmuş olan bütün kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan; yönetim ve denetim kurulu ile kurul, üst kurul başkan ve üyeleri dahil tüm personeli kapsamaktadır. Ancak kamu görevlilerinin kapsamını sayan maddenin devamında idarenin en üst öznese olan Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı Yardımcıları ve Bakanlar hakkında bu kanun hükümlerinin uygulanamayacağı belirtilmiştir. Kanunun kamu görevlileri arasında bir etik değer oluşturmaya çalışması, etik ilkelere uygun hareket edimin gözetilmesi gibi hususlar iyi bir idareye işaret etmektedir. Çünkü iyi idareden kasıt sadece sunulan hizmetlerde değil, iç teşkilatlanmada da kendisini göstermelidir. Şeffaflık, tarafsızlık, hesap verilebilirlik, dürüstlük gibi ilkelerin Kurul tarafından denetlenmesi ve uygulamasının sağlanması iyi idareye hizmet eder nitelikteki uygulamalardandır. Ancak Kanun kapsamına Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı Yardımcıları ve Bakanlar'ın alınmaması idare alanında sahip oldukları önemi düşünüldüğünde iyi idare ilkesine aykırı düşmektedir.<sup>346</sup>

## **h. İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu**

Modern dünyada tüm devletler hukuk devleti olarak anılmak istese de bu durumun gerçekleşebilmesi için en temel şart olan insan haklarına gereken önemi göstermedikleri müddetçe hukuk devleti olabilmenin esasını sağlamaya yaklaşamazlar. İnsan haklarının var olması ve güvence altına alınması hususu elbette iyi idare anlayışında da vücut bulmaktadır. Zira doğası düşünüldüğünde iyi idarenin bir nevi insan haklarından türediği sonucuna ulaşabilmek elbette ki mümkündür. Neticede insan haklarına saygı duyulmayan bir idare ve devlet anlayışında iyi idare kavramının da kendisine yer bulması ve gelişebilmesi beklenemez. Türk hukuku incelendiğinde 6 Nisan 2016 tarihinde yürürlüğe

<sup>345</sup> Süleyman Yaman Koçak, Gülçin Yüksel, "Türk Kamu Yönetiminde Etik ve Kamu Görevlileri Etik Kurulu", **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:2, 2010, s.80.

<sup>346</sup> Zeyrek, 2021, s.308.



giren 6701 sayılı Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu'nun da amacı toplumdaki kişilerin insan olmaları sebebi ile ehil oldukları dokunulamaz, devredilemez haklarını korumaktır.<sup>347</sup> Kanunun öncelikle hedefi; insan haklarını korumak, kişilerin eşit muamelede değerlendirilmelerini sağlamak, ellerinde bulunan haklarından faydalanmaları hususunda ayrımcılığa uğramalarını engellemek ve kötü muameleyi sona erdirmektir. Dolayısıyla “*insan onuru*” özüne dayanarak uygulanacak olan faaliyetlerin yürütülmesinde İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu'nun kurulmasını düzenlemiştir.<sup>348</sup> İnsan hakları iyi idare ilkelerinin işlenmesi ve sorunsuz biçimde uygulanması açısından da önemli bir kavram olmasından ötürü ilgili kanun doğrudan olmadığı ve içerisinde “*iyi idare*” kavramı doğrudan geçmediği halde dolaylı olarak iyi idare kurumuna hizmet eder nitelikleri taşıdığı söylenebilmektedir. Daha öncede belirtildiği gibi iyi bir idare hakkına sahip olmak en temelinde bir insan hakkına dayandığı düşüncesi tartışmaya pek de açık değildir. Eşitlik ilkesine ve ayrımcılık yasağına vurgu yapması ve bunu kanuni düzeye taşıması iyi idare açısından önem arz eden gelişmeler arasında sayılmaktadır.<sup>349</sup>

## **i. İdari Yargılama Usulü Kanunu**

İyi idare kavramı ruhu ve anlamı gereği bir İdari Usul Kanunu içerisinde bulunmalı veya buna bağlı olarak kendisine uygulama alanı bulmalıdır. Ancak Türk hukukunda genel bir İdari Usul Kanunu'nun bulunmaması nedeniyle doğrudan doğruya böyle bir düzenleme mevcut değildir. Dolayısıyla idari usul ile ilgili kural ve ilkeler genel mevzuat içerisinde dağınık olarak yer almaktadır. Tıpkı bu şekilde iyi idare alanında da düzenleyici bir kanunun bulunmaması iyi idare ilkelerine hizmet eden kanunların da dağınık olmasına sebebiyet vermektedir. İyi bir idare “*usul*” yönünden kaynaklandığından aklı İdari Yargılama Usulü Kanunu gelmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) 1982 yılında yürürlüğe girmiş olup, idarenin iş ve eylemleri neticesinde yargı yolunun başvuru usullerini ve yargılama biçimlerini düzenleyen bir kanundur. Daha önce bahsedildiği gibi Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*” hükmünün kanuni düzeydeki yansıması olarak düşünülebilmektedir.

İdari kurumların kamu hizmetlerini yerine getirirken eylemleri, işlemleri ve sözleşmeleri vasıtasıyla toplumdaki kişilerin haklarını ihlal etmeleri durumunda, bu kişiler tarafından idareye karşı yargı organlarınca açılacak olan davalar ve bu davalarda uygulanacak olan usul kuralları idari yargılama usul hukukunu oluşturmaktadır.<sup>350</sup> İYUK'un içerisinde yine doğrudan iyi idare kavramı geçmemekle

<sup>347</sup> Münci Kapani, *İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları*, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1996, s.5.

<sup>348</sup> Zehra Odyakmaz, Bayram Keskin, Yusuf Deniz, “6701 sayılı Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu Üzerine Bir Değerlendirme – I”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı:7, 2016, s.734.

<sup>349</sup> Zeyrek, 2021, s.307.

<sup>350</sup> Kamile Türkoğlu Üstün, *İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s.61.

birlikte idare kurumunun iş ve eylemlerine karşı gidilecek bir yargı yolunun bulunması sebebi ile bile iyi idare kavramına hizmet eder niteliktedir.

İdarenin konumu gereği kişilerden ayrıcalıklı bir durumda bulunmasından ötürü hak ve menfaat ihlalleri diğer hukuk dalları ile karşılaştırıldığında idare hukuku alanında daha çok gündeme gelebilmektedir. İdare ile kişilerin arasındaki mevcut ilişkinin özgünlüğü idare hukukunun yanında bir idari yargının da bulunması gereğini doğurmuştur.<sup>351</sup> İdarenin sahip olduğu üstün konumu ile hukuk kapsamında faaliyetlerde bulunabilmesi için, bazı düzeltici mekanizmaların bulunması gereklidir. Bu ihtiyaç idarenin tarihi içerisinde kendisine uygulama alanı bulmuş ve yargı açısından idareye bir denetim mekanizması oluşturulmuştur. Bu yargı mekanizması sayesinde idarenin neden olduğu ya da olabileceği bozukluklar ya da aksaklıklar telafi edilebilmekte ve düzeltilebilmektedir.<sup>352</sup> Bu durumun bir gereklilik haline gelebilmesi bilinci ve uygulamasının yapılabilmesi ancak iyi bir idarenin var olduğu ülkelerde gerçekleşebilecektir. Hak ve menfaatlerin korunması yolunda alınacak tedbirlerin temelinde hukuk devleti anlayışı yattığından dolayı İYUK, iyi bir idareyi dolaylı olarak bu hususta akla getirmektedir.

## **j. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye’de kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemek amacıyla 2003 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, mali saydamlık, hesap verebilirlik ve performans odaklı bir idare anlayışını benimseyerek, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamayı hedeflemiştir.<sup>353</sup> Bu hedefler ve amaçlar Kanun’un 1. maddesinde<sup>354</sup> açıkça ifade edilmekte olup kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde kullanılmasını sağlamak, hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri doğrultusunda kamu mali yönetiminin yapısını, işleyişini ve mali işlemlerin denetimini düzenlemektir.

Amaç ve hedefleri göz önünde bulundurulduğunda 5018 Sayılı Kanun, mali saydamlık, hesap verebilirlik ve etkinlik ilkelerini esas alarak kamu mali yönetimini düzenlemeyi amaçlamaktadır. Bu ilkeler, iyi idare anlayışının temel prensipleri arasında da yer almaktadır. Kanun, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanımını sağlayarak, idarenin şeffaf ve hesap verebilir bir yapıya kavuşmasını hedeflemesi neticesinde toplumdaki kişilerin idareye olan güveni artmakta ve kamu hizmetlerinin daha

<sup>351</sup> Onur Karahanoğulları, “Birel İşlemlere Karşı Açılan İptal Davalarında İlgi Bağı Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:63, Sayı:3, 2007, s.203.

<sup>352</sup> “İdarenin etkinlikleri sonucunda kişilerin hukuk düzenince korunan mal ve şahıs varlığında yaratılan bozukluklar, yani zararlar, tam yargı davası ile düzeltilirken, hukuk düzeninde yaratılan bozukluklar iptal davası ile giderilmektedir.” Karahanoğulları, 2007, s.203.

<sup>353</sup> Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326.

<sup>354</sup> “Madde 1- Bu kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını, işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.”

adil, öngörülebilir ve katılımcı bir şekilde sunulması sağlanmaktadır. Bu bağlamda, 5018 Sayılı Kanun, iyi idare ilkelerinin hayata geçirilmesinde önemli bir araç, önemli bir kanun olarak kendisini göstermektedir. Aynı şekilde Kanun'un 5. maddesinde<sup>355</sup> kamu maliyesinin temel ilkeleri tek tek sıralanmakta ve daha iyi bir kamu mali yönetimi gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. 5018 Sayılı Kanun, kamu görevlilerinin hesap verebilirliğini sağlamak, makroekonomik ve sosyal hedeflerle uyumlu bir maliye politikası oluşturmak, katılımcılığı teşvik etmek ve artırmak amacı ile vatandaş odaklı bütçeleme anlayışını benimsemek, mali disiplini gözetmek ve ekonomik etkinliği esas almak gibi hedefler taşımaktadır. Bu hedefler, iyi idare ilkeleriyle uyumlu olup, 5018 Sayılı Kanun'un iyi idare anlayışına hizmet ettiğini ve bu felsefeyi desteklediğini açıkça göstermektedir.

#### 4. Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

##### a. Genel Açıklama

Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri (CBK), Türkiye'de Ağustos 2017'de gerçekleştirilen Anayasa değişikliği ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçilmesinden itibaren Cumhurbaşkanına verilen yasama yetkisine dayanan düzenleyici işlemler olarak tanımlanmaktadır. Cumhurbaşkanı'na yeni sistemde tanınan kararname çıkarma yetkisi dayanağını Anayasa 104. maddeden almaktadır. Başka bir ifade ile CBK'ların dayanak noktasını Anayasa oluşturmaktadır. Her ne kadar Anayasa değişikliği ile sisteme girmiş gibi bir algı yaratsa da CBK'lar 2017'den önce de mevcut olan bir düzenlemedir.<sup>356</sup> Ancak yeni sistem ile tamamen farklı bir kimliğe büründüğünü ifade etmek yanlış olmayacaktır. 2017 sonrasında itibaren kararnamelerin hukuki niteliği ve kapsamı kayda değer bir biçimde genişlemiştir. İlgili maddede Cumhurbaşkanı'na verilen tek taraflı düzenleme yetkisi ile Cumhurbaşkanı Meclis'in yetki kanununa gerek duymaksızın hukuken boşluk bulunan bir alanı saptama ve bu boşluğu doldurma imkanına sahip olmaktadır.

İyi idare anlayışı ve ilkeleri çerçevesinde CBK'ların konumu ve konusu idarenin hızlı, etkin ve vatandaş odaklı bir biçimde karar alabilmesi ve yönetebilmesi açısından değerlendirilebilir.

<sup>355</sup> "Madde 5 – Kamu maliyesinin temel ilkeleri şunlardır; a) Kamu mali yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür. b) Kamu maliyesi, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanır. c) Maliye politikası, makroekonomik ve sosyal hedefler ile uyumlu bir şekilde oluşturulur ve yürütülür. d) Kamu mali yönetimi TBMM'nin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür. e) Kamu mali yönetimi mali disiplini sağlar. f) Kamu mali yönetimi ekonomik, mali ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır. g) Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik ve sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır."

<sup>356</sup> 2017 Anayasa değişikliği öncesinde Anayasa'nın 107. maddesi şu şekildeydi; "Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğinin kuruluşu, teşkilat ve çalışma esasları, personel atama işlemleri Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenir." Madde metni incelendiğinde kararname düzenleme alanının yalnızca Cumhurbaşkanlığı Sekreterliği'ne şamil olduğu aşikardır. Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin 2017 önceki hali ve mülga 107. madde hakkında ayrıntılı bilgi için bknz; Salih Taşdöğen, "Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:65, Sayı:3, 2016, s.937-966.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte yürütmenin yetkisinin hızlandırılması ve idarenin işleyişini etkinleştirmek amacıyla verilen bir yetki olduğundan ötürü iyi idare ile ilişkisi bu bağlamda olumlu bir şekilde kurulabilmektedir.

Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, Türkiye’de idare ve idare hukukunda, önemli değişikliklere yol açmıştır. Parlamenter sistemden Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçilmesi ile birlikte yürütme organının yetkileri bir anlamda yeniden tanımlanmıştır. Yürütme yetkisini tek başına kullanan Cumhurbaşkanı, halktan aldığı meşruiyet doğrultusunda kendi politikalarını hayata geçirebilmek için kapsamlı yetkilerle donatılmıştır. Bu yetkilerin uygulanmasında en önemli hukuki araçlardan birinin Cumhurbaşkanlığı kararnameleri olduğu ifade edilebilmektedir.<sup>357</sup> Kararnameler, Cumhurbaşkanı, belirli alanlarda düzenleme yapma yetkisi vererek idarenin işleyişini doğrudan etkilemektedir. Parlamenter sistemde, yürütmenin işleyişine yönelik düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kurulu ve diğer idari birimler aracılığı ile gerçekleştirilirken, yeni sistemde Cumhurbaşkanı doğrudan düzenleme yapma yetkisine sahiptir. Parlamenter sistemde yürütme erkinin gücü Başbakan, Bakanlar Kurulu ve Cumhurbaşkanı arasında bölünmüşken, yeni sistemde bütün bu yetkiler yalnızca Cumhurbaşkanı üzerinde yoğunlaştırılmıştır. Başka bir ifade ile Cumhurbaşkanı üzerinde bir “yetki yoğunlaşması” mevcuttur. Dolayısıyla Cumhurbaşkanının idare üzerinde merkezi bir kontrol kurması sağlanmıştır. Bunlara ek olarak parlamenter sistemde yürütme organına bağlı olan idari birimlerin aldıkları kararlar daha geniş bir yargı denetimine tabi iken, yeni sistem ile birlikte Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan kararnamelerin yargısal denetimi sadece Anayasa Mahkemesi tarafından yapılabilmektedir.

İyi idare açısından Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ele alındığında olumlu durumların yanında bazı olumsuzluklar da dikkat çekmektedir. Kararnameler, idarenin işleyişini düzenleyen bağlayıcı normlar olmaları nedeniyle, toplumun bu düzenlemelere kolay bir şekilde erişiminin bulunması gerekmektedir. Fakat bazı durumlarda kararnamelerin hazırlanma ve yayımlanma sürecinde şeffaflık ve açıklık eksikliği yaşanabilmektedir. Dolayısıyla bu durum iyi idarede bulunması gereken idari işlemlerin açık ve anlaşılabilir olmasını zedeleyebilmektedir. Aynı şekilde hızlı bir şekilde uygulamaya konulması amaçlanan kararnamelerde katılımcılık hususunun işletilememesi iyi idareye aykırılık oluşturabilecektir. Bu durum özellikle Cumhurbaşkanı üzerinde oluşturulan “yoğun yetki” açısından eleştirilebilmektedir. Hukuki öngörülebilirlik ve hesap verilebilirlik gibi ilkelerin de kararnamelerin yayımlanması sürecinde dikkat edilememesi durumunda iyi idarenin ruhuna aykırılık oluşturacağı bir gerçektir. Dolayısıyla idarenin etkin ve hızlı bir şekilde işleyebilmesi için getirilen yeni sistemde bu hız, ve etkinlik avantajlı bir durum olsa da sayılan sebepler nedeniyle iyi idare ilkeleri ile yaşanabilecek çelişmeler yeni sistemin iyi idare açısından olumsuz tarafını oluşturmaktadır.

<sup>357</sup> Ömer Keskinsoy, Semih Batur Kaya, Temel Meri, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:75, Sayı:4, 2020, s.1396.

Gerek olumlu gerek olumsuz etkileri ile birlikte Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri çıkarıldıkları 2017 yılından itibaren yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Anayasa özelinde olağan dönemdeki kararnameler ile ilgili bir kavram belirtilmemek ile birlikte ‘‘Olağanüstü Hal (OHAL)’’ döneminde çıkarılan kararnamelerden ayırt edilebilmesi için genel olarak bu şekilde bir tanımlamaya gidilmiştir. Düzenleme yetkisinin sınırı ve düzenleme alanı olarak birbirinden ayrılan bu kararnameleri iki başlık altında incelemek yerinde olacaktır.

## **b. Olağan Dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri**

Anayasa'nın 104. maddesi gereğince kararnamelerin konusunu yürütme yetkisinin kullanımına ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır. Zira madde gereğince CBK'ların ancak yürütme yetkisinin kullanılabilmesi konularında Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılabileceği anlaşılmaktadır. 104. maddenin ilgili bölümü Anayasa'da şu şekilde aktarılmıştır:

*‘‘Madde 104 - .... Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir.*

*Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve devler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.*

*Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.*

*Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.*

*Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır.*

*Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.’’*

Madde hükmünün içeriğinde Cumhurbaşkanı'nın çıkaracağı kararnamelerin niteliği açıkça belirtilmiştir. Anayasa'nın temel haklar ve ödevler, siyasi haklar ve ödevler bölümlerinde ve kanunda açıkça düzenlenen konularda CBK ıkarılamamaktadır. Ayrıca kararnameler ile kanunda farklı hüküm bulunması halinde kanun hükümleri geçerli olacaktır. Dolayısıyla kararname hükümleri kanun hükümlerine aykırılık teşkil edememektedir. Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile düzenlenen bir konuda kanun çıkması halinde kararname hükümsüz hale gelmektedir. Kararnamelerinin düzenleyici işlemlerden en temel farkı, bir kanuna dayanmasının zorunluluğu olmamasıdır. Kural olarak kanuna eş bir norm statüsüne sahip olmakla birlikte, yürütme ve yargı açısından da uyulması zorunlu olan

düzenlemelerdir. Başka bir ifade ile kanun altı düzenlemeler değil, uygulanması bakımından aynı etkide ve değerinde olan metinlerdir.<sup>358</sup> Ek olarak Anayasa'nın 148. maddesine göre CBK'ların yargısal denetimi yalnızca Anayasa'ya uygunluk açısından Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Farklı bir ifade ile kararnamelerin kanunlara uygunluğunun denetlenmesi gibi bir durum söz konusu değildir.<sup>359</sup> Anayasa'da açık bir şekilde belirtilmesi nedeniyle kararnameler anayasa yargısına dahil olup hiçbir hal ve şekilde idari yargı denetimi yapılamamaktadır.<sup>360</sup>

İyi idareye uygunluk açısından olağan dönem CBK'lar kamu hizmetlerinin daha hızlı ve etkin bir şekilde tesis edilmesi imkân tanımaktadır. Hızlı karar alma, vatandaş odaklı ilerleyebilme gibi özellikleri ile iyi idare ilkelerine uyum sağlayan kararnameler aynı zamanda idari süreçlerin yönetilmesinde de hukuka uygun olarak çıkarılan bir kararname toplumdaki kişilerin haklarını da koruyabilmektedir. Ancak olağan dönemde çıkarılan CBK'lar yasama organının yetki alanına girebilecek düzenlemeler yapabilmesi, hızlı karar alma sürecinin olumsuz kullanılıp sık sık düzenlemelerin değiştirilmesi ve toplumun katılımının sınırlandırılması açısından kötü idare uygulamalarına yol açabilecek riskler de barındırmaktadır.

### c. Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri

Modern devlet anlayışında, yürütme organına veya devlet başkanına, olağanüstü koşulların gerektirdiği durumlar ve bu durumların süresi boyunca gerekli tedbirleri almak amacıyla kararname çıkarma yetkisi verilebilmektedir. Olağan dönemde yürütme organının başı olan Cumhurbaşkanlığı'na verilen kararname çıkarma yetkisi olağanüstü hâl durumlarında genişletilebilmektedir.

Olağanüstü hâl kararnameleri<sup>361</sup> Anayasa'nın 119/6-7. maddesinde düzenlenmiş olup söz konusu maddeye göre; *“Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanlığı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104'üncü maddenin on yedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur.*

<sup>358</sup> Yavuz Atar, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi”, **Anayasam Mahkemesi 56. Kuruluş Sempozyumu**, 2019, s.242-243.

<sup>359</sup> Atar, 2019, s.243.

<sup>360</sup> Abdurrahman Eren, **Anayasa Hukuku Dersleri**, Seçkin Yayınları, 6.Baskı, Ankara, Eylül, 2024, s.943-944.

<sup>361</sup> 2017 Anayasa değişikliği öncesindeki durumda Kanun Hükmünde Kararnameler Anayasa 121. madde de düzenlemekte idi. İlgili maddenin son fıkrası; *“Olağanüstü hâl süresince, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, kanun hükmünde kararnameler çıkarabilir. Bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır ve aynı gün TBMM onayına sunulur. Bunların Meclisce onaylanmasına ilişkin süre ve usul İçtüzükte belirlenir.”* şeklindedir. Yeni sistemdeki Anayasa 119/6-7 ile karşılaştırıldığında aradaki farkın olağanüstü hâl kararnamesinin çıkarılma yetkisi Cumhurbaşkanlığı ve Bakanlar Kurulu'nda iken şu an da yalnızca Cumhurbaşkanlığı'na verilmiş olduğu görülmektedir.

*Savaş ve mücbir sebeplerle Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanamaması hâli hariç olmak üzere; olağanüstü hâl sırasında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri üç ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve karara bağlanır. Aksi halde olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kendiliğinden yürürlükten kalkar.”*

Metin içeriğinden de anlaşılacağı üzere olağanüstü hâl kararnameleri, olağan dönem kararnamelerinde bulunan ve Anayasa 104. madde uyarınca sınırlanan konularda da çıkarılabilmektedir. Ayrıca olağanüstü hâl kararnameleri 2017 öncesi dönemdeki düzenlemelerde olduğu gibi yargı denetimine kapalıdır.

İyi idareye uygunluk açısından olağanüstü dönem CBK’lar, olağan dönemdekilerden daha etkin bir şekilde olağanüstü döneme hızlı bir şekilde müdahale edebilmek açısından etkinlik sağlamaktadır. Kamu düzeninin sağlanması ve gerekli tedbirlerin alınabilmesi için olağanüstü CBK’lar hızlıca düzenlenebilmekte ve kamu güvenliği sağlanabilmektedir. Ayrıca kriz dönemlerinde de kamu hizmetlerinin ve idari işlemlerin devamlılığı açısından önem arz etmektedir. Ancak olağanüstü dönem CBK’ları hukukun üstünlüğüne zarar verebilmekte, olağanüstü halin ilanı ile anayasal olarak güvence altına alınan temel hak ve özgürlüklere hukuka uygun olmayan bir şekilde müdahale edebilmektedir. Hızlıca çıkarılmaları bakımından karar alma süreçlerinde şeffaflık ve saydamlığın zedelenmesine neden olabilmekte ve yasama organının yetkisinin zayıflamasına<sup>362</sup> yol açabilmektedir. Gerek olağan durum gerek olağanüstü durumlarda hukuka uygun şekilde düzenlenmeyen, toplumdaki kişilerin haklarına lüzumsuz bir şekilde orantısız bir müdahalede bulunan, kamu işlem ve süreçlerinde şeffaflığın sağlayamayan CBK’ların kötü idare uygulamalarına yol açmaları muhtemeldir.

#### **d. İyi İdareyi Destekleyen Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri**

İyi idare kavramına ve iyi idare ilkelerine destek olan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri genel olarak yönetimde şeffaflığı, katılımcılığı, hesap verilebilirliği, teşkilatlanmayı ve de etkinliği güçlendirmeyi amaçlamakta bu kapsamda düzenlemeler içermektedir.

İyi bir idarenin sağlanabilmesi için güçlü bir idari teşkilata sahip olunması gerektiğinden hareketle “1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”<sup>363</sup> bu hususa örnek olarak gösterilebilmektedir. Kararname içeriğinde kamu kurumlarının görev ve sorumluluğu belirlenmiş olup yapıları, işleyişleri ve görev dağılımları açıklanmıştır. Bu yönüyle kamu kurumlarının görev ve sorumlulukları iyi idareye hizmet ederek şeffaf ve hesap verilebilir şekilde netleştirilmiştir. Bu düzenlemeler toplumdaki kişilerin kamu idaresinin işleyişini daha iyi özümsemelerine olanak

<sup>362</sup> Keskinsoy, Kaya, Meri, 2020, s.1404.

<sup>363</sup> Resmi Gazete, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 10.07.2018, 30474, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180710-1.pdf>, Erişim Tarihi:17.10.2024.

tanımaktadır. Aynı zamanda etkinliği, katılımcılığı ve vatandaş odaklılığı artıran yönleri bulunmaktadır. Örneğin Dijital Dönüşüm Ofisi, İletişim Başkanlığı gibi yapılar kişilerin idare ile daha doğrudan iletişimde bulunmalarına imkân tanımaktadır.

İyi idare ve ilkelerinin uygulanmasına hizmet eden en önemli kararname “5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”dir.<sup>364</sup> İlgili kararnamenin 4/1. Maddesinde DDK, kamu yönetiminde saydamlık, şeffaflık, verimlilik ve etkinlik gibi iyi idare alanlarında çalışmalar yapmakla görevlendirilmiştir.<sup>365</sup> Dolayısıyla DDK denetimi aracılığıyla idare ve bağlı organlar iyi idare ilkelerine uygun şekilde hareket edip etmedikleri gözetlenmektedir. Bu durum, iyi idare ilkelerinin kamu yönetiminde yerleşik hale gelmesi ve etkin bir biçimde uygulanması açısından önemli bir rol oynamaktadır.<sup>366</sup>

Daha öncede belirtildiği üzere, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte idare alanında köklü değişiklikler yaratan kararnamelerin, avantajlı durumlarının kullanılması iyi idarenin uygulanabilmesi açısından önem arz etmektedir. Yürütme erkinin etkinliğini artırma potansiyeli taşıması nedeniyle iyi idare açısından risk oluşturabilecek ve kötü idareye mahal verebilecek durumların engellenmesi için kararname düzenleme ve yayımlanma süreçlerinin daha açık ve şeffaf olması sağlanmalı, bu süreçlere katılımcılığın artırılması gerekmektedir. Ayrıca hukuki öngörülebilirlik ve belirliliğin zedelenmemesi adına kapsam ve içerikleri netleştirilerek çelişkileri önleyici bir çerçeve oluşturulmalıdır. En nihayetinde kararnamelerin iyi idare ilkelerine uygun şekilde düzenlenmesi ve uygulanması idarenin toplumdaki meşruiyetini güçlendirecek ve idare-toplum ilişkisinin sağlam bir zemine oturmasına yardımcı olacaktır.

## 5. Diğer Hukuk Metinleri

### a. Genel Açıklama

Anayasal ve kanuni düzenlemelerin yanında iyi idare kavramına ve ilkelerine hizmet eden başkaca hukuk metinleri de Türk hukuku içerisinde bulunmaktadır. Bu tip düzenlemeler kapsamlı ve bağlayıcı olmamakla birlikte kanuni veya anayasal düzeyde ele alındıklarında aslında yüksek koruma sağlama imkanları olan gerek bakanlık çalışmaları gerek bildirgeler gerekse de bazen yargı

<sup>364</sup> Resmî Gazete, 5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 15.07.2018, 30479, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5&MevzuatTur=19&MevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi:17.10.2024.

<sup>365</sup> “Madde 4- (1) Cumhurbaşkanının emriyle çalışan Devlet Denetleme Kurulunun görevleri şunlardır:  
a) İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluştta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklere, (...), her türlü idari soruşturma, inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapmak...”

<sup>366</sup> Zeyrek, 2021, s.308-309.



organlarından çıkan kararları oluşturmaktadır. İyi bir idarenin temel amacı elbette ülkedeki ilkeye yönelik düzenleme ve uygulamaların hem anayasa hem de kanun düzeyinde dayanağının sağlanması ve bunun sonucunda kötü idare iş ve eylemlerine mahal tanımamaktır. Ancak yine iyi idarenin felsefesi gereği en küçük ve basit gibi görünen iyi idare ile ilişki kurulabilecek her bir işlemin, düzenlemenin veya uygulamanın hakkaniyetle uygulanması bile iyi idarenin işlerliğinin ve etkinliğinin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Her seferinde belirtildiği gibi demokratikliğin sağlanması sadece anayasada belirtilmesiyle veya buna yönelik yazınsal ortamda düzenlemeler yapılması ile sağlanmamakta asıl demokrasinin sağlam temelini yönetimde demokrasinin var olması gerçekleştirmektedir. Bu tip ülkelerde demokratiklik anayasada yazmasa bile yapıları gibi en demokratik ülkeler arasında yer alabilmektedirler.<sup>367</sup> İyi bir idarenin de doğrudan demokrasi ile bağlantılı ve ilişkili olduğu düşünüldüğünde ülkelerdeki en küçükten en büyüğe her bir düzenleme demokrasiye hizmet ettiği sürece iyi idare kavramına ve ilkelerine de hizmet edecektir şeklinde bir yorumlama yapmak hiç de yanlış olmayacaktır.

## **b. Mükellef Hakları Bildirgesi**

Modern dünya anlayışının yayılması ve benimsenmesi neticesinde insan haklarına verilen önem ve değer de artış göstermiş ve hukuk biliminin hemen hemen her bilim dalında kişilerin hak ve özgürlüklerinin daha çok üzerinde durulmaya başlanmıştır. İnsan haklarının çeşitlenmesi neticesinde vergi hukuku özelinde mükellef haklarının da gelişmesi ve güncellenmesi ön planda tutulmuştur. Vergi sistemlerine mükellef bakış açısı ile bakan mükellef hakları, vergi ödeyicisi konumunda bulunan kişilerin vergiye uyumlarını sağlamak ve artırmak amacıyla getirilmiş önemli bir konudur. Vergi idarelerinin etkinliğini artırmak, verimli bir vergilendirmeye ulaşabilmek için mükellef haklarının varlığı o ülkenin vergi sisteminde büyük önem arz etmektedir.<sup>368</sup> Haklarının ve özgürlüklerinin sahibi olduğu ve bunları kullanabildiği bilinci ile hareket eden vergi mükelleflerinin genel anlamda idareye özel anlamda vergi idaresine güveni artmakta bu durum da vergiye gönüllü uyumunu sağlamak ve güçlendirmektedir. İdare ile mükellef arasında uyumu da artırması nedeniyle mükellef haklarının doğrudan iyi idare kavramına ve ilkelerine hizmet eder nitelikte olduğu rahatça söylenebilmektedir.

Genel hukuk alanında toplumdaki kişilerin sahip olduğu haklar vergi hukuku özelinde vergilendirme ile ilişkilendirilecek şekilde “mükellef hakları” şeklinde kendisini göstermektedir. Bir ülkedeki gelişmişlik düzeyi, mükellef haklarının fazla olması ve uygulanabilir durumda olmasından anlaşılmakta ve o ülkenin demokrasisinin insan haklarına verdiği önemin ne ölçüde olduğunun açık bir

<sup>367</sup> Özay, 2004, s. 59.

<sup>368</sup> Güneş Çetin, Ramazan Gökbnar, “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2010, s.23.

göstergesi sayılmaktadır. Başka bir ifade ile mükellef haklarının kullanımının etkinliği, o ülkenin gelişmişliğini doğrudan belirlemektedir. Türkiye’de bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükellef hakları bir bildirge olarak yayınlanmıştır. Mükelleflerin önceden var olan haklarını sıralanması ile oluşan bu düzenleme Şubat 2006’da “*Mükellef Hakları Bildirgesi*” olarak kamuoyuna duyurulmuştur. Yayınlanan bu düzenleme kanuni olarak düzenlenen bir nitelikte olmayıp, sadece idare tarafından vergi mükelleflerinin hangi haklara sahip olduklarını düzenleyen, haklarını sıralayan kısa bir görüş ve beyanı içermektedir. Bu bildirge vergi mükelleflerine herhangi bir kanuni veya hukuksal koruma sağlamamakta olup yalnızca idarenin mükellef hakları ile ilgili görüşlerini aktaran çalışmalardır.<sup>369</sup>

*T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı*  
**MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ<sup>370</sup>**

*Bu bildirge, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar. Bu nedenle;*

- *Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.*
- *Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.*
- *Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.*
- *Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.*
- *Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.*
- *Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.*
- *Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.*
- *Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.*
- *Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.*
- *Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.*

Bildirgenin içeriği incelendiğinde amacının kaliteli hizmet sunmaya odaklanan ve vergi sorumluluğunun sadece bir yükümlülük değil bir vatandaş olma ve sorgulama hakkı da olduğu belirtilmiştir. Bildirgenin amacının bu kadar kapsamlı olduğu göz önünde bulundurulduğunda yapılan mükellef hakları bildirgesinin kanuni düzeyde olmaması dikkat çeken ilk eksikliktir. Mükellef haklarının devletin var olmasını ve sürekliliğini sağlayan vergi hukuku üzerindeki etkisinin hem daha güçlü ve korunaklı olması hem de vergi idaresi ile mükellefin daha çok işbirliği içerisinde bulunmasını

<sup>369</sup> Feride Bakar, “Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler” Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, 2011, s.41.

<sup>370</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi, <https://ivdb.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> Erişim Tarihi: 25.03.2024; Bakar, s.156.

gerektirmektedir. Demokratik bir devletten beklenen idari iş ve süreçlerinin her birisinde özellikle vergi hukuku gibi mükellef ve idarenin çıkarlarının çatıştığı bir hukuk dalında güçsüz taraf olan mükellef tarafına daha çok eğilimde bulunulması aşıkardır. Oysa yapılan bildirgenin sadece idarenin beyanı niteliğinde olması ve çoğu mükellefin bu bildirgeden haberinin dahi olmaması<sup>371</sup> istenilen ve hedeflenen amaçtan oldukça uzağında olduğu anlaşılmaktadır. Düzenlemenin kendisi iyi idare kavramına hizmet etmekle birlikte ayrıntılı olarak ele alındığında iyi idarenin felsefesini yansıtmaktan oldukça uzak ve yetersiz olduğu açıkça görülmektedir.

Mükellef hakları ile ilgili son gelişmelerden biri de 2018 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'ne geçildikten sonra planlanan ve oluşturulan Mükellef Hakları Kurulu'dur. 18 Nisan 2020 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile bu kurul vergi sistemimize dahil olmuştur.<sup>372</sup> 60 sayılı kararnamenin 8. maddesinde 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine 238/A. maddesi ile ilgili düzenleme eklenmiştir.<sup>373</sup> Mükellef Hakları Kurulu'nun genel amacı mükellef haklarının korunmasına dair temel ilke ve kuralların belirlenmesi ve benimsenmesi, mükellefin yaptığı başvuruların değerlendirilmesi ve bakanlığa önerilerde bulunulması şeklindedir. Başka bir ifade ile kurul mükellef hakları ile ilgili ilkeleri belirleyecek, benimsetecek, uygulanmasını sağlayacak, mükellef başvurularını değerlendirilip önerilerde bulunacaktır. Mükellef Hakları Bildirgesi'nden sonra yetersiz kalan bu alanın bu şekilde doldurulması önemli olmakla birlikte eksikliklere tam olarak çözüm sunabilmiş değildir. Öncelikle her ne kadar isim Kurul olsa da hizmet birimleri arasında yer almamaktadır.<sup>374</sup> Bildirge ve Kurul her ne kadar mükellef haklarına verilen önemi göstermeye çalışsa da bu değişiklik ve güncellemelerin kanuni düzeyde yapılması ve uygulanabilirliğinin olması var olmalarından daha büyük önem arz eden konulardır. Ancak bu şekilde

<sup>371</sup> Çetin, Gökbunar, 2010, s.30. "Mükelleflerin %46'sı mükellef hakları bildirgesinden haberdar değildirler. Bildirgeyi duyup içeriğini bilmeyen %22,8 oranında mükellef vardır. Biraz bilgi sahibi olan %28,4'tür. Mükellef hakları bildirgesinden tam olarak haberdar olan yalnızca %2,8'dir." Mükelleflerin Mükellef Hakları Bildirgesi'nden haberin olup olmadığı ile ilgili anket ve değerlendirme için bakınız; Güneş Çetin Gerger, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Yayıncılık, İstanbul, Şubat 2011, s.146.

<sup>372</sup> Resmi Gazete, Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/04/20200418-1.pdf>, Tarih:18.04.2020, Sayı:31103, Erişim Tarihi: 25.03.2024.

<sup>373</sup> İlgili düzenleme şu şekildedir; 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 238/A: "(1) Mükellef haklarının korunmasına yönelik temel ilke ve kuralları belirlemek, bu ilke ve kuralların benimsenmesi ve uygulanmasını sağlamak, mükellef haklarına yönelik başvuruları değerlendirmek ve Bakanlığa önerilerde bulunmak üzere Mükellef Hakları Kurulu kurulur. (2) Mükellef Hakları Kurulunun oluşumu, üyelerin seçimi, görevlendirilmesi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir. (3) Kurul, görevleri ile ilgili olarak gerekli olan bilgileri bütün kamu kurum ve kuruluşlarından istemeye yetkilidir. Kendilerinden bilgi istenen bütün kamu kurum ve kuruluşları bu bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bu şekilde elde edilen bilgilerden vergi mahremiyeti kapsamında olanların gizliliğine uyulur. Kurulun Başkan ve üyeleri ile Kurulda görevlendirilen personel, görevlerini yerine getirmeleri sırasında edindikleri, kamuya, ilgililere ve üçüncü kişilere ait gizlilik taşıyan bilgileri, kişisel verileri, ticari sırları ve bunlara ait belgeleri, bu konuda mevzuat gereği yetkili kılınan mercilerden başkasına açıklayamaz, kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamaz. Bu yükümlülük görevden ayrılmalarından sonra da devam eder. (4) Mükellef Hakları Kurulu Başkan ve üyelerine bu görevleri sebebiyle, ayda dört toplantıyı geçmemek üzere her toplantı günü için 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 29 uncu maddesi uyarınca (3.000) gösterge rakamının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarda Bakanlık bütçesinden huzur hakkı ödenir."

<sup>374</sup> Bülent Taş, Nazmi Karyagdı, "Vergi Mükellefleri İçin Yeni Bir Koruma: Mükellef Hakları Kurulu", <https://vergialgi.net/vergi-mukellefleri-icin-yeni-bir-koruma-mukellef-haklari-kurulu>, Erişim Tarihi: 25.03.2024.

işleyen kurum ve kuruluşlar idare ve kişiler arasındaki ilişkiyi onaracak ve güçlendirecek olup iyi idare kavramına ve ilkelerine hizmet eder hale gelecektir.

### c. Bürokratik Kültürden Vatandaş Odaklı Kamu Kültürüne Geçiş Programı

Bürokrasi, bürokrat, bürokratik yönetim gibi terimler birbirleri ile iç içe girmiş, biri söylenince diğerinin akla geldiği terimlerdir. Genel olarak toplumda duyulduğunda bir iticilik oluşturan bu terimler “*masanın hakimiyeti*”, “*devlet dairesi*”, “*büro egemenliği*”, “*kötü idare*”, “*kötü yönetim*” gibi anlamların karşılığıdır. Bürokrasi ifadesi, devlet kurumların olumsuz örgütlenmesi, otoritenin kötüye kullanılması ya da otoriteye aşırı bağlılık gibi faaliyetlerin tanımlanması olarak anlaşılmaktadır.<sup>375</sup> İşlerin yavaşlatılması, gereksiz kâğıt ve belge süreçlerinin var olması, izinler, onaylar ve benzeri iş ve eylemler bürokratik bir yönetimde göze çarpan ilk unsurlardır. İş çözmeme, işi yokuşa sürme, halkın istek ve ihtiyaçlarını karşılayamama ya da karşılamada gecikme gibi durumlar bürokrasinin hâkim olduğu bir yönetim anlayışında her gün yaşanabilmekte, kamu çalışanlarının tavırlarında “*bugün git yarın gel*”, “*kanunlar böyle emrediyor*” şeklinde bir yaklaşımı içinde barındırabilmektedir. Kısaca ifade etmek gerekirse bürokrasinin veya bürokratik bir yönetimin bir kusur, sorun ve engel olduğu toplumun genelinde kabul edilmekte olup savunucuları yok denecek kadar azdır.<sup>376</sup>

Türk idare yapısında ve kamu yönetiminde uzun süre kullanılan ve uygulanan anlayış Osmanlı yönetim anlayışından süregelen ve o zamanki duruma göre şekillenmiş olan bir sistemdir. Kendi içerisinde bir dinamiğe ve niteliklere sahip olan Türk bürokrasisini net olarak ifade edebilmek ve bir bürokratik anlayış temeline oturtabilmek pek de mümkün değildir. Bu yapısı nedeniyle kendine öz birtakım özellikleri olduğu gibi sorunları da bulunmaktadır. Bunlar; merkeziyetçilik, örgütsel büyüme, yönetimde tutuculuk, değişime ayak uyduramama, kuralcılık, sorumluluktan kaçma, yönetimin siyasallaşması, araçlar vasıtasıyla işleri yürütme, yolsuzluk, rüşvet, zimmet, irtikap, kayırmacılık şeklinde sıralanabilir.<sup>377</sup> Görüldüğü üzere tüm bu sorunlar temelinde kötü bir idare ve kötü bir yönetimi ifade etmektedir. Kötü idare anlayışı ve uygulamasının düzeltilmesi ve kamu yönetimindeki bürokrasi algısının yıkılması amacıyla 2000’li yılların başından itibaren topluma yönelik plan ve programlar yapılmaya başlanmış gerek merkezi yönetimler gerek yerel yönetimler iş ve eylemlerini bu programlar dahilinde güncellenmeye ve değiştirmeye başlamışlardır. İçişleri Bakanlığı tarafından 07.05.2002 tarihinde “*Bürokratik Kültürden Vatandaş Odaklı Kamu Hizmeti Kültürüne Geçiş Programı*” ismiyle kapsamlı ve geniş bir program uygulamaya konulmuştur.<sup>378</sup> Programın amacı çağdaş yönetim anlayışına

<sup>375</sup> Murat Akçakaya, “Bürokrasi Kurumları ve Türk Kamu Yönetiminde Bürokratik Sorunlar”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:3. 2016, s. 669.

<sup>376</sup> Orhan Gökçe, Ali Şahin, “21.Yüzyılda Türk Bürokrasisinin Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, 2002, s.2.

<sup>377</sup> Gökçe, Şahin, 2002, s.23; Akçakaya, 2016, s.683-684.

<sup>378</sup> İçişleri Bakanlığı, [https://www.tbb.gov.tr/online/dergiler/2002\\_haziran/index.html#p=45](https://www.tbb.gov.tr/online/dergiler/2002_haziran/index.html#p=45). Erişim Tarihi: 26.03.2024.

geçiş yapabilmek ve iyi yönetim anlayışları çerçevesinde Türk kamu idaresini ve yönetimini değiştirip güncelleme şeklinde belirtilmiştir. Programın temel amaçları şu şekildedir;<sup>379</sup>

- *Merkez ve taşra düzeyinde verilen hizmetlerde kamu hizmetinin etkinliğini artırmak, hız, kalite ve verimlilik sağlamak*
- *Evrak işini en aza indirmek,*
- *Hiyerarşik kademelerin en aza indirilmesini sağlamak, yetkileri sorunun bulunduğu mümkün olan en yakın yere vermek,*
- *Kamu çalışanlarını ve personelini vatandaşa yakın hale getirmek,*
- *Kamu hizmetlerinin sunumunda adaletli, eşit şekilde davranılmasını sağlamak,*
- *Karar alım ve uygulama süreçlerinin açık hale getirilmesini sağlamak ve bu süreçlerin şeffaflık ve toplumun katılımı ile ilerlemesini hedeflemek,*
- *Kamuda gizliliğin kaldırılmasını sağlamak, şeffaf yönetim anlayışını benimsemek,*
- *Yönetimin ve idarenin kendi kendini yenileyen ve geliştiren bir yapıya gelmesini sağlamak.*

Program dahilinde tüm bu amaçların gerçekleştirilmesini sağlamak, hedeflere ulaşmak üzere tedbir planları ve önlemleri de belirtilmiştir. Amaçlara ulaşma, önlem ve tedbirlerin yerine getirilmesini sağlama ve kontrol mekanizmalarının oluşturulması için programın uygulandığı en üst amirlerin başka bir ifade ile illerde il valisinin, ilçelerde kaymakamın, belediyelerde belediye başkanının başkanlığında “İyi Yönetimin Geliştirilmesi Uygulama Komiteleri” kurulmuştur. Program dahilinde gerek merkezi yönetim gerek yerel yönetimler iş ve uygulamalarını güncellemiş ve değiştirmişlerdir. Görüldüğü üzere bu program kötü yönetim ve kötü idare anlayışının terkedilmesi ve iyi idare uygulamalarının uygulanması amacıyla atılmış önemli bir adımdır. İdarenin halkın ihtiyaçlarına yönelmesi, kamu yönetiminin vatandaş odaklı bir kamu hizmeti sunmaya çalışması iyi idare felsefesi açısından önem arz eden gelişmelerdir.

#### **d. Vatandaşın Bütçe Rehberi**

Devletlerin bütçeleme süreçleri, sadece kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak açısından değil, aynı zamanda demokratik katılımın teşvik edilmesi ve kamu idaresine olan güvenin artırılması bakımından da büyük bir önem taşımaktadır. Ancak, bu süreçlerin oldukça karmaşık yapısı, özellikle alanında uzman olmayan bireyler için

<sup>379</sup> “Türkiye, çağdaş dünyanın ayrılmaz bir parçası ve bölgesinde önder ülke olarak, yaşanan bu değişim ve dönüşümleri hızlı, istikrarlı, dengeli ve ulusal çıkarlarımıza ve kalkınmamıza uygun bir şekilde gerçekleştirmek zorundadır. Yaşanan gelişmelerin hızı da göz önüne alındığında, bir an olsun bu dönüşümleri yadsımak, ileride yakalanması zor bir sürecin dışında kalmak demektir. Bu nedenle, içinde bulunduğumuz dönemde, adımların hızla atılması ve ekonomik alandaki reformların kamu yönetimi alanında da aynı paralellikte yürütülmesi büyük önem arz etmektedir.” İçişleri Bakanlığı, [https://www.tbb.gov.tr/online/dergiler/2002\\_haziran/index.html#p=45](https://www.tbb.gov.tr/online/dergiler/2002_haziran/index.html#p=45). Erişim Tarihi: 26.03.2024

anlaşılmasını güçleştirmektedir. Vatandaşların, devletin hazineye aktarılan vergilerle hangi hizmetleri sunduğunu, hangi yatırımları gerçekleştirdiğini ve bu süreçte ne tür politikalar benimsediğini açıkça anlayabilmesi, vergi bilincinin artırılmasında kilit rol oynamaktadır. Bu bağlamda, bütçeleme süreçlerinin şeffaf bir şekilde aktarılması, kişilerin kamu yönetimine olan ilgisini artıracak ve vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki motivasyonlarını güçlendirecektir.

Bütçeleme süreçlerinin daha anlaşılır kılınması, vatandaşların vergi gelirlerinin nasıl harcandığını takip edebilmesine olanak tanıyarak, kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerini hayata geçirecektir. Ayrıca, bu süreçlere ilişkin bilgilerin sade bir dille hazırlanması ve geniş kitlelere ulaştırılması, iyi idare ilkelerinden biri olan katılımcılığın güçlendirilmesine de katkı sağlayacaktır. Bu nedenle, vatandaşlara yönelik bütçe rehberlerinin hazırlanması ve bu rehberler aracılığıyla bütçeleme süreçlerinin toplumla paylaşılması, kamu yönetiminin daha demokratik ve hesap verebilir bir yapıya kavuşması açısından vazgeçilmezdir.

Ülkemizde de bu amaçların gerçekleştirilmesini sağlamak ve toplumdaki kişilere bütçe süreçlerini yalın ve anlaşılabilir dille aktarmak amacıyla her yıl “Vatandaşın Bütçe Rehberi” yayımlanmaktadır.<sup>380</sup> Vergilerin nasıl toplandığı ve harcandığına dair açıklayıcı bilgilere yer veren bu rehber, vatandaşların kamu yönetimine olan güvenini pekiştirmekle birlikte, iyi idare ilkeleri arasında yer alan şeffaflık ve hesap verebilirlik unsurlarının somut bir yansımasıdır. Dolayısıyla, Vatandaşın Bütçe Rehberi’nin yayımlanması, hem kamu yönetiminde demokratik değerlerin güçlenmesine hem de kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımına hizmet eden önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir.

#### **e. Yargı Kararlarındaki Yansımalar**

Yargısal içtihatlarda iyi idare kavramı doğrudan ilgili olan veya bu terimin doğrudan kullanıldığı pek az karar bulunmaktadır. Ancak aramayı genişletip iyi idare ile dolaylı olarak bağlantı kurulabilecek iyi idarenin alt ilkeleri ile ilgili bir tarama yapıldığında pek çok mahkemede pek çok karar ortaya çıkmaktadır. Bu kararların her birinin tek tek taranması, sıralanması ve analiz edilmesi oldukça

---

<sup>380</sup> İlgili rehberler içiniz bakınız; <https://www.sbb.gov.tr/vatandas-butce-rehberi/>, Erişim Tarihi: 11.12.2024.

kapsamlı olacağından ve başka bir çalışmanın konusunu oluşturacağından bu başlıkta en çok önem arz eden birkaç karara yer verilecektir.<sup>381</sup>

Anayasa Mahkemesi kararları incelendiğinde iyi idarenin başlı başına ve doğrudan bir terim olarak kullanıldığı kararda iyi idare kavramı kamu yararı, hazine yararı kavramları ile birlikte ele alınmıştır. İlgili kararda yüksek mahkeme mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan başvuruyu reddetmiş ve idarenin mülkiyet hakkının sınırsız ve mutlak olmaktan uzak olduğunu ancak malik olduğu taşınmaz mallar üzerindeki mülkiyet hakkının kamu yararı, hazine yararı ve iyi idare kavramları ile sınırlandırıldığını kabul etmek gerektiğini ifade etmiştir.<sup>382</sup>

Anayasa Mahkemesi'nin ölçülülük ilkesi ile ilgili olarak verdiği bir kararında ölçülülük ilkesini idarenin takdir yetkisi ile birlikte ele almıştır. Kararda takdir yetkisi ile iş ve eylemlerini gerçekleştiren idarenin hukuk devleti anlayışı gereği ve nedeniyle ölçülülük ilkesi ile bağlı olduğunu ifade etmektedir.<sup>383</sup> İyi idare ilkelerinden birisi olan belirlilik ilkesi ile ilgili olarak verdiği bir kararında yapılan kanuni düzenlemelerin ve uygulamaların yine hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak gerek kişiler gerek toplum yönünden bir yanlış anlaşılmaya mahal vermeyecek şekilde belirli olması gerektiğinden bahsetmiştir.<sup>384</sup> Hukuk devleti ve gerekleri ile ilgili olan her ilke aynı zamanda iyi idare ilkelerini oluşturması nedeniyle doğal olarak Anayasa Mahkemesi'nin neredeyse her kararında eşitlik,

<sup>381</sup> Anayasa Mahkemesi, E:2008/22, K:2010/82, 17.06.2010; Anayasa Mahkemesi, Leyla Uğurlu Başvurusu, Başvuru Numarası: 2019/21264, 16.05.2024; Anayasa Mahkemesi, Ayşegül Bozoğlu Başvurusu, Başvuru Numarası: 2019/12125, 14.02.2024; Anayasa Mahkemesi, Abidin Pişgin Başvurusu, Başvuru Numarası:2018/16871, 18.10.2023.

<sup>382</sup> "...Mülkiyet hakkı, genel olarak bir kimsenin başkasına zarar vermeden, yasaların koyduğu sınırlamalara uyarak, bir şey üzerinde dilediği biçimde kullanma, ürünlerinden yararlanma, tasarruf etme (başkasına devretme biçimini değiştirme, harcama ve tüketme hatta yok etme) yetkilerini anlatır. Bir kamu varlığının satışında kamu mülkiyeti sona erdiğinden, özel mülkiyet için Anayasa'nın getirdiği koruma ve güvence, kamu mülkiyeti için de geçerlidir. Bu nedenle, kamu mülkiyetinin sona erdirilmesine ilişkin esasların yasayla düzenlenmesi, Anayasa'nın 35. maddesinin getirdiği bir zorunluluktur. Kişisel mülkiyeti güvenceye bağlayan Anayasa'nın kamu mülkiyetini güvencesiz bıraktığı düşünülemez. 35. maddenin birinci fıkrası yanında ikinci ve üçüncü fıkralarındaki bu hakkın ancak yasayla sınırlandırılabilceği ve kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı hususları kamu mülkiyetini de kapsamaktadır. İdarenin mülkiyet hakkının sınırsız ve mutlak olduğunu söylemek olanaklı değildir. İdarenin malik olduğu taşınmaz mallar üzerindeki mülkiyet hakkının "**kamu yararı**", "**hazine yararı**", "**iyi idare**" kavramlarıyla sınırlandırıldığını kabul etmek gerekmektedir. Dava konusu yasayla, idarenin malik olduğu ve bir kamu hizmeti için gerekli olmayan taşınmazlarının büyük bir bölümünün satılması öngörülmektedir. İdarenin mülkiyetindeki bu taşınmaz malları satarak tasfiye etmesinde, mülkiyet hakkının kamu yararına aykırı kullanılmasından söz edilemez." Anayasa Mahkemesi, E:1996/64, K:1996/47, 12.12.1996.

<sup>383</sup> "...Kanun koyucu, anılan takdir yetkisi kapsamındaki düzenlemeleri yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesi ile bağlıdır. Bu ilke ise elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, gereklilik kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, orantılılık ise kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da ölçülülük ilkesi gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur..." Anayasa Mahkemesi, E:2022/34, K:2024/16, 23.01.2024.

<sup>384</sup> "...Verginin kamu yararına ilkesi uyarınca verginin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ile vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetlerin kanunla belirlenmesi gerekmele birlikte Anayasa Mahkemesinin sıkça vurguladığı gibi kanunun şeklen var olması yeterli olmayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir düzenlemeler niteliğinde olması gerekir. Esasen kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfî uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar..." Anayasa Mahkemesi, E:2015/41, K:2017/98, 04.05.2017.

şeffaflık, hesap verilebilirlik, adalet, katılım, ölçülülük ve benzeri gibi pek çok iyi idare kavramına ve ilkesine rastlamak mümkündür.

Anayasa Mahkemesi'nin başka bir kararında iyi idare kavramı "iyi yönetim" ifadesi ile yer almıştır. Mahkeme, iyi yönetim ilkesinin, idarenin işleyişinde idarenin bütünlüğü ilkesi ile yakından ilişkili olduğunu değerlendirmektedir. Mahkeme'ye göre, idare, kamu yararını gözeterek<sup>385</sup> vatandaş odaklı, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim anlayışı benimsemek zorundadır. Bu doğrultuda, idareye düşen sorumluluklardan biri de "iyi yönetim" ilkesine uygun şekilde hareket etmektir.<sup>386</sup> Vergileme gibi iyi idare ilkelerinin etkin bir şekilde kullanılması gereken bir alanda da Mahkeme'nin önem arz eden kararlarına rastlamak mümkündür.<sup>387</sup> Kötü yönetiminin neticelerinin toplumdaki kişilere faturalandırılmaması gerektiği hususu bu kararın can alıcı noktasını oluşturmaktadır.<sup>388</sup>

İyi idare ile ilgili Yargıtay'ın bir kararında doğrudan "düzenli/iyi idare ilkesi" kavramına yer verilmiştir. Kararda yürütme organının bir başka ifade ile idarenin idari faaliyetlerinin belirgin olması ve önceden bilinebilir olmasının zorunlu olduğu dile getirilmiştir. İdarenin eylem ve işlemlerinin tahmin edilebilir olması hukuk devleti açısından önemlidir. İdare bu yetkisini genel kurallarla düzenlemeli, belirtmeli ve bunlara uymalıdır. Buna düzenli idare ilkesi adı verilmektedir. Tam bu nedenden idare istikrar kazanmış ve süregelen uygulamalarından da vazgeçmemelidir.<sup>389</sup> Karar gerçekten iyi idare ile doğrudan ilişkilendirilebilir. İdarenin işlem ve eylemlerinin belirgin olması iyi idarenin temel taşlarından birisini oluşturmaktadır. Ayrıca idarenin yazılı olarak düzenlenmesi dahi öteden beri hep

<sup>385</sup> "İyi yönetim" ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda, kamu otoritelerinin, uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmelerini gerektirir." Anayasa Mahkemesi, Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım Başvurusu, Başvuru Numarası: 2013/711, 03.04.2014; Anayasa Mahkemesi, Tevfik Baltacı Başvurusu, Başvuru Numarası:2013/8074, 09.03.2016.

<sup>386</sup> "Öte yandan idarenin "iyi yönetim" ilkesine uygun hareket etme yükümlülüğü bulunmaktadır. "İyi yönetim" ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda kamu otoritelerinin uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmelerini gerektirir." Anayasa Mahkemesi, Fatma Ülker Akkaya Başvurusu, Başvuru Numarası:2014/18979, 22.02.2018.

<sup>387</sup> "Vergisel müdahalelerde önemli olan husus benzer durumdaki kişiler yönünden ayrımcılık yasağının ihlaline yol açılacak farklı sonuçların önüne geçilebilmesi için gerekli tedbirlerin makul bir sürede ve etkin bir biçimde alınabilmesidir. Bunun yanında ayrımcılık yasağına yol açabilecek bir uygulama farklılığının tespiti hâlinde ise bunun kamu makamlarınca ivedilikle giderilebilmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda hangi tedbirlerin alınacağı ve nasıl uygulanacağı ise kamu makamlarının takdirindedir." Anayasa Mahkemesi, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu, Başvuru Numarası:2015/6728, 01.02.2018.

<sup>388</sup> Osman Can, "Dolaylı Etki" ve "İyi Yönetim" Kuramları Üzerinden Anayasa Mahkemesi İçtihatlarına İlişkin Bazı Gözlemler", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Sayı:35, 2018, s.36.

<sup>389</sup> "... Kısaca, hukuk devleti "faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukukî güvenlik sağlayan devlet" demektir. Hukuk devleti, hukuka bağlı olan devlet demek olduğuna göre, devletin üç erkinden biri olan yürütme organının da hukuk kurallarıyla bağlı bulunduğu kuşkusuzdur. Yürütme organı bakımından, idari faaliyetlerinin belirliliği ve önceden bilinebilirliği zorunludur. Hukuk devletinde idarenin eylem ve işlemlerinin idare edilenler tarafından önceden tahmin edilebilir olması gerekir. İdari işlem ve eylemlerde idare bu yetkisini tüzük ve yönetmelik gibi genel kurallarla düzenlemek ve bu düzenlemelere uymak zorundadır. Buna "düzenli idare ilkesi" denir. Keza, yine idari faaliyetlerin belirliliği ilkesi nedeniyle idarenin, istikrar kazanmış uygulamalarından vazgeçmemesi gerekir. Yine hukuk devleti ilkesi, devletin "kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, kamu sağlığını ve çevreyi, ekonomik düzeni, toplum barışını ve düzenini, genel ahlâka ilişkin kuralları ihlal eden eylemleri yani suç ve kabahatleri, ulusal ve evrensel hukuk çerçevesinde, ödetme görev ve yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak Devletin, esasen ve öncelikle bu kuralların ihlalinin önleme görevi bulunduğu kabulü gerekir. Başka bir deyişle, hukuk devletinin bir erki olan idarenin görevi, öncelikle bireylerin kuralları ihlal etmesini bekleyip cezalandırma yoluna gitmesi değil, kurallara uygun davranma düzeyini ve alışkanlığını geliştirmek olmalıdır. Bu husus "iyi idare ilkelerinin" de bir gereğidir. Keza idarenin (Yürütmenin) iyi idare ilkeleriyle bağlı olması da hukuk devletinin bir gereğidir." Yargıtay, 7.Ceza Dairesi, E:2014/2954, K:2014/14281, 08.07.2014.



aynı tutum ve görüşte hareket ettiği konular varsa bu tutum ve fikirlerini tahmin edilebilir olmak zorunda olması nedeniyle değiştirmemelidir. Bu sayede hukuki güvenlik sağlanacak ve hukuk devleti ilkesi idare boyutunda iyi idare ile birlikte sabitlik kazanıp devam edecektir. Kararın devamında Yargıtay hukuk devletinin erki olan idarenin görevini toplumdaki kişilerin ihlal ve ihmalden kaynaklanan uyuşmazlık ve anlaşmazlık durumunda cezalandırma veya yaptırım yoluna gitmeden, en baştan kural ve düzene uyumlu davranmasını sağlama ve bu alışkanlığı geliştirme yolunda düzenlemeler yapması gerektiğini belirtmiştir. Bu hususu da iyi idarenin ve ilkelerinin bir gereği olarak doğrudan ifade etmiştir. Ayrıca yürütme organının iyi idare ilkeleri ile bağlı olmasını hukuk devletinin bir gereği saymaktadır. Kararda Türkiye'nin de üyesi olduğu Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 999 sayılı toplantısında 20 Haziran 2007 tarihinde "İyi İdare Konusunda Üye Devletlere CM/REC 2007/7 sayılı Tavsiye Kararı"nın kabul edildiğini belirtmiş ve Konseyin kararlarının bağlayıcı olmasa bile üzerinde bulunan sorumluluğu hatırlatmıştır.

Danıştay'ın da tıpkı Yargıtay ve Anayasa Mahkemesi'nde olduğu gibi iyi idare lafzını doğrudan metin içinde geçirdiği kararları bulunmaktadır. Bu kararlardan bir tanesi davacı tarafından yapılan şikâyet başvurusunun şekline dair kısmının iptaline ilişkin hukuki bir isabetsizlik olup olmadığıdır. Danıştay bu konuyu değerlendirirken başvurusu süresi dolmayan başvurulardaki şekil eksikliklerinin idare tarafından ilgisine bildirilmesi yükümlülüğünün olmadığını ifade etmiş ancak davalı idareye iyi idare ilkesi gereğince hangi hususların eksik olduğunu kurumun internet sayfasında ilan etmesi gerekliliğini yüklemiştir.<sup>390</sup> Başka bir kararında ise Danıştay Tetkik hakimi, ilgililere idare tarafından bildirim yapılması gerekliliğinin iyi idareye hizmet eden ilkelerin arasında bulunduğu, iyi idarenin ise bireyin makul ve haklı beklentilerinin karşılandığı idare olduğu, bu ilke sayesinde bireylerin kararlara katılma, haberdar olma, kararlara ilgili bilgi ve belgelere ulaşabilme imkanında olduğu, idarenin ise somut olayda bu ilkeye aykırı hareket etmesi nedeniyle davacının hak arama hürriyetini de zedelediğini ifade etmiştir.<sup>391</sup>

<sup>390</sup> "...İhalelere Yönelik Başvurular Hakkında Tebliğ'in 13. maddesinin 1. fıkrası, 4734 sayılı Kanun'un 54. maddesinin 7. fıkrasının nasıl uygulanacağını düzenlemektedir. Söz konusu düzenleme henüz başvuru süresi dolmamış olan başvurulardaki şekli eksiklikleri ilgililere bildirme yükümlülüğü getirmemekle birlikte iyi idare ilkesi gereği 'na hangi hususların eksik olduğunu Kurum'un "www.ihale.gov.tr" adlı internet sayfasında ilan etme yükümlülüğü yüklemektedir. Özetle, davalı idare bu düzenlemesi ile başvuru sahiplerinin başvuru süresi dolmadan eksiklerini öğrenip tamamlamasını sağlamak adına bu eksiklikleri duyurma yükümlülüğü altına girmiştir..." Danıştay, 13.Daire, E:2019/2234, K:2019/2681, 23.09.2019.

<sup>391</sup> "Danıştay Tetkik Hakimi ....'in Düşüncesi : İhalelere Yönelik Başvurular Hakkında Yönetmelik "Bildirim ve tebligat esasları" başlıklı 24. maddesinde "Kurul tarafından başvurular üzerine verilen bütün nihai kararlar ile nihai kararlara açılan davalar sonucundaki mahkeme kararlarının uygulanması için Kurul tarafından alınan kararlar, karar tarihini izleyen beş iş günü içinde taraflara bildirimde çıkarılır ve bu tarihi izleyen beş gün içinde Kurumun internet sitesinde yayımlanır..." kuralına istinaden söz konusu ihalenin iptal kararının başvuru sahibi dava dışı firmanın başvurusu neticesinde alınmış bir karar olduğu, taraflar kavramına başvuru sahibi dava dışı firma ve ihaleyi yapan belediyenin dahil edildiği ve ihalenin iptali kararının bu iki tarafa gönderildiği, davacıya gönderilmediği anlaşılmaktadır. Davacının ilgili sıfatı ile internet sitesinden takip etmesi gerektiği belirtilmiş olsa da söz konusu kurul kararının direk davacıya da ilgilendirdiği, davacının da taraf sıfatına haiz olduğu bu sebeple kararın davacıya da tebliğ edilmesi gerektiği açıktır. Her ne kadar taraftan bu bildirim mevzuatın yorumlanması sonucu yapılmamış olsa da Kurum tarafından ihalenin iptali kararının ihaleyi yapan idareye bildirilmesi neticesinde bu karara uyularak, ihalenin 'nun 04/04/2018 tarih ve ... sayılı

Önceden de ifade edildiği gibi yargısal kararları iyi idare ile bağlayacak pek çok ilke, düzenleme ve uygulama bulunmaktadır. Yukarıdaki kararlar doğrudan iyi idare teriminin kullanıldığı kararlar olması nedeniyle önceliklendirilmiş ve bunların üzerinde durulmuş olup kısa bir karar taraması yapılmıştır. İyi idarenin alt ilkeleri ve hukuk devleti ilkeleri ile bağdaşan her düzenleme bu başlık altına örnek olarak eklenebilecektir.

## II. İYİ İDARE İLKESİ: HUKUKİ NİTELENDİRME

### A. HUKUKTA İLKE

Hukuk literatürü genellikle kendi içinde ilke, kural gibi normatif biçimleri “*hukuk*” ile eş değer tutsa da aslında her birinin birbirine yakın olduğu yönler olmakla birlikte apayrı farklılıkları içerisinde bulundukları aşikardır. Normatif tartışmalarda bulunurken bilim insanları ide, fikir, yorum veya olguları tanımlamak için genellikle farklı ifadeler kullanma eğilimindedir. Bu farklı ifadeleri barındıran *Stephen Krasner*’in “*sistem*” tanımı, bu sözlüksel girişimin adeta bir özeti olmuştur. 1982 yılında yayımladığı ve sık sık atıf alan makalesinde *Krasner* bu sistemleri şu şekilde tanımlar; “*belirli bir alanda aktörlerin beklentilerin etrafında birleştiği üstü kapalı veya açık ilkeler, normlar, kurallar ve karar verme prosedürleri dizisi...*”.<sup>392</sup> Dolayısıyla tüm bu ifade edilen kalıplar aslında tek bir kategoriye alınmadan *Krasner* tarafından dört normatif kategoride ifade edilmiştir. Bunlar; “ilkeler, normlar, kurallar ve karar alma prosedürleri” şeklindedir. *Krasner*, bu dört kavramın tanımlarını yaparak aralarındaki farklılıkları karşılaştırmayı hedeflemiştir. Ona göre ilke; “*olgu, nedensellik ve doğruluk inançları*”dır. “*Belirli bir rejimin altında yatmakta olup, onun doğasını tanımlayan temel varsayımlar*” şeklinde ifade edilebilir.<sup>393</sup> İlke kavramının daha iyi anlaşılması açısından diğer kalıplarında tanımının bilinmesinde fayda vardır. Yine *Krasner*’e göre normlar; “*hak ve yükümlülükler açısından tanımlanan davranış kuralları*” olarak ifade edilmektedir.<sup>394</sup> Kuralları ise *Krasner* daha belirgin olan ve “*hareket*

---

*kararı ile iptal edildiği, dolayısıyla ihaleye katılan isteklilere bildirim yapılmasının Avrupa Birliği Temel Şartlarında da düzenlenen iyi idare hakkı ilkesi gereği olduğu, iyi idarenin bireyin makul ve haklı beklentilerinin karşılandığı idare olduğu, bu ilke sayesinde bireyin idari işlemler karşısında korunduğu, bireyin kendisini ilgilendiren olumsuz bir karar alınmadan önce bu karara katılma, karardan haberdar olma, bu kararla ilgili bilgiye ulaşabilme olanağının sağlanması gerektiği, somut olayda idarelerin bu ilkeye aykırı davranmalarının davacının hak arama hürriyetini zedelediği, mahkeme tarafından davacının başvurusu üzerine verilen red cevabında davalı idare işleminin tarih ve sayısı belirtildiği ve bu işlemlerde otuz günlük dava açma süresi gösterildiği, bu süre aşularak genel dava süresi içinde dava açıldığı gerekçesi davanın süre yönünden reddedilmesi kararı verilse de, davacıya iyi idare ilkesi gereği yapılan herhangi bir bildirim olmadığı için genel dava süresi içerisinde açılan davanın esasının incelenmesi gerektiği, temyiz isteminin kabulü ile İdare Mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.” Danıştay, 13. Daire, E:2019/882, K:2019/2683, 23.09.2019.*

<sup>392</sup> Stephen D. Krasner, “Structural Causes and Regime Consequences: Regimes as Intervening Variables, **International Organization**, Cilt:36, Sayı:2, 1982, ss.185-205.

<sup>393</sup> Anthony Clark Arend, **Legal Rules and International Society**, Oxford University Press, Oxford, 1999, s.14.

<sup>394</sup> Krasner, 1982.

*için özel reçeteler veya yasaklamalar” şeklinde ifade ederken karar alma prosedürlerini “topl u seçim yapmak ve uygulamak için geçerli düzenlemelerdir” şeklinde açıklamıştır.<sup>395</sup>*

*Krasner’in bu tip sistem ile yaptığı ayrımlar fayda olsa da tipolojisinin sorunlu oldu ğ u da iddia edilebilir. Çünkü bir şeyin “ilke” mi “kural” mı yoksa “norm” mu oldu ğ u oldukça karmaşık bir konu halini alabilir. Örne ğ in; bir diplomatın dokunulmazlı ğ ı “ilke” midir, “norm” mudur yoksa “kural” mıdır? Temel bir inancı ortaya koydu ğ u için doğrudan ilke olarak ileri sürülebilir. Öte yandan diplomati gönderen devletin kendi diplomatlarına müdahale etmeme hakkını ve kabul eden devletin de gelecek diplomatlara müdahale etmeme yükümlülü ğ ünü tanımladı ğ ı için norm oldu ğ u da iddia edilebilir. Son olarak belirli bir yasak ve düzenleme olduğundan “kural” oldu ğ u da tartışılabilir.<sup>396</sup>*

*İlke tanımlaması literatürde Krasner dışında pek çok yazar tarafından da yapılmaya çalışılmış olmakla birlikte özellikle hukuk felsefesi ve hukuk teorisi alanlarında popüler konular arasında görülmektedir. İlkeler, belirli bir emrin bulunması ve uygulanması için zemin oluşturan normlar olarak yorumlanmıştır.<sup>397</sup> Bunun yanı sıra paralel bir görüş olarak doğrudan veya dolaylı davranış normları türeten kanunun yorumlanması ve uygulanması amacıyla normatif temeller ortaya koydukları için ilkelerin hukuk düzeniyle büyük ölçüde ilgili normlar olarak tanımlaması da yapılmıştır.<sup>398</sup> Var olan iki niteli ğ i sebebiyle ilkelerin kurallardan ayrıldı ğ ı görüşü ağırlık kazanmaktadır. Bunlardan ilki; ilkelerin kuralların aksine açık aksiyolojik içeri ğ e sahip olmasıdır. İkincisi ise; di ğ er normlarla etkileşime girme özelliklerinin ve biçimlerinin bulunmasıdır. Kuralların aksine ilkeler, anlam içeriklerini yalnızca diyalektik bir tanımlama ve sınırlama süreci aracılığıyla alırlar.<sup>399</sup> Böylece daha önce belirtilen ayırt edici kriterlere yenileri eklenmiş olmaktadır.*

*Literatürdeki bir başka yorumlama Alman hukukçu ve felsefeci Robert Alexy’ e aittir.<sup>400</sup> Robert Alexy, ilkeleri ve kuralları normlar içerisinde de ğ erlendirmektedir. İlkeler, mümkün olan en yüksek düzeyde gerçekleştirilmesi gereken optimizasyon emirleri olarak tanımlanırken; kurallar, geçerli oldukları durumda kesinlikle uygulanması gereken emirlerdir. Alexy’ ye göre ilkeler ve kurallar arasındaki temel fark, ilkelerin belirli bir dengelemeyi gerektirmesi, kuralların ise geçerli oldu ğ u durumlarda belirli bir davranışı zorunlu kılmasıdır. Normlar ise bu iki kategoriye dahil olan hem ilkeleri hem de kuralları kapsayan genel bir kavramdır.<sup>401</sup>*

<sup>395</sup> Krasner, 1982; Arend, 1999, s.14-15.

<sup>396</sup> Arend, 1999, s.15.

<sup>397</sup> Josef Esser, **Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts**, 4th printing, Tübingen, Mohr Siebeck, 1990, p.51.

<sup>398</sup> Karl Larenz, **Richtiges Recht**, Beck, Munich, 1979, p.23.

<sup>399</sup> Claus-Wilhelm Canaris, **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz**, Duncker und Humblot, Berlin, 1983, p.13.

<sup>400</sup> Robert Alexy, **Theorie der Grundrechte**, Suhrkamp Publisher, 1994.

<sup>401</sup> Robert Alexy, “On the Structure of Legal Principles”, **Ratio Juris**, Vol:13, No:3, 2000 s.294-304.

Türk Dil Kurumu ise “ilke”yi “temel düşünce, temel inanç, umde ve prensip” şeklinde ifade etmektedir.<sup>402</sup> Kuralı ise “bir sanata, bir bilime, bir düşünce ve davranış sistemine temel olan, yön veren ilke, nizam” şeklinde tanımlamaktadır.<sup>403</sup> İki tanım birlikte incelendiğinde kuralların bir ilke olduğu yönünde bir çıkarım yapılmaktadır ancak bu değerlendirmenin doğru olmadığı ve verilen tanımların konunun tartışılabilmesi açısından yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır.<sup>404</sup> İlke ve kural kavramları birbirinden farklı olduğu hukuk literatürüne göre artık kabul edilmekte ve buna uygun olarak kullanılmaya çalışılmaktadır. İki kavramların özüne inildiğinde farklı anlama sahip olsalar da ortak amaçlarının olması gerekeni gerçekleştirmek olduğu durumu değişmemektedir. Bu açıdan düşünüldüğünde hem “ilke” hem de “kural”ı “hukuk norm”u olarak kabul etmek yerinde olacaktır.<sup>405</sup> Norm herhangi bir ilke veya kural değildir. Normlar; üst düzeydeki ölçü işlevini sağlayan düzenlemelerdir. Toplumun genelinde norma uygun olan olgu ve durumlar benimsenmekte, aykırı olarak bulunanlar ise reddedilmektedir.<sup>406</sup>

İlke ve kuralın doğasında toplumsal hayatı olması gerekene ulaştırmak ve hukuk düzenini sağlamak yer almaktadır. Bu bağlamda hukuk devleti, ilkelerin ve kuralların işlerliğini sağlayarak toplumsal düzeni korur ve toplumdaki kişilerin haklarını güvence altına alır. Hukuk devletinin gerçekleşmesi, ilkeler ve kurallar aracılığıyla keyfiliği önlemekte ve adaletin sağlanmasını temin etmektedir.

## B. HUKUK DEVLETİ İLKESİ

Demokrasi ile yönetilen ülkelerde dahi toplum çoğunluğunun otoriter bir iktidarın baskıcı tavırlarına maruz kalması ihtimal dışı bir durum değildir. Bu sebeple ülkede demokrasinin bulunması yalnızca adaletli bir devlet anlayışı için yeterli bir malzeme olmamaktadır. Demokrasi ve demokratik yönetimin olması gerektiği şekilde işlemesi dünyanın hiçbir ülkesinde dört veyahut beş yılda bir gidilen sandıklar aracılığı ile gerçekleşemez.<sup>407</sup> Devletin demokrasi ile yönetim biçimini kabul ettiği ülkelerde toplumdaki kişilerin hak ve hürriyetlerinin korunmasında sağlanacak güven ancak hukuk devleti ilkesinin var olabilmesi ve uygulanabilmesi ile mümkün olacaktır.<sup>408</sup>

Modern dünya devlet anlayışı olarak gösterilen ve dünya ülkelerinin çoğunluğunda kabul gören hukuk devleti anlayışı; yıllardan beri iktidar ile yönetilen toplum arasında yaşanan mücadelenin sonucu

<sup>402</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 5.7.2023

<sup>403</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 5.7.2023

<sup>404</sup> Ezgi Arık, “Ekonomik Yaklaşım ve Kıyas Yasağı İlke midir Kural mıdır? Bir Hukuk Teorisi Uygulaması”, **VIII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Ed: Nuray Aşçı Akıncı, Selin Ovaloğlu, On İki Levha Yayıncılık, Kasım 2018, s.156.

<sup>405</sup> Arık, 2018, s.157.

<sup>406</sup> Anıl Çeçen, “Hukukta Norm ve Adalet”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:32, Sayı:1, 1975, s.76.

<sup>407</sup> Özey, 2004, s.9.

<sup>408</sup> Gülsen Güneş, **Vergilerin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, 4.Baskı, İstanbul, Eylül 2014, s.120.

olarak varılan noktayı göstermektedir. Tarihi seyir içerisinde hukuk devleti kavramını ilk kullanan kişiler 1860'larda "Rechtsstaat" kavramı ile Alman hukukçuları olmuştur. Fransa'da "Etat de droit" ifadesi genel kabul görürken İngiltere'de ve bazı başka ülkelerde ise hukuk devleti kavramının yerine hukukun üstünlüğü "rule of law", "kralın Tanrıya ve hukuka tabi olması" ifadesi kullanılmaktadır.<sup>409410</sup> Amerika Birleşik Devletleri'nde ise "Due-process of Law" ifadesi kullanılmakta olup hukuki usule bağlı olma anlamına gelmektedir.<sup>411</sup> Hukuk devleti anlayışında, devlet ve devlete bağlı olan bütün kurumların iş ve eylemlerinde hukuk kurallarının çerçevesi içerisinde yer almakta olup, toplumda yaşayan kişilerin hak ve hürriyetleri anayasal olarak güvence altına alınmıştır.<sup>412</sup> İktidarın hükmettiği toplum ve toplumdaki kişiler gibi iktidar veya yönetici grup da bu anlayışa göre hukuk kuralları ile bağlı olmalıdır.<sup>413</sup> Hukuk devlet anlayışı polis devleti ve mülk devleti anlayışları sürecinden sonra yöneten tarafın kararlarını denetleyebilmek ve sınırlandırmak, toplumdaki kişilere haklar tanımak ve bu hakları korumak amacı ve bağlamı ile ortaya çıkan bir anlayıştır. Dolayısıyla polis devleti ve mülk devleti kavramlarının felsefesine doğrudan bir karşıtlık oluşturmaktadır. Hukuk devleti anlayışının neticesinde yönetici/idare eden tarafın, iktidarın eylemlerinin ve işlemlerinin hukuk kuralları içerisinde tutulması ve sürdürülmesi amaçlanmaktadır.<sup>414</sup>

Hukuk devleti ilkesinin temelinde hukuk sınırları içerisinde hareket etmek olduğuna göre; hukuk devleti de özünde bir devlet olduğundan, doğal olarak devleti meydana getiren yasama, yürütme ve yargı organlarının da hukuka bağlı olması hukuk devleti ilkesinin temel bir gerekliliği olarak kendisini göstermektedir.<sup>415</sup> Anayasa Mahkemesi hukuk devletini "... eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuki güvenliği sağlayan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlet" şeklinde tanımlamaktadır.<sup>416</sup> Yasama, yürütme ve yargı organlarında olduğu gibi idarenin de devlete bağlı bir organ olduğu düşünüldüğünde idarede de hukuka uygunluğun aranması bu ilkenin doğal bir sonucu olarak düşünülmelidir.<sup>417</sup> Düşünüldüğü zaman hukuk devleti ilkesinin yansımaları en çok idare alanında görülebilmekte ve en fazla idare hukuku bilim dalı ile özdeşleşebilmektedir.<sup>418</sup>

<sup>409</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.82.

<sup>410</sup> Rechtsstaat ve rule of law kavramları birbirlerine ikame kavramlar olarak kullanılsa da çalışmanın önceki bölümünde açıklandığı gibi tarihsel ve felsefi açıdan farklı olarak ele alınması gereken kavramlardır. İkisi arasındaki farklılıklar için bakınız; Mustafa Yaylalı, "Hukuk Devleti ve Hukukun Üstünlüğü Kavramlar: Albert Venn Dicey ve Hans Kelsen", **Liberal Düşünce Dergisi**, Cilt:23, Sayı:91-92, 2018, ss.95-110.

<sup>411</sup> Tanör, Yüzbaşıoğlu, s.106.

<sup>412</sup> Çağan, 1980, s.137.

<sup>413</sup> Şafak Ertan Çomaklı ve Mehmet Gödekli, **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Yayınevi, Erzurum, 2011, s.64.

<sup>414</sup> Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, 24. Baskı, Ankara, 2024, s.123-135.

<sup>415</sup> Gözler ve Kaplan, 2024, s.64.

<sup>416</sup> Anayasa Mahkemesi, E:2024/8, K:2024/126, 27.06.2024.

<sup>417</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.83.

<sup>418</sup> Özay, 2004, s.11

Teorik olarak ele alınacak olunursa içerik ve işleyişi açısından hukuk devleti ilkesi aynı zamanda anayasal bir norm olarak kabul görmektedir. Hukuk devleti ilkesinin bir devlette var olduğunu iddia edebilmek için o devletin ilk başta bazı nitelik ve özellikleri bünyesinde barındırması gerekmektedir. Bunlar; kanuni (yasal) idare ilkesi ve hukuki güvenlik (belirlilik) ilkesidir.<sup>419</sup> Daha önce belirtildiği gibi hukuk devleti yansımalarının idare alanında oldukça fazla görülmesinin nedeni idarenin doğuşu ve varlık kaynağının “*kanunilik ilkesi*” olmasıdır.<sup>420</sup> Kanunilik ilkesi ile idare bilimi arasında var olan bu sıkı bağ sebebiyle hukuk literatüründe “*kanuni idare ilkesi*” ya da “*yasal yönetim ilkesi*”<sup>421</sup> olarak adlandırılmıştır. Ne şekilde isim verilirse verilsin kanuni idare ilkesi hukuk devleti ilkesinin gereklerinden birisi hatta neredeyse en önemlisi olarak sayılmaktadır.<sup>422</sup> Hukuki güvenlik ilkesinin ise literatürde pek çok tanımlaması yapılmıştır. Hukuk devletinde yaşayan toplumdaki kişilerin haklarında uygulanacak olan hukuksal düzenlemelerin ve kuralların nelerden oluştuğunu ve neleri içerdiğini önceden bilmesi ve iş ve eylemlerini buna göre ayarlama imkanlarının bulunması<sup>423</sup> hukuki güvenlik ilkesi olarak tanımlanmaktadır.<sup>424</sup> Bu imkana sahip olunmadığı takdirde kişiler kendilerini güven içinde hissedemezler.<sup>425</sup> Aynı şekilde yine hukuki güvenlik ilkesinin gerektirdiklerine göre haklarında iş ve eylem uygulanacak olan muhataplar için açık ve belirli<sup>426</sup> bir çerçeve oluşturulmalı ve güvende hissedecekleri ortam sağlanmalıdır. Yaptıkları veya yapacakları hareketlerinin sonuçlarını öngörme imkânı sunulmalıdır.<sup>427</sup>

Gerek kanuni idare ilkesi gerek hukuki belirlilik ilkesi yukarıda da açıklandığı üzere hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşulu ve temel unsurlarındandır. Bunlarla birlikte hukuk devleti ilkesinin barındırması gereken diğer nitelik ve ilkeler; “temel hak ve özgürlüklerin hukuksal güven altına alınması ilkesi”, “yürütmenin yargısal denetime tabi olması”, “adil yargılanma hakkının sağlanması” gibi kişi hak ve özgürlüklerine önem veren, hukukun üstünlüğünü esas alan ilkelerdir. Tüm bu nitelik ve ilkeleri sağlayan hukuk devleti ilkesi aynı zamanda “*Cumhuriyetin Nitelikleri*” arasında sayılmakta

<sup>419</sup> Çomaklı ve Gödeklî, 2011, s.65.

<sup>420</sup> Akbulut, 2013, s.10.

<sup>421</sup> Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 7.Baskı, Ankara, 2018, s.28.

<sup>422</sup> Günday, 2015, s.42-45.

<sup>423</sup> “...Hak ve özgürlüklerin, bunlara yapılacak müdahalelerin ve sınırlandırmaların kanunla düzenlenmesi bu haklara ve özgürlüklere keyfi müdahaleyi engelleyen, hukuk güvenliğini sağlayan demokratik hukuk devletinin en önemli unsurlarından biridir.”Anayasa Mahkemesi, 25.10.2018 tarihli, 2015/941 başvuru numaralı karar.

<sup>424</sup> “Hukuki güvenlik ilkesi bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.”Anayasa Mahkemesi, E:2020/80, K:2021/34, 29.04.2021.

<sup>425</sup> Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Yayıncılık, 29. Baskı, 2024, s.86.

<sup>426</sup> “...Esasen temel hakları sınırlayan kanunun bu niteliklere sahip olması, Anayasa'nın 2. maddesinde güvenceye alınan hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Zira bu ilke hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.”Anayasa Mahkemesi, E:2023/136, K:2024/127, 27.06.2024.

<sup>427</sup> İbrahim Kaboğlu, **Anayasa Hukuku Dersleri Genel Esaslar**, Legal Yayıncılık, 13.Baskı, 2018, s.18.

ve 1982 Anayasası'nın 2.maddesinde de belirtildiği üzere demokratik devlet olabilmenin gereğini oluşturmaktadır.<sup>428</sup> İlgili madde; “*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.*” şeklindedir. Dolayısıyla demokrasinin var olabilmesi, uygulanabilmesi sadece hukuk devleti ilkesinin varlığına değil aynı zamanda bu ilke ve gereklerinin hayatın içerisinde de uygulanabilmesine bağlıdır. Aksi halde ülkedeki demokrasi sadece “*görünürde demokrasi*” özelliğini taşıyacaktır. Demokratik bir hukuk devletinde hukuk devleti ilkeleri gerçekleşmeli ve hukukun üstünlüğü sağlanmalıdır. Bu sayede iyi idarenin temel taşı oluşmuş olacaktır.

### C. DEMOKRATİK HUKUK DEVLETİ BAĞLAMINDA İYİ İDARE İLKESİ

Modern devlet algısında demokrasinin ve hukuk devletinin önemi ve yeri vazgeçilmez nitelikte olup devletin tamamı bu özellik ve yapıya sahip olması ile tanımlanmakta ve anılmaktadır. Demokrasi kavramı hukuk devleti yapısı ile birlikte ele alınmakta ve demokrasi hukuk devletinin üzerine inşa edilen bir kavramı yansıtmaktadır. Dolayısıyla keyfiyet ve tiranlığın mevcut olduğu, diktatör rejimlerinin bulunduğu otoriter devlet anlayışının karşısında ve tam zıt bir noktada bulunmaktadır. Demokratik hukuk devleti, hukuk kurallarının uygulanmadığı ve hukuk düzeninin işlemediği/işletilmediği/işleyemediği, yasaların var olmadığı “*anarşik ve kaotik devlet*” yapısının da tersini ifade eden bir kavram ve devlet anlayışıdır.<sup>429</sup> Demokrasinin ve hukuk devletinin bulunduğu devlet; herkesin hukuk kuralları gereğince hal ve hareketlerini düzenlediği, hukukun koyduğu kuralları uygulamanın gerekliliğinin herkes tarafından bilindiği ve kabul edildiği gibi nitelikleri özünde barındıran “*demokratik hukuk devleti*” şeklinde ifade edilen bir devlet anlayışıdır.<sup>430</sup>

Demokrasi bilindiği üzere Antik Yunan'da ortaya çıkmış ve Antik Yunan'ın en çarpıcı buluşlarından birisi olmuştur. Diğer bilinen medeniyetlerde belirli bir noktaya kadar halkı karar alma sürecine dahil etmiş, taslak niteliğinde de olsa eşitlik ilkesini uygulamaya çalışmışlardır. Ancak polis devleti düzeyinde kendisini gösterse de karışık insan topluluklarının kendi adlarına kendilerini idare edecekleri düşüncesi Antik Yunan uygarlığına aittir.<sup>431</sup> Devletlerdeki demokratikleşme kökünü Yunanlılardan alarak dünya çapında gelişmeye ve değişmeye başlamıştır. Devletlerin demokratikleşmeleri bazı koşul ve durumları içermeleri ile sağlanmaktadır. Otoriter şeklinde devam eden rejimlerin sona ermesi demokratik sürece geçişin başlıca olması gerekeni olarak düşünülebilir. Ardından demokrasinin ve demokratikliğin bulunduğu rejimin ortaya çıkarılması ve kurulmasının

<sup>428</sup> Özbudun, 2024, s.124; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2004, s.115.

<sup>429</sup> Ender Ethem Atay, “Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Ombudsman Akademik**, Sayı:1, Aralık, 2014, s.3.

<sup>430</sup> Atay, 2014, s.4.

<sup>431</sup> Selman Karakul, “Hukuk Yoluyla Demokrasi mi Demokrasi Yoluyla Hukuk mu? Hukuk ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Değerlendirmeler”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, Bahar 2015, s.84.

sağlanması ve kurulan bu demokratik sistemin devamlılığının ve pekiştirilmesinin sağlanması gerekmektedir. Tüm bu aşamalar tamamlandıktan sonra içinde bulunulan devletin teorik olarak demokratik devlet niteliğini kazandığı iddia edilebilir.<sup>432</sup> Toplum nezdinde demokratikliğin pekiştirilmesi hususunun sağlanabilmesi için öncelikle demokrasiye geçişin tamamlanmış olması gerekmektedir. Geçiş tamamlanamadığı takdirde doğal olarak pekiştirilmenin yapılması beklenemez. Belirli bazı kural ve düzenlemeler toplumun genelinde yerleşmiş ve uygulanır durumda olsa bile demokrasinin devlet açısından tam olarak sağlandığı her zaman söylenemez. Hukuksal düzenlemelerin demokrasiyi gerçekleştirme yolunda gerekli hususlardan sadece bir tanesi olduğu kabul edilmelidir.<sup>433</sup>

Demokratik bir hukuk devletin en önemli unsuru elbette katılımcılığın gerçekleştirilmesi ve halkın yönetime en basit tabiri ile seçimler aracılığıyla katılmasıdır. Katılımcılık, demokratikliğe en yüksek katkıyı yapmakta ve demokrasinin etkilerini en önemli ölçüde hissettirmektedir. Ancak gerek bireysel açıdan gerek kolektif açıdan toplumun siyasal düzeyde katılımını sağlamak tek başına yeterli bir unsur olarak sayılmamakta ve demokrasinin bütün açıklarını kapatmamaktadır.<sup>434</sup> Seçimler ve siyasal seçimlere oy aracılığı ile katılan halkın mevcudiyeti demokratik bir devlet için vazgeçilmez unsurlardan bir tanesi olsa da o hukuk sisteminin demokratik bir yönetim ile yönetiliyor olduğunun kesin bir göstergesi değildir. Aynı zamanda yönetimde de bir demokrasinin sağlanması gerekmektedir. Ancak bu şekilde gerçek anlamda demokratik bir hukuk devletinden söz edilebilir.<sup>435</sup> Demokrasinin içerikleri ve özü belirtilirken elbette seçimlere göre tanımlamalar yapılması, seçimlerin demokrasinin asgari özelliğinin olmasındandır. Açık, serbest ve dürüst bir şekilde yapılan seçimler demokrasinin esasıdır ve olmazsa olmaz koşulunu oluşturmaktadır. Ancak seçimler aracılığı ile iş başına gelen hükümetler dar görüşlü, sorumsuz ve çıkarıcı yönetimlere sebebiyet verebilir. Bu tip hükümetler kamu yararının güdülmesi amacına uygun olmayan hal ve hareketlerde bulunabilmektedir. Bu tip nitelikleri barındırması o hükümetleri arzu edilir kılmamakla birlikte demokrasiye bir aykırılıkları oluşmamaktadır.<sup>436</sup> Bu sebeple siyasal anlamda demokrasinin sağlanması her zaman işleri tam anlamı ile yoluna koymamaktadır.

Devletlerin anayasalarında yazılı olan hukuk kurallarını ve özelliklerini sağlamalarından sonra demokratik bir devlet olma yolunda gerçekleştirilmesi gereken bir sonraki adım yönetimde demokrasinin sağlanmasıdır. Bu da ancak idare açısından demokratikleşmenin gerçekleştirilmesi ve “*iyi bir idare*” ile mümkün olabilecektir. İyi idare ve dolayısıyla iyi bir yönetimin sağlanması bazı kriterlere bağlıdır. Bunlar; devletin yönetiminde katılımın ve denetimin sağlanması, hesap verilebilir, açık ve

---

<sup>432</sup> Samuel P. Huntington, **Üçüncü Dalga: Yirminci Yüzyıl Sonlarında Demokratlaşma**, Çev: Ergun Özbudun, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s.88.

<sup>433</sup> Karakul, 2015, s.96.

<sup>434</sup> Karakul, 2015, s.100.

<sup>435</sup> Özay, 2004, s.63.

<sup>436</sup> Huntington, 1996, s.26.



saydam bir karar alma sürecinin mevcudiyeti, yönetim ahlakının bulunması ve bu ahlakın uygulanması, kurallar ve sınırlara özen ve dikkat edilmesidir.<sup>437</sup> İyi bir idare en geniş ve yalın anlamıyla; belirli bir iş ve eylemi sürdürebilmek veya uygulayabilmek maksadıyla öngörölmüş olan usul ve düzenlemelere uygun şekilde hareket edilmesini tanımlamaktadır. İyi bir yönetimin ve iyi bir idarenin var olması ortaya çıkabilecek veya mevcutta olan kötü bir yönetimin neticelerine karşı başvuru yolları sağlamakta ve kötü yönetimi ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.<sup>438</sup> Başka bir ifade ile adaletsiz sistem, tarafsızlığın sağlanamaması, kişiler hakkında uygulanacak iş ve eylemlerin geciktirilmesi gibi kötü bir yönetimden kaynaklanan durumların karşısında iyi yönetim tüm bu olumsuz durumların tam karşıtı olması gerektiğini savunmaktadır.<sup>439</sup> İyi bir yönetim ve iyi bir idare dünya devletleri açısından önemli ölçüde kabul görmüş olup evrensel ölçekte gelişmeye ve pekişmeye başlamış ve üzerinde pek çok tanımlama yapılmış olan bir kavramdır. Kavramın ne ifade etmek istediğı ve neyi amaçladığı alt ilkeleri ile birlikte ele alındığında daha net bir şekilde anlaşılacaktır.

## **D. İYİ İDARE İLKELERİ VE İYİ İDARE HAKKI**

### **1. Genel Açıklama**

İyi bir idareden ne anlaşılması gerektiğı pek çok bilim dalına ve literatüre göre değışiklik göstermektedir. Çünkü iyi idare/iyi yönetim kavramları yalnızca hukuk bilimi için değıl aynı zamanda siyaset bilimi, kamu yönetimi vb. başka pek çok sosyal bilim için de önem arz eden ve müfredatlarında bulunan konulardan birisidir. Hukuksal açıdan iyi idarenin ne anlama geldiğı ve özelliklerinin neler olduğı daha önce belirtilmiştir. Bu nedenle bu başlık altında iyi bir idarenin nasıl sağlanacağı ve kendi içerisinde barındırdığı alt ilkeleri irdelenmeye çalışılacaktır. Bu alt ilkeler iyi idarenin ve iyi idare hakkının da düzenlendiğı Avrupa Birliğı Temel Haklar Şartı'nda da dile getirilmiş olup aynı zamanda hukuk devleti olduğunu savunan demokratik ölkelerde de etkin olarak işleyen ve kabul gören ilkelerdir. Bu bağlamda iyi idarenin alt ilkeleri olarak açıklanacak olan bu ilkeler iyi idareyi var eden, tamamlayana ve destekleyen nitelikte prensiplerdir.

### **2. İyi İdare İlkesi**

Demokratik bir hukuk devletinde, idarenin “iyi” olarak nitelendirilebilmesi için bazı nesnel göstergeler bulunmaktadır. İlk olarak, idarenin tüm iş ve eylemlerinin meşru bir temele dayanması, yani hukuka uygunluk arz etmesi gerekmektedir. Bu, “iyi idare”nin en temel kriterlerinden birini

<sup>437</sup> Aktan, 2015, s.57.

<sup>438</sup> Karakul, 2015, s.62.

<sup>439</sup> Ian Harden, “When Europeans Complain-The Work of the European Ombudsman”, **The Cambridge Yearbook of European Legal Studies**, Ed: Alan Dashwood vd., Hart Publishing Portland, 2001, p.234.

oluşturmakta ve idarenin keyfi, hukuka aykırı davranışlardan uzak durmasını sağlamaktadır. Önemli olan husus meşru ve yasal olan arasındaki ayrımı en iyi biçimde analiz edebilmektir.<sup>440</sup> Çünkü her yasal olayın veya durumun mutlaka meşruluğu tesis etmeye yetmeyeceğini kabul etmek gerekmektedir.<sup>441</sup> İdare ve ona bağlı olan diğer organları tarafından bazı hal ve durumlarda öyle kararlar alınabilir ki, karar kanunun lafzı ile çelişmezken ruhu ve özü itibarıyla tamamen zıt düşebilmektedir. Başka bir ifade ile idareye bağlı organlar tarafından alınan kararlar, kanunun metni ile örtüşse bile kanunun özündeki değer ve adalet ilkelerine aykırı olduğunda meşruiyet vasfını yitirebilir. Kanuna bağlı olan bir idare anlayışında kanunun sadece lafzı değil, ruhu ve özü ile de uyumlu kararlar verilmesi, iş ve eylemlerin icra edilmesi, o idareyi “iyi” hale getirmektedir.<sup>442</sup> İyi idare kavramı kendi içerisinde karşılıklı diyalog ve bir anlamda uzlaşma barındırmaktadır. Toplum, siyasi karar alma mekanizmalarının demokratik bir şekilde işlemesi neticesinde kendisini yönetecek temsilcilerini seçebilmeli, onlara yönetebilme hakkını verebilmeli ve seçim tamamlandıktan sonra da bu iş ve eylemleri düzgün yapıp yapmadıklarını denetim mekanizmaları aracılığı ile takip edebilmelidir. Ayrıca haklarında yapılacak olan her türlü durum içerisinde de bu karar alma süreçlerine katılımının sağlanabiliyor olması gerekmektedir. En nihayetinde bu şekilde gerçek demokrasiden, ideal bir devletten söz edilebilir hale gelinecektir.<sup>443</sup>

Yapılan tüm tanımlamalar neticesinde iyi idare ve buna bağlı olarak iyi idare ilkeleri aynı zamanda toplumda yaşayan bireylerin “*insan onuruna ve şerefine yakışır bir biçimde*” tutum gördükleri idare anlayışını açıklayabilmek için kullanılan kavram veya ilkelerdir.<sup>444</sup> Genel anlamda idarenin tanımı; “*belirlenmiş bir gayenin hayata geçirilmesi için toplumdaki kişilerin iş birliği içerisinde bulunması*” olarak yapılabilmektedir.<sup>445</sup> Bu tanımlamadan yola çıkılarak iyi idare ilkesi veya iyi idare kavramı toplumdaki kişilerin kesintisiz güven duydukları, yalnız kalmadıklarını hissettikleri, taraflarına insanca muamele yapıldığı, açık ve saydam idare olarak ifade edilebilir.<sup>446</sup> İyi idareyi gerçekleştirebilmek için iyi idare ilkelerinin mevcut olması ve aynı zamanda uygulama alanlarında da kullanılıyor olması gerekmektedir. İyi idare ilkesi aslında tek bir ilkedен oluşmamakta gerek insan haklarını gerek idare edenleri gerekse de idare edilenleri esas aldığı pek çok farklı ilkenin birleşiminden oluştuğunu iddia etmek yanlış bir yorumlama olmayacaktır. Eşitlik ilkesi, yasallık ilkesi, tarafsızlık ilkesi, şeffaflık ilkesi, ölçülülük ilkesi, hukuki kesinlik (belirlilik) ilkesi, makul süre içinde faaliyette bulunma ilkesi, katılım ilkesi iyi idare ilkesinin alt ilkelerinden sayılmaktadır. Elbette iyi idareyi sağlama ve işlevini artırma

<sup>440</sup> Aeeran, 2017, s.260.

<sup>441</sup> Rüştü Ülken, “İyi Bir İdareden Ne Anlıyoruz?”, **İdare Dergisi**, Yıl:32, Sayı:276, Mayıs Haziran 1962, s.3.

<sup>442</sup> Ülken, 1962, s.3-4.

<sup>443</sup> Aktan, 2015, s.58.

<sup>444</sup> Negrut, 2011, s.6.

<sup>445</sup> Gözübüyük, 2014, s.1.

<sup>446</sup> Akyılmaz, 2003, s.2; Zehra Odyakmaz ve Oğuzhan Güzel, “İyi İdare Hakkı”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, 2017, s.16.

yönünde pek çok daha başka ilkedenden de söz edilebilmekle beraber ilk akla gelenler aşağıdaki ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

### a. Eşitlik İlkesi

Tarihin başından itibaren insanların düşünce ve eylemlerinde eşit olmaları kadar hayatlarını derinden ve istikrarlı bir şekilde etkileyen oldukça az kavram bulunmaktadır. Kavram, ilk bakışta basit ve anlaşılır gibi görünse de derinlemesine incelendiğinde soyut yapısı ve üzerinde fikir birliğine varmanın zorluğu ile dikkat çeken bir terimdir.<sup>447</sup> Bu nedenle, farklı disiplinlerde farklı şekillerde yorumlanabilmekte ve tanımlanması güçleşmektedir. Tarihsel süreçte gerek düşünürler gerek bilim insanları eşitlik ilkesinin kastı, yorumu, neyi ifade ettiği<sup>448</sup> ve neyi ifade etmediği, toplum nezdinde eşitliğin sağlanması açısından neler yapılabileceği gibi pek çok soru üzerinde tartışmış ve tartışmalar literatürde hala devam etmektedir.<sup>449</sup> Eşitliğin temel bir sorun haline gelmesinin nedeni insan topluluklarının topluma dönüşmeye başladıkça yöneten/idare eden ve yönetilenler/idare edilenler arasında bulunan dengesizlikten kaynaklandığı kabul edilebilir. Bunun sebebi yöneten tarafın elinde otoriter bir güç bulundurması, yönetilen tarafın da karşılarında bulunan bu otoriter güç karşısında hareket alanının neredeyse kalmamış olmasıdır.

Eşitlik ilkesi<sup>450</sup> tarihin başından beri en geleneksel ve en etkin ilkelerden birisi olmuştur.<sup>451</sup> Modern eşitlik kavramının resmî belgelerdeki ilk görünümüne 1776 tarihindeki Haklar Bildirgesi'nde (*Bill of Rights*) rastlanmaktadır. Ardından 1789 tarihinde İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nde (*La Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen*) yer verilmiştir.<sup>452</sup> Literatür açısından eşitlik ilkesi ile ilgili farklı tanımlamalar ortaya atılmıştır. Kimileri bu ilkeyi hukuk devleti ilkesi ile özdeşleştirirken kimilerine göre de kişilere sağlanan temel bir hak niteliği olarak tanımlanmıştır.<sup>453</sup> Bu iki görüşün yanında eşitlik ilkesinin ne hukuk devleti kapsamında değerlendirilebileceğinin ne de temel bir hak

<sup>447</sup> Merih Öden, **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.17.

<sup>448</sup> "...eşitlik kavramı, herhangi bir nesnel ve makul dayanağı olmaksızın aynı durumdaki bireylere farklı muamelede bulunulmamasına ilişkin gerekliliği..." Anayasa Mahkemesi, 2012/1269, 08.05.2015.

<sup>449</sup> Öden, 2003, s.25.

<sup>450</sup> "Anayasa'nın 10. maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil, hukuksal eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez." Anayasa Mahkemesi, E:2009/47, K:2011/51, 17.03.2011.

<sup>451</sup> Gülseren Ballar, **Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararınca İncelenmesi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2019, s.24.

<sup>452</sup> Kapani, 1993, s.68; Öden, 2003, s.68.

<sup>453</sup> Özbudun, 2024, s.150.

olarak ele alınabileceğinin mümkün olmadığı, eşitlik ilkesinin yalnızca devlet yönetimine hâkim olan temel ilkeler arasında olduğu da ileri sürülmektedir.<sup>454</sup>

Eşitlik ilkesi, çoğu ülkede anayasal dayanağa sahip temel ilkelerden biri olarak kabul edilmektedir. Niteliği ve yapısı gereği anayasal güvence altına alınması gerektiği tartışmasızdır. Anayasal hüküm olarak eşitlik ilkesinin korunmaya alınması ülkedeki tüm kurum ve kuruluşların iş ve eylemlerini gerçekleştirirken bu ilkeye göre hareket edecekleri anlamına gelmektedir. 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde de “*kanun önünde eşitlik*” başlığı ile eşitlik ilkesi açıkça ifade edilmiş olup şu şekildedir;

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

*Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.*

*Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”*

Son fıkrada da belirtildiği üzere tüm kurum ve kuruluşlar eşitlik ilkesine tabi iken elbette idarenin iş ve eylemlerinin ilke ve ilke içeriğiyle uyumlu olması gerekmektedir.<sup>455</sup> İdare hukukunda eşitlik ilkesinin görünümü kamu hizmeti sağlanırken bu hizmeti keyfen ve takdiren sunamaması, her hal ve eyleminde eşitlik hususunu gözetererek hareket etmesi zorunluluğudur.<sup>456</sup> Kamu hizmeti sunulurken idarenin ayrımcılık yapmaması gerek eylemlerinde gerek iş ve işlemlerinde hizmetten veya işlemten etkilenen olana eşit şekilde yaklaşması idarenin “iyi” olduğunu kanıtlamaktadır.<sup>457</sup> Toplumdaki işleyişin adaletsizlikle evrilmemesi, kamu hizmetlerinin sağlanmasında ve idarenin iş ve eylemlerinin gerçekleştirilmesinde kişiler arasında bir ayrıma gidilmemesi gibi hususlar iyi idarenin belirtileri arasında sayılabilmektedir. Dolayısıyla eşitlik ilkesinin iyi idare kavramına sağladığı fayda göz ardı edilemeyecek kadar önemlidir. Öyle ki, devletlerin elinde bulundurduğu sınırlı imkân ve kaynaklar düşünüldüğünde eşitlik ilkesinin ne kadar zaruri olduğu bir kere daha fark edilmektedir. İdare, idareye

<sup>454</sup> Kemal Gözler, **İdare Hukuku Cilt I**, Ekin Yayınevi, 3.Baskı, Bursa, 2019, s.129.

<sup>455</sup> “Madde 3 - Eşitlik İlkesi: İdare eşitlik ilkesine uyar. Aynı durumda bulunan özel kişilere aynı muameleyi yapar. Özel kişiler arasında etnik köken, dini inanç veya diğer kanaatlere dayalı ayırım yapamaz. Her türlü farklı muamele nesnel gerekçelere dayanmalıdır.” İyi idare konusunda CM/REC (2007)7 sayılı Tavsiye Kararı (3. madde); Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.17-18.

<sup>456</sup> Boz, Yurdaer, Eraslan, 2019, s.520.

<sup>457</sup> Boz, Yurdaer, Eraslan, 2019, s.521.

bağlı kurum ve kuruluşlar devletten aldıkları yetki ile hareket ederken eşitlik ilkesini gözeterek bir anlamda kamu hizmetini sunmakta ve bu sunumu olabildiğinde sosyal devlet ilkesini de gözeterek eşit bir şekilde yapmaya çalışmalıdırlar. İlkenin sağlanamaması noktasında toplumda sınıflar oluşmaya başlaması, oluşan sınıfların arasındaki farkın giderek açılması ve ayrımcılığın artması kaçınılmazdır.

## b. Yasallık İlkesi

Geçmişten bu yana kendisi ile iktidar arasında bir denge kurmayı amaçlayan kişi ve devlet ilişkilerinde hukuk devleti sonucuna erişilerek çağdaş devletin hukuka bağımlı olması, sadece hukuksal düzlemde iş ve eylemlerini sınırlı çerçevede içerisinde ikame ettirebilmesi sağlanmak istenmiş ve uzun zamandır bu yönde genel bir kabul görmüştür.<sup>458</sup> Bu sürecin bir sonucu olarak yasallık ilkesi ortaya çıkmış ve gelişim sürecine girmiştir. Bu ilkenin olgunlaşması, keyfi yönetim uygulamalarının engellenmesi yönünde bir adım teşkil etmiş ve böylelikle hukukun üstünlüğünü esas alan bir sistemin yavaş yavaş inşasına katkı sağlamıştır. Yasallık ilkesi hukuk devletinin, hukukun üstünlüğünün bir sonucu ve en temel kilometre taşı niteliğindedir. Yasallık ilkesi, kişiler ve devlet arasındaki ilişkiye dayanmakta olup hem arkasında yasamanın olduğunu hem de hukuka uygun olduğu algısını doğrulamak için kullanılan bir terimdir.<sup>459</sup> Latin dilinde “*praesumptio iuris tantum*” olarak geçen bu ilke, aksi kanıtlanmadıkça hukuksal geçerliliğe sahip bir durumu ifade etmektedir.<sup>460</sup>

Yasallık ilkesinin etkin ve uygun şekilde işlediği bir hukuk devletinde ortaya çıkan veya çıkabilecek olan her türlü iktidarın güç kullanımının bir yasaya dayanıyor olması zorunluluktur. Başka bir ifade ile “*Egemen olan yasalardır, insanlar, otoriteler ya da hükümdarlar değildir.*”<sup>461</sup> Saf gücün kullanımı şeklinde yürütülen iktidarın kullanımı yasallık ilkesinin prensibinden ötürü artık var olamayacaktır. Saf gücü uygulamak isteyen veya bu gücü kullanmak isteyen iktidarlar bunu “*bir yasa düzeni içerisinde*” gerçekleştirmek durumunda kalacaklardır.<sup>462</sup>

Çerçevesi anayasada çizilmiş olan yasallık ilkesinin her hukuk dalı için ayrı ayrı geçerliliği ve karşılığı bulunmaktadır. Suç ve cezaların kanuniliği,<sup>463</sup> idarenin kanuniliği,<sup>464</sup> vergilendirmede

<sup>458</sup> Ersan Öz, **Vergilemede Kanunilik İlkesi ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 1.Baskı, Ankara, Ocak 2015, s. 85.

<sup>459</sup> Öz, 2015, s.85.

<sup>460</sup> Özyay, 2004, s.184.

<sup>461</sup> Carl Schmitt, **Kanunilik ve Meşruiyet**, İthaki Yayınları, İstanbul, Nisan 2016, s.4.

<sup>462</sup> Schmitt, 2016, s.4.

<sup>463</sup> “... Anayasa'nın anılan maddesinde yer alan suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca hangi fiillerin yasaklandığının ve bu yasak fiillere verilecek cezaların hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak açıklıkta, anlaşılır ve sınırları belirli olarak kanunda gösterilmesi gerekmektedir. Kişilerin yasak fiilleri önceden bilmeleri düşüncesine dayanan bu ilkeyle temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması amaçlanmaktadır.” Anayasa Mahkemesi, E:2023/170, K:2024/96, 04.04.2024.

<sup>464</sup> “...İdare, ancak yasayla yetkili kılındığı ölçüde ve yasaya aykırı olmamak koşuluyla ihlal ve yaptırımları düzenleyebilir. Esasen bu husus, hukuk devleti ilkesi uyarınca idari düzenlemelerin öngörülebilir olması ve keyfiliğe neden olabilecek uygulamalara yol açmamasının da bir gereği olup; idarece yasal dayanağı bulunmaksızın idari yaptırım ihdas edilmesi, idarenin yasallığı ilkesi yanında hukuk güvenliği ilkesiyle de bağdaşmamaktadır.” Danıştay 15.Dairesi, E:2015/7528, K:2017/6604, 14.11.2017.

kanunilik<sup>465</sup> gibi pek çok hukuk dalında kanunilik ilkesi yer almaktadır. Zira hukukun var olduğu her yerde yasallık ilkesinin de bulunması gerekmektedir.<sup>466</sup> Yasallık ilkesinin idare hukukuna yansıdığı nokta iyi idarenin dayandığı en temel unsurlardan birisini oluşturmaktadır.

Yasallık ilkesi, idarenin görünen veya görünmeyen her yönü ile kanunlara dayanmasını ifade etmektedir.<sup>467</sup> Başka bir ifade ile idarenin yasallığı, yapısı gereği kuruluş ve işleyiş açısından dayanağını kanunlardan almasını gerekli kılmaktadır. Yasallık ilkesinin radikal bir sonucu ise, yasaların bulunmadığı yerde idarenin de var olamayacağıdır. Toplumlarda hukuk sisteminin işlemesi halkın seçtiği temsilciler aracılığı ile sağlanmakta ve idare de bu sistemin içerisinde kendisine yer bulmaktadır. Dolayısıyla yasaların bulunmadığı yerde idarenin de var olması beklenemez.<sup>468</sup> “İyi” bir idarenin yaptığı hizmet, işlem ve eylemlerinin kamu yararına yönelik ve ona hizmet eden faaliyetler olması gerekmektedir. Bu idarenin başlıca ve asli unsurudur. Yapılan faaliyetlerde kamu yararının bulunmasından önce yasallık içinde uygulanıp uygulanmadığı büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkacak, oluşacak kamu yararı, sıkı bir şekilde takip edilmeli ve kontrolü sağlanmalıdır. Aksi halde yapılan faaliyetler ne kadar kamu yararı amacı güderse gütsün bu onu hukuka uygun hale getirmemekte, yasallık ilkesi çerçevesinde sakatlamaktadır.<sup>469</sup>

İdarenin eylemlerinde yasalara uygun olarak hareket etmesi hususu; hukuk düzeni içerisinde varoluşunun yasama organına dayanması, görevlerinin ve yetkilerinin de yine bu organ tarafından bir nizam şeklinde belirlenmesi anlamını taşımaktadır.<sup>470</sup> İdarenin aynı zamanda iyi idare ilkelerini de hukuk devletine olan dayanağı ile gerçekleştirmesi gerekmektedir. İyi idare ilkeleri, bir bütün olarak ele alınmalı ve o bütüne karşı işlem ve eylem tahsis edilmelidir.<sup>471</sup> İyi idare ilkelerini yasallık ilkesi çerçevesinde kullanmak idareyi idare edilenlere yaklaştırmakta, güven ortamını sağlamakta ve bunun sonucunda kötü yönetim unsurlarını ortadan kaldırmaktadır. Bu şekilde, yasallık ilkesi, hem bireylerin hak ve özgürlüklerini korumakta hem de kamu idaresinde etkinlik ve dürüstlüğü sağlanmasında katkıda bulunmaktadır.

<sup>465</sup> “Anayasa’nın anılan maddesinin üçüncü fıkrasında “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” şeklinde ifade edilen ve vergilendirme yetkisini yasama organına özgü kılan vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerekse maddi anlamda kanunla yapılmasını gerektirmektedir. Başka bir deyişle vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ilişkin esaslı unsurlara yer veren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamına gelmektedir.” Anayasa Mahkemesi, E:2019/93, K:2023/87, 04.05.2023.

<sup>466</sup> Öz, 2015, s.85-86.

<sup>467</sup> “Madde 2 - Yasallık ilkesi: İdare yasaya uygun faaliyette bulunur. Takdir yetkisini kullandığında da keyfi kararlar alamaz. İç hukuk, uluslararası hukuk ile faaliyetlerini, örgütleniş ve işleyişini düzenleyen hukukun genel ilkelerine uyar. Yetkilerini ve işleyiş yöntemlerini düzenleyen kendi iç düzen kurallarına uygun davranır. Yetkilerini ancak, yasa ve olguların izin verdiği biçimde ve yalnızca yetkinin verildiği amaca uygun olarak kullanır.” İyi idare konusunda CM/REC (2007)7 sayılı Tavsiye Kararı (2. madde); Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.15.

<sup>468</sup> Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Turhan Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, Ağustos 2015, s.55.

<sup>469</sup> Karahanoğulları, 2015, s.55.

<sup>470</sup> Balta, 1970, s.126.

<sup>471</sup> Kahraman ve Balkan, 2020, s.77.

### c. Tarafsızlık İlkesi

Hakkaniyet, diğer bir ismi ile adalet, insanların varoluşundan itibaren kullanılan, insan şeref ve haysiyetini muhafaza etmek ve hürriyetlerini güvence altına almak gayesiyle devlet yönetimindekiler tarafından uygulanmaya çalışılan soyut bir kavram niteliğindedir.<sup>472</sup> Niteliği sebebi ile sadece insanları veya insan topluluklarını değil, devleti, kurumları ve daha pek çok temel değer özelliğindeki konuları ilgilendiren bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Devlet ve devlet yapısı içerisindeki kurum ve kuruluşlar adalet tesis ederken tarafsızlık ilkesini mutlaka uygulamak durumundadır. Bu ilkeyi en etkin şekilde kullanması gereken devlet kurumu ise idaredir.<sup>473</sup> Kamu hizmetinin sunulması, idarenin iş ve eylemlerinin tesisi, haklarında yükümlendirici veya yararlandırıcı işlem yapılan toplumdaki kişilerin memnuniyeti ve adaleti açısından tarafsızlık ilkesi büyük önem arz etmektedir. Zira, idare sunduğu kamu hizmetini dilediği şekilde yerine getirmekte özgür değildir. Eşitlik ilkesinin bir uzantısı olan tarafsızlık ilkesini göz önünde bulundurarak iş ve eylemlerini görmekle yükümlüdür.<sup>474</sup>

Tarafsızlık ilkesi ya da başka bir ifade ile objektif yaklaşım ilkesine iyi idare açısından tanımlama yapılmak istendiğinde; idarede çalışan kişi veya kişiler tarafından haklarında işlem tesis edilen kişilere kimliğinin, inancının, düşüncelerinin ve benzeri başka niteliklerini göz önünde bulundurmaksızın hizmet ifa edilmesi, kişilerin de bu hizmetten yararlanabilmesi olanağı şeklinde ifade edilebilecektir.<sup>475</sup> İlkenin amacı; idarenin birbirlerine benzeyen olaylar karşısındaki tutumunun benzer olmasını sağlamak, idari iş ve eylemlerden etkilenecek kişi veya grupların özel nitelikleri dikkate alınmadan sadece yasalar ile öngörülmüş olan kurallar çerçevesinde hareket edilmesini gerçekleştirmektir.<sup>476</sup> Tarafsızlık ilkesinin özünü, bürokratik yönetim anlayışının esas normlarını kamu kurum çalışanlarının ve görevlilerinin işlerini ifa ederken kendi kişisel çıkarları ve menfaatleri doğrultusunda davranmamaları oluşturmaktadır.<sup>477</sup> Bu açıdan düşünüldüğünde oluşturan Weber'in kamu çalışanlarının objektif olması ölçütüne dayandığı sonucu çıkarılabilmektedir.<sup>478</sup> İlkenin özüne uygun

<sup>472</sup> Ufuk Ünlü, “Kamu Kurumlarında Örgütsel Adaletin Tesisi; Tarafsızlık İlkesi”, *Ombudsman Akademik*, Yıl:7, Sayı:13, Temmuz-Aralık 2020, s.400.

<sup>473</sup> “Madde 4 - Tarafsızlık İlkesi: İdare tarafsızlık ilkesine uygun faaliyette bulunur. Yalnızca ilgili verileri dikkate alarak nesnel biçimde davranır. Önyargılı biçimde faaliyette bulunamaz. İdare, görevlilerinin faaliyetlerini kişisel inanç ve çıkarlardan bağımsız olarak tarafsız biçimde yerine getirmesini sağlar.” İyi idare konusunda CM/REC (2007)7 sayılı Tavsiye Kararı (4. Madde); Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.20.

<sup>474</sup> Tan, 2018, s.369.

<sup>475</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu, 2019, s.27.

<sup>476</sup> Karakul, 2015, s.90.

<sup>477</sup> “...İdarecilerin görevlerini kanuni gereklere uygun ve tarafsızlıkla yapmadığı, eşitlik ilkesine aykırı hareket ettiği...” Danıştay, 13. Daire, E:2022/3082, K:2022/3260, 21.09.2022.

<sup>478</sup> Helena O. Stensöta, “Impartiality and the Need for a Public Ethics of Care”, *Good Government: The Relevance of Political Science*, Ed: Sören Holmberg ve Bo Rothstein, Edwars Elgar, Cheltenham, 2012, s.88.

davranılmaması, idarenin ve bunun sonucunda devletin meşruiyetinin sorgulanması sorununa sebep olabilir, ek olarak toplum açısından öfkeli bir tutumun oluşması da muhtemeldir.<sup>479</sup>

Uygulanmaması durumunda çok ciddi sorun ve sonuçlara yol açabilecek olan tarafsızlık ilkesi idare hukuku, vergi hukuku ve iyi idarenin bu hukuk bilimlerine uygulanması açısından büyük önem taşımaktadır. İdare ve idare görevlileri eylem ve işlemlerini yürütürken karşısında hakkında işlem tesis edilecek kişinin dil, ırk, din, cinsiyet ya da siyasi görüş gibi fikirlerine ve seçimlerine dayanarak hakkında lehte veya aleyhte karar vermemelidir. Bu karar alma-verme sürecinde işlevleri uygulanırken çalışanlar bireysel çıkar, ekonomik çıkar veya başka herhangi bir menfaat saiki ile görevini sürdürmemeli, kendisi veya başka bir yakınına doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilecek iş ve eylemlerden uzak durulması gerekmektedir. Daha önce de ifade edildiği gibi idarenin kamu hizmetini görme, ihtiyaçlarını giderme görevi keyfiyete dayalı olarak kullanabileceği bir yetki değildir. Amacını gerçekleştirmeye çalışırken hukuk devleti geegi kanunilik ve eşitlik ilkesi başta olmak üzere pek çok ilke ile bağlıdır. Aksi halde idarenin tarafsızlığına ve ilkenin özüne zıt düşen durumların yaşanması ve kötü yönetime sebep olunması kaçınılmazdır.<sup>480</sup>

#### **d. Şeffaflık İlkesi**

Hakkında yapılmış veya yapılan pek çok olumsuz eleştiri karşısında demokrasi insanların oluşturduğu “*en az kötü yönetim*” olma durumunu hâlâ devam ettirmektedir. Bu sebepten demokratik düşünce gerek kamu gerek özel sektör açısından toplumun her tabakasını etkilemektedir. Gelişmiş ülkelerden demokrasinin egemen olduğu diğer toplumlara kadar pek çok ülke, var olan demokratik uygulama ve yöntemlere yenisinin eklenmesi hususunda çaba vermektedir. Bu çabaları nihayetinde demokrasinin etkisinin artması ile daha fazla refaha ve toplumsal huzura erişeceklerini düşünmektedirler.<sup>481</sup> Gelişmiş olan ülke demokrasilerinde uzun zamandır uygulanmakta olan bir kavram olan şeffaf yönetim/açık yönetim ifadesi demokratik olarak atfedilen bir yönetimin ve idarenin olmazsa olmaz kurallarının başında gelmektedir. Şeffaf yönetim kavramı; açıklık, saydamlık, alenilik, aşikârlık ve benzeri gibi birbirine benzeyen pek çok kavram ve ilke ile de ifade edilebilir.<sup>482</sup> Yönetimde şeffaflık kavramı iş ve devlet ve devlete bağlı kurum ve kuruluşların eylemlerinden başlayan ve onları her aşamada saydam tutmayı esas olan gün ışığında yönetimin esas noktalarındadır. Gün ışığında yönetim olan yönetimde demokrasinin uygulanabilmesi için belirli bazı vazgeçilemez unsurları barındırması gerekmektedir. Bu üç unsurundan birisi şeffaf bir yönetim anlayışının var olmasıdır. Diğer iki unsur ise;

<sup>479</sup> Haroon A. Khan, **The Idea of Good Governace and the Politics of the Global South: An Analysis of Its Effects**, Routledge, 2015, s.15.

<sup>480</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu, 2019, s.27.

<sup>481</sup> Mahmut Akpınar, “Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde t ve Şeffaflık Sorunu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı:2, 2011, s.236.

<sup>482</sup> Remzi Fındıklı, “Yönetimde Açıklık- Açık Yönetim”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl:68, Sayı: 412, 1996, s.103.



katılımın gerçekleştirilmesi ve bilgi edinme usullerinin modern devlet anlayışına uygun hale getirilmesidir.<sup>483</sup> Küreselleşme kavramının evrenselleşmesi ile gizlilik, kapalılık gibi şeffaf ve saydam olmayan durumların önü kesilmiştir. Çünkü küreselleşme gizliliğin tam tersi şekilde işlemektedir. Şeffaf ve aleni bir yönetime sahip olan devletlerde kişiler hakkında iş ve eylem tesis eden idarecilerin veya devlet görevlilerinin hesap vermeye, tartışmalara ve eleştirilere açık olması beklenmektedir. Çünkü demokrasi hesap verebilmenin geliştiği ve sorumluluğun alındığı bir rejim türünü ifade etmektedir. Devlet yönetimlerin nitelikleri açık-kapalı olup olmaması ile değerlendirilmektedir. Dolayısıyla karanlık-gizli şekilde iş ve eylemlerini yürüten yönetim şekilleri “*kapalı ve karanlık*” olacaktır.<sup>484</sup>

İdare açısından da açık olma, saydam olma ve şeffaf olma durumu hayati noktada öneme sahiptir.<sup>485</sup> Şeffaflık veya saydamlık kavramı aslında bir fizik olayını ifade etmektedir. Şeffaflık veya saydamlık arkası görünen, önünden arkasında ne bulunduğunu görmenin imkânı olan anlamına gelmektedir. Saydam veya şeffaf olmayan bir şeyin arkası görülmeyeceğinden ardında karanlık ve çirkinlikleri barındırabilir. Bu sebeple güneş kötü şeylere karşı en öldürücü etken nasıl olabiliyorsa devlet ve idari kurumlar için de ışık ve aydınlık aynı şekilde koruyucu-kollayıcı niteliğe bürünebilmektedir.<sup>486</sup> İyi idare ilkesinin alt ilkelerinden birisi olan şeffaflık ilkesi bu noktada “*iyi*” bir idare ve yönetimin sağlanabilmesi için önem arz etmektedir. Şeffaflık veya saydamlık idare tarafından bakıldığında bir “*görev*” niteliğinde olurken kişiler açısından düşünüldüğünde bir “*hak*” konumunda bulunmaktadır.<sup>487</sup> O halde şeffaflığın sağlanabilmesi için idarenin yapması gerekenler şu şekilde özetlenebilir<sup>488</sup>;

- Muhatapları ile iletişimde yalın bir dil kullanması gerekmektedir.
- Gerçekleştirdiği idari faaliyetlerini toplumdaki kişiler ile sürekli ve istikrarlı bir bilgi akışı şeklinde paylaşmalı, ortaya çıkabilecek uyumsuzluklar hakkında tartışmaya açık bir durum yaratabilir konumunda bulunmalıdır.
- Tüm bunları gerçekleştirdikten sonra toplumdaki bireylerin istek, arzu ve şikayetlerini bazı yöntemler kullanarak tespit etmeli ve olumsuz gibi gözükten iş ve uygulamaların kalitesini artırma yolunda çalışmalar yapmaya başlamalıdır.<sup>489</sup>

<sup>483</sup> Özay, 2002.2.

<sup>484</sup> Fındıklı, 1996, s.104.

<sup>485</sup> “*Madde 10 – Şeffaflık/Açıklık İlkesi: İdare şeffaflık/açıklık ilkesine uygun faaliyette bulunur. İdare, karar ve işlemlerinden özel kişileri, resmi belgelerin yayınlanması da dahil olabilecek şekilde uygun araçlarla haberdar eder. Kişisel verilerin korumasına ilişkin kurallara uygun olarak resmi belgelere erişim hakkını tanır. Açıklık ilkesi, yasayla korunmuş gizliliğe zarar veremez.*” İyi idare konusunda CM/REC (2007)7 sayılı Tavsiye Kararı (10. Madde); Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.25-26.

<sup>486</sup> İl Han Özay, **İkinci Bine Kavuşurken Günışığında Yönetim**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 1986, s.15.

<sup>487</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu, 2019, s.37.

<sup>488</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu, 2019, s.38.

<sup>489</sup> “...idarelerin yapacakları ihalelerde saydamlık ve şeffaflık ölçüsünde hareket etmesi gerekirken belirtilen hususların şeffaflıktan uzak ve açık olmadığı...” Danıştay, 13. Daire, E:2022/2444, K:2022/2768, 21.06.2022.

- İş ve eylemlerinin etki ve sonuçlarına yönelik çeşitli broşür, dergi veya başka türlü yayınlarda bulunarak erişimin kolaylaşmasını sağlamalı, üstü örtük kalan bir konuyu aydınlığa kavuşturabilmelidir.

#### e. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük ilkesi demokrasi kavramı ve hukuk devleti kavramı ile birlikte değerlendirilmesi gereken bir ilkedir. Ölçülülük ilkesini, temel hak ve hürriyetler ile devletin tutum ve davranışları arasında kritik bir denge kurmaya çalışan demokratik bir hukuk sisteminin ürünü olarak düşünmek yerinde olacaktır. Öte yandan ölçülülük ilkesinin genel bir hukuk ilkesi olduğu gerçeği yadsınamaz. Bunun yanında demokratik bir hukuk devleti anlayışında ise bu ilke “*evrensel*” bir nitelik göstermektedir.<sup>490</sup>

Devletlerin tüm bireylere sağladığı hak ve özgürlükler, dünyanın her yerinde farklı derecelerde sınırlanabilir; bazıları hafif kısıtlamalara tabi iken bazıları daha sıkı sınırlamalara maruz kalabilmektedir. Hiçbir surette kısıtlanamayan hak ve özgürlükler olsa da genel anlamda değerlendirildiğinde geride kalan kısıtlanan haklar grubu çoğunluğu oluşturmaktadır. Kişilerin en önemli güvenceleri olmasından kaynaklı temel hak ve özgürlüklere getirilen, getirilmek istenen bu kısıtlamaların önceden belirlenmiş bazı kurallara bağlı olması ve belirli bir çerçevesinin bulunması gerekmektedir.<sup>491</sup> Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması hususu hukuk devleti ilkesinin özünü oluşturduğundan<sup>492</sup> demokratik devlet ilkesini benimseyen devletlerin ilk zamanlardan itibaren taşıdıkları esas amaç olarak önem arz etmektedir.<sup>493</sup>

Temel hak ve özgürlükler açısından belirlenmiş bazı sınırlamaların bulunması konuyu ölçülülük ilkesine getirmekte ve bu ikisi arasında öteden beri tartışmalı bir durumun bulunduğunu göstermektedir. Zira, ölçülülük ilkesi ile temel hak ve özgürlükler arasında kaçınması mümkün olmayan zorunlu bir ilişki bulunmaktadır.<sup>494</sup> Ölçülülük ilkesi; temel hak ve özgürlükleri güvence altına alan bir ilke olmasının yanı sıra bunlara getirilecek sınır ve kısıtlamaların da nasıl yapılması gerektiğini gösteren bir ilke olarak tanımlanabilir.<sup>495</sup> Aynı zamanda ölçülülük ilkesi araç-amaç arasında bulunan ilişkiye de dikkat çekmektedir. Hatta bu husus ilke özünde büyük önem taşımaktadır. Yasa koyucunun veya idarenin

<sup>490</sup> Christian Rumpf, “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 1993, s.43-44.

<sup>491</sup> Luka Andelkovic, “The Elements of Proportionality As A Principle of Human Rights Limitations”, **Facta Universitatis Law and Politics**, Cilt:15, Sayı:3, 2017, s.235.

<sup>492</sup> Rumpf, 1993, s.25.

<sup>493</sup> Yüksel Metin, **Ölçülülük İlkesi; Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.15.

<sup>494</sup> Robert Alexy, “Grundewchte und Verhältnismässigkeit”, in: **Die Freiheit des Menschen in Kommune, Staat und Europa**, Festschrift für Edzard Schmidt-Jortzig, U. Schliesky/C. Ernst/S.E. Schulz, Heidelberg, 2011, s.3.

<sup>495</sup> Metin, 2017, s.5; Metin, 2002, s.15-16.

uygulamak istediği iş ve eylemlerin gerçekleştirilmesinde kullanılması istenilen aracın, erişilmek istenen amaca ne derece uyumlu ve gerekli olduğu başka bir ifade ile ne derece “*orantılı*” olduğu ölçülülük ilkesi sayesinde saptanabilmektedir. Hedeflenen amaç ile kullanılan aracın denetlenmesinin sağlanması ölçülülük ilkesi aracılığıyla belirlenebilmektedir.<sup>496</sup> Tüm bunların belirlenebilmesi ölçülülük ilkelerinin alt ilkelerini kullanarak sonuca bağlanmaktadır. Bu alt ilkeler; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olarak temelde üç adetten oluşmaktadır.<sup>497</sup> Üç alt ilkenin üçünden de kısıtlamanın uygulanacağı sonucuna varılması için ancak amaca ulaşmak için aracın “*zorunlu*” olarak kullanılması ve ölçüsüz şekilde uyarlanmaması gerekmektedir.<sup>498</sup>

Ölçülülük ilkesinin ilk olarak idare hukuku alanında kendisini göstereceği bir durum değildir. Hayatın neredeyse her alanına yasamanın kendisine verdiği yetkiler aracılığı ile dokunmaya çalışan idare, elbette yapacağı iş ve eylemlerinde keyfiyete dayalı bir uygulama kullanamaz. Yaptığı işlemlerin kanuna ve hukuka uygun olması bir yana aynı zamanda ölçülülük ilkesine de uyumlu olması beklenmektedir. Aksi halde demokratik hukuk devleti açısından idarenin bir tezat oluşturması, karşıt bir noktada kalması kaçınılmazdır. İdarenin kuruluş saiki kamu yararını korumak ve kollamak olduğundan yaptığı veya yapacağı iş ve eylemlerin de kamu yararı amacı taşıması en büyük zorunluluktur. Hal böyle iken, kamu yararı güdüsüyle icra edeceği iş ve eylemlerin ortaya çıkarabileceği sınırlamalar ile kişilerin menfaatleri arasında kayda değer ve orantılı bir denge kurulması gerekmektedir. Bunun tam tersi oluşabilecek bir senaryoda yaptırım içeren idare işleminin denge kurulmaması nedeniyle iptal edilmesi gerekmektedir.<sup>499</sup>

İyi idare ilkelerinden birisi olan ölçülülük ilkesinin<sup>500</sup> görüldüğü üzere idare hukuku bilim dalı için önemi oldukça fazladır. İdarenin ortaya çıkardığı iş ve eylemlerin demokrasiyi ve demokratik hukuk devleti ilkesini sakatlamaması için yasallık, eşitlik gibi ilkeleri sağladıktan sonra ölçülülük ilkesini de sağlaması bir zorunluluktur. Aksi halde “*iyi*” bir idareden bahsedilemeyecektir. Bu bağlamda idare karar sürecini yürütürken ulaşmak istediği amaç ile o amaca ulaşırken kullanacağı araç birbirine elverişli, gerekli ve orantılı olmalı, uygulayacağı karar neticesinde temel hak ve özgürlükleri kullanılmayacak ve yok edecek kadar özlerine dokunmamalı, kişi ile devlet arasındaki dengeyi gözeterek bu dengeyi

<sup>496</sup> Metin, 2017, s.6.

<sup>497</sup> Alexy, 2011, s.4; “...Anayasa’nın 13. maddesinde güvence altına alınan ölçülülük ilkesi ise elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. Elverişlilik öngörülen sınırlamanın ulaşmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, orantılılık ise hakka getirilen sınırlama ile ulaşmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.”, Anayasa Mahkemesi, E:2023/136, K:2024/127, 27.06.2024.

<sup>498</sup> Sağlam, 1982, s.114.

<sup>499</sup> Yücel Oğurlu, **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, 2002, s.91-92.

<sup>500</sup> “Madde 5 - Orantılılık İlkesi: İdare orantılılık ilkesine uygun faaliyette bulunur. İdare, özel kişilerin hak ve çıkarlarını etkileyen önlemlere ancak gerekli olduğunda ve amacın gerektirdiği ölçüde başvurur. İdare takdir yetkisi kullandığında, kararının özel kişilerin hak ve çıkarları üzerindeki her türlü olumsuz etkisi ile takip edilen amaç arasında uygun bir denge kurar. Alınan hiçbir önlem aşırı olmamalıdır.” İyi idare konusunda CM/REC (2007)7 sayılı Tavsiye Kararı (5. Madde); Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.21.

zedeleyemeyen doğrultuda kararlar almalıdır.<sup>501</sup> Bir işlem veya eylem uygulanırken onun kanuni olması ön koşul olmakla birlikte eşitlik ilkesi, tarafsızlık ilkesi, şeffaflık ilkesi gibi pek çok anayasal ilkeye de uygun olması beklenmektedir. Tüm bunlar neticesinde eğer işlem veya eylem “ölçülü” ise kendisine uygulama alanı bulacaktır. Bu durumun gerçekleşmesi de ölçülülük ilkesinin varlığına bağlıdır.

Ölçülülük ilkesi, idarenin faaliyetlerinin tümünde orantılı davranması gereğini vurgulayan bir hukuk ilkesi olarak ifade edilmektedir. İyi idare ilkeleri kapsamında, ölçülülük ilkesi, devletin ve idarenin toplumun hak ve özgürlüklerine müdahale ederken, bu müdahalenin gerekliliği, orantısı ve amaca uygunluğu açısından değerlendirilmesini sağlamaktadır. Bu ilke, bir yandan idarenin eylemlerinin yalnızca gerekli durumlarda, minimum düzeyde ve orantılı şekilde uygulamasını garanti etmesidir. Böylece, kamu yararının sağlanmasıyla kişilerin hak ve özgürlükleri arasında dengeli bir ilişki kurulmuş olunacaktır.

Ölçülülük ilkesi, hukuk devleti ve iyi idare anlayışının temel bileşenlerinden birisini oluşturmaktadır. Bu bağlamda, idareyi hukuk kurallarına dayalı, adil ve hesap verebilir bir şekilde işlem yapmaya teşvik etmekle birlikte bireylerin idari kararlar karşısında korunmasını sağlamaktadır. Avrupa Birliği'nin Avrupa İyi İdare Davranış Yasası gibi belgelerinde de ölçülülük, idarenin iyi idare ilkesine uygun hareket etmesinin bir şartı olarak tanımlanmaktadır.<sup>502</sup>

## f. Hukuki Belirlilik İlkesi

Hukuki belirlilik (*legal determinacy*) diğer bir ismi ile hukuki kesinlik (*legal certainty*) temel olarak hukuk devleti ilkesinin bir alt dalı olarak ele alınmaktadır. Köken olarak kişinin siyasal iktidarın sahip olduğu keyfilik durumuna karşın ancak yasallık ilkesi sayesinde korunabileceği düşüncesine dair aydınlanmanın bir ürünü olan bu ilke pratikteki ilk yansımasını 1789 Fransa’ında ortaya çıkan İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin (*La Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen*) 8. maddesinde bulmaktadır.<sup>503</sup> Hukuk devleti ilkesinin bir alt ilkesi olması nedeniyle bu ilke hukuk devleti ilkesini düşünsel ve somutlaşmamış halden kurtarmakta, ölçülülük ilkesi ile birlikte harmanlanarak onu anayasal sistemin içerisinde dinamik bir konuma getirmektedir.<sup>504</sup> Bu sebepten ötürü belirlilik ilkesi hukuk devleti anlayışının ayrılmaz bir parçası ve doğrudan bağlantısıdır.<sup>505</sup>

<sup>501</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu, 2019, s.23.

<sup>502</sup> Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.21.

<sup>503</sup> M. Salih Gemalmaz, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, İstanbul 1997, s.50. Madde 8: Yasalar sadece kesin ve açık bir şekilde gerekliliği olan cezalar belirlemelidir ve hiç kimse suçun işlenmesinden önce ilan edilen ve gereği şekilde uygulanan yasalar dışındaki başka bir yasa nedeniyle cezalandırılmaz.

<sup>504</sup> Osman Can, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bir Bakış”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1-2, 2005, s.92.

<sup>505</sup> Klaus Stern, *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Band I, München, 1984, s.829.

Yasallık ilkesi gereği var olan yasada yeterince somutlaşmış bilgiler bulunmadığı ve ilke ile ters düşüldüğü durumda yürütmeye tanınan yetki ve görevlerin yorumlanmasının imkânı bulunmamaktadır. Bu noktada ise ne yasallık ilkesinin ne de belirlilik ilkesinin taşıdığı amaç gerçekleştirilememektedir.<sup>506</sup> Sınırları ve çerçevesi belirli nitelik taşımayan bir yasa sonucunda hukuk devleti ilkesi sakatlandığı gibi demokratik devlet ilkesi de zedelenmiş olacaktır.<sup>507</sup> Belirsiz ve kabiliyetsiz bir yasa neticesinde temel hak ve özgürlüklerin kullanımı ve korunması da tehlikeye düşeceğinden belirlilik ilkesinin niteliği hem hukuk devleti ilkesi hem de temel hak ve özgürlükler açısından önem arz etmektedir.<sup>508</sup>

Hukuki belirlilik ilkesi, uygulanacak olan hukuk kurallarının, uyumsuzluk durumundaki mahkeme kararlarının ve diğer hukuksal bilgi ve belgelerin sade, açık, anlaşılır ve toplumdaki kişi davranışlarını yönlendirilebilir konumda bulunması anlamına gelmektedir.<sup>509</sup> Hukuki belirlilik ilkesi bir ülke içerisinde geçerli ise toplumdaki kişiler hal ve hareketleri ya da iş ve eylemleri neticesinde karşılaşacakları hukuki yaptırımları ya da sonuçları önceden bilebilmekte, buna göre önlem alabilmekte veya karar verebilmektedirler.<sup>510</sup>

Hukuki belirlilik ilkesi iyi idare anlayışı çerçevesinde düşünüldüğünde oldukça önemli ve kritik bir öneme sahiptir.<sup>511</sup> İdare iş ve eylemlerini yaparken yasallık ilkesinin gereği olarak yasama organının kendisine tanıdığı yetkiler ile donatılmıştır. Bu sebeple yaptığı her işlemin doğal olarak yasaya dayanması ve uygun olması gerekmektedir. İdarenin dayanağının yasama olmaması durumunda o iş veya eylemde hukuki geçersizlik ortaya çıkabilmektedir. İyi bir idare ortamı sağlanabilmesi açısından idarenin keyfiliğinin önlenmesi yasallık ilkesi sonucunda engellenmeye çalışılmıştır. Dolayısıyla idarenin iş ve eylemleri yasa belirlendiği takdirde belirli olmalıdır. Bu da idarenin işlemlerinden etkilenecek olanlara bir sürpriz ile karşılaşmamaları açısından bir güven ortamı sağlamaktadır. Yaptıkları işlerin neticesinde kim ve ne ile karşı karşıya kalacağını kişiler tarafından bilinmesi iyi idare anlayışının vazgeçilmez bir unsurudur. Aksi halde belirlilik ilkesi olmadan hukuki güvenlik ortamı

<sup>506</sup> Hans-Jürgen Papier, Johannes Möller, **Das Bestimmtheitsgebot und seine Durchsetzung**, AÖR 122, 1997, s.180.

<sup>507</sup> Can, 2005, s.94.

<sup>508</sup> Papier, Möller, 1997, s.181-183.

<sup>509</sup> Joseph Raz, **The Concept of a Legal System: Introduction to the Legal System**, Oxford University Press, 1997, s.3.

<sup>510</sup> "Anayasa'nın anılan maddesinde güvenceye alınan hukuk devletinin temel unsurlarından olan hukuki belirlilik ilkesi uyarınca kanuni düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi gerekir. Kanunda bulunması gereken bu nitelikler hukuki güvenliğin sağlanması bakımından da zorunludur. Nitekim hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar." Anayasa Mahkemesi, E:2024/8, K:2024/126, 27.06.2024.

<sup>511</sup> "Madde 6 - Hukuki Kesinlik İlkesi: İdare hukuki kesinlik ilkesine uygun faaliyette bulunur. Hukuken meşru olan durumlar dışında geçmişte etkili kararlar alamaz. Kamu yararı mutlak olarak gerektirmediği sürece, kazanılmış haklara ve kesinleşmiş hukuksal durumlara dokunamaz. Özellikle yeni yükümlülüklerin getirildiği bazı durumlarda, geçiş hükümleri koymak veya yeni düzenlemenin yürürlüğü için süre tanımak gerekebilir." İyi idare konusunda CM/REC (2007)7 sayılı Tavsiye Kararı (6. Madde); Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.22.

yaratılmayacak ve toplumdaki kişiler kanunlar karşısında kendilerini ve haklarını güvende hissedemeyeceklerdir.

### **g. Makul Süre İçinde Faaliyette Bulunma İlkesi**

Makul süre içerisinde faaliyette bulunma veya karar alma ilkesi idareye özgü olan temel ilkelerin sağlanmasından sonra idare tarafından yerine getirilmesi gereken önemli ilkelerden birisidir. Anayasa'nın 123. maddesinde kendisine verdiği yetki neticesinde kamu hizmetlerini yerine getirmek ve hukuksal sonuç doğuran iş ve eylemleri icra etmek idarenin asli görevleri arasında sayılmaktadır. Dolayısıyla idare tarafından yapılan bu iş ve eylemler önem ve kıymet kazanmaktadır. Çünkü idarenin iş ve eylemleri idare kurumunun bir anlamda “konuşması” anlamına gelmekte ve kişiler nezdinde bazı neticeler ortaya çıkarmaktadır. Doğal olarak verilecek veya verilmesi gereken kararların veya harekete geçilecek faaliyetlerin süresi hususu oldukça önemlidir. Zaman faktörünün göz önünde bulundurulması bir idari iş, eylem ve sürecin işleyişinde öngörülememekte ve olası yönleri hakkında tahminde bulunma konusu oldukça zorlaşmaktadır.<sup>512</sup> Çünkü idare gibi oldukça büyük ölçekli kurum ve kuruluşlarda işlemlerin ve faaliyetlerin yapılma süreleri ve süreçleri pek çok şey ile bağlantılı olabilmektedir. Kamu idaresinde gecikme olmaksızın ve yapılabilecek en az masraf ile faaliyette bulunmak esas olduğu gibi bunların “makul” bir süre içerisinde yapılması beklenmektedir. “Makul süre” kavramı ile ifade edilmek istenen ise; “toplum geneli tarafından kabul edilebilir bir sınır” olacak açıklanabilmektedir.<sup>513</sup>

İdare hukuku biliminde insan haklarının korunması ve riayet edilmesi iyi idare ilkelerinin aracılığı ile yapılmaktadır. Çünkü idari konularda karar almak veya faaliyette bulunmak kişi haklarını korurken aynı zamanda kamu yararının gözetilmesini sağlamaktadır.<sup>514</sup> İnsan haklarına ve özgürlüklerine saygı gösterilmesi ve makul sürede faaliyete geçilmesinin sağlanması, hukukun üstünlüğünün sağlanması açısından idarenin hesap verebilirliğini arttırırken aynı zamanda demokratik düzenin derecesinin de bir göstergesi olabilmektedir.<sup>515</sup>

Makul sürede faaliyette bulunması ilkesi neticesinde idare tarafından beklenen hareket, önüne gelen işlemler hakkında anlamlı ve etkin sonuçlara ulaşması ve süreci uygun bir şekilde yürütebiliyor olmasıdır.<sup>516</sup> Hizmet veren statüsüne sahip olan idarenin kişilere nazaran üstün durumu ve konumu

<sup>512</sup> Hans Jecht, Peter Savage, “Reasonable Time and Real Time in Administrative Procedure”, **Administration and Society**, Vol:4, Issue:1,1972, s.90.

<sup>513</sup> Hüseyin Turan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:11, 2012, s.50.

<sup>514</sup> Spela Zagorc, “Decision-Making within a Reasonable Time in Administrative Procedures”, **Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave**, Vol:15, No:4, 2015, p.770.

<sup>515</sup> Zagorc, 2015, s.771.

<sup>516</sup> “Madde 7 - Makul Süre İçinde Faaliyette Bulunma İlkesi: İdare yükümlülüklerini makul süre içinde yerine getirir ve makul süre içinde faaliyette bulunur.” İyi idare konusunda CM/REC (2007)7 sayılı Tavsiye Kararı (7. Madde); Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.40; İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R (80) 2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı (5, 10. Maddeler).

gereği, toplumun ihtiyaçlarını ve isteklerini sürünceme de bırakmaması ve iyi idare ilkelerine uygun olarak uygulayacağı faaliyeti yine bu ilkeler çerçevesinde “makul” bir zaman içerisinde gerçekleştiriyor olması gerekmektedir. İş ve eylemlerin toplum tarafından kabul gören makul sürelerde gerçekleştirilememesi, yetişememesi, çok fazla bekleme sürelerinin olması ya da idarenin muhataplarına belirli bir süre hakkında bilgi vermemesi gibi durumlar muhatap olan toplumdaki kişi veya grupların mağduriyetine neden olmaktadır. Ancak idarenin hal ve hareketleri neticesinde toplumdaki kişilerin mağduriyet yaşamaları modern yönetim ve iyi idare anlayışına uymamaktadır. Ayrıca hukuk devletindeki yapılması planlanan iş ve eylemlerin süre ve süreçlerinin keyfi ve takdiri uygulamalara göre belirlenmesi kabul edilebilir nitelikte değildir. İdarenin veya idareye bağlı olan kurumların ortada bir neden yokken, belirli bir sebebe dayanmadan üzerine almış olduğu iş ve eylemlerin yapılmaması ya da kararların alınmaması iyi idare ile taban tabana zıtlık oluşturan bir durumdur. Bu nedenle makul sürede faaliyette bulunmak iyi idare ilkelerinden hareketle kamu hizmetini ve kamu yararını korumaya yönelik olan ilkelerden birisi de olduğu için genelde hukuk devleti ilkesine de hizmet eden bir ilke özelliğine sahiptir.

## **h. Katılım İlkesi**

Modern yüzyılın idare anlayışı olan ve önceki bölümde de anılan “*insanı yaşat ki devlet yaşasın*” felsefesi<sup>517</sup> idari ve kamu süreçlerinde kişi merkezli bir yaklaşım sergilemekte olup katılımcılık fikrini kişi-devlet ilişkisinin güçlendirilmesinde, demokrasinin ilerlemesinde önem arz eden bir husus haline getirmiştir.<sup>518</sup> Küreselleşen dünya ile beraber geleneksel olan idare ve yönetim anlayışından uzaklaşmaya başlanmış ve eski yöntemin eksiklikleri “iyi” bir idare sisteminin gerekleri sağlanmaya çalışılarak giderilmeye çalışılmıştır. Yeni ölçütler ve yeni fikirlerin önemsinmesi neticesinde eski yönetim veya idare anlayışları büyük ölçüde değişmiştir.

Her biri birbirinden değerli olan iyi idare ilkeleri arasında bir önem sıralaması yapılamasa da katılımcılık ilkesi hem demokrasinin gerçekleştirilmesi hem de kişilerin haklarında gerçekleştirilecek olan işlemlerde söz sahibi olmasının sağlanması “*hikmetinden sual olunmayan*” devlet anlayışının yavaş yavaş terk edilmesini sağlamış ve daha hesap verilebilir, sorgulanabilir ve şeffaf bir idarenin var olmasına sebebiyet vermiştir.<sup>519</sup> Hukuk devletinin ortaya çıkması ile birlikte idare hukukunun ve idarenin de önemi artmış ve gerek gündelik hayatta gerek idari süreçlerde daha çok ihtiyaç duyulur hale gelmiştir.<sup>520</sup> Genelde katılım denilince akla gelen ilk olgu siyasal olarak seçimlere katılım olarak

<sup>517</sup> Bu cümle, Şey Edebalî'nin Osmanlı Devleti'nin kurucusu olan Osman Gazi'ye tavsiye ve nasihatte bulunduğu vasiyetnamesinde yer almaktadır. Karakul, 2015, s.62.

<sup>518</sup> Hamza Ateş, Gökçe Ceren Buyruk, “Bir İyi Yönetişim İlkesi Olarak Katılımcılık ve Türk Kamu Yönetiminde Katılımcılığın Konumu”, **Ombudsman Akademik**, Özel Sayı:1, Aralık, 2018, s.82; Karakul, 2015, s.62.

<sup>519</sup> Akyılmaz, 2003, s.2-3.

<sup>520</sup> Günday, 2015, s.25-26.

algılansa da katılımın konusu sadece siyasal anlamı ile sınırlı değildir. Siyasal anlamının ötesinde idari bir yönü de bulunan katılım ilkesi idare ve kişiler arasındaki ilişkilerin gelişmesinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Hatta siyasal anlamının ötesine geçildiğinde katılım ilkesinin varlığı yerine göre siyasal olarak katılımdan daha önemli sonuçlar doğurabilmektedir. Nitekim, siyasal katılım neticesinde gerçekleşen düzen sonrasındaki katılımın devam ettirilmesi ve sağlanması toplumdaki gerçek demokrasinin asıl göstergesi olarak da düşünülebilir.<sup>521</sup>

Kişilerin, seçimler dışında kendisi hakkında işletilen bir sürece dahil edilmesi ve görüşlerini ifade edebilmesi demokrasinin temin edildiğinin göstergesi olarak düşünülmektedir.<sup>522</sup> Siyasal demokrasinin yanı sıra idari demokrasinin de gerçekleştirilmesinin yolu kişilerin ortada olan mevcut soruna yalnızca “evet” ya da “hayır” demeden, idarenin tesis etmek istediği iş ve eylemler hakkında görüşlerini iletebilme imkanındır.<sup>523</sup> Aksi halde siyasal katılım sadece prosedür icabı uygulanan bir durum haline gelecektir. Toplumdaki kişilerin seçimleri sonucunda devlet görevine getirilen kişilerin iş ve eylemlerinde de katılım ilkesinin uygulanması idare demokrasisi<sup>524</sup> açısından hayati öneme sahiptir. Bu sebeple tam da bu yüzden katılım ilkesi iyi idare ilkelerinin en önemli ilkelerinden birisi olarak değerlendirilmektedir.

İyi idare ilkelerinden katılım ilkesinin amaçlarından birisi hukuksal olarak bir denetime tabi olan idarenin tesis ettiği işlemler uygulandıktan sonra kişiler tarafından da denetlenebilmesi ya da denetlenebilmesine bir engel olmamasıdır.<sup>525</sup> Katılımın gerçekleştiği durumlarda idari kararlar hemen uygulandığı zaman ortaya çıkabilecek olumsuz durum ve olayların engellenmesi kolaylaşmaktadır.<sup>526</sup> Bazı durumlarda idare tesis ettiği işlemleri veya verdiği kararları toplumdan büyük tepkiler aldığı takdirde iptal edebilmekte ya da geri alabilmektedir. Toplumun çoğunluğu tarafından tepki görev uygulama ve kararları idare uygulamada ısrar ederse kişiler ve idare arasındaki sorunlar oluşması

<sup>521</sup> “...Öte yandan, Anayasanın 2’nci maddesinde ‘demokratik’ devlet ilkesi Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılmıştır. Modern demokrasi katılımcıdır. Çağdaş devlette katılımcılık ilkesi, bilimsel bir önerme olmaktan çıkmış, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa temel oluşturan ‘iyi yönetim’ modeli bağlamında hukukun temel bir ilkesi olarak hukuksallık kazanmıştır. Günümüzün temsili demokrasisi, siyasal karar alma yapı ve süreçleri yanında yönetimin uygulamalarında da katılımcılığa dayanmaktadır.”, Anayasa Mahkemesi, E:2012/102, K:2012/207, 27.12.2012.

<sup>522</sup> Kahraman Berk, “İdari Yargılama Usulü ile Bütünleştirilmiş Olarak Yönetel Yöntem Yasası”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2004, s.79.

<sup>523</sup> Gürsel Özkan, “İdari Usul”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:101, Yıl:30, 2000, s.31.

<sup>524</sup> Özay, 2004, s.60.

<sup>525</sup> “Madde 8 - Katılım İlkesi: Acil durumlar dışında idare, özel kişilere, hak ve çıkarlarını etkileyen idari kararların hazırlığına ve uygulanmasına uygun araçlarla katılma olanağı tanır.”; “Madde 15 - Düzenleyici Olmayan İşlemlere Özel Kişilerin Katılım Hakkı: İdare belirsiz sayıda kişiyi etkileyebilecek bir düzenleyici olmayan işlem yapmayı tasarladığında, bu kişilerin işlemin yapılması sürecine katılımına olanak sağlayacak inceleme, dinlenilme, yetkili idarenin danışal bir organında temsil, danışılma ve soruşturma gibi yöntemler getirir. Bu işlemle ilgili olanlar, yapılacak işlemin içeriği hakkında açıkça bilgilendirilir ve görüşlerini tam olarak açıklayabilmeleri için olanak tanınır. Bu süreç makul süre içinde tamamlanır.” İyi idare konusunda CM/REC (2007)7 sayılı Tavsiye Kararı (8, 15. Maddeler); Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.36.

<sup>526</sup> Eroğul, 1999, s.175; Bu durum şu şekilde düşünülebilir. Bir kişi kendisi hakkında bir sürece en başından beri dahil edilip, fikirlerini ve görüşlerini çekinmeden açıklayabildiğinde, o idari sürecin sonuna gelindiğinde beklemediği bir sonuç ya da durum ile karşı karşıya kalmayacaktır. Dolayısıyla bu durumda idare ile kişi arasında uyumsuzluk ve anlaşmazlık ihtimali de en aza inecektir.



kaçınılmazdır. Katılım ile iş ve süreçler yürütüldüğünde, kişiler ile iletişimde olunarak ve durumu bilinerek yönetim yapılacağından ileride idarenin güç bir duruma düşmesinin de önü kapatılmış olmaktadır.<sup>527</sup>

Açık ve şeffaf bir yönetimin sonucunda ortaya çıkabilecek olan katılım, gün ışığında yönetimin sağlanması açısından<sup>528</sup> oldukça önem arz etmektedir. Yönetimde açıklığın var olması aynı zamanda “katılımcı yönetim”in de bir unsuru sayılmaktadır. Bu tip yönetimlerde kişiler kendileri hakkında yararlandırıcı ya da yükümlendirici herhangi bir iş ve eylem hakkında idare dolayısıyla devlet karşısında söz sahibi olma imkanına erişmektedirler. Açık ve şeffaf yönetim bulunan idare sistemlerinde ve devlet yapılarında idare tarafından alınan kararlar kapalı kapılar ardında değil, aleni bir şekilde tartışmaya açık bir şekilde alınmaktadır.

### 3. İyi İdare Hakkı

Kişiler ile devlet arasında mevcut olan güç dengesizliği uzun zamandan beri en büyük sorunlardan biri olarak süregelmekte, devlet ve toplum arasındaki ilişkileri zedelemekte ve çözümü için modern devletlerde pek çok adım atılmaya çalışılmaktadır. Hak kayıplarının ve menfaat ihlalinin en çok yaşandığı alanlardan birisi de tam da bu taraflar arası dengesizlik sebebiyle idare hukuku disiplini. Kişiler ile idare arasındaki ilişkilerde doğabilecek uyuşmazlıkların, her iki tarafın hak ve menfaatlerini koruyacak biçimde sonuçlanmasını sağlamak amacıyla, bireylerin haklarını güçlendirmek suretiyle çözüme ulaşmak, daha dengeli ve hakkaniyete uygun bir yaklaşım olacaktır. Aksi halde, devletin yapısı gereği zaten üstün olan konumundan ötürü aradaki uyuşmazlığı adaletli bir şekilde çözmek mümkün olamayacaktır. Bu halde, kişilere yeni haklar sağlanarak bu dengesiz durumun giderilebileceği gerçeği kabul edildiğinde aynı zamanda mevcut olan kişi haklarının da genişletilmesi söz konusu olacak ve meşru şekilde hareket edilmiş olacaktır.<sup>529</sup> Aradaki hak eşitsizliğinin giderilmesi hukuk devleti ilkesinin de bir gereğini oluşturmaktadır. Hukuk devleti, bir yönüyle kendisinin koyduğu kurallara yine kendisinin de uymak zorunda olduğu bir devlet anlamına gelmektedir. Özünde hukuk devleti, yalnızca idare edilen tarafın değil, idare eden kısmında hukuk çerçevesi içerisinde davrandığı devlet şeklidir. Dolayısıyla idare de hukuka bağlı olmak zorunda olduğu gibi faaliyetlerini de hukuka uygun şekilde sürdürmek durumundadır.<sup>530</sup>

Gerek tanımlanması ve uygulanması gerek kapsamının net bir şekilde belirtilmesi oldukça zor olan iyi idare hakkının bireysel bir hak olarak görünür hale gelmesi insan hakları hukuku açısından

<sup>527</sup> Özkan, 2000, s.31.

<sup>528</sup> Özay, 2002, s.2

<sup>529</sup> Zeyrek, 2021, s.297.

<sup>530</sup> Odyakmaz, Güzel, 2017, s.14; Günday, 2015, s.39.

oldukça yeni bir gelişme olarak sayılmaktadır. İyi idare ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmiş olan ve iyi idare ilkeleri ile ilişkili sayılan bu hakkı var eden diğer haklar daha önce gerek iç hukuk tarafından gerek uluslararası hukuk tarafından verilen ve hukuki güvencesi bulunan haklardır.<sup>531</sup> Bunlar; hukuk devleti ilkesine bağlı olarak “adil yargılanma hakkı”, “eşitlik hakkı”, “başvuru yollarının gösterilmesi hakkı”, “dinlenilme hakkı”, “ayrımcılık yasağı”, “bilgiye erişme ve bilgi edinme hakkı” olarak düşünülebilir. Kabaca bir tarif yapılmak istendiğinde iyi idare hakkını; “*kişilerin hukuk sistemi tarafından korumaya alınan yarar ve menfaatlerini etkileyecek bir iş ve eylem neticesinde iyi idare ilkeleri çerçevesinde uygulanmasını talep edebilme olanağı*” şeklinde ifade etmek mümkündür.<sup>532</sup> İyi bir idare, devlet yönetimi açısından temsiliyetin, katılımcılığın, denetimin, hukuk üstünlüğünün, yönetimde hesap verebilme sorumluluğunun mevcut olduğu hem siyasi hem de ekonominin işleyişi açısından var olan bir düzeni ifade etmektedir.<sup>533</sup> Bilinen bir iş ve eylemin daha önceden belirlenen usullere ve ilkelere uyumlu şekilde icra edilmesi olarak da ifade edilen iyi idare, her bilim dalına göre farklılıklar barındırır da eşitlik, tarafsızlık, adil yönetim gibi tüm idari iş ve eylemler için geçerlilik arz eden kuralları bünyesinde barındırmaktadır.<sup>534</sup>

İdarenin toplumdaki kişilerin sahip oldukları hak ve özgürlükleri etkileyecek davranış ve uygulamalarında önceden belirli bir şekilde düzenlenmiş olan usul ilkelerine ve kurallarına riayet etmesi, hukuk devletinin ihtiyaçlarına cevap vermesi bir zorunluluktur.<sup>535</sup> İyi bir idare, kişilerin haklı olan beklentilerine cevap verildiği, ihtiyaçlarının karşılandığı, insan onuruna yaraşır bir muamele ile karşılaştığı, devleti her zaman yanında hissettiği ve güven içinde bulunduğu saydam bir yönetim anlayışıdır.<sup>536</sup>

İyi idare anlayışı, idare edilenlerin aktif olarak yönetimde bulunmaları, katılmaları ihtiyacından doğmuştur ve tek taraflı yönetim tarzını benimseyen devletin (veya örgütlerin) bu algısını bırakmasına neden olmuştur.<sup>537</sup> İyi yönetim, iyi idare anlayışı karar verme süreci içerisinde kararların alınması ve uygulanması aşamasına odaklanmaktadır. Bu sebeple, kararın alınmasında, iş ve eylemin belirlenmesinde, alınan kararların uygulanmasında süreçte yer alacak olan aktörleri esas almaktadır.

<sup>531</sup> Selman Karakul, “İyi Yönetim ve İnsan Hakları İlişkisi Üzerine Değerlendirmeler”, **Ombudsman Akademik**, Özel Sayı:1, Aralık 2018, s.42.

<sup>532</sup> Zeyrek, 2021, s.325.

<sup>533</sup> Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, “Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri”, <http://www.canaktan.org/politika/kurum-devyonetimi/kalite.htm>, Erişim Tarihi:27.07.2023.

<sup>534</sup> Karakul, 2015, s.62.

<sup>535</sup> Nuray Aşçı Akıncı, “Vergi İnceleme Sürecinde İyi Yönetim Hakkının Gereklere ve İşlerliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:43, Sayı: 378, 2020, s.51.

<sup>536</sup> Akyılmaz, 2003, s.150.

<sup>537</sup> Gamze Gümüşkaya, “The Principle of Good Governance Concerning Tax Law”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt:80, Sayı:3, 2022, s.1005.

Katılımcılık esasında, fikir birliğine dayalı, şeffaf ve duyarlı bir politika izleyerek hesap verilebilir bir sistem oluşturmaktadır.<sup>538</sup>

İyi idare hakkının iyi idare anlayışından ayıran bazı noktalar bulunmaktadır. Bunlardan birisi iyi idare hakkını açık ve net bir şekilde bir hak olarak uygulanması gerektiğini ifade eden yasal belgeler mevcuttur. Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın 41. maddesi doğrudan "*iyi idare hakkı*"nı düzenlemektedir. Bu madde temel olarak iyi idareyi bir hak olarak yorumlamakta ve idare edilenlerin bu hakkı isteme imkanına sahip olduğunu ifade etmektedir.<sup>539</sup> Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda iyi idare hakkının kabul edilmesi ile birlikte, ilk defa bu hak uluslararası insan hakları belgesinde açıkça görünür bir konuma sahip olmuştur.<sup>540</sup> İyi idare hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde (*European Convention on Human Rights*) kişilere tanınan haklar arasında yer almayan bir hak olmakla birlikte ilk defa Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda doğrudan düzenlenmiştir. Ancak önceden "*iyi idare hakkı*" şeklinde doğrudan terim olarak geçmese de Avrupa Konseyi'nin iyi idare edilmeyi esas alan pek çok kararı iyi idare hakkına hizmet eden düzenlemeler arasındadır.<sup>541</sup> Aynı zamanda uluslararası belgelere bakıldığında iyi idare hakkı, doğrudan bu isme sahip olmadan bu hakkın felsefesini içeren pek çok düzenlemeye rastlanılmaktadır. İyi idare hakkı, her ne kadar yeni tasarlanmış gibi gözükse de aslında tarihi metinler içerisinde kendisine yer edinmiştir. Yenilik gibi algılanmasına rağmen aslında bir yenilik olduğunu söylemek güçtür.<sup>542</sup> Bu metinlerden ve düzenlemelerden birisi 1789 yılında Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 15. maddesi "*Toplum, tüm kamu görevlilerinden, görevleriyle ilgili olarak hesap sorma hakkına sahiptir.*" hükmüdür.<sup>543</sup> Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın "*İyi İdare Hakkı*" başlıklı 41. maddesi ise daha ayrıntılı ve daha geniş bir yapıya sahip olmakla birlikte şu şekildedir;

*"1-Herkes (yönetilen), işlerinin AB kurumları ve organları tarafından "tarafsız" ve "adil", bir şekil ve "makul bir süre içinde" görülmesini isteme hakkına sahiptir.*

*2-Bu hak;herkesin olumsuz bir şekilde etkileyecek herhangi bir işlemin yapılmasından önce, görüşlerinin dinlenmesini isteme hakkını, herkesin gizliliğin meşru yararlarına ve meslek sırlarına saygı göstermek kaydıyla, dosyasına erişim hakkını, idarenin aldığı kararların ve tesis ettiği idari işlemin "gerekçelerini gösterme yükümlülüğünü" ihtiva etmektedir.*

<sup>538</sup> United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pasific, "What is Good Governance?", <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>, Erişim Tarihi: 02.08.2023.

<sup>539</sup> European Parliament, "Charter of Fundamental Rights of the European Union", 2000, 2000/C 364/01, [https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf), Erişim Tarihi: 02.08.2023.

<sup>540</sup> Şimşek, 2007, s.95.

<sup>541</sup> Odyakmaz, Güzel, 2017, s.14.

<sup>542</sup> Nicolae Pavel, "The Right to Good Administration", **Contemporary Readings in Law and Social Justice**, Cilt:4, Sayı:2, 2012, s.920.

<sup>543</sup> İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi, [https://avalon.law.yale.edu/18th\\_century/rightsof.asp](https://avalon.law.yale.edu/18th_century/rightsof.asp) Erişim Tarihi: 01.10.2024. İlgili maddede, toplumun idareden hesap sorabileceği, onları görevleri dolayısıyla kontrol edebilecekleri düzenlenmiştir. Bu da iyi idarenin toplumun sahip olduğu bir hak durumunda olduğunu göstermektedir.

3-Her bireyin (yönetilenin), üye devletlerin yasalarında yer alan genel hukuk ilkeleri çerçevesinde, Birlik kurumları ve çalışanlarının görevlerinin icrası esnasında yol açtıkları zararları Topluluğa tazmin ettirme hakkına sahiptir.

4-Herkes Birlik Kurumlarıyla Kurucu Antlaşma dillerinden birinde yazışma ve aynı dilde cevaplandırılması hakkına sahiptir.”

İyi idare hakkı, madde metni de ele alınarak yorumlandığında bir kişinin olumsuz olarak etkileneyeceği, hakkında bireysel bir karar alınmadan veya işlem yapılmadan önce kişinin sahip olduğu dinlenilme hakkını, kendi bilgilerine erişme hakkını, hakkında verilen kararların gerekçesini bilmesi gerekliliği gibi (bilgilendirme yükümlülüğü) pek çok iyi idare ruhuna uygun olan ilkeleri de içermektedir. Hakkın taraflarına bakıldığında bir tarafta; devlet adına, yerel idareler, her düzeydeki kamu hizmeti ifa eden kurumlar, kamu yararına hareket eden her türlü kurum ve kuruluşlar ya da kamu ayrıcalıklarını kullanan özel hukuk birimleri bulunmaktayken diğer tarafta ise iyi idare hakkının sahibi özel hukuk kişileri ve tüzel kişileridir. Ayrıca Şart'ın 41. maddesinde taraf olarak gösterilen “herkes” kelimesine yer verilmesinin iki önemli sebebi vardır. Bunlardan birincisi, “herkes” ifadesinin yerine “vatandaş” ifadesinin kullanılması sonucunda daha çok sadece gerçek kişileri ilgilendiren bir hak olarak algılanabilecek olmasıdır. Ancak tüzel kişilerin de Şart geneline bakıldığında kapsamda oldukları görülmektedir. İkincisi, Birliğin kurumları, organları, ofisleri içindeki davranışlar ve işlemlerde tarafların kendi milliyetlerine bağlı olmamaları durumudur.<sup>544</sup> Dolayısıyla metinde kullanılan “herkes”, daha kapsayıcı bir niteliğe sahiptir.

İyi idare hakkı, bir anlamda toplumun devletten “iyi idare edilmeyi isteme hakkı”dır. Haklarında bir işlem yapılmadan ilgisinin görüş ve fikirlerinin alınması, bilgi ve belgelere erişim haklarının kişilere kullandırılması, gerçekleştirilecek olan kararlarda ve uygulamalarda idarenin gerekçe gösterme yükümlülüğüne uyumlu davranması idareyi kötü yönetimden iyi yönetime yükselten temel göstergelerdir. Temel insan olma hakları ile birlikte değerlendirildiğinde iyi idare hakkının ve getirdiklerinin modern devletlerde bulunması ve etkin şekilde işletilmesi iyi idare anlayışının benimsendiğinin göstergesi olmakta ve felsefesini yansıtmaktadır.

---

<sup>544</sup> Halimovski, 2016, s.82.

## Üçüncü Bölüm

# İDARE HUKUKU BAĞLAMINDA VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

## I. İDARE HUKUKU VE VERGİ HUKUKU İLİŞKİSİ

### A. GENEL AÇIKLAMA

Vergi hukuku yapısı gereği pek çok disiplini içerisinde barındırdığından, başka bir ifade ile multidisipliner özelliğinden ötürü kaçınılmaz olarak birçok bilim dalı ile yakın bir ilişki içerisinde bulunmaktadır. Kamu hukuku ve özel hukuk olarak ele alındığında bazı nitelikleri nedeniyle vergi hukukunun kamu hukuku bünyesinde yer aldığı rahatça ifade edilebilmektedir. Vergi hukuku ilişkisinde tıpkı kamu hukuku ilişkisinde olduğu gibi tarafların eşit konumda yer almaması, özel hukuktaki gibi yatay ilişkilerin değil dikey hukuki ilişkilerin mevcut olması, işlemlerin gerçekleştirilmesinde idarenin üstünlüğünün var olması gibi pek çok benzerlik bulunmaktadır. Bu sebeplerden ötürü vergi hukuku daha çok kamu hukuku bilim dalları ile yakın ilişkilere sahip bir hukuk dalı olarak nitelendirilmektedir. Devletler hukuku, ceza hukuku, anayasa hukuku, ceza hukuku gibi kamu hukuku dallarının her biri ile içli dışlı bir yapıya sahip olan vergi hukukunun en çok idare hukuku ile yakın ve ilgili bir hukuk dalı olduğu söylenebilir.

Genel olarak kabul gördüğü üzere, devletin mevcudiyetinin sebebi, esasında kamusal hizmetlerin yerine getirilmesidir. Bahsi geçen bu hizmetler gerek kamu kurumları tarafından gerek kamu kurumlarının gözetimi ve denetimi altında bulunan kişi veya kişilerce yapılmaktadır. İdare tarafından yerine getirilen bu hizmetlerde doğal olarak idare hukukunun ilke ve kuralları geçerlidir.<sup>545</sup> Devletin, toplumdaki bireylere kamu hizmetlerini sunabilmesi amacıyla oluşturduğu kamu kurum ve kuruluşları ile bu hizmetlerin sunulduğu kişiler arasındaki ilişkiler, görev ve yetki gibi unsurlar, idare hukukunun temel konularını oluşturmaktadır.<sup>546</sup> İdare hukuku, “kamu hizmetlerinin hukuku” olarak da adlandırılmaktadır. Sunulacak olan kamu hizmetlerinin en önemli kaynağını oluşturan vergilerle ilişkili ilke ve kuralları düzenleyen vergi hukukunun kamu hizmetlerinin hukuku olan idare hukuku ile arasında oldukça sıkı bir ilişki bulunmaktadır.<sup>547</sup> Vergi hukukunun bünyesinde var olan pek çok kavram, bütünüyle idare hukukunun genel esasları üzerine kurulmaktadır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu tarh işlemini tanımlarken vergi alacağının kanunlarda bahsedilen nispetler üzerinden vergi idaresi tarafından tespit edilen bir muamele olduğunu ifade etmektedir. Başka bir ifade ile bireysel bir işlem olan tarh

<sup>545</sup> Kâmil Mutluer, Fethi Heper, Recai Dönmez, Mustafa Erkan Üyümez, **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No:1536, Eskişehir, 2006, s.8-9.

<sup>546</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.7.

<sup>547</sup> Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2022, s.14.; Günday, 2015, s.3.

işlemi, tam anlamı ile bir idari işlem niteliğine sahip olmaktadır.<sup>548</sup> O halde, idari işlem teorisi, vergi hukuku çerçevesine tamamen idare hukukundan yansımaktadır. Dolayısıyla idari işlemin barındırdığı unsurlar, sakatlıkları, işlemlerin kaldırılması, yargısal denetim ve benzeri gibi pek çok konuları vergilendirmenin sahip oldukları nitelikler içinde geçerli olmaktadır.<sup>549</sup> Tarh, tebliğ, tahsil gibi işlemler nasıl birer idari işlemse vergi idarelerinin yükümlüler nezdinde kestikleri vergi cezaları da birer idari işlem niteliğini taşımaktadır. Hatta Danıştay verdiği bazı kararlarında vergi cezalarının idari işlem niteliğini haiz olduğunu açık bir şekilde ifade etmiştir.<sup>550</sup>

Kamu hizmetlerinin sunulmasında oldukça önemli bir rol oynayan vergilerin toplanması aşamasında yapılan çoğu işlem birer idari işlem niteliği taşımaktadır. Bu idari işlemlerin sürdürülebilmesi devlet için hayati öneme sahiptir. Mali faaliyetler vergi gelirlerini sağladıkları için kritik bir öneme sahiptir ve varlıklarının devamı için devletlerin mali faaliyetlerini sürdürebilmesi gerekmektedir. Mali araçlar kamu erkinin yetki alanından çıkarıldığında idare artık hiçbir şekilde idari faaliyet yapamaz hale gelecektir.<sup>551</sup> Vergilendirme işlemlerinin birer idari işlem niteliğini taşımaları, idari personeller tarafından yerine getirilmeleri, hukuka aykırı iş ve eylemlerde idari yargı çerçevesi içerisinde çözüme kavuşturulması vergi hukukunu idare hukukuna epeyce yaklaştırmaktadır. Tüm bunlar neticesinde vergi hukuku ile idare hukuku arasında sürekli ve canlı bir ilişki mevcut olduğu yadsınmaz.

Bu sürekli ve canlı ilişkinin kesişim noktasını iyi idare kavramının ruhu ve ilkeleri oluşturmaktadır. İdare hukuku devletin kamu hizmetlerini yerine getirirken şeffaflık, hesap verilebilirlik ve katılımcılık gibi iyi idare ilkelerine uygun şekilde idare edilmesini amaçlamaktayken, vergi hukuku da yine aynı ilkelerin vergilendirme işlem ve süreçlerinde etkin olarak rol almasını ve uygulanmasını sağlamaktadır. Vergi hukuku çerçevesinde vergilendirme işlemlerinin, idari süreçlerde iyi idare ilkeleri gözetilerek yürütülmesi, idarenin yetkilerinin keyfi olarak kullanılmasını engellemekte ve bu sürecin adil, hukuka uygun bir çerçevede sürdürülmesini sağlamaktadır. Böylece, iyi idare ilkeleri, idarenin toplumla ilişkilerini düzenleyerek kişi-devlet ilişkisinin sağlıklı bir zeminde gelişmesine katkıda bulunmakta, idarenin faaliyetlerinde şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlanarak kişilerin hakları korunmaktadır.

<sup>548</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.4.

<sup>549</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2024, s.64.

<sup>550</sup> "... esasen özel usulsüzlük cezası ile işyeri kapatma cezası gerek koşullarının ve unsurlarının tamamlanması gerek nitelikleri itibarıyla birbirinden ayrı idari işlemler olduğundan..." Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:1996/3, K:1997/264.

<sup>551</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.8.

## B. İDARE HUKUKUNUN GENEL İŞLEYİŞİ

### 1. Genel Açıklama

İdare hukuku kişilere ve toplumlara hukuki birer kimlik atfeden ve iki yüzyıldan fazla zamanlık modern bir tarihe sahip bir bilim dalıdır. Fransa’da 1819’da ders olarak Paris Hukuk Fakültesi’nde<sup>552</sup> verilirken, günümüzde Anglo-Amerikan ülkelerindeki gibi anayasa hukuku ile beraber işlenmektedir. XX. yüzyıldan sonra ise artık müstakil bir hukuk dalı niteliğini kazanmıştır. İdare hukuku, yönetenler ile yönetilenler arasındaki çift taraflı ilişkinin düzenini sağlamaya çalışmasına rağmen toplumdaki genel kanı bu hukuk dalının yönetilenlerin lehine hareket ettiği yönündedir. Bu yüzden kişilerin idare hukuku bilim dalına karşı güvenini sağlamak ve haklarını ararlarken ilgili hukuk dalının kendilerine yardımda bulunacağını fark ettirmek gerekmektedir. İdare hukuku, bir anlamda anayasa hukukunun tamamlayıcısı konumuna sahip olan bir hukuk dalıdır. Anayasa hukuku devletin kuruluşu, kanunları kimin ortaya çıkaracağı, uygulayacağı, genel düzenin kim tarafından ve nasıl sağlanacağı ve organizasyonu ile ilgilenmektedir. Ancak fark edilmektedir ki anayasa hukuku devletin işleyişinin nasıl olacağını belirlese de bu düzenlemeler çok genel kalmaktadır. Başka bir ifade ile toplumun ihtiyaçlarının karşılanması için devletin sorumluluğuna “her gün” düşen görevleri ayrıntıları ile düzenlememektedir. Nitekim bu düzenleyici araçlara sahip de değildir. İdare hukukunun anayasa hukukunun tamamlayıcısı niteliğinde olması bu noktadan doğmaktadır. Günlük ihtiyaçların teminini ihtiva eden idare hukuku bir anlamda “günlük kamu hukuku” sıfatına sahip bir hukuk dalıdır.<sup>553</sup>

İnsanlar, insan olmanın bir sonucu olarak “toplum” adı verilen sosyal çevrelerinde kendi hemcinsleri ile beraber yaşamaktadır. Bu bir seçim gibi gözükse de aslında yine insan olmanın zaruri sonucu olarak gerçekleşmektedir. Başka bir ifade ile insanların toplum olarak yaşamaları bir zaruriyet halidir.<sup>554</sup> Nasıl birlikte yaşamaları bir gereklilik hali ise, birlikte yaşayan insanların birbirleri ile iş bölümünde bulunmaları, yardımlaşmaları veya paylaşımları da kaçınamayacakları bir zorunluluktur. Ancak insanın doğası gereği paylaşmaya ve yardımlaşmaya yatkın olmaması, saldırgan ve açgözlü davranması güdüsü aralarında anlaşmazlığa hatta daha önce tarihi seyirde de görüldüğü gibi kanlı savaflara sebebiyet verebilmektedir. Bu sebeple bu kargaşanın ve uyuşmazlığın engellenebilmesi için bir *hakim*’e, *idare edene* ihtiyaç duyulmaktadır.<sup>555</sup> Söz konusu idare eden başlarda aile reisi, kabile reisi iken, zaman geçtikçe ve idare edilen insan sayısı arttıkça pek çok aşamadan geçerek “devlet” olarak

<sup>552</sup> Türkiye’de ise 1880 yılında “Mekteb-i Hukuk-i Şahane” de idare hukuku dersleri vermeye başlanmış olup; İbrahim Hakkı Paşa’nın kaleme aldığı ilk idare hukuku kitabı ise “Hukuk-u İdare” ismini taşımaktadır. Yaşar, 2016, s.1-4; Tekin Akıllıoğlu, “Hukuku İdare Üzerine”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 1983, s.56.

<sup>553</sup> Yaşar, 2016, 2-15.

<sup>554</sup> Ramazan Çağlayan, **İdare Hukuku Dersleri**, Adalet Yayınevi, Gen. 3.Baskı, Ankara, 2015, s.1-2.

<sup>555</sup> İbn-i Haldun, **Mukaddime**, Dergâh Yayınları, İstanbul, 2020, s.100.

isimlendirilmiştir.<sup>556</sup> Devlet ise üzerine düşen bu görevi idame ettirmek için idare kurumlarını harekete geçirmektedir.

İdare hukuku üzerine düşen sorumluluklar ve bağıllığı neticesinde kompleks bir hukuk dalı olduğu söylenmekle birlikte aslında belli başlı temeller üzerine kurulmaktadır. Bunlar; kamu hizmeti, kamu gücü, kanunilik ve kamu yararı olarak belirtilebilir.<sup>557</sup> Ülkeden ülkeye idare hukukunun ve kurumlarının yapısı ve içeriği değişkenlik gösterse de idarenin temelleri hususu pek çok ülkeyi ortak bir anlayışta buluşturmaktadır. Modern devlet anlayışının gelişmesi ile birlikte artık idare anlayışı iyi idare çerçevesine göre şekillendirilmekte ve iyi idarenin ruhunu yansıtacak düzenlemeler (bilgi edinme hakkı, dilekçe hakkı vb.) ülkelerin hukuk sistemlerine farklı şekillerde yansıtılmaktadır.

İdare kavramı, geniş bir alanı kapsamakta olup bu kapsam doğrultusunda çeşitli görev ve işlevlere sahiptir. Ancak bu görev ve işlevler, yasama veya yargı işlevleri ile örtüşmemekte, ayrı bir alan teşkil etmektedir. İdare, bağımsız bir organ olarak değil, yasama, yürütme ve yargı arasındaki güçler ayrılığı sisteminde yürütme organı içerisinde konumlandırılmaktadır. Yürütme organının iki adet görevi/işlevi bulunmaktadır. Bunlar; hükümet işi denilen siyasal işlevleri ve idare işlevi denilen günlük teknik işlemlerin yapıldığı ve kamu hizmetinin yerine getirildiği fonksiyonudur. İdare hukukunda geleneksel olarak yapılmakta olan Hükümet – İdare<sup>558</sup> ayrımı bu iki işlevin birbirinden ayrı olduğunu vurgulama gayesini taşımaktadır. Başka bir ifade ile yürütme organının bir yüzü hükümet diğer yüzü idaredir.<sup>559</sup> En nihayetinde idare, yasama ve yargı organlarının dışında yürütme organının içinde mevcut olan ve kamu gücü aracılığı ile kamu yararını “idari faaliyetler” ile sağlamaya çalışan bir kurum olmaktadır.<sup>560</sup>

Bir ülkede idare hukukunun ortaya çıkabilmesi için o ülkede kamu hukuku-özel hukuk ayrımının var olması gerekmektedir.<sup>561</sup> Bu ayrımın yaşanmadığı ülkelerde idare hukuku doğup gelişemez. Örneğin; Anglo-Sakson ülkelerinde bu ayrım mevcut olmadığından idare hukuku kendisine yer bulup gelişmemiştir.<sup>562</sup> İdare hukuku XIX. yüzyıl içerisinde Kara Avrupası’nda doğan ve gelişim süreci devam eden bir hukuk dalıdır. Hukuk devleti anlayışının benzer zamanlarda ortaya çıkması sonucunda idare hukukunun gelişimi de bundan etkilenmiştir. Fransa’da ortaya çıkması ve gelişmesi

<sup>556</sup> Haldun, 2020, s.473.; Çağlayan, 2015, s.3.

<sup>557</sup> Yaşar, 2016, s.7.

<sup>558</sup> Hükümet ve idare ayrımı Roma Mitolojisindeki “Janus” ismi ile bilinen bir tanrının görünümüne benzetilmektedir. Bu tanrının bir yüzü ile Roma’nın kapılarının dış tehlikelerden korunurken diğer yüzü ile kentin içerisini içerdeki tehlikelerden korumaktadır. Janus gibi yürütme de tek beden içerisinde iki işlevi yerine getiren bir organdır. Ragıp Sarıca, İdare Hukuku Ders Notları, Coğaltma, İstanbul, 1971-1972.

<sup>559</sup> İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, Kahraman Berk, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, 7.Baskı, İstanbul, 2015, s.12.

<sup>560</sup> Giritli, Bilgen, Akgüner, Berk, 2015, s.17.

<sup>561</sup> Balta, 1970, s.140.

<sup>562</sup> Gözler, İdare Hukuku Cilt I, 2019, s.58.



diğer ülkelere de örnek olmuştur. Türkiye’de güncelde mevcut olan idare hukuku Fransız idare hukukunun etkisi altındadır ancak elbette kendi içerisinde de özgün yönler geliştirdiği bir gerçektir.<sup>563</sup>

Demokratik hukuk devletinin var olduğu ülkelerde idare, hukuka uygun olarak hareket etmek zorundadır. Aynı zamanda bu husus hukuk devleti gereğince gerçekleşmekte ve iyi idarenin en önemli unsurlarından birisini oluşturmaktadır. Hukuk devletini Hans Kelsen XX. yüzyılın başlarında “*kamu gücünün çerçevesinin ve sınırlarının belirlendiği normların devleti*” olarak tanımlamıştır.<sup>564</sup> Hukuk devleti içerisinde hiç kimse veya organ orantısız ve sınırlandırılmamış yetkiler kullanamamaktadır. Doğal olarak hukuk devletin var olduğu yerde ortaya çıkan idare hukuku da her işlem ve eyleminde hukuka uygun olmalı ve hukuk kurallarının gerektirdiği şekilde yetki ve gücünü kullanabilmektedir.

İdarenin varlık nedeni ve genel işleyişindeki amaç, kamu yararını sağlamak üzere kanunlar tarafından açıkça ifade edilen ve yine kanunlar tarafından yetkilendirilen faaliyetler aracılığı ile kamu hizmetini idare edilenlerin faydasına sunmaktır. İyi idare ise bu sürecin daha şeffaf, hesap verilebilir, adil ve katılımcı bir şekilde yürütülmesini amaçlamaktadır. Bu çerçevede kamu yararı, toplumda nicelik olarak fazla olanların çıkar ve menfaatlerinin yine nicelik olarak daha az olanların çıkar ve menfaatlerine üstün tutulmasını ifade etmektedir. İdare, iyi idareye uygun olarak iş ve eylemleri ile toplumdaki kişilerin veya kişilerin tamamının yararlarını sağlamayı ve gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Bu sebeple kamu yararı idarenin asli amacını ve hedefini oluşturmaktadır.<sup>565</sup> Kişisel çıkarlar ile toplumsal çıkarların çatıştığı noktada idare toplum çıkarlarını gözeterek iş ve eylemlerini harekete geçirmektedir. Çünkü demokratik hukuk devletinde temel olan toplumsal çıkarları bireysel çıkarların üzerinde tutmaktır. İdarenin genel işleyişinin anlaşılması için idare hukukunun tarafları ve sayılan amaçları gerçekleştirilebilmek için kullandığı idari işlemler izleyen başlıklarda açıklanmaya çalışılacaktır.

## 2. İdare Hukukunun Tarafları

İdarenin uyguladığı hukuk, başka bir ifade ile idare hukuku; özel niteliklere sahip olan bir kamu hukuku dalıdır. İdarenin hukuku temel hak ve özgürlükler ile kamu yararının uyumlaşmasını ve dengeye gelmesini amaçlamaktadır. İdare hukukunun salt kamu yararını sağlamak için üstün ve ayrıcalıklı bir hukuk şeklinde tanımlanması keyfi bir idare yönetiminin bulunduğu sonucunu doğurmaktadır. Oysa çağdaş anlayışta ve iyi idarenin benimsendiği bir ülkede devletin sahip olduğu kamu gücünün kullanıldığı bütün alanlarda bu güç; sınırları ve çerçevesi belirlenmiş olup keyfi ve takdirî uygulamalardan uzak, eşitlik ve adaletten yana olarak hukuk kuralları içerisinde bulunmaktadır.<sup>566</sup>

<sup>563</sup> Tan, İdare Hukuku, 2018, s.11-12.

<sup>564</sup> Kelsen, 2019, s.44.

<sup>565</sup> Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2016, s.156.

<sup>566</sup> Ender Ethem Atay, “İdare Hukukuna İlişkin Temel Tespitler ve Bu Hukuk Dalının Belli Başlı Özellikleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1-2, 2007, s.507.

İdare hukukunun tarafları incelendiğinde bir tarafta idare var iken diğer tarafta ise kişi ve kurumlar bulunmaktadır. O halde idare hukukunun taraflarına ilk bakıldığında eşitsizliğe dayanan bir durum olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bir tarafta kamu erkini ve kamu gücünü arkasına almış ve devletin tüm imkanlarına sahip olan idare varken diğer tarafta üzerine ödevler yüklenen kişi ve kurumlar bulunmaktadır.<sup>567</sup> Bu noktaya bir açıklık getirilecek olunursa, idare her ne kadar kamu gücünü elinde bulundursa dahi, sahip olduğu bu kudreti iyi idare ilkeleri gerekleri sağlanmak isteniyorsa keyfi olarak kullanamayacaktır. Aynı zamanda kanuni idare ilkesi, idareyi kamu gücünü sınırsız şekilde kullanmaktan ve hukuka uygun olmayan iş ve eylemler yapmasından men etmektedir. Bu sebeple idarenin hukukunda genel yetki kuralı kabul edilmemektedir. Dolayısıyla idarenin elinde bulundurduğu bu güç ancak kanuni sınırlar içerisinde ve hukuk devleti kurallarına göre kendisini gösterecektir. Daha önce de ifade edildiği gibi kanunun bulunmadığı yerde ne idare ne de idare hukuku var olamayacaktır.<sup>568</sup>

İdare hukukunun taraflarının karşılıklı olarak eşit olmamaları nedeniyle iyi idare uygulamalarının ve ilkelerinin etkinliği bu nokta önem arz etmektedir. İyi idare anlayışında idare hukukunun taraflarının karşılıklı olarak hak ve sorumluluklarının açıkça tanımlandığı ve bu hakların her iki taraf içinde etkin şekilde kullanılması gerekmektedir. İdare tarafından bakıldığında, idarenin kamu hizmetini tarafsız, hukuka uygun ve adil bir şekilde sunması gerekmektedir. Kişiler tarafında ise iyi idare gereği idari süreçlere aktif şekilde katılımlarının sağlanabileceği, fikirlerini beyan edebilecekleri ve o güç dengesizliğini biraz da olsa azaltılacak uygulamaları kullanabilecekleri garanti edilmelidir. Bu şekilde taraflar daha adil şartlarda karşı karşıya gelebilecektir. Dolayısıyla iyi idarenin her iki taraf içinde var edilebilmesi ve işlenebilmesi için bu şartların yerine getirilmesi elzemdir.

### 3. İdari İşlem

İdare hukukunun yanında aynı zamanda idari yargının da önemli kavramlarından birisi sayılan idari işlem kavramının herkes için kabul görmüş tek bir anlamını açıklamak veya tanımını yapmak pek mümkün değildir. Genel olarak tanımlamalar daha çok öğreti ve içtihatlar aracılığı ile geliştirilmiştir. Dahası idari işlemle ilişkili olarak “*muamele*”, “*tasarruf*”, “*kural*”, “*düzenleme*” gibi farklı pek çok terimin de literatürde kullanıldığı göz önünde bulundurulduğunda idari işlemin açıklanmasında yaşanan tanım sorununun yanında kavram konusunda da beyanat sorunu yaşandığı kolayca fark edilmektedir.<sup>569</sup>

İdare hukukunun önem arz eden konularından birisi olan idari işlemler literatür incelendiğinde pek çok farklı şekilde tanımlanmıştır. İdari işlem “*idari otoriteler tarafından hukuka uygun olarak*

<sup>567</sup> Yaşar, 2016, s.130.

<sup>568</sup> Akbulut, 2013, s.51.

<sup>569</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.333.

gerçekleştirilen, tek yanlı olan ve ilgisinin rızası alınmaksızın hukuk düzenini etkileyen hukuki işlemlerdir.”<sup>570</sup>. İdari işlemler, “kamu gücü ayrıcalığından yararlanan ve hukuksal sonuç doğurmaya yönelik olan irade açıklamalarıdır.”<sup>571</sup> İdari işlem, “idare veya idare adına harekette bulunan özel hukuk kişileri tarafından veya yasama veya yargı organları tarafından idare fonksiyonuna ilişkili olarak ve kamu gücü kullanılarak yapılan, muhatabının rızasına bağlı olmayan ve onların hukuksal durumlarını etkileyen tek yanlı irade açıklamalarıdır.”<sup>572</sup> Anayasa Mahkemesi’ne göre idari işlem<sup>573</sup>; “kamu kurumu ya da idari örtüğünün içinde yer alan bir idari makam tarafından verilmiş olan ve idarenin idare hukuku alanındaki idari faaliyetleri ile ilgili olması gereken işlemler”ken, Uyuşmazlık Mahkemesi’ne göre<sup>574</sup>; “kamu kurumları tarafından kamu hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re’sen uygulanan hukuki tasarruflardır.” Danıştay ise<sup>575</sup> idari işlemi “idare makamlarının idare fonksiyonu ile ilgili olan tek taraflı icrai karar” şeklinde tanımlamıştır.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin 28 Eylül 1977 tarihli ve 77 (31) sayılı “Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması Hakkında Karar”ında da idari işlemin tanımlaması yapılmış ve idari işlemde ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. İlgili kararda idari işlem; “kamu gücünün kullanılması şeklinde tesis edilen, yönetsel makamlar haricinde kamu gücünü kullananlar tarafından alınan, bireysel nitelikte olan başka bir ifade ile hürriyetleri ve menfaatleri etkileyen ve sonuç doğuran işlemlerdir.”<sup>576</sup>

Bilindiği üzere idarenin gerek kamu hizmetlerini yerine getirme ve sürdürme gerek kamu güvenliğini sağlama gibi görevleri bulunmaktadır. İdare üzerine düşen bu görevlerin yerine getirirken bazı hukuksal tasarruflara başvurmakta, başka bir ifade ile işlem, eylem ve sözleşme yapabilme gücünü kullanabilmektedir. Esasında idari işlemler de genel anlamı ile hukuksal işlemlerin bir türünü oluşturmaktadır. Bazı olayların hukuki işlem olarak sayılabilmesi için hukukun olaya bir netice bağlaması gerekmektedir. Her gün gerçekleşen pek çok olayın bazıları ile hukuk ilgilenir ve sonuçlara bağlar. İnsan davranışının ve iradesinin sonuçları da bazı hukuksal sonuçlar doğurmakta ve bu durum ortaya hukuki işlem kavramını çıkarmaktadır.<sup>577</sup> Hukuki işlemler; hukuk dünyasında bir değişiklik veya bir yenilik ortaya çıkarma güdüsü ile yapılan irade açıklamalarıdır.<sup>578</sup> Başka bir ifade ile hukuki işlemler hukuki sonuç ortaya çıkarmaya yönelik olan irade beyanlarıdır.<sup>579</sup> Hukuksal alanda bu işlemlerin doğurduğu veya doğuracağı sonuçlar; hukuk düzenine yeni bir kural veya norm katılması veya mevcutta

<sup>570</sup> Pierre Delvolle, *L’acte Administratif*, Paris, 1983, s.11.

<sup>571</sup> Gözler, Kaplan, 2024, s.237.

<sup>572</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.336.

<sup>573</sup> Anayasa Mahkemesi, E:1976/1, K:1976/38.

<sup>574</sup> Uyuşmazlık Mahkemesi, E:1988/2, K:1989/1.

<sup>575</sup> Danıştay, E:1972/2, K:1973/10.

<sup>576</sup> Akıllıoğlu, 1983, s.193.

<sup>577</sup> Turan Yıldırım, *İdare Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık 7.Baskı, İstanbul, Ekim 2018, s.293.

<sup>578</sup> Gözler, İdare Hukuku Cilt I, 2019, s.723.

<sup>579</sup> Necip Kocayusufpasaoğlu, Hüseyin Hatemi, Rona Serozan ve Abdülkadir Arpacı, *Borçlar Hukuku Genel Bölüm Cilt: I*, Filiz Kitabevi, 7.Baskı, İstanbul, 2017, s.84.

bulunan bir kuralın veya normun değiştirilmesi ya da kaldırılması şeklinde kendisini göstermektedir. Hukuki işlemler; bir taraftan iradenin kuralını, diğer taraftan bu iradenin ortaya konuluşunu ifade etmektedir.<sup>580</sup> Hukuki işlemin sonuç doğurabilmesi ve var edebilmesi için işlemin esasını oluşturan iradenin hukuksal bir dayanağının bulunması gerekmektedir. Bu güç; kamu hukuku işlemlerinde devlet erkinin kamu kudretidir.

Kamu hukuku nezdinde yapılan bütün işlemlerinin oldukça büyük bir kısmını oluşturan idari işlemler, idarenin fonksiyonlarını ve işlevlerini yerine getirebilmek için yapılan kamu hukuku işlemlerinden ibarettir. Başka bir ifade ile yasama organı işlevini yasama işlemleri ile, yargı organları işlevini yargı işlemleri ile yerine getirmekte ve yürütmekte ise idarenin fonksiyonları ve işlevleri de idari işlemler ile sağlanmaktadır.<sup>581</sup> Buradan idarenin yaptığı tüm işlemlerin idari işlem niteliği taşıdığı anlamı çıkarılmamalıdır. Farklı bir ifade ile “*idarenin işlemleri*”, “*idari işlem*” kavramı ile özdeş nitelikte değildir. İdarenin işlemleri kavramının kapsamının idari işlemler kavramından daha geniş bir kapsama sahiptir. “*İdare hukuku*”, “*idari faaliyetlerle ilgili olan*”, “*kamu hizmetinin yürütülmesinin amaçlayan*” gibi unsurlara sahip olan idari işlemlerin idare işlevine ilişkin olması gerekmektedir.<sup>582</sup> Buna göre; yasama, yürütme, yargı dışında kalan tüm kamusal faaliyetlere idari işlev adı verilmektedir demek yanlış olmayacaktır.<sup>583</sup> Yasama organının veya yargı organının da bazı idari fonksiyonları bulunduğundan, bu faaliyetlerle ilgili olarak gerçekleştirdikleri işlemler de idare organından çıkmasa dahi idari işlem niteliği kazanmaktadırlar.<sup>584</sup> Bu açıklamadan görüldüğü gibi hukuki bir işlemi idari işlem niteliğine getiren özellik o işlemin kamu gücünün ayrıcalıkları ile donatılmış olmasıdır. Bir işlem ister özel hukuk tüzel kişileri tarafından isterse de kamu tüzel kişileri tarafından yapılsın, kamu gücünün bir ayrıcalığına sahip ise o işlem idari işlem niteliğine haiz olacaktır. Dolayısıyla bu işlem idare hukukunun kurallarına tabi olacak ve uyuşmazlık yaşanması durumunda konu idari yargının alanına girecektir.<sup>585</sup>

Öğretinin idari işlem tanımlamaları ve idari işlemin diğer nitelikleri incelendiğinde ortaya iki farklı görüş çıkmaktadır. Klasik öğretiye bakılacak olunursa idari işlemler, idari bir otoriteden kaynaklanmalı ve daha önceki mevcut hukuki durumu değiştirmeye, kaldırmaya ya da yeni bir hukuki durum yaratmaya çalışan irade açıklamasıdır. Normcu öğreti ise işlemin içeriğinden hareket etmekte olup işlemi yapan organın niteliğine önem atfetmemektedir.<sup>586</sup>

<sup>580</sup> Tekin Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, TODAİE Yayınları No:206, Ankara, 1983, s.4.

<sup>581</sup> Günday, 2015, s.121.

<sup>582</sup> Yıldırım, 2018, s.297.

<sup>583</sup> Erkut, s.63.

<sup>584</sup> Günday, 2015, s.122.

<sup>585</sup> Gözler, Kaplan, 2024, s.237.

<sup>586</sup> Atay, 2016, s.425.

İdari işlem teorisinin aramakta olduğu ilk cevap idarenin hangi işlemlerinin idari işlem niteliğine sahip olduğudur. Kuşkusuz kamu ayrıcalıklarının yanında idari işlemlerin farklı özellikleri de bulunmaktadır.<sup>587</sup> İdari işlemin diğer özellikleri; tek taraflı olması, icrai nitelikte olması, re'sen icra edilebilir olması, hukuka uygunluk karinesi ve kamu yararı amacı gütmeye şeklinde sayılabilir.

Yapılan tanımlamalar ve açıklamalardan yol alarak idari işlemlerin **tek taraflılık** özelliğine sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Tek taraflılık ile ilgili belirtilmesi gereken husus, tek taraflılığın tek bir organ ya da makamın iradesini açıklaması anlamına gelmemektedir. Bazı durumlarda pek çok idari birimin iradesini aynı yönde birleştirmesi neticesinde oluşan işlemler de tek taraflılık özelliğine sahip olabilmektedir. Çünkü tek taraflılıktan anlaşılması gereken yapılan işlemin muhatabının veya muhataplarının iradesinin işlemin oluşum aşamasında olmaması anlamına gelmektedir. Hatta idareden talepte bulunulması noktasında dahi sonucun ortaya çıkmasına sebep olan irade idarenin iradesidir.<sup>588</sup> İdare ilgililerin talepleri üzerine işlemde bulunduğu taleple bağlı olmadığı gibi talebin içeriğindeki bütün unsurları kapsayan şekilde de hareket etme zorunluluğu da yoktur.<sup>589</sup> İdare özel hukukun aksine iş ve eylemlerini uygularken uyması gereken yegâne husus hukuksal sınırlar içerisinde davranmasıdır. Özel hukuk alanında iradelerin birbirleri üzerinde bir üstünlüğü bulunmaması sebebiyle anlaşmazlık olması durumunda sorun, iradelerin uyuşmaları şeklinde çözümlenmektedir.<sup>590</sup> Başka bir ifade ile özel hukukta kişiler iradelerini muhataplarına zorla kabul ettirememektedir.<sup>591</sup> Özel hukuktaki bu iradelerin eşitliği hususu kamu hukukuna dolayısıyla idare hukuku alanına oldukça yabancı kalmaktadır. İdari işlemlerin doğasındaki en baskın özelliklerden bir tanesi muhataplarının hukuki durumlarını tek taraflı irade beyanları ile etkileyebilmeleridir.<sup>592</sup> İdare işlemlerini tesis ettiğinde muhatabının rızası olmasa dahi bu durum idari işlemin gerçekleşmesini önleyememektedir. Bu aşamada vergi ve vergilendirme en belirgin örnek şeklinde gösterilebilmektedir. Vergi, doğası gereği zorunludur ve muhatabının rızasına bağlı olmayan, Anayasa'ya dayanan ve idareden kaynaklanan bir işlem niteliğindedir.

İdari işlemin bir diğer özelliği ise; **icrailiktir**. İdari işlemin icrailiğinden kasıt; işlemin hukuki etkisidir. Başka bir ifade ile idari işlemin icrailiği, idari işlemin uygulanabilirliği anlamına gelmektedir.<sup>593</sup> İdare tarafından beyan edilen iradenin muhatabının hukuksal durumunda değişikliğe yol

<sup>587</sup> Yaşar, 2016, s.324.

<sup>588</sup> Yıldırım, 2018, s.323; Çağlayan, 2015, s.421.

<sup>589</sup> Atay, 2016, s.427.

<sup>590</sup> Günday, 2015, s.124. Gözler özel hukuktaki irade eşitliğini bir örnekle şu şekilde açıklamıştır; komşunuzun arsasını satın kendi bahçenizi genişletmek istediğinizde mutlaka komşunuzu size arsasını satması yönünde ikna etmeniz gerekmektedir. Eğer arsasını satmak istemiyorsa yüksek fiyat teklif edebilirsiniz. Ancak komşunuz yüksek fiyata rağmen arsasını satmama iradesini gösteriyorsa sizin bu durumu değiştirmek için zorlayıcı bir hukuki imkânımız bulunmamaktadır. Bakınız; Gözler, İdare Hukuku Cilt I, 2019, s.776.

<sup>591</sup> İsmet Giritli, Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku Dersleri II**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1987, s.155

<sup>592</sup> Lütfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1982, s.325.

<sup>593</sup> Tan, 2018, s.227.

açması, idari işlemin icrailik özelliğinin bir neticesidir.<sup>594</sup> İdari işlemlerde icrailik, hukukun yönlendirdiği karar süreçlerini tamamlanarak nihai kararların meydana gelmesi ile birlikte, farklı bir idari makamın veya merciin onayının alınmasına gerek duyulmaksızın, hukuksal sonuçların etkisinin doğması anlamına gelmektedir.<sup>595</sup> İdari işlemler işlem henüz yürürlüğe girmeden, uygulanmaya başlanılmadan önce icrailik özelliğini kazanmışlardır.<sup>596</sup> İdari işlemlerin icrai niteliklerinin bulunmasının sebebi, bu işlemlerin kamu yararı amacı gütmesinden ve kamu gücünü esas almasından kaynaklanmaktadır. İdarenin belirli konu veya sorunlara yönelik olarak düşüncesini, fikrini veya tasarruflarını açıklayıcı işlemler (gösterici işlemler, tespit edici işlemler, görüş içeren işlemler, hazırlık işlemleri vb.) icrai niteliğe sahip değildir.<sup>597</sup>

İdari işlemin icrai olması ve re'sen icra edilmesi birbirinden farklı kavramlardır. İdari işlemin bir diğer özelliği olan **re'sen icra edilebilirliği**, işlemin icrai olması nedeniyle yaşanan değişikliğin dış dünyada da var olması anlamına gelmektedir.<sup>598</sup> İşlemin ilgilisi tarafından kabul görmesine gerek kalmaksızın hukuksal sonuç doğurması anlamına gelen icrailikteki sonuç hukuk aleminde var olmaktadır. Oysaki, bu sonuçların maddi aleme de aktarılması gerekir. O halde, bir idari işlemin hukuk aleminde meydana gelen sonuçlarının idare aracılığıyla maddi aleme aktarılmasına o işlemin re'sen icrası adı verilmektedir. İcrailik, kararın oluşumu ile ilgili bir kavram iken, re'sen icra işlemin uygulama aşaması ile ilgili bir kavramdır. İdare kurumu re'sen icra yetkisine kural olarak sahip bir kurumdur. Kendi aldığı kararları yine kendisi uygulamaya koyabilmekte, re'sen icra edebilmektedir.<sup>599</sup> İdari işlemlerin icrailik özellikleri ondan ayrı bir anlama gelen ancak en az onun kadar önemli olan re'sen icra kavramı ile birlikte düşünülmelidir. Demek ki, uygulanabilirlik, icrailik içerisinde olan bir imkandır.<sup>600</sup>

İdari işlemlerin ve faaliyetlerin konusunun kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi ve kamu yararının gerçekleştirilmesi olması nedeniyle idareye birtakım menfaat ve ayrıcalıkların tanınması şartıdır. Bu ayrıcalıklara idare hukukunun pek çok alanında rastlanmakla birlikte yoğunluğunun en çok idari işlemlerde olduğu aşikardır. Bu menfaatlerin ve ayrıcalıkların başında idari işlemlerin **hukuka uygunluk karinesinden** yararlanmaları gelmektedir.<sup>601</sup> İdare kurumunun yegâne amacı kamu hizmetlerini gerçekleştirmek ve kamu yararını gözetmek olduğundan varlığı ancak bu görevleri yerine

<sup>594</sup> Atay, 2016, s.428.

<sup>595</sup> Çağlayan, 2015, a.422. Örneğin; üniversiteye kayıt yaptıran bir öğrencinin kayıt ile ilgili işlemleri tamamlandığı anda başkaca bir onaya gerek kalmaksızın işlem tamamlanır. Başka bir ifade ile kendiliğinden sonuç doğurur. Yıldırım, 2018, s.323.

<sup>596</sup> Erkut, 1990, s.119.

<sup>597</sup> Günay, 2015, s.124.

<sup>598</sup> Atay, 2016, s.448.

<sup>599</sup> Gözler, Kaplan, 2024, s.253; Gözler, İdare Hukuku Cilt I, 2019, s. 778-779.

<sup>600</sup> Yaşar, 2016, s.335.

<sup>601</sup> İsmail Uçar, "İdare Hukukunda Kamu Gücü Ayrıcalığı Kavramı ve Bir Kamu Gücü Ayrıcalığı Olarak Hukuka Uygunluk Karinesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:3, 2016, s.331-373.

getirdiği takdirde devam edecektir. İdarenin halihazırda tesis ettiği işlemlerin kamu yararı dışında başkaca bir amaç taşınması beklenemez. Bu nedenle, kamuya hizmet etmeye çalışan idarenin işlemleri hukuka uygun sayılmaktadır.<sup>602</sup> Hukukta karine, bir işlemin veya durumun aksi ispat edilinceye kadar hukuka uygun sayılması anlamına gelmektedir. Bu bağlamda bakılacak olunursa idarenin işlemleri aksi ispatlanana kadar hukuken geçerli kabul edilecektir. İdari işlemlerin hukuka uygun olmadığı sonucuna idare mahkemesinde açılacak olan bir iptal davası ile karar verilmektedir.<sup>603</sup>

Tekyanlılık, icrailik, re'sen icra edilebilirlik, hukuka uygunluk karinesinin mevcudiyeti ve benzeri pek çok noktada özel hukukta iş ve durumlardan ayrılan idari işlem kavramının unsurları da elbette özel hukukta var olan unsurlardan farklılıklar arz etmektedir. Bu sebeple idari işlemi unsurlarına ayırıp da incelemek yerinde olacaktır. İdari işlem beş unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olarak sıralanabilir.<sup>604</sup> Sayılan bu unsurlar gerek idari işlemin yapısı hakkında gerek idarenin iradesinin hukuka uygunluğu hususunda bilgi vermektedir.<sup>605</sup>

*Yetki unsuru:* Genel anlamda yetki, belirli bir organ veya makamlara verilen karar alma gücünü ifade etmektedir. Bu tanımdan hareketle yetkinin karşılığının yasaklama olduğu çıkarılabilir.<sup>606</sup> İdari işlemin yetki unsuru ise; bir kişinin, kurulun ya da organın idare namına bir irade göstermesi, beyanda bulunabilmesi ve karar alabilme gücünü ifade etmektedir.<sup>607</sup> İdari işlemler ancak hukuk aracılığı ile yetkilendirilmiş kişi, kurum ya da makamlarca harekete geçirilebilirler. Bir idare organı ancak ve ancak kendisine verilen bir yetki varsa o işlem hakkında harekete geçebilmektedir. Zira idare hukukunda aslolan yetkisizliktir.<sup>608</sup> Başka bir ifade ile yetki istisna, yetkisizlik kuralıdır. Bu sebeple yetkiler mutlaka dar yoruma tabi tutulmaktadır.<sup>609</sup> Yetki Anayasadan, kanunlardan veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinden doğabilmektedir. Nitekim bu durum Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri'ni bir kenarda tutarsak kanuni idare ilkesinin doğal bir sonucudur.<sup>610</sup> O halde idari makamlara ve organlara verilecek yetkileri önce Anayasa'ya, kanuna veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerine dayanmalıdır. Aksi halde ortada yetki açısından bir hukuka aykırılık, sakatlık meydana gelecektir. Olur da yetki konusunda bir sakatlık durumu söz konusu olursa, yetkiye ilişkin olarak ortaya çıkan bu sakatlık yetkili makamın daha sonradan onayı, icazeti, muvafakatı veya ilgisinin rızası olsa dahi düzeltilememekte,

<sup>602</sup> Atay, 2016, s.360. Danıştay 10. Dairesi Kararı, E:2013/7980, K:2016/1767.

<sup>603</sup> Çağlayan, 2015, s.422.

<sup>604</sup> İdari işlemin şekil şartlarında şekil ve usul unsurlarını ayrı olarak değerlendiren yazarlar da bulunmaktadır; “Şekil” ve “usul” birbirinden farklı olarak ele alınması gereken kavramlardır. İkisinin hukuki rejimi birbirinden farklıdır. Ayrıca şekil ve usul kurallarına uyulmamasının yaptırımları da farklılık arz etmektedir. Bknz; Gözler, İdare Hukuku Cilt I, s.937.

<sup>605</sup> Karahanoğulları, 2015, s.343.

<sup>606</sup> Yaşar, 2016, s.357.

<sup>607</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.375.; Delvolve, 1983, s.276.; Çağlayan, 2015, s.457.

<sup>608</sup> Yaşar, 2016, s.357.

<sup>609</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.376.

<sup>610</sup> Anayasanın 6. ve 123. maddelerinde yetkinin anayasadan veya kanunlardan sağlanacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Anayasa 6/2: *Hiçbir kimse veya organ kaynağını anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.* Anayasa 123/1: *İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*

hukuka uygun hale getirilememektedir.<sup>611</sup> Bu sebeplerden ötürü idari işlemin en önemli unsurlarının başında gelen yetki eğer dava konusu olursa, yetkiye aykırılıklar davanın her aşamasında taraflar tarafından ileri sürülebileceği gibi yine her aşamada re'sen de dikkate alınmaktadır.

*Şekil unsuru:* İdarenin düzgün, tarafsız ve güvenilir bir şekilde işlemde bulunması ilk önce usul ve şekil şartlarına bağlanmıştır. Şekil, işlemin görünüşü anlamına gelirken usul izlenilen yol olarak değerlendirilmektedir.<sup>612</sup> Kamu hukukunda, kişiler üzerine yükümlülük yükleyen, bazı ödevler doğuran iş ve eylemlerde ilgililerin farkındalığına sunmak ve üzerinde daha düzgün düşünebilmelerini sağlama gayesi ile bazı şekil kuralları bulunmaktadır. Kamusal iş ve eylemlerde şekil, kamu yararı amacına ulaşabilmek için en kıymetli araç olarak nitelendirilmektedir. Kamu düzenine ilişkin olan şekil unsurunda uyumsuzluk olması durumunda dava aşamasında davacı ileri sürmese dahi davanın her aşamasında re'sen dikkate alınmaktadır.<sup>613</sup> İdari işlemlerin kişiler nezdinde ağır sonuç doğurabilme durumlarının olması ve ortaya çıkabilecek uyumsuzlukların en aza indirilmesi açısından belirli şekil şartlarına bağlanmaları bir zorunluluktur.<sup>614</sup> Bu durum aynı zamanda idari işlemlerin ruhunda iyi idarenin varlığının da göstergesi olduğu şeklinde iddia edilebilir. İdarenin işlemlerinin belli başlı şekil şartlarına bağlı olması, idareyi daha dikkatli ve özenli bir şekilde davranmaya götürürken muhataplar özelinde ise idareye ve işleme duyulan güvenin arttırılmasına imkân vermektedir.<sup>615</sup> İdari işlem tesis edilirken hangi şekil ve usul şartlarına uyulacağına Anayasa ve yasalarca belirlenmiş olması ve işlemin buna göre tesis edilmesi idareyi şekil açısından bağlamaktadır.<sup>616</sup> Şekil unsurunun kural olarak nitelendirilmesinin bir nedeni idari işlemin varlığının ispat edilmesi ve işlemin hangi makam/merci tarafından yapılmış olduğunun bilinebilir olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>617</sup> İdari işlemlerin, kural itibari ile yazılı olarak yapılması esastır. Yazılı olması kuralı Anayasa 125. maddesinde “*idari işlemlere karşı açılacak davalarda süre yazılı bildirim tarihinden başlar*” ibaresi ile pozitif dayanağını bulmaktadır. Ayrıca genel bir şekil şartı olmasa dahi idari işlemlerin gerekçelendirilmesi gerekmektedir.<sup>618</sup> Bu ilke, işlemi gerçekleştiren idari mercii yönetsel işlemin dayanağı olan sebepleri açıklamaya, makul olgular sunmasına ve denetimde bulunmaya zorlamaktadır. İdarenin yalnızca şekil unsuru ile bağlanması dahi iyi idareye hizmet eden özellikleri içerisinde barındırmaktadır.

<sup>611</sup> Danıştay 1.Dairesi, E:1980/72, K:1984/155, Karar Tarihi: 5.7.1985. “*Yetki kurallarının, dar ve özel anlamda kamu düzenine ilişkin olduğu, idari işlemlerin en önemli unsurları arasında yer aldığı, yetki unsurlarındaki sakatlıkların sonradan verilecek onay ya da izinle giderilemeyeceği, bu nedenle idarenin yetki kurallarına sıkı bir şekilde uymak zorunda bulunduğu ve yetki kurallarının dar yorum ve uygulama yöntemlerine bağlı tutulması gerektiği idare hukukunun bilinen ilkelerindedir.*”

<sup>612</sup> Ancak İdari Yargılama Usulü Kanunu (Madde 2/1-a) yalnız şekil unsurunu ele aldığı ve usulü şeklin içerisinde aktardığı için bu çalışmada da usul unsuru şekil unsurunun içerisinde ele alınmıştır.

<sup>613</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.398.

<sup>614</sup> Onar, 1952, s.308.

<sup>615</sup> Yıldırım, 2018, s.374-375.

<sup>616</sup> Atay, 2016, s.492.

<sup>617</sup> Özay, 2004, s.491.

<sup>618</sup> Tekin Akılhoğlu, “Yönetsel İşlemlerde Gerekçe İlkesi” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 1982, s.15.



*Sebep unsuru:* Kanunilik ilkesinin tipik muamelesi sebep unsuru bakımından kendisini göstermektedir. İdare bu ilke doğrultusunda kendisini harekete geçirecek, hukuki veya maddi bir gerekçeye ihtiyaç duymaktadır.<sup>619</sup> İdarenin kendiliğinden harekete geçip işlem yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bir işlem veya eylemde bulunabilmesi için belli bir saikin var olması gerekmektedir.<sup>620</sup> Dolayısıyla idari işlemin sebebi, idareyi işlemde veya eylemde bulunmaya iten etkindir. Bu saik; bir hukuki işlem, maddi bir olay veya bir mevzuatın hükmü olabilir.<sup>621</sup> İdareyi harekete geçiren saikin hukuk devleti ilkesi gereği hukuka uygun olması gerekmektedir.<sup>622</sup> Aksi takdirde idarenin işlemi sebep unsuru açısından sakatlanacaktır. O halde idarenin bütün işlemleri kamu yararına yönelik bir nedene dayanma mecburiyetinde olup, idarece keyfî işlem yapılamamaktadır.<sup>623</sup> İdarenin bir işlemi gerçekleştirebilmesi için o işlemi yapmaya “yetkili” olması kâfi olmayıp aynı zamanda “sebebi” de olmalıdır.<sup>624</sup> O halde, idari işlemin sebepsiz olarak ifa edilemeyeceği ve kesinlikle bir nedeni esas alması gerektiği genel kanıyı oluşturmaktadır.<sup>625</sup> İyi idare açısından konuya yaklaşıldığında idareyi harekete geçiren husus hem kamu yararını hem de keyfilikten uzak bir idare anlayışını pekiştirmektedir. İdarenin bütün işlemlerinde önceden belli olan, objektif ve doğrulanabilir bir sebep unsurunun var olması<sup>626</sup> kararlarının ve uygulamalarının şeffaf, hesap verilebilir ve vatandaş odaklı olmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla, hukuka uygun ve gerekçeli bir sebep unsuruna dayalı idari işlemler, iyi idare ilkelerinin etkin bir şekilde uygulanmasına da hizmet etmektedir.

*Konu unsuru:* Geçerli bir hukuksal sebep neticesinde ortaya çıkan hukuksal sonuç, idari işlemin konu unsurunu oluşturmaktadır.<sup>627</sup> İdari işlemlerin hukuksal sonuçları, o işlemin “konu” unsurunu oluşturmaktadır.<sup>628</sup> İşlemin geçerli olabilmesi için sahip olduğu konunun mümkün ve meşru olması gerekmektedir. İdare hukukunda özel hukukta olduğu gibi irade özgürlüğü bulunmadığından, idari işlemin konusu önceden belirlidir.<sup>629</sup> Konu unsurunun tespit edilmesi idari işlemin kendisinden beklenen sonucun gerçekleşmiş olup olmaması ile ilgilidir. Bu sonucun elbette sebep ile uyumluluk göstermesi gerekmektedir.<sup>630</sup> Ayrıca idarenin işlemlerinin doğurduğu sonucun da kanunlara uygun

<sup>619</sup> Yaşar, 2016, s.376.

<sup>620</sup> “İdareye tanınan her yetkinin kullanılması, bir nedene dayanır. Bu nedenin de hukuk açısından geçerli bir sebep olması gerekir. İdare hukukunda, idari işlemin neden unsuru denildiğinde, idari işlemlerden önce gelen, idari işlemin dışında, idareyi böyle bir işlem yapmaya yönelten etkenler anlaşılır. İdari işlemin dayanağı olan neden işlemin bir tür gerekçesidir. Yönetimi işlem yapmaya yönelten dürtü, bir hukuksal işlem olabileceği gibi, bir olay da olabilir. İdari işleme neden olarak gösterilen hukuksal işlemin sakat olması veya olayın gerçeğe uygun olmaması yahut nitelendirilmesinde yanlışlık yapılmış olması, esas işlemi neden yönünden sakatlar.”. Danıştay 8.Dairesi, E:1989/504, K: 1990/913, 17.09.1990.

<sup>621</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.418.

<sup>622</sup> “İdarenin işlemleri sebepsiz olamaz. Bayram değil seyran değil eniştem beni niye öptü?” Özay, 2004, s.376.

<sup>623</sup> Günday, 2015, s.138; Çağlayan, 2015, s.488.

<sup>624</sup> Gözler, Kaplan, 2024, s.317.

<sup>625</sup> Çağlayan, 2015, s.490; Özay, 2004, s.376; Günday, 2015, s.156; Atay, 2016, s.481.

<sup>626</sup> Giritli, Bilgen, Akgüner, Berk, 2015, s.1278.

<sup>627</sup> Muhammed Göçgün, **İdari İşlemin Konu Unsuru**, On İki Levha Yayıncılık, 2017.

<sup>628</sup> Danıştay, E:1980/457, K:1981/952, 16.10.1982.

<sup>629</sup> Atay, 2016, s.507.

<sup>630</sup> Yaşar, 2016, s.380.

olması beklenmektedir. Bu uygunluk kanunlarda dayanağının var olması veyahut kanunlara aykırı olmaması şeklinde gerçekleşmektedir.<sup>631</sup>

İdari işlemlerin konusu imkânsız olduğunda, meşru bir nedene dayanmadığında, sebep ile konu arasında olması gereken illiyet bağının var olmaması durumunda ya da sebep ile konu unsuru arasında bir ölçüsüzlük bulunması halinde konu unsuru açısından sakatlık durumunun mevcut olduğu kabul edilmektedir. İdari işlemlerin konusu mümkün ve ulaşılabilir olmak zorundadır. Aynı zamanda sebep ile konu unsuru arasında sıkı bir ilişki bulunduğundan uyumlulukları şarttır. Önceden oluşturulan bu illiyet bağının bulunmaması durumunda işlemde hukuka aykırılık gerçekleşecektir. İlliyet bağının tek başına bulunması işlemi sakatlamama açısından yetmemekte aynı zamanda sebep ile konu unsurları arasında bir orantısızlığında da bulunmaması gerekmektedir.<sup>632</sup> Ayrıca mevzuatta düzenlenmeyen konunun var olması, geriye yürümezlik ilkesine aykırı bir konunun olması ya da kazanılmış hakların ihlaline neden olan bir konunun söz konusu olması durumunda da konu işleminin sakatlığında söz edilecektir.<sup>633</sup> İyi idare kavramı bu noktada kendisini göstermektedir. Sebep ve konu arasında bir illiyet bağının bulunması mecburiyeti, bu bağın orantısız ve ölçüsüz şekilde bulunmaması gerekliliği ve idari işlemin konusunun hukuka uygun olması haceti kötü idareyi engelleme çabalarıdır.

*Amaç unsuru:* Yapılan her idari işlemin bir maksadı bulunmakta olup, bu işlem ile ulaşılmak istenen amaç nihai sonuçtur.<sup>634</sup> İdari işlem ile ele alınan genel veyahut belirli bir kamu yararadır.<sup>635</sup> İdari işlemlerin ve faaliyetlerin genel gayesi kamu yararını sağlamaktır. İdarenin kamu yararı amacıyla bulunmayan herhangi bir işlem gerçekleştirilmesi düşünülemez.<sup>636</sup> Bu iyi idare gereği bir gerekliliktir. Kamu yararı amacı gütmeyen idari işlemler daha en baştan iyi idareyi ve ilkelerini zedeleyecektir. Kamu yararı ise toplumdaki kişisel veya toplumsal çıkarlar arasında kurulacak olan dengeyi ifade etmektedir. Bu çıkarlar arasında seçim yapılırken ya nicelik açısından ele alınmakta ya da uygarlık açısından değeri göz önünde bulundurulacaktır.<sup>637</sup> Amaç unsuru idari işlemin diğer unsurlarından bazı özellikleri itibari ile ayrılmaktadır. Nitekim amaç unsuru kişinin zihninden geçenler olduğundan objektif nitelikte değil sübjektif nitelikte olan bir unsurdur ve tespiti zordur.<sup>638</sup>

Amaç unsuru idari işlemi gerçekleştiren makamın veya kişinin o işlemde beklediği sonucu ifade etmektedir. Özel hukukta kişiler istedikleri gayelerini seçmekte serbestten kamu hukuku dolayısıyla idare hukukunda bu durum mümkün olmamaktadır. Bu sebeple tıpkı idari işlemin diğer

<sup>631</sup> Karahanoğulları, 2015, s.520-521.

<sup>632</sup> Gözler, Kaplan, 2024, s.322-327.

<sup>633</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.443-435.

<sup>634</sup> İsmet Giritli, "Türk Devlet Şurası İçtihatlarına Göre İdarenin yetki Saptırması, İdari Tasarrufların Maksat Unsurundaki Sakatlık", **İstanbul Hukuk Mecmuası**, cilt:21, Sayı:1-4, 2011, ss.81-174.

<sup>635</sup> Atay, 2016, s.509.

<sup>636</sup> Giritli, Bilgen, Akgüner, Berk, 2015, s.1276.

<sup>637</sup> Yıldırım, 2018, s.392.

<sup>638</sup> Murat Sezginer, **İdari İşlemlerde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1991, s.30-31.

unsurlarında söz edildiği gibi amaç unsurunda da asıl nokta kamu yararı gayesi ile hareket edilmesidir. Kamu yararı amacı dışında olan işlemler ve faaliyetler idari işlemi amaç unsuru açısından sakatlayacaktır.<sup>639</sup> Amaç unsurundaki hukuka aykırılığın tespit edilmesi diğer unsurlara göre daha zor olsa da imkânsız değildir. Bu unsurdaki hukuka aykırılığın tespiti için sebep unsurundan faydalanılmaktadır.<sup>640</sup> Amaç unsurundaki hukuka aykırılıklar; idari işlemlerin genel amacı olan kamu yararının farklı bir maksat güdülmesi, kişisel/şahsi çıkar hedeflenmesi, siyasi bir amaç güdülmesi, üçüncü kişileri koruma gayesinin bulunması şeklinde kendisini göstermektedir.<sup>641</sup>

### C. İDARE HUKUKU ESASLARI İLE VERGİ HUKUKU

Tüm benzerliklerine karşın vergi hukukunu idare hukukundan ayıran ve ayrı bir hukuk dalı olarak var olması gerektiğine dair özellikleri de içerisinde barındırmaktadır. İdarenin gerçekleştirdiği eylem, işlem veya tedbirler, genellikle muhatap olan kişilerin mali durumlarını dikkate alma niteliği taşımamaktadır. Bu sebeple vergi hukuku diğer hukuk dallarında olduğu gibi her ne kadar idare hukuku ile ilişkili bir hukuk dalı olsa da ondan da bir noktada ayrılmakta ve bağımsız bir karakter taşımaktadır.<sup>642</sup> Vergi hukuku kendi içerisinde az veya çok özgün kavramlar yaratabilmektedir. Bu kavramlar diğer hukuk dalları içerisinde var olsa bile vergi hukuku alanında vergilemeye özgü şekilde tamamen başka anlamlar taşıyabilmektedir. Örneğin; tüccar, esnaf, şirket vb. gibi kavramlar diğer hukuk dallarındaki karşılıklarına doğrudan denk düşmemekte ve bazen daha dar bazen de daha geniş olarak hukuk camiasında kendisine yer edinebilmektedir. Başka bir açıdan düşünülecek olunursa idare hukuku tarafından yasaklanan ya da ceza hukuku tarafından yaptırımı olan işlem ve eylemler vergi hukukunu yasadışı olmaları sebebi ile ilgilendirmemekte aksine vergilendirme işlemi tüm bunlara bakılmaksızın devam edebilmektedir.<sup>643</sup>

Vergi gibi vergilendirme işlemleri de özlerinde idare merci tarafından tesis edilen birer idari işlem niteliği taşımaktadır. Herhangi bir vergi ilişkisi önce vergiyi doğuran olay ile birlikte başlamaktadır. Dolayısıyla verginin kaynağını vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır.<sup>644</sup> Ardından bazı yöntemlere göre vergi borcu tarh edilmekte, ilgisine tebliğ edilmekte ve kesinleşmekte en son tahsil aşamasına geçilebilmektedir. Vergilendirme işlemleri “*organik ve fonksiyonel anlamda idare*”

<sup>639</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.435; “...*idari tasarrufların amacı kamu yararını sağlamak, kamu hizmetlerini müessir, istikrarlı, devamlı, intizamlı ve verimli olarak yerine getirmektir. Bu amaçlara yöneltilmemiş bu amaçlardan başka amaçları sağlamak gayesi güden tasarruflar maksat bakımından sakattır*”. Danıştay, E:1966/74, K:1972/14, 03.06.1972.

<sup>640</sup> Sezginer, 1991, s.83-94.

<sup>641</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.437-444; Çağlayan, 2015, s.505-508; Gözler, Kaplan, 2024, s.336-342; Günday, 2015, s.160-162.

<sup>642</sup> Akif Erginay, “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşları ile Münasebeti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3, 1973, s.679-680.

<sup>643</sup> VUK/ 9 –*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.*

<sup>644</sup> Yıldırım Taylar, **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, On İki Levha Yayıncılık, Ekim 2021, İstanbul, s.42.

bünyesinin içerisinde yer almakta ve vergi daireleri tarafından gerçekleştirilmektedir.<sup>645</sup> Vergilendirme işlemleri esasen vergi idaresi tarafından gerçekleştirildiği için bu işlemler her halükârda idare merciinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bir idarenin yaptığı işlemde gerek şekil şartı gerek amacından ne bekleniyorsa vergisel işlemlerden de onun beklenilmesi doğaldır. İdari işlemler kamu yararı amacına ulaşmak için idare tarafından tesis edilen işlemler ise vergi işlemleri de o kamu yararına ulaşmanın maliyetlerinin karşılanması şeklinde ifade edilebilmektedir.

Vergilendirme süreci içerisinde yer alan tarh, tebliğ ve tahsil işlemleri özleri bakımından birer idari işlem niteliğindedir. Sadece tahakkuk bir idari işlem niteliği taşımamaktadır.<sup>646</sup> Tahakkuk daha çok “kendiliğinden gerçekleşen bir olguyu belirleyen tespit” şeklinde ifade edilebilmektedir.<sup>647</sup> Dolayısıyla tarh, tebliğ ve tahsil birer idari işlem olduklarından, idari işlemler için söz edilen analizlerin bütünü bu üç işlem içinde geçerli olacaktır.<sup>648</sup> Vergilendirme sürecinin idari işlem niteliğindeki işlemlerinin başlangıcı tarh ile olmaktadır. Tarh işlemi niteliği gereği kesindir ve icrai işlem niteliği özelliklerini haizdir.<sup>649</sup> Aynı zamanda (sübjektif, öznel) bireysel bir işlem olup, genel düzenleyici bir işlem niteliği bulunmamaktadır. Başka bir ifade ile kişiler özelinde ayrı ayrı vergi borçları belirlenmektedir. Tarh, ilgisinin üzerinde bir vergi borcu tesis etmesi nedeniyle yükümlendirici ve tespit edici (belirtici) idari işlem sınıfına girmektedir. Doğası gereği vergilendirme işlemleri yükümlendirici idari işlem özelliklerine sahiptirler.<sup>650</sup>

Asıl işlem olan tarh işleminden evvel bazı hazırlık işlemleri bulunmaktadır. Hazırlık işlemleri (yoklama, vergi incelemesi, arama vb.) idareyi bilgilendirme amacı ile gerçekleştirilen ön işlemler niteliğindedir. Ancak tarhiyat için matrah tespitine yönelik esas hazırlık işlemleri yoklama ve vergi incelemesi aracılığı ile yapılmaktadır. İşlem neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporu ya da yoklama tutanağı vergi idaresine iletilmekte, idare de evraklardaki gerekçeler ve tespitler aracılığıyla vergilendirme ya da cezalandırma işlemini gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla hazırlık işlemlerinin için ortak amacının asıl işlem olan tarh işlemi meydana getirmek olduğu söylenebilmektedir. Diğer taraftan hazırlık işlemleri kesin ve yürütülmesi zorunlu niteliğe haiz olmadıklarından<sup>651</sup> iptal davasına da konu edilemeyeceklerdir. Hazırlık işlemleri karar merci makamı bağlamayan ancak bilgi verici ve aydınlatıcı

<sup>645</sup> Ege Şentürk, “İdari İşlem Teorisi Açısından “Verginin Tarhı””, **Yaşar Hukuk Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2023, s.404.

<sup>646</sup> Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 22.Baskı, 2022, s.111; Şentürk, 2023, s.408; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.116.

<sup>647</sup> Karakoç 2024, s.232.

<sup>648</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.90.

<sup>649</sup> Şulenur Göztepe, **İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, On İki Levha Yayıncılık, Ankara, Ocak 2021, s.32.

<sup>650</sup> Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.56; Günday, 2015, s.132.

<sup>651</sup> “...Davada, davacı tarafından, hakkında yapılmış bir tarh ve tahakkuk işleminin dava konusu edilmeyerek bu işlemlere hazırlayıcı mahiyette olan ve ortaklık kazancı ile katma değer vergisi matrahlarının takdir komisyonu tarafından re’sen takdir edilmesini .ng.ren inceleme raporu dava konusu edildiğinden dava konusu edilen kısmının tek başına kesin ve yürütülmesi gerekir nitelikte bir işlem mahiyetinde olmadığı gerek.esiyle davanın incelenmeksizin reddine, Danıştay 3.Dairesi, E:2010/5052, K:2012/3411, 06.11.2012.

özelliklere sahip işlemlerdir.<sup>652</sup> Bu sebeple bu işlemlerdeki hukuka aykırı durumlar sadece tarh işlemine karşı açılacak olan davada ileri sürülebilecektir.<sup>653</sup>

Tebliğ<sup>654</sup>, hakkında bir hüküm ifade eden bir yazının ilgisine önceden belirlenen usul ve şekillere uyumlu olarak iletilmesi, bildirilmesi anlamına gelmektedir.<sup>655</sup> Yazılı şekil esas olup ilgisine bildiriliş şekli önem arz etmektedir. Aksi takdirde tebliğde bir idari işlem olduğundan şekil şartlarına uyulmaması durumunda işlem sakatlıkla sonuçlanacaktır.<sup>656</sup> Tebliğ işlemine kadar gerçekleştirilmiş olan işlemler, idarenin içerisinde gerçekleşmekte ve tebliğ aracılığı ile muhatabının bilgisi dahiline girmektedir. Tebligatın muhatabına erişmesinde kullanılacak şekil ve usuller VUK içerisinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Tebligatın yapılması aynı zamanda idari ve yargısal sürelerin başlaması açısından da önem arz etmektedir.<sup>657</sup> Başka bir yandan tebligatın yapılması tarh ile tahakkuk arasında bir köprü oluşturmakta ve aracılık etmektedir.<sup>658</sup>

Tarh işlemi vergiyi tespit edip vergilendirme sürecini başlatırken, “hasıl etme, toplama” anlamlarına gelen<sup>659</sup> tahsil işlemi vergilendirme işlemleri zincir işlemler/ayrılabilir işlemler<sup>660</sup> niteliğinde olduğundan bu sürecin son halkasını oluşturmaktadır. Tıpkı ve tarh ve tebliğ aşamasında olduğu gibi tahsil işlemi de ayrı bir idari işlem niteliğine sahiptir. Dolayısıyla idari işlem teorisinde aranması gereken koşul ve özelliklerin hepsi tahsil işleminde de bulunacaktır. Bulunmadığı takdirde tahsil işleminde oluşacak olan yanlışlıklar idari yargının konusuna dahil olacaktır.<sup>661</sup> Tahsil işlemi de tarh işlemi gibi her vergi yükümlüsü için ayrı sonuç doğurduğundan bireysel (sübjektif, öznel) nitelikte bir idari işlemdir. Ayrıca vergi yükümlülerini ödemeye yönelik harekete geçiren bir işlem olduğundan yükümlendirici işlemler grubu içerisinde yer almaktadır. Var olan bir kamu borcunu dolayısıyla bir kamu ilişkisini sona erdirdiğinden inşai (yapıcı) bir işlem niteliğindedir.<sup>662</sup>

<sup>652</sup> Gözler, İdare Hukuku Cilt I, 2019, s.806.

<sup>653</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.99.

<sup>654</sup> Cihan Kanlıgöz, “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:40, Sayı:1, 1988, ss. 173-192.

<sup>655</sup> Devellioglu, 2002, s.1048.

<sup>656</sup> Göztepe, 2021, s.54.

<sup>657</sup> Onur Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:75, Sayı:1, 2017, s.178.

<sup>658</sup> “...idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemlerinin icraîlik niteliğinden yoksun usulî işlemlerden olduğu, asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilemeyeceği, tebligat işlemlerindeki noksanlıkların ancak duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl işlemlere karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve asıl idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebileceğine...” Danıştay 3.Dairesi, E:2011/4416, K:2014/849, 27.02.2014.

<sup>659</sup> Devellioglu, 2002, s.1022.

<sup>660</sup> “Zincir işlemler: Halka işlemler olarak da adlandırılmaktadır. Belirli ve nihai bir sonucu doğurma gayesi ile birbirini takip eden tamamlayıcı bir dizi işlemdir. Zincir işlemlerin iki temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar; işlemlerin birbirini tıpkı bir zincirim halkasıymış gibi izlemeleri ve aralarında hukuksal bir bağlantının mevcut olmasıdır. Ulaşılmak istenen esas işlem var olup, nihai işlem diğerlerinden baskın konumda yer almaktadır.” “Ayrılabilir işlemler: Yer aldıkları süreçten bağımsız olarak farklı hukuksal sonuçlar yaratabilen işlemler, söz konusu süreçten ayrılarak iptal davasına konu olmaktadır.” Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, No:51, 1990, s.121-130.

<sup>661</sup> Serkan Açar, **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.127.

<sup>662</sup> Özcan, 2017, s.181.

Vergilendirme işlemlerinin içerisinde barındırdığı idarilik ve idari işlem olmaları sebebiyle vergi hukuku ile idare hukuku arasındaki bir bağ açıklanabilmektedir. İdare hukukunun temel prensip ve kuralları vergi hukuku özelinde de çoğu zaman geçerliliğini korumakta, vergi kanunları farklı bir hüküm ya da fikir beyan etmediği sürece idare hukukunun kuralları korunmaktadır. Uyuşmazlık alanın vergi yargısının idari yargının içerisinde yer alması ve usul ve yöntemlerinin 2547 sayılı İYUK'a bağlanması bu ilişkinin en somut halini göstermektedir. Vergi idaresinin özünde bir idari kurum olması, iş ve eylemlerinin idare hukuku ile uyum içerisinde gerçekleşmesi, idari personelden idari işleme kadar tüm sürecin idare hukukunun içerisinde ve ona aykırı olmadan gerçekleştiği vergi hukukunun idare hukuku ile olan güçlü bağının sonucudur.

## D. VERGİ, VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ VE VERGİLENDİRME SÜRECİ

### 1. Genel Açıklama

İçinde bulunulan modern çağda devletlerin var etmeye çalıştığı gayelerin içinde toplumsal ve sosyal amaçlar da bulunmakta olup, bu unsurlar vazgeçilemez hale gelmiştir. Liberalizmin yaygın olduğu devletlerde dahi sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesine ciddi bir önem verilmektedir. Bu sebeple kamu harcamaları yüksek meblağlara ulaşmaktadır. Bu meblağların finanse edilmesi ise vergi ve vergi benzeri gelirler ile sağlanmaktadır.<sup>663</sup> Sahip olduğu bu nitelikten ötürü vergi, farklı yönleri ile bütün toplumu yakından ilgilendirmekte ve toplumsal hayatın mühim bir kısmını oluşturmaktadır. Mali durumlar, sosyal hayatın bir bölümü olarak, kademe kademe herkesi etkilediğinden toplumsal hayatın seyrini de değiştirmekte ve vergiyi üzerinde titizlikte durulması gereken bir konu haline getirmektedir. Bu sebeple tarafsız olan, tesadüfler içermeyen, herkes için aynı amaç doğrultusunda hareket eden, temel kurallara ve ilkelere riayet eden etkin bir mali sistemin varlığı, kamusal düzenin sağlanması ve korunması açısından önem arz etmektedir.<sup>664</sup>

Tarihsel sürece bakıldığında verginin tanımı dünden bugüne toplumun koşullarına ve yaşayış tarzına göre değişiklikler göstermiştir. Vergi, en basit tanımı ile, kamusal giderlerin karşılanması gayesiyle kanunlar aracılığı ile gerçek ve tüzel kişilerden mali güçleri doğrultusunda alınan karşılıksız iktisadi değerlerdir.<sup>665</sup> Verginin özelliklerinden ilki devletin hükümlerine dayanarak alınmasıdır. Dolayısıyla bu noktada “*vergi=hakimiyet*” şeklinde bir denklem kurmak yanlış olmayacaktır.<sup>666</sup> İkinci özelliği, verginin parasal olmasıdır. Önceki zamanlarda aynı olarak da alınan vergi günümüz modern

<sup>663</sup> Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, 2008, s.9.

<sup>664</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 13.Baskı, 2017, s.3.

<sup>665</sup> Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 2008, s.73.

<sup>666</sup> Mutluer, 2008, s.9

dünyasında parasal bir edim olarak varlığını sürdürmektedir. Vergi ödeyicileri, yükümlülerdir. Yükümlüler gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişiler veya tüzel kişiliğe sahip olmayan topluluklar da olabilmektedir. Vergiler, kamu giderlerini karşılamak üzerine alındıkları için vergilerin karşılığı doğrudan belirli bir işi yapmak veya gerçekleştirmek değildir. Bu durum verginin “karşılıksız” olması özelliğinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla karşılıksız oldukları için vergi ödeyenlere ödedikleri vergiler için doğrudan karşılık verilmesi durumu söz konusu değildir.<sup>667</sup> Cebren alınma, karşılıksız olma ve kamusal giderlerin finansmanında kullanılması nedeniyle alınan verginin bu özellikleri kamu hukukunun ögelerindedir. Vergi hukuku da kamu hukukunun bir dalı olması sebebiyle sayılan bu ögeler verginin ruhunda bulunmaktadır. Bütün bunlar neticesinde daha kapsamlı ve geniş bir vergi tanımı yapılmak istendiğinde vergi; “devletin veya devletin vergilendirme yetkisine sahip kurumlarının kamusal giderleri karşılamak amacıyla, mali gücü olanlardan bu güçleri doğrultusunda alınan, zorunlu, karşılığı olmayan ve kesin olan parasal ödemelerdir.”<sup>668</sup> Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergiler esas olarak kamu giderlerinin karşılanması amacı ile alınmakta olan zorunlu ve karşılıksız parasal değerleri ifade etmektedir. Devlet egemenliğine dayanarak topladığı vergiler aracılığı ile kamu harcamalarını finanse ederken bir yandan da modern devlet anlayışının yüklediği sosyal hukuk devleti gereklerini de yerine getirmek durumundadır. 1982 Anayasasının 2. maddesinde belirtildiği gibi Türkiye Cumhuriyeti bir sosyal hukuk devletidir. Dolayısıyla sosyal hukuk devletinin gereklerini vergiler aracılığı ile gerçekleştiren, kamusal yararı gözeten ve kamu ihtiyaçlarını gidermeye çalışan bir devlettir. Vergi konusu, 1982 Anayasa’nın 73. maddesinde “Vergi Ödevi” başlığı ile kendisine yer edinebilmiştir. İlgili madde;

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

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

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı’na<sup>669</sup> verilebilir.”*

73. maddede görüldüğü üzere verginin özellikleri birinci fıkradan anlaşılabilir. Metindeki “herkes” ifadesi verginin genelliğini belirtirken, “kamu giderlerini karşılamak”, “mali güce göre” verginin alınması gibi ibareler vergilerin diğer özelliklerini belirtmekte olup anayasal düzeyde

<sup>667</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, 2022, s.4-5.

<sup>668</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.84.

<sup>669</sup> 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16’ncı maddesiyle, bu fıkra da yer alan “Bakanlar Kuruluna” ibaresi “Cumhurbaşkanına” şeklinde değiştirilmiştir.

açıklama getirmektedir. Vergilerin mali güç gözetilerek alınması, vergilemede eşitlik ilkesinin uygulama aracı olarak ifade edilebilmektedir.<sup>670</sup> Maddenin ikinci fıkrası Anayasa'nın 2. Maddesini destekler niteliktedir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasının maliye politikaları aracılığı ile amaçlanması sosyal hukuk devletinin 73. maddeye yansımadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi ise 73. maddenin 3. fıkrasında anayasal dayanağa sahiptir. Bu sebep ile vergiler sadece kanunlar aracılığı ile konulmakta, değiştirilmekte ve kaldırılmaktadır. Ayrıca ilgili kanunlarda vergilerin bütün esaslarının belirtilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi daha önceden anayasada ve kanunlarda planlanmış ve belirli olan kural ve ilkelere göre alınmaktadır.<sup>671</sup>

Kanunilik ilkesi yalnızca vergiler üzerinde geçerli olmayıp aynı zamanda resim, harç ve benzeri yükümlülükler için de geçerlidir. Maddenin son fıkrasında ise vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarında yine kanunlarda belirtilen sınırlamalar içerisinde değişiklik yapma hakkı Cumhurbaşkanı'na verilmiştir. 73. maddenin 4. fıkrasının amacı ekonomik ve sosyal faaliyetlerde hızlı karar almak, modern çağ içerisinde çabuk hareket etme imkanını yaratmak ve sosyal devlet ilkesini gerçekleştirmeye çalışmaktır. Ancak, Cumhurbaşkanı'na bu noktada verilen yetkinin çok dikkatli kullanılması gerekmekte olup aksi halde vergi yükünü ortadan kaldırıcı veya yükümlülüğü çok ağırlaştırabilecek sonuçlar meydana gelebilecektir. Anayasada Cumhurbaşkanı'na verilen bu yetki kimi görüşler itibari ile yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesinin istisnalarından birisi olarak gösterilmektedir. Yasama organı kanunun bir yetkisini devrederken, anayasal yetki devri gereği yürütmenin bu noktada hangi çerçeve içerisinde işlem ve uygulamada bulunabileceği düzenlemeleri de belirtmek zorundadır.<sup>672</sup> Vergilerin kanuniliği ilkesi, yasama organının yürütme organı üzerindeki üstünlüğü gösteren ve sağlayan en etkili araçlardan bir tanesidir.<sup>673</sup>

Vergi kanunlarında vergiye ait bilgiler belirtilirken, verginin yükümlüsü, oranı, konusu, ödeme zamanı, matrahı ve vergiyi doğuran olayın şekli ve durumu da belirtilmektedir. Dolayısıyla vergi ilişkisi devlet ile yükümlü arasında yalnızca bir alacak-verecek ilişkisi olmayıp bir ödev ilişkisini içerisinde barındırmaktadır.<sup>674</sup> Bu durum her iki tarafa da belirli bazı sorumluluklar ve ödevler yüklemektedir. Bir tarafta egemenlik gücüne dayanan vergi alacaklısı devlet bulunurken, diğer tarafta devlet otoritesini kabul eden vergi ödeyicisi konumunda olan vergi yükümlüsü yer almaktadır. Devlet, vergileri idari kurum ve kuruluşları aracılığı ile toplamaktadır. Kendisine vergilendirme yetkisi tevdi edilmiş olan bütün merkezi ya da yerel kurumlar vergi alacaklısı olarak sorumludur. O halde, vergilendirme

<sup>670</sup> Ömer Faruk Batirel, "Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:10, Sayı:20, Güz 2011, s.23.

<sup>671</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2015, s.46-47.

<sup>672</sup> Teziç, 2012, s.38.

<sup>673</sup> Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.100.

<sup>674</sup> Şafak Çomaklı, Ahmet Ak, Zülküf Ayrangöl, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014, s.34-35.



yetkisinin asıl sahibi devlet olduğundan egemenlik gücüne dayanarak vergi salma yetkisi de devlete aittir. Devletin sahip olduğu bu güç merkezi idare tarafından kullanabileceği gibi yukarıda da belirtildiği üzere anayasal sınırları belirli olmak koşuluyla mahalli idarelere de devredilebilmektedir.<sup>675</sup>

Vergi alacaklısı konumunda bulunan kamu idareleri; “vergi dairesi” olarak yükümlünün karşısında yer almaktadır. Dolayısıyla vergilendirme süreci içerisinde mükellef ile bağlantıda olan vergi dairesidir. Vergi Usul Kanunu’nun 4. maddesine göre vergi dairesi; “... *mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire*” şeklinde tanımlanmış ve görevleri belirtilmiştir.<sup>676</sup> Bu kurum ve kuruluşların karşısında da vergi borçlusu konumunda bulunan vergi mükellefi yer almakta ve yine Vergi Usul Kanunu içerisinde 8. maddede; “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükellefleri kanunlarda sayılmakta hangi verginin mükellefinin kim veya kimler olduğu açıkça belirtilmektedir. Bu tanımdan hareketle her bir verginin bir mükellefi bulunmaktadır ve kimlerin vergi mükellefi olacağı kanunlar tarafından bildirilmektedir. Mükellefin üzerine yüklenen ödev, üzerine düşen parasal vergi borcunun kamu idaresine ödenmesidir. Mükellefler üzerlerine düşen vergi borçlarından tüm malvarlıkları ile sorumludurlar. Ayrıca vergi mükellefi olabilmek için fiil ehliyeti şartı bulunmamakta sadece hak ehliyetinin bulunması yeterli olmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunları açısından mükellef veya vergi sorumlusu olabilmenin tanımı olan “vergi ehliyeti” gerçek kişilerde doğum ile başlayıp ölüm ile sona ererken, tüzel kişilerde tüzel kişiliğin kazanıldığı anda başlayıp tüzel kişiliğin sona erdiği noktada ortadan kalkmaktadır.<sup>677</sup>

## 2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergileme işlemi sade veya basit bir işlem olmayıp içerisinde pek çok husus ve konu barındıran uzun bir süreç içerisinde gerçekleşen bir işlemdir. Vergileme işleminin gerçekleşebilmesi ve ortada bir vergi olduğundan söz edebilmek için aslında üç temel hususun bulunması gerekmektedir. Verginin mükellefi ile konusunun belirli olması ve konu ile mükellef arasında ortaya vergi yükünü çıkarabilecek bir ilişkisinin bulunması/kurulmasıdır.<sup>678</sup>

Verginin konusu, vergi kanunları gereğince üzerinden vergi alınan doğrudan veya dolaylı olarak verginin kaynağı durumundaki ekonomik unsurdur. Kanunilik ilkesi gereğince verginin konusunun vergi kanunları tarafından belirlenmiş olması gerekmektedir. Bu sebeple vergiler isimlerini genellikle

<sup>675</sup> Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 12.Baskı, Ankara, 2020, s.54.

<sup>676</sup> Tosuner, Arıkan, 2015, s.47-49.

<sup>677</sup> Akif Erginay, **Vergi Hukuku-İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Turhan Kitabevi, 11.Baskı, Ankara, 1984, s.60-66; Öner, 2020, s.61.

<sup>678</sup> Kâmil Mutluer, Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi,4.Baskı, Ankara, 2014, s.101-102; Mutluer, 2008, s.123.

konuları üzerinden almaktadır. Vergiye konu olacak olan iktisadi unsur farklı şekillerde veya farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir.<sup>679</sup> Verginin konusunun gelirin elde edilmesi, mal ve hizmet olabilmesinin yanında üretim veya tüketim faaliyetleri de vergiye tabi konulardan olabilmektedir.<sup>680</sup> Türk vergi sisteminde de her konu veya fiil üzerine vergi konulması mümkün olmakla birlikte Anayasa gereği vergilerin mali güç ile uyumlu şekilde yükümlendirilmesi esastır. Dolayısıyla Anayasa’da soyut olarak ifade edilen mali güç kavramının karşılığı gelir, servet ve harcama aracılığı ile somut hale getirilmektedir.

Verginin konusu genel ve soyut niteliğe sahip bir kavram olduğundan her vergi için yapılan genel bir vergi tanımı ile pek karşı karşıya kalınmamaktadır. Yasama organı her vergi için ayrı ayrı verginin konusunu belirtmeyi daha uygun bulmuştur. Bu sebeple her vergi kanununun genellikle ilk maddelerinde düzenlediği verginin konusu açık bir şekilde ifade edilmektedir.<sup>681</sup> Verginin konusu verginin temel ve kurucu öğelerinden olması sebebiyle konusu belirli olmayan bir verginin konulmasından ve tahsil edilmesinden söz edilemez. Bu şekilde bir vergi tahsilatı yapıldığında kanunilik ilkesi büyük ölçüde sakatlanmış olacaktır. Anayasa Mahkemesi’nin verginin konusunu belirlemeyi Bakanlar Kurulu’na bırakan kanunu iptal eden kararları mevcuttur.<sup>682</sup>

Verginin borcunun doğabilmesi için verginin konusunun var olması yeterli bir sebep değildir. Vergi mükellefinin vergi konusu ile kanunun öngördüğü bir biçimde ilişki kurmuş olması gerekmektedir. Arada kurulan bu ilişkiye “*vergiyi doğuran olay*” adı verilmektedir.<sup>683</sup> O halde vergiyi doğuran olay idari işlem teorisi açısından vergiyi doğuran olayın sebep unsuru niteliğindedir.<sup>684</sup> VUK’un 19. maddesine göre vergiyi doğuran olay; “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*” şeklinde açıklanmıştır. VUK’un vergiyi doğuran olay tanımında görüldüğü üzere verginin ortaya çıkmasına neden olan olayların ne olduğu belirtilmemiş yalnızca hukuksal olarak ortaya

<sup>679</sup> Bedi Necmettin Fezzioglu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)”, *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1-4, 1952, s.63.

<sup>680</sup> Akdoğan, 2017, s.41.

<sup>681</sup> Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, 21.Baskı, Ankara, 2018, s.87.

<sup>682</sup> “*Anayasanın 61. maddesinin ikinci fıkrası gereğince vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. 1267 sayılı Kanun, Anayasa’nın 61. maddesinde gösterilen kanun niteliğinde değildir. Kanunların maddi bakımdan genel, objektif, gayrişahsi ve daimî karakteri haiz olması lazımdır. Bu kanun ise şeklen bir kanun niteliğini taşımaktadır. Hangi konulara uygulanacağı Bakanlar Kuruluna bırakıldığı cihetle genel değildir. Hangi konulara uygulanacağı hangilerine uygulanmayacağı meçhul olduğundan objektif değildir. Bugün uygulanıp yarın kaldırılabilceğinden daimî değildir. Oran ve yükümler belli olmadığından kanun bir vergi kanununun ihtiva etmesi gereken esaslardan da yoksundur. Böylece hukukun genel kurallarına ve Anayasa’nın ikinci maddesine uygun değildir. Yine bu kanun Anayasanın mali güce göre vergi alır ilkesine de aykırıdır. Anayasa Mahkemesi «mali güç» esasının bir direktif teşkil edecek şekilde kanunda yer almasının, bunu uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmamasının zorunlu olduğunu belirtmiştir. 1267 sayılı Kanunla biçimsel bir kanun yapılmakta gerçekte kanun yapılmayarak kanun yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna devredilmektedir. Kanun yapmak, değiştirmek ve kaldırmak Türkiye Büyük Millet Meclisine aittir. Bu yasama yetkisi devredilemez. Hiçbir kimse veya organ, kaynağını Anayasa’dan almayan bir devlet yetkisi kullanamaz. Şu duruma göre kanunun tümü Anayasa’nın 2., 4., 5., 6., 8., 61. Ve 64. maddelerine aykırıdır.*” Anayasa Mahkemesi, E:1970/55, K:1971/57, 15.06.1971.

<sup>683</sup> Kırbaş, 2018, s.89.

<sup>684</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.89.

çıkarcacağı sonucun ne olacağı verilmiştir. Madde içeriğine göre vergi kanunlarının her biri yükümlülük getirdiği vergi konularında vergiyi doğuran olayın ne olduğunu kendisi tanımlayacaktır. Vergiyi doğuran olay bir yandan mükellef açısından vergi borcunu ortaya çıkarırken, vergi idaresi açısından da vergi alacağını meydana getirmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kimse vergi mükellefi konumuna gelmektedir ve soyut olan vergi borcu kişiselleşerek mükellefi ile bir bağlantı kurulmuş olunur. Bu sürecin doğal sonucu olarak vergi mükellefi sıfatına haiz olan kişinin vergi idaresi karşısında maddi ve şekli yükümlülükleri de vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde başlamaktadır.<sup>685</sup>

Vergi kanunlarında düzenlenmiş olan hüküm vergilemenin hukuki sebebinin oluştururken, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi vergilemenin maddi sebebinin oluşturmaktadır. “*Vergiyi doğuran olay hangi anda gerçekleşmişse, o anda yürürlükte olan yasanın uygulanması gerekir.*”<sup>686</sup> Bu durumda istisna, muafiyet, oran veya indirim gibi hususlar uygulanırken vergiyi doğuran olayın tarihi önem arz etmektedir.<sup>687</sup> Ayrıca vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin net olarak bilinmesi yürürlükteki kanunun uygulanmasının yanında zamanaşımı<sup>688</sup> sürelerinin başlaması ve vergilendirme döneminin saptanması açısından da önem arz etmektedir.<sup>689</sup>

Gündelik hayatta somut bir şekilde oluşan olayın vergi kanunları içerisinde soyut olarak belirtilmiş vergiyi doğuran olay ile örtüşmesi neticesinde tipiklik meydana gelmektedir. Farklı bir ifade ile somut bir olay/durumun vergi hukuku ile ilişki içerisinde bulunabilmesi için belirli aşamaların sağlanması gerekmektedir. Bu aşamalar; soyut normun tespit edilmesi, somut olayın tespit edilmesi ve tipikliğin sağlandığının teyit edilmesidir. Bu aşamaların neticesinde vergi doğmuş olmakta ve kişi vergi dairesi karşısında vergi mükellefi sıfatına haiz olmaktadır. Ardından vergi dairesinin vergilendirme süreci başlamaktadır.<sup>690</sup> Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağı tahsil edilebilecek aşamaya erişmemektedir. Bu borcun ödenebilecek bir borç haline dönüşmesi vergi dairesinin vergilendirme sürecindeki tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarını tamamlaması ile mümkün olmaktadır.<sup>691</sup> O halde vergiyi doğuran olay tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin ön şartını<sup>692</sup> oluşturmaktadır.<sup>693</sup>

<sup>685</sup> Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2008, s.86-87.

<sup>686</sup> Danıştay 13. Dairesi, E:1974/2354, K:1975/3463, 20.11.1975.

<sup>687</sup> Karakoç 2024, s.257-258.

<sup>688</sup> Tahakkuk zamanaşımı vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır.

<sup>689</sup> Öner, 2020, s.119-120.

<sup>690</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.111; Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2008, s.87.

<sup>691</sup> Mutluer, Dayanç, 2018, s.105.

<sup>692</sup> Anayasa Mahkemesi, E:1988/9, K:1988/28, 26.12.1988. “*Vergi yükümlülüğü vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması, vergi yükümlülüğünün bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan, beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır.*”

<sup>693</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, 2022, s.162-163.

Her bir vergi için vergiyi doğuran olayın doğru bir şekilde tespit edilmesi ve dikkate alınması önem arz etmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın kanunlarca belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü vergiyi doğuran olay vuku bulmadığı halde idarenin kanunsuz bir şekilde vergi salması durumu, vergilendirme işlemini sakatlayacaktır.<sup>694</sup> Aynı zamanda idarenin kötü yönetimine neden olması kaçınılmazdır. Bu sebeple her vergi kanununda vergiyi doğuran olayın ne olduğu açık bir şekilde belirtilmiştir.<sup>695</sup>

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmak için, başka bir ifade ile vergi yükümlülüğü altına girebilmek için kanuni ehliyetin şart olmadığı gibi vergiyi doğuran olayın kanunlar tarafından yasaklanmış olması da vergi borcunun doğumuna engel olmamaktadır. Yasak faaliyetler neticesinde kazanılan gelir ve kazançlar “diğer kazanç ve iratlar” olarak vergilendirmeye tabi tutulacaktır.<sup>696</sup> Yasak olan iş ve eylemlerin vergilendirilmesi vergilemede adaleti sağlama gayesi ile uygulanmaktadır. Aksi takdirde bu iş ve eylemleri icra edenler “herkes”in vergi ödemesini öngören vergilemede genellik ilkesine ve kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir.<sup>697</sup> Bu durum VUK 9/2’de kanun içerisinde de hüküm altına alınmıştır; “*Vergiyi doğuran olayın kanunlarca yasaklanmış olması vergi mükellefiyetini ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz ve vergilendirmeye engel oluşturmaz.*” Kanuna uygun hareket eden mükellefler olağan şekilde vergiye tabi edilirken bir işlemin veya eylemin sırf kanunlar tarafından yasaklanmış olması sebebiyle gelir elde eden kişi arasında eşitsizlik çıkacak olup vergilendirilmemesi beklenemez.<sup>698</sup> O halde kişilerden beklenen hayatın olağan akışında hukuka uygun iş ve hareketler olsa da vergilendirme işleminin yapılabilmesi için mutlak bir suretle vergi konusu eylemlerin hukuka uygun olması beklenmemektedir.<sup>699</sup>

### 3. Vergilendirme Süreci

#### a. Genel Açıklama

İdarenin vergi yükümlüsünden vergiyi tahsil etmesi birbirini belirli bir sıra içerisinde izleyen pek çok işlemin yapılması şeklinde gerçekleşen bir muameledir.<sup>700</sup> Vergiyi doğuran olay ile başlamış olan

<sup>694</sup> Çomaklı, Ak, Ayrangöl, 2014, s.129-130.

<sup>695</sup> Gelir vergisinde gerçek kişilerin gelir elde etmesi, Kurumlar vergisinde sermaye şirketleri ve diğer kurumların kazanç elde etmeleri, Katma değer vergisinde satıcının bir malı teslim etmesi veya hizmeti ifa etmesi, Emlak vergisinde bir gerçek ya da tüzel kişinin bir gayrimenkule sahip olması, Motorlu taşıtlar vergisinde bir gerçek veya tüzel kişinin adına sicile tescil edilmiş kara veya hava taşıtına sahip olması, Veraset ve intikal vergisinde kişilerin ölün veya bağış yoluyla ivazsız bir şekilde mal edinmesi, Damga vergisinde gerçek ya da tüzel kişilerin kanunda yazılı sözleşme ve diğer kağıtları imzalaması vb.

<sup>696</sup> Tosuner, Arıkan, 2015, s.78.

<sup>697</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.9.

<sup>698</sup> “... ..kaçak eşya ticareti yapan ya da kumar oynayarak gelir elde eden kişilerin bu faaliyetlerini, ilgili kanunlarla yasak edilmiş olup, adli ve idari yönden suç işlemekle beraberleri faaliyeti nedeniyle elde ettikleri gelirlerden dolayı, mükellef veya vergi sorumlusu sayılacakları...” Danıştay 4.Dairesi, 3259/1115, 10.03.1973.

<sup>699</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.111-112; Mutluer, Dayanç, 2018, s.104; Akdoğan, 2017, s.44.

<sup>700</sup> Özay, 2004, s.549.

vergilendirme işlemleri verginin ödenmesi başka bir ifadesi ile tahsil edilmesi ile birlikte sona ermektedir. Vergilendirme işlemlerinin belirli bir zamana yayılmış olması bir süreç olduğundan bu işlemlere “vergilendirme süreci” adı da verilmektedir. O halde vergilendirme sürecindeki işlemlerden bir önceki işlem bir sonraki işlemin sebebini oluşturmaktadır. Art arda gelen bu işlemlerin ortak gayesi esas işlem olan tahsil işlemini gerçekleştirip vergiyi yükümlüden almaktır. Asıl olan tahsil işleminin gerçekleşmemesi durumunda, bu aşamaya kadar olan diğer vergileme işlemlerinin hukuksal varlıklarının bir önemi kalmayacaktır. Bir dizi işlem olan vergilendirme süreci idari işlem kuramı çerçevesinde zincir işlem ve ayrılabilir işlemler yönünden ele alınmaktadır. Ancak VUK özelinde vergilendirme işlemleri ayrılabilir işlemler çerçevesinde işlenmektedir.<sup>701</sup> Sürecin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşaması olarak ele alınması ve vergilendirme işleminin sonuçlanması vergilendirme sürecinin dar anlamını ifade etmektedir. Başka bir ifade ile dar anlamı ile vergilendirme süreci, verginin hesaplanmasından tahsil edilmesine kadar olan idari işlem sürecini tanımlamaktadır.<sup>702</sup>

Geniş anlamı itibari ile vergilendirme süreci ise devletin vergi toplama faaliyetlerini düzenleyen tüm idari, hukuksal ve ekonomik süreci kapsamaktadır. Bu süreç, yalnızca verginin hesaplanmasından tahsil edilmesine kadar olan dar kapsamlı işlemleri değil, vergi politikalarının belirlenmesi, vergi yükümlülüklerinin yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için bilgilendirilmesi ve vergi uyumu gibi daha geniş kapsamlı bir yapıyı içinde barındırmaktadır. Bu süreçte bir yandan vergi yükümlülüklerini yerine getiren bir vergi yükümlüsü bulunurken diğer yandan süreç içerisinde yükümlünün haklarını gözeten ve kendi üzerine düşen sorumlulukları yerine getiren bir vergi idaresi yer almaktadır. Dolayısıyla vergilendirme süreci geniş anlamı ile ele alındığında vergilendirme yükümlülüklerinin her iki taraf içinde belirlenmesi, uygulanması süreçlerinin tümünü içermektedir. Bu kapsam itibari ile vergiye uyum vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini ve idarenin süreç içerisindeki şeffaf, adil, hesap verebilir ve katılımcı bir yapısı sayesinde oluşabilecektir. Dolayısıyla vergi politikalarının adil ve anlaşılır bir biçimde düzenlenmesi, yükümlü haklarının korunmasını sağlayacak yasal ve idari mekanizmaların oluşturulması, vergi idaresinin şeffaf bir biçimde çalışması gibi hususlar geniş anlamda vergilendirme sürecinin içerisinde barınmaktadır.

## **b. Tarh**

Vergi borcu, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan bir borçtur. Ancak vergi borcu vergiyi doğuran olay neticesinde “ödenebilir” veya “alınabilir” niteliğe sahip değildir. Bu durumuna gelebilmesi için vergi idaresinin bazı işlemler gerçekleştirilmesi gerekmektedir.<sup>703</sup> Vergiyi doğuran

<sup>701</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.177.

<sup>702</sup> Özay, 2004, s.549.

<sup>703</sup> Kırbaş, 2018, s.107.

olayın sonucunda bu durumun vergi kanunlarına göre, vergi idaresinin bilgisine sunulması ve idarece verginin oluşup oluşmadığının tespitinin yapılması, oluştuysa vergilendirme sürecinin takibinin vergi idaresi tarafından yapılması gerekmektedir. Vergi idaresi vergiyi doğuran olay ile ilgili bilgiyi edinmesi neticesinde, kanunlarca belirlenmiş olan matrahları kullanarak verginin hesaplamasını başka bir ifade tarhını gerçekleştirecektir. Verginin hesaplanması daha önceden belirlenmiş olan matraha yine kanunlarca belirlenen oran ve ölçülerin uygulanması işlemidir. Burada özellik arz eden husus, verginin hesaplanması işleminin vergi idaresi tarafından yapılmasıdır.<sup>704</sup> O halde ilke olarak vergiyi tarh etme yetkisi vergi idaresine ait bir yetkidir. Vergi yükümlüsü kendi vergisini kendisi tarh edemez.<sup>705</sup> Vergi idaresi kendi üzerine düşen tarh işlemini gerçekleştirmek zorundadır. Bu noktada idare seçimlik hakka veya işlemi yapmama özgürlüğüne sahip değildir. Kanun neticesinde idarenin bir işlemi yapmak zorunda kalması durumunda idare açısından “bağlı yetki” söz konusudur. O halde idarenin tüm görevleri ve unsurları kanunların kendisine verdiği yetkiyi kullanarak üzerine düşen ödevi yapmaktan ibarettir. Vergilendirme açısından da vergiyi doğuran olay gerçekleşip vergi borcu ortaya çıkmışsa idareye düşen tarh işlemini yapıp vergi borcunu somutlaştırmaktır.<sup>706</sup>

Vergi yükümlülüğü, bir kişiyi, kanunlar nezdinde vergi olarak nitelendirilen bir parasal değeri devlete ödemekle ödevlendiren buna zorlayan hukuksal bir ilişkidir. Vergi kanunları bir yükümlülüğün doğmasını vergiyi doğuran olaya, vergi mevzuuna bağlamışlardır. Bu kişiler nezdinde vergi yükümlülüğü ortaya çıktıktan sonra parasal borcun (vergi borcunun) tesbiti işlemi yapılmalıdır.<sup>707</sup> Başka bir ifade ile kanunen meydana gelmiş bir vergi borcunun soyut halden çıkarılıp somut hale getirilmesini sağlayan işlem tarh işlemidir.<sup>708</sup> Tarh, VUK 20. maddesinde açıklanmış olup madde hükmü şu şekildedir; “*Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.*” Dolayısıyla verginin tarhı neticesinde vergiyi doğuran olay sonucu ortaya çıkan verginin miktarı belirlenmektedir. VUK 20’ye göre bir vergi tarhiyatının gerçekleştirilmesi için verginin matrahı ile bu matraha uygulanacak olan vergi tarifesinin ve oranlarının bilinmesi gerekmektedir. “...tesbit eden idari muameledir” kısmıyla tarh işleminin bir idari işlem niteliğinde olduğu kanun metninde de belirtilmiştir.

---

<sup>704</sup> Akdoğan, 2017, s.63.

<sup>705</sup> Bu durumun bir istisnası da posta ile gönderilen beyannamelerdir. Bu beyannamelerde mükellef ödenecek vergiyi kendisi hesaplamaktadır. Ancak bu hesaplama nihai bir hesaplama niteliğinde değildir. Mükellefin hesaplamasında bir yanlışlık yapılması durumunda vergi idaresi bu yanlışlığı giderecektir. Mutluer, Dayanç, 2014, s.107-108. Verginin tarhının kural olarak vergi idaresi tarafından yapılması gerekse de

<sup>706</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.181.

<sup>707</sup> Erginay, 1984, s.79-80.

<sup>708</sup> Öner, 2020, s.120.

Dolayısıyla idari işlem teorisinde idari işlemler için geçerli olan unsurların her biri tarh işlemi açısından da geçerli olacaktır.<sup>709</sup> Tarh işleminin tüm bunlar neticesinde özellikleri şu şekilde sıralanabilir;<sup>710</sup>

- Tarh işlemi her vergi yükümlüsü özelinde ayrı ayrı tesis edilen bir işlem olması nedeniyle sübjektif(bireysel) niteliğe sahip olan bir işlemdir.
- Vergi tarhının neticesinde kişilere ek bir yükümlülük gelmesi nedeniyle yükümlendirici idari işlem niteliğine sahiptir.
- Vergiyi doğuran olay yapıcı (inşai) karaktere sahip bir işlemken, tarh işlemi bu karaktere haiz değildir.
- Tarh işlemi belirtici (tespit edici) bir işlemdir.
- Tarh işlemi asli bir işlemdir. Kesin ve yürütülmesi zorunlu (lazımülicra) bir işlem niteliğine sahiptir.
- Bir idari işlem olması nedeniyle yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden bir sakatlık söz konusu olduğunda mahkemeden iptali istenebilmektedir. Eğer mahkeme işlem hakkında iptal kararı verirse, işlem hukuk aleminden silinmektedir.

Verginin tarhının biçimsel açıdan önemli sonuçları bulunmaktadır. Verginin tarhı kurucu işlem olmamasına karşılık, vergi idaresi tarafından vergi borcunun yükümlüye yüklemesi, vergi alacağını yürürlük gücüne erişirmesi önce tarh işleminin gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bu sebeple maddesel olarak kurucu niteliğe sahip olmayan tarh işlemi, biçimsel açıdan icrai nitelik taşımaktadır.<sup>711</sup>

Ayrılabilir işlemler kuramına göre tarh işlemi, vergilendirme sürecinde asli işlem olan tahsil işleminin hem hazırlayıcısı hem de sebebidir. Tarh işlemine karşı tahsil işleminden bağımsız olarak dava açılabilir. Bu durum kanun koyucu tarafından öngörülmemiş olsa dahi ayrılabilir işlem kuramına göre yine tarh işlemine karşı ayrı bir dava açılacaktır.<sup>712</sup> Eğer vergilendirme süreci zincir işlem kuramına göre ele alınsaydı zincir işlemin son halkası olan esas işlemde önceki bütün ara işlemlerde yaşanan sakatlıklar asıl işlemin tamamlanmasından sonra asıl işleme karşı açılacak olan bir davada ileri sürülebilecekti. Oysa ayrılabilir işlem kuramına göre asıl işlemin tesis edilmesi beklenmeden önceki aşamada bulunan işlemlerdeki sakatlıklar kendi aşamalarında dava konusu edilebilmektedir.<sup>713</sup>

Tarh işlemi, vergi yükümlüsünün vergi borcunu belirlediğinden ve üzerine bir yükümlülük getirdiğinden ötürü bu sürecin iyi idare kavramına ve ilkelerine göre yürütülmesi oldukça büyük önem arz etmektedir. Vergiler, yapıları gereği kişilerin mali özgürlüklerine yapılan en keskin müdahale olması

<sup>709</sup> Tosuner, Arıkan, 2015, s.83-84.

<sup>710</sup> Çomaklı, Ak, Ayrangöl, 2014, s.131; Öner, 2020, s.119-120; Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.180-183; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.89; Karakoç, 2024, s.262.

<sup>711</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, 2022, s.167-168.

<sup>712</sup> Açar, 2009, s.152-153.

<sup>713</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.179.

nedeniyle, vergi borcunun belirlenmesi süreci olan tarhın da hukuka ve iyi idareye uygun şekilde yürütülmesi icap etmektedir. İyi idarenin önemli noktalarından olan hukuki belirlilik ilkesi, tarh işleminin açık, anlaşılır ve öngörülebilir bir şekilde gerçekleştirilmesini hedeflemektedir. Vergi yükümlülerinin hangi matrahlar üzerinden ne kadar vergi borçlarının oluşacağını belirli olması hem hukuki güvenlik hem de idareye duyulan güven açısından kritik role sahiptir. İdarenin tarh işlemini gerçekleştirmeden vergi yükümlüsüne bilgi sunması ve hesaplama yöntemlerini açık bir şekilde kişiler ile paylaşması bu güveni pekiştirecektir. Aynı zamanda tarh sürecinin şeffaf olmasını da sağlayan bu durum iyi idare açısından önem arz etmektedir. Özellikle beyana dayanan vergi sistemlerinde vergi yükümlülerinin idareye gelir durumlarını kendilerinin beyan etmesi, tarh işlemine yükümlüyü de dahil ederek katılımcı bir süreç oluşturma açısından atılan önemli bir adım niteliğindedir. Vergilendirme sürecinin ilk basamağını oluşturan tarh işleminin iyi idare felsefesine uygun bir şekilde yönetilmesi tüm vergilendirme sürecinde vergi yükümlüsü ile idare arasındaki ilişkiyi güçlendirerek vergiye gönüllü uyumu da teşvik edecektir.

### c. Tebliğ

Vergilendirme sürecinde bir sorun yaşanmaması, sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için vergi idaresi tarafından tarh edilmiş olan verginin ilgisine başka bir ifade ile verginin yükümlüsüne yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir<sup>714</sup> Tebliğ bir açıdan da vergi yükümlüsünü vergisini ödemeye çağırma<sup>715</sup>dır. Yapılacak olan bu bildirim iki husus açısından önemlidir. Birincisi, idare tarafından hesaplanmış olan vergiden vergi yükümlüsü haberdar olmaktadır. Vergi ödevlerinin sürdürülebilmesi için vergi yükümlüsünün üzerine düşen vergi borcunu bilmesi gerekir. İkincisi ise, vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatın sonucunu vergi yükümlüsüne bildirerek bir nevi onun da onayının alınması anlamına gelmektedir.<sup>716</sup> Vergi yükümlüsünün tebliğ aşaması ile birlikte hakkında yapılan vergilendirme işlemi hakkında görüşü alınmış ve kontrolü sağlanmış olmaktadır. Ek olarak vergi yükümlüsünün kanunlarca kendisine tanınan haklardan yararlanması, güvencelerini kullanabilmesi için tebliğ gibi bildirim müesseselerinin önemi çok büyüktür.<sup>717</sup> Hakkında yapılan her işlemde ve uygulamadan haberdar vergi yükümlüsünün haberdar edilmesi vergi hukukunda vergilendirmenin genel

<sup>714</sup> "...idari işlemin ilgililere duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usulü işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri söz konusu olamaz. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır..." Danıştay 4. Dairesi, E:1998/4783, K:1999/3374, 07.10.1999.

<sup>715</sup> Erginay, 1984, s.87.

<sup>716</sup> Vergi hukukunda tebliğ için ayrıntılı olarak; Doğan Şenyüz, **Vergi Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayıncılık, Bursa, 1997.

<sup>717</sup> Akdoğan, 2017, s.71.



ilkeleri arasındadır.<sup>718</sup> Tarh işleminin bir anlam ifade edebilmesi ve vergilendirme sürecinin devamı ancak bu durumun ilgisine bildirilmesi ile mümkün olacaktır. Aksi halde ilgisine bildirilmeyen tarh işleminin muhatabı tarafından bir sonuç doğurmayacağı aşıkardır.<sup>719</sup> Vergilendirme iş ve uygulamaları ile ilgili olarak sonuç doğurmayan veya hüküm ifade etmeyen vesikalar idari işlen niteliğine haiz olmadıkları sebebiyle tebliğleri öngörülmemiştir.<sup>720</sup>

Hukukun diğer alanlarında ilgisine bildirimde bulunulması gereken hususlar 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Ancak vergi hukukunda mevcut olan bu genel düzenlemenin dışarısına çıkılmış ve Vergi Usul Kanunu içerisinde özel olarak tebligat konusu düzenlenmiştir. Yapılan bu özel düzenlemelerde ayrıca bir hüküm bulunmaması halinde yine genel düzenleme olan Tebligat Kanunu'ndan yararlanılacaktır. VUK 21. maddede tebliğ açıkça tanımlanmıştır. 21. maddede tebliğ hakkında; *“Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi”* şeklinde düzenleme bulunmaktadır. Ardından söz konusu kanun içerisinde 93. ve 102. maddeler arasında tebliğin esasları, tebliğ yapılacak kimselerin özellikleri, tebliğin usulleri ve diğer hususlar ayrıntılı olarak hüküm altına alınmıştır. Tebliğ zorunluluğunun elbette istisnaları da bulunmaktadır. En önemli istisnası tahakkuk fişleridir. Tahakkuk fişleri, vergi beyannamesini getiren kişiye elden verilmekte olup, vergi idaresinin tahakkuk fişi tebliğini kanıtlamak gibi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.<sup>721</sup>

Tebligatın yapılmasındaki bir başka önemli husus ise bazı sürelerin tebliğ yapılan sürelerden itibaren başlayacak olmasıdır. Hakkında vergi veya vergilendirme işlemi ile ilgili bir hüküm içeren belgeyi tebliğ alan mükelleflerin idari veya yargı yoluna gitmeleri için başvuru süreleri de başlamış olmaktadır. Vergi ödevi ile ilişkili olan süreler ve idari yargının süreleri tebliğ tarihi itibari ile başlamış olmaktadır.<sup>722</sup> Tebliğin şekil ve esasları VUK'da ayrıntılı olarak açıklanmış olup tebliğ usulleri, tebliğ yapılacak kişiler ilgili kanun hükümlerinde belirtilmektedir. (VUK/93-102) Tebliğin hüküm ifade edebilmesi için yetkili idari kurumlar tarafından yapılmış olması gerekmektedir. Vergilendirmeyi ilgilendiren tüm hususlar tebliğin konusunu oluşturmaktadır. İlke olarak tebliğ, verginin yükümlüsüne ya da sorumlusuna yapılmalıdır. Bu durumlara hassasiyet gösterilmesi tebligatın sağlığı ve vergilendirme sürecinin güvenle yürümesi açısından önem arz etmektedir. Aksi halde tebliğ işlemi sakatlanacaktır.

<sup>718</sup> Mutluer, 2008, s.135.

<sup>719</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.196.

<sup>720</sup> Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2008, s.148.

<sup>721</sup> *“...bu hükümlerin birlikte incelenmesinden; posta ile gönderilen ihtirazi kayıtlı beyannameler üzerinden kesilen tahakkuk fişinin ilmuhaberli olarak değil, normal posta usulüyle yükümlüye gönderileceği, bu hususta Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ile ilgili 93-109.maddelerinin uygulanmayacağı, sonuç olarak da vergi dairesinin tahakkuk fişinin tebliğini kanıtlamak yükümlülüğünde bulunmadığı ortaya çıkmaktadır.”* Danıştay 4. Dairesi, E:1980/1803, K:1980/2685, 30.09.1980.

<sup>722</sup> Öner, 2020, s.127.

Tebliğ işlemi, vergi yükümlüsüne vergi borcunun bildirildiği ve hukuki sonuç doğuran bir süreçtir. Dolayısıyla tebliğ işlemi sayesinde vergi yükümlüsü yükümlülüklerini öğrenmekte ve yerine getirmektedir. Bu işlemin iyi idare kavramına ve ilkelerine uygun şekilde gerçekleştirilmesi idarenin meşruiyeti ve vergi yükümlüsü haklarının korunması açısından önemli bir rol oynamaktadır. Sürecin şeffaf bir şekilde yürütülmesi vergi yükümlüsünün yükümlülüklerini anlamasını kolaylaştırırken vergi yükümlüsünün tebliğ işlemine itiraz edebilmesi de katılımcılık ilkesine uygun bir şekilde işlemin gerçekleştirildiğini göstermektedir. Ayrıca daha önce de belirtildiği gibi hukuka uygun olmayan bir şekilde yapılan tebligat, vergi yükümlüsünün haklarını zedeleyebileceği gibi idareye olan güveni de zayıflatabilmektedir.

#### **d. Tahakkuk**

Tahakkuk, kelimesi Arapça'dan Türkçe'ye geçmiş olup, “*gerçekleşme, yerine gelme*”<sup>723</sup> veya “*gerçekliği anlaşılma*”<sup>724</sup> anlamlarına gelmektedir. Bu anlamlarından hareketle tahakkuk kelimesi günlük hayatta doğa olaylarında veya toplumsal durumlarda kullanıldığı gibi hukuk metinlerinde de yer almaktadır. Tahakkuk kelimesi, hukuk metinlerinde genelde borç ilişkilerinde kullanılmakta olup bu borç ilişkisi özel hukuk borç ilişkisinden ziyade kamusal borcun mevcut olduğu durumlarda kendisini göstermektedir.<sup>725</sup> VUK 22. maddesine göre tahakkuk; “*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*”. Tanımdan yola çıkılarak tahakkuk işleminin tarh ve tebliğ aşamalarından sonraki bir işlem olduğu söylenebilmektedir. Aynı zamanda bir verginin ödenebilmesi için o verginin daha önce mutlaka tahakkuk etmiş olması gerektiği de kanun metninden çıkarılabilecek bir başka yorumdur. Vergi alacağının tahakkuk edebilmesi için bir vergi kanunu bulunmalı, bu vergi kanunundan doğmuş bir vergi alacağı olmalı ve tarh ve tebliğ aşamalarından geçen bu alacağın tahakkuk ederek ödenmesi gereken safhaya gelmiş olması gerekmektedir.<sup>726</sup> Tebliğ aşamasından sonra vergi borcu ödenmesi gereken borç durumuna henüz gelmemiş sayılmaktadır. Verginin ödenmesinin zorunlu durumu gelmesinin bazı koşulları bulunmaktadır. Bir vergi yükümlüsüne tebliğ edilen vergiyi, yükümlü ya ödeme yoluna gitmekte ya da itiraz edip yargı yoluna başvurmaktadır. Eğer vergi yükümlüsü üzerine düşen vergiyi dava etmeyip dava süresini aşarsa, başka herhangi bir işleme gerek kalmadan vergi “kendiliğinden” tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Eğer yükümlü vergi borcunu yargıya taşımış ise, tahakkuk, mahkeme kararına kadar beklemektedir.<sup>727</sup> Verginin tarhı ve tebliği aşaması, vergi alacağının

<sup>723</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim tarihi: 20.11.2023.

<sup>724</sup> Devellioğlu, 2002, s.1016.

<sup>725</sup> Aziz Taşdelen, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:56, Sayı:1, 2007, s.281.

<sup>726</sup> Taşdelen, 2007, s.284-285; Çomaklı, Ak, Ayrangöl, 2014, s.140-145; Karakoç, 2024, s.296-302; Tosuner, Arıkan, 2015, s.114-115; Saban, 2014, s.174-175.

<sup>727</sup> Mutluer, 2008, s.138-139; Erginay, 1984, s.89-90.

idare tarafından bilinirliğini sağlasa da vergi alacağı, muaccel borç durumuna geçmiş sayılmamaktadır. Tarh işlemi mükellefe tebliğ edilerek icrailik kazanmakta ancak alacağı tahsil edilebilir duruma erişmemektedir. Bunun sebebi bir vergi hatasının yapılma ihtimali ya da vergi yükümlüsünün yargı yoluna gidebilme ihtimalidir.

Tahakkuk ile ilgili ayrıca bir başka husus bulunmaktadır. Vergi veya vergi cezalarının tahakkuku genel kanı olarak alacağın kesinleşmesi anlamında kullanılsa da bu durum her zaman bu şekilde cereyan etmemektedir. Tahakkuk kavramı vergi hukukunun bir kavramı iken, kesinleşme kavramı yargılama hukuku ile ilgilidir. Bir alacağının kesin bir alacak durumuna gelebilmesi, alacağın hukuk dünyası içerisinde ihtilaflı halde olmaması veya bunun ihtimalinin kalmamış olmasıdır. Başka bir ifade ile aleyhinde başvurulacak bir yargı yolunun kalmamış olan alacak, kesinleşmiş alacak sıfatını taşıyacaktır.<sup>728</sup> Kesinleşme her zaman tahakkuku kapsarken, tahakkuk her zaman kesinleşme kavramını kapsamamaktadır.<sup>729</sup> Belirli durumların gerçekleşmesi halinde vergi kesinleşmiş olmaktadır. Bunlar; verginin itirazsız olarak ödenmesi, vergide uzlaşma yoluna gidilip uzlaşmanın sağlanması ve uzlaşma tutanağının düzenlenmesi, vergilerin dava açma süresi içinde dava konusu edilmemesi, vergi mahkemesinin red kararının üzerinden istinaf ve temyiz kanun yollarına gidilmemesi ve son olarak vergiye veya cezaya karşı dava yolunu gidilmiş, süresinde dava edilmiş ancak davanın reddedilmesi üzerine kanun yoluna tekrar gidilip kanun yolu neticesinde verilen mahkemenin kararı anında kesinleşme gerçekleşecektir.<sup>730</sup>

Tarh, tebliğ ve tahsil aşamaları idari işlemlerin özelliklerini taşıdıklarından ötürü, idari işlem statüsündedirler. Tahakkukun gerçekleşmesi için ise idarenin bir irade açıklanması gerekmekte veya idarenin kamu gücü ayrıcalıkları kullanılarak icra edilmemektedir.<sup>731</sup> Tahakkuk sadece var olan verginin ödenme aşamasına geldiğinin belirlenmesini ya da tespitini göstermektedir.<sup>732</sup> Tahakkuk aşaması, tahsil aşamasından önceki anı ifade etmektedir.<sup>733</sup> Tahakkukun “kendiliğinden” gerçekleşen bir aşama olması onu bir idari işlem olan tarh, tebliğ ve tahsil aşamalarından ayıran en önemli özelliğidir.<sup>734</sup>

Tahakkuk beyan esasına göre tarh edilen vergilerde biraz farklı bir şekilde işlemektedir. Bu tip vergiler “tahakkuk fişi” ile tahakkuk etmektedir. Vergi kanunları neticesinde beyan yoluyla alınan vergilerde, vergi beyannamesinin vergi dairesi tarafından alındığı sırada kontroller gerçekleştirildikten sonra bir “tahakkuk fişi” düzenlenmekte ve ilgisine teslim edilmektedir. Bu şekilde beyan esasına göre ödenecek olan vergilerin tahakkuk işlemi gerçekleşmiş olmaktadır. Ancak beyana dayanan vergilerde

<sup>728</sup> Öner, 2020, s.132.

<sup>729</sup> Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2008, s.158-159; Karakoç, 2024, s.302-303.

<sup>730</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.210; Kırbaş, 2018, s.122-123; Mutluer, Dayanç, 2014, s.114-117.

<sup>731</sup> Yusuf Ziya Taşkan, “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:157, 2005, s.158.

<sup>732</sup> Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, 6.Baskı, 2023, s.212.

<sup>733</sup> Taşdelen, 2007, s.285.

<sup>734</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.116.

tarh işlemi yapılırken tahakkuk fişinin kesilmemesi durumunda vergi kesinleşmiş olmamaktadır. Bu sebeple, vergi alacağı yükümlüden ödeme emri ile talep edilemez.<sup>735</sup> Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde ise tahsil aşaması tahakkuk aşamasının da içerisinde almaktadır.<sup>736</sup> Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde ayrıca bir tahakkuk aşaması bulunmamakta, vergi tahsil edildiğinde tahakkuk da etmiş sayılmaktadır. Bu tip vergilerde ayrıca tarh, tebliğ aşamaları da bulunmamaktadır.<sup>737</sup>

## e. Tahsil

Tahsil kelimesi de tıpkı tahakkuk gibi Arapça'dan Türkçe'ye geçen bir kelime olup irat toplamak, hasıl etmek anlamlarına gelmektedir.<sup>738</sup> Aynı zamanda parayı alma, toplama, ele geçirme ve kazanma gibi karşılıkları var mevcuttur.<sup>739</sup> Vergilendirme süreci içerisinde vergiyi doğuran olay ile varlığını kazanan vergi alacağı ilişkisi verginin tahsili işlemi ile son bulmaktadır.<sup>740</sup> Tahsil aşamasında vergi yükümlüsü ya kendi isteği ile vergi borcunu devlete ödeyecek ya da devlet idare kurumu ile vergi alacağını cebren tahsil<sup>741</sup> yoluna gidecektir. Bu sebeple tahsilatın kapsamı, ödeme kavramına göre daha geniş olup, içerisinde bir cebir işlemi de barındırmaktadır.<sup>742</sup> Bir verginin herhangi bir sebeple ödenmemesi durumunda, alınabilmesi için tahsili cihetine gidilmesi gerekmektedir.<sup>743</sup> Verginin tahsil edilmesi, yükümlüden alınan vergi alacağının devletin kasasına başka bir ifade ile hazineye aktarılması ile ilgili işlemlerin bütünüdür.<sup>744</sup>

Verginin tahsili kavramı VUK 23. maddesinde kısaca tanımlanmıştır. İlgili maddeye göre; “*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.*” Vergilendirme süreci incelendiğinde tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri Vergi Usul Kanunu içerisinde hüküm bulup düzenlenirken, verginin tahsil edilmesine yönelik hususlar 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun tarafından ele alınmaktadır. Verginin tahsili konusunda ödeme zamanı ve ödeme yeri VUK içerisinde gösterilirken<sup>745</sup>,

<sup>735</sup> “...Kesinleşmemiş vergilerin ödeme emri ile düzenlenerek tahsiline gidilmesi mümkün değildir.” Danıştay 9. Dairesi, E:1974/1721, K:1976/2731, 27.10.1976.

<sup>736</sup> Akdoğan, 2017, s.81.

<sup>737</sup> Örneğin Damga Vergisi'nde basılı damga konulduğunda damga vergisi hem tahakkuk etmiş hem de tahsil edilmiş olur. Öner, 2020, s.137. Başka bir örnek de Motorlu Taşıtlar Vergisi'ndedir. MTV'de de vergi dairesinin herhangi bir işlem yapmasına gerek kalmadan kanunda belirtilen olayın gerçekleşmesi ile ver tarh ve tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.207.

<sup>738</sup> Devellioğlu, 2002, s.1022.

<sup>739</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim tarihi: 21.11.2023.

<sup>740</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.108.

<sup>741</sup> Cebren tahsil; var olan teminatın paraya çevrilmesi, kefilin takibi ya da borçlu olan kişinin malvarlığından borcuna karşılık olacak tutarın haczedilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Ayrıca şartları sağladığı takdirde borçlunun iflasının istenmesi de cebren tahsil yollarından biridir. Ayrıntılı bilgi için bakınız; Hakan Bay, Zeynep Arıkan, **Amme Alacağının Cebren Takibi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022 veya Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, Ekin Yayınevi, 7.Baskı, Bursa, 2023.

<sup>742</sup> Özcan, 2017, s.180.

<sup>743</sup> Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2008, s.160.

<sup>744</sup> Çomaklı, Ak, Ayrançöl, 2014, s.145.

<sup>745</sup> Vergi yükümlülerinin üzerlerine düşen verginin nereye, ne zaman ve kaç taksitte ödeneceği gibi bilgiler her verginin kendi hususi kanununda düzenlenmiştir. Örneğin; Kurumlar vergisi verginin idareye teslim edildiği yılın Nisan ayında ödenirken, Gelir vergisi beyannamenin idareye verildiği yılın Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenmektedir. Kızılot,

ödeme şekli, ödemenin süresi içinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti ve cebren alım yolu AATUHK'da düzenlenmektedir. Tahsil işleminin farklı bir kanunda düzenlenmesinin nedeni verginin tahakkuk etmesi ile birlikte vergi yükümlüsünün AATUHK'ya göre kamu borçlusu sıfatını kazanmasıdır. Dolayısıyla bir verginin tahsil edilebilmesi için o verginin tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Vergi borcunun tahsilinde esas olan yöntem yükümlünün kendi rızası ile ödeme yapması olmasına rağmen bu durumun sağlanmadığı koşullarda vergi borcunu sona erdiren diğer yollara gidilmektedir.<sup>746</sup>

Tahsilat işlemi vergilendirme sürecinin son aşaması olup ayrı bir idari işlem kimliğini haizdir.<sup>747</sup> İdari işlem ayrıcalığına sahip olmasından ötürü icraidir (asli) ve doğrudan iptal davasının konusunu oluşturabilmektedir.<sup>748</sup> Tahsilat işlemine karşı açılacak olan davalar idari işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç itibari ile ilişkilidir. Tahsil işlemi de tıpkı tarh işlemi gibi bireysel bir işlem niteliğindedir. Her yükümlüye göre ayrı ayrı hesaplanarak tarh edilen vergi borcu yine her yükümlüden ayrı ayrı alınarak vergilendirme süreci sona erdirilmektedir ve kişiye özel bir sonuç doğurmaktadır. Aynı zamanda tahsilat işlemi vergi yükümlülerini bir edimde bulunmaya zorladığından yükümlendirici idari işlem özelliğindedir.<sup>749</sup> Öte yandan tahsilatın gerçekleşmesi ile kamusal ilişki sona erdiğinden tarh işleminin aksine tahsil işlemi yapıcı (inşai) niteliktedir.<sup>750</sup> Tahsil işlemi vergi ilişkisinin son zinciri olmasından ötürü tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarında ortaya çıkabilecek herhangi bir hukuka uygun olmayan durum tahsil işleminin de akıbetini ve geçerliliğini etkilemektedir. Nitekim vergilendirme sürecinin ilk aşamaları olan tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri tahsil işleminin sebebi niteliği taşımaktadırlar.<sup>751</sup>

Tahsil işlemi gibi kamu gelirlerinin devamlılığını sağlayan bir işlemde tahsilatı yapan idari kurumlar keyfi ve takdiri davranmamaktadır. Çünkü her idari işlemde olduğu gibi idare tahsil işleminde

---

Şenyüz, Taş, Dönmez, 2008, s.161. Damga vergisinde ise, damga vergisinin kağıtlara pul yapıştırılması sureti ile, makbuz verilmesi ile ya da istihkaktan kesinti yöntemlerinden biri ile ödenebileceği kanunda belirtilmiştir. Yapılacak bu ödemelerin kanuna uygun şekilde olması gerekmektedir. Çomaklı, Ak, Ayrangöl, 2014, s.145. Vergi kanunlarında vergi borcunun ne şekilde ödeneceğine dair hüküm bulunmaması durumunda vergiler AATUHK hükümlerine göre tahsil edilmektedir. Erginay, 1984, s.125.

<sup>746</sup> Ödeme ve cebren tahsil vergi borcunu sonlandıran işlemlerendir. Ancak vergi borcunun son bulması sadece bu iki durum özeli ile sınır değildir. Zamanaşımı, vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, terkin veya tahakkuktan vazgeçme gibi müesseseler de vergi borcunu sona erdiren işlemler arasındadır. Öner, 2020, s.138-144.

<sup>747</sup> "...Vergi hukukunda tarh ve tahakkuk; idarenin hazırlanması, hazırlığını karara bağlayarak hukuki tasarrufunu tamamlaması safhalarıdır. Tahsil, idari usullerle vergi yükümlüsünden alınması evresidir. Bazı vergilerde –geniş anlamda yükümlülüklerde- görüldüğü gibi, tahakkukun tahsile bağlı olması, baştaki idari kararı veya işlemi, diğer deyişle hukuki tasarrufu; fiile, salt maddi tasarrufa dönüştürmez...ilgili şirketin tahsile ilişkin idari faaliyeti; bir idari işlem niteliğinde olduğuna...içtihadın birleştirilmesine karar verildi." Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E:1972/2, K:1973/10, 14.04.1973.

<sup>748</sup> Özcan, 2017, s.181.

<sup>749</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.108; Özcan, 2017, s.181.

<sup>750</sup> Karakoç, 2024, s.306. İnşai(yapıcı) işlemler belirli bir hukuksal durumu ortaya çıkaran, değişikliğine sebep olan ya da sonlandıran işlemlerdir. Gözler, İdare Hukuku Cilt I, 2019, s.688.

<sup>751</sup> Çomaklı, Ak, Ayrangöl, 2014, s.146.

de bağı yetki ile donatılmıştır. Başka bir ifade ile idare tahsilat işleminde yetkilerini hiç kullanmama ihtimali bulunmamaktadır.<sup>752</sup>

Tahsil işlemi, vergilerin fiilen kamu hazinesine aktarılmasını sağladığı için gerek vergi yükümlüsü gerek vergi idaresi açısından kritik bir öneme sahiptir. Vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında olduğu gibi verginin tahsili aşamasında da etkinliğin sağlanması, maksimum vergi gelirin mümkün olan minimum maliyet ile toplanması hususu göz ardı edilmemelidir. Sürecin önceki aşamaları gibi son aşamanın da muvaffak bir şekilde sürdürülebilmesi vergilemede etkinlik ve adalet açısından büyük önem arz etmektedir.<sup>753</sup> Özellikle vergileme sürecinde genel kuralların gözetilmesi ve hukuk dışı uygulamaların bulunmaması iyi vergi idaresi olmanın ön koşullarındandır.

Tahsil işlemi vergi yükümlülerinin nazarında açık ve öngörülebilir olmalıdır. Tahsilat sürecinin şeffaflığı, ödeme süresinin, zamanının, yerinin ve yöntemlerinin açık bir biçimde bildirilmesi vergi yükümlüsüne yükümlülüklerini nasıl yerine getireceği konusunda yardımcı olmaktadır. Bu hem hukuki belirlilik ilkesi hem de iyi idare ilkelerine uyum açısından önemli bir gerekliliktir. Tahsilat sürecinde şeffaflığın sağlanması vergi yükümlüsünün bilgilere erişmesini de kolaylaştırmakta ve onu sürece dahil etmektedir. elektronik tahsilat gibi modern araçların vergi idaresine adaptasyonu sayesinde vergilendirme sürecindeki şeffaflık artmaktadır.

Tahsilat, vergi yükümlüsünün katılımını da gerektiren bir işlemdir. Zira ödeme planlarının belirlenmesi, yapılandırma süreçleri gibi durumlarda vergi yükümlüsünün taleplerinin dikkate alınması katılımcı bir vergi idaresi anlayışını yansıtmaktadır. Vergi yükümlüleri için ödeme kolaylıklarının sağlanması ve taksitlendirme seçeneklerinin sunulması vergi yükümlüsünün sürece dahil olabilmesinde önemli bir etkeni oluşturur. Tahsilat aşamasında vergi idaresinin iyi idareye uyumlu şekilde işlemlerini yürütebiliyor olması iyi vergi idaresinin sağlayabileceği gibi vergi uyumunu da teşvik edecektir.

## **II. İDARİ USUL VE VERGİLENDİRME USULÜ**

### **A. İDARİ USUL KAVRAMI**

Kamu erkinin yetki ve gücünü kullanarak işlem ve uygulamalarda bulunan idarenin, kamu hizmetlerini yürütme sürecinde toplumdaki kişilerin haklarına ve menfaatlerine zeval getirmesi kaçınılmaz bir durumdur. Tam bu neden hukuk devleti olgusu, idarenin elinde bulundurduğu bu kamu erki gücünün nasıl kullanılması gerekliliğini hukuk kural ve normları ile belirlemekte, aykırı kullanım olması durumunda ise koruma yolları ve yaptırımlar öngörmektedir. İdarenin işlem ve uygulamalarını

<sup>752</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.213.

<sup>753</sup> Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003, s.187; Akdoğan, 2017, s.84.

evveliden belirlenmiş ve herkesçe bilinen düzen içerisinde icra etmesi neticesinde kamu hizmetini yürütmesi, idarenin hukuka bağlılığını sağlayan bir durum olmanın yanında, bahsi geçen hukuksal koruma yollarının da bir tanesi olarak sayılabilmektedir.<sup>754</sup> İdarenin yönetiminde “usul” bulunması gerçekten önemlidir. Nedeni şu ki usul, asıdan gelmektedir. “Asl”ın çoğulu olarak atfedilir.<sup>755</sup> Usul asl’a giden bir yol niteliğindedir. Usulü bilen asl’ın yarısını da bilmekte olup usul bilmeyen asl’a varamaz. Bu nedendir ki yönetimde yapılan hataların pek çoğu usul bilmemekten kaynaklanmaktadır. Yönetim karşısında bulunan yönetilenler de menfaatlerini, “idari usullerini” bilmediklerinden mağdur olabilmekte ve haklarını kullanamamaktadırlar.<sup>756</sup>

İdarenin işlemlerinin belirli bir şekil ve usul içerisinde yürütülmesi için o idarenin “demokratik” özelliklere sahip olan bir ülkede ve devlette var olması gerekmektedir. Zira idarenin işlemlerinin usul ile bağlı olması demokratik yönetimlerin vazgeçilmez olan ve en karakteristik unsurlarından birisidir.<sup>757</sup> Her ne kadar bahsedilen demokratik yönetimlerin en belirgin özelliğinin “seçim” olduğu iddia edilse de seçim doğası gereği demokratik bir yönetimi sağlarken yönetimde demokrasiyi gerçekleştirecek niteliğe sahip değildir. Seçimler, seçimden sonraki süreçte gelişen iş ve uygulamalardaki şeffaflığı ve açıklığı sağlayamamaktadırlar.<sup>758</sup> Şeffaflık ve açıklığın sağlanması ve yönetimde demokrasinin mevcut olmasının göstergeleri temelde üç unsura dayanmaktadır. Bunlar; idari usul, bilgi edinme özgürlüğü ve aleniyettir.<sup>759</sup> İdari usul, bilgi edinme özgürlüğü ve aleniyet yönetimde demokrasinin sağlanabilmesi ve sürdürülebilmesi için “demokratik” olduğu söylenen bir devlette mutlaka bulunması gereken hususlardandır. Bilgi edinme özgürlüğü işlem ilgililerinin veya kişilerin idarenin elinde bulundurduğu bilgi ve belgelere erişim hürriyetini tanımlarken, aleniyet, idarenin karar alma süreçlerinde saydam bir tutum sergilemesi gerekliliğinin ve süreçlere işlem ilgililerinin de katılımının sağlanması hususunu ifade etmektedir.<sup>760</sup>

İdari usul kavramının kapsayıcılığı ve çerçevesi itibari ile tek bir tanımını yapmak oldukça güçtür. İdari usulün akla gelebilecek en yalın ve basit açıklaması yapılacak olan bir idari işlemin hangi idari makam veya makamlarca yapılacağına hangi biçimlerde gerçekleştirileceğinin önceden belirli olmasını sağlayan kurallar toplamıdır.<sup>761</sup> Tüm dalları ve özellikleri ile idare kurumu *Hobbes*’un a ifade

<sup>754</sup> Akyılmaz, İdari İşlemin Yapılış Usulü, 2000, s.63.

<sup>755</sup> Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lügati**, Başbakanlık Basımevi, Gen. ve Gün. Baskı, 2021, s.348.

<sup>756</sup> Remzi Fındıklı, “Yönetimde Açıklık ve Açık Yönetim”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl:68, Sayı:412, Eylül 1996, s.106.

<sup>757</sup> Çağlayan, 2015, s.687.

<sup>758</sup> Özyay, 2004, s.2-5.

<sup>759</sup> Özyay, 2004, s.3.

<sup>760</sup> Çağlayan, 2015, s.687-689.

<sup>761</sup> Balta, 1970, s.196.

ettiği gibi her an bir “*leviathan*”<sup>762</sup> olma tehlikesini içinde barındırmaktadır.<sup>763</sup> Bunun sebeplerinin başında elinde kamu otoritesini ve gücünü bulundurması ve özellikle kişiler açısından onların çıkar ve menfaatlerini etkileyebilecek iş ve eylemleri yapabilecek konumda olması gelmektedir. İdari mekanizmaların nasıl işlediğinin ve hangi biçimlerde ortaya çıkacaklarının belirlenmesi ve açık olması idari usulün konusu içerisine girmektedir.

İdari usul, genel bir tabirle ifade edilecek olunursa, idari işlemler icra edilirken, işlemlerinin muhataplarının fikir ve görüşleri dikkate alınarak, konuya ilişkin muhatabın verdiği deliller de gözetilerek, hukuka uygun olarak yargılama usulleri çerçevesinde karar verilmesi anlamını taşımaktadır.<sup>764</sup> İdare, kamu gücü ayrıcalıklarını kullanma yetkisi ile karar verirken, kişi hak ve menfaatlerine müdahalede bulunmadan evvel işlem ilgililerinin iddia ve savunmalarına imkan tanıyan ve o şekilde nihai karar vermesi idari usul şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>765</sup> Literatüre bakıldığında kimi zaman şekil kuralları ile idari usul aynı anlama gelecek şekilde kullanılabilir. Ancak hukukta şekil kuralları daha çok hukuksal korumalara ilişkin usulü düzenlemektedir. İdari usul ise, yürütme organının işlem ve uygulamaları ile ilişkili olup bir hukuksal koruma değildir. Bu sebeple idari usulde idare, yargı veya diğer hukuksal koruma usullerinden ayrılarak hem taraf hem de karar verici konumunda bulunmaktadır. Hal böyle olsa da maddi hukuk kuralları olan şekil ile idari usul kurallarını çok kesin çizgilerle birbirinden ayırt etmek pek de mümkün değildir.<sup>766</sup> Şekil ve usul kavramları farklı anlamları ifade etmelerine rağmen<sup>767</sup> şekil usule nazaran daha üst bir kavram olarak ele alınmalıdır.<sup>768</sup> Aynı konudaki farklı bir düşünce itibari ile ilerlenecek olunursa usul-şekil konusundaki en iyi çözüm, “şekil” olarak adlandırılan unsurun “usul-şekil” olarak anlaşılması ve usul kavramının şekilden önceye konulması durumunun kabul edilmesidir.<sup>769</sup> Şekil, daha belli olan ve sabit bir veri gibi iken, usul daha karmaşık ve dinamik bir kavramı anlatmaktadır. Şekil, tek bir unsur olabilir ancak usul tek bir noktadan ibaret değildir. Bir şekil şartı doğrudan usul olarak adlandırılmamakta, bir usulü oluşturamamaktadır.<sup>770</sup>

<sup>762</sup> Leviathan’da Hobbes, insan doğasını temelden inceleyerek, insanların doğuştan bencil olduklarını ve doğal hallerinde sürekli bir çatışma içinde olacaklarını savunur. Bu doğal durum, “herkesin herkesle savaş halinde olduğu” bir kaotik ortam olarak tanımlanır. Hobbes’a göre bu durumu önlemenin yolu, insanların kendi doğal haklarından vazgeçerek bir toplumsal sözleşme yapması ve tüm iktidarı elinde toplayacak güçlü bir egemenin, bir Leviathan’ın (simgesel olarak devleti temsil eder) yönetimine girmeleridir. Hobbes, 2024.

<sup>763</sup> Sedat Çal, “İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Gereksinimi Üzerine”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, 2012, s.153.

<sup>764</sup> Ali Ülkü Azrak, **Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1964, s.5-6.

<sup>765</sup> Akyılmaz, 2000, s.70-71.

<sup>766</sup> Peter Badura, **Das Verwaltungsverfahren**, in: Allgemeines Verwaltungsrecht (hrsg. Ericson Hans- Uwe- Martes Wolfgang), 9, Aufl., Berlin, 1981, s.4.

<sup>767</sup> “...Fransız idare hukuku eserlerinde de idari işlem için izlenen yol, yapılan muameleler ve işlemin dış görünüşü değişik başlıklarla ele alınmıştır. Mesela Delvolve, işlemin hazırlanma usulü ve işlemin görünümü şeklinde işlemiştir. Farklı bir eserde hukuka uygunluk şartı ile her iki konu da ele alınmıştır. Bazı eserler idari işlemin hazırlanması başlığı altında hem şekli hem de usulü açıklamışlardır.” Akıllıoğlu, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, 1983, s.1-7.

<sup>768</sup> Murat Sezginer, “Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, TC Başbakanlık Basım Evi, 1998, s.201.

<sup>769</sup> Özay, 2001, s.394.

<sup>770</sup> Lütfi Duran, “İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, TC Başbakanlık Basım Evi, 1998, s.27-28.



Her halükârda genel kanı idari usul kavramının idarenin faaliyetlerinin hangi idari makamlarca ve hangi şekilde yapılacağını belirten kuralların tümü olduğu yönündedir.<sup>771</sup>

İdare hukukunun ana konusunun idarenin, farklı bir ifade ile yürütme faaliyetinin, hukuk devleti kural ve ilkelerine göre uygulanmasını ve icrasını sağlamak olduğu aşıkardır. Elbette bu durumun sağlanması için idarenin idari olan işlemlerinin yargılama usullerine benzeyen bir usule tabi kılınması gerekmektedir. İdare ile yargılama işlevi arasında doğal olarak var olacak olan bu benzeşmenin sonucunda idare için öngörülecek usul ilkelerinin yargılamanın sahip oldukları ile aynı özelliğe sahip oldukları söylenemez. İdare hukuku için söz konusu olan esaslar kişilerin hak ve ödevlerinin içeriklerini belirlediği için aynı anda birer maddi hukuk kuralı sayılmaktadırlar.<sup>772</sup>

İyi idare ile yakın ilişkisi ele alındığında idari usulün bir ülke hukukunda var olması en başta hukuki güvenlik ilkesi açısından oldukça önemlidir. Zira yapılacak olan işlem ve eylemlerde hukuksal düzenin ve biçimin belirgin olması toplumda yaşayan kişilere güven duygusu vermekte olup karşısındaki idareyi (başka bir ifade ile devleti) “*düşman*” olarak görmekten uzak tutmaktadır. Hakkında yapılacak olan işlemlerinin sürecini ve sonrasını bilen kişiler idare ile uyumlaşmakta ve uyuşmazlıklar en aza indirgenmektedir. İdarenin “iyi” olması idari usulün varlığı ile bir nevi somutlaştırılmış olur. İdari usul ve iyi idare kavramları, yakın anlamlar taşımalarına rağmen, birbirlerinin yerine geçebilecek nitelikte değildirlir; aksine, bu iki kavram birbirini tamamlayan ve destekleyen yapılar olarak değerlendirilmelidir. İdari usulün varlığı iyi idarenin sağlanması yolunda gerçekleştirilmiş veya gerçekleştirilecek uygulamalar ve düzenlemelerden birisidir.

## **B. İDARİ USULÜN İŞLEVİ, ÖNEMİ VE GEREKSİNİMİ**

İdarenin, idari işlemlerini gerçekleştirme sürecinde izleyebileceği usul ve kuralların kendisinin takdirine bırakılmasının pek çok sakıncası bulunmaktadır. İşlemlerin içeriğinde gizlilik bulunması, işlem ilgisinin işlemden haberinin bulunmaması, aynı ilgilinin bilgi edinme özgürlüğünün bulunmaması, idarenin katı ve otoriter tavrı ile bilgi vermekten kaçınmak istemesi, bağlı yetki ile donatıldığı halde sorumluluk altına girmeyip işlemlerini görmemesi, idari işlemlerin uygulanışında her seferinde farklı bir usul yolunun izlenmesi ve sahip olduğu takdir yetkinin hukuka uygun şekilde kullanılmaması gibi durumlar bu sakıncaların arasında sayılabilmektedir. Bunlara ek olarak kamu yönetimi alanında yapılabilecek yolsuzluk ve hukuksuzluklar da eklenince idarenin işlem ve faaliyetleri

<sup>771</sup> Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukukuna Giriş**, TODAİ, Ankara, 1970, s.196.

<sup>772</sup> Badura, 1981, s. 5-6.

belirli bir “usul” çatısı altında birleştirmek ve düzenini sağlamak onu daha etkin hale getireceği gibi daha adaletli bir durumun var olmasını da sağlayacaktır.<sup>773</sup>

Gerek dünya genelinde gerek Türkiye’de olduğu gibi maddi idare hukuku, şekli idare hukukuna göre karşılaştırılamayacak ölçüde bir gelişime sahiptir. Ancak Türkiye dışındaki bazı ülkelerde şekli idare hukuku da uzun zamandır kanunlaşma yönünde attığı adımlarla bu aradaki eşitsizliği bozma yolundadır. Yasama ve yargı alanında usul kuralları ve şekli kurallar ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiş olmasına karşın idare bu tür düzenlemelerin hep dışında kalmaktadır. Oysa bu durum hukuk devleti olduğunu savunan ülkelerde yaşanacak bir durum olarak kabul edilememektedir. Öteden beri idarenin işlem ve faaliyetlerinin şekli ve usul kuralları ile belirlenmesine genel olarak bir direnme mevcut olmuştur. Bu direnmenin nedenleri arasında idarenin kamu yararını gerçekleştirmek amacı doğrultusunda hareket ettiği yaratıcı faaliyetlerine karşılık yasama ve yargı alanında daha çok bir sorunu çözme alanı doğmaktadır. Direnmenin politik nedenleri ise idarenin, usul kurallarının tamamını toparlayacak şekilde “çelik bir korse” içinde bulunması nihayetinde idarenin hesap verme sonucunu da doğuracağından ve hareket alanının daraltılacağından çekinilmektedir. Demokratik bir hukuk devleti anlayışında bu gibi sebeplerin haklı bir neden olması ve nesnel bir zemine oturması düşünülemez. Ayrıca demokratik bir hukuk devletinde yöneten ve yönetilen ayrımının bu denli keskin olmaması da gerekmektedir. Ancak bu durumun derin izlerine Türkiye’de oldukça sık rastlanmakta olup, tüm usul kurallarının bir yasada bütünlük sağlayamamasının başında da bunun gibi politik sebepler olduğu ileri sürülebilir.<sup>774</sup>

Anlaşıldığı üzere idari usul yasanının gereksinimi tüm idare hukukçuları tarafından beklenen ve olması gereken bir yasadır. Zira, idari usul yukarıda da belirtildiği üzere sadece şekil açısından bazı kuralları yerine getiren bir düzenleme ya da idarenin işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlayan usuli bir değil,<sup>775</sup> idare ile kişiler arasındaki ilişkiyi belirleyen, idarenin iş ve uygulamalarının hukuka uygun, aleni ve şeffaf bir biçimde yürütmesine olanak sağlayan ve ilgilileri hakkında işlem tesis edilirken o işlemin ilgilisinin de karar alma ve işlem süreçlerine katılımını sağlayan ve destekleyen bir düzenlemedir. Bu durumda idari usulü sadece bir “*şekli kurallar bütünü*” sıfatı arkasına saklamak ve azımsamak doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Demokratik bir hukuk devletini “*gerçekten gerçekleştirebilmek*” için bu tanımlamayı yalnızca anayasada yapmaktan daha ileriye gidip idare ve işlemlerinin keyfi ve takdiri uygulamalara yer vermeyecek hale getirilmesi, hukukun üstünlüğünün ve

<sup>773</sup> Bahtiyar Akyılmaz, “Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, T.C. Başbakanlık Basım Evi, 1998, s.36.

<sup>774</sup> Ülkü Azrak, “İdari Usulün Kodifikasyonuna İlişkin Sorunlar”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, T.C. Başbakanlık Basım Evi, 1998, s.86-88.

<sup>775</sup> Yücel Oğurlu, “İdari Usul Kanunu Neden Acil ve Zorunludur?”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1-2, 2005, s.73.

tarafsızlığının tüm idare ve organları tarafından sağlandığının garanti altına alınması gerekmektedir. Hal böyle olunca idarenin kapalı kapılar arkasında işlem çevirmesinin ve hukuk devleti ilkesini zedeleyecek hareket ve uygulamalarda bulunmasının da önüne geçilmiş olacaktır. Bu nedendir ki yıllardır yapılan tartışmaların doğrultusunda idari bir usul yasanın var olması gerekliliği hala elzem bir zorunluluk olma halini korumaktadır.

Avrupa'ya bakıldığında idari usul konusunda gelişmeler oldukça önceden yaşanmaya başlanmış<sup>776</sup> ve dağınık olan idari usul konusu Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 28 Eylül 1977 tarihindeki “*Bireyin İdari İşlemler Karşısında Korunması*” isimli 77/31 sayılı tavsiye kararı ile bir toparlanma sürecine girmiştir. Birlik ve birliğe bağlı organlar bu konudaki sorunların çözümlenmesi için yıllarca pek çok tavsiye kararında bulunmuşlardır. Bu kararlardan ve düzenlemelerden en önemlisi 7 Aralık 2000 tarihindeki Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda düzenlenmiş ve Şart içeriğinde “iyi idare” kavramı ayrıntılı olarak ele alınmıştır.<sup>777</sup> Bu karar ve Şart'a göre iyi bir idarenin var olabilmesi için idari usul içerisindeki ilkelere değinilmiş olup iyi idareye ulaşabilmenin yolunun bu ilkelerin ve normların sağlanması sonucunda gerçekleşebileceğinin altı çizilmiştir.<sup>778</sup> İyi idareye ulaşabilmek sadece idare ile sağlanamamakta kişiler ile idare arasındaki bir “yönetişim” olmasını gerekli kılmaktadır. Modern ülkelerde artık “regülasyon” anlayışından “yönetişim” anlayışına geçilmiştir.<sup>779</sup> “Tepeden inme düzenlemeler” anlamına gelen regülasyon artık kendisine yer edinememekte ve koltuğunu saydamlık, demokrasi, demokratik atılım gibi yeni öğeleri bünyesinde barından “yönetişim”e devretmiştir.<sup>780</sup>

İdari usul ve ona bağlı olan idari usul ilkeleri olmadığı varsayıldığında idare toplumdaki kişilerin karşısında iyiden iyiye bir otorite olarak güçlenecektir. Açıkça bir idari işlemin hukuka aykırı olduğu aşikâr olsa bile idare ve idareye bağlı çalışanlar bazı durumlarda savsama yolunu seçebilmekte ve tesis ettikleri işlemlere karşı dava açan kişilere kaba tabirle “haddini bildirme” arzusu ile hareket edebilmektedirler. Bu sadece idari usulün yasalarla koruma altına alınıp alınmadığı ülkelerde değil insanın ve yönetimin bir araya geldiği her yerde karşılaşılabilecek bir durum niteliğindedir. İdare kurumunun işleyişi pek çok ülke açısından bu şekildedir. Demokratik bir hukuk devletinde dahi idare kişilerin karşısında bir buyurma otoritesi sıfatı altına saklanmaktadır. Her ne kadar demokratik sistemlerdeki yöneticiler tırnak içerisinde sahip oldukları bu buyurma otoritesini toplumdan almış olsalar da kendilerine ait olmayan bu yetkiyi asıl sahiplerine karşı tekellerinde tutmakta ve ilgililerine olabildiğince az inisiyatif verme tarafını seçmektedirler. Üstüne üstlük idarenin sergilediği bu tutumun

<sup>776</sup> Avrupa özelinde idari usul konusunda yaşanan gelişmeler için ayrıntılı olarak bkz. Peter Hanns Nehl, **Principles of Administrative Procedure in EC Law**, Oxford, 1999.

<sup>777</sup> Oğurlu, 2005, s.75; Akıllıoğlu, 1981, s.52.

<sup>778</sup> İlgili karar, Şart ve iyi idare ilkelerinin tarihçesi ve içeriği ikinci bölümde ayrıntılı olarak açıklandığından mütevellit bu bölümde mükerrerlik olmaması adına tekrar bahsedilmeyecektir.

<sup>779</sup> Çal, 2012, s.156.

<sup>780</sup> Jason M. Solomon, **New Governance, Preemptive Self-Regulation and the Blurring of Boundaries in Regulatory Theory and Practice**, WLR, 2010, s.592.

üst yöneticiler ve bürokratik kesimlerce desteklendiği de bilinmeyen bir davranış eğilimi değildir. Buradaki önemli nokta demokrasi gerçekten halkın kendi kendisini kendi seçtiği temsilciler aracılığı ile yönetmesi ise bu sadece seçim aracılığı ile katılmakla gerçekleşmeyeceği kabul edilmeli ve halka katılım yollarının açık olması noktasında gerekli düzenlemeler idari usul ve idari usul ilkeleri aracılığı ile sağlanmalıdır.<sup>781</sup> Aksi halde gerçekten demokratik bir devlet olma gayesi yalnızca anayasada yazılı olan içi boş bir kabuktan öteye geçemeyecektir.

Görülmektedir ki idari usul gerçekten de sadece “*şekli düzenlemeler*” bütünü kalıbının içerisine sığamayacak kadar kapsamlı ve geniş bir olguyu içerisinde barındırmaktadır. Yeryüzünde devlet ile bağlantısı olmayan insanın olmadığı düşüncesini dikkate alarak ve herkesin minimum düzeyde de olsa doğumundan ölümüne kadar devlet ile bir şekilde ilişkide olduğu gözetildiğinde idare ve toplumdaki kişiler arasındaki ilişkinin de en az devlet kadar eskiye dayandığı sonucuna ulaşmak hiç de yanlış olmayacaktır. Hukuk, kaba ve çağ dışı bir tabir ile “*topluma çekidüzen verme*”, “*yöneten ile yönetilenlerin ilişkisini düzenleme*” gibi ihtiyaçların neticesinde vücut bulmuştur. Zaman içerisinde günümüze gelinen bu noktada artık devletin insanları “*zaptetmekten*” çok onlar ile birlikte bir işlemleri yürütmesi revaçta olup genel kabuldür. “İdare edilen” kavramı da eski dönemlerdeki idare hukukunun otoriterliğinin bir yansımasıdır. Bugün bazı durumlarda ve kurumlarda halen bu deyim telaffuz edilmesi idarenin iradesini dayatma güdüsünden kaynaklanmaktadır.<sup>782</sup> İdari usul tam da bu noktadaki bir ihtiyaca cevap vermektedir. Kişi-devlet ilişkilerindeki dengelenme ve kişi merkezli bir idare hukukunun var olması idari usul ilkeleri sayesinde hayat bulmaktadır. İdari usul ilkelerinin belirlenmemiş olması, halihazırda zaten güçlü konumda yer alan devleti kişiler karşısında daha da güçlendirerek zor sağlanan dengeyi bozacaktır.<sup>783</sup> En başta açıklandığı gibi yönetimde demokrasinin sağlanmasının en önemli şartlarından birisi idari usuldür ve idari usul de yönetimde demokrasinin en güçlü unsuru olup kanun düzleminde de yer almalıdır.<sup>784</sup>

İdari usulün pek çok yönden işlevi bulunmaktadır. Hukuk genel ilkelerini sağlayan ve anayasal olarak düzenlenen amaç ve hedeflerin korunması ve gerçekleştirilmeye çalışılması idari usulün hukuki işlevi ile ilişkilidir. İdari usul genel esasında, idarenin kamu yararını sağlamak ve etkin bir şekilde kamu yararını gerçekleştirmek için gereken hukuki koşulların temini ile kamu hizmetinden yararlananların hak ve menfaatlerinin güvencede olması amacına hizmet etmektedir.<sup>785</sup> Bu amaca ulaşılabilmesi için ise kamu hizmetlerinden yararlanan kişilerin bu iş ve eylemlere katılımlarının sağlanması, görüş

<sup>781</sup> İlyas Doğan, “Yönetilenlerle Katılım Yollarının Kısıtlanması Güçlü Devlet Anlamına Gelir Mi?”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, TC Başbakanlık Basım Evi, 1998, s.130-131.

<sup>782</sup> Ülkü Azrak, “İdari Usul ve Yasalaştırılması”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, II. Kitap Kamu Yönetimi**, Ankara, 1990, s.822.

<sup>783</sup> Oğurlu, 2005, s.82.

<sup>784</sup> İl Han Özay, “Demokratik Yönetim ve Yönetimde Demokrasi”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, TC Başbakanlık Basım Evi, 1998, s.275-276.

<sup>785</sup> Akyılmaz 2016, s.205.

beyanlarında bulunabilmeleri, hak ve menfaatleri üzerinde söz hakları olduğunun bilincinde olarak bunları savunabilmeleri ve savunma imkanlarının bulunması gibi aslında hukuk devleti ilkesine hizmet eden niteliklerin mevcut olması gerekmektedir. İdari usul de bu noktada hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilebilmesi yolunda önemli bir işleve sahip olmaktadır.<sup>786</sup>

Usul genel anlam itibari ile maddi bir kararın gerçekleşmesi için bir teminat (güvence) olarak algılanmaktadır.<sup>787</sup> Bu sebeple usulün olduğu bir durumda verilen kararların adalet, ve doğruluğu daha sağlam olmakta ve kararlar “akla uygun” ve “tam” bir şekilde kendilerini göstermektedir.<sup>788</sup> Ayrıca idare tarafından verilecek olan kararların öteden beri hukuk devletinin en önemli unsurlarından olan idarenin kanuniliği ilkesi çerçevesine de uygun olması beklenmektedir. İlgili ilkeye göre nasıl idare kurumunun kişi hak ve özgürlüklerine ilintisi kanun aracılığı ile olabilmekteyken, bir temel hakkın ya da özgürlüğün kaldırılması veyahut sınırlı bir biçimde kullanılması da sadece kanun aracılığı ile yapılabilecektir. Bu durumda hem idarenin kanuniliği ilkesi gerçekleştirilecek hem de idarenin daha önceden belirlenmiş kurallara uyma yükümlülüğü neticesinde hukuki güvenlik ilkesinin de varlığından söz edilebilecektir. İdari usul uygulamalarının ve işlemlerinin hukuk kuralları aracılığı ile düzenlenebilmesi hukuk güvenliği açısından önem arz etmektedir.<sup>789</sup> Hukuka bağlı bir idare, hukuk devletinin ve hukuk güvenliğinin sağlandığının en önemli göstergelerindendir.

Netice itibariyle idari usulün var olması ile doğrudan veya dolaylı olarak sağladığı işlevler aşağıdaki şekilde sıralanabilir;<sup>790</sup>

- İdari usul sayesinde idare, yapacağı tüm işlem ve eylemlerde muhataplarına karşı özen yükümlülüğünü yerine getirmekte ve kişilerin hak ve özgürlüklerine saygı göstermektedir. Çünkü idarenin muhatap aldığı kişi, idarenin karşısında hak süjesi durumunda bulunmakta olup “insan onuru” göz ardı edilmemektedir.
- İdari usulde idare çalışanları tarafsız bir tutuma sahip olmakta, kanun önünde eşitlik ilkelerine uygun şekilde davranmaktadır. Ayrıca iş ve eylemlerin dürüst ve eşit muamele şeklinde yürütülmesini sonuçlanmasını garanti etmektedir.
- İdare, kendisine yapılan her başvuruya cevap vermekte, tutumu “olumsuz” olması durumunda gerekçesini açıklama yükümlülüğü bulunmaktadır. Ayrıca gelen bu başvurulara zamanında geri dönmektedir.

<sup>786</sup> Akyılmaz, İdari İşlemin Yapılış Usulü, 2000, s.72-73.

<sup>787</sup> Herman Hill, Das Fehlerhafte Verfahren und seine Folgen im Verwaltungsaktes, Diss., Würzburg, 1975, s.201.

<sup>788</sup> Akyılmaz, İdari İşlemin Yapılış Usulü, 2000, s.73.

<sup>789</sup> Hill, 1975, s.204.

<sup>790</sup> İdari usulün işlevleri Akyılmaz'ın eserinde hukuk dogmatığı açısından, idari hedefler açısından, karar verme teorileri açısından ve sosyal bilimler açısından ayrıntılı olarak sıralanmış ve alt başlıklara girilerek detaylı bir açıklaması yapılmıştır. Bu maddeler eserin ilgili sayfaları sentezlenerek yapılan bir sıralama niteliğindedir. Ayrıntılı bilgi için bkz; Akyılmaz, İdari İşlemin Yapılış Usulü, 2000, s.71-83; Oğurlu, 2005, s.82.

- İdare iş ve eylemleri neticesinde işlem sonucundan tatmin olmayan ilgililere yargı yolu hakkında bilgi verme sorumluluğunda ve bilincinde olmaktadır.
- İdare karar alma süreçlerinde sadece demokratik bir yönetimi değil aynı zamanda yönetimde demokrasiyi de sağlamaktadır. Bunun anlamı idari usulde idari karar alma süreçlerine ilgililerinin de katılabilmesinin imkanıdır. Bu durum sağlandığı ve gerçekleştiği takdirde ortaya çıkan kararlar bir birliktelikten doğduğu için daha akla yatkın, makul ve adil kararlar olmaktadır.
- İdari usulde bulunan bu danışmanlık ve müzakere görevi kişiler ile devlet arasındaki bütünleşmeyi sağlamakta ve aralarında iyi ilişkilerin tesis edilmesine hizmet etmektedir.
- İdarenin iş ve eylemlerinin neticesinde zarara uğrayan bir ilgili olması durumunda ilgilinin zararı karşılanmakta ve giderilmektedir.

İdari usul hakkında bu ve bunlar gibi pek çok işlevin hukuk devleti ilkesini gerçekleştirme ve idarenin düzgün işleyebilmesi açısından pek çok önemli bulunmaktadır. Eğer ki tüm bu idari süreçlerdeki karar alma ve uygulanacak esasların belirlenmesi usulü serbest bir halde olursa idari işlemlerin saydamlığı, adaleti elbette ki zedelenecektir. Ayrıca ilgililere verilmesi gereken bilgilerin verilmemesi ya da ilgililerin talep ettikleri bilgi ve belgelere ulaşamaması başta temel haklar olmak üzere bilgi edinme hakkının sakatlanmasına ve hukuka uygun olmayan durumların oluşmasına neden olabilecektir. Bütün bunların yanında kamu yönetiminde eskiden beri var olan ve bir türlü kırılmayan yolsuzluk ya da kayırmalar eklenince idarenin de faaliyetlerinin belirli bir “usul” kuralları ile çerçevelenmesi ve sınırlarının belirlenmesi büyük önem arz etmektedir. Bunun sebebi önceden olduğu gibi idarenin karşısındaki muhataplar artık işleme “katılmak” mecburiyetinden ziyade işlemleri “anlamak” istemektedirler.<sup>791</sup>

Öteden beri demokratik niteliğe sahip olan toplumlarda en büyük problem idare ve kişiler arasındaki ilişkilerin bir nizam içerisinde olması/olmaması hususunda yaşanmıştır. Kişiler tarafından sahip olunan temel ve hak ve özgürlüklerin devleti temsil eden idare kurumu karşısında güvence altına alınması, korunması zaruri bir ihtiyaçtır. İdare ve kişiler arasındaki bu sorunun giderilebilmesi ve bir anlamda ikisi arasındaki ilişkinin iyileştirilebilmesi için bu demokratik ülkeler içerisinde pek çok halklar ilişkiler büroları/ofisleri oluşturulmuş ancak tek başlarına etkili ve verimli bir sonuca erişim sağlanamamıştır.<sup>792</sup> İdari usulün önemi idare ile kişiler arasındaki anlaşmazlıkların belirli ve sağlam bir zemine oturtulması ve çözümlenmesi noktasında kendisini oldukça hissettirmektedir. Çünkü idari usul içerisinde var olan katılım<sup>793</sup> ve hukuki güvenliğe ilişkin konular ortada mevcut olan çatışmanın

<sup>791</sup> Akyılmaz, İdari İşlemin Yapılış Usulü, 2000, s.86.

<sup>792</sup> Metin Kazancı, **Halklar İlişkiler Açısından Yönetim ve Yönetilenler**, Ankara, 1978, s.55-56.

<sup>793</sup> İdari usul aşamalarına katılım hakkında ayrıntılı bilgi için bkz., Zeliha Hacımuratlar, İdari Usule Katılım, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2011.

giderilmesinin en uygun yöntemlerinden birisi olacaktır. İdare ile kişiler arasında belirli bir güven ortamının sağlanması durumunda<sup>794</sup> sonuçtan memnun olmayan ilgililer bile “ikna” edilmiş olacaklardır.<sup>795</sup>

İkinci Bölümde ele alındığı üzere Avrupa Konseyi’nin iyi idareye dolaylı olarak da idari usule ilişkin uygulamaları düzenleyen pek çok kararı bulunmaktadır. İyi idareye yönelik olan uluslararası mevzuatın neredeyse tamamı idari usule yönelik bilgi ve yönlendirmeler de içermektedir. Tavsiye kararları doğrudan üye devletlere idare kurumlarında yapılabilecek değişim ve gelişimleri aktaran metinlerdir. Özellikle Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi İdari İşlemler Karşısında Bireyin Korunması Hakkında R (77) 31 sayılı Karar bunun başlangıcı sayılabilir. Ardından Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin İdari Takdir Yetkisine İlişkin R (80) 2 sayılı Tavsiye Kararı, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin İyi İdare Konusunda Üye Devletlere CM/REC (2007)7 sayılı Tavsiye Kararı gelmektedir. Ayrıca Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı ve Avrupa Birliği Doğru İdari Davranış Yasası da idari usule ilişkin uluslararası mevzuatta bulunan en önemli belgelerdendir. Bu belgelerde idari usul ilkelerine değinilerek iyi idarenin oluşturulması ve sağlanması hususunda idari usul ve ilkelerinin ne derece önemli oldukları açıkça görülebilmektedir.

## C. İDARİ USUL İLKELERİ

### 1. Genel Açıklama

İyi idare kavramı ile idari usul kavramını neredeyse iç içe geçen ve biri olmadan diğeri tam anlamı ile gerçekleşemeyen olgular olarak ele almak yanlış olmayacaktır. Çünkü iyi bir idarenin var olabilmesi belirli usullere bağlı olup bu usuller de idari usul şeklinde kendisini göstermektedir. İdari usulde, karar alma süreçleri ve idarenin yapısına dair olan özellik ve niteliklerin hakkıyla uygulanması sonucunda iyi bir idareden söz edebilmek mümkün olacaktır. Aksi halde iyi bir idarenin sağlanması gerçekleşmemekte ve idare ve idari kurumların arasındaki birlik ve bütünlük sağlanamamaktadır. Bu hususta belirtmek gerekir ki iyi idarenin var olabilmesi için idari usulün olması gerekli ancak doğal olarak tek başına yeterli olmamaktadır.

İdari usul tek başına bir kavram olmayıp gerçekleşmesi için idare ve idari kurumların bazı ilke ve esaslara dayanmasını ve bu ilke ve esaslar çerçevesinde hareket etmesini zorunlu kılmaktadır. Bu ilke ve esasların dile getirilişi ve somut bir hal alabilmesi iyi idarenin temel dayanaklarından birisi olan

<sup>794</sup> Eberhardt Schmitt-Abmann, **Die Grundgedangen des Verwaltungsverfahren und das neue Verwaltungsverfahrenrechts**, Jura, 1979, s.507.

<sup>795</sup> Rudolf Steinberg, “Komplexe Verwaltungsverfahren zwicshen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag” DÖV, 1982, s.622.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi kararlarıdır. İyi idarenin sağlanması için dolayısıyla idari usule yönelik düzenlemelerin yapıldığı dayanaklardan Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi tavsiye kararları oldukça yol gösterici ve yönlendirici bir rol taşımaktadır. 1977 tarihli R (77) 31 sayılı “Bireyin Yönetmel İşlemler Karşısında Korunması” başlıklı tavsiye kararında Konsey, kendisine bağlı olan üye devletlere iç hukukları içeriğinde değişiklik ve düzenleme yapmaları ve iş ve eylemlerini bu tavsiye kararı üzerinden şekillendirmesini önermiştir.<sup>796</sup> İlgili tavsiye kararında sayılan ilkeler beş adet olup zaman geçtikçe idari usul ilkeleri şeklinde anılmaya başlamışlardır. Bunlar; dinlenilme hakkı, bilgiye erişim hakkı, yardım ve temsil hakkı, idari işlemlere karşı hukuk yollarının belirtilmesi hakkıdır. Bu beş ilkenin idari usul ile bağlantılı olduğu ve karar metninde iyi idare kelimesi doğrudan kullanılmasa dahi iyi idareye ve onun felsefesine hizmet ettiği aşıkardır. Ayrıca ilkeler doğası gereği devlet idare ve idari kurumlarında kullanıldığı takdirde iyi bir yönetim sonucu oluşturacağından iyi idarenin temellerinin de bu kararla atıldığı daha önceki bölümlerde ayrıntılı olarak irdelenmiştir.

## 2. Dinlenilme Hakkı

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi (77) 31 sayılı 1977 tarihli kararındaki iyi idare ve iyi yönetimin sağlanması için idari usul ilkeleri arasında sayılan ilkelerden birisi dinlenilme hakkıdır. Kararda dinlenilme hakkı; *“ilgili kişi, hak, özgürlük veya menfaatlerini olumsuz etkilemesi muhtemel nitelikteki herhangi bir idari işleme dair, idare tarafından dikkate alınmak üzere olgu ve savlarını ortaya koyabileceği gibi, uygun hallerde delil de gösterebilir”* şeklinde ifade edilmektedir.<sup>797</sup> 1977 yılındaki bu düzenlemeden sonra bu hak aynı zamanda 7 Aralık 2000 tarihinde Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı’nın iyi idare hakkını düzenleyen 41. maddesinin 2. fıkrasında da kendisine yer edinmiştir. İlgili fıkraya göre iyi idare hakkı *“herkesin, kendisini olumsuz şekilde etkileyebilecek herhangi bir işlemin yapılmasından önce görüşlerinin dinlenmesini isteme hakkı”*nı düzenlemekte ve bu hakkı uluslararası düzeyde üye devletlerin idare kurumları karşısında korumaya çalışmaktadır. Dinlenilme hakkı iyi idarenin sağlanabilmesinin teminatlarından birisi olduğundan mütevellit, iyi idare ile ilgili çoğu belgede ve kararda dinlenilme hakkına da değinildiği görülmektedir. Bahsi geçen iki belgeye ek olarak 6 Eylül 2001 tarihinde Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilen ve iyi idare hakkında oldukça önemli bir belge niteliği taşıyan toplam 27 maddeden oluşan Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası’nın 16. maddesinde de dinlenilme hakkı düzenlenmiştir.<sup>798</sup> İlgili madde başlığı *“dinlenme ve fikir beyan etme hakkı”* şeklinde olup şu şekildedir;

<sup>796</sup> Akıllıoğlu, 1981, s. 38-39

<sup>797</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, İdari İşlemlerin Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında 77(31) sayılı Karar, 1977. [https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31\\_sayili/1680a4397f](https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31_sayili/1680a4397f) Erişim Tarihi: 12.12.2023.

<sup>798</sup> Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası Erişim Adresi, <https://www.ombudsman.europa.eu/et/publication/tr/3510>, Erişim Tarihi: 12.12.2023.



“Bireylerin hak ve menfaatlerini ilgilendiren konularda, yetkili kişi karar verme sürecinin tüm aşamalarında karşı tarafın savunma hakkına saygı gösterilmesini sağlayacaktır.

Her bir kamu üyesi, hak ve menfaatlerini ilgilendiren kararların alınması gereken durumlarda, karar alınmadan önce görüşlerini yazılı olarak bildirme ve gerektiğinde fikirlerini sözlü olarak ifade etme hakkına sahip olacaktır.”

Görülmektedir ki iyi idare kavramının var olduğu her yerde bir şekilde idari usul ve idari usul ile birlikte gelen bazı ilke ve esaslara rastlanılmaktadır. Bu durum bir tesadüf değil, idari usul ve ona bağlı ilkelerin bütününe iyi idarenin belirli bir kısmını ifade etmesi nedenine dayanmaktadır. Dinlenilme hakkı, kişilerin kendisini idari karar alma süreçlerinde ifade edebilmesi ve haklarını yaptırım organları karşısında savunabilmeleri açısından en önemli idari usul ilkelerinden birisidir. Bu hak, idarenin bir işlem yapma hazırlığı içerisinde bulunduğu, ilgisine haber verme niteliğinde olduğundan genel hukuk ve iyi idare ilkelerinden “açıklık”, ilgilinin karar alma sürecinde bulunmasından ötürü “katılım” ilkelerine de hizmet eder niteliktedir.<sup>799</sup> Ek olarak hukuk devleti ilkesinin kişilere tanıdığı kendisini ifade etme hakkının, idari usul kuralları çerçevesinde belirtildiği üzere önemli hukuksal olayların uygulanmasında veya kararların alım sürecinde kullanılması, ilkenin gerçekleştirilmesi hususunda oldukça etkilidir.<sup>800</sup>

Dinlenilme hakkı (*Rechtliches Gehör, Recht auf Anhörung, Recht auf Gehör, Hearing*), toplumdaki kişilerin idare kurumu ile bir ilişki içerisinde girmesi veya herhangi bir şekilde muhatap konumunda yer almaları noktasında, hak, çıkar ve özgürlüklerinin etkilenmesi konusunda koruma sağlamaktadır. İdare tarafından ilgili karar alınmadan veya uygulama yapılmadan önce muhataplarının idari makam ve kurumlar tarafından fikrinin alınması, sürece katılımının sağlanması dinlenilme hakkının konusunu oluşturmaktadır. Daha kısa ve özet bir ifade ile dinlenilme hakkı<sup>801</sup> (başka bir bilinen adı ile savunma hakkı<sup>802</sup>), kamu gücünün kullanıldığı durumlarda kişilere kendisini savunma olanağının sağlanması ve söz hakkının tanınmasıdır.<sup>803</sup> Dinlenilme hakkının var olması yasama organına idare ile kişiler arasındaki ilişkilerin güçlenmesi açısından bir güven vermektedir.<sup>804</sup> Eğer ki hakkın “hakkıyla” kullanılması sağlanırsa kişiler ve idare arasındaki çoğu sorun yargıya taşınmadan ve uyuşmazlık

<sup>799</sup> Akyılmaz, İdari İşlemin Yapılış Usulü, 2000, s.140.

<sup>800</sup> Ali Demireğen, “Avrupa Birliği’nde İyi Yönetim ve İyi Yönetim Işığında Yönetimde Demokrasi”, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2007, s.383.

<sup>801</sup> Bu kavramın yerine Ülkü Azrak 1964 yılında ortaya çıkardığı eserinde “*mütalaa beyanı*” demeyi daha uygun bulmuş ve gerekçesini şu şekilde açıklamıştır; “...İlgili, idare makamı karşısında aktif durumda olup istemi haklı gösterecek iddialar ileri sürece...pasif durumda olup idare makamının dermeyan ettiği iddialar karşısında savunmasını yapacaktır. Bu nedendir ki biz, her iki hali de kapsayan “*mütalaa beyanı yetkisi*” deyimini çok dar bulduğumuz “savunma hakkı” ve gramer bakımından pek yerinde olmayan “*ilgilinin dinlenilme yetkisi*” deyimlerine tercih etmiş bulunuyoruz.” Azrak, 1964, s.191.

<sup>802</sup> Akıllıoğlu, 1981, s.40.

<sup>803</sup> Mehmet Ünlüçay, Genel İdari Usul Kanunu Tasarı Sempozyumu, Türk Hukuk Dergisi, Özel Sayı:87, 2002, s.15.

<sup>804</sup> Raimund Brühl, **Überlick über das Verwaltungsverfahrenrecht**, Baköv, 12. Überarbeitete Auflage, 2019, s.30.-31.

aşamasına dönmeden anlaşmazlık aşamasında çözümlenmesi sağlanabilir. Dinlenilme hakkı sadece kişiler açısından yarar sağlamamakta olup aynı zamanda idare kurumların nazarında da olumlu bir hak niteliğindedir. Zira dinlenilme hakkı hukuk devletinin bir mecburiyetidir.<sup>805</sup> İdari makamlar açısından olayın veya durumun araştırılması ve soruşturulması noktasında vakıaların açıklanmasına olanak sağlayan ve kolaylaştıran bir araçtır.<sup>806</sup> İdari işlemin tesisi sürecinde işlemin ilgisinin katılımı ile idarenin tek yanlı olarak alacağı kararlarda daha doğru ve kapsamlı bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. İdari işlemin veya kararın özünde kişiler ile idare arasındaki ilişkilerde hakkaniyetin sağlanması amacından hareketle ilgisine hakkında bir idari işlemin hazırlanmasını duyurması yer almaktadır. Dinlenilme hakkı idari işlemin hazırlık aşaması esnasında kişilere tanınan bir hak özelliği taşımaktadır.<sup>807</sup> Dolayısıyla idari işlemin veya kararın muhatapları işlem sürecinde bulunarak yönetime katılımı gerçekleştirmiş olacak ve demokratik devlete ve iyi idareye uygun hareket edilmiş olunacaktır.

İdari işlemlerde sürecin işleyişi başlamadan ve idari kararlar alınmadan evvel, işlem muhatabının görüşlerinin ve fikirlerinin alınması “çelişme usulü” olarak açıklanmaktadır. Bu usul ya da ilke, iddianın ve savunmanın birlikte dinlenilmeden karar alınmaması, karşılıklı olan görüşlerin her ikisinin de göz önünde bulundurulması bir neticeye eriştilmesini ifade etmektedir. Çelişme usulünün uygulanması ile işlem muhatabına bir savunma hakkı doğmakta ve bu hakkı korunmuş olmaktadır.<sup>808</sup> Aynı zamanda çelişme usulü, taraflara idari süreçte karşılıklı olarak iddialarını öğrenme, savunma yapma ve görüş bildirme imkânı tanımaktadır. Çelişme usulü, idarenin keyfi kararlar almasını önlemekte ve idari işlemlerin meşru bir temele dayanmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla, çelişme usulü, iyi idare ilkelerinin etkin bir şekilde uygulanmasına katkı sağlayan, idarenin daha şeffaf, adil ve hesap verebilir olmasına hizmet eden vazgeçilmez bir mekanizmadır.

Dinlenilme hakkı, hakların veya özgürlüklerin zedelenmesi durumlarında kullanılacak bir haktır. Eğer ki yapılan idari işlem ilgisinin dilekçesi veya talebi üzerine gerçekleşecekse bu durumda dinlenilme hakkının kullanılabilmesi doğal olarak düşünülemez.<sup>809</sup> Talep ve dilekçe durumunda kişi kendisi harekete geçeceğinden bu hakkın kullanılmasına gerek bulunmamaktadır. Kaldı ki zaten bu hak, duruşma yapıldığı durumlarda kullanılması mümkün olan bir haktır. İlgili ile idarenin karşılıklı olarak konuşması ve bunun duruşmada yapılması aradaki yanlış anlaşılmaları ve eksiklikleri giderecektir.<sup>810</sup> Uygulamada dinlenilme hakkının kullanılabilmesi için işlem ilgililerinin bu hakkın varlığından haberdar

<sup>805</sup> Badura, 1981, s.40.

<sup>806</sup> Akyılmaz, İdari İşlemin Yapılış Usulü, 2000, s.141.

<sup>807</sup> Gürsel Özkan, “İdari Usul Kanunu’nda Düzenlenmesi Gereken İdari Usul İlkeleri”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, 17-18 Ocak 1998 Ankara, 1998, s.59.

<sup>808</sup> Gözler, İdare Hukuku Cilt I, 2019, s.977.

<sup>809</sup> Akıllıoğlu, 1981, s.40.

<sup>810</sup> Özkan, 1998, s.59; Brühl, 2019, s. 30-31.

edilmeleri gerekmektedir. İlgilisini hakkın varlığından haberdar etme yükümlülüğü idareye verilmiş bir ödevdir.<sup>811</sup> Bu ödevin savunmaya uygun ve elverişli bir süre içerisinde yapılması gerekmektedir.

Dinlenilme hakkının idari işlemin hazırlık aşamasında kullanılan bir hak olması özelliği bu hak özelinde bazı noktaları daha önemli hale getirmektedir. Öncelikle daha önce belirtildiği gibi anlaşmazlıkların yargı aşamasına geçmeden idari yollarda çözümlenmesi sağlanmaktadır. Duruşma aracılığı ile idareyi ve ilgililerini yüz yüze getirmek aradaki anlaşmazlıkların kâğıt ortamında çözülmeye çalışılmasının karşısında oldukça başarılı sonuçlar verebilecektir. Geleneksel idare anlayışında idari kurumlar ile idari işlemde etkilenenler ne zaman karşı karşıya ya da yüz yüze gelmektedir? Ancak işlem gerçekleştikten ve aralarında yargı aşamasına taşınabilecek bir uyuşmazlık meydana geldikten sonra! Başka bir ifade ile ancak yargı aşamasında muhatap olabilmektedirler. Bu durumun anlamı idarenin ilgilileri ile yargı aşamasında tanışıp yargı aşamasında ilişkisinin bitmesi sonucudur. Bu yaklaşım oldukça yanlış bir yaklaşımdır. Ancak hala bazı idari kurumlarda bu yaklaşımın mevcut olduğunun yansımaları görülmektedir. İdarenin ve idare kurumunda çalışanlarının genel tavrı “*Biz idare olarak yapabildiğimizi yaptık, eğer ki siz farklı bir fikir içerisinde iseniz yargı yolunu tercih edebilirsiniz.*”<sup>812</sup> Bu tavır, idare ile kişiler arasında güvenin sarsılmasına hatta hiç oluşmamasına neden olabilmektedir. Kendisi ile doğrudan yargı yolunda muhatap olan bir idarenin varlığı elbette kişilerin idare ile uyum içerisinde bir ilişki kurmasına engel teşkil edecektir. Oysa idare eden, idare edilen kavramlarının artık geçmiş yüzyıllarda kalması gerektiği, idare edilen olarak adlandırılan kesimin idare kurumunun bir parçası haline gelebilmesi gerek idari usulün istediği gerek iyi bir idarenin var olabilmesinin en vazgeçilmez unsurlarının başında gelmektedir. İdari usul ilkelerini bir arada toplayarak kanunlaştıran ülkelerin neredeyse tamamında iyi idareye doğrudan hizmet eden dinlenilme hakkı önemli bir usul hakkı olarak kendisine yer edinmiştir.<sup>813</sup>

### 3. Bilgi ve Belgelere Erişim Hakkı

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi (77) 31 sayılı 1977 tarihli kararındaki iyi yönetimin ve iyi bir idarenin sağlanması için idari usul ilkeleri arasında sayılan ilkelere bir diğeri de bilgiye erişim hakkıdır. Kararda bilgiye erişim hakkı; “*İlgili kişi, talep etmesi halinde, bir idari işlemde bulunulmadan önce, söz konusu işlemde bulunulmasına ilişkin mevcut tüm unsurlardan uygun vasıtalarla haberdar*

<sup>811</sup> Danıştay 8. Dairesi, E:81/516, K:82/464, 20.04.192; Danıştay 10. Dairesi, E:84/2079, K:85/23, 18.2.1985.

<sup>812</sup> Azrak, 1998, s.89. Azrak bu yaklaşımın çağ dışı olduğundan bahsetmekte ve sözlerine şu şekilde devam etmektedir; “*Hayır! Sorunu hemen şimdi burada çözümlüyorsunuz! Her vesile ile yargıya gitmeye gerek yok! İdarenin yanlışlarını düzelterek bir sistemin bulunmaması, yanlışların düzeltilmesi işinin her halde yargıya bırakılması, en neticesinde idari yargı organlarının yükünü oldukça arttırmaktadır. Şu hâlde yapılması gereken idarenin sürekli bir şekilde uyuşmazlığa neden olabilecek davranışlarının önlenmesini sağlamak ve bu yönde yasal tedbirler almaktır.*”

<sup>813</sup> Verwaltungsverfahrensgesetz 28. madde; “*İlgili tarafın haklarına müdahale eden bir idari işlem yapılmadan önce, tarafa kararlar ilgili gerçekler hakkında yorum yapma fırsatı verilmelidir.*” <https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/28.html>, Erişim Tarihi: 31.10.2024.

*edilir.” şeklinde ifade edilmektedir.<sup>814</sup> Aynı zamanda bilgi edinme hakkı 2000 yılında kabul edilen Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı’nın 11. maddesinde de ele alınmıştır. İlgili düzenleme; “Herkes, ifade özgürlüğü hakkına sahiptir. Bu hak, kamu makamlarının müdahalesi olmaksızın ve ulusal sınırlarla kısıtlanmaksızın bir görüşe sahip olma, haber ve düşünceleri elde etme ve bunları ulaştırma özgürlüğünü içerir.” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca daha önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandığı gibi Şart’ın 41. maddesi iyi idare hakkını düzenlemekte olup bu hakkın içerisinde de görünür haldedir. 41. maddenin 2. fıkrasında “-Bu hak; ...herkesin gizliliğin meşru yararlarına ve meslek sırlarına saygı göstermek kaydıyla, dosyasına erişim hakkını ihtiva eder.” ifadesi bunu kanıtlar niteliktedir. Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası’nın 22 ve 23. maddelerinde de bilgi ve belgelere erişim hakkına değinilmiş olup madde metni şu şekildedir;*

*“Madde 22 Bilgi talebi*

*1. Yetkili, sorumluluğu altındaki ilgili bir konuda, kamu üyelerine talep ettikleri bilgileri verecektir. Yetkili, uygun olduğu durumlarda, uzmanlık alanını ilgilendiren bir konuda nasıl idari işlem başlatılacağı hakkında bilgi verecektir. Yetkili verdiği bilgilerin açık ve anlaşılır olmasına dikkat edecektir.*

*2. Sözlü bilgi talebinin çok geniş kapsamlı ya da ayrıntılı olması durumunda, yetkili ilgili kişiye talebini yazılı olarak yapması tavsiyesinde bulunacaktır.*

*3. Talep edilen bilginin gizlilik tabiatı nedeniyle ifşa edilememesi durumunda, yetkili bu Yasa’nın 18’inci Maddesi hükümleri uyarınca, ilgili kişiye talep ettiği bilginin verilememesinin nedenlerini açıklayacaktır.*

*4. Sorumluluk alanına girmeyen konularda bilgi vermesi talebinde bulunulan bir yetkili, talepte bulunan kişiye, konuyla ilgili yetkilinin adını ve telefon numarasını vererek yönlendirecektir. AB Enstitüsü’nün başka bir kurum ya da kuruluşu hakkında bilgi talebinde bulunulduğunda, yetkili talepte bulunan kişiyi ilgili Enstitüye yönlendirecektir.*

*5. Uygun olduğu durumlarda, yetkili, talebin konusuna bağlı olarak, bilgi talebinde bulunan kişiyi, kurumun kamuya bilgi sağlamakla sorumlu servisine yönlendirecektir.*

*Madde 23 Belgelerin kamunun erişimine sunulması talepleri*

*1. Yetkili belgelere erişim taleplerini, kurum tarafından kabul edilen kurallara ve (EC) 1049/2001 sayılı Tüzükte düzenlenen genel ilke ve sınırlamalara uygun şekilde değerlendirecektir.*

<sup>814</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, İdari İşlemlerin Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında 77(31) sayılı Karar, 1977. [https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31\\_savili/1680a4397f](https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31_savili/1680a4397f) Erişim Tarihi: 13.12.2023.

2. Yetkili sözlü olarak yapılan belgelere erişme talebini yerine getiremezse, vatandaşa talebini yazılı yapması tavsiyesinde bulunacaktır.”

Tarihsel seyir içerisinde devlet ve devlet işlerinin genel itibari ile “kapalı, gizli, saklı” bir biçimde sürdürüldüğü alışık olunmayan bir durum değildir.<sup>815</sup> Zamanın modernleşmesi ve hukuk devleti olmanın getirilerinin devlet yönetimine ve işleyişine yansımaları ile birlikte idarenin elinde bulundurduğu bilgi ve belgelerin paylaşılıp paylaşılmayacağı, paylaşılacaksa bunun ne derecede olacağı ve kimlere bu hakkın verileceği gibi sorular tartışma alanı bulmuştur.<sup>816</sup> Devlet zihniyetindeki iş ve uygulamaların gizli ve kapalı bir şekilde yürütülmesi hususu devlet güvenliği ve gelebilecek saldırılara karşı bir önlem olarak kullanılmaktadır. Mutlak anlamda bir açıklığın ya da saydamlığın sağlanamayacağı kabul edilmesi gereken bir gerçektir. Esasen bu durumun uygulanabilmesi de güvenlik sebeplerinden ötürü mümkün olmamaktadır. Mutlak açıklığın faydadan ziyade pek çok sakıncası bulunmaktadır.<sup>817</sup> Belirli bir oranda gizlilik, kapalılık, saklılık olması gereken, hatta zorunlu olan bir durumdur.<sup>818</sup> Bilgi ve belgelerin kişilerle paylaşılması, hakkında bir işlem gerçekleştirilen ilgililerin konudan haberdar edilmesi ve bunun neticesinde bilgi ve belgelere erişim haklarını aramaları hususunda önemlidir. Zira bu durum hukuk devletinin geçerli olduğu ülkelerde sağlanmaya çalışan hak ve hürriyetlerin başında gelmektedir. Bu hususta ilgililerin idareden talep edecekleri belgeler devlet güvenliği ile ilgili konuları içeren dosyalar olmayacağı aksine kendileri hakkında yapılacak iş ve eylemleri öğrenebilmelerine imkân tanıyacağı için bu durum birbirinden kesin sınırlarla ayrılmalıdır. İdarenin elinde bu bahsi geçen bilgi ve belgelere erişim, hukuk devletinin çizgisinin korunmasını sağlayan bir mekanizma olarak adlandırılabilir.<sup>819</sup> Ayrıca idari usul içerisinde, idarenin elinde bulundurduğu dosyaların muhatapları ile paylaşılması, belgelere erişmesi, dinlenilme hakkı ile yakın bir ilişkide bulunmakta ve bu hakkın etkin bir şekilde kullanılmasına hizmet etmektedir.<sup>820</sup> Bilgi edinme hakkının dinlenilme hakkının tamamlayıcısı niteliğinde olmasının nedeni; dinlenilme hakkının kullanılabilmesi için hak kullanıcısının, fikrini beyan edeceği ve savunacağı vakianın içeriğini bilmesi gerektiği ve buna göre görüş beyanında bulunması sebebiyledir.<sup>821</sup> Aksi halde tarafına nasıl ve ne şekilde bir işlem uygulanacağını ya da uygulandığı bilinmeden ilgili konuda bir fikir beyan etme, izahatta bulunma ya da savunma yapabilme gibi bir imkan olmayacaktır.

<sup>815</sup> Tekin Akıllıoğlu, “Yönetimde Açıklık-Gizlilik ve Bilgi Alma Hakkı”, **I. İdare Hukuku Kongresi**, İkinci Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, 1990, s.805.

<sup>816</sup> Badura, 1981, s.16.

<sup>817</sup> Akıllıoğlu, Açıklık, 1990, s.807.

<sup>818</sup> Murat Sezginer, “İdari Belgelere Ulaşma Hakkı: Fransa Örneği”, Prof. Dr. Süleyman Arslan’a Armağan, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1-2, 1998, s.300-301.

<sup>819</sup> Sait Güran, “Hak Arama Özgürlüğünün İki Boyutu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:9, 1993, s.23.

<sup>820</sup> Brühl, 2019, s.51; Badura, 1981, s.16.

<sup>821</sup> Akıllıoğlu, 1981, s.48; Akıllıoğlu, 1983, s.196.

Açık veyahut saydam yönetim temelinde demokrasi, demokratik yönetim ve yönetimde demokrasi ile ilgili kavramlardır. Daha önce de ifade edildiği gibi demokratik bir yönetim sadece seçimlerle ulaşılabilen bir sonuç değildir. Demokratik bir ülke olabilmek için kesinlikle yönetimde demokrasinin de sağlanmış olması ve devletin tüm kurumlarında uygulanabiliyor olması büyük önem arz etmektedir. Aksi halde sadece seçimle “demokratik” bir şekilde iş başına gelen temsilcilerin demokratik bir yönetim tesis edecekleri noktası bir umuttan ibaret olacaktır. Asıl olan ve demokrasi denilebilen önemli olgu, yönetimde demokrasinin sağlanmasıdır. Yönetimde demokrasinin sağlanmasının yolu da belirli üç unsurun birlikte ele alınmasından geçmektedir. Bunlar; idari usul, katılımın sağlanması ve bilgi edinme hakkıdır.<sup>822</sup> Bilgi edinme hakkı genel idari usul kuralları itibariyle oldukça önem arz eden bir ilkedir. İdarenin keyfiyetinin önlenmesi ve kamu hizmeti yararlanıcılarının işlemler hakkında bilgi ve belgelere erişerek bir anlamda idareye hesap sorabilmesinin sebebi bilgi edinme hakkının var olmasıdır.<sup>823</sup> Bu hak sadece idari usul sürecinde olması gereken bir hak olması gerektiği şeklinde indirgenmemeli aynı zamanda çağdaş hukuk devleti anlayışında ve hukuk devleti ilkesinin gerçekleşmesinde hak arama özgürlüğünün “olmazsa olmazı” şeklinde de ifade edilebilmektedir.<sup>824</sup> İdari usul genel kuralları ve ilkeleri, hukuk devletinin sağlanabilmesi ve sürdürülebilmesi için etkili yöntem ve uygulamalar bütünüdür. Hukuk devleti ile bilgi edinme hak ve özgürlüğü arasındaki ilişki Danıştay kararlarında da görülebilmektedir.<sup>825</sup>

İdari usul açısından bilgi edinme hakkı, idari işlemlerin yapılması sürecinde işlem neticesinde ortaya çıkabilecek durumlarla ilişkili olarak savunma yapılabilmesi veya hukuksal menfaatlerin korunabilmesi için mümkün olunabildiği kadar işlem neticesinde etkilenecek kişilere idari makamların ellerinde bulundurdıkları bilgi ve belgeleri paylaşma yoluna gitmesidir.<sup>826</sup> Başka bir ifade ile ilgililerin hukuksal çıkarlarını ileri sürebilmek ya da savunabilmeleri için haklarındaki idari işlemlerle ilgili bilgi ve belgelere erişimlerinin sağlanmalarına izin verilmektedir.<sup>827</sup> İlgililerin bu haklarını kullanabilmeleri için idareye başvurmaları gerekmektedir. İdareden bilgi ve belge talep edilmesi hususu Avrupa Birliği Bakanlar Komitesi'nin 77(31) sayılı tavsiye kararında da “İlgili kişi, talep etmesi halinde ...” şeklinde açıkça ifade edilmiştir.<sup>828</sup> Doğası gereği bilgi edinme hakkı talep edildiği takdirde kullanılabilmesi mümkün olan bir haktır. Kişiler haklarındaki işlem ile ilgili bir durumu öğrenmek istemesi durumunda

<sup>822</sup> Özay, 2002, s.2-6.

<sup>823</sup> Musa Eken, “Bilgi Edinme Hakkı”, **İnsan Hakları Yıllığı**, Muzaffer Sencer’e Armağan, Cilt:17-18, 1995-1996, s.63.

<sup>824</sup> Güran, 1993, s.29.

<sup>825</sup> “...Hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesinde etkili ve önemli araçlardan birisi "idarenin şeffaflığı ilkesi" olup, bu ilkeyi tamamlayan haklardan en önemlisi de bilgi edinme hak ve özgürlüğüdür. İdarenin şeffaflığı, herşeyden önce idarenin faaliyetlerini objektif esaslara göre ve güvenilir bir sistem içerisinde yürütmesi sağlamaya yöneliktir. Ayrıca, yönetilenlerin karar alma süreçlerine katılımına, denetim mekanizmalarının etkin bir şekilde işletilmesine ve bireylerin hak arama özgürlüğünü etkili bir şekilde kullanmasına yardımcı olur...” Danıştay 10.Daire, E:2004/10375, K:2007/891, 06.03.2007.

<sup>826</sup> Badura, 1981, s.18; Akyılmaz, İdari İşlemin Yapılış Usulü, 2000, s.160.

<sup>827</sup> Semih Gemalmaz, Osman Doğru, “Federal Almanya Cumhuriyeti İdari Usul Yasası”, **İdare Hukuku İlimleri Dergisi**, S.1-3, 1987, s.131.

<sup>828</sup> Fatih Kırışık, “İdare ile Bireyler Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:37, 2013, s.247.

bu öğrenme isteklerini idareye bildirmeleri ve hakkı bu yönde kullanabilmeleri gerekmektedir. Bu talep neticesinde kural olarak, idare bu başvurunun üzerine bilgi talep eden kişiye bilgiyi vermek zorundadır.<sup>829</sup> Bu hakkın tanınması ve kullanılması neticesinde idari işlem ilgilileri, kendilerinden gizlenen, daha önceden paylaşılmak istenmeyen bilgi, belge ve dosyalara erişerek, içerisinde buldukları güçsüz durumlarından kurtulabileceklerdir.<sup>830</sup> Güçsüz durumdan kasıt, hakkında yapılan işlem hakkında herhangi bir bilgiye ya da belgeye sahip olmayan kişinin idarenin dolayısıyla devletin gücü karşısında oldukça zor durumda kalması, zaten eşitsiz olan bir ilişkinin kişiler aleyhine daha da eşitsiz bir hal almasına neden olabilmesi ihtimalidir. Demokratik bir yönetimin ve bunun yanında yönetimde demokrasinin sağlanması isteniyorsa bilgi edinme hakkı vazgeçilemez nitelikte olan haklar arasındadır. İdari kurumların idaresinde açıklık, saydamlık, hesap verilebilirlik gibi ilkelerin sağlanması bilgi edinme hakkının varlığı ile somutlaşmaktadır. Herkesi ve her durumu ilgilendiren açıklık, saydamlık ilkeleri haklarında idari işlem yapan kişiler özelinde hak niteliğindedir.<sup>831</sup> En nihayetinde bu hakkın düzenlenip tanınmaması bir iç hukuk sorununu teşkil etmektedir.<sup>832</sup>

#### 4. İşlemlerin Gerekçeli Olması İlkesi

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi (77) 31 sayılı 1977 tarihli kararındaki iyi yönetimin ve iyi bir idarenin sağlanması için idari usul ilkeleri arasında sayılan ilkelere bir diğeri idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesidir. Kararda bu ilke; *“İlgili kişi, hak, özgürlük veya menfaatlerini olumsuz etkilemesi muhtemel nitelikteki herhangi bir idari işlem durumunda, bu işlemin dayandığı gerekçelerden haberdar edilir. Bu bildirim, ya gerekçelerin işlem sırasında açıklanması yoluyla ya da talep etmesi halinde, ilgili kişiye makul bir süre içerisinde yazılı olarak bildirilmesi yoluyla yapılır.”* şeklinde ifade edilmektedir.<sup>833</sup> Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası'nın 18. maddesinde de gerekçe ilkesine değinilmiş olup madde metni şu şekildedir<sup>834</sup>;

*“1. Kurumun gerçek bir kişinin hak ve menfaatlerini olumsuz şekilde etkileyebilecek her kararında, ilgili olaylar ve hukuki dayanağı işaret edilerek kararın gerekçesi belirtilecektir.*

<sup>829</sup> Saraç, 2016, s.275.

<sup>830</sup> Zehra Odyakmaz, “Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, 1997, s.8.

<sup>831</sup> Gürsel Özkan, **Demokratik Yönetimin Birinci Adımı Bilgi Edinme Hakkı**, Türkiye Kamu-Sen, Ankara, 2004, s.30.

<sup>832</sup> Tekin Akıllıoğlu, **İnsan Hakları- Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri**, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları No:17, Ankara, 1995, s.185.

<sup>833</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, İdari İşlemlerin Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında 77(31) sayılı Karar, 1977. [https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31\\_sayili/1680a4397f](https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31_sayili/1680a4397f) Erişim Tarihi: 14.12.2023.

<sup>834</sup> Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası Erişim Adresi, <https://www.ombudsman.europa.eu/et/publication/tr/3510>, Erişim Tarihi: 14.12.2023.

2. Yetkili yetersiz ya da belirsiz ya da bireysel gerekçe içermeyen kararlar almaktan kaçınacaktır.

3. Benzer kararların çok sayıda kişiyi ilgilendirmesi nedeniyle, kararın gerekçesinin ayrıntılı bir şekilde bildirilmesinin mümkün olmadığı ve buna bağlı olarak standart yanıtlar yollandığı durumlarda, yetkili, açıkça talep eden vatandaşa kararın bireysel gerekçesini bildirecektir.”

İdari işlemin ne olduğu ve idari işlemi oluşturan unsurlar hatırlandığında bu unsurların yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olmak üzere beş adet olduğu görülmektedir. Bu unsurlar arasından sebep unsuru idari işlemlerin gerekçelendirilmesi ilkesinin ana konusunu oluşturmaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi idare kendiliğinden harekete geçen ve işlemde bulunun bir kurum değildir. Kanunilik ilkesi gereğince iş ve eylemlerde bulunabilmesi için hukuksal ve maddi bir dayanağa ihtiyaç duymaktadır.<sup>835</sup> Başka bir ifade ile idarenin işlem veya eylemde bulunabilmesi belirli bir saikin varlığına bağlı olmakta, bu saikte hukuki işlem, maddi bir olay veya mevzuat hükümleri gibi gerekçelerden oluşmaktadır.<sup>836</sup> Elbette bu saiklerin hukuka uygun olması beklenmekte ve gerekmektedir. “İdari işlemin sebebi bir bakıma işlemin gerekçesidir” ifadesinde sebep ve gerekçe unsurları birbirleri ile eş değer kabul edilmiştir.<sup>837</sup> Sebep unsurunu gerekçeden ayrı bir biçimde ele alan<sup>838</sup> başka bir yaklaşımda ise sebep, idareyi işlemde bulunmaya iten durumlar iken gerekçe, bu sebeplerin işlemin metninde açıkça belirtilmesi anlamına gelmektedir.<sup>839</sup> Sebepler iradenin bir yansıması iken gerekçe işlemlerin metnine yönelik bir öge niteliğindedir. Farklı bir ifade ile sebep “yöntemsel”, gerekçe “biçimseldir”. Gereksiz bir işlem olabileceği halde sebepsiz bir işlem yapılamayacaktır. Uygulamadaki örneklerde göz önüne alındığında işlemlerin nedensiz şekilde yapılması mümkün olmadığı halde gereksiz yapıldığına oldukça sık olarak rastlanmaktadır.<sup>840</sup>

Sebep unsuru kanunlar tarafından kanunilik ilkesi gereğince belirtilmiştir ve bu sebebin işlem metninde açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda bu hususta gerekçe ilkesinden söz edilebilecektir.<sup>841</sup> İşlemlerin gerekçeli yapılmasının bir sonucu ilgisini “ikna” etmeye yardımcı olması aynı zamanda ilgilinin dinlenilme ve hak arama hürriyetini kullanabilmeleri açısından da önemli arz

<sup>835</sup> Yaşar, 2016, s.376.

<sup>836</sup> “İdareye tanınan her yetkinin kullanılması, bir nedene dayanır. Bu nedenin de hukuk açısından geçerli bir sebep olması gerekir. İdare hukukunda, idari işlemin neden unsuru denildiğinde, idari işlemlerden önce gelen, idari işlemin dışında, idareyi böyle bir işlem yapmaya yönelten etkenler anlaşılır. İdari işlemin dayanağı olan neden işlemin bir tür gerekçesidir. Yönetimi işlem yapmaya yönelten dürtü, bir hukuksal işlem olabileceği gibi, bir olay da olabilir. İdari işleme neden olarak gösterilen hukuksal işlemin sakat olması veya olayın gerçeğe uygun olmaması yahut nitelendirilmesinde yanlışlık yapılmış olması, esas işlemi neden yönünden sakatlar.”. Danıştay 8.Dairesi, E:1989/504, K: 1990/913, 17.09.1990.

<sup>837</sup> Bahtiyar Akyılmaz, **İdare Hukuku**, Sayram Yayınları, Konya, 2004, s.252.

<sup>838</sup> “Gerekçe (motivation) ile gerekçeyi açıklama (revelation du motif) birbirinden farklıdır. Kanımızca açıklanan gerekçe değil, nedendir.” Metin Kıratlı, “Danıştay’ın İdarenin Takdir Yetkisini Denetlemesi ve Bağlaması”, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt:6, 1967, s.33.

<sup>839</sup> A. Şeref Gözübüyük, **Yönetmelik Yargı**, Turhan Kitabevi, 37. Baskı, Eylül 2017, s.184.

<sup>840</sup> Tekin Akıllıoğlu, “Yönetmelik İşlemlerde Gerekçe İlkesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 1982, s.7.

<sup>841</sup> Gözübüyük, 2017, s.185.



eden bir konu niteliğindedir.<sup>842</sup> Çünkü bu hakların ve bunların yanında başka anayasal hakların kullanılması için gerekçe ilkesi bir açıdan ön şart özelliği taşımaktadır. Tarafına tesis edilen idari işlemin gerekçesini bilmeyen bir kişi, o işlemin hukuksal dayanağı olup olmadığını ya da hukuka uygun olup olmadığını sağlam araçlar ile ileri süremeyecektir. Dolayısıyla gerekçe ilkesinin uygulanmaması dinlenme hakkını, savunma hakkını ve daha birçok hakkı anlamsızlaştıracaktır.<sup>843</sup> Gerek bu yönlerden gerekse de idari usulün “usulüne” göre uygulanabilmesi açısından gerekçe ilkesi oldukça önemlidir. İdari usul kanununa sahip olan ülkelerde kanunlarda işlemlerin gerekçesinin detaylı şekilde düzenlendiği görülmektedir.<sup>844</sup> Kişiler özelinde yapılan idari işlemlerin hem belirli bir sebebe dayanması hem de gerekçesinin açıkça gösterilmesi gerçekten oldukça mühim olan konuların başında gelmektedir.<sup>845</sup> Nasıl ki dinlenme hakkında kişiler dinleneceği konu ile ilgili öncesinde bilgi edinmesinin gerekli olması aksi halde hakkın kullanımı ile ilgili sorunlar oluşması ihtimalindeki gibi, gerekçe gösterilmesi ilkesinde ise ilgilinin “neden”, “nasıl” sorularının cevaplarını verilmiş olacaktır. Ayrıca gerekçenin gösterilmediği işlemler ilgilileri tarafından bir çeşit “*buyruk*” olarak anlaşılabilir. İdarece gerekçesiz işlem yapılması bir anlamda idarenin “*biz böyle uygun gördük*” demesinin bir şeklidir. Böyle bir tutum ve tavır içerisinde olan idarenin karşısında bulunan işlem ilgilileri ise doğal olarak idareye karşı olumsuz bir tutum içerisine girebileceklerdir. Bu ise sağlanmak istenen iyi idarenin tam tersi etkiyi yaratacaktır. Çünkü insan doğası gereği düşünen, sorgulayan bir varlık olup en temel kaygısının “neden” sorusunun cevabını bulmaktır. Bu bir nevi doğada olup biten her şeyin bir sebebe dayandığına inandırılan insanların bitmek bilmeyen bir bilme arzusunun ortaya çıkardığı kaçınılmaz bir sonuçtur.<sup>846</sup>

## 5. İşleme Karşı Başvuru Yollarının Gösterilmesi İlkesi<sup>847</sup>

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi (77) 31 sayılı 1977 tarihli kararındaki iyi yönetimin ve iyi bir idarenin sağlanması için idari usul ilkeleri arasında sayılan ilkelerden bir diğeri de yapılan idari

<sup>842</sup> Gözübüyük, Tan, 2021, s.400.

<sup>843</sup> Bahtiyar Akyılmaz, “İdari İşlemlerde Gerekçe Yükümlülüğü”, A. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Turhan Kitabevi, 2005, s.33.

<sup>844</sup> Cemil Kaya, “İngiliz İdare Hukukunda Gerekçe Belirtme Yükümlülüğü İlkesi”, A. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Turhan Kitabevi, 2005, s.215; İbrahim Kaboğlu, “Avrupa Topluluğu Adâlet Dîvanı Jürisprudansı ve İdarî Kararların Gerekçeli Olma Zorunluluğu”, I. İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, 1990, s. 311-321.

<sup>845</sup> Gerekçe ilkesinin adil yargılanma hakkı, idari usul, hak arama hürriyeti, bilgi alma hakkı ve daha pek çok açıdan ele alınması ve sağladığı hukuksal koruma konusunda ayrıntılı bir çalışma için bkz; Ayşe Almıla Tanrıverdi, “İdare Hukukunda Gerekçe İlkesi ve Sağladığı Hukuki Koruma”, Kırıkkale Hukuk Mecmuası, Cilt:3, Sayı:2, 2023, ss.551-580.

<sup>846</sup> İsa Başbüyük, “Yargı Kararlarında Gerekçe Zorunluluğu”, Güncel Hukuk Dergisi, Ağustos 2009, s.52.

<sup>847</sup> “İdari usulde, usul süreci sonunda ortaya çıkan kararın, kararın muhatabı için gerek uygulama gerek bilgilendirme ve gerekse hukuk yollarına müracaat edebilme hususunda yeterince “açık”, “yol gösterici” olma zorunluluğu “başvuru yollarının gösterilmesi” ilkesini ortaya çıkarmıştır. Çünkü idari işlemin sadece gerekçe ve hüküm fıkrasının bildirilmesi, bireysel hak ve menfaatler için yeteri kadar güvence taşımadığından, bu karara karşı başvurulabilecek kanun yollarının da gösterilmesi gerekmektedir. Başka bir anlatımda, işlem metninde başvuru yollarının gösterilmesi, kişilerin kendilerine tanınmış bulunan kanuni hakları kolaylıkla kullanmalarını sağlayacak, işleme karşı nereye ve daha da önemlisi hangi süre içinde başvuruda bulunulabileceğinin, başvurunun zorunlu olup olmadığının bilinmesi, işlemin yöneldiği kişinin uğrayabileceği muhtemel mağduriyetleri için başında giderecektir.” DİDDK: E. 03/428, K. 05/2175, 16.06.2005.

işlemlere karşı başvuru yollarının belirtilmesi ilkesidir. Kararda ilgili ilke; “Yazılı şekilde bildirilen bir idari işlemin ilgili kişinin hak, özgürlük veya menfaatlerini olumsuz etkilemesi halinde, söz konusu idari işleme karşı başvurulabilecek olağan hukuk yolları ve bunların kullanımına ilişkin süreler bahsi geçen bildirim içerisinde belirtilir.” şeklinde ifade edilmektedir.<sup>848</sup> Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası’nın 19. maddesinde de işlemlere karşı başvuru yollarının belirtilmesi gerekliliğine değinilmiş olup madde metni şu şekildedir<sup>849</sup>;

*“Madde 19- İtiraz hakkının belirtilmesi*

*1. Gerçek bir kişinin hak ve menfaatlerini olumsuz şekilde etkileyebilecek bir kurum kararı, bu karara karşı olası itiraz edebilme hakkını da belirtecektir. Bu kararda özellikle ilgili kanun yollarının niteliği, hangi kuruma başvurulabileceği ve hakkın kullanılabilmesi nihai süre belirtilecektir.*

*2. Bu tür kararlarda özellikle Avrupa Birliği’nin İşleyişi Hakkında Antlaşma’nın sırasıyla 263. ve 228. maddelerinde öngörülen, yargıya başvurma ve Ombudsmana şikâyette bulunma haklarına atıfta bulunulacaktır.”*

Bu ilke doğrultusunda ortaya çıkan başvuru hakkının özünü idari işlem sebebi ile bir hakkı, özgürlüğü, çıkarı ya da menfaati etkilenen idari işlem muhataplarının itiraz edebilmelerine olanak sağlanması oluşturmaktadır. İdari işleme karşı başvuru yolları gösterilirken yapılabilecek başvuru için gereken bilgilere; yetkili organ, başvuru süresi ve benzeri gibi metinde yer verilmelidir.<sup>850</sup> Danıştay’ın farklı zamanlardaki genel görüşüne göre de bu tip bilgilerin ayrıntılı olarak ilgililere sunulması önem arz etmektedir.<sup>851</sup> Yapılan idari işlem neticesinde bu işleme karşı idari başvuru yollarının belirtilmesi veya başkaca kanun yollarının gösterilmesi “başvuru yollarının gösterilmesi” anlamına gelmektedir. Ayrıca hükümler incelendiğinde başvuru yollarını göstermesi gereken dar anlamda sadece “idare” olarak yorumlanmamalıdır. Başvuru yollarının gösterilmesi gerekliliğinde muhatap daha geniş yorumlanarak “devlet”tir. Başvuru yollarının kullanılabilmesi için idari işlem ilgilileri veya muhataplarının bir hakkı, özgürlüğü ya da menfaati etkilenmiş olmalıdır. Başka bir ifade ile tüm idari

<sup>848</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, İdari İşlemlerin Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında 77(31) sayılı Karar, 1977. [https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31\\_sayili/1680a4397f](https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31_sayili/1680a4397f) Erişim Tarihi: 13.12.2023.

<sup>849</sup> Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası Erişim Adresi, <https://www.ombudsman.europa.eu/et/publication/tr/3510>, Erişim Tarihi: 14.12.2023.

<sup>850</sup> Sezginer, 1998, s.224.

<sup>851</sup> “... idari işlemlere karşı başvuru yollarının son derece ayrıntılı düzenlemelerde yer alması, başvuru süresinin kısa olması veya olağan başvuru yollarına istisna getirilebilmesi ilgili kişiler bakımından sıkıntılar oluşturmakta, işlemlere karşı hangi idari birime, hangi sürede başvurulacağıın bilinmemesi birçok kez kişi bakımından mağduriyetlere yol açmaktadır. Bu durumda da kişilerin hak arama özgürlüğünün kısıtlanması, bununla birlikte hukuk devleti olmanın bir gereği olan idarenin denetiminin de engellenmesi sonucu doğmaktadır... Bu durum karşısında idarece tesis edilen işlemlerde kanun yolu, merci ve sürelerinin belirtilmesi, hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline gelmiştir. Bunun bir sonucu olarak, yukarıda anılan anayasa hükmü ile bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkan sağlanması amaçlanmış, idareye, işlemlerinde, ilgililerin kaç gün içinde hangi mercilere başvurabileceklerini bildirme yükümlülüğü getirilmiştir...” Danıştay 10 Dairesi, E:2006/7298, K:2008/7138.

işlemler için kullanılamaz. Eğer ki bu hakkın tüm idari işlemlere uygulanması söz konusu olursa bu sefer amacından ve hedefinden çıkacak ve idareyi gereksiz yere meşgul etme sorununu doğuracaktır.<sup>852</sup>

Başvuru yollarının belirtilmesi, bu başvuru yolu sürecinin nasıl ve ne şekilde yürüyeceği konusunda idari işlem muhataplarının ve ilgililerinin bilgilendirilmesi gibi hususların idarenin kurumları içerisine yerleşmesi ve dar anlamı ile idare geniş anlamı ile devlet açısından bu kuralların kemikleşmesi demek iyi idarenin sağlanması ve sürdürülmesi anlamına gelmektedir. Çünkü idare bu noktada muhataplarına karşı “iyi” davranmakta, hakkının zedelendiği veya menfaat ya da çıkarlarının yara aldığı noktalarda ilgilileri kollamaya çalışmaktadır. İdareye veya üst makamlara erişebileceklerini bilmek, mağduriyetlerinin giderilebileceğini düşünmek idari işlem ilgilileri açısından kendilerini idareye yakın hissetmelerini sağlayan noktalardan birisidir.

## 6. Hukuki Yardım ve Temsil Hakkı

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi (77) 31 sayılı 1977 tarihli “Bireyin İdari İşlemler Karşısında Korunması” isimli kararındaki iyi yönetimin ve iyi bir idarenin sağlanması için idari usul ilkeleri arasında sayılan ilkelerden sonuncusu ise hukuki yardım ve temsil hakkıdır. Kararda hukuki yardım ve temsil hakkı çok kısa olarak; “İlgili kişi idari yargılama usulü boyunca yardım veya temsilden yararlanabilir.” şeklinde ifade edilmektedir.<sup>853</sup> Ayrıca yine Komite’nin 20 Haziran 2007 tarihli ve 999 sayılı toplantısında kabul edilmiş olan “İyi İdare Konusunda Üye Devletlere Cm/Rec (2007) 7 sayılı Tavsiye Kararı” temsil hakkında önem arz eden bir başka düzenlemedir. İlgili kararın 14. maddesi uyarınca “İdare, özel kişilerin haklarını doğrudan ve olumsuz etkileyebilecek bir birel işlem yapmayı tasarladığında ve bu kişilere görüşlerini açıklama imkânı verilmediğinde, bu kişiler, açıkça gereksiz değilse, makul bir sürede ve ulusal hukuk tarafından tanınmış biçimde ve gerektiğinde seçtikleri bir kişinin yardımıyla görüşlerini açıklama imkanına sahiptir.”<sup>854</sup> Bu kararın başka birçok maddesinde de hukuki yardıma ve temsile ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Ayrıca iyi idareye yöneltilen kararlarının dışında Komite’nin idari usul ile ilgili tavsiye kararları da bulunmaktadır. Bu tavsiye kararların da içeriği incelendiğinde Komite’nin gerek idari usulün gerek idari usul ilkelerinin etkin bir şekilde kullanılması tarafında olduğu açıkça görülmektedir.

Hukuk biliminin bazı kimselere karışık gelebilmesi veya kanunların lafzından yorum yaparak hareket etmeyi toplumdaki bütün kişilerin aynı şekilde yapması ve anlaması beklenemez. Hukuk

<sup>852</sup> Akyılmaz, 2004, s.257.

<sup>853</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, İyi İdare Konusunda Üye Devletlere Cm/Rec (2007) 7 sayılı Karar, 1977. [https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31\\_sayili/1680a4397f](https://rm.coe.int/idarenin-islemleri-karsisinda-bireyin-korunmasi-hakkinda-77-31_sayili/1680a4397f) Erişim Tarihi: 16.12.2023.

<sup>854</sup> Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, İdari İşlemlerin Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında 77(31) sayılı Karar, 2007. <https://rm.coe.int/09000016807096b9> Erişim Tarihi:16.12.2023.

kurallarının kişiler tarafından doğru anlaşılabilmesi haklarında idari işlemler tesis edilen ilgililerin bazı durumlarda hak kayıplarına uğramalarına ya da var olan bazı haklarının kullanılamaması sonucu mağdur olmalarına sebebiyet verebilir. Bilinmektedir ki hukuk devletinin en önemli gereklerinden birisi de hukuki bilgisizlik nedeniyle kişilerin hak kayıplarına uğramamasıdır. Bu sebeple idari, iş ve eylemlerini gerçekleştirirken, toplumdaki kişilere, ilgililere hukuki bir “yol gösterme”, hak ve ödevleri” hususunda onları yönlendirme ve bilgilendirme yükümlülüğü altına olduğunun bilinci ile hareket etmelidir.<sup>855</sup>

Hukuki yardımın yanında idari usulün yine önemli ve etkin ilkelerinden birisi de temsil hakkıdır. Temsil, idari işlemin yapılması süreci boyunca, işlem nedeniyle hukuksal durumu etkilenen kişilerin, kendilerini bir temsilci aracılığıyla idarenin karşısında göstermesi şeklinde açıklanabilir.<sup>856</sup> Hukuki yardım ve temsilin birlikte kullanılması ikisinin de doğasının bir neticesi şeklinde düşünülebilir. Hukuksal bilgi eksiklikleri nedeniyle idare karşısında güçlü bir şekilde duramayan ya da kendisini doğru şekilde ifade edemeyen idari işlem ilgililerinin hukuksal bilgisi daha yüksek olan birisi tarafından idarenin önünde temsil edilmesi, ortada olabilecek olan mağduriyetin giderilmesi ya da yanlış anlaşılmanın çözümlenmesi açısından önem taşımaktadır. İdarenin iş ve eylemleri karşısında ilgililerin kendilerini düzgün ve doğru şekilde ifade edebilmesi gerek işlemin hazırlık aşamasında gerek son aşamasında ihtiyaç duyulan bir durumdur. Dinlenilme hakkı ile bu noktada bir bağlantı kurulabilir. Bir idari işlem neticesinde dinlenilme hakkından yararlanacak olan bir ilgilinin idarenin karşısında bu hakkını etkin bir şekilde kullanması karşılıklı iletişimlerini açısından oldukça önemlidir.

Temsil hakkının kullanılabilmesi bazı koşullara ve gerekliliklere sahiptir. Bu noktada Türk hukukunda idari usul hakkında genel bir yasal dayanak bulunmaması nedeniyle Avrupa Birliği Bakanlar Komitesi'nin daha önceden bahsedilen ilgili kararlarından hareketle bazı yorumlarda bulunulabilmektedir. Bu gerekliliklerin en başında idare tarafından icra edilmiş olan idari işlemin ilgilinin hukuksal durumunu etkilemesidir. Başka bir ifade ile idarenin gerek re'sen gerek ilgilisinin talebi üzerine yaptığı işlemleri neticesinde kişilerin hak ve çıkarları olumsuz bir şekilde etkilenmekteyse bu durumda hakkı etkilenen ilgililer temsil hakkından yararlanabilecek ve bu durum kişilerin idare karşısında korunmasına hizmet edecektir. Elbette ki bu hakkın kullanılması zorunlu olmayıp idari işlem ilgilisinin talebi halinde kullanılabilir olacaktır. Buradaki önemli olan nokta idarenin ilgilinin böyle bir talebi olması durumunda ona engel olmaması, temsilci aracılığı ile kendisini ifade etmesine olanak sağlamasıdır.<sup>857</sup> Eğer ki ihtiyari şekilde yapılması istenen bir temsil mevcutsa bu durumda temsilci ile idari işlem ilgilisi arasında Borçlar Hukuku'na uygun olarak kurulmuş olan bir vekalet ya da temsil

<sup>855</sup> Ramazan Çağlayan, “Genel İdari Usul Tartışmaları, Fransız İdari usul kanunu ve Bu Kanunda İdari İşlemlerin Kaldırılması ve geri Alınması Üzerine Notlar”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Sayı:21, 2022, s.23. (17-38); Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.130.

<sup>856</sup> Melike Özge Çebi Buğdaycı, “İdari Usul Hukukunda Temsil Hakkı”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Yıl:7, Sayı:2, 2022, s.397.

<sup>857</sup> Çebi Buğdaycı, 2022, s.416.

ilişkisinin var olması gerekmektedir. Bu şartlar sağlandığı takdirde idarenin karşısında kişilerin korunması yönelik olarak temsilci bulundurulabilecektir.

Görüldüğü üzere gerek hukuki yardım gerek temsil edilme hakkı iyi idare ve iyi idare ilkelerine hizmet etmektedir. Bu tip hakların idarenin sistemine işlemesi ve kullanılabilmesinin istikrar kazanması toplumdaki kişiler açısından oldukça önemlidir. İdareden beklenen karşısında muhatap olarak bulunan kişilere “pusu kurmak” veya “tuzağa düşürmek” şeklinde değil aksine “yol göstermek”, “yönlendirme”, “mağduriyetlerini gidermek” ve “güvenlerini kazanmak” şeklinde olmalıdır. İyi bir idareden de beklenen ve istenen budur. Aksi halde idari kurumlarda ve devletin tamamında kötü bir yönetimin varlığından söz edilecektir.

### III. VERGİ ÖDEVİ VE VERGİ İLİŞKİSİ

#### A. VERGİ ÖDEVİ

Devletlerin tarihin başından beri devam eden ve modern dünya ile üzerine düşen görev ve sorumluluklar karşısında sürekli ve istikrarlı bir finansman kaynağı ihtiyacı yadsınamaz bir gerçektir. Bugün gelinen dünyada halen vergilerin yerine konabilecek, ekonomik olarak daha fazla güven veren ve ihtiyaçları karşılayan bir gelir kaynağı ne yazık ki bulunmamaktadır. Başka bir ifade ile devletler halen vergiye gereksinim duymakta ve elinde bulundurduğu kamu gücüne dayanarak vergiyi toplumdaki kişi ve kurumlardan tahsil etmeye devam etmektedir. Bu sebeple vergi ilişkisinin bir tarafı elbette ki devlet ve devletin temsil ettiği kurumlar aracılığı ile vergiyi toplayan idaredir. Bu ilişkinin diğer tarafında ise devlet gücü karşısında daha zayıf durumda yer alan ve üzerine bazı ödev ve yükümlülükler yüklenen vergi ödeyicileri bulunmaktadır. Vergi ödeyicilerinin üzerinde artık modern dünyada anayasal olarak yükümlendirilmiş vergi ödevi yükümlülüğü bulunmaktadır. Ödev, hukuk kuralları gereğince yapılması veya yapılmaması gereken insani bir eylem niteliğindedir. Hak ve ödev arasında karşılıklı bir ilişki bulunmakta ve adeta bir madalyonun iki yüzünü temsil etmektedir.<sup>858</sup> Zira, hukuksal bir ilişkinin bir tarafını hak oluştururken diğer tarafını ödev oluşturmakta olup birisi için hak niteliğinde olan diğeri için ödevi temsil etmektedir. “*Ödevin olmadığı noktada hak da olmamaktadır*” ancak hak olmaksızın ödev var olabilmektedir.<sup>859</sup> Devletin hakkı olan vergi alma, asker alma ödevleri bir hakkın karşılığı niteliğinde olmayan “bağımsız ödevler” şeklinde açıklamak mümkündür.<sup>860</sup>

<sup>858</sup> Kemal Gözler, **İnsan Hakları Hukuku**, 2020, s.273.

<sup>859</sup> Mustafa Erdoğan, “İnsan Hakları Öğretisine Giriş” **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, 2017, s.25-26.

<sup>860</sup> Gözler, 2020, s.77.

Vergi ödevi, toplumdaki kişilerin devlet ile aralarında bulunan ilişki sebebiyle kaynaklanan ve tarihsel seyir boyunca pek çok yaklaşım ya da teori ile açıklanmaya çalışılan bir yükümlülüğü ifade etmektedir. İstifade teorisine göre; devlet ile toplumdaki kişiler arasında karşılıklı bir yararlanma (istifade) mevcuttur. XVIII. yüzyılda geçerli olan bu teori; devletin toplumdaki kişilerin can ve mal güvenliğini koruması karşılığında kişiler tarafından yapılan bu hizmete karşılık devlete vergi vermesi usulünü ifade etmektedir. Devlet kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli olan finansmanı elde ederken kişiler de can ve mal güvenliklerinin karşılığında devlete ödeme yapmaktadır. Dolayısıyla bu durumda karşılıklı olarak bir yararlanma başka bir ifade ile istifade bulunmaktadır. Korunan mal ile vergi arasında doğru bir orantıdan söz edilmektedir.<sup>861</sup> İstifade teorisine karşılık vergi anlayışında iktidar teorisi de tarih içerisinde kabul gören anlayışlardan bir tanesidir. Bu teoriye göre, istifade teorisi yersizdir. Kişilerin kamusal hizmetlerden yararlanması karşılığında vergi vermeleri arasında bir bağ bulunmamaktadır. Kişiler kamusal mal ve hizmetlerden yararlanmasalar dahi vergi ödemek zorundadırlar. Ancak bu ödemelerin kişilerin iktisadi güçleri ile orantılı şekilde olmalıdır. Bu teoride devlet hükümdarlığı altında bulunan kişilere vergi salma hakkına sahiptir.<sup>862</sup>

Vergi ödevi Türk hukukunda 1876, 1924, 1961 ve son olarak 1982 tarihli anayasalarda düzenlenmiştir. 1876 tarihli Kanuni Esasi’de vergi ödevi 25. madde de şu şekilde ifade edilmiştir; “*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.*” 1924 yılı anayasasında vergi ödevi kendisine 84. maddede yer bulmuş olup ilgili madde şu şekildedir; “*Vergi, Devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir olarak hakikî veya hükmî şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, âşar ve sair tekâlif alınması memnudur.*” 1961 Anayasası’nda ise 61. madde “Vergi Ödevi” başlığı olarak düzenlenmiş olup “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.*” hükmünü içermektedir. Son olarak 1982 Anayasası’nda 73. maddede yine “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*”

<sup>861</sup> Nihat Falay, **Büyük Ekonomi Ansiklopedisi**, Sabah Yayınları, 1988, s.676.

<sup>862</sup> Ömer Faruk Batirel, **Vergilemede İktidar Teorisi**, Paymaş Yayınları, 1984, s.1369.

Vergi ödevi maddeleri genel olarak incelendiğinde içeriklerinin benzer olduğu ve yıllar geçtikçe daha detaylandırıldığı görülmektedir. Kamusal ihtiyaçların karşılanmasında kullanılması, mali güce göre vergilendirmenin yapılması, vergi gibi yükümlülüklerin yalnızca kanunlar aracılığı ile getirilmesi gibi ilkeler ortak anayasal vergileme ilkelerindedir.<sup>863</sup> Vergi ödevi, vergi konusunun Anayasa’da vergiye ilişkin olarak düzenlenen en önemli maddesi 73. maddedir. Anayasa sistematığına bakıldığında 73. madde “Siyasi Haklar ve Ödevler” kısmına ele alınmıştır. Siyasal haklar ve ödevler, toplumdaki vatandaşların siyasal süreçlerde etkili olabilmesini sağlayan haklardır. Bu hak sayesinde vatandaşlar kendilerini devlet nezdinde pasif konumdan aktif konuma geçirmektedir.<sup>864</sup> Ancak vergi ödevinin bu konumda düzenlenmesi modern dünya ile birlikte değişen ve gelişen vergi anlayışı karşısında anlamsız ve hatta bir bakıma yersiz kalmaktadır. En basitinden vergi yalnızca siyasi hak ve ödevler gibi “vatandaşlık bağı” mevcudiyeti ile alınmamakta olup artık vergi ödemenin yükümlülüğü mali egemenlik ile açıklanmaktadır.<sup>865</sup> Bu ve benzeri sebeplerle verginin düzenlenmesi gereken kısmın “Kişi Hak ve Ödevleri” bölümü olmasına dair görüşler bulunmaktadır.<sup>866</sup>

## B. VERGİ İLİŞKİSİNİN NİTELİĞİ

Günümüz modern dünyasının devlet ihtiyaçlarının karşılanmasında en etkin ve hayati yere sahip olan verginin pozitif hukuk incelendiğinde Türk Hukuk’unda bir tanım olarak karşılığı yer almamaktadır. Sadece 1924 Anayasası’nda, “*Vergi, devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir*” şeklinde oldukça kısa ve genel bir tanımı yapılmıştır. Ancak verginin tanımı olmamakla birlikte vergiden ne anlaşılması gerektiği hususunda doğrudan tanımlamasa bile güncel 1982 Anayasasının 73. maddesindeki ilkeler birleştirip bir cümle olarak ifade edildiğinde verginin ayrıntılı olarak bir tanımlamasına ulaşabilmek mümkün olabilmektedir.<sup>867</sup> Vergi hukuku da vergi kavramını ele alarak vergi yükümlülükleri ile vergiyi tahsis edenleri konu alan, vergi borcunun doğumundan sonlanmasına kadar geçen süre boyunca uyulması gereken ilke ve kuralları açıklayan bir bilim dalıdır.<sup>868</sup> Dolayısıyla vergiyi ekonomik olarak değil hukuksal açıdan ele alan hukuk bilimi vergi hukuku olduğundan her hukuk ilişkisinde olduğu gibi vergi hukukunda da taraflar arasında bir ilişki mevcuttur. Kamu hukuku kökenli olan bu ilişkinin içeriğini elbette parasal bir değer olan vergi oluşturmakta olup özel hukuk ilişkileri ile oldukça farklı nitelikler barındırmaktadır. Bu farklardan ilk akla gelen kamu hukuku ilişkisi olması

<sup>863</sup> Yusuf Karakoç, “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükümünün Değerlendirilmesi”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Editör: Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Ertunç Şirin, Oniki Levha Yayıncılık, 2012, s.86.

<sup>864</sup> Yıldırım Taylar, “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Özel Sayı: Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, 2015, s.4953.

<sup>865</sup> Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2006, s. 95; Çağan, 1980, s.149.

<sup>866</sup> Taylar, 2015, s.4954; Ercan Sarıcaoğlu, “Vergi Ödevi ile İlgili Hükümün Anayasadaki Konumu Üzerine Bir Değerlendirme”, **Maliye Araştırmaları 4**, Editör: Burçin Bozdoğanoglu, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2021, s.234.

<sup>867</sup> Taylar, 2015, s.4944.

<sup>868</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.2.

nedeniyle özel hukuk ilişkilerindeki gibi tarafların eşit konumda yer almamaları ve eşit yükümlülüklerle sahip olmamalarıdır. Her ne kadar modern dünyada gelişmiş hukuk sistemleri vergi yükümlülerini kamu gücü karşısında korumaya çalışsa ve belirli bir miktarda başarılı olabilse de iki taraf göz önünde bulundurulduğunda hala dezavantajlı olan kesim devlet gücü karşısında bulunan kişilerdir. Özel hukuk ilişkisinden ayrılan başka bir nokta ise aradaki “*vergi borcu-vergi alacağı ilişkisi*”nde tarafların iradelerinin göz önünde bulundurulmaması ya da dikkate alınmamasıdır. Vergi doğurucu bir olayı icra eden veya gerçekleştiren her kimse vergi yükümlüsü olmak zorundadır. Vergi yükümlülüğü seçimlik bir hareket ya da iradeye bağlı olarak gerçekleşen bir durum değildir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşme iradesini gösteren kişi vergi yükümlüsü sıfatını almaktan kaçamayacaktır. Bir bakıma vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesi vergi yükümlüsü olma yönünde atılmış bir adımdır.

Vergi hukuku doğası gereği kanunilik ilkesine sıkı sıkıya bağlı olan bir alan olması nedeniyle kanun dışına çıkma imkânı olmadığından taraflar arasındaki ilişki de serbestiye bağlı olarak belirlenmemektedir. Vergi yükümlüsü hareketleri ve iradesi sonucu vergi yükümlüsü sıfatına haiz olurken karşıda bulunan kamu gücü de otomatik olarak vergi alacaklısı konumuna geçmektedir. Nasıl ki vergi yükümlüsünün sebebi olduğu vergisini ödememe imkânı bulunmuyorken vergi alacaklısı durumundaki devletin de vergiyi almama özgürlüğü bulunmamaktadır. Çünkü sosyal devletin geçerli olduğu ülkelerde ve yönetimlerde verginin sahibi zaten devlet değil, toplum olduğundan genelde devlet özelde vergi idareleri vergiyi alma gereken aracı kurumlar niteliğindedir. Halktan aldıkları vergiyi yine halkın ihtiyaçlarını karşılamak için kullanacaklarından vergiyi almama gibi bir hürriyetlerinin bulunduğu da doğal olarak söylenemez. O halde vergi ilişkisinin niteliğinde kamu hukukundan kaynaklanan bir “zorunluluk”, bir “mecburiyet” yatmaktadır. Oysa özel hukukta sözleşme serbestisi, sözleşmenin tarafını, biçimini, içeriğini belirleme özgürlüğü bulunmakta olup bu tip unsurlar kamu hukuku açısından kanunilik ilkesinin geçerli olması sebebiyle bir anlam ifade etmemektedir.<sup>869</sup>

Genelde devletlerin özelde de hükümetlerin sosyal ve ekonomik hayatın devamlılığını sağlamaları, kaynak yaratmaları ve ihtiyaçları finanse edebilmeleri etkin bir vergilendirme ile mümkün olmaktadır. Vergilemeden beklenen esas husus, toplumsal gelirin yeniden bölüşülmesi ve sosyal devlet olabilmenin gereklerinin sağlanmak istenmesidir. Bunun yanı sıra enflasyonun önüne geçilmesi, arz ve talep durumunun ayarlanması, ihracatın teşvik edilmesi, işsizliğin azaltılması, alkol ve tütün ürünlerinin kullanımına sınır getirilmesi gibi pek çok amaç da vergilemenin ikincil gayelerinden sayılmaktadır. Böylelikle devletin vergilendirmeyi yaparken istediği amaç ve sahip olduğu vergilendirme yetkisini kullanım şekli vergi politikalarını oluşturmaktadır.<sup>870</sup> Vergilendirme yetkisi yasal yollarla

<sup>869</sup> Aydın Zevkliler, K. Emre Gökyayla, **Borçlar Hukuku – Özel Borç İlişkileri**, Vedat Kitapçılık, 21.Baskı, İstanbul, 2021, s.1-12.

<sup>870</sup> Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:13, Sayı:50-51, 1983, s.61.



kullanılabileceği gibi önceden olduğu şekilde keyfi uygulamalar ile de kullanılmaktadır. Ancak elbette artık dünya üzerinde hukuk devletinin olduğunu iddia eden ve anayasalarında buna yer veren ülkelerde vergilendirme yetkisi gibi doğrudan bir temel hak olan mülkiyet hakkına müdahalede bulunan bir yetkinin keyfi uygulamalarla kullanılabilmesinden söz edilemez. Aksi takdirde hukuk devleti ilkesi o ülke için geçerli bir ilke olmayacaktır.

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik kudretine bağlı olan, vergiyi salma, toplama hususunda elinde bulundurduğu hukuki ve fiili gücü ifade etmektedir.<sup>871</sup> Devlet, sahip olduğu siyasal sınırlar içerisinde kamu kudretine haizdir.<sup>872</sup> Toplumdaki sıradan kişiler için vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin kullanımı hükümetin/devletin zorlama gücünün en tanıdık ve en bilinen tezahürüdür. Vergilendirme yetkisinin geniş şekilde tanımlanması şu şekilde yapılabilir; devletin kişilere veya kurumlara sadece ekonomik değerlerin kendisine aktarılmasıyla gerçekleştirilecek mali gücü uygulayabilme yetkisidir.<sup>873</sup> Tarih boyunca devlet yönetiminde bulunan vergilendirme yetkisini istedikleri gibi kullanma eğiliminde olmuşlardır. Özellikle günümüz dünyasından çok da uzak sayılmayan bir geçmişte devlet erkinin vergilendirme gibi güçlü bir yetkiyi herhangi bir yasal dayanağı olmadan ve tamamen takdiri uygulamalar ile kullandığı bilinmeyen bir gerçek değildir. Zaten toplumdaki kişilerin de özgürlük yolundaki ilk direnişleri devletin elinde bulundurduğu bu mali egemenliğe, başka bir ifade ile vergilendirme yetkisine karşı olmuştur. 1215 yılında Magna Carta ile başlayan vergi sebebiyle çıkan demokratikleşme hareketleri bugünkü haline kadar ulaşmıştır. Nitekim, vergilerin ve vergilendirme yetkilerinin anayasal düzlemde koruma altına alınması demokratik bir hukuk devletinin en mühim koşulları arasındadır. Zira, bir normun sadece var olması onu doğru kılmamakta ya da doğru kullanıldığı anlamına gelmemektedir.<sup>874</sup>

Vergilendirme yetkisinin amacı kamusal ihtiyaçların devamlılığın sağlanması olduğu daha öncede ifade edilmiştir. Ancak devletin sahip olduğu hükümetlerin de kullanımında olan vergilendirme yetkisi sonucu elde edilen vergi gelirlerinin kamunun finansmanında kullanılıp kullanılmayacağı hususuna bir açıklık getirmek gerekmektedir. Vergilendirme yetkisi tek başına, harcamanın niteliğine dair bir imada bulunmamaktadır. Bu açıdan yaklaşıldığında vergilendirme yetkisi yalnızca bir “alma” yetkisidir.<sup>875</sup> Durum böyle olunca vergi ve vergilendirmeye dair hususların anayasada koruma altına alınması gerekliliği kaçınılmazdır. Vergilendirme yetkisi var olsa, anayasal olarak belirlense dahi amaca uygun şekilde hizmet edip etmediğinin de kontrolü ve denetiminin sağlanması gerekmektedir.

---

<sup>871</sup> Çağan, 1982, s.3.

<sup>872</sup> Teziç, 2012, s.92.

<sup>873</sup> Buchanan, 1980, s.11-12.

<sup>874</sup> Ballar, 2019, s.18; Aydın, 2023, s.132.

<sup>875</sup> Buchanan, 1980, s.11-12.

## C. VERGİ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde bir ödev olarak düzenlene ilke ve kurallar, Vergi Usul Kanunu dikkate alınarak bakıldığında bir alacak-borç ilişkisine dönüşmektedir.<sup>876</sup> Bir borç veya alacak söz konusu olduğunda her hukuki ilişkide olduğu gibi vergi hukuku ilişkisinde de borç ilişkilerini “borç”, “alacak” ve “edim” unsurlarının mevcut olması gerekmektedir. Vergi hukuku ilişkisi iki taraflı ve karşılıklı edimler yükleyen bir ilişki türüdür. Bu ilişkinin aktif tarafını “alacaklı” konumundaki devlet, idare, kamu gücü oluştururken “borçlu” olarak tanımlanan pasif tarafını ise vergi yükümlüsü oluşturmaktadır. Mevcut olan borç-alacak ilişkisinde borçlunun yerine getirmesi gereken bazı ödevlerin var olduğu, eğer ki üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmez veya ifa etmezse alacaklı tarafın cebri yolları kullanabileceği davranış türü de “edim”leri oluşturmaktadır.<sup>877</sup> Vergi hukukundaki edim unsurunu ise vergi kanunları ile taraflara yüklenen şekli veya maddi yükümlülükler oluşturmaktadır. O halde borçlu tarafın maddi edimini vergi borcunu ödemek oluştururken şekli ödevini ise yine usul kanunlarında yazan yükümlülükleri oluşturmaktadır.<sup>878</sup> Vergi borcu ilişkisinde daha önce de belirtildiği gibi iki tarafa da yüklenen sorumluluklar bulunmaktadır. Edim unsurunu sadece borçlu açısından ele almak belki de eksik olacaktır. Alacaklı konumda dahi olsa devletin de bu ilişkide vergi borcunu salma ve tahsil etme yükümlülüğü bulunduğundan bunları da birer “edim” olarak saymak yanlış olmayacaktır. Bu durumda vergi ilişkisini sadece alacak-verecek ilişkisinin ötesine taşıyıp iki tarafa da sorumluluklar yükleyen bir ödev ilişkisi şeklinde düşünmek ve yorumlamak daha doğru bir yaklaşım olacaktır.<sup>879</sup> O halde yerine göre iki tarafında aktif, iki tarafın da pasif durumda olduğu gerçeği kabul edilmektedir.

Vergi ilişkisinde görece daha pasif durumda bulunan vergi borçlusunun karşılığı Vergi Usul Kanunu'na göre iki farklı statüyü ifade etmektedir. Bunlardan birisi vergi yükümlüsü diğeri ise vergi sorumlusudur. Vergi yükümlüsü ilgili kanunun 8./1'de; “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi*” şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi sorumlusu ise yine 8/2'de tanımlanmış olup “*...verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklindedir. Görülmektedir ki vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu aynı anlama gelmemekte, açık ve net bir şekilde birbirinden ayrılmaktadır. Bir kişinin vergi yükümlüsü olabilmesi iki şartı gerçekleştirilmesine ve bünyesinde barındırmasına bağlıdır. Bunlardan birincisi; vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmiş olması iken ikincisi, ortaya çıkan vergi borcunu kendi mal varlığından ödemesidir. Bu iki şart/fark vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusunu kesin olarak belirleyen ve birbirinden ayıran özelliklerdir. Vergi yükümlülüğünün doğumu vergiyi var eden olayın kişi nezdinde gerçekleşmesidir. Bu

<sup>876</sup> Saban, 2014, s.78-79.

<sup>877</sup> Ahmet M. Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Turhan Kitabevi, 26.Baskı, Ankara, 2022, s.11.

<sup>878</sup> Taylar, 2015, s.4948.

<sup>879</sup> Çomaklı, Ak, Ayrangöl, 2014, s.34-35.

nedenle vergi konusu ile yükümlü arasında bir bağın oluşması gerekmektedir. Aynı zamanda vergi yükümlüsü oluşan vergi borcunu sahip olduğu mal varlığından ödediğinden, malvarlığında bir eksilme meydana gelen kişidir.<sup>880</sup> Vergi sorumlusu ise, kanunda yapılan tanımlamadan hareketle vergiyi doğuran olayı kendi nezdinde gerçekleştirmiş, kanundaki şekli veya maddi ödevlerin üçüncü kişilerden talep edilebilmesi neticesinde ortaya çıkan bir müessesedir.<sup>881</sup> Maddi ödevler, tahakkuk eden bir verginin ödenmesi iken, şekli ödevler ise; defter tutma, defterlerin tasdikinin yapılması, vergi beyanlarının yerine getirilmesi, vergi beyannamelerinin vergi idaresine verilmesi, defter ve belgelerin saklanması gibi ödevlerdir.<sup>882</sup> Kısa bir neticelendirme yapılmak istenirse; vergi yükümlüsü, vergi hukukunda tipiklik unsurunu gerçekleştiren ve bu sebeple doğrudan şahsında vergi borcu tanımlanan kişi iken, vergi sorumlusu kendisinin değil bir başka kimsenin vergi borcundan ötürü, o kişi ile kanunlar itibariyle belirlenen ilişkisi sebebiyle vergi idaresi ile muhatap olan üçüncü şahısları ifade etmektedir. Vergi sorumluluğu her ne kadar üçüncü şahıslar tarafından yapılıyor ve vergi borcu o üçüncü şahısların bizzat kendilerinde gerçekleşmiyor olsa da kanun şartları neticesinde vergi yükümlüsü olmamasına rağmen vergi sorumlusunun da ödevleri bulunmakta ve bu ödevleri yapmama ya da eksik yapması nedeniyle yaptırıma maruz kalabilmektedir.<sup>883</sup>

#### IV. İYİ İDARE ANLAYIŞINDA VERGİ İDARESİ

##### A. GENEL AÇIKLAMA

Vergi hukukunun yapısı itibari ile bilim dallarının pek çoğu ile bir ilişki içerisinde bulunduğu, idare hukukuna ise diğer bilim dallarına göre daha da yakın bir konumda olduğu daha önce ifade edilmiştir. Bunun sebebi verginin kamusal bir kavram olması nedeniyle doğal olarak kamu hukukunun içerisinde bulunması ve kamu hukuku bilim dallarının tümü ele alındığında içerdiği idarilikten ötürü idare hukuku ile ortak alanlarının oldukça fazla olmasıdır. Vergi hukukunun içerdiği bu idarilik neticesinde idare hukuku açısından ilk elden bağ kurulmak istendiğinde akla vergi idarelerinin gelmesi oldukça doğaldır. Verginin devletin toplumdaki aldığı ve kamusal ihtiyaçları karşılamak için kullandığı ekonomik bir değer olmasının yanında devletin topladığı vergiler, vergi idareleri tarafından alınmakta bir diğer anlamı ile tahsil edilmektedir. Aslında vergi ile ilgili devlet kurumları (vergi daireleri, vergi idareleri, gelir idareleri vb.) devletin toplumdaki kişiler nezdindeki görüntüsünü, başka bir ifade ile devletin gölgesini oluşturmaktadır. Sadece bu sebepten bile yola çıkılarak vergi hukukunun idare

<sup>880</sup> Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:54, Sayı:3, 2005, s.159; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.72; Karakoç, 2024, s.141.

<sup>881</sup> Saban, 2014, s.78.

<sup>882</sup> Ahmet Başpınar, **Tax Law and Turkish Tax System**, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009, s.17.

<sup>883</sup> Taylar, 2015, s.4949.

hukuku ile ilişkisi oldukça güçlüdür denilebilir zira vergi toplanırken idare hukuku kurallarının geçerli olduğu vergi idarelerine görev düşmektedir. Dolayısıyla vergi hukuku içerisinde ele alınacak olan her bir noktada elbet idare hukuku ile de bir bağlantı kurulmak mecburiyetinde kalınacaktır.

Vergiyi doğuran olay neticesinde ortaya çıkan vergi, idarenin yaptığı bir dizi idari işlemler neticesinde somutlaşmakta ve idare tarafından talep edilebilirlik kazanmaktadır. Dolayısıyla verginin kaynağını vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır.<sup>884</sup> Vergiyi doğuran olay neticesinde vergi, idare tarafından bazı yöntemler kullanılarak tarh edilmekte, ilgisine bildirilmekte, kesinleşmekte ve tahsil edilebilir duruma gelmektedir. Tüm bu vergilendirme süreci içerisindeki işlemle “*organik ve fonksiyonel anlamda idare*” bünyesinde bulunmakta ve vergi daireleri tarafından gerçekleştirilmektedir.<sup>885</sup> Dolayısıyla vergi dairelerinin idare hukuku ve vergi hukukunun kesişim kümesi niteliğinde olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Vergi dairelerinin gerek vergi hukukundaki gerek idare hukukundaki bu etkin konumu düşünüldüğünde iyi idarenin ve iyi idarenin gerçekleşmesi için gerekli olan ilkelerin idarelerin yapısının içerisinde bulunması büyük önem arz etmektedir. Hukuk devleti ilkesinin sağlanabilmesi için daha önce de ifade edildiği gibi demokrasinin o ülkede var ve uygulanabilir durumda olması gerekmektedir. Ancak demokrasi sadece seçimler aracılığıyla siyasal olarak sağlanmamakta asıl önemli olan yönetimde demokrasinin bulunması başka bir ifade ile idarede demokrasiyi de sağlama gerekliliğidir.<sup>886</sup> Aksi halde siyasal demokratik bir durum neticesinde görev başına gelen yönetici ve idareciler demokratik bir yönetimden ve idareden uzak şekilde iş ve eylemlerini yürüteceklerdir. Bu durumda da hukuk devletinin ilgili ülke veya devlet için var olduğu ancak sadece anayasada yazılı olan ve kendisine uygulama alanı bulamayan bir ilke olduğu kabul edilmek mecburiyetinde kalınacaktır. Doğal olarak idarede demokrasinin sağlanması neticesinde vergilemede ve vergileme süreci içerisinde de demokrasi sağlanmış olacaktır. Devlet ve devlete bağlı olarak idarenin toplumdaki muhataplarına karşı açık, şeffaf ve saydam bir şekilde muamelede bulunması, denetim kurumlarının etkin ve sağlıklı bir biçimde işlemesi, idare ile ilişki içerisinde bulunan/bulunacak kişilerin haklarında yapılacak iş ve eylemler ile ilgili sürekli olarak bilgilendirilmesi, bilgilendirmenin ötesine de geçilerek idari işlem ilgililerinin katılımlarının sağlanması ve idarenin işlem ve uygulamaları neticesinde oluşabilecek olası zarar ve hak kayıplarının yaşanması durumunda bu kayıpların telafi edilebilmesi hususundaki pek çok şey idarenin içerisinde demokrasinin sağlanması açısından önem arz eden nitelikler ve özelliklerdir.<sup>887</sup> Tüm bunların neticesinde vergi ve vergileme süreci de kapsam içerisinde olduğundan iyi vergi idaresi anlayışı benimsenmiş ve yerleşmiş olacaktır.

---

<sup>884</sup> Taylar, 2021, s.42.

<sup>885</sup> Şentürk, 2023, s.404.

<sup>886</sup> Özay, 2004, s.64.

<sup>887</sup> Aydın, 2023, s.134.

İyi idare, idare kurumlarının her birisinde uygulanabilir olmalıdır. İdarenin iyi olmasının temeli genelde devletin sosyal demokratik bir devlet olmasına bağlanmaktadır. 1982 Anayasası'nın "Devletin temel amaç ve görevleri" başlığını taşıyan 5. maddesi iyi idarenin temeli olarak düşünülebilir. İlgili madde; "*Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.*" şeklindedir. Madde içeriğinde de görüldüğü üzere devlet aslında idare edilenlere karşı "iyi" olmaya çalışmakta ve "iyi bir tutum" sergilemeye uğraşmaktadır. Bu uğraş tarih boyunca bu şekilde olmamış, hatta yöneten ve yönetilen ayrımı çok net ve keskin bir biçimde yapılmıştır. Ancak modern devlet anlayışları eninde sonunda hukuk devleti olduğunu iddia eden ve bu yönde gayret ve çabada bulunmaya çalışan her devleti iyi idare noktasına bir gün getirecek, devletin "iyi" olma çabası da kendisini idare noktasında toplumdaki kişilere yansıtacaktır.

Demokrasinin evrensel olarak istenilen ve ulaşılmaya çalışılan bir ideal olması toplumdaki kişilerin önceki zamanlardaki gibi idare tarafından "idare edilen" olarak değil de "kamu hizmetinden yararlananlar" olarak algılanmaya başlanması insan hakları alanı ile birlikte değerlendirilmiş ve toplumdaki kişilerin idarenin işleyişinde yer almaları, katılımlarının sağlanması bir gereklilik olmaya başlamıştır. Bu gibi nedenlerle kişilerin idarenin yönetimine katılması hukuk devletinin gereklilikleri arasında görülmüş ve idare hukuku bir anlamda "hukuk devletinin hukuku" şeklinde bir sıfat ya da tanım kazanmıştır.<sup>888</sup> İdare hukuku gerek kanuniliği gerek hukuk devletinin hukuku olma sıfatı neticesinde yararlananlar lehine olan "hizmet"i sağlamak için kendi lehine olan "kudret"i kullanmaktadır. Anlam itibarıyla idare hukuku tam da kudret ve hizmet kavramlarının birbirlerine en uygun olan dozlarda birleştirilme sanatıdır. Neticede ortaya çıkan bu ilişkide kamunun kudreti, kamunun hizmetini sağlamada bir araç amacıyla kullanılmakta olup bu durum idare hukukunun niteliğine kararsız bir özellik eklemektedir.<sup>889</sup>

Toplumdaki kişiler günlük yaşantılarında idare hukuku ve idarenin faaliyetleri ya da işleri ile sürekli bir ilişki içinde bulunmaktadır. İdarenin kuralları ve düzeni, işlemleri ve faaliyetleri sürekli olarak kişilerin üzerinde tesir eder vaziyettedir. Kişiler, elektrik, su gibi zaruri olan ev ihtiyaçlarından yenilen ekmeğe kadar belirli bir şekilde ve düzende sürekli idare hukuku kurallarına göre şekillenmekte ve idarenin sunduğu hizmet ve faaliyetlerden yararlanmaktadırlar. Tüm bunlar bir rutin olarak her gün tekrarlanmaktadır. Bu sebeple aslında kişilerin gündelik idare temasları bilinçli bir şekilde

<sup>888</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.10-11.

<sup>889</sup> Yaşar, 2016, s.4.

kurulmamaktadır. Bir anlamda idare, sürekli var olan ve sürekli iletişim içerisinde olunan, kaçınılmayan bir kurum niteliğindedir. Tüm bu işlemler, faaliyetler ve hizmetler belirli bir düzen içerisinde yürümektedir. Kesintiye uğramadan, sunumlarında bir sorun çıkmadan başka bir ifade ile kullanımları aksamadığı takdirde bu ilişkiyi fark etmek zor olacaktır. İdare, iyi olduğu zaman hissedilmemektedir.<sup>890</sup> Tam da bu noktada “*iyi idare, hissedilmeyen idaredir*” demek hiç de yanlış olmayacaktır.<sup>891</sup> Kişiler idarenin hizmet ve faaliyetlerinin aksadığı noktada idarenin günlük hayatta da var olabildiğini hatırlamakta, aksama ya da sorun oluşmayan zamanlarda bu hizmetlerin ve düzenin nasıl sağlandığı konusunda genellikle bilinçli olarak düşünmemektedirler.

Toplumdaki herkes farkında bile olmadan, idare ve hukuku ile önceden beri sürekli ve daima iç içe yaşamaktadır. Tüm bu iç içe yaşamaya ve idare hukukunun amacının kamu kudreti ve kamu hizmetini makul bir ölçüde bir arada kullanabilmesi sanatına rağmen toplumdaki kişilere özel hukuk, idare hukukundan daha yakın gelmekte, aşinalığı daha fazla olmaktadır. Pek çok sebebi olmakla birlikte ilk olarak ismi “*idare hukuku*”<sup>892</sup> olan bir hukuk dalı nispeten idareye hizmet eden ve devlet lehine davranan bir araç olarak “*idarenin hukuku*” şeklinde algılanmaktadır. Dolayısıyla toplumdaki kişilerde genellikle daha mesafeli bir ilgiliye yol açmakta ve çekince yaratmaktadır.<sup>893</sup> Daha önce de ifade edildiği gibi her gün sağlıklı şekilde yürüyen idare hukuku kurallarının farkındalığı ancak bu düzen aksadığında başka bir ifade ile kötü bir idare ortaya çıktığında anlaşıldığından idare hukuku hep bu olumsuz durumlar üzerinden hafızalarda yer edinmektedir. Bu durumun sebebi idarenin ve idari kurumların yaklaşımları, geçmişte yaşanan kötü anılar ya da idarenin iş ve eylemlerinin belirli bir doğruya oturtulamamış olması olabilir. İyi idare bu noktada devreye giren/girmesi gereken, kişileri idare hukukuna karşı iyileştiren, yaklaştıran ve güven sağlayan bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır.

İdare hukukunun yanlış anlaşılma ihtimali bu kadar yüksekken hatta idare hukuku halihazırda niteliği itibari ile toplumdaki kişiler tarafından yanlış anlaşılmışken vergi hukukunun da farklı bir noktada olması beklenemez. Özellikle de vergi gibi kişilerin deyim yerindeyse ceplerindeki maddi güçlerinin devlet kudreti sonucu alınması, kişiler açısından düşünüldüğünde bir “*karşılığ*”nın olmaması toplumu verginin bilincini anlamaktan dolayısıyla vergi ahlakından uzaklaştıracaktır. İdare hukuku nasıl

<sup>890</sup> İdare ile toplum arasındaki ilişki bu açıdan ironik bir şekilde yürümektedir. Her şey düzgün bir şekilde işlerken, tüm hizmetler sürekli olarak ve aksamadan sunulurken toplumdaki kişiler bu sağlayıcının idare olduğunun farkında değillerdir. Örneğin belediyelerin toplu taşıma araçları her gün sürekli olarak çalışmaktadır. Kişiler bu araçlar vasıtasıyla işlerine, evlerine gitmektedir. Ancak sefer sırasında bir sorunun çıkması, aracın bozulması, metro merdivenlerinin bakım yapılması nedeniyle kapatılması durumu söz konusu olduğunda, başka bir ifade ile idare “*kötü*” olduğunda hissedilmeye ve sorunlar görülmeye başlanacaktır.

<sup>891</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, 2024, s.12.

<sup>892</sup> Toplumdaki kişiler özelinde idare hukuku sanki “*idarenin hukuku*” olarak algılanmaktadır. İsmi dolayısıyla bile sanki bir taraf seçmiş olan bir hukuk dalı, kendilerinin karşılarında bulunan bir otorite şeklinde düşünülmektedir. Yaşar bu durumu şu şekilde tanımlamaktadır; “*...İdare hukukunun diğer bir dezavantajı uygulandığı kişilerden ziyade, uygulayıcıya nispetle tanımlanmasıdır. “İdare edilenler”, yani birey ve toplum ile ilgili değil, “idare” ile ilgili anlaşılacak gibi. Böyle bakılınca idare hukuku yanlıcı biçimde sanki kamu otoriteleri tarafından birey ve toplumun hak ve özgürlüklerine yönelik “doğal” müdahalelerin prosedür ve açıklaması gibi görülmektedir.*” Bknz; Yaşar, 2016, s.5.

<sup>893</sup> Yaşar, 2016, s.5.

“*idarenin hukuku*” olarak anlaşılıyorsa vergi toplayan vergi idareleri de idarenin -dolayısıyla devletin- kişilerden zorla ödeme yapmaları şeklinde anlaşılmaktadır. Bu kadar hassas bir konu olması nedeniyle vergi ve vergi ile ilgili idarelerin bütün bunlar gözetildiğinde iyi idarenin en can alıcı noktasında bulunmaları gerekmektedir. Vergi idarelerinin vergi yükümlülere karşısında güven sağlamaları, vergisel işlemlerde yükümlülere gereken bilgileri aktarıp fikir ve görüşlerini alarak işlemlerini yürütmeleri, vergi gibi anlaşılması zor bir mevzuatı ilgililerine doğru, anlaşılır, sade bir biçimde aktarabilmeleri gibi hususlar iyi vergi idarelerinde bulunması gereken niteliklerdendir. Vergi idaresinin, vergi yükümlüsüne karşı tutumu, yaklaşımı, tarafsızlığı, tutarlılığı ve ilişkisi ne kadar sağlıklı şekilde ilerlerse vergi yükümlüsünde de vergi bilinci, idare hukuku bilinci ve idare edilen değil de kamu hizmetinden yararlanan konumunda olduğunu anlaması o derece kolay olabilecektir. Aksi halde günün sonunda idare hukuku idarenin hukuku olarak kalacak, vergi de vergi yükümlülere için kaçınmak/kaçırmak için binbir türlü yola başvurdukları bir parasal ödeme olmaktan öteye geçemeyecektir.

## **B. İYİ İDARENİN BİR GEREĞİ: KATILIM**

İdare hukukunu dolayısıyla vergi hukukunu “*devletin ve idarenin hukuku*” olmaktan çıkıp “*kişiler ile idarenin hukuku*” olarak algılanabilecek bir düzeye çekebilmenin imkânı toplumdaki kişilerin, farklı bir ifade ile idare edilenlerin, idare sürecine eklenmesi ve eklendiklerinin farkında olmalarının sağlanması ile mümkün olabilmektedir. İdare edilenlerin idare sürecine eklenmeleri katılım aracılığı ile sağlanabilir. Kendisi hakkında yapılan işlem ve uygulamalara kişiler başından sonuna kadar intikal ettirilip, fikir ve görüşleri karar verici mekanizmalar ve kurumlar tarafından dikkate alındığı takdirde idare hukuku artık sadece idarenin hukuku olmayacaktır. Dolayısıyla değişen bu algı vergi hukukunu da etkileyecek ve ödenilen vergiler neticesinde tarafına yapılan hizmetleri idrak eden vergi yükümlülerinin vergi bilinci yükselecek ve yavaş yavaş vergi ahlakı toplum genelinde yayılıp oturmaya başlayacaktır.

İdarenin işlem ve eylemlerindeki tek taraflılığını azaltan, süreçlerdeki içine kapanıklığını kıran, idarenin karşısında bulunan kişileri idareye karşı koruyup, aynı zamanda haklarındaki karar alma sürecine onları dahil ederek idarenin teknokrasisi anlayışından yönetimde demokrasiye yönelen katılımın sağlanması ve gerçekleştirilmesidir.<sup>894</sup> Katılım, idare ve idari usul açısından ele alındığında idari makamlar tarafından yürütülen ve tahsis edilen işlem ve eylemlerin ortaya çıkma süreçlerinde işlem muhatabının ya da işlemle ilgili olanların süreçlere dahil edilmesi anlamına gelmektedir.<sup>895</sup> Konuya geniş çerçeveden bakıldığında idare tarafından tesis edilen işlem ve uygulamalarda katılımcılığın

<sup>894</sup> Hacımuratlar, 2011, s.144.

<sup>895</sup> Faruk Göçgün, “Çok Sayıda Kişiyi Etkileyen İdari İşlemlerde İdari Usule Katılım”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı:2, Güz 2023, s. 298.

sağlanması hususu ilk olarak idari işlemin ilgisinin olumsuz bir durumda bulunduğu durumlarda nispeten daha net şekilde görülebilmektedir.<sup>896</sup> Oysa katılım sadece olumsuz bir durum yaşandığında veya savunma amacıyla değil, modern dünya anlayışının değişmesi ve kabulü ile birlikte ilgililerin haklarındaki idari süreçlere katılımları da desteklenmiş ve nihayetinde bu algı ve kabul iyi idareye hizmet eden nitelikler arasına girmiştir. Modern çağın idare anlayışı artık “*insanı yaşat ki devlet yaşasın*” felsefesine evrildiğinden katılımcılık kişi-devlet ilişkilerinin de güçlendirilmesi hususunda oldukça önem arz eden bir noktaya gelmiştir.<sup>897</sup> Bunun nedeni devletin eskiden olduğu gibi “*hikmetinden sual olunmayan*” kimliğini artık geride bırakıp,<sup>898</sup> daha hesap verebilir, daha dışarıya açık bir yapıya bürünmek istemesi, hatta zorunda kalmasıdır. İnsan haklarının gelişimi, devletin temsil ettiği toplum olmadan bir devlet olamayacağı görüşü devletin bu zorunda olduğu dönüşüme zemin hazırlayan gelişmeler arasındadır.

Toplumu oluşturan kişilerin demokrasinin bir gereği olarak siyasal katılımın yanında haklarında işletilmekte olan idari süreçlere dahil edilmeleri o toplumda gerçek demokrasinin sağlandığını ve temin edildiğinin göstergelerindedir.<sup>899</sup> Ayrıca katılımın gerçekleştiği idari süreçlerde idari uygulamalar tesis edildiğinde meydana gelebilecek olumsuz durumların engellenmesi ve oluşabilecek uyuşmazlıklar için tedbirler alınması daha da kolaylaşmaktadır.<sup>900</sup> Kişiler haklarındaki sürecin en başından beri dahil edildikleri noktada her iki tarafa da uygun olmayan iş ve uygulamalar o işlemin doğumu sırasında tartışılabilir ve çözüme bağlanabilecektir. Dolayısıyla işlem tesis edildikten sonra kişilerin deyim yerinde ise “*önüne konan*”<sup>901</sup> idari işlem ve uygulamalar katılım ile birlikte bir işbirliği haline de dönüşmektedir.

O halde katılım ve katılımcılık genelde modern idare anlayışı özelde ise iyi idare anlayışı ile örtüşmekte ve vazgeçilmez olarak demokratik bir idare olduğunu iddia eden ülkelerde uygulanması gereken bir ilkedir. Temeli insan haklarına dayanan katılım konusunda, ilgisinin haberi, fikri, görüşü olmadan bir işlemin gerçekleştirilmesi ve ona *sunulması* her ne kadar devletin egemenlik gücü ile açıklanmak istense de belirli bir noktaya kadar bu savunma yapılabilmektedir. Katılım ve katılımcılığın sağlanması demokrasinin gerek siyasal gerek yönetim boyutunda gerçekleştirilmesi için vazgeçilmez

---

<sup>896</sup> Göçgün, 2023, s.298.

<sup>897</sup> Ateş, Buyruk, 2015, s.82.

<sup>898</sup> Akyılmaz, 2003, s.2-3.

<sup>899</sup> Berk, 2004, s.79.

<sup>900</sup> Eroğul, 1999, s.175.

<sup>901</sup> Azrak, 1998, s.89. “... *İdare ilgililer ile ne zaman yüzyüze gelir? Ancak idari karar alındıktan ve bundan dolayı ilgililerle idare arasında yargısal bir uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra! Yani hukuki patolojinin giderilmesi sürecinde, yargının önünde. Bunun anlamı, idare hukukunun ilgililere açık bir biçimde uygulanması sürecinin yargıda başlayıp yargıda bitmesidir. Çok yanlış bir yaklaşım! Ama bizde ne yazık ki hala bu yaklaşım egemen. Türk idaresinin kişilere yönelik tavrı şöyle: “biz idare olarak sorunu böyle çözümledik, siz farklı görüştüyseniz yargıya gidebilirsiniz.” Hayır! Her vesilede yargıya gitmeye gerek yok. Sorunu şimdi, burada çözümlerimiz.”* Azrak’ın sempozyumunda sunduğu bu bildirisinden idare ile kişilerin yargı sürecine gelmeden sorunu hemen en başında işleme katılım sağlandığı takdirde çözümlenebileceği net bir şekilde çıkarılabilmektedir.



bir noktada durmaktadır. Nasıl ki siyasal katılımın göstergesi olan “seçimler” olmadan demokrasinin siyasal ayağı kırılıyorsa, yönetime ve idari sürece katılım olmadan da demokrasinin bir diğer ayağı olan insan haklarının gerçekleştirilmesi ve demokratik yönetim ayağı kırılacaktır.

### C. İYİ VERGİ İDARESİNDE KATILIM

Katılım ve katılımcılığın idare hukuku boyutunda ne denli önemli olduğu ve sağlanamadığı takdirde ne gibi sorunlarla karşılaşabileceğinden genel olarak bahsedilmekle birlikte katılımın vergi hukuku özelinde de ayrı bir yeri ve değeri bulunmaktadır. Modern idare anlayışında toplumdaki kişilerin artık “yönetilen” sıfatından çıkıp “paydaş” sıfatını kazanmaları neticesinde<sup>902</sup> vergi hukuku da bu değişmeden nasibini almış bulunmaktadır.

İyi vergi idaresinin temel görevi her şeyden ve her sorumluluğundan önce vergi kanunlarına tam uyumu sağlamaktır. Aksi halde hukuk dışı idari işlem ve eylemlere neden olacağından iyi bir idareden bahsetmek mümkün olmayacak hatta keyfi ve takdiri uygulamaların yaşandığı kötü idareye doğru geçiş yapılmış olacaktır. Kanuna dayanmayan vergilerin hukuk devleti ilkesine tam bir tezat oluşturduğu ve tarih boyunca bu durumun değişmesi için kanlı mücadeleler neticesinde vergilerin yasal dayanağının oluşturulduğu unutulmamalıdır. Dolayısıyla iyi vergi idaresinin her şeyden önce üzerine düşen en temel sorumluluk vergi kanunları uyarınca hareket etmek ve o kanunun sınırları içerisinde faaliyetlerini ve eylemlerini sürdürmektir. Vergi gibi hassas niteliğe sahip olan bir kavramın toplumdaki kişiler tarafından tepki ile karşılanmaması aslında vergi idarelerinin devletin gölgesi olarak kişiler ile kurdukları ilişkiye ve etkileşime bağlıdır. Başka bir ifade ile kişiler vergilerini öderken karşılarında gördükleri kurumlar devletin temsilcisi niteliğindeki vergi idareleridir. Ancak arka planda devletin bulunması ve vergi idaresinin sadece onun temsilcisi rolünde olması durumu vergi yükümlülere tarafından her zaman hatırlanmamaktadır. Bu nedenle vergi idarelerinin vergi yükümlülerine karşı yaklaşım ve tutumları vergi uyumunun artırılması ve geliştirilmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Bu noktada iyi bir vergi idaresinin başka bir görevi vergiye gönüllü uyumu teşvik etmek şeklinde ifade edilebilmektedir. Gönüllü uyumun sağlanmasında vergi idarelerinin vergi yükümlülere ile etkileşimde bulunma yolları, vergi sisteminin kamuoyu algısını ve gönüllü uyumun derecesini etkilemektedir. Kendisine sağlanan hakların bilincinde olan, adil ve etkili bir muamele gören vergi yükümlülere vergiye uyum sağlamaya daha istekli davranmaktadır.<sup>903</sup> O halde, vergi idarelerinin vergi yükümlülere ile etkileşimde bulunma noktaları önem arz etmektedir. Katılım ve katılımcılık tam da bu noktada devreye girecektir. Vergi idareleri vergi ile ilgili iş ve uygulamalarını yürütürken vergi

<sup>902</sup> Demireğen, 2007, s.142.

<sup>903</sup> OECD, **Principles of Good Tax Administration**, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, September 2001, s.3.

yükümlüsünü sürece ne kadar dahil ederse ve o süreçteki hakları ile ilgili onu ne kadar çok bilgilendirirse vergi bilinci toplumdaki kişiler tarafından gelişecek ve vergi uyumunu artırıcı yönde işlemeye başlayacaktır. Dolayısıyla vergi uyumunun sağlanmasında vergi idaresinin vergi yükümlüsü ile katılımcı bir politika izlemesinin önemi oldukça büyüktür.

Vergi hukukunun genel yapısı kamu hukukunun diğer hukuk dallarından ve özel hukuktan bazı farklılıklar arz etmektedir. Bu farklılık kendisini en çok kanunun lafzı yönünde gösterebilir. Vergi kavramı teknik bir konu ve vergi hukuku da teknik bir hukuk dalı ve olması nedeniyle uzmanlık alanı vergi olmayanlar açısından ilk aşamada anlaşılması ve uygulanması zor olabilmektedir. Bu nedenle toplumda vergi bilinci yükseltmek isteniyorsa ilk önce o topluma verginin ne demek olduğunun ve nasıl işlediğinin anlaşılır bir biçimde aktarılması gerekmektedir. Esasen bu durumun yapılacağı nokta vergi kanunlarının yapım aşamasıdır. Ancak ülkemiz dahil çoğu ülkede vergi kanunları ne kadar sadeleştirilmek istenirse istensin, temiz bir dil kullanımına ne kadar çok dikkat edilirse edilsin, daha önce de ifade edildiği gibi teknik bir kavram olmasından ötürü anlaşılması ve uygulanmasında epey sorun ve problem yaratmaktadır. Hal böyle olunca bu noktadaki çözüm vergi kanunlarının uygulayıcısı konumunda olan vergi idarelerinin üzerine düşmektedir. İyi bir vergi idaresinin vergi mevzuatını vergi yükümlülerine aktarabilmenin yollarını araştırması ve bulması gerekmektedir. Vergi haftası etkinliklerinin oluşturulması ve yapılması, vergilerin nasıl çalıştığının kısa ve öz toplantılar ve panellerle kişilere anlatılması, vergi broşürlerinin ve rehberlerinin ayrıntılı olarak hazırlanıp her bir vergi yükümlüsüne ulaştırılması, vergi yükümlülerinin karşılaştığı sorunlarda bir muhatap bulmak istediğinde gerek vergi idaresi çalışanları gerek gelişen teknoloji ile internet aracılığıyla erişebildiği bilgi ve temsilciler sayesinde anlaşılmayan noktaya çözüme bağlanması hususunda yardımcı bulabilmesi gibi konular araştırılmalı ve geliştirilmelidir. Her toplumun bilgi ve kültür seviyesi birbirinden farklılık gösterdiğinden her toplum için bu bilgilendirmelerin uygun seviyede aktarılması gerekmektedir. Başka bir önemli nokta vergi idarelerinin tüm bunları gerçekleştirirken vergi yükümlülerine karşı duyarlı bir şekilde hareket edebilmesidir. Ancak duyarlı bir şekilde hareket edilirken ortaya çıkabilecek en büyük zorluklardan bir tanesi vergi idaresinin vergi yükümlülerine karşı duyarlı olduğu kadar tutarlı da olabilmesidir.<sup>904</sup> Aksi halde yine iyi bir idare sağlanmaya çalışırken kötü bir idareye neden olunabilecektir. Aynı konu ve sorunlar hakkında farklı vergi yükümlülerine farklı şekilde davranılması, “tanıdık” adı altında iş çözdürülmeye çalışılması gibi tutarsızlıklar iyi vergi idaresinin ve hukuk devletinin pek çok alt ilkesini zedeleyecektir.

İyi bir vergi idaresinin ulaşmaya çalıştığı hedef daha öncede ifade edildiği gibi vergi uyumunun sağlanması ve toplumdaki vergi sorununun iki tarafı da memnun edecek seviyede bir çözüme

---

<sup>904</sup> OECD, 2001, s.4.

bağlanması şeklinde ifade edilebilir. İyi bir vergi idaresi tüm bu sorunlara karşı bir çözüm ararken kullanabileceği en etkili araç katılım ile bu süreçlerin yönetilmesi ve idare edilmesidir. Katılım mekanizması vergi idarelerinde kullanılabilirdiği ölçüde vergi anlaşmazlıkları ve uyuşmazlıkları azalma eğilimine girmesi kaçınılmazdır. Vergi yükümlülerinin kendisine “*düşman*” olan bir vergi idaresi görmesi yerine fikir danışabileceği, işlemlerinde bir sorun yaşadığında destek alabileceği, kendisi hakkında bir sürecin işletildiği değil de kendisinin de dahil olduğu bir süreci vergi idaresi ile birlikte yürüttüğü düşüncesinde olduğu “*dost*” bir vergi idaresi görmesi elbette büyük ölçüde birbirinden ayrılmaktadır. En nihayetinde katılım mekanizmalarının vergilendirme sürecinin her aşamasında işletilmesi vergi yükümlüleri açısından vergi idaresini bir “*öcü*” olmaktan çıkaracaktır.



**Dördüncü Bölüm**  
**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İYİ İDARE İLKESİNİN YANSIMALARI VE**  
**İYİ VERGİ İDARESİNİN GELECEK TASARIMI**

**I. VERGİ YÜKÜMLÜLERİNİN VERGİLENDİRME SÜREÇ VE İŞLEMLERİNE KATILIMI**

**A. GENEL AÇIKLAMA**

Vergi kanunları ve vergiyle ilgili tüm yasal metinler, mevzuata uygun şekilde uygulandığında beklenen etkiyi yaratmaktadır. Vergilendirme ile ilgili süreçlerdeki düzenlemeleri idarenin yetkisi altına veren farklı kurallar dizisi pek çok ülkenin mevzuatında yer almaktadır.<sup>905</sup> İdareye kanunlar aracılığı ile tanınan bu yetkiler de vergilendirme süreçleri aşamasında vergi idarelerine verilmekte, düzenlemelerin içeriğinde vergi yükümlülerinin hak ve sorumlulukları, vergi idaresinin nasıl işleyeceği gibi kural ve açıklamalar belirtilmektedir. Dolayısıyla etkili, verimli ve iyi bir vergi idaresi oluşturmak uygulamada zorlu ancak önem arz eden bir iş niteliğindedir. Vergi idaresinin yapısı da karmaşık olduğundan iyi bir şekilde idare edilmesi ve iyi idarenin sağlanması bu karmaşıklığı çözenin anahtarını oluşturmaktadır.<sup>906</sup> Güçlü ve sağlam bir vergi idaresinin mevcudiyeti sadece vergi gelirlerini sürdürebilmesi açısından devletin yararına değil aynı zamanda tüm vergi yükümlülerin de haklarını bilip, kullanabiliyor olmaları açısından çıkarılmalıdır.

Kısa bir süre öncesine kadar vergi ve katılım kelimeleri aynı cümle içerisinde geçmemekte hatta aynı konuşma veya yazı içerisinde bile yer almamaktaydı. Oysa artık gerek insan haklarının gelişmesi gerek yönetim anlayışlarının modernleşmesi neticesinde bu iki kavram yan yana gelmiş ve iyi idare açısından önem arz eden niteliğe bürünmüşlerdir. Bu durumun vergilendirme sürecinde vergi yükümlüsünün haklarını ve iradelerini belirleyebilmenin yanında başka bir etkisi de bulunmaktadır. Günümüz dünyasında vergileme yapılırken sürecin ve işlemlerin başarılı ve etkili bir şekilde yürütülebilmesi için verginin yükümlüsü ile iş birliği yapılmakta ve ortak bir uzlaşma sağlanmaya çalışılmaktadır. Vergiye gönüllü uyumun artık bir koşul olduğunu kavrayan vergi idareleri, vergilendirme işlem ve uygulamalarını “*yükümlüye rağmen*” değil “*yükümlü ile birlikte*” sürdürmekte

<sup>905</sup> Almanya’da, vergi ile ilgili düzenlemeler Alman Vergi Kanunu (Abgabenordnung) ve çeşitli vergi kanunları çerçevesinde yürütülür. Alman Vergi İdaresi, vergi tahakkuku ve tahsilatında geniş yetkilere sahiptir. ABD’de vergiyle ilgili düzenlemeler Internal Revenue Code (IRC) kapsamında yapılır ve ABD Gelir İdaresi (IRS) vergi süreçlerinde geniş yetkilerle donatılmıştır. Birleşik Krallık’ta vergilendirme düzenlemeleri Taxes Management Act ve diğer çeşitli vergi kanunlarıyla düzenlenir. Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC), vergi işlemlerinde yetkili kurumdur. Fransa’da, vergi sürecini düzenleyen Code Général des Impôts (Genel Vergi Kanunu) bulunmaktadır. Fransız Vergi İdaresi, vergi tahakkuku, denetimi ve tahsilatı konusunda yetkili organ olarak görev yapar. Türkiye’de vergilendirme süreci Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları çerçevesinde yürütülmektedir. Türkiye’deki vergi uygulamalarında Gelir İdaresi Başkanlığı yetkilidir.

<sup>906</sup> Végh, Gribnau, 2018, s.1.

ve onların da beklenti ve fikirlerini göz önünde bulundurmaktadır.<sup>907</sup> Bu şekilde vergilendirme işlemlerinde vergi yükümlülerinin de doğrudan katılımı sağlanmakta ve sonraki aşamalar için yaşanabilecek olumsuz durumlar, anlaşmazlıklar veya uyuşmazlıklar sürecin en başından engellenmekte veya engellenmeye çalışılmaktadır.

Vergi yükümlülerinin vergilendirme sürecine katılımı konuyu katılımcı vergilendirmeye getirmektedir. Katılımcı vergilendirme terimi Portekiz sosyolog Boaventura de Souza Santos tarafından türetilmiştir. Kendisine göre bu terimin özünü “*devletin refah açısından, doğrudan üretimden ziyade koordinasyon işlevlerini yerine getirmekten sorumlu olduğu*” bir durum oluşturmaktadır.<sup>908</sup> Türk vergi hukuku açısından bakıldığında ise katılımcı vergilendirmenin yasama düzeyindeki zeminini “Vergi Konseyi Yönetmeliği”, “Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” oluşturmaktadır.<sup>909</sup>

Vergi Konseyi Yönetmeliği'nin amaç ve kapsamını ifade eden ilk maddesi; “*...Bakanlığa vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere kurulan Vergi Konseyinin oluşumu, üyelerin seçimi, görevlendirilmesi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir.*” şeklindedir. Yönetmeliğin “İlkeler” başlığını taşıyan 4. maddesi ise doğrudan katılımcı vergilendirme yapılmasını öneren, destekleyen doğrudan düzenleyen bir ifade barındırmaktadır. İlgili madde: “*Konsey, tarafsız bir yaklaşımla ve objektif esaslara göre görüş ve önerilerini oluşturan bir danışma organı olup, uluslararası gelişmeleri ve ülkemiz koşullarını gözeterek, katılımcılığa ve ortak akla dayanan uzlaşmayı esas alan, değişimi ve yenilikleri önceden fark ederek, sonuç odaklı çalışma kültürünü benimseyen ve sistemin tüm paydaşlarının güvendiği saygın bir kurum olmayı hedefler.*” şeklinde düzenlenmiştir. Madde metninde geçen katılımcılık ifadesinden elbette ki vergilendirmenin iki süjesi olan vergi yükümlüsünün ve vergi idaresinin kastedildiği aşikardır. Dolayısıyla vergilemede katılımcı bir sürecin izlenmesi amacıyla yola başlayan Vergi Konseyi bu noktada iyi bir idarenin oluşumunu ve gelişimini de tesis edebilecektir.

Vergiye ve vergilendirme sürecine katılım vergi yükümlüleri nezdinde vergi ahlakının da artmasını sağlayacaktır. Bu durumun neticesinde vergiye gönüllü uyumun sağlanması da görece daha kolay hale gelecektir şeklinde bir yaklaşımda bulunmak yanlış olmayacaktır. Genelde devletin özelde vergi idaresinin vergi uyumuna yanaşmayan vergi yükümlüsünün neden yanaşmadığı ya da vergiye neden olumlu bakmadığı konusunu anlayabilmesi, çözebilmesi ve analiz edebiliyor olması

<sup>907</sup> Coşkun Karaca, Bünyamin Demirgil, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları” Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:15, Sayı:1, 2014, s.368.

<sup>908</sup> Boaventura de Souza Santos, **Toward a New Legal Common Sense: Law, Globalization and Emancipation**, 2.B., 2002, s.491.

<sup>909</sup> Leyla Ateş, “Katılımcı Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:59, Sayı:4, 2010, s.612; Vergi Konseyi Yönetmeliği, RG:12.11.2019, Sayı:30946, Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, RG:24.02.2022, Sayı: 31760.

gerekmektedir.<sup>910</sup> İyi bir vergi idaresi bu aşamada iki taraf içinde işliyor olacaktır. Vergi yükümlülerine devletin yansımaları şeklinde muhatap olan vergi idarelerinin vergi yükümlülerinin davranışlarını anlamlandırabiliyor olması yükümlüler ile iş birliği içerisine girmesini kolaylaştıracaktır. Vergi yükümlüsünden kopuk olmayan, işlem ve eylemlerini buyurmaktan ziyade birlikte yapmaya özen gösteren bir vergi idaresinin varlığı katılımcılığa teşvik ettiğinden toplumdaki vergi ahlakının da artmasını sağlayacaktır. En nihayetinde hem vergi yükümlüsü kendisini vergi idaresinin yanında bir “*dost, arkadaş*” gibi hissedecek hem de devlet vergilendirme gibi oldukça maliyet gerektiren bir kamu ödevini zorlama yollara göre daha medeni bir şekilde çözümleyebilecek, vergi gelirlerini yükseltebilecektir.

## B. VERGİLENDİRME SÜRECİNE BEYAN ESASI ARACILIĞI İLE KATILIM

### 1. Genel Açıklama

Beyan, Türkçeye Arap alfabesinden geçen dolayısıyla Arap kökenli olan bir kelimedir. Kelime, “*bildirme, bildirim*” anlamlarına gelmektedir.<sup>911</sup> Türk vergi hukukundaki beyan esası da kelimenin anlamı açısından ele alındığında bildirme esası şeklinde ifade edilebilmektedir. Aynı zamanda vergi hukuku literatürü içerisinde “*beyan usulü*”, “*beyan sistemi*”, “*beyan yöntemi*” şeklinde de beyan esasının anlamdaşları kullanılabilir. Beyan esası, verginin tarhına yönelik olan bütün bilgilerin ve verginin matrahının vergi yükümlüleri tarafından, yasal düzenlemeler çerçevesinde içerisinde kalarak ve yasaya dayanarak hazırlanması neticesinde bağlı bulunulan vergi idaresine verilir, vergi idaresi tarafından vergi borcunun ortaya çıkarılması ve hesaplanması şeklinde açıklanabilir.<sup>912</sup> Olması gereken bir vergilendirme sisteminin yöntemi olarak sayılan beyan esasında beyana dayalı olarak gerçekleştirilen tarh işleminde verginin matrahı, vergi yükümlüsü tarafından saptanmakta ve bildirilmektedir. Vergi idaresine yapılan bu bildirim vergi yükümlüsü tarafından bir nevi itiraf niteliğine haiz olmaktadır. Elbette bu bildirim daha sonra vergi idaresi tarafından denetleme imkânı da bulunmaktadır.<sup>913</sup> Farklı bir açıklamaya göre beyan esası; vergiye tabi unsurların en iyi vergi yükümlüleri tarafından

<sup>910</sup> Bir vergi yükümlüsü ülkesindeki Anayasa tarafından kendisine addolan bir sorumluluğu, ödevi başka bir ifade ile zorlamayı neden yapmaktan kaçınmakta, hatta ödevini yerine getirmemek için karşılığında hürriyetini bağlayıcı yaptırımlarla karşılaşabileceği suç işlemeyi dahi göze almaktadır? Esasen bu konunun temelinde fikrimce vergilerin karşılığını almadığı/alamadığı, ödediği vergilerin nereye gittiğini bilmediği, vergiyi sanki bir “haraç” olarak görmekte olduğu yatmaktadır. Genelde gelişmemiş ya da gelişmekte olan ülkelerde yaşanan vergiden kaçınma, kaçırma gibi sorunlar o toplumda vergi ahlakının oluşmadığını gösterdiği kadar bazen de devletin kendisinde, devlet olma edebinin ve sorumluluğunun oluşmadığını da gösterebilmektedir. Zira, elini attığı her şeyden vergi alınan bir yükümlü elbette ekonomik refah, sağlık ve eğitim hakkı, sosyal destek ve benzeri kamusal hizmetler bekleyecektir. Vergi teorisi düşünüldüğünde vergilendirmenin her aşamada iki taraflı olduğu söylenmektedir. Ancak gerek hükümet gerek devletin yapısı, vergilendirme ilişkisindeki kamu tarafının üzerine düşenleri yapması ve sürdürmesi konusunda istikrarsız davranmakta ise o toplumda vergi ahlakının oturması oldukça zor olacaktır.

<sup>911</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 24.01.2024.

<sup>912</sup> Turhan, 1982, s.76.

<sup>913</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.96.

bilinebileceğinden hareket ve gerçeği ile, bunların değerlerinin ve matrahının yine vergi yükümlüleri tarafından vergi idaresine bildirilmesidir. Teorik açıdan düşünüldüğünde<sup>914</sup> vergilemede beyan esasını gerçek vergi ödeme gücünü en iyi şekilde ortaya çıkaran ve vergi adaletini sağlamaya en çok destek olan vergileme yöntemidir.<sup>915</sup>

Vergi hukuku kapsamında yapılan tanımlar neticesinde vergilemede beyan esasını; ideal bir vergilendirmenin sağlanması için vergi yükümlülerini de vergilendirme sürecine dahil eden ve kendisi hakkındaki işlemleri, kendisinden daha iyi kimse bilemeyeceği gerçeği ile vergi yükümlüsünü vergilendirme sürecinin en başında sürece dahil eden bir sistemdir. Beyan esasında vergi idaresi vergi yükümlüsünün bildirimini üzerine hareket geçmekte ve vergilendirmeyi tarh işlemi aracılığıyla somutlaştırmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme sürecinde vergi yükümlüsünün üzerine büyük görev ve sorumluluk düşmektedir. Gerçekten de teorik açıdan beyan esasını, vergilendirmede vergi adaletini sağlamayı amaçlayan ve ahlaklı şekilde işlediği takdirde bu adaleti gerçekleştiren bir yöntemdir. Beyan esasını aracılığı ile bir idari işlem olan tarh işlemine zemin hazırlanmakta olup bu zemini hazırlayan bizzat vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren vergi yükümlüsüdür. O halde, vergilendirme sürecinin ilk idari işlemi niteliğinde olan tarh işlemine vergi yükümlüsü aslında doğrudan katılmış, hatta katılmakla kalmamış tarh işleminde gerekecek unsurları vergi idaresine kendisi teslim etmiştir. Vergi yükümlüsünün teslimi neticesinde de üzerine düşen vergi miktarı somutlaşmıştır.

Vergilendirme süreci içerisinde pek çok idari işlemi barındıran önemli bir süreçtir. Önceki bölümlerde de ifade edildiği gibi vergilendirme sürecinin düzgün ve etkili bir şekilde işleyebilmesi devletler açısından varlığını ve sürdürülebilirliğini korumada büyük önem arz etmektedir. Verginin bir devlet için bu önemde olması nedeniyle vergilendirme sürecinde de verilen bilgilerin ve yapılan vergilendirmenin gerçeğe en yakın şekilde yapılıyor olması elzemdir. Vergi yükümlüsünü hesaplanacak vergi konusunda merkeze koymak ve onun verdiği bilgiler ışığında vergisini tarh etmek gerçeğe en yakın vergilendirmeyi yapmanın en kolay, maliyetsiz ve zahmetsiz yoludur. Ayrıca vergilendirme sürecinin başta verginin hesaplanması olan tarh ile birlikte pek çok idari işlemi içerisinde barındırması ve bu sürecin en başına vergi yükümlüsünü de dahil etmesi iyi idare kavramına ve ilkelerine uygunluk göstermektedir. İyi idarenin katılım ilkesi ile gerçekleştirilmek istenen tam da bu durumdur. Kendisi hakkında gerçekleştirilecek bir idari işleme ilgisinin dahil edilmemesi iyi bir idarenin ruhuna uygun olarak düşünülememektedir. Vergilendirme sürecinde ilk idari işlem niteliğinde olan tarh işlemine

<sup>914</sup> Vergilemede beyan esasını vergi yükümlüsüne güvene dayalı bir esas olarak uygulanmaktadır. Elbette beyannamenin verilmesi ve beyan edilen verginin ödenmesi sonrasında vergi idaresi tarafından verilen ve ödenen vergilerin doğruluğunu tespit etmek ve denetlemek üzere vergi incelemeleri yapılmaktadır. Beyan usulü, ahlaka ve etiğe uygun olarak yapıldığında ve yükümlü tarafından dolambaçlı yollara girilmediğinde modern vergileme anlayışına en uygun tarh yöntemi olarak düşünülmektedir. Ancak uygulamalarda ortaya çıkan ve çıkabilecek eksiklikler için ayrıntılı olarak bakınız; Zeynep Arıkan, Hakan Bay, “Türkiye’de Beyan Sisteminin Zaafları”, **Uluslararası Türk Dünyası Stratejik Araştırmalar Kongresi**, 2017.

<sup>915</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 23.Baskı, Ankara, Ekim 2023, s.146-147.

beyan esası ile vergi yükümlüsünün katılımının sağlanması, teorik olarak Türk hukukunda iyi idareye ve ilkelerine yönelik doğrudan bir düzenleme ve kanun olmamasına rağmen bu kuruma hizmet eden başlıca uygulamalar arasında gelmektedir.

Vergi hukukunun geçmişine bakıldığında gerek Türkiye’de gerek dünyada toplum ile etkileşimi yüksek bir yapıya sahip olduğu söylenememektedir. Hükümdarların egemenlik güçlerini kullanarak halkı ağır vergiler altında ezdiği ve korku salarak vergi toplamaları çoğu tarih kitabında ve vergi hukuku kitaplarında anlatılmıştır.<sup>916</sup> Korku ve zorlama altında vergi alınmasından modern yöntem ile vergi alınmasına kadar geçen süreç içerisinde pek çok çatışma ve kanlı savaşlar verilmiştir. Dolayısıyla vergi ve vergilendirmenin tarihi oldukça eskiye dayanmaktadır. Modern anlamda vergilemenin yapılabilmesi ve iyi bir idare anlayışı çerçevesinde vergilerin toplanması kolay olmamıştır. O halde vergilemede beyan usulünün kullanılıyor ve uygulanabiliyor olması gerçekten vergileme alanında önemli bir gelişmedir. Vergi yükümlüsüne zulmeden ve zorla ondan vergisini alan bir devlet ile günümüz dünyasında vergi yükümlüsünü sürece dahil edebildiği kadar katmaya çalışan devletler elbette aynı noktada düşünülmemektedir. Türk vergi hukukunda da bunun göstergelerinden bir tanesi beyan sistemi ile kendisine yer edinmiştir. Türk vergi hukukundaki pek çok vergide beyan esaslı geçerlidir ve çoğu vergi beyan esasına dayanılarak tarh ettirilmektedir. Gerek doğrudan vergilerde gerekse de dolaylı vergilerin çoğunda beyan usulü esastır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun dördüncü kısım birinci bölümünde beyan esaslı ele alınmış ve açıklanmıştır. İlgili kanunun maddesi şu şekildedir;

*“Madde 83 – Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.”*

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ise ikinci bölümde beyan esasından bahsedilmekte olup gelir vergisindeki benzer bir düzenleme yapılmıştır. İlgili madde şu şekildedir;

*“Madde 14 – Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için beyanname verir...”*

Görüldüğü üzere doğrudan vergilerin en önemlilerinden olan gelir ve kurumlar vergisinde beyan usulünün benimsendiği kanunlarca desteklenmekte ve uygulanmaktadır. Bunun yanı sıra pek çok dolaylı

<sup>916</sup> “...Eski Roma’da vergi memurlarının gittikleri yerlerde bir terör havası yaratmalarını temin etmek için kıyafetleri mükellefe dehşet telkin edecek bir şekilde tertip edilirmiş. Boyunlarına iki kılıç asılır, elbisenin diğer kısımlarına da o zamanki silahların en fazlaları takılmış. Bu memurlar iri yapılı kimselerden seçilirlermiş. Nereye varırlarsa orada dehşet havası yaratırlarmış. Bunlardan birkaçı bir şehre geldi mi, o şehir halkı heyecan ve korku içinde kalır, herkes tanıdığına, hatta tanımadığına bu memurların geldiklerini fısıldarmış. Şehir halkının geceleri uykusu kaçarmış. Çocukları bu vergi memurlarının dehşet saçan hikayeleri ile korkuturlarmış...” Nevzat Çelikoğlu, “Vergide Korkunun Rolü”, **Vergi ve Resimler Dergisi**, Yıl:8, Sayı:187, Temmuz 1953, s.1.



vergide de beyan usulü esas alınmıştır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde beyan usulünün geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır.

*“Madde 40 – Katma Değer Vergisi, bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Bu kanunun 9.maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler...”*

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun dördüncü bölümünde de yine beyan esasının geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır.

*“Madde 14 – Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.”*

Beyan esasının geçerli olduğu bir başka dolaylı vergi ise veraset ve intikal vergisidir. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) 7.maddesinde beyan usulünün geçerli olduğu ve vergi yükümlülerinin beyanname ile vergi idaresine bildirimde bulunmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

*“Madde 7 – Veraset tarikiyle veya sair suretiyle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, 5602 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.”*

Dolaylı vergilerden yukarıda sayılanlar dışında damga vergisinde, dijital hizmet vergisinde, konaklama vergisinde, değerli konut vergisinde, banka ve sigorta muameleleri vergisinde, özel iletişim vergisinde de beyan esaslı geçerlidir ve vergiler beyan edildikten sonra tarh olup ödenmektedir. Beyan usulünün geçerli olmadığı vergiler motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisidir. Görüldüğü üzere beyan usulü vergi hukukunun vergi yükümlüleri açısından daha medeni bir halde olmasına olanak sağlamakta ve modern vergilendirme anlayışının temel tarh yöntemi olarak kabul edilmektedir.<sup>917</sup>

Beyan usulü, hiç şüphesiz vergi yükümlüsünü vergilendirmeye en baştan dahil eden ve onunla birlikte vergilendirme sürecini başlatan bir sistemdir. Bu usul, vergi yükümlüsünün yükümlülüklerini yerine getirirken devlet ve idare ile olan ilişkisinde aktif bir rol almasını sağlamaktadır. Vergi yükümlülerinin, beyanlarını nasıl yapabilecekleri, hangi bilgileri sağlayacakları ve süreç içerisinde ne gibi haklara sahip olduklarının net bir şekilde anlaşılması, beyanatın sağlığı ve güvenliği açısından önem arz etmektedir. İyi idare anlayışı beyan usulünün açık, anlaşılır ve öngörülebilir bir şekilde düzenlenmesini ve işletilmesini sağlamaktadır. Vergi yükümlülerinin doğrudan katılımı ile sürecin başlatılması ise iyi idare anlayışında katılımcılık ilkesini aktif etmekte ve vergi idaresinin işlem sürecine

<sup>917</sup> Zübeyr Yıldırım ve Serkan Açar, “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan Cilt II, Ankara Üniversitesi Basımevi, 2009, s.1223-1224.

etkin bir katkı sağlamaktadır. Beyan sürecinin dijital platformlar aracılığı ile yürütülmesi de şeffaf bir vergi idaresinin sağlanması ve yürütülmesi açısından yine iyi idare ilkelerine hizmet eden uygulamalar ve düzenlemeler arasında sayılabilmektedir. Ayrıca beyan esası sisteminde tüm vergi yükümlüleri için aynı kuralların geçerli olması adaletin tesis edilmesi ve eşitliğin sağlanması açısından da önem arz etmektedir.

## 2. E-Beyanname

Vergi yükümlüleri nezdinde vergi ödemek başlı başına bir külfet oluşturmakta iken, vergilendirme sürecinin uzun ve karmaşık olması bu işlemi daha da zorlaştırmaktadır. Vergi yükümlülerinin vergi ödeme sürecinde karşılaşabileceği zorluklar vergiye gönüllü uyumu güçleştirmekte ve devletin vergi alım etkinliğini azaltmaktadır. Gelişen teknolojinin hayata sirayet etmesi ile birlikte vergi idarelerinde de yeni ortaya çıkan bazı uygulamalar ve sistemler kullanılmaya başlanmıştır. Vergi yükümlüsünün vergilendirme sürecindeki işini azaltan, beyanname verme sürecini hızlandıran ve yükümlünün davranışlarını yönlendirebilen teknolojik imkanlar vergi alımını arttırmakta, işlem ve uygulamalar vergi yükümlüleri tarafından daha hızlı bir şekilde yerine getirilmektedir. Teknolojinin vergi idarelerine yansması vergi hukukunun öteden beri yavaş işleyen işlemleri karşısında oldukça etkili olmuştur. Var olan düzeni değiştirerek devam eden bu akıma Türk vergi sistemi de yabancı kalmamıştır. Vergileme sistemlerinde kullanılan elektronik uygulamalar öncelikli olarak kendisini Amerika’da göstermiş, ardından başka ülkelerde de kullanılmaya başlanmıştır.<sup>918</sup>

Beyanname vermeyi hızlandıran, beyannamenin hazırlanmasını kolaylaştıran ve vergi idaresine teslimini en etkin şekilde gerçekleştiren uygulamalardan birisi olan e-beyanname, vergi sisteminde kullanılan teknolojik gelişmelerden bir tanesini yansıtmaktadır. E-beyanname sistemi vergi yükümlülerine, idareye teslim edecekleri vergi beyannamesini kağıt ortamı yerine elektronik ortamda doldurma ve gönderme imkanını sunmaktadır.<sup>919</sup> Türkiye’de 2004 yılında vergi sistemine ve uygulamasına dahil olan e-beyanname uygulaması 03.03.2005 tarihinde 346 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile zorunlu hale getirilmiştir.<sup>920</sup> İlgili tebliğe göre elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu beyannameler; yıllık gelir vergisi beyannamesi, kurumlar vergisi beyannamesi, geçici vergi

<sup>918</sup> Aykut Hamdi Turan, Ferhat Başkan Özgen, “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Ampirik Bir Çalışma”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 2009, s.135.

<sup>919</sup> E-beyanname hakkındaki literatür için bakınız: Chiu Chang, Yi-Chang Li, Won-FuHung, Hisn- Ginn Hwang, “An Empirical Study on the Impact of Quality Antecedents on Tax Payers Acceptance of Internet Tax Filing Systems”, **Government Information Quarterly**, Vol:22, 2005, ss.389-410; Jen-Ruei Fu, Wen-Pin Chao, Cheng-Kiang Farn, “Determinants of Taxpayers Adoption of Electronic Filing Methods in Taiwan: An Exploratory Study”, **Journal of Government Information**, Vol:30, Issues:5-6, 2004, ss.658-683.

<sup>920</sup> 346 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete, Sayı:25744, Tarih:03.03.2005

beyannamesi, özel tüketim vergisi beyannamesi (2/A hariç), özel iletişim vergisi beyannamesi, şans oyunları vergisi beyannamesidir.<sup>921</sup>

E-beyannamenin vergi sistemine yerleştirilmesi neticesinde devlet ve idare açısından verileri elle girme işgücü maliyetlerinin düşürülmesi ve depolamalardaki insana ait hataların en aza indirilmesi sağlanmaktadır. Vergi yükümlüleri açısından düşünüldüğünde ise vergi idaresine gidilmemesi, sıra beklemeden zaman tasarrufu sağlaması, işlem ve bilgilerini daha doğru ve kolay bir biçimde ifade edebilme imkânları gibi pek çok fayda akla gelmektedir.<sup>922</sup> Vergi yükümlüsü tarafında elde edilen e-beyannamenin sağladığı faydalar katılımcılığın geliştirilmesi yönündeki adımlardan sayılabilmekte ve vergi uyumuna da olumlu etkide bulunmaktadır. Zira bir vergi sisteminin anlaşılması ve uygulanması ne denli kolay ve hızlı ise vergiye katılımcılığın gerçekleşmesi ve uyumun sağlanması o denli kolay olmaktadır. Vergi yükümlülerinin beyanname verme gibi üzerlerine düşen büyük ödevin ve sorumluluğun bu şekilde kolaylaştırılmaya ve hızlandırılmaya çalışılması vergi uyumunu desteklemesinin yanı sıra iyi idarenin ve iyi idare uygulamalarının da vergi hukukuna yansımını göstermektedir. İdare elinde bulundurduğu teknolojik imkân ve yolları kullanarak vergi yükümlüsüne en hızlı ve etkin şekilde ulaşmayı hedeflemekte, vergi yükümlüsünü daha zahmetsiz ve daha doğru şekilde beyanname vermeye yönlendirmektedir. Aynı zamanda idarenin gelişen ve değişen teknolojiyi yakalayabilmesi, uygulamalarını ve işlemlerini modern dünyaya entegre edebilmesi de iyi idare kavramına hizmet eden nitelikler arasında bulunmaktadır.

Beyan sürecinde hem vergi yükümlüsü hem de vergi idaresi açısından şeffaflığı sağlaması, bilgiye erişimi kolaylaştırması, yapılması muhtemel hata oranlarını düşürmesi ve süreç takibinin kolay şekilde işletilmesi gibi nedenlerle e-beyanname uygulaması, vergilendirme sürecini daha hızlı, etkin, güvenilir ve katılımcı bir hale dönüştürmektedir. Bu durum yalnızca iyi idare ilkelerini desteklemekle kalmamakta aynı zamanda iyi vergi idaresinin de benimsenmesini teşvik etmektedir. Zira iyi vergi idaresi, vergi yükümlüsünün süreçlere katılımını teşvik eden, haklarını gözetken, teknolojiyi etkin bir biçimde kullanan bir yapıya sahip olmalıdır.

### 3. Özel Bir Beyan Usulü: Hazır Beyan Sistemi

Her insanın yaşamını devam ettirebilmesinin gereği nasıl gıda ve barınmadan geçmekte ve bu unsurların bulunmaması durumunda hayat sürdürülebilir hale gelmemekte ise devletler içinde gıda ve

<sup>921</sup> “E-beyanname, vergi yükümlülerinin vergi idaresine vermek zorunda oldukları beyannamelerin, bildirimlerin, gelir tablolarının, bilançolarının ve A, B, C formlarının internet üzerinden edinebilmesini sağlamaktadır. Bu uygulama kapsamında yukarıda da belirtildiği gibi ÖTV 2/A beyannamesi dışında toplamda 23 adet beyannameye internet üzerinden erişilebilmektedir. Elektronik ortam kullanılarak alınan beyannameler, bütün beyannamelerin %99’unu oluşturmaktadır.” Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu, 2010, s.14.

<sup>922</sup> Turan, Özgen, 2009, s.137.

barınmanın karşılığının vergi olduğu kaçınılmaz bir gerçektir. Devletin devamlılığı ve etkinliği, kamu hizmetlerinin ve mallarının kullanılabilmesi için vergi, en önemli ve mutlak gelir kaynağını oluşturmaktadır. Verginin toplanması hususunda özel hukukta geçerli olan gönüllülük, ihtiyarilik anlayışından farklı olarak, kamu hukukunda zorunluluk ve cebirlik unsurları kendisini göstermektedir. Toplumdaki kişinin de beklentisi, karşısında birey güçlerinin çok ötesinde bulunan devletle olan ilişkisinde devletin Leviathan'a dönüşmeden, kendisine karşı hal ve tutumunun adaletli bir tavırda bulunmasıdır. Dolayısıyla devlette olması gerekeni açıklayan bir nitelik olarak adalet kavramı elbette vergi hukukunun zorunlu bir unsurunu oluşturmaktadır.<sup>923</sup>

Vergilemede adalet denilince ilk akla gelen ve en genel kabul olan vergilemede adaletin sağlanabilmesi için adil bir vergi yükü dağılımının yapılabilmesidir. Her vergi yükümlüsü kendisine özgü olan nitelik, özellik ve farklılıklara sahip olduğu için vergileme işlemi gerçekleştirilirken tüm bunların göz önünde bulundurulması vergilemenin adil bir şekilde yapılması için büyük öneme sahiptir. Devletin sosyal devlet olma yolunda gerçekleştirdiği uygulamalar ve desteklerin yanı sıra bir kişinin kendi halini, durumunu herkesten iyi bilebilecek durumda olması elbette inkâr edilememektedir. Tam da bu sebepten vergilemede beyan sistemi kullanılmakta, kendisi hakkındaki durum doğrudan vergi yükümlüsünden öğrenilmekte ve ona göre hareket edilmektedir. Beyan sistemi tek başına adaleti sağlamamakla birlikte adaletin sağlanması için en gereken hususlardan birisi olma özelliğini de doğası gereği içerisinde taşımaktadır.

Vergilendirme süreci içerisinde vergi yükümlülerinin karşılaşacağı zorluklar, engeller ve güçlükler vergi uyumunu doğal olarak olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi sisteminin karmaşık olması, vergileme işlemlerinin uzun ve meşakkatli bir sürede çözümlenmesi vergi yükümlüleri açısından devlete karşı bir tavır ve olumsuz bir tutum oluşmasına neden olabilmektedir. Dolayısıyla vergilemenin bir idari işlem olduğu gerçeği göz önünde bulundurulduğunda vergi sürecinin bu şekilde zor ve anlaşılmaz olması iyi idare ilkelerine aykırılık teşkil edecektir. Gelirinin belirli bir kısmına “*el konulan*” vergi yükümlüsünün o gelirini devlete ayırırken yapacağı işlem ve uygulamaların hızlı bir şekilde bitirilmesini istemesi ve olabildiğinde az zaman ayırmadan yana olması en doğal hakkıdır. Kamu sektörünün en önemli ve temel görevlerinden bir tanesi toplumdaki kişileri kamu hizmetine eriştirmek ve sunumunu yapmaktır. Verilen hizmetlerin etkinliği “*iyi idare-mutlu vatandaş*” sonucunu doğuracaktır.<sup>924</sup>

Daha önce de ifade edildiği gibi vergi hukukunda da teknolojik imkân ve uygulamalar adapte edilmeye başlanmış ve vergilendirme sürecinin yükü biraz daha olsa hafifletilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde kullanılan e-beyanname sistemi de bu uygulamalara en güzel örnekler arasında yer

<sup>923</sup> Yıldırım, Açar, 2009, s.1227-1228.

<sup>924</sup> Erhan Coşkun, “E-Vergilendirme Uygulamalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi: Hazır Beyan Sistemi Örneği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:369, Haziran 2019, s.24-32.

almaktadır. E-beyanname sisteminin yanı sıra bazı beyannamelerin hazır bir şekilde sistemde yüklü olmasını sağlayan bazı uygulamalarda Türk vergi hukukunda kullanılmaktadır. Kronolojik olarak ele alınacak olunursa “*Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi (ÖHKBS)*” ülkemizde 01.03.2012 tarihi itibarı 414 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>925</sup> ile uygulamaya konulmuştur. Bu sistem, kira geliri elde eden vergi yükümlülerine yönelik olarak çıkarılmış olup Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından doldurularak vergi yükümlüsünün onayına sunulan bir yapıyı ifade etmektedir. Bu yöntem sayesinde mükelleflerin onayladığı vergi beyannamelerinin hızlı, kolay ve güvenli bir şekilde vergi idaresine sevki sağlanmaktadır.<sup>926</sup> Görüldüğü ve isminde de anlaşılacağı üzere ÖHKBS sadece kira beyannamelerini hazır olarak onaylatan bir hazır beyan sistemi niteliğindedir.

ÖHKBS sisteminden sonra daha fazla beyannamenin bulunduğu ve daha geliştirilmiş bir sistem olan “*Hazır Beyan Sistemi*” 25.02.2016 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>927</sup> ile vergi yükümlülerinin kullanımına açılmıştır. Tebliğ’in 2. maddesinde sistemin amacı açıkça ifade edilmiştir.

*“Hazır Beyan Sistemi ile vergi beyannamelerinin hızlı, kolay, ekonomik, güvenilir ve doğru bir şekilde hazırlanarak verilebilmesi ve böylece vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması sağlanarak gönüllü uyum seviyesinin artırılması ile vergi dairelerinde yapılan iş ve işlemlerin basitleştirilerek verimliliğin sağlanması amaçlanmaktadır.”*

Hazır beyan sistemini kullanabilecek vergi yükümlüleri ilgili tebliğde sıralanmıştır. Tebliğe göre gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan ya da bu gelirlerin birkaçından veyahut tamamından ibaret olan vergi yükümlüleri hazır beyan sisteminden yararlanabileceklerdir. Söz konusu vergi yükümlüleri ilgili gelirlerini vergi idaresine gitmeden, sadece internet üzerinden kendileri hakkında hazırlanmış olan beyannameleri görüntüleyebildikten sonra dolduracak, değişiklik yapabilecek ve onaylayacaklardır. Vergi yükümlüsü tarafından verilen onay sonrasında beyanname vergi idaresine teslim edilmiş olacaktır. Teslim işlemi gerçekleşikten sonra sistem tahakkuk fişi düzenleyerek vergiyi tahakkuk ettirecektir. Bu şekil ve yöntem ile beyan edilmiş olan vergiye tabi gelirler yine sistem üzerinden ödemesi yapılabilecektir.

Tebliğde bahsi geçen gelirlerin vergi yükümlülerinin bu gelirlerinin yanında ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı elde etmeleri durumunda bu unsurlarla ilgili olarak yıllık gelir vergisine tabi olmaları gerektiğinden, hazır beyan sistemi ile beyanname verememektedirler. Daha önceki dönemlerde ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazançlarından ötürü vergi

<sup>925</sup> Resmî Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 18.02.2012, Sayı: 28208.

<sup>926</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Yılı Faaliyet Raporu, s.93. “2015 yılı takvim yılında 144.425 mükellefimizin vergi dairesine gitmeden internet üzerinden ilk mükellefiyet kaydı açılmış, 1.383.925 adet GMSI-kira beyannamesi alınmıştır.”

<sup>927</sup> Resmî Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:470, Sayı:29365, 2016.

mükellefiyetine sahip olanların bu sistemi kullanabilmesinin yanında bu gelirlere ilişkin ilk kez mükellefiyet tesis edilmesi gereken vergi yükümlüleri de beyanname verme işlemini gerçekleştirebilecektir. O halde, ilk kez vergi mükellefiyeti tesis edilecek olan vergi yükümlüleri sistemden beyannamelerini gönderdikleri zaman adlarına vergi mükellefiyeti tanımlanacak ve vergileri tahakkuk etmiş olacaktır.<sup>928</sup>

Görüldüğü üzere gerek daha önceden kullanımda olan ÖHKBS sistemi gerek geliştirilerek 2017 Mart ayı itibari ile uygulamaya konan Hazır Beyan Sistemi vergi yükümlülerini vergi idaresine gitme zorunluluğunu ortadan kaldırmış ve elektronik ortamda beyannamelerini verme imkânı sağlamıştır. Bahsi geçen uygulamalar gerek vergi idaresinin gerekse de vergi yükümlüsünün vergileme işlemlerindeki külfeti azaltarak hızlı ve kolay bir biçimde verginin tahakkuk edebilmesine imkân sağlayan uygulamalardır. Aynı zamanda vergi yükümlüsü nazarında vergiye uyumu artırarak vergilemenin etkinliğini de artırdığı görülmektedir.<sup>929</sup> Vergi yükümlüsüne vergilendirme sürecinde bu gibi kolaylıkların sağlanması ve sunulması iyi bir vergi idaresinin göstergeleri arasında gösterilebilir.

Hazır Beyan Sistemi, vergi yükümlülerinin beyannamelerini daha kolay, hızlı ve hatasız bir şekilde doldurabilmesi ve teslim edebilmesini sağlamak amacı ile vergi idaresi tarafından önceden hazırlanan beyannamelerin elektronik ortamda doldurulmasını ve vergi yükümlüsünün onayına sunulmasını sağlayan bir sistemdir. Bu özelliklerinden ötürü vergi idaresindeki dijitalleşmenin önemli bir sürecini oluşturmaktadır. Sistem sayesinde vergi yükümlüsü gelir ve kesintilerini detaylı bir şekilde görüp kontrol edebildiğinden vergilemedeki belirsizliği azaltmaktadır. Ayrıca vergi yükümlüsünün eksik ve hatalı bilgileri düzeltmesine olanak sağlaması katılımcı bir idare anlayışının somut bir örneğini oluşturmaktadır. Beyan sürecini basitleştiren, vergisel yükümlülükleri daha kolay bir şekilde nihayetlendiren bir sistem olması nedeniyle vergi yükümlüsü dostu bir uygulama olup iyi idare anlayışını güçlendirmektedir.

## C. VERGİLENDİRME SÜRECİNE KOMİSYONLAR ARACILIĞIYLA KATILIM

### 1. Genel Açıklama

Vergi hukukunda vergi yükümlülerinin beyan aracılığı ile vergilendirme sürecine katılımları dışında çeşitli yollarla sürece dahil oldukları uygulamalar ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlardan

<sup>928</sup> İmdat Türkay, “Türk Vergi Hukukunda Hazır Beyan Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:341, Şubat 2017, s.65.

<sup>929</sup> “... ÖHKBS sisteminin hayata geçirilmesi ile birlikte mükellef sayısında artış olmuştur. Özellikle ilk defa GSMİ beyanname veren mükellef sayısında %155,66 oranında artış olduğu görülmektedir. Bununla birlikte beyan edilen kira geliri üzerinden hesaplanan vergideki artış, toplam bütçe gelirleri ve yıllık gelir vergisi tahsilat artışından daha yüksek olmuştur. 2016 yılında HBS uygulamasına geçilmesi ile birlikte toplam 1.449.856 mükellef beyanname vermiştir. Bu beyanname sayısı 2015 yılına ilişkin ÖHKBS'den GSMİ beyanname veren toplam 1.383.925 mükellef sayısından fazladır.” İlgili yorumların yapıldığı tablolar ve daha ayrıntılı bilgi için bakınız; Coşkun, 2019, s.30-31.

bir tanesi de vergilendirme süreci içerisinde bulunan ve gerek görülen hallerde kurulan komisyonlardır. Bu komisyonlar aracılığı ile vergi yükümlüleri haklarında gerçekleşecek ve tarh edilecek olan vergi konusunda veyahut tarh edilmiş bir vergi hakkında vergilendirme sürecine katılımda bulunup işlem ile ilgili beyanlarını dile getirebilmektedir. Vergi yükümlüsünü doğrudan komisyonlar aracılığı ile süreçte var eden bu uygulamalar iyi idare kavramını uygulamaya dökmekte ve vergi idaresinde iyi idarenin hissedilmesini sağlamaktadır.

Komisyon kelimesi en geniş anlamı ile belli bir görevi veya sorumluluğu gerçekleştirmek, araştırma veya soruşturmayı sürdürmek sebebi ile yetkilendirilmiş bir gruptan oluşan komite anlamına gelmektedir.<sup>930</sup> Başka bir ifade ile daha önceden çerçevesi belirlenmiş bir görevi yerine getirmek için, o görev için yetkilendirilmiş kişilerden oluşan topluluğa verilen isimdir. Vergi hukuku özelinde komisyonlar vergilendirme süreç ve uygulamaları içerisinde verginin tarhını sağlamaya yönelik ya da tahsilden sonra yaşanabilecek uyuşmazlık durumlarında görevlendirilmiş olan kişi topluluklarıdır. O halde vergi hukukunda komisyonların genel amacının vergilendirme iş ve süreçlerinin sağlıklı bir şekilde ilerleyebilmesi için oluşturulduklarını söylemek yanlış bir iddia olmayacaktır. Komisyonlar hem vergi yükümlüsünün hem de vergi idaresinin vergilendirme işlemlerine yardımcı olmaktadır. Vergi yükümlüsü açısından ele alındığında vergilendirme sürecinde gerektiği hallerde komisyonlara vergi yükümlülerinin erişiminin sağlanması ve bunun neticesinde bir çözüme ulaşılması iyi idarenin gerçekleştirilmesi açısından önem arz etmektedir. Zira komisyonların vergi yükümlülerini sürece dahil ederek işleyebilmesi iyi idarenin katılım ilkesine doğrudan hizmet etmektedir.

## 2. Takdir Komisyonları Aracılığıyla Katılım

Vergi hukukunda komisyon denilince ilk akla gelen komisyon, takdir komisyonlarıdır. Aslında vergi kavramı ile birebir zıtlık oluşturan “*takdir*” kelimesinin vergi hukukunda komisyon denilince anılıyor olması da şaşırtıcıdır. Takdir kelimesini anlamı “*bir şeyin önemini ve değerini anlama, değer biçme*”<sup>931</sup> anlamlarına gelmektedir. Zira, doğası gereği vergi, vergilerin kanuniliği ilkesi nedeniyle keyfen ya da takdiri uygulamaların karşısında olan bir konuma sahiptir. Fakat uygulama süreci içerisinde yaşanan bazı hal ve durumlarda vergilerin hesaplanması aşamasında bu kuralın dışına çıkılabilmektedir. Elbette bu kural dışına çıkma alanları da serbest bir şekilde değil, yine kanunda belirlenen hal ve şartların oluşması durumunda yapılabilmektedir.<sup>932</sup> Aksi halde bu serbestlik alanı kişiden kişiye göre değişebilen niteliğe sahip olduğundan, serbestlik verilmesi durumunda vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyecektir.

<sup>930</sup> Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Güzem Can Yayınları, Gen. 3.Baskı, Ankara, 1992, s.488.

<sup>931</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 16.05.2024.

<sup>932</sup> Sevil Şin, “Vergi Takdir Komisyonları”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:8, Sayı:16, Nisan 2018, s.162.

Vergi hukukundaki takdir komisyonları yetkilerini takdir etme şeklinde kullanmaktadır. Bazı durumlarda matrahın ve bazı değerlerin maddi delillere dayanılarak tespit edilmesi mümkün olamamaktadır. Değer tespit edilse dahi o günün mevcut ekonomik koşullarına uyum göstermemesi olasılığı bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda gerçek değer anlamak adına takdir komisyonları oluşturulmuştur.<sup>933</sup> Takdir yetkisi, idareye kanunlara bağlı olmak şartı ile serbestçe kullanabileceği bir hareket ortamının sağlanması şeklinde ifade edilebilmektedir. Dolayısıyla idare kendisine sağlanan bu alanda davranışlarını özgürce seçme hakkına sahip olmaktadır. Elbette bu özgürlük sınırsız olmayıp belirli şartlara bağlıdır. İdare bu alandaki davranışlarında her zaman hukuk devleti ilkesini gözeterek kamu yararını sağlama güdüsü ile hareket etmeli ve kendisine sağlanan yasal çerçevenin içerisinde kalmalıdır.<sup>934</sup> Bunun nedeni takdir komisyonları her ne kadar vergi idaresinin hiyerarşisi içerisinde bulunmasa da kuruluş şekli ve amaçları kanunlarda belirtildiğinden hukuk devletini aşan şekilde hareket edememektedir.<sup>935</sup> Takdir komisyonları, genel itibari ile vergi idaresinin tek taraflı yaptığı tarhiyatlara yardımcı olan komisyonlar niteliğindedir.<sup>936</sup>

Takdir komisyonlarına ilişkin bilgi Türk vergi hukukunda Vergi Usul Kanunu'nun 72-77. maddeleri arasında 04.12.1985 tarihi ile yapılan değişiklik sonucunda hüküm altına alınmıştır. İlgili maddelerde komisyonların kurulması,<sup>937</sup> ve üyelerinin seçilmesi,<sup>938</sup> hüküm altına alınmıştır. Aynı

<sup>933</sup> Murat Batı, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2022, s.155.

<sup>934</sup> Akyılmaz, İdari İşlemin Yapılış Usulü, 2000, s.165.

<sup>935</sup> Şin, 2018, s.163.

<sup>936</sup> Batı, 2022, s.155.

<sup>937</sup> *Madde 72 –Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasının seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur.(2) Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu, valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur. Takdir komisyonları daimi veya geçici olurlar. Takdir komisyonlarının kurulacağı yerler ile bu madde uyarınca kurulan komisyonların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Daimi komisyon bulunmayan yerlerde takdir işleri geçici komisyonlar tarafından görülür.*

<sup>938</sup> *Madde 73 - Üyeler, tüccarlar için ticaret odasınınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir. Bu teşekküller, Takdir Komisyonu Başkanının yazılı talebi üzerine en geç bir ay içinde iki asil ve iki yedek üye seçmeye mecburdurlar. Bu mecburiyet zamanında yerine getirilmezse üyeler mahallin en büyük mülkiye amiri tarafından seçilir. Komisyon toplantılarını mükellefin sanat veya meslek bakımından bağlı veya ilgili olduğu teşekkülden, servet takdiri işlerinde ise yalnız Ticaret Odasından seçilen üyeler Arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti sırasında ticaret odasından seçilen üyelerden biri yerine ilgili mahalle veya köyün muhtarı) iştirak eder. Ticaret Odası ve mesleki teşekkül bulunmayan yerlerde bunlar tarafından seçilecek üyeler, yukarıdaki esaslara göre belediyeler tarafından seçilir. Komisyonlar kendilerine tahsis edilen dairedede, yoksa, vergi dairesinde toplanır ve keyfiyet bir tutanakla tesbit olunur.*



zamanda komisyonun görevleri<sup>939</sup> ve yetkileri<sup>940</sup> açık bir şekilde ifade edilmektedir. Takdir komisyonlarının kurulması illerde defterdarların, ilçelerde ise malmüdürünün veyahut bunların ilgili vergi dairesinden belirleyecekleri iki memur ve seçilmiş iki üye ile kurulmaktadır. Arsalara ve arazilere göre takdir komisyonlarının üyelerinin değiştiği madde metni içinde görülmektedir. Bunun nedeni verginin konusunu ilgilendiren bir durumdur. Takdir komisyonunun üyelerinin ilgili vergi konusu ile alakalı birikimli bir bilgi sahibi olması ve tecrübelerinin bulunması meydana gelebilecek anlaşmazlık veya uyuşmazlıklarda da yardımcı olacaktır.

Beyan usulünün gereğince bir verginin tarh edilebilmesi için gerekli olan ön koşul verginin matrahının belirlenmiş olmasıdır. Ancak vergi yükümlüleri her zaman ödevlerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmemektedir. Gerek kasıtlı olarak gerekse de bilgisizlik, ihmal ve tecrübesizlik nedenleriyle verginin matrahına erişilemeyen durumların ortaya çıkması uygulamada oldukça sık rastlanan bir durumdur. Her ne kadar Türk vergi sistemi beyan esasına dayanıyor olsa da bu gibi durumların yaşanması halinde uygulamada sık sık takdir komisyonlarına başvurulmaktadır.<sup>941</sup> Bu durumda bir vergi matrahına ulaşabilmek için devletin ve vergi idaresinin sürece biraz daha dahil olabilmesi, vergi yükümlüsünün yerine geçerek vergi matrahını belirleyen hususları tespit etmesi, başka bir ifade ile takdir etmesi gerekmektedir. Devlet bu işlemini gerçekleştirirken verginin toplanması sürecinin bir parçası olan ve takdir komisyonlarının görevleri arasında bulunan işlem ve uygulamalara vergi yükümlülerini temsil edebilecek şekilde seçilen görevlilerin katılımını sağlamaktadır. Bu durum genelde devlet özelde vergi idaresi karşısında görece güçsüz durumda bulunan vergi yükümlüleri için bir koruma amacı, güdüsü taşımaktadır.<sup>942</sup> Bu sebeple takdir komisyonunun yapısı idare edenlerin diğer bir ifade ile vergi idaresinin ajanları, idare edilenlerin diğer bir ifade ile vergi yükümlülerinin bir nevi

<sup>939</sup> Madde 74 – (a) 72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun görevleri şunlardır. 1. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak; 2. Vergi kanunlarında yazılı fiat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.) Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyiz. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur. b) 72 nci maddenin ikinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca arsalara için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri (Turistik bölgelerde değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parsel) itibarıyla asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.(1) c) 72 nci maddenin üçüncü fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca her il veya ilçe için arazinin cinsi (Kıraç, taban ve sulak) itibarıyla asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir. (b) ve (c) fıkralarına göre yapılacak değer tespitinde, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan normlardan ve bu maddeye göre hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümleri ile gerektiğinde birliktişide bilirkişiden yararlanılır.

<sup>940</sup> Madde 75 –72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir. 72 nci maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarına göre kurulan takdir komisyonları 79 uncu maddede yazılı yetkileri haizdir.

<sup>941</sup> Hakan Arslaner, “Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilmesi ve Davanın Tarafları Üzerine Bir Değerlendirme”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Cilt:20, Sayı: 237, 2024, s.1701.

<sup>942</sup> Adil Nas, “Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:358, Haziran 2011, s.141-142.

temsilcilerinden oluşan karma bir niteliğe sahip olan kuruluşlardır. Ayrıca takdir komisyonları vergi yükümlülerinin bu anlam itibarıyla idari sürece katılmalarını sağlamaktadır.<sup>943</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun takdir komisyonları ile ilgili maddeleri incelendiğinde arsa ve arazilerle ilgili asgari ölçümlerin ve değerlerin belirlendiği takdir komisyonlarının oluşması genel takdir komisyonlarının kuruluşundan bazı farklılıklar arz etmektedir. Arsa ve arazilerde ilgili olan takdir komisyonlarına özel görevlendirilmiş takdir komisyonları olarak adlandırmak yerinde olacaktır.<sup>944</sup> Bu şekilde özel olarak görevlendirilen takdir komisyonlarının kurulması 72. maddede ayrıntılı olarak ifade edilmiştir. Ardından Kanun'un 74. maddesinde genel takdir komisyonlarının görev açıklamaları bulunmaktadır. İlgili maddeye göre genel takdir komisyonlarının görevleri, kendilerinden yetkili görülmüş makam tarafından istenmiş olan matrah veya servet takdirlerini gerçekleştirmek ve vergi kanunlarında bulunan fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetlerin takdir edilmesidir. Özel ve genel takdir komisyonlarının özelliklerine ve görevlerine bakıldığında görüldüğü gibi bu komisyonların matrah belirleme hususundaki değerlendirmeleri iki ana noktada toplanabilmektedir. Bunlar, bireysel nitelikte olan subjektif matrah belirlenmesi ve genel nitelikte olan objektif matrah belirlenmesidir.<sup>945</sup> Bireysel matrah saptama işlemleri tek bir vergi yükümlüsü hakkında olup ikmalen, re'sen ya da verginin idarece tarh işlemine gidilmesi durumlarında ortaya çıkmaktadır. Genel niteliğe sahip olan objektif matrah saptamaları ise emlak vergisi çerçevesinde arsa ve araziler açısından kabul edilebilecek asgari birimlerin değerlendirilmesidir.<sup>946</sup>

Uygulamada takdir komisyonlarına başvuru en çok “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak tespitine imkan bulunmayan hallerde*” yapılmaktadır. Bu durumda vergi yükümlüsüne bir inceleme yapılmamakta, tarh işlemi için gerekli olan matrah, komisyon tarafından takdir edilmektedir.<sup>947</sup> Elbette takdir komisyonlarının değerlendirmelerini ve takdirlerini yaparken VUK 3. maddesi gereği ekonomik yaklaşım ilkesi ile bağlantılı olarak hareket etmesi gerekmektedir. İlgili maddedeki ekonomik yaklaşım ilkesinin geçerliliği sonucuna kanun lafzındaki “...*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” ibaresi ile ulaşılabilmektedir. Dolayısıyla takdir yolu ile belirlenecek olan matrahın gerçeğe en uygun biçimde saptanmış olması gerekmektedir.<sup>948</sup> Komisyonların keyfi takdirlerde bulunmaması, vergi yükümlülerinin geçmiş beyanlarına ve takdir sebeplerinin olduğu ana göre kararlarını alıyor olması,

<sup>943</sup> Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.142.

<sup>944</sup> Candan, 2001, s.141.

<sup>945</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.102; Rüştü Aral, “Vergi Takdir Komisyonları”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:2, Sayı: 4, 1972, s.22.

<sup>946</sup> Nas, 2011, s. 143.

<sup>947</sup> Arslaner, 2024, s.1702.

<sup>948</sup> Nas, 2011, s. 150.

takdirlerinin dayanağının olması<sup>949</sup> iyi idare uygulamalarının etkin, şeffaf ve doğru bir şekilde kullanılması açısından oldukça önem arz etmektedir. Aksi halde takdir komisyonları çerçevesi ve sınırları kanunlarla belirlendiği halde hukuka aykırı işlemler gerçekleştiren ve gerçeğe dayalı olmayan vergi yükleri ile vergi yükümlülerinin karşı karşıya bırakabilecek kuruluşlar haline dönüşeceklerdir.

Tam da bu noktada belirtilmesi gereken bir başka bilgi ise takdir komisyonlarının kararlarına karşı dava açılıp açılmamasıdır. Takdir komisyonları, idari rejim içerisinde kendi görev alanlarını ilgilendiren hususlarda kendilerine verilmiş olan kamusal gücü kullanarak, gereken araştırmaları ve değerlendirmeleri yürütmektedir. Vermiş oldukları kararlar ise gerek vergi yükümlülerini gerek vergi idaresini bağlayıcı niteliktedir. Ancak takdir komisyonlarının bu kararlarını alabilmeleri için vergi yükümlülerinden veya vergi idaresinden bir talep olması şarttır. Takdir komisyonları kendiliğinden takdir işlemini gerçekleştiremez.<sup>950</sup> Komisyon faaliyetine başlayabilmek için kendisinden istenen bir matrah talebinin bulunması gerekmektedir. Bu nedenle takdir komisyonları bir takdir nedeninin var olup olmadığı konusu ile ilgilenmemektedirler. Sadece 74. maddeye göre kendilerine göre hata barındıran işlemlerin varlığı halinde vergi idaresini uyarmaktadırlar.<sup>951</sup> Özetle, takdir komisyonları kararları bir idari işlem niteliğine sahip olduğundan ötürü bu kararlara karşı yargı yolu açıktır.

Takdir komisyonuna daha önce de ifade edildiği üzere normal yollarla tespit edilemeyen matrahın tespiti için başvurabilmektedir. Vergi yükümlüsü takdir komisyonuna sevk edildiğinde daha öncesinde bir inceleme başlamış ise sona ermiş olması, takdir edilen matrahın da vergi idaresine sunularak tarh işleminin gerçekleşmesi beklenmektedir. Ancak uygulamada özellikle tarh zamanaşımını kesme amacıyla vergi inceleme elemanlarınca vergi yükümlüleri takdir komisyonuna sevk edilmekte ve incelemeye devam edilmektedir. Bu durum hukuken mümkün olmakla birlikte idarenin bu noktada devam eden zamanı durdurma gayesi ile hareket ettiği aşıkardır. Zira inceleme süresi içinde bitmeyeceğinden inceleme elemanı takdir komisyonunu devreye alarak zaman yaratmaya çalışmaktadır.<sup>952</sup> Takdir komisyonlarının işlevi, normal yollarla tespit edilemeyen vergi matrahını objektif kriterlere göre belirlemek ve vergilendirme sürecine destek sağlamaktır. Ancak belirtilen uygulamada, tarh zamanaşımını kesme amacıyla komisyonun devreye alınması, iyi idare ilkeleri açısından değerlendirildiğinde bazı sorunlara işaret etmektedir. İnceleme süresinin yetişmemesi

---

<sup>949</sup> “Takdir komisyonlarınca matrah takdiri yapılırken inceleme ve araştırma yapılarak takdirin somut dayanaklarının gösterilmesi de gerekmektedir. Dosyada bir örneği bulunan ... gün ve ... sayılı takdir komisyonu kararında ise, yükümlünün dönem kazancının takdirinde ilgili dönemin 1.sınıf hayat standardı temel gösterge tutarının ölçü alındığı belirtilmişse de, davacı şirketin uyumsuzluk konusu dönemde faaliyetinin bulunduğu hususunun inceleme raporu veya tutanak gibi somut belgelere dayandırılmadığı, Takdir Komisyonunun Vergi Usul Kanununun 75. Maddesiyle kendisine verilen inceleme yetkisini kullanmadığı ve hiç bir inceleme ve araştırma yapmadan matrah takdirinde bulunduğu anlaşıldığından, dayanaksız takdir komisyonu kararına göre salınan vergiler ve kesilen cezalarda yasal isabet bulunmamaktadır”. Danıştay, 3. Daire, E:1998/2824, K:1998/3314, 01.10.1998.

<sup>950</sup> Turgut Candan, “Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:17, Sayı: 64-65, 1987, s.9.

<sup>951</sup> Nas, 2011, s.148.

<sup>952</sup> Arslaner, 2024, s.1717.

durumunda zamanaşımı sürelerini durdurmak için komisyonun devreye alınması, yükümlüler açısından hukuki belirlilik ilkesine zarar verebilmektedir. Zira bu durum, sürecin şeffaf olmaması ve yükümlünün öngörülebilir bir vergi sistemi içinde hareket edememesi anlamına gelmekte ve şeffaflık ilkesine uygun bir işlem yapılmadığı algısını güçlendirmektedir. Sonuç olarak takdir komisyonlarının asli görevlerinden saparak zamanaşımını durdurma aracı olarak kullanılması, iyi idare ilkelerine aykırı bir şekilde, yükümlü haklarını gözetmek yerine idarenin kendi lehine hareket ettiğini düşündürebilmektedir.

En nihayetinde takdir komisyonlarının iyi idare olan ilişkisi ele alındığında hem genel ve özel takdir komisyonları açısından hem de her ikisi açısından da bir yorum yapmak yerinde olacaktır. Genel takdir komisyonları vergi yükümlülerinin yerine getirmekle yükümlü olduğu ödev ve sorumlulukları yerine getirmemesinden kaynaklanan durumlarda verginin tarhının yapılabilmesi ve tahsilinin sağlanabilmesi için bir matrah takdiri yapmaktadırlar. Bu açıdan bakıldığında genel takdir komisyonları vergi yükümlülerinden ziyade vergi idaresinin lehine çalışan bir kuruluş niteliğindedir. Ancak matrah takdir edilirken bunun bütün sınırları idarenin inisiyatifine bırakılmamıştır. Komisyonlarda bulunan vergi yükümlülerinin bir nevi temsilcisi niteliğindeki kişiler idarenin sadece kendisine yarayan takdirler bulunmasını engellemektedir, engellemelidir. Ayrıca yapılacak olan takdirin VUK 3. maddesi doğrultusunda ekonomik yaklaşım ilkesi esas alınarak yapılması da iyi idarenin gerekleri arasında düşünülebilmektedir. Arsa ve araziler açısından oluşturulan özel takdir komisyonlarının ise kıymet ve değer belirleme işlemleri vergi idaresinin ya da belediyenin yanı sıra vergi yükümlüsünün talebi ile de başlatılabilmektedir. Her iki komisyonun kararları vergi yükümlülerine bildirildikten sonra takdir değerlerine ve matrahlarına karşı bu kararlar bir idari işlem niteliğinde olduğundan yargı yolu açıktır. Takdir komisyonlarının kararlarına karşı yargı yolunun açık olması iyi idare ve vergi yükümlüsünün haklarının korunması açısından önem arz etmektedir. Vergi yükümlüleri, takdir sürecine dahil olamamasalar da komisyon kararlarına itiraz edebilme ve dava edebilme imkanları sayesinde sürece dolaylı olarak katılabilmektedir.

Açıklanan nedenlerle gerek genel takdir komisyonları gerekse de özel takdir komisyonları iyi idare ruhuna teorik olan uygun yapılara sahiptir. Teorik olarak denmesinin nedeni geçmişte uygulamada zamanaşımını kesmek için keyfen takdire sevk işlemlerinin yapılması ya da ekonomik yaklaşım ilkesi doğrultusunda hareket edilmemesi neticesinde yapılan pek çok uyuşmazlık ve anlaşmazlıkların bulunmasıdır. Bu durumlarından yaşanması iyi idarenin ruhuna ve ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle bu komisyonlar her ne kadar teorik olarak iyi idareye hizmet etse de uygulamada da bu hizmetin gerçekleştirilmesi ve vergi yükümlüsünü daha çok içerisine alan bir yapının geliştirilmesi gerekmektedir.

### 3. Uzlaşma Komisyonları Aracılığıyla Katılım

Uzlaşma kelimesi, TDK'ya göre “*uylaşım, uylaşma, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, antant, konsensüs*” anlamlarına gelmektedir.<sup>953</sup> Gerek vergilendirme sürecinin gerek vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinde en çok isminden söz ettiren komisyonlardan birisi de uzlaşma komisyonlarıdır. Vergi yükümlüleri ile vergi idaresinin arasındaki anlaşmazlıklar için yargı yoluna gidilmeden önce işletilen uzlaşma müessesesi hem idare ile yükümlüler arasındaki iletişimi arttırmakta hem de vergi yargısındaki iş yükü oldukça azaltılmaktadır.<sup>954</sup> Uzlaşma müessesesi modern devletlerin pek çoğunda kabul gören ve etkin bir şekilde işletilebilen bir idari başvuru yoludur. Uzlaşma müessesesinde gereken şartların oluşması ile vergi idaresi ve vergi yükümlüsünün karşı karşıya gelmeleri, yargı yoluna gidilmeden kesin ve kısa yoldan anlaşmaları söz konusudur.<sup>955</sup>

Vergi hukuku kapsamında vergi yükümlüsü ile vergi idaresinin aynı yönde düşünmediği, ikisi arasında yorum farklılıklarının ortaya çıktığı durumlarda vergi anlaşmazlığı oluşmaktadır.<sup>956</sup> Esasen vergilendirme ilişkisi özü itibari ile bir alacak ve borç ilişkisi olmasından mütevellit bu iki taraf arasında anlaşmazlık ve uyuşmazlık çıkma ihtimali bir hayli yüksektir. İki tarafta hak arama hürriyeti nedeniyle ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar için yargı yoluna intikal etmekte, dolayısıyla anlaşmazlık ya da uyuşmazlık konusu verginin devlet hazinesine intikali için maliyeti daha da artmakta ve zaman almaktadır. Bu gibi nedenlerle vergi alacağının bir an evvel tahsilinin sağlanması idare için önem arz etmekte olup iki tarafın da yararına olacak biçimde bir uyuşmaya, anlaşmaya, uzlaşmaya gitmeleri çoğu zaman tercih edilmektedir.<sup>957</sup>

Vergi hukukunda uzlaşma müessesesinin yapılan açıklamalar neticesinde vergi idaresi (daha doğru bir ifade ile vergi idaresini temsilen uzlaşma komisyonları) ile vergi yükümlüsü arasındaki iletişimi sağladığı, iki tarafında çıkarına olacak şekilde orta bir yol bulunması en nihayetinde de yargının üzerindeki yükü hafifletmesi nedenleriyle hem idare tarafı için hem de vergi yükümlüsü tarafı için olumlu bir uygulama olduğu aşikardır. Uzlaşma müessesesi bu yönden iyi idare kavramına ve iyi idare ilkelerine hizmet eder niteliktedir. Zira anlaşmazlıkların uyuşmazlıklara dönüşmemesi, vergi idaresinin vergi yükümlüsü ile bir pazarlık yapısı anlaşabilmesi ve vergi alacağının yargı yolunun çetrefilli yolundan kurtulup kısa bir zamanda hazineye intikal ettirilmesi pek çok iyi idare ilkesini

<sup>953</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 01.07.2024.

<sup>954</sup> Uzlaşma müessesesi Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun kararlarında da tanımlanmıştır. İlgili karara göre uzlaşma: “...*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, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması...*” şeklinde ifade edilmiştir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 23.10.1986 tarih ve E:1986/2, K:1986/2.

<sup>955</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, 2022, s.445.

<sup>956</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4.Baskı, Ankara, 2017, s.35.

<sup>957</sup> Karakoç, 2017, s.39; Batı, 2022, s.425.

gerçekleştirmektedir. Vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki etkileşim nedeniyle katılım ilkesi, idarenin makul zamanda faaliyette bulunması ilkesi gibi pek çok iyi idare ilkesi uygulamaya olarak kendisini gösterebilmektedir. Tüm bunların neticesinde vergi yükümlüleri açısından vergi idaresine duyulan güven artacağından uzlaşma müessesesi gibi kurumların varlığı toplumdaki vergi algısını ve vergi bilincini arttırmakta ve vergiye uyumu kolaylaştırdığı ileri sürülebilmektedir.

Vergi ve vergilendirme kavramları her ne kadar vergi yükümlülerinin üzerinde daha çok baskı yaratsa da vergi idaresinin de bu ilişkide pek de rahat olduğu söylenemez. Vergi alacağını zamanında tahsil edebilmek ve kesilen vergi cezasının bir an önce devlete aktarımını sağlamak önemlidir çünkü ülkenin mali sistemi herhangi bir enflasyonist durum yaşadığı takdirde alacağın değerinin düşme ihtimali bulunmaktadır. Bu nedenle vergi alacağının uzlaşma komisyonları aracılığı ile hızlandırılmış bir şekilde tahsil edilebilmesi vergi idaresinin de asıl yapacağı işlere yoğunlaşmasını sağlamaktadır. Vergilendirme süreci içerisinde vergi idaresi ile vergi yükümlülerinin sürekli bir anlaşmazlık veya çekişme içerisinde bulunması ülkenin vergi gelirlerini de doğrudan etkileyeceğinden uzlaşma gibi kurumların varlığı mühimdir. Zira devlet bu gibi kurumlarla vergi yükümlülerinin güvenini sağlamak ve sorunlu ilişkileri olan bu iki tarafı birbirine yaklaştırmaktadır. Nitekim Danıştay'ın uzlaşmanın faydalarının kabulü hususundaki görüşü oldukça açıktır.<sup>958</sup>

Uzlaşma ile anlaşmaya varılması vergi yargılaması ile kıyaslandığında vergi yükümlülerini daha çok vergi idaresi ile birbirine yaklaştırmaktadır. Zira vergi yargılamasının dosya üzerinden yürütmesi, kısıtlı hallerde duruşma olabilmesi gibi durumların varlığı büyük oranda sorumluluğun vergi yargılaması üzerinde olmasına yol açmaktadır. Oysa uzlaşmada oluşturulan komisyonlar ve bu komisyonlara katılarak fikirlerini ve görüşlerini dile getiren vergi yükümlüleri meramlarını daha rahat ifade edebilmekte ve kendilerini sürecin bir parçası olarak hissedebilmektedir. Dolayısıyla yüz yüze görüşmelerin yapıldığı uzlaşma komisyonlarında vergi yükümlüleri vergi yargılama sürecine nazaran daha çok olanağa ve imkana sahip olabilmektedir.<sup>959</sup>

Vergi hukukunda uzlaşma tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ikiye ayrılmaktadır. VUK Ek Madde 1 ve devamında tarhiyat sonrası uzlaşma, Ek Madde 11'de ise tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi vergi sistemine dahil olmuştur. Ek Madde 11'in dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi sistemine eklendiği 3239 sayılı Kanun'da ilgili maddenin gerekçesi “...çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur. Mükellefle idare arasında söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ve mükellef arasında

<sup>958</sup> “...vergisel anlaşmazlıkların kısa sürede çözülmesi ve mükelleflerinde rahatlayıp huzura ulaşmalarının sağlanması...” Danıştay 4. Dairesi, E:1994/4274, K:1996/97, 11.01.1996.

<sup>959</sup> Recai Dönmez, “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Hukuk ve İktisat Teorisi Açısından Yaklaşım”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, 2006, s.55.

çözümlemesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır. Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesini sağlaması şeklindedir. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ve tarhtan önce de anlaşabilmesine imkân vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ve usullerinin Yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkân tanınmaktadır”<sup>960</sup> şeklindedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın vergi sistemine eklendiği 205 sayılı Kanun’da ise ilgili maddenin gerekçesi “...uzlaşmaya ilişkin düzenlemelerin getiriliş amacı; vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, âmme alacağının vaktinde Hazineye intikâli ve nihayet îtiraz ve temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilâflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması maksadiyle kanuna uzlaşma müessesesi ithâl olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilâfların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır”<sup>961</sup> şeklindedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma isminden de anlaşılacağı üzere tarh edilecek vergi veya kesilecek vergi cezası ile ilgili olarak tarh işlemi gerçekleşmeden önceki aşamasında farklı bir ifade ile vergi incelemesi aşamasında uygulanabilmektedir.<sup>962</sup> Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi Türk vergi hukukunda 01.01.1986 tarihi itibarıyla 3239 sayılı Kanunun 33. maddesi ile VUK/Ek 11. maddesinde düzenlenerek uygulanmaya başlanmıştır. Bu uzlaşma türüne dair düzenlemeler Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde ayrıntılı olarak yer almaktadır.<sup>963</sup>

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nde 213 sayılı VUK’da yer alan tarhiyat öncesi uzlaşmaya dair şekil, usul, yöntem ve esaslar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yönetmeliğin kapsamı 2. maddesinde açıklanmıştır.<sup>964</sup> O halde tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı olarak kesilecek vergi ziyai cezaları ile belirli usulsüzlük ve özel usulsüzlük<sup>965</sup> cezalarıdır. Yine yönetmelikte uzlaşma komisyonlarının oluşumları da 5.maddede düzenlenmiştir. Vergi denetim

<sup>960</sup> Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s.381.

<sup>961</sup> Erdem, 2012, s.378.

<sup>962</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2014, s.237.

<sup>963</sup> Resmî Gazete, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.10.2011, Sayı: 28101. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15453&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi: 01.07.2024.

<sup>964</sup> “Madde 2: Bu Yönetmeliğin kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) girer.”

<sup>965</sup> “Uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tutarı, 213 sayılı Kanunun mükerrer 414’üncü maddesi uyarınca, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine göre tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle belirlenecek olup belirlenen tutarlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete’de ilan edilecektir.”

kurulu başkanı, başkan yardımcıları, daire başkanları ve vergi müfettişleri arasından seçilecek olan üç üye ile komisyon kurulmaktadır.

İlgili yönetmeliğin üçüncü bölümü uzlaşmanın yapılmasını düzenlemektedir. Uzlaşma, uzlaşmada bulunmak isteyen ve nezdinde vergi incelemesinde bulunulan kişinin doğrudan kendisinin veya vekalet verdiği birisinin yazılı olarak incelemeyi gerçekleştirene veyahut bağlı olduğu birimine başvurması şeklinde başlamaktadır. Aynı şekilde uzlaşma talebinin vergi inceleme tutanağında bulunması da yazılı başvuru yerine geçmektedir. Bu başvuru süresi nezdinde inceleme yapılan kişinin incelemenin başından itibaren, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlendiği zamanı kapsamaktadır. Dolayısıyla uzlaşma talebinde bulunmak isteyen vergi yükümlüsü bu süre içerisinde istediği zaman bu talebini gerçekleştirebilecektir. Bu durumda tarhiyat öncesi uzlaşmaya ancak bir vergi incelemesinin bulunduğu ve inceleme raporuna dayanılarak başvurulacak olduğu hususu önem arz etmektedir.<sup>966</sup> Talepte bulunulduğu durumda vergi incelemesini yürüten inceleme elemanının bu talebi bağlı bulunduğu birime ileterek uzlaşma gününü belirlemesi gerekmektedir. Belirlenen uzlaşma günü ve saati vergi yükümlüsüne en az 15 gün önceden bildirilir ya da inceleme tutanağında kayda alınır. Daha önceden vergi yükümlüsünün rızası halinde bu 15 günlük süre beklenilmeksizin daha erken bir tarihte uzlaşma gerçekleştirilebilmekte iken Danıştay kararı doğrultusunda bu hüküm iptal edilmiş olup 15 günden erken bir sürede uzlaşmanın gerçekleştirilmesine imkân bulunmamaktadır.<sup>967</sup>

Uzlaşma gününde uzlaşma komisyonuna vergi yükümlüsünün isteği halinde bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci veya SMMM ve YMM meslek odalarından bir meslek mensubu katılabilmektedir. Vergi yükümlüsünün isteği ile uzlaşma komisyonuna katılan bu temsilciler komisyonda yalnızca fikirlerini ve görüşlerini dile getirebilirler. Uzlaşma neticesinde düzenlenecek olan tutanağa imza atma yetkileri bulunmamaktadır. Yapılan görüşmeler sonrasında eğer uzlaşma temin edilirse bu durum bir tutanak ile tespit edilir. Bu tutanak komisyonun başkanı, üyeleri ve vergi yükümlüsü tarafından imzalanmakta olup bir nüshası vergi yükümlüsüne teslim edilmektedir. Bu tutanaklar kesin olup gereği derhal yerine getirilmektedir. Uzlaşma sağlanması halinde düzenlenen tutanaklara karşı dava açılmamakta veya herhangi bir mercie şikâyet de bulunulamamaktadır. Vergi yükümlüsünün uzlaşmaya katılamaması, gelmemesi veya tutanağı imzalamaktan çekinmesi/ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Önem arz eden bir başka husus ise tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilip herhangi bir nedenle temin edilememesi durumunda vergi yükümlüleri daha sonradan tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamamaktadır. Ek olarak bahsi geçen

<sup>966</sup> Kızılot, Kızılot, 2014, s.253.

<sup>967</sup> Danıştay 4. Daire, E:2013/1375, K:2015/822, 16.03.2015



vergi incelemesini VUK 135. maddede sayılan kişilerce gerçekleştirilmesi gerekmektedir aksi halde yapılan tarhiyat öncesi uzlaşmalar geçersizdir.<sup>968</sup>

Tarhiyat öncesi uzlaşmada görüldüğü gibi uzlaşma talebi vergi yükümlüsü tarafından yazılı olarak gerçekleştirilmektedir. Vergi yükümlülerinin incelemenin başından son tutanağın düzenlenmesine kadar olan sürede herhangi bir zamanda uzlaşma talebinde bulunabilme imkanlarının olması, yapılacak olan uzlaşma komisyonlarına şahsının yanında meslek mensubu bir temsilci bulundurabilme imkanları ve bu temsilcilerin komisyonda söz alarak fikir veya görüşlerini beyan etmeleri kayda değer ve dikkate alınması gereken özelliklerdir. Gerek vergi yükümlüsü gerekse de vergi yükümlüsünün yanında bulundurduğu meslek mensubu temsilciler bu komisyonlar aracılığı ile vergilendirme ve vergi inceleme sürecine tam katılım sağlayabilmektedir. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşmanın varlığı, komisyonların kurulumu ve yürütümü açısından iyi idare kavramına hizmet eden ve ilkelerini gerçekleştiren gelişmelerdendir.

Türk vergi hukukunda tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi vergi incelemesi devam ederken ve vergi veya ceza tarh edilmeden başvurulabilecek bir uygulama iken bir de verginin ya da cezanın kesilmesinden sonra yapılabilecek bir uzlaşma bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesi aşamasında yapılırken ve ileride doğabilecek muhtemel anlaşmazlıkların önüne geçilmesini sağlarken tarhiyat sonrası uzlaşma tarh eden bir verginin veya kesilen bir cezanın üzerinde pazarlık yapılmasını hedeflemektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, 3239 sayılı Kanun ile VUK/376. maddesinden sonra eklenen Ek 11. madde ile düzenlenmiştir. Daha önce yalnızca “uzlaşma” olarak bilinen uygulama, 1963 yılında 205 sayılı Kanun’un 22. maddesiyle VUK’a eklenen Ek 1-11. maddeler arasında yer almış ve bu tarihten itibaren “tarhiyat sonrası uzlaşma” olarak adlandırılmaya başlanmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya yönelik düzenlemeler gerek bahsi geçen VUK maddelerinde gerekse de “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği”nde yer almaktadır.<sup>969</sup> Tarhiyat sonrası uzlaşma tarh edilecek vergi miktarlarının belirlenmesinden ve cezaların kesilmesinden itibaren doğan anlaşmazlıkların vergi yükümlüleri ve vergi idaresi arasında anlaşarak yargı yoluna intikali gerçekleşmeden uygulanabilecek bir idari çözüm mekanizmasıdır.<sup>970</sup> Tanımdan da anlaşılacağı üzere tarhiyat sonrası uzlaşmanın uygulanabilmesinin en önemli noktası ödenecek vergi miktarının

<sup>968</sup> “... Bankalar yeminli murakıplarının, bankalarla ilgili olarak sınırlı bir vergi incelemesi yapmalarına olanak tanımış olmakla birlikte, bu kişilerin 213 sayılı kanunun 135. maddesinde vergi incelemesi yapmayı yetkili olanlar arasında sayılmadığı, öte yandan 213 sayılı Kanunun vergi incelemesine ilişkin olarak getirdiği düzenlemelerden olan, inceleme hakkında izahat yapılması gerektiği, tespit edilen hususların tutanağa bağlanması ve mülhazaların tutanağa geçirilmesi gibi bir takım hak ve yükümlülükler ile tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan yararlanarak uyuşmazlığın idare ve mükellef arasında sulh yoluyla halledilmesi gibi olanaklardan bankalar yeminli murakıplarınca yapılan inceleme nedeniyle yararlanılmayacağından, bu kişilerce düzenlenen rapora göre ikmalen yapılan tarhiyatta isabet görülmediği...” Danıştay 4.Daire, E:2002/2885, K:2004/75, 21.01.2004.

<sup>969</sup> Resmî Gazete, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999, Sayı: 23600. <https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4663&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>, Erişim Tarihi: 05.07.2024.

<sup>970</sup> Kızılot, Kızılot, 2014, s.258.

belirlenmiş olması veya kesilmiş bir cezanın var olmasıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı Yönetmeliğin 2. maddesinde ve VUK Ek Madde 1’de ayrıntılı olarak ifade edilmiştir.<sup>971</sup> Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin uygulanabilmesinin tüm şartları VUK’un Ek 1. maddesinde açıklanmıştır.<sup>972</sup> İlgili maddeye göre, tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına giren konular ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilmiş olan vergiler ve bunlara bağlı olarak kesilen cezalardır. Başka bir ifade ile tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin çalıştırılabilmesi için tarh edilen vergiler ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilmiş olmalıdır. Bu durumların dışında tarh edilmiş olan vergilerin uzlaşma kapsamına alınması mümkün değildir.<sup>973</sup> Ayrıca kesilmiş olan cezalarda ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilmiş olan vergilere ilişkin vergi ziyayı cezaları ve konusu belirli bir miktarı aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Yine ilgili maddelerden anlaşılacağı üzere tarhiyat sonrası uzlaşmada bulunabilmesinin başka bir koşulu da “...vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi...” durumlarıdır. Uzlaşma şartlarının gerçekleşmesi halinde vergi yükümlüleri ve vergi idaresini temsilen uzlaşma komisyonları<sup>974</sup> tartışma ve görüşmelere başlarlar. Tıpkı tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi vergi yükümlüsünün doğrudan kendisinin veya resmi vekalet verdiği kimsenin yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna başvurması gerekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi ihbarnamede yazılı olan verginin veya cezanın tamamı için yapılmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi veya ceza üzerinden

<sup>971</sup> “Madde 2: Bu Yönetmeliğin kapsamına; ikmalen, re’sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) ile 5.000 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer. Uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tutarı, Kanunun mükerrer 414’üncü maddesi uyarınca, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle belirlenecek olup belirlenen tutarlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete’de ilan edilecektir.”

<sup>972</sup> “VUK Ek Madde 1: Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları ile 5.000 (23.000 tl ve üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.”

<sup>973</sup> Candan, 2002, s.242.

<sup>974</sup> “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği Madde 6: Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üç kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulur. Gerek görüldüğü takdirde, söz konusu komisyonların beş kişiden teşekkül ettirilmesine, Merkezî Uzlaşma Komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunda Gelir İdaresi Başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise defterdar karar vermeye yetkilidir. Bu durumda diğer iki üye söz konusu komisyonlara üye olabilecekler arasından belirlenir.”

kısmi uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Ancak bu hüküm Danıştay'ın kararı ile birlikte iptal edilmiştir.<sup>975</sup>

Uzlaşma talebinin vergi yükümlüsü veya vekalet verdiği kimsenin vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Gerçekleştirilen uzlaşma talebinin süresi içerisinde ve yetkili birimlere yapıldığının tespiti neticesinde uzlaşma günü, saati kararlaştırılarak vergi yükümlüsüne bildirilmektedir. Vergi yükümlüsü uzlaşma komisyonu ile olan görüşmelerine kendisi ile birlikte bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci ile katılabilmektedir. Bu temsilciler uzlaşma komisyonlarında görüşlerini ve fikirlerini açıklayabilir ancak uzlaşma tutanaklarına imza atamamaktadırlar. Uzlaşma sağlanması halinde bu durum bir tutanak ile tespit edilip bir nüshası vergi yükümlüsüne veya vekaletinde katılan kimseye teslim edilmektedir. Bu durumda düzenlenen tutanaklar kesin olup gereği derhal yerine getirilmektedir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanak ile kayıt altına alınan hususlar hakkında dava açılmaz veya herhangi bir merciye şikâyete gidilememektedir. Uzlaşma sağlanamaması durumunda aynı vergi veya vergi cezası için tekrardan uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Ancak uzlaşma talebinde bulunan vergi yükümlüsü uzlaşma talebi ileri sürdüğü vergi veya ceza için uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumlarında dava açma yoluna gidebilmektedir.

Görüldüğü üzere gerek tarhiyat öncesi uzlaşma gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşma vergi yükümlüsünün talebi üzerine başlatılabilmektedir. Vergi yükümlüsü iki uzlaşma türünde de kendisine tanınan süreler içerisinde yetkili birimlere başvurarak vergi idaresi ile anlaşma ve pazarlık yoluna gidebilmekte ve üzerine düşen vergi veya cezayı daha indirimli olarak, orta yol bulunarak ödeme imkanına erişebilmektedir. Ayrıca vergi yükümlüsünün katıldığı uzlaşma komisyonlarına beraberinde bağlı bulunduğu meslek odalarından bir meslek mensubu ile birlikte katılabilmesi vergi idaresinin vergi yükümlüsüne karşı yaklaşımının "iyi" olduğunun bir göstergesidir. Vergi idaresi uzlaşma kurumu ile vergi yükümlüsüne dostane yaklaşmakta ve aralarında bir uyuşmazlık yaşanmaması, yaşandıysa da bunun en kolay biçimde barışçıl olarak çözümlenebilmesi için çaba sarf etmektedir. Uzlaşma gibi müesseselerin varlığı vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasındaki iletişimi arttırmakta ve birbirlerine

---

<sup>975</sup> Danıştay 4.Dairesi, E:1999/5635, K:2000/2810, 14.06.2000. "...Kanun'da böyle açık bir düzenleme mevcut iken, "Uzlaşma Yönetmeliği"nin 7'nci maddesinde, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı belirtilmiş, "Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin" 4'üncü maddesiyle de yine tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı şeklindeki düzenleme geçerliliğini korumuştur. Bu düzenleme ile, yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmada, yukarıda sözü edilen yönetmelik ile ortadan kaldırılmış olup, İdarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'nci maddesinin birinci fıkrasına aykırı olarak ve tanınan yetkinin aşılması suretiyle tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı şeklindeki düzenlemede kanuna uygunluk bulunmamaktadır. Bu nedenle "Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliği"n 4'ncü maddesinin 2'nci fıkrasındaki "tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz" şeklindeki düzenlemenin iptaline... oybirliğiyle karar verildi."

karşı güvenlerini güçlendirmektedir. Aynı zamanda vergi yükümlülerinin bu sürece dahil olmaları vergi sisteminin etkinliğini ve vergiye uyumunu artırmaktadır.

#### 4. İzaha Davet Komisyonları Aracılığıyla Katılım

Türk vergi hukukunda takdir komisyonları ve uzlaşma komisyonlarına nazaran çok yeni bir komisyon daha bulunmaktadır. İlgili komisyon izaha davet müessesesi Türk vergi sistemine dahil olması ile birlikte kurulmuş ve uygulamaya konulmuştur. “İzah” kelimesi Türk Dil Kurumu’na göre “açıklama, aydınlatma” anlamlarına gelmekte iken “davet” kelimesinin de anlamı “çağrı, çağırma” olarak ifade edilmektedir.<sup>976</sup> İzaha davet müessesesi Türk vergi sistemine 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 22. maddesi üzerinden VUK 370’de düzenlenmiştir.<sup>977</sup> Uygulamaya konulduğu Kanun ve geçici bir düzenleme ile öngörülmemiş olması göz önünde bulundurulduğunda, yasa koyucunun izaha daveti yatırım ortamına daima pozitif etkilerde bulunabilecek bir mekanizma şeklinde ele aldığını ifade etmektedir.<sup>978</sup>

6728 sayılı Kanun’un 22. maddesi getirilen düzenlemeyi ayrıntılı olarak açıklamıştır.<sup>979</sup> Ancak 05.12.2019 tarihinde 7194 sayılı Kanun ile izaha davetin düzenlenmiş olduğu VUK 370’de bazı değişiklikler yapılmış olup son hali şu şekildedir;

a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön

<sup>976</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 07.07.2024.

<sup>977</sup> Resmî Gazete, 09.08.2016, Sayı:29796

<sup>978</sup> Funda Başaran Yavaşlar, “İzaha Davet, Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:433, Eylül 2017, s.7; Batı, 2022, s.485.

<sup>979</sup> Maddenin ilk hali şu şekildedir; “213 sayılı Kanunun mülga 370 inci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

“İzaha davet: MADDE 370 – Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda;

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyaa sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce izahta bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Birinci fıkrada kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu maddede hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Maliye Bakanlığı ön tespit niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir. 1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez. 2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ 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, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespite ilişkin yazının tebliğ 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, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkarda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. c) Hazine ve Maliye Bakanlığı 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 yetkilidir.”

Kanun metni incelendiğinde izaha davetin hangi hal ve koşullarda yapılabileceği açıklansa da tanımı yapılmamıştır. Bu nedenle 482 sıra nolu VUK Genel Tebliği<sup>980</sup>, 519 sayılı VUK Genel Tebliği<sup>981</sup> ve VUK 370’yi birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Tebliğ’de izaha davet müessesesi cümle içerisinde “...verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup...” şeklinde tanımlanmıştır. Zaten izaha davetin kelime anlamına da bakılacak olunursa vergi yükümlülerine vergi idaresi tarafından yapılan çağrı şeklinde bir tanımlama yapmak hiç de yanlış olmayacaktır. Gerek Kanun’a gerekse de Tebliğ’e dayanıldığında izaha davetin işletilebilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartların başında “...yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespit yapılmış olması...” gerekmektedir. Ön tespit Tebliğ’de “...vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespiti...” ifade etmektedir. Aynı zamanda ön tespit yapılabilmesi belirli şartlara bağlanmıştır. Bunlar; vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması ile vergi yükümlüsü hakkında bir ihbarda bulunulmamış olmasıdır. Eğer bu iki şart gerçekleşmez izaha davet müessesesi işletilememektedir.

VUK 370/c’de izaha daveti yapabilecek komisyonların belirlenmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilendirilmiştir. Bakanlık izaha daveti yapacak mercii belirlemenin yanında yapılacak olan ön tespit kapsamını, davetin şeklini, davet süresini, yapılacak olan izahatın değerlendirme süresini ve izahatı kullanılabilecek olan bilgi ve belgeleri uygulamaya ilişkin usul ve esasları da belirlemektedir.<sup>982</sup> Oluşturulan “İzah Değerlendirme Komisyonları” kendisine intikal eden bilgiler neticesinde verginin ziyaa uğrayıp uğramadığının ön tespitini, ön tespit yapıldıktan sonra izaha davet yazısının ilgisine tebliğini ve kendisine yapılacak olan izahatın değerlendirmesini gerçekleştirmektedir. Kendisine yapılan

<sup>980</sup> Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:482, RG:25.07.2017, Sayı: 30134.

<sup>981</sup> Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:519, RG:30.07.2020, Sayı: 31201. (519 VUK Genel Tebliği, 482 sayılı Tebliği yürürlükten kaldırmıştır.)

<sup>982</sup> 482 ve 519 sayılı VUK Genel Tebliği: “Vergi Usul Kanununun 370 inci maddesinin dördüncü fıkrasında, Maliye Bakanlığı izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yeterli sayıda “İzah Değerlendirme Komisyonu” oluşturulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak İzah Değerlendirme Komisyonu, Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya Grup Başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.”

izaha davet yazısından itibaren ilgililer 30 gün içerisinde yetkili komisyona bir izahatta bulunmaktadırlar. Bu süreden sonra yapılan bir izah olmazsa vergi yükümlüleri ilgili müesseseden yararlanamamaktadırlar. Süresi içerisinde yapılan izahat neticesinde Komisyon en geç 45 gün içerisinde değerlendirmesini yapıp konuyu sonuca bağlamaktadır.

İzaha davet komisyonlarına yapılacak olan izahatın yerinde ve yeterli bulunması, yapılan ön tespitlerde vergi ziyainin oluşmadığı ve beyanname vermesini ya da beyannamesini tamamlamasını gerektirecek bir durumun bulunmaması halinde, ilgili vergi yükümlüsü söz konusu ön tespit ile ilgili olarak vergi incelemesine ya da takdir komisyonuna sevk edilmez. VUK 370'in en olumlu kısmı bu olasılığın gerçekleştiği kısımdır. Zira vergi idaresi bu durumda iş yükünden ve yargı konusu olabilecek bir durumdan kurtulmakta, vergi yükümlüsü ise hakkını arama sürecinin külfetine girmemektedir.<sup>983</sup>

Yapılan izahatın yeterli ve yerinde bulunmaması durumunda ise bu durum ilgisine bildirildikten sonra oluşan vergi ziyainin nedenine ilişkin beyannamesini vermesi ya beyannamesini tamamlaması için 30 günlük süre verilmektedir. Ödeme süresi geçen vergilerde ödemenin geciktiği her ay ve kesri için bir izah zammının da birlikte ödenmesi gerekmektedir. Bu işlemler neticesinde ziyaa uğratılan verginin %20'si oranında bir vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Dolayısıyla vergi yükümlüsüne tanınan bu 30 günlük süre hak düşürücü bir süredir. Vergi yükümlüleri %20 oranında kesilen vergi ziyayı cezası için pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamamakta ancak tarhiyat sonrası uzlaşma ve cezalarda indirim kurumlarından yararlanabilmektedir.

Vergi sistemine eklenen izaha davet müessesesi yoluyla vergi yükümlüleri doğrudan vergi idaresi (izah komisyonları) tarafından anlaşılmayan konu için çağrılmakta ve izahatta bulunmaları istenmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin karşılaştığı bir olumsuz durum ve konu neticesinde vergi yükümlüsünü dinlemeden veya durumu anlamadan onun aleyhinde bir işlem yapılmasının önüne geçilmiş olmaktadır. Zira yapılan ön tespitlerde verginin ziyaa uğramadığının vergi yükümlüsü tarafından izahatının yapılması ve bu izahatın yeterli bulunması durumunda konu kapanmaktadır. Vergi yükümlüsü böylelikle vergi incelemesine girmekten ve takdir komisyonuna sevk edilmekten kurtulmaktadır. Aynı zamanda vergi idaresi de sonucunda ziyaa uğratılan bir verginin bulunmadığı bir vergi inceleme ve takdir komisyonu sürecini yürütmekle uğraşmamış ve gereksiz idari iş yükünü vergi yükümlüsünü dinleyerek sonuca bağlamış olmaktadır. Dolayısıyla izaha davet müessesesi gerek vergi yükümlüsü gerekse de vergi idaresinin yararına çalışan bir mekanizmaya dönüşmektedir. Bu durum da iyi idareye doğrudan hizmet etmektedir. Zira oluşturulan komisyonlar neticesinde vergi yükümlüsünün izahatının dinlenerek yerinde bulunması durumunda yükümlü doğrudan idari sürece katılmakta ve konuya açıklık getirmektedir. Hakkında oluşan olumsuz bir durumun kaldırılması ve sürecin doğru

---

<sup>983</sup> Başaran Yavaşlar, 2017, s.11.

şekilde işleyebilmesi açısından vergi yükümlüsünün bu tip komisyonlarda yer alması her zaman hem idarenin hem de vergi yükümlüsünün lehinedir.

Vergi yükümlüsü tarafından yapılan izahatın yeterli bulunmaması ve vergi ziyanın oluştuğu durumlarda ise vergi yükümlüsüne ziyaa uğratan verginin %20'si kesilmektedir. Bu konu literatürde idarenin takdir yetkisini bir hayli genişlettiği ve eşitlik, kanunilik vb. ilkelere aykırılık teşkil ettiği nedeniyle oldukça eleştirilmektedir. Çalışmanın kapsamı gereği yapılan bu akademik tartışmalara girilmemekle birlikte izaha davet kurumu yalnızca iyi idare açısından incelenecektir. İkinci durumun yaşandığı hallerde vergi yükümlüsü %80'lik bir indirimde kavuşmaktadır. Haliyle bu durum vergiye uyumlu olmayan vergi yükümlüsünü dahi vergi idaresine yaklaştırabilecek bir durumdur. Zira vergi idaresi ile ters düşmemesi, vergi idaresinin büyük bir indirim imkanından yararlanabilmesi neticesinde kesilen %20'lik vergi için de uzlaşmaya başvurabilmesi vergi yükümlüsü açısından oldukça olumlu gelişmelerdir. Yalnızca bu durumun iyi idare açısında bazı sakınca yaratan hallere sebebiyet verme ihtimali bulunmaktadır. Öncelikle idarenin bu kadar geniş bir yetkiyi kullanması “*kanuni idaresi ilkesi*”ni de bir bakıma zedelemektedir. Oysa iyi idarenin temel dayanağı hukuk devletinin ve ilkelerinin tam anlamı ile gerçekleşebilmesidir. Ayrıca halihazırda vergiye gönüllü olarak uyum sağlamış vergi yükümlüleri bu durumdan çok da hoşlanmayacaktır. Sürekli affetme yönüne giden, yapılan usulsüzlüklerin hafif yaptırımlarla geçiştiren bir idarenin varlığında onlarda bu yollara başvurabilecek ve bu durum vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir. İzaha davet çekincesi olan vergi yükümlüsünü sisteme katarken, sorumluluklarını tam olarak gerçekleştiren vergi yükümlülerini de sistemden ister istemez uzaklaştırmaktadır. Bu nedenle bu tip uygulamaların iyi idareye hizmet edebilmesi için uzun süre kullanılmaması ve vergiye uyumlu vergi yükümlülerini karşısına almaması gerekmektedir. Vergiye uyum belirli bir seviyeye gelene kadar olumlu yönde çıkar sağlayacak bu kurumların toplumun genelinde bir vergiye uyum söz konusu olduğunda tam tersi şekilde işleyebilme potansiyelleri yüksektir.

## **D. VERGİ DENETİM SÜRECİNE KATILIM**

### **1. Genel Açıklama**

Türk vergi sisteminin esasını oluşturan beyan usulü, verginin tarh edilmesi açısından en temel yöntem olarak kendisini göstermektedir. Vergi yükümlülerinin vergisel durumlarını idareye bildirmesi ile idare, kendisine bildirilen bilgiler ışığında yükümlünün ödemekle sorumlu olacağı vergi borcunu hesaplamaktadır. Vergi yükümlülerinin beyannameler aracılığı ile idare ile kurduğu bağ neticesinde yükümlü ile idare arasında bir ilişki oluşmaktadır. Zira idare, kendisine verilen bilgilerin doğru olup



olmadığını, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ancak vergi denetimi (yoklama, vergi incelemesi) aracılığı ile öğrenebilecektir.<sup>984</sup>

İdeal vergi sisteminin işlediği bir ülkede istenilen ve beklenen vergi yükümlülerinin idareye verdikleri bilgilerin doğru, gerçeği yansıtan, hatasız ve eksiksiz olmasıdır. Ancak gerçek hayatta bu durum her zaman bu şekilde cereyan etmez. Vergi yükümlüleri kimi zaman isteyerek kimi zaman da ihmal veya bilgisizlik nedeniyle idareye doğru ve sağlıklı bir bilgi aktarımında bulunamayabilir. Yükümlüler, beyan ödevini yerine getirmeyebilir veya yükümlülüğünü etkileyen durumları gizlemeyi seçebilir.<sup>985</sup> Bu nedenle idare tarafından bu bilgilerin doğruluğunu tespit etmek amacıyla vergi denetiminin yapılması elzemdir. Bu gibi durumların tespit edilmesi, engellenmesi veya yaptırımlar ile sonuçlandırılması iyi idarenin tesisi açısından da önem arz etmektedir. Zira, ödevlerini ve sorumluluklarını gerektiği şekilde yerine getiren vergi yükümlülerinin, üzerine düşenleri yapmayan yükümlülere karşı kayıtsız kalındığının algılanması vergi ahlakını zedeleyecek ve idare ile arasında mesafe oluşmasına sebebiyet verebilecektir. Ayrıca vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen yükümlüler nedeniyle vergi alacağı toplanamamakta ve hazineye intikal ettirilememektedir. İyi idarenin bulunduğu bir vergi sisteminde yükümlülerin üzerine düşen vergi alacaklarının idare tarafından en hızlı ve makul şekilde toplanması, hazineye intikal ettirilmesi ve bu sayede kamusal ihtiyaçların giderilmesi için kullanılması önem arz etmektedir. Vergi denetimi bir yandan sorumlu vergi yükümlülerinin haklarını korurken diğer yandan da genelde devletin özelde idarenin de alacağını zamanında ve tam olarak alabilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca etkin, verimli, sürdürülebilir bir kamu hizmetinin de iyi idare açısından teminatını oluşturmaktadır.

Vergilemede beyan usulü bir bakıma vergi yükümlüsünün kendi kendisini vergilemesi anlamına gelmektedir. Vergi yükümlülüğünün durumunu en iyi kendisinin bilebileceği düşüncesinden hareket eden bu sistem gerçekten de doğru ve etkin şekilde işletildiğinde istikrarlı bir şekilde sürdürülebilmektedir. Ancak beyan usulündeki ve verilen beyanların doğruluğundaki en önemli hususlardan birisi vergi yükümlüsünün vergi bilincinin ne kadar gelişip gelişmediği ile ilgilidir. Farklı bir ifade ile vergi yükümlüsünün vergi sistemine ne kadar hâkim olduğu önem arz etmektedir. Çağdaş vergilemenin usulü olan beyan sisteminde vergi yükümlüsünün doğru bilgi verebilmesinde vergi mesleği mensuplarının rolü yadsınamaz. Vergi gibi teknik bir konunun herkes tarafından rahatlıkla anlaşılacağı beklenmediğinden meslek mensuplarının (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) desteği ve gereklilikleri ortaya çıkmaktadır.

SMMM'ler bir vergi takvimi yılı içerisinde vergi yükümlülerine aylık KDV beyannamelerinin verilmesi, yıllık Gelir Vergisi (GV) beyannamesinin veya Kurumlar Vergisi (KV) beyannamesinin

<sup>984</sup> Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, Oniki Levha Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Eylül 2015, s.96.

<sup>985</sup> Karakoç, 2024, s.222.

verilmesi, gerekli durumların oluşması halinde muhtasar beyannamesinin verilmesi, GV ve KV yükümlülükleri için geçici vergi beyannamelerinin verilmesi, bilanço esasına göre defter tutanlarda aylık BA-BS formlarının verilmesi ve bunların yanı sıra pek çok beyanname de SMMM tarafından hazırlanıp idareye bildirilmektedir. Görüldüğü üzere SMMM'ler vergi yükümlülerinin üzerine düşen sorumlulukları almada destek olmakla birlikte vergisel işlemlerinde danışmanlık da yapmaktadırlar. SMMM ve YMM beyanname hususunda üzerine düşenler VUK mükerrer 227. maddesinde<sup>986</sup> ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu' 2. maddesinde<sup>987</sup> açıklanmıştır. Ayrıca gerek SMMM'ler gerekse de YMM'ler hakkında pek çok genel tebliğ çıkarılmış olup yönlendirmeleri yapılmıştır.<sup>988</sup>

SMMM ve YMM'lerin dışında vergi işlemlerinde ve süreçlerinde vergi yükümlülükleri başka kimselerden de danışmanlık alabilmekte ve yükümlülüklerini daha doğru bir şekilde yerine getirebilmektedir. Özellikle vergi hukuku konusunda uzmanlaşmış avukatlardan danışmanlık alabilmektedirler. SMMM ve YMM'ler teknik ve mali konularda rehberlik ederken, avukatlar, vergi süreçlerinde, vergi denetimi işlemleri sırasında veya sonrasında meydana gelebilecek hukuki konularda, yükümlünün haklarını ve yasal süreçleri anlamalarına yardımcı olabilmektedir. Bu sayede vergi yükümlüsü teknik bilgiye SMMM ve YMM aracılığı ile edindikten sonra nezdinde vergi denetimi gibi

<sup>986</sup> "Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları: Mükerrer Madde 227 –

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,

3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunun zamanında ibrazı şarttır. Şu kadar ki, tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halinde, mükellefe tebliğ edilmek şartı ile 60 günlük bir mühlet verilir. Tasdik raporunun bu süre içinde de ibraz edilmemesi halinde mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.

233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz."

<sup>987</sup> "Madde 2 – A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak. b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak. c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak. Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir. B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu: (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12'nci maddesine göre çıkarılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar."

<sup>988</sup> SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği, <https://ismmmo.org.tr/Mevzuat/SM-SMMM-YMM-Kanunu-Genel-Tebliği--2916>, Erişim Tarihi:04.111.2024.

bir durum oluştuğunda vergi hukuku konusunda uzmanlaşmış avukatlardan da yasal süreç ve işlemleri öğrenebilmektedir. Sahip oldukları haklar, itiraz ve dava süreçlerinde destek, gerekirse bir savunmanın hazırlanması, eğer denetim neticesinde bir uzlaşma yapılacaksa bu sürece destek ve ortaya çıkabilecek olası hukuksal problemler hakkında hazırlıklı olunması avukatların verdiği diğer danışmanlık alanları olarak açıklanabilmektedir.

Etkin ve ideal bir vergi idaresi sisteminin sayılan olanakları vergi yükümlüsüne sağlaması hem idarenin düzgün bir şekilde işleyebilmesi hem de vergi yükümlüsünün haklarını bilerek hareket ve eylemlerde bulunabilmesi açısından önem arz etmektedir. İyi idare ilkesine bu tip uygulamalar doğrudan veya dolaylı olarak hizmet etmektedir.

## 2. Yoklama

TDK'ya göre “yoklamak işi, kontrol”<sup>989</sup> anlamlarına gelen yoklama, VUK 127-133. maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yoklamanın amacı ve maksadı 127. maddede açıklanmıştır. İlgili maddeye göre; “*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*”<sup>990</sup> Mükellefiyet ve vergi mükellefiyeti ile ilgili önemli gelişmelerden olan işe başlama, adres değişikliği, iş terkleri, işçileri çalıştırmaları ve benzeri gibi durumların vuku bulması halinde, bu hallerin idareye bildirilmesi ve idare tarafından yetkilendirilen kişilerce<sup>991</sup> tespit edilmesi işlemine yoklama adı verilmektedir.<sup>992</sup> Yoklamaya yetkili olan memurlar, günlük hasılat tespiti, ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğunda olanların bu cihazı kullanıp kullanmadıklarının kontrolü, defter kayıtlarının usulüne göre yapılıp yapılmadığının tespiti, levha asma zorunluluğunun kontrolü, nakil vasıtalarının bulundurmaları zorunda oldukları belgelerin denetimi gibi işlemler yapmaktadır. Bu nedenle yoklama bir nevi, yoklama esnasında olması gerekenlerin olup olmadığının kontrolünün gerçekleşmesidir şeklinde kısaca ifade edilebilmektedir. Zira bu nedenle yoklamanın yapılacağı daha önceden ilgisine haber verilmemektedir.<sup>993</sup> Gerekli durumların tespiti neticesinde yoklama memurları tarafından bir tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişi” düzenlenmektedir. Bu fişler iki nüsha olarak tanzim edilir, yoklama memurlarının ve yoklama yapılanın

<sup>989</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.11.2024.

<sup>990</sup> “*Madde 127 – Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.*”

<sup>991</sup> “*Madde 128 – Yoklama:*

*1. Vergi dairesi müdürleri; 2. Yoklama memurları; 3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler; 4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar; 5. Gelir uzmanları; tarafından yapılır.*”

<sup>992</sup> Tosuner, Arıkan, 2015, s.165.

<sup>993</sup> “*Madde 130 – Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez.*”

imzası ile düzenlenirler.<sup>994</sup>Yoklama işlemine başlanılmadan önce yoklama yapmaya yetkili memurların hüviyetinin yoklama yapılacak olan kişiye gösterilmesi, kendilerinden istenmese bile, mecburidir.<sup>995</sup>

Vergi yükümlüsü yoklama esnasında sürece dahil edilmektedir. Zira, yoklama esnasında bilgilendirilmesi ve yoklama memurlarının zorunlu olarak hüviyet gösterme mecburiyeti bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca yoklama neticesinde düzenlenen yoklama fişlerinde yoklama memurunun gözlemleri yer almaktadır. Vergi yükümlüsünün yoklama fişlerini inceleyerek yoklama memurunun yaptığı tespitlere tanıklık edebilmektedir. Bu esnada, işyerindeki faaliyetleri ve durumunu yoklama memuruna açıklama fırsatına sahip olabilmektedir. Bu şekilde yükümlü tutanağın doğruluğunu sağlamak için delil ve beyan sunma hakkına sahip olarak sürece aktif olarak katılmaktadır. Vergi yükümlüsü yoklama fişlerini inceleyip imzalayarak<sup>996</sup> bu tespitleri kabul edebileceği gibi, tutanakta yer alan bilgilere itiraz da edebilir. İtiraz etmesi durumunda, yükümlünün itirazı yoklama tutanağına işlenerek kayda geçirilmektedir.<sup>997</sup> Yoklama tutanağında yer olan bulgular vergi yükümlüsünün aleyhine işlem yapılmasını gerektirecek şekilde ise, yükümlü bu duruma karşı itiraz etme ve dava açma hakkına sahiptir. Vergi yükümlüsü yoklama sonunda düzenlenecek yoklama tutanağına vergi mahkemelerinde dava açarak hukuka aykırı olduğunu ileri sürebilmek hakkına sahiptir.

Görüldüğü üzere yoklama işlemi iyi idare çerçevesinde ve iyi idare ilkeleri ile uyumlu bir şekilde yürütülmesi vergi yükümlüsünün haklarının korunması, sürece aktif bir şekilde dahil edilmesi ve adil bir vergilemenin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Şeffaflık, yükümlünün katılımı, hukuki güvenlik gibi ilkelerin uygulanması vergi denetimi esnasında vergi yükümlüsünün haklarını korumaya yönelik önlemler olarak öne çıkmaktadır. Bu uygulamalar vergi yükümlüsü ile idare arasındaki güveni pekiştirmekte ve iyi idareye hizmet etmektedir.

Modernleşen dünya ile birlikte vergi sistemlerinde yaşanan dijital dönüşümlerden birisi de vergi denetim süreçlerinin elektronik ortamlara entegre edilebilmesidir. Bu durum yoklamada da kendisini göstermektedir. 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'a<sup>998</sup> eklenen 6. madde ile elektronik yoklama da 01.09.2015 tarihi itibari ile uygulanabilir

<sup>994</sup> “Madde 131 – Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.”

<sup>995</sup> “Madde 129 – Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunur. Yoklama yapanlar bu vesikayı, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler. Toplu yoklamalarda kolbaşının vesikayı ibraz etmesi kâfidir.”

<sup>996</sup> “Yoklama fişinde sadece yoklamayı yapan memurun imzası var ise, bu işleme dayanarak tarhiyat yapılamaz.” Danıştay VDDK., E:1999/247, K:2000/31, 28.01.2000; Danıştay 9. Daire, E: 2015/3269, K: 2016/648, 22.02.2016.

<sup>997</sup> “Madde 131 – Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.”

<sup>998</sup> Resmi Gazete, 07.04.2015, 29319.

hale gelmiştir.<sup>999</sup> VUK içerisinde 132/A maddesi ile elektronik yoklamayı dahil eden ilgili madde de fiziki yoklamanın yerine dijital araçların ve yöntemlerin kullanıldığı elektronik yoklama süreci açıklanmıştır. Bu sistem ile amaçlanan gerek vergi idaresi gerek vergi yükümlüsü açısından zaman alan yoklama işlemlerinin elektronik sistemler aracılığı ile gerçekleştirilmesi ve hız kazandırılmasını sağlamaktır. Hızlı ve kolay bir şekilde denetimin yapılması, zaman kaybının önlenmesi, denetim sürecindeki maliyetlerin azalması ve hata oranlarının düşmesi gibi avantajları bulursa da elektronik yoklamanın özellikle şeffaflık ve vergi yükümlüsünün haklarını kullanamaması gibi olumsuz yönleri de bulunmaktadır.

Elektronik yoklama aracılığı ile gerçekleştirilen yoklamalarda vergi yükümlüsünün yoklama sürecine katılımı zedelenmektedir. Denetime daha az dahil olan vergi yükümlüsü, süreç hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olamamakta ve şeffaflık ilkesi yeterince sağlanamamaktadır. Geleneksel olan fiziki yoklamada vergi yükümlüsü bizzat görüş bildirerek aktif bir şekilde rol alabilirken elektronik yoklama da bu katılımı sınırlanmaktadır. Dijital sistem üzerinden yürütülen süreçte vergi yükümlüsü iş ve eylemleri ile bilgileri yoklama memurlarına yeterince ifade edemeyebilmektedir. En nihayetinde yoklama süreci ile ilgili hem bilgisi hem de katılımı eksik kalan vergi yükümlüsünün yoklama sonucuna da katılımı sınırlı kalabilmektedir. İtiraz haklarını kullanabilmesi için süreç hakkında bilgiye sahip olması gereken yükümlü bu noktada zorluklar yaşayabilmektedir.

Elektronik yoklama hız, etkinlik ve verimlilik sağlasa da, sayılan nedenlerden ötürü geliştirilmesi gereken ve iyi idarenin özellikle şeffaflık ve katılımcılık ilkesine hizmet eder hale büründürülmesi gereken bir uygulamadır. Doğru şekilde uyarlanıp tasarlandığında iyi idare ilkelerine uygun bir yapıya sahip olarak gerek vergi idaresinin gerek vergi yükümlüsünün ihtiyaçlarını karşılayacak bir araç haline gelebilecektir.

### 3. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi kavramı gerek yürürlükteki gerekse de yürürlükten kalkan mevzuatlarda ve literatürde “inceleme”nin yanında “kontrol”, “teftiş”, “tahkikat”, “murakabe” gibi kavramlarla da ifade edilmiştir.<sup>1000</sup> Vergi denetimi içerisinde vergi incelemesi, yoklama ve diğer denetim mekanizmalarına

<sup>999</sup> “Madde 6 – 213 sayılı Kanuna 132 nci maddeden sonra gelmek üzere aşağıdaki 132/A maddesi eklenmiştir.  
“Elektronik yoklama, Madde 132/A Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanununun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan “yoklama fişi” ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile birinci fıkrada belirtilen formların şekil ve muhteviyatını tespit etmeye, bunların şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle imzalanması usul ve esaslarını belirlemeye, bunları internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

<sup>1000</sup> Soydan, 2015, s.11.

göre daha kapsamlı ve daha detaylı bir uygulamadır. VUK içerisinde 134-142. maddeler arasında düzenlenen vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve güvence altına almaktır.<sup>1001</sup> Dolayısıyla vergi incelemesi, vergi yükümlüsünün işlem ve kayıtlarının gerek muhasebe ilkeleri gerekse de vergi hukuku açısından eleştirel bir göz ile, vergi incelemesine yetkili kişilerce kontrol edilerek; eksiklik, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını sağlayan bir denetim mekanizması şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>1002</sup> Vergi yükümlülerinin vergi incelemesi aracılığıyla defter ve belgeleri, vergi ile ilgili kayıtları teftiş edilerek gerçek durumu yansıtmayan ve kurallara uygun tutulup tutulmadığı yetkili kişilerce<sup>1003</sup> tespit edilmeye çalışılmaktadır.<sup>1004</sup>

Vergi incelemesinde de tıpkı yoklamada olduğu gibi denetime giden inceleme elemanları, incelemeye başlamadan önce hüviyet ibrazı yapmak zorundadır.<sup>1005</sup> Vergi incelemesine tabi olanlara,<sup>1006</sup> daha önceden bildirilmeksizin<sup>1007</sup> inceleme esas olarak dairede yapılmaktadır.<sup>1008</sup> Vergi incelemesi vergi denetim hukukunun en ayrıntılı ve önemli işlemlerinden biri olduğundan, vergi incelemesi süresince inceleme elemanlarının gerek hukuka uygunluk gerekse de iyi idareye uygunluk açısından uymak zorunda olduğu belirli esaslar bulunmaktadır. Vergi incelemesinin sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi ve vergi yükümlüsünün haklarının zedelenmeden sürecin tamamlanabilmesi için bu esaslar ve inceleme süresi içerisinde vergi yükümlüsünün haklarının gözetilmesi önem arz etmektedir. İncelemede uygulanacak esaslarda vergi yükümlüsünün sahip olduğu haklar ve süreç şu şekildedir;

- İncelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusu ve inceleme işleminin başlanıldığı bir yazı ile bildirilmektedir. Bu hakkında bir idari işlemin başladığını vergi yükümlüsüne bildirme anlamına gelmekle birlikte vergi idaresinin işlemin ilgisine bilgi verme sorumluluğunu yerine getirdiğinin de göstergesidir. Hakkında yapılacak olan bir işlemden

<sup>1001</sup> “Madde 134 – Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.”

<sup>1002</sup> Sakıp Şeker, “Vergi İncelemesi Üzerine Bir Genel Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:5, Mayıs 1993, s.54.

<sup>1003</sup> “Madde 135 – Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”

<sup>1004</sup> Kırbaş, 2018, s.158; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2024, s.102.

<sup>1005</sup> “Madde 136 – Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.”

<sup>1006</sup> “Madde 137 – Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.”

<sup>1007</sup> “Madde 138 – Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıın evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarih zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir.”

<sup>1008</sup> “Madde 139 – Vergi incelemeleri, esas itibarıyla dairede yapılır. İncelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını ibraz etmesi için münasip bir mühlet verilir. İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mâni değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

ötürü muhatabını haberdar etmek aynı zamanda iyi idarenin gereğini oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi yükümlüsünün inceleme başlanıldığında bilgilendirilme hakkı mevcuttur ve bu şekilde sürece dahil edilmesi başlamış bulunmaktadır.

- İnceleme esas olarak dairede yapılmakla birlikte, iş yerinde yapıldığı durumlarda inceleme yapılanın uygunluğu olmadıkça çalışma saatleri dışında vergi incelemesi yapılamamaktadır. Vergi inceleme sürecinin vergi yükümlüsü ile bir uyum içerisinde sürdürülmesi ve yönetilmesini açıkça düzenleyen bu madde doğrudan vergi yükümlüsünü de sürece dahil ederek hakkını korumaya çalışmaktadır. Bu düzenleme vergi yükümlüsünün iş yerinde huzurlu ve kesintisiz bir çalışma ortamının sürdürülmesini sağlarken idarenin keyfen özel alana müdahale edebilmesinin de önüne geçmektedir. Ayrıca çalışma saatleri dışında vergi incelemesinin yükümlü uygun görmedikçe yapılamaması idarenin günlük faaliyetlerin sürdürülmesine saygı göstermesinin bir neticesidir.
- Vergi inceleme süresi içerisinde vergi yükümlüsü kendisinden istenen bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdür. Yükümlü aynı zamanda süreç içerisinde görüş bildirme ve açıklama yapma hakkına da sahip olup aktif bir şekilde incelemeye dahil olmaktadır. Vergi yükümlüsünün açıklama yapma hakkı sayesinde incelemenin sağlıklı ve doğru bir şekilde sürdürülmesi amaçlanmaktadır.
- İnceleme nihayete erdiğinde bunu gösteren bir vesika inceleme yapıldığına verilir. Vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi esastır. Bu durum hukuki güvenlik ilkesi açısından önem arz etmektedir.
- Vergi incelemesi neticesinde bir vergi inceleme raporu düzenlenmektedir. Düzenlenen bu rapor, vergi kanunları ile ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, sirküler, yönetmelik ve genel tebliğlere aykırı olamaz. Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen bu raporlar ilgili vergi idaresine iletilmeden evvel meslekte on yılını tamamlamış olan en az üç vergi müfettişinden oluşturulacak Rapor Değerlendirme Komisyon'u (RDK) tarafından vergi kanunlarına uygunluğu yönünden değerlendirilmektedir. Uygunluğu alınan vergi inceleme raporları bu işlemlerden sonra ilgili vergi dairesine tevdi edilmektedir. İyi idare, idarenin adil, şeffaf ve hukuka uygun kararlar almasını, keyfi uygulamalardan kaçınmasını ve yükümlülerin haklarını gözetmesini gerektirir. Bu düzenleme, vergi inceleme sürecinde idarenin hukuka uygun hareket etmesini ve vergi yükümlülerinin haklarının korunmasını sağlamaktadır. RDK'nın varlığı, vergi inceleme raporlarının tarafsız, uzman kişilerce gözden geçirilmesini ve vergi kanunlarına uygunluğunun denetlenmesini güvence altına almaktadır. Bu komisyonun, en az on yıl deneyimli müfettişlerden oluşması, vergi mükelleflerinin vergi inceleme sürecine duyduğu

güveni artırması açısından da önemlidir. İlgililerin inceleme sürecinde itiraz ve görüşlerini belirtme hakkına sahip olması, idarenin adil ve iyi idare ile uyumlu hareket ettiğini göstermektedir. Vergi yükümlüsünün görüşlerinin tutanağa geçirilmesi, vergi incelemesi sırasında yapılan tespitlerin tek taraflı olmamasını ve inceleme yapılanın da sesinin duyulmasını sağlamaktadır. Bu durum, idarenin kararlarının daha objektif ve hakkaniyetli bir şekilde alınmasına olanak tanır. Ayrıca, tutanakların bir nüshasının vergi yükümlüsüne verilmesi zorunluluğu, idarenin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine bağlı kalmasını sağlamaktadır.

- Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun varlığı vergi yükümlülerinin itirazlarını ve görüşlerinin duyurulması ve dikkate alınması açısından önem arz etmektedir. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin<sup>1009</sup> 14. maddesinde komisyonun gerekli gördüğü durumlarda veya talep üzerine vergi yükümlüsünü ya da inceleme elemanını dinleyebilme imkanı bulunmaktadır.<sup>1010</sup> Hakkındaki incelemeye istinaden idare önünde dinlenilme hakkını kullanabiliyor olması vergi yükümlüleri açısından önem arz etmekle birlikte iyi idarenin ruhuna ve gereklerine uygun bir düzenlemedir. Ancak uygulamada bu hakların kullanımı sınırlı kalmaktadır. RDK önünde dinlenilme hakkını kullanmak isteyen vergi yükümlüsüne hakkında düzenlenen rapor ile ilgili bilgi verilmemektedir. Dolayısıyla vergi yükümlüsünün elinde sadece vergi inceleme tutanağı bulunmakta ve rapor içeriğine dair bir bilgisi bulunmamaktadır. Bu durum sürecin şeffaf ve hesap verilebilir bir şekilde yürütülmesini doğal olarak iyi idare ilkesini zedelemektedir. Ayrıca vergi yükümlüsünün hangi konular üzerinden eleştirildiğini anlamasını zorlaştırmakta olduğundan çelişme ilkesi ve silahların eşitliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Zira silahların eşitliği ilkesi, tarafların eşit bilgi ve donanımda olması gerekliliğini savunurken çelişme ilkesi yargulamada her iki tarafın sunduğu delil ve görüşler hakkında bilgi sahibi olmasını ve bunlarla ilgili görüşlerini bildirme olanağının sunulmasını amaçlamaktadır. 2016 yılında 14. maddeye ek fıkra eklenerek bu durum iyileştirilmeye çalışılmıştır.<sup>1011</sup> Bu düzenleme ile, vergi mükelleflerine rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenmeden önce, haklarında eleştirilen hususlara ilişkin bilgi içeren rapor özetlerinin verilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Bu değişiklik, özellikle şeffaflık, katılımcılık ve hukuki belirlilik ilkeleri bakımından süreci daha vergi

<sup>1009</sup> Resmi Gazete, 31.10.2011, Sayı: 28101.

<sup>1010</sup> “Madde 14 – (1) Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir.”

<sup>1011</sup> “(2) Dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri mükelleflere verilir. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ilgisine göre Başkanlıkça veya Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.”



yükümlüsü dostu bir yapıya kavuşturmayı amaçlamaktadır. Ancak vergi yükümlüsüne sunulacak olan rapor özetlerin hangi detaylar ile hazırlanacağı ve ne kadar bilgi verileceği hususları düzenlemenin etkinliği açısından önem arz eden hususlardır. Rapor özetlerinin vergi yükümlüleri ile yüzeysel olarak paylaşılması daha önceden olduğu gibi yine yükümlünün gerekli bilgileri öğrenmesini sağlayamayacak ve dinlenme hakkını tam anlamı ile koruyamayacaktır. Ayrıca madde uygulamasına ilişkin olan usul ve esasların idareye bırakılmış olması, uygulamada farklılıklar yaratabilmek ile beraber vergi yükümlüleri arasında eşitsizlik algısına neden olabilecektir.

Gerek vergi incelemesi sırasında VUK'da düzenlenen ve uyulması gereken esaslar gerekse de vergi inceleme süreci içerisinde vergi yükümlüsünün sahip olduğu haklar inceleme sürecinin adil, şeffaf, hesap verilebilir ve iyi idare anlayışı içerisinde yürütülmesini sağlamaya yönelik olan düzenlemelerdendir. Halihazırda vergi denetimi zor ve hak ihlali yapılmasına müsait bir alan olmasından ötürü kanunda düzenlenen esaslara ve kurallara uygun şekilde yürütülmesi hak kaybı ve mağduriyet yaşanmaması açısından önem arz etmektedir. Özellikle RDK'da idareye verilen yetkinin ne şekilde ve nasıl kullanılması gerektiğinin açıkça belirtilmemesi iyi idare ilkeleri ile çelişme yaşanmasına olanak doğurmaktadır.

## **E. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE KATILIM**

Vergi, doğası gereği vergi ilişkisinin iki tarafının da (idare ve yükümlü) çıkarlarını etkileyen, üzerine sorumluluklar yükleyen ve bu sorumluluklar neticesinde taraflara bazı ödevlerini yerine getirme zorunluluğu doğuran bir kavramdır.<sup>1012</sup> Dolayısıyla aralarında anlaşmazlık çıkması, çıkan anlaşmazlıkların barışçıl çözüm yolları ile (uzlaşma, izaha davet vb.) çözülememesi ve uyuşmazlığa dönüşebilmesi de yüksek bir ihtimaldir. Zira, alacaklı taraf olan vergi idaresi ile borçlu konumunda yer alan vergi yükümlüsü arasında pek çok konuda anlaşmazlıklar ve uyuşmazlıklar doğabilmektedir. Vergi tarhiyatı, vergi beyannameleri, vergi incelemesi ve denetimleri, vergi cezaları ya da kanunların farklı yorumlanması gibi durumlarda iki tarafında orta yolu bulamaması oldukça doğaldır. Ortaya çıkan anlaşmazlıklar öncelikle idari aşamada çözümlenmeye ve sonuca ulaşılmaya çalışılsa da bu her zaman mümkün olamamakta bazen yargı yoluna da gidilmesi zarurieti doğmaktadır. Her ne şekilde olursa olsun ortaya çıkan anlaşmazlıkların ve uyuşmazlıkların iki tarafın da memnuniyetinin sağlanarak çözülmesi vergi sisteminin etkinliğini arttırmakta ve etkin, şeffaf, hesap verebilir bir sisteme evrilmesini sağlamaktadır. Ayrıca ister idari aşamada olsun ister çekişmeli olan yargı aşamasında olsun ortaya çıkan sonuçlar veya yargı neticesinde verilen kararların yönü vergi yükümlülerinin vergiye olan uyumlarını

<sup>1012</sup> Çomaklı, Ak, Ayrangöl, 2014, s.34-35.

doğrudan etkilemektedir. Her ne kadar iyi idare denildiğinde işin sadece idare boyutunda kalınmıyor gibi görünse de vergi yükümlülerinin vergi idaresine olan algısı bir bütündür ve gerek idare gerek yargı her alanı ilgilendiren geniş bir kapsamı içerisinde barındırmaktadır.

## 1. İdari Süreç

Türk idare ve vergi sisteminde iyi idare uygulamaları olarak ele alınabilecek bir başka husus ise idare ve vergi yapısı içerisinde kullanılmakta olan idari başvurulardır. Toplumdaki kişilerin kamu erkinin kudretine karşı korunması genelde idare hukukunun özelde ise vergi hukukunun temel çalışma alanlarını oluşturmaktadır. Zira, kamu erki, yönetiminde bulunan kişiler ile iletişimini idare hukuku üzerinden sağlamakta ve aralarında alışverişin esaslarını da vergi hukuku belirlemektedir. Karşılıklı olarak anlaşmazlık yaşama ihtimalleri çok yüksek olan bu iki tarafın ilişkileri bu yöntemle şekillendirilmiş olmaktadır. Tüm bu süreçlerin kanuni bir zeminde yer alabiliyor olması ise esasen hukuk devleti ile ilişkilendirilmektedir. Hukuka bağlı devlet anlayışını yansıtan hukuk devleti ilkesi devletin her bölgesinin hukukileştirilmesini sağlamaktadır.<sup>1013</sup>

Tam da bu nedenlerden modern devlet anlayışının gelişmiş olduğu ülkelerde bahsi geçen iki tarafın anlaşmaya varabilmeleri amacıyla yargı yolunun yanında bir de idari çözüm yolları bulunmaktadır. Kamu erki karşısında kişilerin güçlerini artıran idari başvurular etkili bir araç olmakla birlikte hak arama özgürlüğünün de uygulama biçimlerinden birisini oluşturmaktadır.<sup>1014</sup> İdari başvurular, bir nevi idarenin kişilerce denetlenmesi şeklinde de ifade edilebilmektedir. Zira idari başvuruları, hak ve özgürlüklerini kamu erki karşısında korumak isteyen kişiler gerçekleştirmekte ve idarenin bu kimseler tarafından da denetimi yapılmış olmaktadır.<sup>1015</sup> Türk hukuk sisteminde idari başvuruların bir tanımı yapılmamış olsa da genel bir tanımlama ile idarenin kurum ve makamlarına yapılan başvurular idari başvuru kavramını ifade etmektedir. Dolayısıyla “*kişilerin menfaatleri bulunan husus ve durumlarda idari işlev kapsamındaki konulardan, kamusal mercilere yapılan başvuruların tümü*”<sup>1016</sup> şeklinde bir tanımla yapılabilmektedir. Aynı zamanda idari başvurular hakkında yapılan literatürdeki ilk tanımlamalardan birisi de “*fertlerin, menfaatleri bulunan hususlardan, merkeziyet ve ademi merkeziyet idarelerinde vaki olacak, amme hukukuna müteallik, bil cümle talep, iddia ve dilekleri idari müracaatı tazammum eder.*”<sup>1017</sup> şeklindedir. İdari başvurular çalışmalarda pek çok farklı şekilde sınıflandırılmıştır. Konu kapsamından çıkmamak adına bu sınıflandırmalara girilmeyecektir.

<sup>1013</sup> Azrak, 1964, s.2; Azrak, 1967, s.2.

<sup>1014</sup> Ramazan Yıldırım, İdari Başvurular, Mimoza Yayınları, Konya, 2006, s.57-58.

<sup>1015</sup> Selçuk Soybay, **İdarenin Yargısal Olmayan Biçimlerde Denetimi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü, Doktora Tezi, İstanbul, 1994, s.1.

<sup>1016</sup> Yıldırım, 2006, s.30.

<sup>1017</sup> Lütfi Duran, “İdari Müracaatlar ve Bunlar Karşısında İdarenin Sukütü Meselesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:12, Sayı:1, 1946, s.135.

Belirtilmesi gerekli husus şudur; yargı yoluna gidilmeden önce yapılması gereken başvurular zorunlu idari başvurular iken, kişinin iradesine bağlanan başvurular ihtiyari idari başvurulardır.<sup>1018</sup>

Vergi hukukunda idare hukukunun kuralları geçerli olduğundan ve vergi bir idari işlem sayıldığından doğal olarak vergilendirme süreci içerisinde de bazı idari başvuru yöntemleri bulunmaktadır. İdari başvuruların varlığı vergi yükümlülerinin bir hakkı olmakla birlikte aynı zamanda iyi idare kavramına hizmet eden düzenlemelerdir.

#### **a. Hata ve Düzeltme**

Vergi ve vergilendirme süreci her ne kadar toplumdaki kişilerin anlayabileceği şekilde hazırlanmak istense de bu her zaman mümkün olmamaktadır. Doğası gereği vergi karmaşık ve kompleks bir konudur. Vergilendirme sürecinin özellikle tarh aşamasında matrahların belirlenmesi, beyannamelerin verilmesi, ödenecek vergi miktarının bulunması gibi konularda bir hata yapılması oldukça muhtemeldir. Böyle karışık bir süreç içerisinde hata yapılması durumunda bu hataların düzeltilmesi gerekmektedir. Gerek vergi hukukunda gerek idare hukukunda hata ve düzeltmeye ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Öncelikle vergi hatası kavramının tanımı ele alınarak konuya başlanabilir. VUK/116. maddesinde vergi hatası açıklanmıştır. İlgili maddede vergi hatası “...vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ve alınması...” şeklinde tanımlanmaktadır. Kanun vergi hatalarını daha iyi ifade edebilmek için iki kısma ayırmıştır. Bunlar 117. maddede düzenlenen hesap hataları ile 118. maddede düzenlenen vergilendirme hatalarıdır. Bu şekilde vergi hatası detaylandırılmakta ve ayrıntılı olarak ifade edilmektedir. Kanunun vergi hatasını sadece tanımlayıp bırakmaması bu hataların fark edilmesini, düzeltilmesini isteme gayesinden kaynaklanmaktadır demek hiç de yanlış olmayacaktır.

*“Madde 117 – Hesap hataları şunlardır:*

*1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.*

*2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.*

---

<sup>1018</sup> İsteğe bağlı (ihtiyari) olan idari başvurulara örnek olarak İYUK/10-11’inci başvurular verilebilir.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

*Madde 118 – Vergilendirme hataları şunlardır:*

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”

Düzeltilme işlemleri hem vergi borçları için hem de vergi cezaları için uygulanabilmektedir. Bir vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğu zaman gereken düzeltme işlemi gerçekleştirilir. Kimi zaman vergide bir hata bulunmamasına rağmen vergi cezasında bir hata oluşmaktadır. Böyle bir durumda vergi borcundaki gibi vergi cezasındaki hata da düzeltilir.<sup>1019</sup> VUK vergi ve vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilecek hataları sıralamak ve tanımlamakla kalmamış aynı zamanda bu hataların nasıl ortaya çıkarılacağını da maddeler halinde aktarmıştır.

*“Madde 119 – Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:*

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;

2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile;

3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile;

4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile;

5. Mükellefin müracaatı ile.”

Görüldüğü üzere vergi hataları kanunda yazılmış olan yollar ile tespit edilmektedir. Bu durumda vergi hataları, ilgili memurun hatayı görmesi, üst memurların yaptıkları incelemelerde hataların fark edilmesi, hatanın teftiş veya vergi incelemesi sırasında tespit edilmesi veya vergi yükümlüsünün hatayı fark edip idareye başvurması ile ortaya çıkmaktadır. Çalışma açısından önem arz eden husus vergi yükümlülerinin vergi hatasını fark edip idareye başvuru yapabilmelerine imkân sağlanmasıdır. Zira

---

<sup>1019</sup> Karakoç, 2024, s.609.

VUK vergi yükümlülerinin böyle bir haklarının bulunduğunu yukarıdaki madde ile hüküm altına almıştır. Vergi yükümlüsüne hatasını düzeltme imkânının sunulması iyi idare ilkeleri içerisinde katılımçılık ilkesi özelinde önemli bir uygulamadır. Vergi yükümlüsünün düzeltme başvurusunu nasıl yapacağı ve nasıl sonuçlanabileceği hakkında yine kanunda hüküm bulunmaktadır.

*“Madde 122*

*Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir.*

*Madde 123*

*Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciiine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.”*

İlgili maddelere göre vergi yükümlüsünün hata düzeltme başvurusu yazılı olarak yapılmalıdır. Yükümlü, dilekçesinde hatanın ne olduğunu, nasıl olduğunu ve düzeltilmesi talebinin bulunduğunu açıkça dile getirmelidir. Yükümlü başvurusu üzerine kendisine düzeltme talebi gelen idari merciler herhangi bir düzeltme gerekip gerekmediğini inceleyip tespit ederler. Yapılan inceleme sonucunda hata tespit edilirse düzeltme gerçekleştirilir. Eğer hata tespit edilmezse vergi yükümlüsünün düzeltme talebi reddedilir. Vergi idaresi başvuru sonucunu vergi yükümlüsüne yazılı olarak tebliğ etmektedir. Dolayısıyla vergi yükümlülerinin vergi hatalarını düzeltme taleplerini gerekli süre içerisinde<sup>1020</sup> ve düzgün bir şekilde iletmesi gerek haklarını kullanabilmeleri açısından gerek vergi sisteminde adaletin sağlanması açısından önem arz etmektedir. İyi idare ilkeleri gereği vergi yükümlüsünün hata ve düzeltme kurumunu kullanması ile vergi idaresi ile iletişime geçmekte ve adeta yapılan hatayı gösterme ve inceletme imkânı bulunmaktadır.

Hata ve düzeltme düzenlemesi, iyi idare ilkelerine ve gereklerine uygun bir şekilde tasarlanmıştır. İdarenin vergi yükümlüsünü sürece dahil ederek yapılan hata başvuru talepleri ile ilgilenmesi ve sonuca bağlaması, karşıt taraf olan yükümlü ve idareyi birbirine yaklaştırmakta ve güven duygusunu pekiştirmektedir. Erken aşamada fark edilen ve düzeltilen hatalar sayesinde idare ile yükümlü arasında ileride ortaya çıkabilmesi muhtemel olan uyuşmazlıklar da azaltılabilecek veya engellenebilecektir. Ayrıca vergi yükümlüsü açısından, yaptığı başvurular neticesinde uygulamaya başlanıldığını ve düzeltilildiğini görmek kendisini süreçte daha etkin ve aktif hissetmesi açısından önem

<sup>1020</sup> “Kural olarak hata düzeltme talebinin göz önünde tutulması için zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olması gerekmektedir. Verginin tahsil için ilgiliye ödeme emri tebliğ edilmiş, hatta verginin tahsil edilmiş olması, ilgilinin kanunda belirtilen zamanaşımı süresinde hata düzeltme yoluna başvurmaya engel değildir. Aynı zamanda hata düzeltme yoluna başvurulması, tahakkuk etmiş verginin vergi idaresi tarafından istenmesine ve vergi ödevlisi adına ödeme emri düzenlenmesine engel değildir. Başka bir deyişle, düzeltme talebi ile ilgili vergi idaresine yapılan başvuru verginin tahsil işlemlerini durdurmaz.” Karakoç, 2024, s.609.

arz etmektedir. Bu durum vergi sistemlerinde genellikle pasif süje olarak görülen vergi yükümlüsü algısını da yıkmaya yardımcı olmaktadır. Uygulama içerisinde vergi yükümlüsünün katılımını teşvik etmek için başvuru süreçleri ile ilgili bilgilerin vergi yükümlüleri tarafından bilinebilir olması, sürecin sadei basit ve çözüm odaklı bir şekilde yürütülmesi ve idarenin yapılan başvuruları objektif olarak değerlendirilmesi iyi idarenin bir gereğini oluşturmaktadır. Bu şekilde şeffaflık, hesap verilebilirlik, öngörülebilirlik, katılımcılık gibi pek çok iyi idareye hizmet eden ilke de aktif şekilde işletilmiş ve sağlanmış olmaktadır.

## b. Şikâyet Yolu

VUK'da düzenlenen hata ve düzeltme uygulamasında daha önce de ifade edildiği gibi vergi yükümlüleri ilgili vergi idaresinden hatayı düzeltme talebinde bulunmaktadır. Vergi yükümlüleri tarafından yapılan bu talebin süresi ile ilgili bilgi konusunda tam bir açıklık bulunmamakta ancak VUK/124. maddede bulunan “*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri...*” hükmü ile düzeltme taleplerinin dava açma süresinde de yapılmasına bir engel bulunmadığı ortaya çıkmaktadır. O halde vergi yükümlüleri dava açma süresi içerisinde doğrudan dava açabilmesi veya düzeltme başvurusunda bulunabilmeleri<sup>1021</sup> mümkündür.<sup>1022</sup> Başka bir ifade ile vergi yükümlüleri hatalı olduğunu düşündükleri vergi veya vergilendirme işlemine karşı dava açma veya düzeltme başvurusunda bulunma konusunda özgürdür. Dava süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunabilmesi mümkünken dava süresi geçtikten sonra da bu imkânın devam ettiği VUK 124'den anlaşılmaktadır. İlgili madde şu şekilde düzenlenmiştir.

*“Madde 124*

*Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.”*

<sup>1021</sup> “Düzeltilme yoluna, vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde başvurulabileceği gibi, bu süre geçtikten sonra da başvuru mümkündür. Dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması dava açma süresini durdurur.” Oktar, 2022, s.165; “Öte yandan, dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulmasının dava açma süresini durdurmaya yönelik yönünde Danıştay kararları bulunduğunu da belirtmek gerekir. Bu konuda kanunda açık bir düzenlemeye yer verilmesi, hiç olmazsa yargı kararlarındaki çelişkinin giderilmesi gerekir.” İlgili kararlar ve yorumlama için bakınız; Zehreddin Arslan, **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Vergi Yargılaması Dahil)**, Seçkin Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2022, s.212.

<sup>1022</sup> “... Yasaya uygun biçimde vergi mahkemeleri nezdinde açılacak davalar ile çözüme kavuşturulması esas ise de, uyuşmazlığın vergi hatasından kaynaklanması durumunda mükelleflerin; önce düzeltme yoluna başvurarak bu hatanın giderilmesini yetkili makamlardan istemek, bu istemlerinin reddi halinde ise dava açma sürelerine bağlı kalmak koşuluyla yargı yerlerine başvurma hakları olduğu gibi, bu iki hakkı aynı anda kullanmalarına engel bir düzenleme de bulunmadığı, vergilendirme hatası olduğu iddiası ile düzeltme yoluna başvurulması halinde, ihbarnamelerin tebliğini izleyen günden itibaren başlayan dava açma süresinin durmayacağı, bu süre geçtikten sonra ilgililerin ancak, düzeltme isteminin reddi veya reddedilmiş sayılması yolundaki olumsuz işlemi dava konusu edebileceği, mahkemece bu husus incelenmeksizin verilen kararda...” Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2006/232, K:2007/62, 16.02.2007.

Dava açma süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunup başvurusuna olumlu yanıt alamayan vergi yükümlüleri ise düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde ilgili başvurusunu farklı bir mercide gerçekleştirebilmektedir. Zira VUK/126 gereği “...zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.” Görüldüğü üzere vergi yükümlüsünün dava açma süresi geçtikten sonra yaptığı düzeltme taleplerinin vergi idaresince yapılan incelemeler sonrasında reddi veya reddedilmiş sayılması durumlarını VUK/124’de şikâyet yolu süreci ile düzenlemektedir. Maddeye göre şikâyet yoluna başvurabilmek için iki koşul bulunmaktadır. Bunlardan birisi hata içeren vergi işlemine karşı dava açma süresinin geçmiş olması iken diğeri düzeltme talebinde bulunulmuş ve bu talebin reddedilmiş olması ya da reddedilmiş sayılmasıdır. Dolayısıyla dava süresi geçtikten sonra ilgili vergi yükümlüsünün düzeltme başvurusunda bulunmadan doğrudan şikâyet yolu ile başvuru yolunu kullanabilmesi mümkün değildir. Yapılan şikâyet başvurusunun neticesi eğerki vergi yükümlüsü için olumsuz sonuçlanırsa vergi yükümlüsü dava yoluna gidebilmektedir. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken husus davanın konusudur. Bu halde davanın konusu, hatalı olduğu iddia edilen vergilendirme işlemi değil, şikâyet başvurusunun reddi veya reddedilmiş sayılmasıdır.<sup>1023</sup>

Hata düzeltme uygulamasından sonra şikâyet yolunun iyi idare kapsamında incelemesine gelinecek olunursa vergi yükümlüsüne yine pek çok fırsat sunan bir uygulama olduğu aşıkardır. Zira vergi yükümlüsü hatalı olduğunu düşündüğü vergi veya vergilendirme işlemine karşı dava açma süresi içerisinde ilgili vergi idaresine hata düzeltme başvurusu ile başvurmakta ve talebi reddedilmekte ya da reddedilmiş sayılmaktadır. Oysa durum bu noktada nihayetlenmemektedir. Dava açma süresi geçmiş olsa da zamanaşımı süreleri dahilinde ise vergi yükümlüsü bu sefer konuyu bir üst merci olan Hazine ve Maliye Bakanlığı’na taşıyabilmektedir. Konunun vergi idaresinin reddiyatı sonrası sonuçlandırılmaması ve vergi yükümlüsüne şikâyet yolu gibi bir istisnai yolun da verilmiş olması oldukça elzemdir. Şikâyet yolu gibi idari başvuruların vergi yükümlüsünün vergi idaresi karşısındaki imkanlarını<sup>1024</sup> ve gücünü arttırdığı yönündeki bir çıkarım hiç de yanlış olmayacaktır. Ayrıca, hukuki öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik gibi ilkelere de doğrudan hizmet eden bir uygulamadır. Bu düzenleme vergi yükümlüsünün haklarının korunması ve idarenin denetlenmesi içi pek çok önemli işlev içeren bir kapsama sahiptir.

## 2. Vergi İşlemlerinde Bilirkişiye Başvuru Süreci

Gerek vergi hukukunda gerek diğer hukuk dallarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesi yolunda en doğal çözüm yolu olan yargı organlarında bazı durumlarda tarafların

<sup>1023</sup> Karakoç, 2024, s.620.

<sup>1024</sup> “...şikâyet yolu, dava açma hakkını kaybeden kişilerin yeniden dava açma hakkına kavuşabilmesini sağlayan ikinci bir şans niteliğindedir.” Ahmet Bozdağ, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:234, Mart 2008, s.197.

anlaşmazlığa dönüşebilmektedir. İdari başvurular olan barışçıl çözüm yollarında orta yol bulunmaya çalışılsa da bazen mümkün olamamakta ve taraflar meydana gelen uyuşmazlığı yargı yoluna taşımak durumunda kalmaktadır. Özellikle vergi hukuku gibi teknik bilgi gerektiren alanlarda konu üzerinde ek bilgi, fikir veya görüşler gerekebilmektedir. Yargılama aşamasında, görülmekte olan bir davada hakim tarafından yeterince bilgi sahibi olunmayan, teknik veya özel bir bilgi gerektiren durumlarda fikrine ve yaklaşımına başvuru üçüncü kişiye bilirkişi adı verilmektedir.<sup>1025</sup> TDK, bilirkişiyi “*belirli bir konudan iyi anlayan ve bir anlaşmazlığı çözümlenmesi için kendisine başvuru kimse; ehlihibre, ehliivukuf, eksper*” olarak tanımlamıştır.<sup>1026</sup> Bu kişiler uyuşmazlığın konusu hakkında raporlarını mahkemeye ileterek davanın daha sağlıklı ve doğru yürütülmesine katkıda bulunmaktadır. Bilirkişiler ve hazırladıkları raporlar davayı sona erdirecek nitelikte değilse de davanın seyrinin selameti için gerekli ve önemli olduğu su götürmez bir gerçektir.<sup>1027</sup> O halde daha ayrıntılı bir tanımlama yapılması gerekirse bilirkişiler, “*davadaki hukuki konunun dışarısında kalan, çözümlenmesi için teknik fikir ve bilgi gerektiren esaslarda mahkemece görüşünün alınmasına karar verilen ve kendisine yönetilen hususu bilmeden mesleğini ifa edemeyen, taraflarca veya hakimce re’sen seçilmiş olan fikir ve görüşlerini rapor ile ifade eden ve hakime yardımcı olan kişi veya kişilerdir.*”<sup>1028</sup>

Özellikle vergi gibi teknik bir alanda mahkeme tarafından bilirkişiyeye başvurulması, başvurulmak istenmesi oldukça olağandır. Zira vergi hukukunda genel hukuk dalları düşünüldüğünde teknik ve özel bilgi gerekli olmakta, kimi zaman hesaplamalar kimi zaman tarifeler kimi zamanda da indirim ve istisnaları ile bir karışıklık yaratmakta ve bazen vergi hukukçuları tarafından bile sorun işin içinden çıkılmaz hale rahatlıkla gelebilmektedir. Bu nedenle konunun işinin ehli kimselerce yorumlanması ve görüş alınması özellikle vergi hukuku alanında hayati bir öneme sahiptir.

Gerek idarenin gerek mahkemelerin uzman olmadıkları ya da teknik bilgiye ihtiyaç duydukları husus ve konularda bilirkişiden destek almaları iyi idare uygulamalarına örnek teşkil etmektedir. Analizlerin doğru yapılması, delillerin doğru değerlendirilmesi ve süreçlerin düzgün yönetilmesi dava seyrinin daha doğru ve hukuka uygun olarak yürütülmesine katkı sağlamaktadır. Lüzum görülen konularda hakimlerin yanında taraflarında bilirkişi talep edebilmesi katılımcılık açısından önem arz

<sup>1025</sup> Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü C.II**, Evrim Basım Yayın Dağıtım 5. Baskı, İstanbul, 1990, s.1800.

<sup>1026</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 16.7.2024.

<sup>1027</sup> “...Bir dava mahkemesinin görevi, maddi olaya hukuk kurallarını uygulayarak taraflar arasındaki uyuşmazlığı çözmekten ibarettir. Bu uyuşmazlığın çözümünde teknik bilgi gerektiren konularda sağlıklı bir sonuca ulaşabilmek için bilirkişiyeye başvurmak gereklidir.” Danıştay 7. Dairesi ve E:1984/61, K:1984/1778, 20.11.1984; “...Bilirkişilik müessesesi, hâkime, önüne gelen bir ihtilâfi çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacı ile ortaya çıkmıştır. Yoksa, bilirkişi raporunun sonucu, davayı sona erdirecek nitelikte bir karar değildir. Uyuşmazlığı çözen kararı verme görev ve yetkisi sadece hâkime aittir.” Danıştay 7. Dairesi, E:1985/1443, K:1985/2487, 11.11.1985; “...Oysa bilirkişilik, hâkime önüne gelen bir ihtilâfi çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacıyla yönelik bir kurum olup, bilirkişinin hukuki yorum yapma yetkisi yoktur. Bilirkişi raporu davayı sona erdirici bir karar niteliğinde değildir. Uyuşmazlığın çözümünde hukuki yorum yapma ve kararı verme görev ve yetkisi hâkime aittir.” Danıştay 7. Dairesi, E:1994/3479, K:1995/4013, 19.10.1995.

<sup>1028</sup> Arslan, 2022, s.372; Sunay Şenlen, **İdari Yargılama İlkelerine Hakim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 154, İstanbul, 1997, s.42.



etmektedir. Ayrıca bilirkişi raporuna itiraz edilebilmesi, gerekli görüldüğü halde farklı bir bilirkişiye de konunun gönderilmesi ve görüşünün alınması yine iyi idare açısından umut vericidir. Günün sonunda bilirkişi kurumunun etkin kullanımı iyi idare ilkelerinin verimliliğini arttırmaktadır.

Bir davada bilirkişi incelemesi yapılabilmesi, davanın çözümlenebilmesi için hâkimin mesleği gereğiyle bilmek zorunda olmadığı ya da bilmek durumunda bulunmadığı özel ve teknik bir bilginin varlığının olması gerekmektedir.<sup>1029</sup> Vergi hukuku da bu duruma oldukça yakın bir bilim dalı olduğunda vergisel işlemlerde bilirkişiye müracaat oldukça yaygındır. Vergi mahkemelerinde bilirkişiliği kimlerin yapacağı hususunda herhangi bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Hâkim gerek kendi isteği gerek tarafların talebinin uygun bulması halinde dilediği bir kişiyi bilirkişi olarak tayin edebilmektedir. Doğrusu, hâkim davanın konusuna göre o alanda uzman olan bir kimseyi bilirkişi olarak atamak ile yükümlüdür.<sup>1030</sup>

Tüm vergi işlemlerinin şekil ve usul esaslarını düzenleyen VUK incelendiğinde bilirkişilerin uyuşmazlık süreçlerinde ve vergi uygulamalarında görevlendirileceği çıkarımını yapmak yerinde olacaktır. Örneğin, VUK 3. maddesi “...vergiiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.... İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” şeklinde düzenlenmiştir. Bu hükümden hareketle vergi ve vergisel işlemlerde gerçek mahiyet tespit edilirken gerek talep üzerine gerek re’sen bilirkişiye başvurulabileceği yönünde bir çıkarımda bulunmak yanlış olmayacaktır.<sup>1031</sup> Tıpkı ispat yükümlülüğünde olduğu gibi vergisel işlemlerde uyuşmazlık konusu oldukça fazla olabileceğinden bilirkişiye yapılacak başvuru da oldukça fazla olabilmektedir. Mal değerinin belirlenmesi, kıymetlerin rayiçleri ve benzeri konular uzmanlık alanı gerektirdiğinden ötürü bu tip konularda bilgi sahibi olabilmek ve süreçleri daha doğru sürdürebilmek için bilirkişiye başvurulması gerekecektir.

Vergisel işlemlerde olduğu gibi suç teşkil eden durumlarda da bilirkişilerin görüşü VUK kapsamında alınabilmektedir. Vergi suçları denilince akla gelen ilk madde olan VUK/359’da vergi kaçakçılığı oluşturan durumlar düzenlenmiş ve bazı yaptırımlara bağlanmıştır. Bu halde, vergi kaçırdığına dair hakkında suç duyurusunda bulunulan vergi yükümlüsünün suç eylemini oluşturup oluşturmadığının tespiti veya vergi kaçağının bulunup bulunmadığının analizi için bilirkişilere ihtiyaç

<sup>1029</sup> Danıştay 7.Dairesi, E:2019/389, K:2022/1207, 2.03.2022. “...Yargılama Hukukunda, bilirkişi, davanın çözümünün gerektirdiği özel veya teknik bilgiyi hâkime sağlayan kişi olarak tanımlanmaktadır. 6100 sayılı Kanun’un 266. maddesinde yer alan düzenleme, kanun koyucunun da bu tanımlı benimsediğini göstermektedir. Buna göre; bir davada bilirkişi incelemesine başvurulabilmesi için, davanın çözümünün hâkimin mesleği gereği bilmek durumunda olmadığı, özel veya teknik bir bilgiyi gerektirmesine bağlı bulunmaktadır...”

<sup>1030</sup> Başar Soydan, **Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, 2010, s.157.

<sup>1031</sup> Hakan Arslaner, “Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt:81, Sayı:3, 2023, s.211.

duyulmaktadır.<sup>1032</sup> Yargıtay bir kararında, vergi suçlarının tespitinde sadece vergi yükümlüsünün ikrarı ya da idarenin tespiti ile yetinilmemesi gerektiği ve ilgili konuda mutlaka bilirkişinin görüşünün alınması gerekliliğini dile getirmiştir.<sup>1033</sup>

Vergi yargılaması dışında VUK kapsamında bilirkişiyeye müracaat edilebilecek durumlar vergi incelemesi süreci içerisinde (VUK/140), takdir komisyonlarınca matrah tespitinin belirlenmesinde (VUK/30), emlak vergisi değerinin tespitinde (VUK/268), zirai kazanç ölçülerinin tespitinde (VUK/86), indirim ve istisna uygulanacak hallerin tespitinde, Veraset ve İntikal Vergisi'nde rayiç bedel belirleme (VUK/10) gibi farklı konularda da olabilmektedir. Burada önem arz eden husus VUK kapsamında bilirkişiyeye gidilebilecek alanların çokluğudur. Zira bu durum düzenlenirken kanun koyucu çoğu zaman personele bir inisiyatif bırakmamakta ve özel ve teknik bilgi gerektiren konularda işin uzmanından da görüş ve fikir alınması gerektiğinin altına çizmektedir. Bilirkişi veya bilirkişilik gibi kurumların varlığı iyi idare kavramı çerçevesinde önem arz eden kurumlardır. Çünkü vergi, vergilendirme ve diğer idaresel işlem ve uygulamalarda gereken özel ve teknik bilginin kullanılmamasının sonucu idare ve vergi yükümlüsü tarafı için mağduriyet doğurabilmektedir. Bu durumu önlemenin yolu ilgili konu hakkında bilgi sahibi olan kişilerin yorumlarını gerek usul ve değerlendirme gerek yargılama sürecinde göz önünde bulundurmamak azımsanmayacak bir öneme sahiptir.

<sup>1032</sup> Arslaner, 2023, s.219. “Örneğin, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemler vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme yan halk dilinde çift defter tutma eylem bir vergi kaçakçılığı suçudur. Diğer vergi suçlarından farklı olarak bu suçun gerçekleşmiş olması, eylem sonucunda vergi matrahında bir azalmanın meydana gelmiş olması şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla diğer kaçakçılık fiillerinden farklı olarak bu kaçakçılık suçu neticeli suçlardan sayılmaktadır. Diğer fiillerde failin cezalandırılması için suç eyleminin gerçekleştirilmesi yeterli iken, ilgili belge ve evrakları resmi kayıt ortamları dışında başka yerlere kaydeden failin cezalandırılması için bu eyleminin vergi matrahını azaltacak nitelikte olması gerekmektedir. İşte yargı makamlarının, şüpheliyi cezalandırmak için, bu eylem gerçekleştirdiğini ve bu eylem neticesince vergi ziyanına sebebiyet verdiğini, şüphe götürmeyen delillerle tespit etmelidir. Matrah azalması cezalandırma şartı olduğundan, bunun için vergi dairesince düzenlenen rapor ve tespitlerle, hatta sanığın soyut olarak eylem kabullenerek suçunu ikrar etmesiyle yetinilmemeli, bu konuda bilirkişi incelemesi yaptırılarak rapor alınmalıdır.”

<sup>1033</sup> Yargıtay, 11.Ceza Dairesi, E:2012/22736, K: 2014/18905, 11.11.2014. “213 sayılı Kanun'da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyanı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen ‘Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemler Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek’ suçu yönünden eylemin ‘vergi matrahının azalması sonucunu doğurması’ şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması le birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir. İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen 09.04.2010 tarihli vergi suçu raporu ile ekli raporlarda, yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyanına neden olunduğu belirtilmiş se de başkaca somut delillerle desteklenmeyen, sadece vergi suçlarına müdahil olan dairesinin tespitler veya sanığın soyut ikrarı le mahkûmiyet kararı verilemeyeceği cihetle; Her yıldaki eylemler birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğundan, her bir yıla ilişkin olarak tutulan yasal defter ve kayıtlar ile adil emanete alınan suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettirilerek her yıla ilişkin olarak vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukukî durumunun takdir gerekirken, eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi, yasaya aykırı, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı bozulmasına...”

### 3. Olağan Yargısal Süreç

#### a. Genel Açıklama

Öteden beri birbirlerinin karşı tarafında bulunan vergi idaresi ve vergi yükümlüleri arasında anlaşmazlık çıkması oldukça doğaldır. Vergi gibi mülkiyet hakkına doğrudan müdahalede bulunan bir alanda sorunların olması ve alacaklı olan taraf ile borçlu tarafın çekişme içerisine girmesi şaşılacak durum değildir. Genel olarak yargı yolu kişilerin kişiler veya kurumlar ile arasındaki sorunun çekişme haline gelmesi neticesinde mahkemeler tarafından haklarını aramasını ifade etmektedir. Vergi hukukundaki yargılamada ise tarafları devlet ile vergi yükümlüleri oluşturmaktadır. Zira daha önceki bölümlerde de belirtildiği gibi vergi borçlusu konumundaki vergi yükümlüsü üzerine düşen görev ve sorumluluklarını alacaklı taraf olan genelde devlete özeldir vergi idaresine karşı yerine getirmek durumundadır. Klasik borç ilişkisinde borçlu borcunu başka bir ifade ile edimini yerine getirmese veya bundan kaçınırsa alacaklı tarafın cebri yollara başvurabilme imkânı bulunmaktadır.<sup>1034</sup> Ancak vergi hukukundaki tarafların ilişkisi biraz daha özellik arz etmekte ve daha karmaşık bir yapı sergilemektedir. Vergi hukukunda gerek borçlu taraf olan vergi yükümlüsünün gerek alacaklı taraf olan vergi idaresinin ikisinin de üzerine düşen sorumluluklar ve ödevler bulunmaktadır. Bu ilişkide hukuka uygun olmayan bir husus veya durum varsa diğer taraf mağduriyetini giderebilmek için yargı yoluna başvurabilmektedir.

Elbette yargı yoluna gidilmeden idari çözüm mekanizmaları ihtiyari olarak işletilmekte ve bu sayede yargının üzerindeki yük hafifletilmeye çalışılmaktadır. Aynı zamanda idari çözüm mekanizmalarının fazlalığı ve etkinliği vergi idaresi ile vergi yükümlüsünü birbirine daha çok yaklaştıran mekanizmalar olmaları nedeniyle kullanılması ve yaygınlaştırılması çoğu gelişmiş veya gelişmekte olan ülkede arzu edilen bir durumdur. Ancak taraflar arasındaki sorun, anlaşmazlık her ne ise bazen bu konular idari aşamada bir şekilde çözüme ulaşamamakta ve uyuşmazlık haline dönüşebilmektedir. Ya da taraflar idari çözüm mekanizmaları işletilmeden doğrudan yargı yoluna başvurmak isteyebilmektedir. İş yargı yoluna kalınca vergi yükümlülerinin ve vergi idaresinin vergi hukuku kapsamında başvurabilecekleri mahkemeler ve yollar bellidir. Bunlar vergi mahkemeleri, istinaf mahkemeleri ve temyiz mahkemeleridir.

---

<sup>1034</sup> Kılıçoğlu, 2022, s.11.

## b. Vergi Mahkemesi

Vergi mahkemeleri tanımlanmak istenirse, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakması gereken davalar dışında kalan vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında çıkan uyuşmazlıklara bakmakla görevli ve yetkili mahkemelerdir. Başka bir ifade ile vergi uyuşmazlığı çıkması durumunda bu uyuşmazlıkların çözümleneceği yetkili birinci derece mahkeme vergi mahkemesidir. Kurulduğu bölgenin coğrafi imkanları, iş yükü hacimleri göz önünde bulundurularak Adalet Bakanlığı tarafından kurulmaktadır.<sup>1035</sup> Vergi mahkemelerinin görevleri ve yetkileri 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un<sup>1036</sup> 6'ncı maddesinde maddeler halinde sıralanmaktadır. İlgili madde şu şekildedir;

*“Madde 6: Vergi mahkemeleri:*

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,
- b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.”

Madde metni yorumlandığında vergi mahkemeleri genel olarak vergi tarhiyatı, vergi cezaları ev diğer uyuşmazlıklar ile ilgili konularda karar alabilmektedir. Her mahkeme gibi vergi mahkemesine de kanunda belirtilen dava açma süresi içerisinde ilgilinin dava açması, mahkemenin incelemesini yapması ve kararını vermesi şeklinde işlemlerini yürütmektedir. Vergi mahkemeleri tıpkı idare mahkemeleri gibi vergi yükümlülerinin ilk derece mahkemesi olarak başvurabilecekleri bir yargı yoludur. Kural olarak tek hakim ile karar vermekle birlikte kanunda gösterilen parasal sınırları sağlaması durumunda heyet olarak da dava görülebilmektedir.

Gerek vergi tarhiyatı gerek vergi cezaları ile ilgili konularda vergi idaresi ile orta yolu bulamayan vergi yükümlüleri vergi mahkemeleri aracılığıyla haklarını yargı yolunda arayabilmektedir. İYUK 1'inci maddeye göre; “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır.” Dolayısıyla İYUK vergi mahkemeleri ile birlikte tüm vergi yargısını ve idari yargıyı belirleyen kanun olarak kendisini göstermektedir. Maddeden de anlaşılacağı üzere vergi mahkemeleri de idari yargı mercileri arasında sayıldığından idare hukukunun

<sup>1035</sup> Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2024, s.317.

<sup>1036</sup> Resmî Gazete, 06.01.1982, 17580.

genel kuralı gereği yazılılık ilkesi esastır. Vergi mahkemelerine dava açma süresi ise İYUK/7’de belirtilmiş olup 30 gündür.

Vergi mahkemesi gibi ilk derece mahkemelerinin kararları genellikle kesin değildir. Üst yargı yolu olan istinaf ve temyiz yollarının açık olup olmaması davanın niteliğine ve miktarına bağlıdır. İYUK/Ek Madde 1’e göre kanunda öngörülen parasal sınırlar her takvim yılı başında VUK 298 uyarınca yeniden değerlendirilme oranının uygulanarak artırılması suretiyle belirlenmektedir.

Vergi yükümlülerinin idare ile uyumsuzluk yaşadıkları konularda idari çözüm mekanizmalarına gitmeden doğrudan yargı yoluna gidebilmeleri, vergi mahkemelerinin ilk derece yargı yerleri olması dolayısıyla davanın içeriğine göre üst yargı yollarının da açık olabilmesi konuları adaletin sağlanması ve hukuk içerisinde hak arama yollarının çeşitliliği açısından değerli olup iyi idare açısından da önemlidir. Zira yargı yoluna gidilmesi idarenin işlem ve eylemlerinin yargısal denetimi anlamına gelmektedir. Vergilendirme süreçlerinde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması, tarafsızlığın ve etkinliğin gözetilmesi vergi yargılama sürecinde ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle vergi yargılamasının ilk adımı olan vergi mahkemelerinin ve üst yargı yollarının idarenin denetimi söz konusu olduğundan iyi idare açısından anlamı oldukça büyüktür.

### c. İstinaf

28 Haziran 2014 tarihinde Gazete’de yayımlanan 6545 sayılı “*Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile mevzuata girmiş<sup>1037</sup> ve idari dolayısıyla vergi yargılama sisteminde önemli değişikliklere neden olmuştur. İlgili Kanun ile birlikte 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’un bazı maddeleri üzerinde tadilat yapılmış ve bölge idare mahkemelerinin teşkilatlanması ve sahip olduğu iç yapısı istinaf incelemesi yapılabilmesi için müsait hale getirilmiştir. Bu düzenlemenin yapılmasındaki kanun gerekçesi Danıştay’ın üzerindeki iş yükünün azaltılmasının sağlanmasıdır.<sup>1038</sup>

<sup>1037</sup> Resmî Gazete, 28.06.2014, 29044

<sup>1038</sup> TBMM Tutanakları, Yasama Dönemi: 24. Yasama Yılı:4, Sıra Sayısı: 592. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss592.pdf> Erişim Tarihi:19.07.2024. “İdari yargı ilk derece mahkemelerince verilen nihai kararların bir kısmı bölge idare mahkemesince, kalan kısmı ise Danıştay tarafından denetlenmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 inci maddesinde itiraz üzerine bölge idare mahkemelerinde kesinleşecek davalar sayılmış olup, bunlar dışındaki tüm davalar temyiz üzerine Danıştay tarafından incelenmektedir. Bu uygulama sebebiyle idare ve vergi mahkemelerinin nihai karara bağladığı dosya toplamının yaklaşık yüzde yetmiş Danıştay’da yüzde otuzu ise bölge idare mahkemelerinde denetlenmektedir. Anılan iş yükü sebebiyle Danıştay’a gelen dosyaların kesinleşme süresi uzamaktadır. Bu bağlamda idari yargıda istinaf kanun yolunun getirilmesi konusu öteden beri yargı paydaşları arasında tartışılmaktadır. Tartışmaların sonucunda varılan mutabakata bağlı olarak Tasarıyla bölge idare mahkemeleri istinaf mercii olarak yapılandırılmaktadır. Buna göre başvuru usulü ile inceleme ve yargılama usulüne ilişkin hükümler getirilmekte ve bölge idare mahkemelerince verilecek karar türleri yeniden düzenlenmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45 inci ve 46 ncı maddelerinde yapılan değişiklikler istinaf kanun yolunun temel düzenlemelerini oluşturmaktadır. 45 inci maddede yapılan değişikliklerle, ilk derece mahkemelerince verilecek ve kesin olması sebebiyle istinaf ya da temyiz yoluna başvurulamayacak kararlara düzenlenmektedir. Aynı zamanda istinaf incelemesi için bölge idare mahkemelerine gelen davaların incelenme ve karara bağlanma usulü hükme bağlanmaktadır. 2577 sayılı Kanunun 46 ncı maddesinde yapılan değişikliklerle, istinaf

Dolayısıyla getirilen yeni yol ile istinaf ilk derece mahkemeleri ile Danıştay arasında bulunan bir ara yol olarak konumlanmaktadır. İstinaf, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen nihai kararların maddi ve hukuki açıdan tekrar incelenerek yeniden karar verilmesini niteleyen nihai kanun yoludur.<sup>1039</sup> İstinaf usulü ile yargılamaya konu olan davanın ilk derece mahkemelerinden daha tecrübeli ve bilgili hakimler tarafından bir kere daha görüşülmesi, tartışılması ile adaletin tesis edilmesi amaçlanmaktadır.<sup>1040</sup> 6545 sayılı Kanun ile 2577 sayılı Kanun'un 45'inci maddesi "*İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir*" şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Maddenin tam metni<sup>1041</sup> incelendiğinde istinafin temyizın şekil ve usullerine tabi olduğu anlaşılmaktadır. Bölge idare mahkemesi ilk derece mahkemesinin kararlarını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine, hukuka uygun bulmaz ise istinaf başvurusunun kabulüne karar vermektedir.

İstinaf mahkemelerinin getirilmiş olduğu düzenleme iyi idare kavramını ve ilkelerini de etkileyen bir düzenlemedir. Gerek idari yargılamada gerek idari yargılama usulüne tabi olan vergi yargılamasında idarenin yapmış olduğu işlem ve eylemlerin yargı vasıtası ile denetlenmesi iyi idare ilkesinin güvenliğini sağlamaktadır. Zira iyi idare ilkesinin amacı, idarenin şeffaf, tarafsız, adil ve etkin bir şekilde hizmet sunmasını ve toplumdaki kişiler ile "iyi" bir iletişim kurmasını hedeflemektedir. Tüm

---

*mahkemelerince karara bağlanacak konulardan hangisinin temyiz yolu ile Danıştay'a gideceği belirlenmekte olup, bu maddede tahdidi olarak sayılan bu konular dışındaki davaların bölge idare mahkemelerinde istinaf incelemesi neticesinde kesinleşmesi öngörülmektedir. Böylece Danıştay'ın temyizden karara bağladığı iş yükünün yaklaşık yüzde seksen oranında azaltılarak Danıştay'ın içtihat mahkemesi rolünün güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun ilgili bazı hükümleri de değiştirilerek bölge idare mahkemelerinin teşkilat yapısı, istinaf kanun yolu incelemesine uygun hale getirilmektedir."*

<sup>1039</sup> Ali Rıza Çınar, "İstinaf", **Fasikül Hukuk Dergisi**, Sayı:10, 2010, s.14; Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Gen. 6.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.439.

<sup>1040</sup> Arslan, 2022, s.436.

<sup>1041</sup> "*Madde 45- 1. İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu beş bin Türk lirasını geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz.*

- İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.*
- Bölge idare mahkemesi, yaptığı inceleme sonunda ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa istinaf başvurusunun reddine karar verir. Karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeyi yaparak aynı kararı verir.*
- Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.*
- Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.*
- Bölge idare mahkemelerinin 46 ncı maddeye göre temyize açık olmayan kararları kesindir. Bu kararlar, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine gönderilir ve bu mahkemelerce yedi gün içinde tebliğe çıkarılır.*
- İstinaf başvurusuna konu edilen kararı veren ya da karara katılan hâkim, aynı davanın istinaf yoluyla bölge idare mahkemesince incelenmesinde bulunamaz.*
- İvedi yargılama usulüne tabi olan davalarda istinaf yoluna başvurulamaz.*

bunları yapıp yapmadığı yaptıysa nasıl yaptığı idarenin yargı aracılığı ile denetimi ile mümkün olabilmektedir. Bu şekilde idarenin almış olduğu kararların hukuka uygun, gerekçeli ve hesap verilebilir olup olmadığı anlaşılacaktır. İyi idarenin sağlamak istediği hukuka uygun idare anlayışıdır. İstinaf mahkemeleri gibi mahkemeler ise hukuka uygunluğu denetlemekte ve düzenlemektedir. İstinaf mahkemelerinin gerekçeli kararları, uyuşmazlıkları hızlı bir şekilde çözümlemesi ve Danıştay'ın üzerindeki iş yükünü azaltması etkinliğinin bir göstergesidir. Dolayısıyla iyi idareye etkinlik, şeffaflık, denetim, hesap verilebilirlik, açısından hizmet sağlamaktadır. Ayrıca idari yargılamadaki bu çeşitliliğin sağlanması, toplumdaki kişilerin hak arama özgürlüklerini kullanmalarını arttırmakta ve korumaktadır.

#### d. Temyiz

Temyiz kelimesi denildiğinde iki farklı anlam akla gelmektedir. Bunlardan birincisi daha çok medeni hukuk alanında kullanılan “*ayırt etme*” ifadesidir ki bu anlam “*ayırt etme gücü*”, “*ayırt etme kudreti*” olarak kullanılmaktadır. Diğer anlamı ise yargılama hukuku alanında kullanılan “*mahkemelerce verilen kararın kanun ve usul yönünden incelenmesini sağlayan yasal yol*” karşılığına denk gelmektedir.<sup>1042</sup> Hukuk devleti bilindiği üzere tüm organları itibari ile hukuk kurallarını uygulamak zorunda olan ve bunun için hukuki güvenceleri sağlaması gereken devlet modelidir.<sup>1043</sup> Dolayısıyla hukuk devleti içerisinde kurum ve organların kanunlara uygun hareket edip etmediği kontrol altına alınmaktadır. Bu kurum ve organlara elbette ki mahkemeler de dahildir. Mahkemelerde görev alan hakimler ve diğer yargı mensupları da insanlık hali olarak adlandıracağımız hal nedeniyle bazen yanlışlar, hatalar yapabilmekte ya da bilgisizlikten veya tecrübesizlikten kaynaklanan kararlar alabilmektedir. Dolayısıyla her organ ve kurumun olduğu gibi mahkemelerinde denetlenmesi, kararların incelenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Temyiz işlemini gerçekleştiren Danıştay ise bu husustaki en önemli yargı organı olarak sayılmaktadır. Dolayısıyla temyiz incelemesi, hukuk düzenini oluşturan kuralların ülkesel olarak yeknesak bir şekilde uygulanması ve içtihat birliğinin sağlanması amacını gütmektedir. Bunun sonucu olarak da bu usul, eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.<sup>1044</sup>

Her ne kadar temyiz kurumunun işleyişi istinaf mahkemelerinden çok daha eskiye<sup>1045</sup> dayansa da 6545 sayılı Kanun ile idari yargı alanında yapılmış olan reform neticesinde temyiz kurumu ifade edilmeye çalışılacaktır. 6545 sayı kanun sonrasında itiraz kanun yolu kaldırılmış ve istinaf kanun yolu getirilmiş dolayısıyla idari yargılama sistemi ilk derece mahkemeleri, üzerinde istinaf mahkemeleri,

<sup>1042</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 19.7.2024; Türk Hukuk Lügatı, 2021, s.1091.

<sup>1043</sup> “...eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlet...” Anayasa Mahkemesi, E:2021/92, K:2023/27, 16.02.2023.

<sup>1044</sup> Arslan, 2022, s.449.

<sup>1045</sup> Türk hukuk sistemine temyiz, 669 sayılı Şurayı Devlet Kanunu'nun kabulü ile 1925 yılı itibari ile girmiştir.

onun da üzerinde temyiz mahkemeleri olarak üç dereceli yargılama aşamasına dönüşmüştür. Temyiz mercii olağan kanun yolları arasında en önemli konumdur. Zira, vergi yargılaması içerisinde en yüksek dereceye sahip olan Danıştay tarafından görülüp karara bağlanmaktadır. Kural olarak temyizde Danıştay dava daireleri tarafından verilen kararlar ile istinaf incelemesi sonucunda ve İYUK/46'da belirtilen davalar<sup>1046</sup> görülmektedir.

Türk idari yargılama sisteminde ve doğal olarak vergi yargılaması sisteminde yer alan temyiz merciiinde, ilk derece mahkemeleri tarafından ya da istinaf mahkemeleri tarafından verilmiş olan kararların hukuka uygunluğu denetlenmektedir. Ancak temyiz mercisi yeniden yargılamanın yapıldığı bir mahkeme niteliğine sahip değildir. Temyiz merciiinde hüküm veren mahkeme tarafından incelenen durumlar yeniden inceleme konusu yapılmamaktadır. Başka bir ifade ile temyiz merciiinde işin maddi yönüne değil hukuki yönüne bakılmaktadır. Bunun nedeni, ilk derece veya istinaf mahkemesinde uyuşmazlık konusu olay görüldüğü halde, temyiz incelemesi tamamen mahkemenin vermiş olduğu kararı yargılamaktadır.<sup>1047</sup>

Görüldüğü üzere temyiz mercii, hukuk sisteminde adalet hizmet eden, mahkemelerin verdikleri kararların hukuk kurallarına uygun olup olmadığını denetleyen ve hukukun üstünlüğünü sağlamaya çalışan bir merciidir. İyi idare ve iyi idare ilkelerinin de amacı hukuku devletin her aşamasına yerleştirmek olduğundan temyiz mercii adaletin sağlanmasında, toplumdaki kişilerin haklarının korunmasında, adil karar alımının sürdürülmesinde iyi idareye ve ilkelerine hizmet etmektedir. Öte

<sup>1046</sup> “Madde 46- Danıştay dava dairelerinin nihai kararları ile bölge idare mahkemelerinin aşağıda sayılan davalar hakkında verdikleri kararlar, başka kanunlarda aksine hüküm bulursa dahi Danıştay’da, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde temyiz edilebilir:

a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.

b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.

c) Belli bir meslekten, kamu görevinden veya öğrencilik statüsünden çıkarılma sonucunu doğuran işlemlere karşı açılan iptal davaları.

d) Belli bir ticari faaliyetin icrasını süresiz veya otuz gün yahut daha uzun süreyle engelleyen işlemlere karşı açılan iptal davaları.

e) Müşterek kararnameyle yapılan atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri ile daire başkanı ve daha üst düzey kamu görevlilerinin atama, naklen atama ve görevden alma işlemleri hakkında açılan iptal davaları.

f) İmar planları, parselasyon işlemlerinden kaynaklanan davalar.

g) Tabiat Varlıklarını Koruma Merkez Komisyonu ve Kültür Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulunca itiraz üzerine verilen kararlar ile 18/11/1983 tarihli ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'nun uygulanmasından doğan davalar.

h) Maden, taşocakları, orman, jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular ile ilgili mevzuatın uygulanmasına ilişkin işlemlere karşı açılan davalar.

ı) Ülke çapında uygulanan öğrenim ya da bir meslek veya sanatın icrası veyahut kamu hizmetine giriş amacıyla yapılan sınavlar hakkında açılan davalar.

i) Liman, kırvaziyer limanı, yat limanı, marina, iskele, rıhtım, akaryakıt ve sıvılaştırılmış petrol gazı boru hattı gibi kıyı tesislerine işletme izni verilmesine ilişkin mevzuatın uygulanmasından doğan davalar.

j) 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanunun uygulanmasından ve 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasından doğan davalar.

k) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

l) 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

m) Düzenleyici ve denetleyici kurullar tarafından görevli oldukları piyasa veya sektörle ilgili olarak alınan kararlara karşı açılan davalar”

<sup>1047</sup> Karakoç, 2017, s.322; Karakoç, 2024, s.735.



yandan temyiz süreci içerisinde yargı kararlarının şeffaflıkla incelenmesi, denetiminin gerçekleştirilmesi ve böylece hesap verilebilirliğin artması açısından da önemli bir mercidir.

#### 4. Olağanüstü Yargısal Süreç

##### a. Genel Açıklama

Yargı yerleri tarafından verilen karar ve hükümler kural olarak aynı konu üzerinden tekrar bir dava konusu oluşturulamamaktadır. Ancak bazı hallerde, ağır yargılama hatalarının veya hukuka aykırılıkların bulunduğu durumlarda bu kural hukuk içerisinde adaleti sağlayamadığı nedeniyle olağanüstü kanun yolları ile düzeltilmeye ve hukuk sistemi ile bağdaştırılmaya çalışılmaktadır.<sup>1048</sup> Olağanüstü kanun yollarından olan kanun yararına bozma ve yargılamanın yenilemesi uygulamaları İYUK 51. ve 53. madde düzenlenmekle birlikte<sup>1049</sup> gerek hataların düzeltilmesi gerek hukuka uygunluğun amaçlanması bakımından iyi idareye ve iyi idare ilkelerine doğrudan hizmet etmektedir.

##### b. Kanun Yararına Bozma

Kanun yararına bozma, mahkemelerce verilmiş olan, istinaf ve temyiz incelemelerinden geçmeden kesinleşen karar ve hükümlerdeki maddi hukuk ve usul hukuku kurallarındaki aykırılıkların giderilebilmesi amacıyla başvuru olan olağanüstü yargı yollarından birisini oluşturmaktadır. İYUK 51. maddede düzenlenen kanun yararına bozma ilgili madde de şu şekilde açıklanmıştır.

*“Madde 51 – İdare ve vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlar ile istinaf veya temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir.*

*2. Temyiz isteği yerinde görüldüğü takdirde karar, kanun yararına bozular. Bu bozma kararı, daha önce kesinleşmiş olan merci kararının hukuki sonuçlarını kaldırmaz.*

*3. Bozma kararının bir örneği ilgili bakanlığa gönderilir ve Resmî Gazete’de yayımlanır.”*

<sup>1048</sup> Ramazan Çağlayan, **İdari Yargıda Kanun Yolları (Kararlara Karşı Başvuru Yolları)**, Asil Yayıncılık, 2.Baskı, Ocak 2008, s.9-10.

<sup>1049</sup> “... Mahkemece tesis edilen nihai kararın hatalı olduğu iddiasıyla bu kararın bir üst mahkemece denetlenmesi, tekrar incelenmesi ve değiştirilmesi amacıyla başvuru olan hukuki kurum kanun yolu olarak tanımlanmaktadır. İdari yargılama usulünde kanun yolları, olağan kanun yolları ve olağanüstü kanun yolları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mahkemece tesis edilen nihai kararın kesinleşmesine engel olan ve kanunda belirtilen süre ve usüle uygun olarak başvuru olan kanun yolları, olağan kanun yollarıdır. Olağan kanun yolları 2577 sayılı Kanun’un 45. ve 46. maddelerinde düzenlenmiş olup, hukukumuzda istinaf ve temyiz olmak üzere iki olağan kanun yolu bulunmaktadır. Olağanüstü kanun yolları ise kesinleşmiş hükümler yönünden söz konusu olan kanun yollarıdır. Buna örnek olarak yargılamanın yenilenmesi yolu gösterilebilir...” Danıştay 2.Daire, E:2021/14433, K:2021/183, 10.02.2021.

Karar metninden de anlaşılacağı üzere kanun yararına bozma uygulaması, yargılamadaki kesinleşmiş bulunan kararların ve hükümlerin, hukuka aykırılık nedenleri ile denetlenmesini sağlayan önemli bir mekanizmayı oluşturmaktadır. Bu yol, Adalet Bakanlığı ve ve başsavcılıkların talebi ile işletilmekte ve ilgili yüksek mahkemeler (Yargıtay ve Danıştay) hukuka aykırılık tespit ederse o karar kanun yararına bozulmaktadır.

Kanun yararına bozma uygulamasının İYUK içerisinde de düzenlenmiş olması iyi idarenin sağlanmasına doğrudan hizmet etmektedir. Zira, iyi idarenin amacı adaletli, şeffaf, hukuka uygun ve hesap verilebilir bir idare inşa etmeye çalışmaktır. Kanun yararına bozma uygulaması ise verilmiş olan yargı kararlarının hukuka uygunluğunu denetlerken adaletin tesis edilmesine doğrudan katkıda bulunmaktadır. Bu durum yargı kararlarının kontrol edilebilir nitelikte olmasını ve hukuka aykırılıkları düzenleyebildiği için idarenin hesap verilebilir olma tarafını güçlendirmekte ve kamuya yargı sürecinin denetlenebilir olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda adil yargılanma hakkını da koruma altına alan uygulama, eksik ve adil olmayan bir kararı düzeltme imkânı yarattığından vergi yükümlüsünün haklarını korurken iyi idareye de doğrudan katkıda bulunmaktadır.

Uygulama hali hazırda iyi idareye hizmet etmekle birlikte kanun yararına bozma talebinin yalnızca başsavcılıklar tarafından yapılmasının sınırlandırılması uygulamanın gücünü azaltmaktadır. Bu taleplerin aynı zamanda gerek karar ilgililerince gerek toplumdaki kişilerce de yapılabilmesi vergi yükümlüsünü sürece daha çok dahil edeceğinden hem katılım ilkesini aktifleştirecek hem de iyi idareyi daha etkin tesis edecektir.

### **c. Yargılamanın Yenilenmesi**

Tıpkı kanun yararına bozma gibi yargılamanın yenilenmesi yargı yolu da olağanüstü ve istisnai bir yol olarak kendisini göstermektedir. İYUK 53. madde de düzenlenmiş olan yargılamanın yenilenmesi uygulamasının işletilebilmesi için ilgili madde de bazı şartlar sıralanmıştır.

*“Madde 53 – 1. Danıştay ile bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinden verilen kararlar hakkında, aşağıda yazılı sebepler dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi istenebilir.*

*a) Zorlayıcı sebepler dolayısıyla veya lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan bir sebeple elde edilemeyen bir belgenin kararın verilmesinden sonra ele geçirilmiş olması,*

*b) Karara esas olarak alınan belgenin, sahteliğine hükmedilmiş veya sahte olduğu mahkeme veya resmi bir makam huzurunda ikrar olunmuş veya sahtelik hakkındaki hüküm karardan evvel verilmiş olup da yargılamanın yenilenmesini isteyen kimsenin karar zamanında bundan haberi bulunmamış olması,*

c) Karara esas olarak alınan bir ilam hükmünün, kesinleşen bir mahkeme kararıyla bozularak ortadan kalkması,

d) Bilirkişinin kasıtlı gerçeğe aykırı beyanda bulunduğu mahkeme kararıyla belirlenmesi,

e) Lehine karar verilen tarafın, karara etkisi olan bir hile kullanmış olması,

f) Vekil veya kanuni temsilci olmayan kişiler ile davanın görülüp karara bağlanmış bulunması,

g) Çekinmeye mecbur olan başkan, üye veya hâkimin katılmasıyla karar verilmiş olması,

h) Tarafları, konusu ve sebebi aynı olan bir dava hakkında verilen karara aykırı yeni bir kararın verilmesine neden olabilecek kanuni bir dayanak yokken, aynı mahkeme yahut başka bir mahkeme tarafından önceki ilamın hükmüne aykırı bir karar verilmiş bulunması.

ı) Hükmün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlâli suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması veya hüküm aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine yapılan başvuru hakkında dostane çözüm ya da tek taraflı deklarasyon sonucunda düşme kararı verilmesi.

2. Yargılamanın yenilenmesi istekleri esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

3. Yargılamanın yenilenmesi süresi, (1) numaralı fıkranın (h) bendinde yazılı sebep için on yıl, (1) numaralı fıkranın (ı) bendinde yazılı sebep için Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl ve diğer sebepler için altmış gündür. Bu süreler, dayanılan sebebin istemde bulunan yönünden gerçekleştiği tarihi izleyen günden başlatılarak hesaplanır.”

İYUK 53 bir bütün olarak ele alındığında yargılamanın yenilenmesi kanun yolunun uygulanabilmesi için idari yargı yerlerince bir karar verilmiş olması gerekmektedir. Aynı zamanda bu karar kesin hüküm eden bir karar niteliğinde olmalıdır.<sup>1050</sup> Ancak maddenin son fıkrasında düzenlenmiş olan süreler içerisinde yargılamanın yenilenmesi yoluna başvurulabilmektedir. Son olarak yine madde metni içerisinde sayılan belirli nedenlerin gerçekleşmesi veya bulunması halinde bu kanun yolu işletilebilecektir.<sup>1051</sup>

Görüldüğü üzere yargılamayı etkileyecek veya etkilemesi muhtemelen olan bazı durumlar kanun maddesinde sıralanmış ve belirli süreler içerisinde yeniden bir yargılama yapılabilmesine imkân tanınmıştır. Dolayısıyla yargılamanın yenilenmesi süreci ortaya çıkan yeni deliller, ciddi hukuksal hatalar ve usul eksikliği gibi nedenlerle davanın yeniden değerlendirilmesi sürecini ifade etmektedir. Tıpkı kanun yararında bozma kanun yolunda olduğu gibi yargılamanın yenilenmesinin amacı da adil ve

<sup>1050</sup> Gözübüyük, Tan, 2021, s.1040.

<sup>1051</sup> Gözübüyük, Tan, 2021, s.1040.

hukuka uygun bir şekilde yargılamanın gerçekleşmesi ve adaletin tesis edilmesidir. Bu nedenle yargılamanın yenilenmesi de doğrudan iyi idareye ve iyi idare ilkelerine hizmet etmektedir. Aynı şekilde vergi yükümlülerinin ve yargılamanın taraflarının haklarını korurken, yargıya ve idareye duyulan güveni de pekiştirmektedir.

## **F. VERGİLENDİRME SÜRECİNE ELEKTRONİK VERGİ İDARESİ ARACILIĞI İLE KATILIM**

Vergilendirmenin amacı kamusal harcamaların finanse edilmesi ve kamu hizmetlerinin sürdürülebilmesi için mali alan yaratılması olduğundan devletler için oldukça önemli bir yere sahiptir. Dolayısıyla devletler vergilerin istikrarlı bir biçimde toplanabilmesini sağlamak için ciddi çabalar harcamaktadır. Teknolojik gelişmelere sağlanan uyumlar neticesinde geçmişi çok fazla olmamasına rağmen mevcut zamanda epey yol kat etmiş olan dijital vergi sistemleri de bu çabalardan biri olarak gösterilebilir. Dijital vergileme sistemleri vergi yükümlülerinin deneyimlerini arttırabilmek ve geliştirebilmek için pek çok ülke tarafından benimsenmiştir. Zira vergi toplama ve yönetim süreci ve aşamaları dünya üzerindeki her toplumda mevcut hükümetlerin ihtiyaçlarını karşılamak için hayati rol oynamaktadır.<sup>1052</sup>

Elektronik vergi sistemleri, vergi yükümlülerinin internet üzerinden vergi hizmetlerine erişim sağlayabilen çevrimiçi platformlardır.<sup>1053</sup> Küresel her işlemde olduğu gibi vergi ortamlarında da sistemler hızla değişmekte ve elektronik vergi sistemi, vergi otoritelerinin vergi yükümlüleri ile modern bir şekilde etkileşime girmesini sağlamaktadır. Vergi idarelerinde, vergi ve vergisel işlemlerin bazen çok zaman alması bazen vergi yükümlüsü sayısının artması nedeniyle işlemlerin hızlanamaması bazen de bu yoğunluklardan kaynaklı olarak sundukları hizmetin kalitesinin düşmesi gibi nedenlerle daha etkin ve verimli bir mecra olan dijital boyutu da işin içerisine katmaları oldukça yerinde bir ilerlemedir. Zira dünya üzerindeki her kişinin ve kurumun etkileşimi teknolojik gelişme sayesinde inanılmaz bir hızla büyüdüğünden vergi idarelerinin ya da herhangi başka bir devlet kurumunun bu durum karşısında eski, manuel usuller ile işlemlerini sürdürebilmeleri çok da gerçekçi değildir. Eskiden bilgi teknoloji gibi sektörlere yapılan yatırımlar “*lüks*” olarak itham edilirken gelişen uygulamalar neticesinde teknoloji hızı ile başa çıkabilmek için elektronik sistemleri kullanmak bir zorunluluk haline almıştır. Vergi idareleri artan vergi yükümlüleri ve işlemler karşısında işlemlerini ve eylemlerini yönetebilmek için gereken bilgiler ile yeterli bulunmalıdır. Bu taleplerin karşılanabilmesi de bilgi teknolojileri sayesinde

<sup>1052</sup> Sadress Night ve Juma Bananuka, “The Mediating Role of Adoption of an Electronic Tax System in the Relationship between Attitude towards Electronics Tax System and Tax Compliance”, **Journal of Economics, Finance and Administrative Science**, Vol:25, No:49, 2020, s.74.

<sup>1053</sup> David Wasao, **The Effect on Online Tax System on Tax Compliance Among Small Taxpayers in East of Nairobi Tax District**, Unpublished Masters of Science project, submitted to University of Nairobi, Kenya. 2014.

mümkün olabilmektedir. Daha öncede ifade edildiği gibi eskiden zaruri nitelikte olmayan bu elektronik harcamalar artık devletlerin bütçelerinde ciddi bir kalemi oluşturmaktadır.<sup>1054</sup>

Bilgi teknolojileri ve elektronik vergi uygulamalarında hedefe giderken ne amaç ile ve nasıl hareket edileceğini bilmek önemlidir. Aksi halde gereksiz zaman veya maliyet kaybının ortaya çıkma ihtimali yüksektir. Bu nedenle bilgi teknolojilerinin ve elektronik ortamın vergi idaresine adapte olması sağlanırken bazı hususlara dikkat etmek gerekmektedir. Bu hususlar şu şekilde sıralanabilir;<sup>1055</sup>

- Vergi idaresinin yeni teknolojiye beklentisi nedir? Otomasyon sistemleri veya diğer uygulama sistemleri oldukça fazla olsa da bu sayısız seçenek arasından idarenin gerçekten işine yarayacağı alternatifin bulunması gerekmektedir. Aksi halde zaman, emek kaybına veya verimsiz sonuçlara neden olabilmektedir.
- Vergi idaresinin neye ihtiyacı vardır? Vergi idareleri ihtiyaçlarını belirlerken daha nesnel davranmalıdır. Gereksinimlerine doğrudan cevap verebilen sistemlerin kullanılması hem kullanıcıların memnuniyeti hem de etkinlik açısından önemlidir.
- Elektronik uygulamaları kim karşılayacak ve kim ödeyecektir? Geniş bir çerçeveden bakıldığında teknolojiye yapılabilecek harcamaların herhangi bir sınırı bulunmamaktadır. Sürekli gelişen ve değişen uygulamalar devletler üzerinde her zaman bir maliyet kalemi oluşturabilir. Bu nedenle gerekli donanımın ve iletişim ağlarının kurulmasında etkinlik, verimlilik gibi hususlara dikkat edilmesi maliyetleri belirli bir çerçevede toparlayabilecek ve gereksiz harcamaların önüne geçmiş olacaktır.
- Yeni sistem vergi idarelerine dahil edildiğinde, bu etkin bir şekilde kullanılabilir mi? Sadece yeni sistemi vergi uygulamalarına dahil etmek hemen o süreci verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamamaktadır. Tanıtım ve oryantasyon sürecine vergi idaresinin önem vermesi, vergi yükümlülerine bu sistemlerin öğretilmesi ve aktarılması için etkinliklerin ve rehberlerin oluşturulması sistemlerin sürdürülebilirliği açısından oldukça önemlidir.

Elektronik vergi sistemlerinin varlığının belki de en önemli sonuçlarından birisi vergi uyumunu artırmasıdır. Zira elektronik vergileme toplumdaki kişilere vergi idaresine gitmeden kendileri hakkında vergi-idare sürecine katılmaları konusunda kolaylık ve imkân sağlamaktadır. Fiziksel olarak vergi idaresine gitme zorunluluğunun ortadan kalkmasının dahi vergi uyumunun üzerinde olumlu etkileri

---

<sup>1054</sup> Margaret Cotton, Gregory Dark, **Use of Technology in Tax Administrations 1: Developing an Information Technology Strategic Plan (ITSP)**, International Monetary Fund, 2017, p. 1-3.

<sup>1055</sup> Cotton, Dark, 2017, s.3-4.

olduğu pek çok kez ifade edilmiştir. Literatür çalışmaları kullanımı kolay, güvenilir, güvenli, çeşitli hizmet sunabilen bir vergi sisteminin gönüllü vergi uyumunu arttırdığını göstermektedir.<sup>1056</sup>

Türk vergi idaresi sistemi içerisinde elektronik ve dijital tabanlı sistemlerin oluşturulması 1990'lı yıllardan itibaren bir zorunluluk haline dönüşmüştür. Bu zorunluluğun çözümü için ilk ortaya çıkan proje VEDOP adı ile anılan “*Vergi Daireleri Otomasyon Projesi*”dir. Türkiye’de vergi idaresinin ve sisteminin modernize edilmesi amacıyla 1998 yılında başlatılan bu proje zamanla geliştirilmiş ve aşamalar şeklinde uygulamaya konulmuştur. Elektronik beyanname, elektronik vergi ödeme, vergi yükümlü hizmetleri, vergi denetim sistemi, bilgi yönetim sistemi, e- fatura, e-arşiv fatura, e-defter, VİMER gibi sistemler zaman geçtikçe proje dahilinde kullanılmaya başlanmıştır.<sup>1057</sup>

Vergi uygulamalarında ve vergi sisteminde elektronik ve dijital dönüşümün sağlanmasının vergi uyumuna olumlu anlamda etkide bulunduğu daha önce ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra vergisel işlemlerde ve süreçlerde dijitalleşmenin sağlanması aynı zamanda iyi idare kavramına ve ilkelerine de hizmet etmektedir. Vergi işlemlerinde en başta etkinlik ve verimliliğin sağlanması iyi idare ilkelerine doğrudan hizmet etmektedir. Zira iyi idare kavramı sadece vergi yükümlüsünü koruması altına alan bir kavram değil aynı zamanda vergi idaresinin de yararını gözeten uygulamaları yapan bir kavramdır. Etkinlik ve verimliliğin yanında işlemlerin ve kayıtların elektronik ortama geçirilmesiyle takip edilmesi hesap verilebilirliği arttırmaktadır. Bu durum ise doğrudan şeffaflık ilkesine hizmet eden ve şeffaflığın sağlanmasını kolaylaştıran bir gelişmedir. Elindeki bilgileri saklama gizleme olmadan vergi yükümlüsü ile doğru bir şekilde paylaşabilen bir vergi idaresi her zaman için vergi yükümlülerinin güvenini sağlama yolunda olacaktır.

Elektronik ortam uzaktaki bir kişiyi, kurumu ya da yeri birdenbire yakın ettiğinden öteden beri ulaşılmaz olan, devlet, vergi yükümlüsüne yaklaşacaktır. Devletin görünümü olan vergi idaresi artık kapalı kapılar arkasında değil de erişilebilir bir mesafede olan bir kurum haline dönüşecektir. Dijital hizmetler vergi yükümlülerine 7/24 sağlanabildiğinden vergi idaresi vergi yükümlüleri için “*erişilebilir idare*”, “*ulaşılabilir idare*” olacaktır. Bu durumda iyi idareye doğrudan hizmet etmektedir.

---

<sup>1056</sup> Sharda Jai Haryani, “Behavioral Intention of Taxpayers towards Online Tax Filing in India: An Empirical Investigation”, **Journal of Business & Financial Affairs**, Vol:4, No:1, 2015, pp.70-76; Gekonge Justus Maisiba, Wallace Atambo, “Effects of electronic Tax system on the Revenue Collection Efficiency of Kenya Revenue Authority”, **Imperial Journal of Interdisciplinary Research**, Vol. 2 No. 4, 2016, pp. 815-827.

<sup>1057</sup> “VEDOP-1 Projesi, 1998 yılında; 22 il merkezinde, 155 vergi dairesinde ve 5 defterdarlıkta uygulamaya geçirilmiştir. 2004 yılında VEDOP-2 başlatılmıştır. VEDOP-2 özellikle kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için mücadele etmiş ve bilgisayarlı denetimi başlatmıştır. 2008 yılında uygulamaya geçirilen VEDOP-3 ile birlikte vergi dairelerinin tamamının web tabanına girmesi ve işlemlerin anlık olarak izlenebilmesi yani tam otomasyon sağlanması hedeflenmiştir... VEDOP-3 doğrultusunda kamu alacaklarının süratle tahsili, posta, kırtasiye gibi takip masraflarının ve idarenin iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması amacıyla e-haciz projesi de geliştirilmiştir.” Ayşe Yiğit Şakar, “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:106, 2011, s.71.

Teknolojik gelişmelerin artık durmayacağı ve gün geçtikçe bir önceki gelişmenin üzerine katarak yol alacağı artık aşıkardır. Sürekli gelişen ve değişen bu teknolojinin yakalanabilmesi ve gerisinde kalınmaması önemlidir. Hızlı, verimli hizmetler dijitalleşmenin sürdürülmesi ve inovasyonların takibi neticesinde vergi yükümlüsünün konforunu arttıracaktır.

Elektronik vergi uygulamalarının iyi idare ilkeleri arasında en çok hizmet ettiği ilke belki de katılım ilkesidir. Zira dijital sistemler sayesinde bilgiye, belgeye ve sisteme çabuk erişebilen ve ulaşabilen vergi yükümleri haklarındaki süreçler yürütülürken vergi mevzuatına, beyanname süreçlerine ve diğer önemli bilgilere sahip olacaklar ve daha aktif katılımında bulunabileceklerdir. Aynı zamanda çevrimiçi platformlar vergi yükümlüleri tarafından kullanıldıkça sistem üzerinde gelişimler de sağlanabilmektedir. Öneri, talep, istek gibi görüşlerin alınıp platformların vergi yükümlüsünün isteğine göre şekillenmesi idarenin kişilere daha kolay erişimini sağlayabilecektir. Vergi yükümlüsünden alınan geri bildirimler neticesinde sorunlar daha hızlı çözülecek ve aralarında dostane ilişki güçlenebilecektir. Etkin bir şekilde kullanılan geri bildirim mekanizması vergi idaresinin vergi yükümlülerinin istek, talep ve şikayetlerini daha iyi anlamalarına ve çözümlenmelerine yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda vergi idaresi on-line anket, kamuoyu yoklaması ve benzeri uygulamaları düzenlerse vergi yükümlüsünün görüşlerini daha yakından öğrenebilir ve beklentilere cevap verebilir.

Görüldüğü üzere vergi hukukuna gelişen teknolojileri adapte etmek vergi yükümlülerini vergilendirme süreçlerinde aktif olarak bulunmalarını sağlamaktadır. İyi bir idareden beklenen de toplumu olabildiğince hakkındaki idari sürece dahil etmesi ve birlikte karar alabilmeyi sağlamaktır. Türk vergi hukukunda elektronik katılımın sağlanması amacıyla pek çok dijital uygulama bulunmaktadır. E-beyanname, e-defter, e-yoklama ve benzeri sistemler bunlar arasında sayılabilmektedir.

*E-Beyanname:* Beyannamenin elektronik ortamda verilmesini sağlayan bu uygulama, vergi yükümlüleri tarafından beyanname verme sürecini hızlandırmakta ve daha etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. E-beyanname sistemi vergi yükümlülerine kâğıt ortamı yerine elektronik ortamda beyannamelerini vergi idarelerine teslim etme imkanını sunmaktadır.<sup>1058</sup> Gelişen teknoloji ile birlikte bu teknolojinin beyanname gibi uzun bir süreci de kısaltması, vergi yükümlüsünü ve vergi idaresi çalışanlarını fazla iş yükü maliyetlerinden kurtarması iyi idare açısından önemli gelişmelerdendir. Bu şekilde beyan edilen beyannameler, hız ve kolaylık sağlamakta, elektronik imza ve diğer güvenlik protokolleri sayesinde süreç daha güvenceli olarak işlemektedir. Ayrıca elektronik sistemler, manuel işlemlere göre hata riskini de azaltmaktadır.

<sup>1058</sup> E-beyanname hakkındaki literatür için bakınız: Chiu Chang, Yi-Chang Li, Won-FuHung, Hisn- Ginn Hwang, “An Empirical Study on the Impact of Quality Antecedents on Tax Payers Acceptance of Internet Tax Filing Systems”, **Government Information Quarterly**, Vol:22, 2005, ss.389-410; Jen-Ruei Fu, Wen-Pin Chao, Cheng-Kiang Farn, “Determinants of Taxpayers Adoption of Electronic Filing Methods in Taiwan: An Exploratory Study”, **Journal of Government Information**, Vol:30, Issues:5-6, 2004, ss.658-683.

*E- Defter:* E-defter uygulaması, 6102 sayılı TTK'nın ticari defterlerin elektronik ortam tutulabilmesine imkân sağlayan 64'üncü madde ile kullanılmaya başlanmıştır. VUK içerisinde de 5766 sayılı Kanun'un<sup>1059</sup> 17'inci maddesi<sup>1060</sup> ile girmiş, kayıtların belgelerin oluşturulması, iletilmesi ve muhafaza edilmesi gibi işlemlerin elektronik ortamda yapılabilmesini hükme bağlamıştır. Bu uygulama, vergi yükümlülerinin yasal defterlerini elektronik ortamda tutmalarına olanak tanımaktadır. Uygulama, işletmelerin finansal ve muhasebe işlemlerini dijital ortama taşıyarak daha güvenli ve erişilebilir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Kâğıt maliyetlerinin ve iş gücü maliyetlerinin azalması, daha güvenli ve hesap verilebilir işlem süreci sağlaması, şeffaflığı gerektirmesi, etkinlik ve verimliliği artırması, denetim ve izleme konusunda kolaylık sağlaması açısından iyi idarenin pek çok ilkesini destekler niteliktedir.

*E- Fatura:* Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi günümüz dünyasında bilhassa yüksek sayıda belge ve kayıt süreci işleten vergi yükümlülerine yönelik düzenlemelerin gerçekleştirilmesini zorunlu kılmıştır. VUK'a 5766 sayılı Kanun ile değişiklik ile fatura süreçleri de bu yeni düzenlemeden üzerine düşeni almıştır. VUK Mükerrer 242'inci maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkilendirilmiş olması nedeniyle bakanlık tarafından ilgili gelişmelere bağlı bir genel tebliğ hazırlanmıştır. 397 sayılı VUK Genel Tebliği'nde e-fatura ile ilgili bilgilere yer verilmekte ve e-faturanın farklı bir niteliğe sahip olmadığı, kâğıt hali ile aynı nitelikte olduğu açıkça belirtilmektedir.<sup>1061</sup> Bu uygulamada tıpkı öncekiler gibi dijitalleşmenin kamu üzerindeki ve idare üzerindeki etkilerini göstermektedir. Şeffaflık sağlanması, etkinlik ve verimliliğin artması, hesap verebilirliği geliştirmesi açısından iyi idare ilkelerini desteklemekte ve hizmet etmektedir. Ayrıca fatura izleme ve denetim süreçlerinde kayıp ve kaçığın önlenmesi hususunda önem arz etmektedir.

*E-Tebliğat:* 6099 sayılı Kanun<sup>1062</sup> içerisinde düzenlenen elektronik tebliğat, klasik tebliğat usulünde değişiklikler yaparak yeni sistemin hayata geçirilmesini sağlamıştır. İlgili Kanun'un 2'inci

<sup>1059</sup> Resmi Gazete, 06.06.2008, Sayı: 26898.

<sup>1060</sup> "Madde 17 - 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 242 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının son paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır."

<sup>1061</sup> 397 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:27512, Tarih:05.03.2010. "Vergi Usul Kanununun Mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında yer alan hükmün Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden; düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin yapılan düzenlemeler bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır. Bu Tebliğde düzenlenen e-Fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Mal veya hizmet satışı dolayısıyla fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler, genel hükümler çerçevesinde kâğıt fatura düzenleyebilecekleri gibi bu Tebliğde yer alan şartlar çerçevesinde e-Fatura da düzenleyebilirler. Aynı mal veya hizmet satışı işleminde hem kâğıt faturanın hem de elektronik faturanın bir arada düzenlenmesi mümkün değildir."

<sup>1062</sup> Resmi Gazete, 19.01.2011, Sayı: 27820.



maddesi ile 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na elektronik tebligat ile ilgili hükümler eklenmiştir.<sup>1063</sup> Maddeden hareketle elektronik tebligat klasik olarak kâğıt ortamda yapılan tebligat yerine elektronik ortamda gerçekleştirilebilecek olan resmi bildirimler olarak tanımlanmaktadır. E-tebligatın VUK'a yansması 456 ve 511 sayılı VUK Genel Tebliğlerinde<sup>1064</sup> detaylı olarak açıklanmıştır. İlgili tebliğlere göre elektronik tebligat yapılacak kişiler, ilgili sistem özellikleri, ceza hükümleri ve benzeri gibi tüm düzenlemeler tebliğler içerisinde ayrıntılı olarak yer almaktadır. Tüm elektronik uygulamaların sağladığı imkanlar ve kolaylıklar e-tebligat aracılığı ile de gerçekleşmekte buna ek olarak tebligat gibi yasal bildirim içeren önemli belgelerin güvenliğinin sağlanması daha da önem arz etmektedir. Ayrıca süreci kısaltması, maliyetleri düşürmesi ve elektronik ortamda arşivlenebilmesi iyi idare açısından önem arz eden gelişmelerdir.

*E-İnceleme:* E-inceleme, e-yoklama gibi uygulamalar, vergi yükümlülerinin vergi ve vergilendirmeye ilişkin işlemlerini ve kayıtlarını dijital ortam aracılığı ile denetlenmesini sağlayan sistemlerdir. Dijital ortam aracılığıyla incelemelerde etkinlik ve verimlilik amaçlanırken vergi kayıp ve kaçığının da önüne geçmede oldukça efektif bir şekilde kullanımı sağlanmaktadır. Artan işlem hacmi ve yükümlü sayısı neticesinde gelişen teknoloji inceleme ve denetim alanında da kullanabilmek iyi idare açısından önemlidir. Etkili bir vergi denetiminin sağlanması halihazırda vergiye uyumlu vergi yükümlülerinin uyumunu daha da artırıp, teşvikini sağlayacak, vergiye uyumsuz vergi yükümlüsü de sistemin düzenli işlemesi karşısında işlem ve eylemlerini olması gerekene göre düzenlemek durumunda kalacaktır. E-beyanname, e-fatura, e-defter gibi uygulamalar elektronik incelemeler ile izlenebilmektedir. Elektronik incelemeler daha tarafsız, daha şeffaf ve inisiyatiften daha uzak olduğu için daha doğru cevaplar verebilecektir.

*İnternet Vergi Dairesi:* İnternet vergi dairesi vergi yükümlülerinin vergi ve vergiye bağlı bütün işlemlerinin hızlı, güvenilir ve kolay bir biçimde elektronik ortamda gerçekleştirebilmelerini sağlayan bir platformdur. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulmakta olan platform, pek çok vergi ödemelerini, e-fatura, e-defter, hazır beyan vb. gibi farklı uygulamaları, dilekçeleri ve başvuruları toplumdaki kişilere erişirmekte ve geleneksel olarak vergi dairesine fiziken gitmek zorunda kalınacağı durumları ortadan kaldırmaktadır.<sup>1065</sup> Ayrıca internet vergi dairesi sayesinde bilgi alma, belge doğrulama, vergi borcu sorgulama gibi pek çok işleme de platform aracılığı ile ulaşılabilmektedir.

<sup>1063</sup> “7201 sayılı Kanuna 7 nci maddeden sonra gelmek üzere aşağıdaki madde eklenmiştir. “Elektronik tebligat: Madde 7/a - Tebligata elverişli bir elektronik adres vererek bu adrese tebligat yapılmasını isteyen kişiye, elektronik yolla tebligat yapılabilir. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere elektronik yolla tebligat yapılması zorunludur. Birinci ve ikinci fıkra hükümlerine göre elektronik yolla tebligatın zorunlu bir sebeple yapılamaması hâlinde bu Kanunda belirtilen diğer usullerle tebligat yapılır. Elektronik yolla tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

<sup>1064</sup> 456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:27512, Tarih:27.08.2015; 511 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:30923, Tarih:19.10.2019.

<sup>1065</sup> İnternet Vergi Dairesi, <https://dijital.gib.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 23.07.2024.

İdareye ulaşılabilirlik, vergi yükümlüsünün herhangi bir zaman diliminde elektronik bir ağa erişimi var ise işlemlerini sürdürebilmesi, idareden uzun süreler boyunca bir cevap beklemek zorunda kalmaması gibi nedenlerle vergi yükümlüsünü idareye yaklaştıran uygulamalardır. Bu durumların hepsi birlikte düşünüldüğünde elektronik uygulamaların tümünün iyi idareye hizmet ettiği aşıkardır.

*VİMER: “Vergi İletişim Merkezi”* isminin kısaltması olarak kullanılan VİMER, vergi yükümlülerine hizmet sunmakta olan, GİB tarafından kurulan bir sistemdir. Vergi ile ilgili olarak her türlü bilgi veren ve danışmanlık hizmeti sunan merkez, vergi yükümlülerinin sorularını cevaplamak, mevzuat hakkında bilgi vermek ve çeşitli vergi konularında destek sağlamak amacıyla faaliyet göstermektedir. Gerek telefon gerek elektronik olarak hizmet vermekte olan sistem aracılığıyla vergi yükümlüleri hızlı ve kolay biçimde vergi idaresine ulaşabilmekte ve güvenilir bilgiye erişebilmektedirler. Vergi yükümlüsüne verilen hizmetin kalitesini artırmakta amacı ile oluşturulan platform eğitici ve bilgilendirici bir konumda bulunduğundan vergi idaresi ile vergi yükümlüsünü birbirine yaklaştırmakta olup bu durum iyi idare ilkesine doğrudan hizmet etmektedir.<sup>1066</sup>

## **G. YASA YAPIM SÜRECİNDE KATILIM: VERGİ KONSEYİ**

Vergi Konseyi, vergilendirme süreçlerinin daha etkili ve verimli bir şekilde adalete uygun olarak yürütülmesini hedef edinen bir danışma organı olarak faaliyet göstermektedir. Vergi politikalarının belirlenmesi, vergi sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması gibi konularda etkin rol göstermektedir. İlk olarak 1992 yılında kurulmasına rağmen işlevini tam olarak sağlayamamış ve kısa süreli olarak faaliyet göstermiştir. 2003 yılında tekrar çalıştırılması istenilen Konsey, 2004 Temmuz’da 178 sayılı Mülga KHK/33A maddesi ile yeniden yasal bir statü kazanmıştır.<sup>1067</sup> İlgili madde şu şekildedir;

*“Bakanlığa vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere Vergi Konseyi kurulur. Vergi Konseyi bir danışma organıdır. Vergi Konseyinin oluşumu, üyelerin seçimi, görevlendirilmesi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.”*

178 sayılı KHK’dan sonra Konsey, yasal dayanağını 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi<sup>1068</sup> ile korumuştur. Kararnamenin 238. maddesi 178 sayılı KHK içeriği ile aynı şekilde yerini almıştır. Düzenlemelerde bahsi geçen yönetmelik, “Vergi Konseyi Yönetmeliği”<sup>1069</sup> olup ilk maddesinde amacı ve kapsamında bahsedilmektedir. Buna göre;

<sup>1066</sup> Vergi İletişim Merkezi, [https://www.gib.gov.tr/vergi\\_iletisim\\_merkezi](https://www.gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi), Erişim Tarihi: 23.07.2024.

<sup>1067</sup> Vergi Konseyi Tarihçe, <https://vergikonseyi.hmb.gov.tr/tarihce>, Erişim Tarihi:24.07.2024.

<sup>1068</sup> Resmî Gazete, 10.07.2019, Sayı: 30474, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/19.5.1.pdf>, Erişim Tarihi:24.07.2024.

<sup>1069</sup> Resmî Gazete, 12.11.2019, Sayı: 30946, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/11/20191112-3.htm>, Erişim Tarihi:24.07.2024.

*“Madde 1- Bu Yönetmeliğin amacı, Bakanlığa vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere kurulan Vergi Konseyinin oluşumu, üyelerin seçimi, görevlendirilmesi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir.”*

Yönetmelikte, Konsey’in katılımcılığı esas aldığı ve benimsediği daha ilk maddelerden anlaşılmaktadır. İlkelerden bahseden 4’üncü maddede Konsey’in “...tarafsız bir yaklaşımla ve objektif esaslara göre görüş ve önerilerini oluşturan bir danışma organı olup, uluslararası gelişmeleri ve ülkemiz koşullarını gözeterek, katılımcılığa ve ortak akla dayanan uzlaşmayı esas alan, değişimi ve yenilikleri önceden fark ederek, sonuç odaklı çalışma kültürünü benimseyen ve sistemin tüm paydaşlarının güvendiği saygın bir kurum olmayı” hedeflediği belirtilmiştir. Bu düzenlemeyi göz önünde bulundurarak Konsey’in vergilendirme sistemi için iyi idare ilkelerini esas aldığı, katılımcılığı sağlamaya yönelik bir kurum olduğunu rahatlıkla iddia edebilmek mümkündür. Konsey’in onursal başkanı Hazine ve Maliye Bakan’dır. Konsey’in esas başkanı ilgili Bakan tarafından üç yıllığına seçilmektedir. Başkan, doğal üyeler (Bakan yardımcısı, Gelir İdaresi Başkanı, Vergi Denetim Kurulu Başkanı ile Genel Sekreter), temsilci üyeler, sivil toplum grubu, kamu kesimi grubu Konsey’in içeriğini oluşturmaktadır. Temsilci üyeler, “...kurumlarca seçilen vergi, ekonomi, finans, hukuk veya maliye alanlarında birikim ve deneyim sahibi kişiler”den oluşmaktadır. Bu açıdan bakıldığında alanlarında uzman kişilerin Konsey içerisinde yer alması ve diğer üyeler ile eşit oy hakkına sahip olması<sup>1070</sup> yine iyi idare açısından önem arz eden bir düzenleme niteliğindedir.

Konsey’in görevleri ayrıntılı olarak 6’ncı maddede düzenlenmiştir. Oldukça sistemi bir şekilde çalışması hedeflenen Konsey’in görevleri vergi sistemini geliştirici, katılımcılığı sağlamaya yönelik görevlerdir.

*“Madde 6 - Konseyin, vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili konulardaki araştırma ve çalışmalarını, toplumun çeşitli kesimleri ve gelir politikalarını belirleyen kurumlarla paylaşmak, uluslararası gelişmelerin ışığında ekonomi ile uyumlu, adil, etkin, hukukun üstünlüğüne ve toplumsal uzlaşmaya dayalı çağdaş bir vergi sisteminin oluşturulmasına katkı yapmak üzere, başlıca görevleri şunlardır:*

*a) Türk vergi sisteminin, vergi idaresinin ve vergi denetim işlevinin geliştirilmesi ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak ve gerektiğinde bu öneriler doğrultusunda mevzuatla ilgili çeşitli tasarımlar hazırlamak, sistemde aksayan ve uygulamada sorun yaratan konularda toplumun çeşitli kesimlerinin beklentilerini de tespit etmek suretiyle, çözüm önerileri getirmek ve bunları ilgili birimlere aktarmak.*

<sup>1070</sup> “Konsey çalışmalarında bütün üyeler eşit oya sahiptir.” Vergi Konseyi Yönetmeliği Madde 5/3.

b) Vergi hukuku, vergi politikası ve vergi teorisine ilişkin çağdaş ve uluslararası gelişmelerle ve yargı kararlarını izleyerek bu maddede belirlenen amaçlara uygun bir vergi sistemi oluşturulması için önerilerde bulunmak, bu amaçla ulusal ve uluslararası panel ve benzeri toplantılar ve yarışmalar düzenlemek, üniversitelerle iş birliği içinde ortak projeler geliştirmek, ilgili kuruluşlar ile işbirliği yapmak suretiyle vergi araştırmaları ile ilgili organizasyonlar oluşturmak.

c) Bakan tarafından incelenmesi istenilen kanun teklifleri ile diğer düzenleyici işlemlere ilişkin çalışma, araştırma ve incelemelerde bulunarak görüş bildirmek.

ç) Talep edildiği takdirde Türkiye Büyük Millet Meclisinin ilgili komisyonlarında görüş bildirmek.

d) Yukarıdaki hususlarda belirlenen görüş ve önerileriyle ilgili olarak yapılan çalışmalarını izlemek, sonuçlarını değerlendirmek, kamuoyunu bilgilendirmek ve gerektiğinde yaptığı çalışmalarını yayımlamak.”

Görüldüğü üzere Vergi Konseyi'nin varlığı dahi iyi idare kavramına ve iyi idare ilkelerine hizmet eden bir kurumdur. Vergi sistemini geliştirici ve destekleyici olarak danışma organı olarak görev yapan Konsey gerek ilkelerinde gerek görevlerinde taahhüt ettikleri ile iyi idareyi sağlama gayesinde olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Vergi Konseyi'ni vergi politikalarının belirlenmesi ve uygulanması süreçlerinde şeffaflığı artırmaktadır. Vergi yükümlüleri ve diğer paydaşlar ile yapılan toplantılar, çalıştaylar, karar alma süreçlerindeki saydamlığı sağlamaktadır. Ayrıca Konsey'in hazırladığı raporları kamuoyu ile paylaşması<sup>1071</sup> halkın bilgilendirilmesi ve hesap verilebilirliğin artması açısından oldukça önemlidir. Vergi yükümlülerinin ve onları temsil eden kimselerin görüş ve önerilerinin alınması bu fikirlerin değerlendirme sürecinde göz önünde bulundurulması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla karar alma süreçlerinde vergi yükümlüleri açısından bir katılım bir etkinlik söz konusudur. Bu durum kapsayıcı ve adaletli bir vergi sisteminin oluşturulmasına katkı sağlamaktadır.

## **H. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NIN VERGİYE UYUM UYGULAMALARI**

### **1. Genel Açıklama**

Gelir İdaresi Başkanlığı vergilendirme süreci içerisinde vergi yükümlüleri ile yakın ilişkide bulunan bir kurum olması nedeniyle aradaki çift taraflı ilişkinin güçlendirilmesi ve geliştirilmesi için bazı uygulamaları da bulunmaktadır. Önceki başlıkta incelenmiş olan elektronik vergilendirme uygulamalarının yanında vergi yükümlüsü ile sürekli bir iletişim halinde olması ve yükümlünün sürece

<sup>1071</sup> Vergi Konseyi Raporları için bakınız; <https://vergikonseyi.hmb.gov.tr/raporlar>, Erişim Tarihi: 24.07.2024.

dahil edilmesini sağlayan düzenlemelerinin de bulunması iyi idare anlayışına hizmet eden ve gereklerini yerine getiren uygulamalar arasında gösterilebilir. Gerek vergi yükümlülerinin sorunlarını danışmak istediği noktada gerek diğer hususlarda çözümler üreten ve etkileşimi artıran düzenlemeler neticesinde vergi yükümlüleri ile vergi idaresi arasındaki mesafe yakınlaşmaktadır. Zira Gelir İdaresi Başkanlığı'nın misyonunu “*Mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamak*”<sup>1072</sup> olarak belirtmiştir. Vizyonu ise yine kendi beyanı ile kurumunu “*Ekonomik aktiviteleri kavrayarak vergi ve diğer gelirleri tam ve zamanında toplayan, kayıtlı ekonomiyi teşvik eden, yetkin beşerî sermayesi ile kaliteli hizmet sunan, mükellef odaklı, yenilikçi ve katılımcı örnek bir idare olmak*”<sup>1073</sup> şeklinde ifade etmiştir. Görüldüğü üzere GİB'in açıklamalarında katılımcılık, gönüllü uyum, mükellef odaklılık ortak noktaları oluşturmaktadır. Katılımcı ve mükellef odaklı bir idare olabilmek geliştirdiği ve sürdürdüğü uygulamalar neticesinde vergiye gönüllü uyumun artırılması hedeflemektedir. Öyle ki, GİB içerisinde vergi yükümlüsüne dair “*Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*” bulunmaktadır. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığın görevleri yine 4 sayılı Kararnamenin 142. maddesinde sıralanmıştır.<sup>1074</sup> Bu görevler, vergi bilincini artırılması için gerekli çalışmaların yapılması, vergi idaresince yapılacak hizmetlerin ve her türlü iletişimin etkin bir şekilde yürütülmesi, vergi yükümlülerinin memnuniyetinin ölçülüp, değerlendirilmesi şeklinde açıklanmaktadır. Dolayısıyla GİB vergi yükümlülerine erişen, onların memnuniyetlerini ve şikayetlerini göz önünde bulundurmaya uğraşan, vergi bilincinin benimsenmesini sağlayarak vergiye gönüllü uyum için çalışmalarda bulunan bir kurum olma hedefindedir. Esasen hedeflerinin bu şekilde olduğunu da gerek misyonu gerek vizyonunda açıkça ifade etmektedir.

<sup>1072</sup> GİB, 2023 Yılı Faaliyet Raporu, 2023, s.9  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023\\_faaliyet\\_raporu.pdf?id=1](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1), Erişim Tarihi: 29.07.2024.

<sup>1073</sup> GİB, 2023 Yılı Faaliyet Raporu, 2023, s.9  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023\\_faaliyet\\_raporu.pdf?id=1](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1), Erişim Tarihi: 29.07.2024.

<sup>1074</sup> “*Madde 142 – (1) Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:*  
a) *Vergi bilincinin artırılması için gerekli çalışmaları yapmak.*  
b) *Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.*  
c) *Mükelleflere yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri almak.*  
ç) *Mükellef haklarının korunmasını sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamak.*  
d) *Mükellef şikayetlerini değerlendirmek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.*  
e) *Mükellef memnuniyetini ölçmek ve değerlendirmek.*  
f) *Vergi mevzuatının adil uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almak.*  
g) *Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak.*  
(2) *Mükellef hizmetleri, mükellef grupları ve sektörler ile bunların hizmet ihtiyaçları da dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilir.*”

## 2. Rehber, Rapor ve Broşür Yayınlanması

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görev ve yetkileri 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde 137'inci maddede ayrıntılı olarak sıralanmıştır.<sup>1075</sup> İlgili maddeler incelendiğinde vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu kolaylaştırmak, mükellef haklarının korunması ve bu haklar hakkında vergi mükelleflerinin bilgilendirilmesi, kurumun faaliyetlerinin düzenli aralıklar ile kamuoyu ile paylaşılması gibi hususlar dikkat çekmektedir. GİB, vergi yükümlüleri ile yakın temas sağlayarak karşı iki taraf olan vergi idaresi ile yükümlüsünü birbirlerine yaklaştırmaya çalışmaktadır. Ancak bu temas kurulmadan önce, vergi gibi karmaşık bir konu hakkında çıkarılan kanun, yönetmelik, tebliğ veya herhangi bir düzenleme hakkında vergi yükümlülerinin yeteri kadar bilgilendirilmesi, düzenlemedeki hakları ve ödevleri ile ilgili konulara hâkim olması gerekmektedir.

GİB'in vergi yükümlülerini bilgilendirme hususunda internet sitesi üzerinden ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)) sürekli olarak güncel bilgileri kamuoyu ile paylaşmaktadır. Vergi mevzuatına ve uygulamalarına, değişiklik ve yeniliklere dair bilgilendirme rehberlerine de yine internet sitesi aracılığı ile ilgililerine

<sup>1075</sup> Resmi Gazete, 15.07.2018, 30479.

*"Madde 137 -Başkanlığın görevleri şunlardır:*

*a) Devlet gelirleri politikasının plan, program,*

*genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve Devlet gelirlerinin maliye politikalarıyla uyumlu şekilde tabikini sağlamak.*

*b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.*

*c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.*

*ç) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.*

*d) Devlet gelirlerine ilişkin mevzuatı hazırlamak ve gerekli koordinasyonu sağlamak, Devlet gelirlerine etkisi olan mevzuatı Devlet gelirleri, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.*

*e) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.*

*f) İşlem ve eylemlerinden dolayı idari yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.*

*g) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.*

*ğ) Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak ve değerlendirmek, vergi yükü ile gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapmak, vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.*

*h) Vergi kayıp ve kaçışının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.*

*ı) Mahalli idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı çalışmaları yapmak ve gerekli tedbirleri almak.*

*i) Gelirleri etkileyen her türlü mevzuat tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.*

*j) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.*

*k) Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları, gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek, görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.*

*l) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.*

*m) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.*

*n) Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.*

*o) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.*

*ö) Kanunlarla, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle ve ilgili mevzuat ile Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak."*

erişebilmektedir. Anlık olarak danışmanlık yapma imkânı sağlayan Dijital Vergi Asistanı (GİBİ), Mükellef Geri Bildirim Sistemi, borçların sorgulanması ve ödemesi sistemleri, e-beyanname, e-defter ve benzeri bütün elektronik uygulamaların bulunduğu Dijital Vergi Dairesi'ne internet üzerinden ulaşılabilir.<sup>1076</sup>

Gelişen teknoloji ile birlikte hayata dahil olan sosyal medya toplumdaki kişilere erişimde oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu durum GİB tarafından da kullanılmakta sosyal medya hesapları üzerinden vergi ve vergilendirmeye dair her türlü haber, doküman, içerik ilgilileri ile paylaşılmaktadır. İnternet ile erişilmeyen çalışılan vergi yükümlülerinin yanında yazılı olarak da basılan rehber ve broşürler bulunmaktadır. Vergi yükümlülüklerini yerine getirirken yararlanılacak olan rehber ve broşürler ödevlerin ve sorumlulukların daha doğru şekilde ifa edilmesine yarar sağlamaktadır. 2023 yılı içerisinde GİB tarafından 17 adet rehber, 9 adet afiş ve broşürler yayımlanmıştır.<sup>1077</sup> Her yıl şubat ayının son haftası Vergi Haftası olarak kutlandığından bu haftaya dair de etkinlik ve hizmetler bilgilendirme ve vergi yükümlüsüne erişebilme amacıyla devam etmektedir. Ayrıca GİB tarafından toplumdaki vergi bilincinin geliştirilmesi için kısa aralıklarla eğitim ve seminerler yapılmaktadır. Vergi bilincinin geliştirilmesinin küçük yaştan başlanarak yapılması amacıyla yola çıkan GİB, Milli Eğitim Bakanlığı ile birlikte ilkökul, ortaokul ve liselerde de eğitim ve seminerler vermektedir. Tüm bu faaliyetleri ile ortaya çıkan bütün niceliklerin açıklandığı, bütün bir yıl boyunca faaliyet olarak yapılan her şeyin kamuoyu ile paylaşıldığı GİB Faaliyet Raporları yine internet sitesi üzerinden topluma sunulmaktadır.<sup>1078</sup>

GİB üzerinden sayılan bilgilendirmelerin yapılması, rehberlerin yayımlanması ve etkinliklerin gerçekleştirilmesi iyi idare açısından ele alındığında oldukça olumlu uygulamalardır. Zira iyi vergi idaresinin gayeleri arasında vergi yükümlülerine yol göstermek, katılımcılığı artırmak olduğundan bu şekilde vergi bilincinin toplum nezdinde yerleştirilmesi uğraşları önem arz eden düzenlemelerdir. Vergi konularında bilgisi olmayan vergi yükümlülerine, vergi konusunda bilgisi olsa daha anlaşılamayan hususlar için idareden cevap almak isteyen kişilere gerek internet gerek sosyal medya gerekse de telefon aracılığı ile ulaşılabilmesi idare ile yükümlü arasındaki iletişimi artırmaktadır. Rehberler aracılığı ile bu bilgi alma konusu bile azaltılabilmekte zira vergi idaresine danışmadan yönlendirme sağlanabilmektedir. Bu durum da vergi idaresi ve vergi yükümlüsü açısından zaman tasarrufu

<sup>1076</sup> “İnternet sitemizin kullanım kolaylığı, açık ve anlaşılır olması ile ihtiyaçları karşılama kapasitesi bakımından memnuniyet düzeyinin belirlenmesi ve kullanıcıların görüş ve önerilerinin alınması amacıyla her yılın Ocak/Şubat ayı içerisinde site üzerinden anket yapılmaktadır. Anket sonucunda elde edilen veriler, internet sitesi yönetiminin geliştirilmesinde kullanılmaktadır. 2023 yılı Ocak ayında yapılan anket sonucunda memnuniyet oranı %84,86 olarak gerçekleşmiştir.” GİB, 2023 Yılı Faaliyet Raporu, 2023, s.9

<sup>1077</sup> GİB, 2023 Yılı Faaliyet Raporu, 2023, s.104.

<sup>1078</sup> Her yıla ait GİB Faaliyet Raporları için bakınız; <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, Erişim Tarihi: 29.07.2024.

sağlamaktadır. Olası sorunlar, sıkça sorulan sorular hakkında hızlı bilgi ve yönlendirme içeren bu araçlar vergi yükümlüsünün bilgiye erişimini kolaylaştırmaktadır.

### 3. Özelge İsteme Hakkı

Her zaman ifade edildiği gibi vergi hukuku ve vergi mevzuatı kavranması için teknik bilgi gerektiren, çoğunlukla kolayca anlaşılabilen anlatımlardan oluşmakta bu durum da vergi ödevini yerine getirmek isteyen vergi yükümlülerinin kimi zaman zor durumda kalmasına neden olabilmektedir. Bunun yanı sıra genel olarak kanun lafzı genellikle kısa ve net şeklindedir. Vergi hukuku gibi içerisinde pek çok ilişki ve alt küme bulunduran bir hukuk dalında kanun metinlerinde gerekli olan bütün bilgilerin ayrıntılı olarak belirtilmesi bazen mümkün olamamaktadır. Aksi halde kanun maddelerinin bir tanesi dahi pek çok sayfadan oluşacak, herhangi bir değişiklik yapılması durumunda bu değişiklik hızlı ve etkili şekilde gerçekleşmeyecek ve metinden ne anlaşılması gerektiğinin kavranması daha da uzun sürecektir. Dolayısıyla kanun metinlerinin genele hitap edecek şekilde soyut olarak düzenlenmesi gerekmektedir.<sup>1079</sup> Yasal düzenlemelerin yapılması, uygulanması süreçlerinin en başında bu uygulamanın nasıl yapılacağı, kimleri kapsayacağı ya da ne şekilde yürütülebileceği hususlarında bir bilgi edinilmek istenmesi ve ilk etapta anlaşılabilmesi oldukça doğaldır. Kanun metinlerini yorumlayan ve açıklayan tebliğlerin sunulması bazen yetersiz kalabilmekte ve vergi yükümlülerinin kendi sorularının çözümünde fayda sağlayamamaktadır. Bu gibi durumların yaşanması durumlarına karşılık Vergi Usul Kanunu içerisinde bir düzenleme yapılmış ve 413'üncü maddede yerini almıştır. İlgili maddede<sup>1080</sup> vergi yükümlülerinin vergisel işlemleri ile ilgili tereddüt içerisinde kaldıkları noktalarda GİB'den veya yetkilendirdiği makamlardan izahat talep etme imkanlarının bulunduğu belirtilmekte ve kurumların bu izahatları özelge veya sirküler yolu ile cevaplandırabilecekleri ifade edilmektedir.

Özelge ifadesi TDK'ya göre, “Bir konudaki görüşü ve yapılması gereken uygulamayı belirten yazı” anlamına gelmekte olup Arapça “mukteza” kelimesinin karşılığıdır.<sup>1081</sup> Yapılan açıklamalar ve

<sup>1079</sup> Levent Emre ve Taner Güney, “Özelge Sisteminin İşleyişi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:213, Haziran 2017, s.50.

<sup>1080</sup> “Madde 413 - Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kaldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur. Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir. Sirküler ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümler gözönünde bulundurulmak şartıyla özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığına internet ortamında yayımlanır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Maliye Bakanlığına çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

<sup>1081</sup> Türk Dil Kurumu, Erişim Adresi: <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 26.07.2024. Mukteza kelimesi ise yine TDK'ya göre “bir iş yapılırken gerekli işlemlerin bütünü” anlamına gelmektedir.



VUK/413 göz önünde bulundurulduğunda, özelge uygulamasını, vergi yükümlülerinin vergi işlemleri ile ilgili çekinceye düştüğü durumlarda vergi idaresinden konu ile ilgili bir açıklama ve bilgi talep ettikleri bir düzenleme olarak ifade etmek yanlış olmayacaktır. Özelge usul ve esaslarının belirlenmesi için konu ile ilgili Resmî Gazete’de “*Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik*”<sup>1082</sup> yayımlanmıştır. Yönetmelikte, VUK/413 uyarınca kurulan Komisyon,<sup>1083</sup> Komisyonun görevleri<sup>1084</sup> ve teşekkülü, özelgelerin onaylanması, özel taleplerinin kapsamı,<sup>1085</sup> özel talep edebilecek<sup>1086</sup> ile özel talep edilecek merci<sup>1087</sup> ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Dolayısıyla vergi yükümlüleri çıkarılan bu yönetmelik uyarınca hareket edebilecek ve izahat talebinde bulunabileceklerdir. Aksi halde izahat talepleri Komisyon tarafından uygun bulunmayacaktır.

Özelge<sup>1088</sup> görüldüğü itibari ile vergi yükümlüsünün soru ve sorunlarına cevap veren ve bir nevi danışmanlık yapılan bir kurum niteliğindedir. Bununla birlikte özelge uygulaması ile izahat verilmiş olan ve işlemlerini bu izahata göre gerçekleştiren yükümlüleri koruyan bir başka hüküm ise VUK’da 6009 sayılı Kanun<sup>1089</sup> ile değiştirilen 369’uncu madde kapsamında düzenlenmiştir. İlgili madde şu şekildedir; “*Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve*

<sup>1082</sup> Resmi Gazete, 28.08.2010, Sayı:27686, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100828-8.htm>, Erişim Tarihi: 26.07.2024.

<sup>1083</sup> “*Madde 4 – Komisyon, Başkanlık bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil etmesi hâlinde gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu olan bir başkan yardımcısının başkanlığında, üç kişiden az olmamak şartıyla gelir yönetimi daire başkanlıklarından sorumlu daire başkanlarından teşekkül eder.*

<sup>1084</sup> “*Madde 5 –Komisyon, mükelleflerin ve vergi sorumlularının özelge taleplerine uygun olarak özelge tayinine yetkili makamlarca hazırlanan özelge taslaklarını değerlendiren ve tayin edilecek özelgeleri ve gerekli görmesi halinde vergi uygulamalarına ilişkin olarak tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve tereddüt edilen hususlara açıklık getirmek amacıyla yayımlanacak sirkülerleri oluşturur.*

<sup>1085</sup> “*Madde- 8 – (1) Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilir. (2) Mükelleflerin aşağıdaki başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmez:*

a) Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri.

b) Yargıya intikâl etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri.

c) Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri.

ç) Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri.

d) Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkinini, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler.

e) Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile Kanunun 122 nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124 üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaatlar.

f) Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler.”

<sup>1086</sup> “*Madde 9 – Özelge talepleri, mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince yapılır.”*

<sup>1087</sup> “*Madde 10 – (1) Özelge, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklardan talep edilir.*

(2) Diğer mükellef veya vergi sorumluları özelge talepleri için, ikametgâh veya kanuni merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklara; ikametgâhı veya kanuni merkezi bulunmayanlar ise Ankara, İstanbul ve İzmir Vergi Dairesi başkanlıklarından herhangi birine başvurur.

(3) Özelge talepleri, Başkanlığın internet sitesinde bir örneği yer alan Özelge Talep Formu kullanılmak suretiyle yapılır. Söz konusu form kullanılmaksızın yapılacak özelge talepleri kabul edilmez.”

<sup>1088</sup> Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için bakınız; Gamze Gümüşkaya, **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler**, Oniki Levha Yayıncılık, Eylül 2021.

<sup>1089</sup> Resmi Gazete, 01.08.2010, Sayı:27659.

gecikme faizi hesaplanmaz. 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 olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.” Bu noktada vergi hukukunda diğer kanunlarda daha sıkı olarak uygulanan “Kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesi daha esnek uygulanabilmektedir.<sup>1090</sup> VUK/369 yorumlandığında vergi yükümlülerinin belirsiz bir konu hakkında idare tarafından bir yönlendirme almaları üzerine hareket etmeleri halinde o konu hakkında verilen izahatta gelecekte değişiklik yapılması durumunda vergi yükümlüsüne vergi cezası kesilmesi ya da gecikme faizi uygulanması imkân dahilinde değildir.<sup>1091</sup>

Özelgeler, isminden de anlaşılacağı üzere vergi sistemi içerisinde vergi yükümlülerine özel olarak verilen bir hak olarak değerlendirilebilir. Kamu hukuku ilişkisinin en saf örneğini oluşturan vergi hukuku ilişkisinde görece daha zayıf olan devletin karşısındaki vergi yükümlüsünün korunması için yükümlülüklerinin yanında hakların da tanınması elzemdir. Bu durum ise özelgelerin çıkış noktasını oluşturmaktadır.<sup>1092</sup> Zira özelgeler, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasındaki bir iletişimi, diyalogu ifade etmektedir.<sup>1093</sup> Bu nedenle özelge uygulamasını iyi idare ilkelerini destekleyici bir düzenleme olarak ele almak yerinde olacaktır. Vergi yükümlülerinin karşılarında daha zayıf konumda buldukları devlet ile arasındaki iletişimi artırmayı ve geliştirmeyi hedefleyen, anlaşılmayan hususlarda yükümlüye bilgi verip yönlendiren bir idarenin varlığı iyi idare ilkelerine uyum açısından oldukça önem arz etmektedir. Uygulamada, söz konusu konu için verilmiş bir özelge bulunması ve vergi yükümlüsünün de bu özelgeye göre hareket etmesi durumunda gelecekte o işlemin vergilendirilmesinin gerektiği anlaşılabilir. Vergi yükümlüsüne cezalı vergi tarhiyatı yapılamaması<sup>1094</sup> önemli bir düzenlemedir. Zira vergi yükümlüsü bu noktada verilen özelge çerçevesinde hareket etmiş ve bir bakıma “kendisine söylenileni” yapmıştır. Vergi idaresinin yönlendirmesinden kaynaklı yaptığı/yapmadığı işlemler için cezalı bir vergi tarhiyatının doğmaması iyi bir idarenin sağlayabileceği bir durumdur. Bu durum vergilemede öngörülebilirlik ve belirlilik ilkesinin bir yansıması olarak düşünülebilir. O halde özelge uygulamasına bu noktadan bakıldığında iyi idarenin savunucuları arasında olduğunu söylemek doğru olacaktır.

Konuya eleştirel birkaç noktadan yaklaşılacak olunursa özelge uygulamasında vergi yükümlülerinin izahat taleplerine karşı ne kadar bir süre içerisinde cevap alacakları hususunun belirsiz

<sup>1090</sup> Çağlasın Yıldız, “Özelgelerin Hukuki Mahiyeti”, *Kesit Akademi Dergisi*, Sayı:23, 2020, s.326.

<sup>1091</sup> Emre, Güney, 2017, s.55.

<sup>1092</sup> Yıldız, 2020, s.326.

<sup>1093</sup> Winnie Chan, “The Right to Know in Tax Law”, *King’s College Law Review*, Vol:11, No:2, 2000, s.250-261.

<sup>1094</sup> Ahmet Bumin Doğrusöz, Özelgeler ve Yanıl(t)ma, *Dünya Gazetesi*, 27.02.2024; Emre, Güney, 2017, s.55.

olmasıdır.<sup>1095</sup> Bu konuda herhangi bir sürenin belirtilmemiş olması vergi yükümlülerini olumsuz etkileyebilmektedir. Gerek vergi idaresine gerek vergi yükümlüsüne uygun “*makul bir süre*” belirlenmesinin uygulamaya olumlu etkide bulunacağı düşünülmektedir. Süre konusuna ek olarak özelge uygulamasının kullanımının çokluğu<sup>1096</sup> vergi idaresini tahmin edilenden daha fazla meşgul etmektedir. Özelge verilecek konuların oldukça geniş olması, özelge ile alınması istenen izahat hizmetinin ücretsiz olarak sunulması, vergi idarelerinin üzerine düşen iş miktarını ve yoğunluğunu artırmaktadır. Bu nedenle özelgelere matbu cevaplar verilerek bilgi almak istenilen hususlara yeterince önem verilememektedir.<sup>1097</sup> Talep edilen özelge miktarının çok olması vergi yükümlüsü ve vergi idaresi için olumsuz neticeler yaratabilmektedir. Hali hazırda cevap verilmesi için bir sürenin bulunmaması açısından değerlendirildiğinde özelge miktarının fazlalığı belirsiz olan bu süreyi daha da uzatabilecektir. Yoğun talep karşısında hızla talepleri karşılamaya çalışan idare personelleri hatalı veya yetersiz cevaplar verebilmektedir. Bu durum da izahatın kalitesinin düşmesine yol açabilecektir. En nihayetinde olumsuzluklar vergi yükümlüsünün memnuniyetsizliğine sebep olabilecektir. İyi idarede bu durumların yaşanması ve oluşması istenmediğinden özelge konusunda vergi idaresinin görevini doğru yürütmesi, özelge verilebilecek alanların danışmanlık olarak kullanılmaması amacıyla biraz daha spesifikleştirilmesi, dijital otomasyon sistemlerin daha etkin kullanılması ile yaşanabilecek sorunların önüne geçilebilecektir.

#### **4. Tebliğ Taslaklarının Kamuoyuna ve Etkileşime Sunulması**

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi ve vergilendirme süreçlerindeki toplumsal katılımı desteklemek amacıyla, tebliğ taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunarak bir katılım mekanizması oluşturmuştur. GİB, vergi mevzuatında yapılacak veya yapılması planlanan değişiklikleri ve düzenlemeleri içeren taslak metinleri, kamuoyunun ve ilgili paydaşların değerlendirmesine sunarak şeffaf bir katılım süreci yürütmeyi hedeflemektedir. Bu uygulama, vergisel düzenlemelerin henüz yürürlüğe girmeden önce toplumun, meslek kuruluşlarının ve diğer ilgili tarafların geri bildirimde bulunabilmesine olanak tanımaktadır. Bu şekilde, vergi mevzuatının daha etkin, adil ve uygulanabilir hale getirilmesi amaçlanmakta, aynı zamanda vergi idaresinin hesap verebilirliği ve kamuoyuyla olan iletişimi güçlendirilmektedir. Bu süreç, vergi idaresinde katılımcılığı teşvik eden bir mekanizma olarak, modern

<sup>1095</sup> Hasan Aykın, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”, **TBB Dergisi**, Sayı:125, 2016, s.173; OECD'nin bu konu ile ilgili bir çalışması bulunmaktadır. İlgili çalışmada araştırma konu edilen ülkelerin üçte ikisinde idarelerin özelgeleri belli bir sürede cevaplama sorumluluklarının bulunduğu neticesi elde edilmiştir. Ayrıca bu sorumlulukları kanunlar ile belirlenmektedir. OECD, Tax Administrations 2015, OECD Publishing, Paris, 2015, s.290.

<sup>1096</sup> Her yıl Şubat ayı itibari ile yayımlanan GİB Faaliyet Raporları aracılığı ile takip edilebilmektedir. <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, Erişim Tarihi: 27.07.2024.

<sup>1097</sup> Aykın, 2016, s.155-165; Yıldız, 2020, s.327.

ve demokratik idare anlayışının bir yansımasıdır. Dolayısıyla iyi idare kavramına ve ilkelerine doğrudan hizmette bulunan bir uygulama olarak nitelendirilmesi yanlış olmayacaktır.

GİB, tebliğ taslağını internet sitesi üzerinden<sup>1098</sup> ve çeşitli kanallardan toplumun bilgisine sunmaktadır. Belirlenmiş olan bir süre içerisinde, vergi mevzuatı hakkında yapılması planlanan değişiklikler veya mevzuata yeni eklenecek olan düzenlemeler ile ilgili vergi yükümlülerinin, vergi uzmanlarının, ilgili alandaki akademisyenlerin ve diğer ilgili kişilerin fikir ve görüşlerinin toplanmaktadır. Tebliğ taslağına ilgili süre içerisinde gelen görüş ve öneriler değerlendirilmekte ve karara göre tebliğ metnine yansıtılmaktadır. Bu düzenleme ve fikir alışverişi sürecinden sonra tebliğ taslağına nihai hali Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmektedir.

GİB tarafından yürütülen tebliğ taslak uygulamasının iyi idare ilkelerine doğrudan hizmet ettiği noktalar bulunmaktadır. Hukuki belirlilik ilkesi çerçevesinde, vergi mevzuatında yapılması planlanan düzenlemeler ve değişiklikler hakkında vergi yükümlüleri ile diğer ilgili tarafların önceden bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Bu sayede yükümlüler, olası düzenlemelere hazırlıklı olabilir ve bu düzenlemelere uygun davranışlar geliştirebilirler. Bu durum, hukuki öngörülebilirliği ve idarenin işlem ve eylemlerinde şeffaflığı artırarak, yükümlülerin haklarının korunmasına<sup>1099</sup> katkı sunar.

Katılımcılık ilkesi doğrultusunda, tebliğ taslakları kamuoyunun görüşüne açılarak<sup>1100</sup> ilgili tarafların, yani mükelleflerin, meslek kuruluşlarının ve diğer paydaşların, düzenlemeler hakkında geri bildirimde bulunmasına olanak tanımaktadır.<sup>1101</sup> Bu geri bildirimler, idarenin tasarladığı düzenlemelerin daha uygulanabilir, adil ve ihtiyaçlara uygun hale getirilmesine yardımcı olmaktadır. Böylece, yükümlülerin vergisel süreçlere aktif katılımı sağlanmakta ve bu katılım, vergi politikalarının toplum nezdinde daha geniş bir kabul görmesine olanak tanımaktadır. Ayrıca, bu katılımcı süreç, vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki iletişimi güçlendirmekte, idarenin daha şeffaf, hesap verebilir ve demokratik bir yapıya kavuşmasını sağlamaktadır. Tebliğ taslaklarının kamuoyuna sunulması, vergi idaresinin yükümlüler nezdinde güvenilirliğini artırmakta ve idarenin “iyi” bir idare olarak algılanmasına katkı sunmaktadır. Böylelikle, GİB’in tebliğ taslak uygulaması, sadece mevzuatın geliştirilmesine değil, aynı zamanda iyi idare ilkelerinin hayata geçirilmesine<sup>1102</sup> de önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Bu bağlamda, uygulama, modern idare anlayışının bir gereği olarak, yükümlülerin vergi idaresine olan güvenini pekiştiren ve idarenin toplum nezdinde meşruiyetini artıran bir araç olarak değerlendirilmelidir.,

<sup>1098</sup> GİB internet sitesi üzerinden kamuoyu ile paylaşılan tebliğ taslaklarına yine GİB’in belirlediği süreler içerisinde görüş ve fikir sunulması hakkında inceleme için bakınız; <https://teknoloji.gib.gov.tr/taslaklar>. Erişim Tarihi: 10.08.2024.

<sup>1099</sup> Karakul, 2008, s.35.

<sup>1100</sup> Akyılmaz, 2003, s.2

<sup>1101</sup> Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.36.

<sup>1102</sup> Recommendation CM/Rec (2007)7 of the Committee of Ministers to Member States on Good Administration, [https://search.coe.int/cm/Pages/result\\_details.aspx?ObjectId=09000016805d5bb1](https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016805d5bb1). Erişim Tarihi: 10.08.2024.

## II. İYİ VERGİ İDARESİ İÇİN BİR GELECEK TASARIMI

### A. GENEL AÇIKLAMA

Vergi ve vergilendirme işlemlerinin temel amacı, kamu sektörünün faaliyetlerinin enflasyonist olmayan bir biçimde finanse edilebilmesi için yeterli geliri elde etmektir. Vergilendirmenin biçimleri kalkınma düzeyi, kamu hizmetlerinin artırılması ihtiyacı gibi çeşitli faktörlere bağlıdır. Dolayısıyla iyi bir vergi sistemi öngörülen gerekleri ve kamu harcamalarını finanse edebilmek için yeterli geliri üretmek zorundadır.<sup>1103</sup> Bu noktada önemli husus vergiler aracılığı ile yeterli geliri üretebilmek için işleyen ve istikrarlı olan vergi politikaların varlığı olduğu kadar vergi yükümlülerinin de bu politika ve düzenlemelere ne kadar katıldıklarıdır. Bir başka ifade ile vergi yükümlüleri, gerekli olan vergi gelirinın yaratılabilmesi için vergi sistemi içerisinde aktif olarak var olabilmeli ve bu varlıklarını daimî olarak sürdürebilmelidir.

Vergi yükümlülerinin sistem içerisine dahil edilmesi de vergi idaresinin yaklaşımı, politikaları ve düzenlemeleri ile doğrudan bir ilişki içerisindedir. Vergi kanunlarının yasa koyucular tarafından oluşturulması, vergi politikasının temelini teşkil etmektedir. Ancak, bu politikaların ne kadar iyi tasarlanmış olursa olsun, uygulamada etkin bir şekilde hayata geçirilemediği durumlarda, beklenen faydayı sağlama potansiyelleri ciddi ölçüde azalmaktadır. Dolayısıyla, iyi bir vergi politikasının başarısı, sadece yasal düzenlemelerin kalitesiyle değil, aynı zamanda bu düzenlemelerin idari yapılar tarafından ne ölçüde etkin ve adil bir şekilde uygulandığıyla da doğrudan ilişkilendirilmektedir. Bu bağlamda, vergi idaresinin kapasitesi ve uygulama süreçlerinin vergi politikasının pratik değerini belirleyen kritik unsurlar olarak öne çıkmaktadır. Vergi politikalarının teorik olarak ne kadar mükemmel olursa olsun, uygulamada yaşanan aksaklıklar ve yetersizlikler, bu politikaların toplum nezdinde benimsenmesini olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle, vergi idaresinin etkinliği, vergi politikalarının başarıya ulaşmasında hayati bir role sahiptir. Dolayısıyla her ne kadar vergi kanunları yasa koyucular tarafından şekillendirilse de dünyadaki en iyi vergi politikası dahi etkin bir şekilde uygulanmadığı takdirde çok az değer taşımaktadır.<sup>1104</sup>

İyi idare kavramı ve iyi idare ilkeleri tam da bu noktada, vergi idaresinin iyileştirilmesi ve vergi yükümlülerinin vergilendirme süreçlerine dahil edilmesi konusunda, gerekli boşluğu doldurmakta ve geleneksel idare anlayışından modern idare anlayışına doğru bir köprü görevi görmektedir. İyi idare, hukukun üstünlüğünün ve adalet ilkelerinin üzerine inşa edilen, kamu idaresinin hukuka bağlılığını ve idari usullerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla bir dizi hak, kural ve ilkeleri bünyesinde barındıran

<sup>1103</sup> Richard M. Bird, Eric M. Zolt, "Tax Policy in Emerging Countries", **Environment and Planning C: Government and Policy**, Cilt:26, Sayı:1, 2008, s.75.

<sup>1104</sup> Bird, Zolt, 2008, s.82.

çerçeve bir kavramdır.<sup>1105</sup> Hukukun üstünlüğü, demokratik yönetim ve iyi idare, modern devletin temel dayanakları arasında yer almaktadır.<sup>1106</sup> Modern devlet ile birlikte modern idare anlayışının da gelişmesi neticesinde kendisini gösterebilen iyi idare kavramı, vergi idaresinin vergi yükümlüsüne yaklaştırılmasında ve vergisel düzenlemelerin işbirliği içerisinde sonuçlandırılmasında kritik önem taşımaktadır. Modern idare anlayışına adaptasyonun hız kazandığı son zamanlarda<sup>1107</sup> vergi idaresinin de bu dinamiklere uyum sağlayarak etkin bir şekilde işlemesi büyük önem arz etmektedir.

## B. İYİ VERGİ İDARESİ İÇİN ANAHTAR REFORM ALANLARI

### 1. Dijitalleşme ve Teknolojik İnovasyon

İyi bir vergi idaresinin inşa edilebilmesinin ve geleceğe yönelik olarak bir projeksiyon oluşturabilmenin koşulu küresel dinamikleri, teknolojik gelişmeleri, toplumsal beklentileri ve hukuksal standartlar gibi pek çok unsuru göz önünde bulundurmaya gerektirmektedir. Geleceğe dair öngörü ve analizlerde bulunurken, muhtemelen ilk akla gelen kavram olan “teknoloji” ile başlamak son derece yerinde bir yaklaşım olacaktır. Bu bağlamda vergi idaresinin mevcut zamandaki teknolojik kullanımlarını ileriye taşıyarak dijitalleşmesi geleceğin en önemli adımlarından birisi olabilmektedir. Elektronik vergi uygulamalarının yanında, e-vergi sistemleri, yapay zekâ destekli denetim mekanizmaları idarenin etkinliğini ve tarafsızlığını artıracığından iyi idare ilkeleri çerçevesinde ilerlenmesi beklenen yolları oluşturmaktadır. Ayrıca yapay zekanın vergi yükümlüsünün davranışlarını analiz etmedeki becerileri kullanılarak vergi uyumsuzluğunun kökeni tespit edilip yükümlü odaklı hizmetler geliştirilebilir. Bu tip uygulamalar vergi idaresinin toplum üzerindeki etkinliğini artırırken uyumsuzluğa neden olan unsurlarında ortadan kalmasına katkı sağlayabilecektir.<sup>1108</sup>

Devletlerin yegâne amacı verginin tahsil edilme sürecini kolaylıkla ve etkin bir şekilde gerçekleştirmektir. Aksi durumunda vergi gelirlerinin kamusal gelirler içerisinde en önemli kalem olması nedeniyle sunulacak kamu hizmetlerini finanse edebilmek oldukça zor olacaktır. Bu nedenle vergilerin toplanması esnasında etkili bir sistemin işletilebilmesi pek çok maliyeti minimize edeceğinden önem arz etmektedir.<sup>1109</sup> Vergi sistemlerin ve süreçlerinde dijitalleşmenin sağlanabilmesi

<sup>1105</sup> Hofman, Mihaescu, 2013, s.84.

<sup>1106</sup> Karahanogulları, **Marxizm ve Hukuk: Diyalektik Hukuk Bilimi**, 2017, s.260; Briabant'ın dediği gibi “Kamu makamları istediklerini yapmalarına izin verildiğinde bile, her şeyi yapamazlar.” Sieur Lambert, “Braibant's Conclusions”, **L'Actualité juridique: Droit administratif**, 1971.

<sup>1107</sup> Dünyadaki vergi idaresi uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: OECD, *Tax Administration 2021: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies* OECD Publishing, 2021.

<sup>1108</sup> Ayrıntılı bilgi için bakınız; Richard M. Bird, Eric M. Zolt, “Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse”, **National Tax Journal**, Cilt:61, Sayı:4, 2007, ss.791-821.

<sup>1109</sup> Orçun Avcı, “Vergi Tahsilatında Yapay Zekanın Kullanımı ve Önemi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, Haziran 2021, s.51.

OECD tarafından da öne sürülmekte olup<sup>1110</sup> istenilen teknolojik seviyeyi yakalayabilmek, değişen dünyaya adapte olabilmek ve dijital araçlar aracılığı ile etkin bir şekilde vergilemenin gerçekleştirilmesini sağlamak açısından gereklidir.

Vergi idarelerinin ve sistemlerinin bir reçete ile hızlı bir şekilde dijitalleşmesi mümkün değildir. Ancak belirli başlı bazı hususların kabul edilmesi gerekmektedir. Dünya üzerindeki değişimler göz önünde bulundurulduğunda vergi idarelerinin ve sistemlerinin de dijitalleşmesi bir seçim meselesi değil bir zorunluluktur.<sup>1111</sup> Dolayısıyla iyi idarenin tesis edilmesi ve idarenin her alanında benimsenmesinin gerekliliklerinden birisini de haliyle yaşanan dijital dönüşüme uyum sağlamak, çağın gerisinde kalmamak ve etkin vergi sistemini sürdürebilmek için çaba sarf etmek oluşturmaktadır. Dijital vergileme süreci şeffaflık ve doğruluğun sağlanabilmesini hususunda önemli bir noktayı oluşturmaktadır. Ayrıca, vergi uyumunu sağlayabilme açısından teknoloji doğru şekilde kullanabilmek de zaruridir.<sup>1112</sup>

En nihayetinde iyi idareyi destekleyen bir gelişme olmasının yanı sıra vergileme ve vergi işlemlerinde dijitalleşme vergi idaresinde ilişkili olan herkes için (çalışan, yükümlü, sorumlu vb.) fayda sağlamaktadır.<sup>1113</sup> Güvenli, gerçek zamanlı vergi verilerine ulaşabilme, saydam ve şeffaf bir şekilde işlemlerini sürdürebilme gibi faydaları gerek vergi denetiminde gerek vergi tahsilatında gerekse de vergileme sürecinde hayati öneme sahiptir.

## 2. Katılımcılık

İyi idare kavramı, özellikle katılım ilkesi bağlamında ele alındığında, vergi yükümlülerinin vergi politikalarının oluşturulmasında, vergisel işlemlerdeki idari süreçlere dahil edilmesinde<sup>1114</sup> ve uyuşmazlıkların çözümüne yönelik süreçlerde daha aktif bir rol üstlenmesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu perspektif, demokratik bir vergi idaresi anlayışını güçlendirmekte ve yükümlü haklarının korunmasında önemli bir rol oynamaktadır. Vergi yükümlülerinin katılımının artırılması, sadece vergi politikalarının daha adil ve uygulanabilir olmasına katkı sağlamakla kalmamakta, aynı zamanda idarenin hesap verebilirliğini ve şeffaflığını da pekiştirmektedir. Bu süreçlerin yükümlüler tarafından yakından izlenebilir ve anlaşılabilir olması, idareye olan güveni artırır ve vergiye gönüllü uyumu teşvik etmektedir. Bu bağlamda, iyi idare ilkeleri çerçevesinde, katılım ilkesinin etkin bir şekilde

<sup>1110</sup> OECD, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Paris, 2020. [https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration\\_ca274cc5-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_ca274cc5-en.html), Erişim Tarihi: 06.11.2024.

<sup>1111</sup> Derya Yayman, “Vergi İdarelerinin Gelecek Senaryoları”, **Uluslararası Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırma Dergisi**, Cilt:8, Sayı:76, 2021, s.2783.

<sup>1112</sup> Avcı, 2021, s.53.

<sup>1113</sup> Yayman, 2021, s.2786.

<sup>1114</sup> “...idarenin tek taraflı işleyişini ve kamu gücüne dayanarak kamusal menfaatin içeriğini belirleme konusundaki içe kapalılığını ve hükümranlığını kırarak olan; bu vesileyle de bir yandan bireyleri idarenin işlemleri karşısında koruyacak; öte yandan, onları idari kararların alınması sürecine dâhil ederek, idare teknokrasisinden yönetimde demokrasiye doğru yol kat edilmesini sağlayacak olan, idari usul kanunlarında düzenlenen katılım kurumudur.” Hacımuratlar, 2011, s.144.

uygulanması, gelecekte vergi sisteminin meşruiyetini ve toplumsal kabulünü artıracak önemli bir adım olarak değerlendirilmelidir.

Katılımcı vergi ve vergilendirme anlayışının benimsendiği bir sistemde toplumdaki kişilerin vergilendirme süreçlerine katılımı öngörülmektedir. Kişilerin sürece yalnızca temsilcileri aracılığı ile değil doğrudan katılımını esas almaktadır.<sup>1115</sup> Vergi Konseyi aracılığı ile katılım, beyanname aracılığıyla katılım, bazı komisyonlar (takdir, izaha davet vb.) aracılığıyla katılımların gerçekleştirilmesi vergi işlemlerinin pek çok aşamasında vergi yükümlüsünü süreç içerisine dahil etmekte ve aktif bir rol vermektedir. Vergi sistemlerinde bu tip uygulamaların yürütülmesinin önemli olmakla birlikte esas olan sürdürülebilirliğinin ve etkinliğinin sağlanmasıdır.

Gerek dünyada gerek ülkemizde vergi yükümlülerinin daha önceki başlıklarda ifade edildiği gibi vergilendirme sürecine doğrudan veya dolaylı olarak pek çok dahil olma olanağı bulunmaktadır. Katılımcılığın artırılması ile ilgili bir gelecek projeksiyonu çizilmek istendiğinden belirli hususlarında bulunması önem arz etmektedir. Öncelikle gelişen teknolojiyi vergi sistemine en hızlı ve etkin şekilde adapte etmek elzemdir. On-line geri bildirim mekanizmalarının geliştirilmesi, mobil uygulamaların kullanılması gibi inovasyonlar vergi yükümlülerin süreçte rahat ve kolay bir şekilde yer alabilmelerini sağlamaktadır. Dijital entegrasyonlar, içerisinde aktif bir katılım bulundurma dahi bilgi alma ve vergisel süreçlerin izlenmesi açısından vergi yükümlülerinin haklarını kullanabilmesi için oldukça önemlidir. Öneri, şikâyet ve memnuniyetlerini iletebilecekleri bir geri bildirim sisteminin etkin şekilde işletebilmesi yükümlü ile idare arasındaki ilişkiyi kuvvetlendirecektir. Ayrıca vergi yükümlülerinin sorunlarını anlık olarak cevaplayan mobil uygulamalar ve chatbotlar da katılımı kolaylaştırıp çözümü hızlandıran uygulamalardır.

On-line sistemlerin yanında vergi yükümlülerinden, akademisyenlerden, sivil toplum temsilcilerinden oluşturulan danışma kurulları vergi politikaların oluşturulması sürecinde aktif bir şekilde rol alabilmektedir. Danışma kurulları, vergi yükümlüsünün vergi işlemleri içerisindeki bakış açısını, perspektifini yansıtarak vergi politikalarında kolaylık sağlayabilmektedir. Aynı zamanda vergi yükümlüleri temsilcilerinin katılabileceği periyodik şekilde çalıştaylar düzenlenmesi yükümlülerin vergi sistemi ile ilgili önerilerde bulunabilmesi açısından faydalıdır.

Vergi yükümlülerinin sürece katılabilmesindeki en önemli husus, kişilerin vergisel konulara dahil bilgi sahibi olmalarına<sup>1116</sup> bağlıdır. Nasıl bir yapı içerisinde bulunduğunu tam anlamı ile kavrayan bir vergi yükümlüsünün katılımı daha etkin ve doğru bir şekilde gerçekleşebilmektedir. Bu nedenle vergi

---

<sup>1115</sup> Ateş, 2010, s.627.

<sup>1116</sup> Özkan, 2004, s.30.



bilincinin geliştirilmesi açısından eğitim programları ve web seminerlerinin düzenlenmesi yükümlülüklerin daha iyi ve net şekilde anlaşılmasına ve yerine getirilmesine katkıda bulunacaktır.

### 3. Vergi Yükümlüsünün Haklarının Korunması ve Geliştirilmesi

Vergi yükümlüsünün kanunlar tarafından kendisine verilen haklarının korunması, gözetilmesi vergi sisteminin şeffaf, adil ve hesap verebilir nitelikte olabilmesini sağlayan temel unsurlar arasında yer almaktadır. İyi bir vergi yapısı ve vergi idaresinde, idare, vergi yükümlüsünün haklarını güvence altına alabildiği kadar vergi uyumunu güçlendirebilmektedir yaklaşımı hiç de yanlış bir iddia olmayacaktır.

Vergi yükümlüsünün haklarını kullanabilmesi, ihlal edildiği zamanlarda itirazda bulunabilmesi için haklarını bilebilir durumda olması gerekmektedir. Dolayısıyla vergi işlemlerinde vergi yükümlüsünün sahip olduğu hakların tümü bir bildirme/beyanname ile açıklığa kavuşturulmalıdır. Ülkemizde hali hazırda bir “Mükellef Hakları Bildirgesi” bulunmakla birlikte içeriği çok kapsamlı olmayan ve pek az maddeden oluşan bir niteliktedir.<sup>1117</sup> Ayrıca bu bildirme etkin bir şekilde vergi yükümlülerine duyurulamamıştır. Sağlam ve kapsamlı bir bildirme aracılığı ile vergi yükümlüleri haklarını bilebilecek ve hak ihlalleri karşısında nasıl hareket edebileceklerini anlayabileceklerdir.

Yaşanabilecek hak ihlallerine karşı vergi yükümlüsünü haklarını koruyabilmeleri için şikâyet ve itiraz mercileri ve yolları geliştirilmelidir. Vergi yükümlüsünün şikâyet ve itirazlarını sunabilecekleri bağımsız komisyonların oluşturulması hem vergi idaresi hem de yükümlü açısından oldukça faydalı olacaktır. Bu komisyonlar aracılığı ile yükümlülerin itiraz ve şikâyetleri bağımsız bir şekilde incelenecek ve yönlendirmeler yapılabilecektir. Yönlendirme yapabilen bir komisyonun varlığı vergi yükümlüsünün yanlış mercilere giderek haklarını savunmasının önüne geçebilen süre hususunda etkili olabilecektir. Dava, başvuru ve benzeri gibi sürelerin aşılmasında bu komisyonun yönlendirmesi ile sağlanabilecektir. Bu konuda önemli olan husus komisyonların hızlı ve sağlıklı bir şekilde geri bildirimde bulunabilir durumda olmasıdır. Bu noktada teknolojiye yardım alınarak uygulamalar, chatbotlar, görüntülü görüşme aracılığı ile iletişim gibi yöntemlerden yararlanılmalıdır.

Denetim ve inceleme süreçlerinde vergi yükümlülerinin haklarını etkin şekilde kullanabilmesi, denetimin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve mağduriyetlerin yaşanmaması açısından dikkat edilmesi gereken bir husustur. Genelde devlet özelde idare karşısında görece daha güçsüz bir durumda bulunan vergi yükümlülerinin bu durumu en çok hissettikleri aşama vergi denetimi süreçleridir. Denetim sürecinde bilgilendirmenin yeteri kadar ve zamanında yapılması, denetim boyunca ve neticesinde

<sup>1117</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi, <https://ivdb.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> Erişim Tarihi: 11.11.2024.

savunma haklarının korunması iyi vergi idaresinde bulunması gereken en önemli özelliklerin başında gelmektedir.

#### 4. İyi İdare İlkelerinin Tesisi

Vergi yükümlülerin haklarını etkin şekilde kullanılması, idarede şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması,<sup>1118</sup> vergi idaresinin “iyi geleceğinde” karar alma, verginin konulması ve toplanması süreçlerinin ve vergi aracılığı ile üretilen gelirlerin ne amaçlarla nasıl kullanıldığının toplum ile paylaşılmasının gerek vergi yükümlüleri gerek toplumun diğer kesimlerinde idareye duyulan güveni artırması beklenmektedir. Zira, ödediği verginin kendisine ne şekillerde dönüşünün olduğunu gözlemleyebilen bir vergi yükümlüsünün vergi uyumunun daha kolay ve kalıcı olacağını iddia etmek yanlış olmayacaktır. Tüm bunların sağlanabilmesi için iyi idarede, iyi idare ilkelerin etkin şekilde işletilmesi ve kullanılması ile gerçekleşecektir.<sup>1119</sup>

Şeffaflık, hesap verilebilirlik, yasallık, ölçülülük, belirlilik gibi iyi idareye hizmet eden ilkelerin idarenin idari işlemlerinin ve eylemlerinin vazgeçilmez bir parçası olası iyi vergi idaresinin oluşturulması ve sürdürülmesi için temel bir gerekliliktir. Bahsi geçen bu ilkeler, iyi bir vergi idaresinin temel yapı taşlarını oluşturmakta olup<sup>1120</sup> idare ve yükümlü arasında güveni sağlamakta ve iletişimi güçlendirmektedir.

Vergi süreçlerinde şeffaflığın sağlanması<sup>1121</sup> vergi yükümlülerin tüm süreci açıkça görebilmesini sağlamaktadır. İdarenin aldığı kararlar, uygulamak istediği politikalar ve denetim süreçlerinin şeffaf, eşitlikçi, yasal olması vergi yükümlülerine, ödevlerini yerine getirirken adil şekilde muamele gördüklerine dair farkındalık yaratmaktadır. İdare açısından hesap verilebilir davranış ve uygulamalar aynı şekilde vergi yükümlüsünün idareye karşı güvenini pekiştirmektedir. İyi idare ilkelerinin bu anlamda tesisi, adil bir yönetim algısının toplum nezdinde yerleşmesine ve vergiye uyumlu yükümlü oluşmasına katkıda bulunacaktır. Aksi halde, vergi yükümlülerinin vergi sistemini adil ve tutarlı bulmadıkları bir durumda, vergi idaresinin yükümlülerin kendi istekleriyle vergi ödevlerini yerine getirmesine olanak sağlamak oldukça zordur.<sup>1122</sup>

<sup>1118</sup> Özay, 2004, s.3; Akpınar, 2011, s.236.

<sup>1119</sup> Akylmaz, 2003, s.2; Odyakmaz, Güzel, 2017, s.16; Negrut, 2011, s.6.

<sup>1120</sup> Ülken, 1962, s.3-4; Aktan, 2015, s.58.

<sup>1121</sup> Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, s.25-26.

<sup>1122</sup> Bird, Zolt, 2008, s.84.

## 5. Etik ve Sorumlu İdare Anlayışı

Gerek vergi yükümlüsünün haklarının korunması gerek iyi idare ilkelerinin tesisi gerekse de iyi vergi idaresinin sağlanabilmesi için kaçınılmaz olan hususlardan birisi de idarenin etik kurallara uygun bir şekilde hareket edebilmesidir. Vergi idaresinin etik kurallar ve sorumluluklara uygun bir bilinç ile işlem ve eylemlerini sürdürmesi toplumun genel çıkarına hizmet etmesi ve kamu yararının sağlanması açısından önemlidir. Adalet ve tarafsızlık, dürüstlük ve güvenilirlik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik, vergi yükümlüsü haklarına saygı gibi konulara özen gösterilmesi idarenin etik ve sorumluluk bilinci içerisinde davrandığının göstergelerindedir.

İyi vergi idaresinde idarenin etik ve sorumlu bir anlayış içerisinde hareket etmesini, işlemlerini sürdürmesini sağlayabilmek için etik kuralları ve davranış ilkelerini içeren ilkeler tanımlanmalı ve açıkça bütün idare çalışanlarına duyurulmalıdır. Bahsi geçen bu etik kurallar vergi idaresi çalışanlarının dürüst, sorumlu ve tarafsız olarak işlem görmesini teşvik etmeli, ihlal durumlarında uygulanacak olan yaptırımlar belirlenmelidir. Bu şekilde tarafsız, kamu yararı güden, demokratik devlete uygun, adalet ve eşitliği gözeten, liyakatli bir idare anlayışının bulunduğu etik yönetim gerçekleştirilmiş olunacaktır.<sup>1123</sup>

Genelde idare özelde vergi idaresi çalışanları için düzenli bir şekilde etik eğitim programları düzenlenmeli ve çalışanların bu eğitimlere katılımı desteklenmelidir. Ayrıca davranış kurallarına riayet edip etmediklerinin belirlenebilmesi için bağımsız etik denetim mekanizmaları oluşturulmalı ve etik komisyonları aracılığıyla denetim gerçekleştirilmelidir. Bu şekilde idarenin hesap verilebilirliği ve şeffaflığının artırılması yönünde bir destek de sağlanabilmektedir.

## 6. İdari İşgücünün Kalitesi

İdare işlemlerini yürüten, idari kurallara riayet eden ve işlem ve eylemleri gerçekleştiren idarecilerdir. Vergi idaresinde de bu durum tıpkı bu şekilde geçerlidir. Başka bir ifade ile vergisel süreçleri yöneten, vergilendirme aşamalarını düzenleyen ve vergi denetimini gerçekleştiren yine vergi idarecileridir. Dolayısıyla vergi idaresinin iyileştirilmesi, vergi idaresindeki görevi ve sorumluluğu bulunan idare tarafının nitelikleri ile doğrudan ilişkilendirilmektedir. Bir başka ifade ile etkin vergi idaresi nitelikli vergi idarecilerini ve vergi memurlarını gerektirmektedir.<sup>1124</sup> Vergi idaresi çalışanlarının sürekli eğitimi, mesleki gelişmelerinin desteklenmesi ve etik anlayışlarının artırılması, idarenin etkinliği ve yükümlüler ile olan iletişimi açısından büyük önem taşımaktadır. Nihayetinde vergi idaresinin etkin

<sup>1123</sup> Koçak, Yüksel, 2010, s.74-76.

<sup>1124</sup> "...Vergi idaresine yönelik modern yaklaşım, vergi mükellefini yakalanması gereken bir hırsız olarak değil, hizmet edilmesi gereken bir müşteri (her ne kadar istekli olmasa da) olarak görmeye dayanmaktadır. "Bird, Zolt, 2008, s.82.

bir şekilde işleyebilmesi ve güvenilirliğinin sağlanması, sahip olduğu insan kaynağının kalitesine ve niteliğine sıkı sıkıya bağlıdır.

Vergi idaresi iş gücü kalitesinin artırılması ve niteliğinin geliştirilmesi için vergi idaresinde görev yapmakta bulunan personellerin güncel mevzuata, vergi yükümlülerinin sahip olduğu haklara ve sürekli gelişme kaydeden teknolojik gelişmelere hâkim olması gerekmektedir. Bu gayenin gerçekleştirilmesi güncellenen mevzuatlara uygun olarak sürekli bir eğitim program zincirlerinin oluşturulmasına bağlıdır. Bu şekilde personeller değişen yasal düzenlemelere ve gelişmelere adapte olabilecek ve uyum sağlayabileceklerdir. Vergi, uzmanlık gerektiren karmaşık bir konu olması nedeniyle hukuk, muhasebe, denetim gibi alanlarda personelin bilgisinin ve becerisinin artırılması zaruri bir ihtiyaçtır.

Vergi idaresi personellerinin motivasyonunun ve performansının artırılması için değerlendirme ve ödüllendirme sistemleri ile etkili bir işleyiş sağlanabilecektir. Objektif kriterlere göre performans değerlendirmeleri, kariyer yollarının oluşturulup terfi imkanlarının sağlanması, başarı ödüllendirme programları gibi düzenlemeler ile çalışan kalitesi sürekli yüksek tutulabilecek ve iş bilinçleri artırılacaktır.

Personel niteliğini artırma bakımından vergi yükümlülerinden de görüş alınabilir. Bu şekilde hem vergi yükümlüsü bu süreçte katılarak dahil olabilecek hem de vergi idaresi personellerinin etik kurallar çerçevesinde hareket etmesi tamamen olmasa da garanti edilebilecektir. Vergi yükümlüsü odaklı bir yaklaşım olarak, vergi yükümlüsü memnuniyeti odaklı geri bildirimler dikkate alınarak personellerin performansları değerlendirildiğinde iki taraflı olarak da iyi vergi idaresine hizmet edecek olan bir uygulama sağlanabilecektir. Doğası gereği sürekli iletişim halinde olan bu iki grubun bu şekilde bir uygulama ile birbirlerine bağlı olması daha etkin bir iletişimin sağlanmasına da tesir edebilecektir.

## 7. Küresel Sisteme Adaptasyon

Modern zamanda vergi politikalarının değişen zamana ve ihtiyaca göre şekillenmesini sağlayacak dinamik bir yapıya sahip olmaları beklenmektedir. Bu bağlamda, vergi politikalarının ve düzenlemelerinin esneklik ve yenilikçi yaklaşımı sürdürülebilir ve adil bir vergi sisteminin oluşturulmasına zemin hazırlamaktadır. Zira esnek vergi politikaları toplum ve ekonomi kaynaklı değişimlere hızlıca adapte olabilme imkanı sağlarken, yenilikçi yaklaşımlar ise vergi tabanının genişletilmesi ve vergi gelirlerinin artırılması hususunda önemli fırsatlar sunmaktadır.<sup>1125</sup> Dolayısıyla vergi politikalarının gelenekselleşmesinden ziyade, zamana direnç göstermeyip aksine proaktif bir şekilde değişime cevap verebilmesi, yalnızca kısa vadeli çözümler üretmekle kalmayıp aynı zamanda

<sup>1125</sup> GİB, 2023 Yılı Faaliyet Raporu, 2023, s.9.

uzun vade de verginin etkinliğini koruması açısından stratejik bir öneme sahip olacaktır. Bu tip bir yaklaşım iyi idare ilkelerini sağlamada ve vergi yükümlüleri ile ilişkilerde kilit rol oynamaktadır.

İyi bir vergi idaresi, vergi yükümlüsünün ihtiyaçlarına hızlıca cevap veren çözümler üreten bir niteliğe haiz olmasını gerekli kılmaktadır. Bu durum internet aracılığı ile e-iletişimin gerçekleştirilmesinin yanında mobil uygulama, çevrimiçi yardım masaları ve çeşitli platformlar ile iletişimi destekleyen bir vergi yükümlüsü hizmeti sayesinde gerçekleştirilebilir. İdare, bu tutumu ile vergi yükümlüsünün ihtiyaçlarına hızlı bir şekilde yanıt verip çözüm üreterek kendisine olan güveni artıracaktır.<sup>1126</sup>

Gelecekteki iyi bir vergi idaresi mevcut sorunları çözdükten ve değişmez kemik ilkelerine eriştikten sonra sosyal sorumluluk ve çevresel sürdürülebilirlik alanlarında da topluma katkı sağlayacak düzeye gelmelidir. Vergi gelirleri ile sosyal sorumluluk projelerine fon sağlanırken toplumsal refahın koruyarak sosyal devlet anlayışını da gerçekleştirebilmektedir. Ayrıca çevresel sürdürülebilirliği destekleyen yeni vergi tiplerinden olan yeşil vergiler (karbon vergisi vb.) aracılığı ile çevre dostu projelere muafiyet ve istisnalar sağlanarak bu alana destek sağlayabilmektedir.

---

<sup>1126</sup> Haryani, 2015, ss.70-76; Maisiba, Atambo, 2016, ss.815-827; Cotton, Dark, 2017, s.3-4.

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Modern devlet anlayışı, geleneksel devlet yapısını tümüyle değiştirmiş ve devletin üzerine düşen görev, yetki ve sorumluluklarını yeniden şekillendirmiştir. Gelişen ve değişen bu düzen toplumda keskin bir biçimde var olan yöneten ve yönetilen çizgisini yumuşatmış, devlet ve toplum arasındaki dengeyi yönetilenler lehine yapılandırmıştır. Geleneksel devlet anlayışında mutlak iktidar, yöneten kişinin veya grubun elinde toplanırken, modern devlet anlayışında iktidarın sınırlandırılması ve denetlenmesi esas alınmaktadır. Devlet karşısında öteden beri daha zayıf ve daha güçsüz olan toplum ve kişiler, modern devlet anlayışının yerleşmesi ile bir miktar güç kazanmış ve bazı hak ve özgürlüklerden bahsedebilir hale gelmişlerdir. Modern devlet anlayışı ile birlikte bu hak ve özgürlüklerin tanınması koruyucu hukuki mekanizmaların gelişimine temel oluşturmuştur. Dolayısıyla modern devlet yalnızca devlet anlayışının değişmesini sağlamak ile kalmamış aynı zamanda kişi haklarını da güçlendiren bir yapıyı da beraberinde getirmiştir. Bilhassa, insan hakları, adalet, sosyal eşitlik, iyi idare gibi kavramlar modern devletin temel taşları haline gelmiştir.

İyi idare, modern devletin temellerinin atılmasından çok zaman sonra ortaya çıkıp kavramsallaştırılmış olsa da köklerini modern devletin temellerinde bulmaktadır. Eşitlik, yasallık, hesap verilebilirlik, şeffaflık, ölçülülük, katılımcılık gibi ilkeler iyi idareyi var eden, devlet ve iktidarı sınırlandıran ve onlara bazı görev ve sorumluluklar yükleyen ilkeler niteliğindedir. Bu ilkelerin etkin bir şekilde uygulanması, varlıklarını sürdürmeleri o devletin modern bir anlayışa sahip olduğunun en önemli göstergelerindedir. Modern devlet ve buna bağlı olarak inşa edilen iyi idare anlayışında devlet ve idare yapısı, kişileri yalnızca yönetenlerin idare ettiği bir kitle olarak görmemekte ve karar alma süreçlerine onları da dahil etmekte olup haklarını koruyucu tedbirlerin hukuksal zeminde yer almasını sağlayan bir niteliğe sahiptir. İyi idare, bu anlayışın kilit ve spesifik bir noktasını oluşturmaktadır. Hak ve özgürlüklerin korunmasının hukuksal zemine dayandırılması ve yapılacak olan sınırlandırmaların hukuki bir temel esas alınarak yapılması gerek modern devletin gerek iyi idarenin anahtar noktasını hukuk devletinin oluşturduğunun göstergesidir. Hukuk devleti, lafzının söylediğinin karşılığını oluşturmaktadır. Başka bir ifade ile devletin hukuk ile idare edilmesinin en kısa tanımlamasıdır. Tarihi süreç içerisinde genellikle kural ve ilke ile sınırlanmayan iktidarlar, modern devlet anlayışıyla birlikte hukukun çizdiği çerçeveye tabi olmaya başlamışlardır.

Modern devlet temelinde ve hukuk devleti anlayışının gölgesinde iyi idare de dayanaklarını bulmakta ve devlet yönetim biçimleri arasında yavaş yavaş parlamaya başlamaktadır. İyi idare, ismindende açıkça anlaşılacağı üzere devletin “iyi” bir şekilde yönetilmesi anlamına gelmektedir. Kötü idareye neden olabilecek uygulama ve düzenlemelerin bulunmadığı, gerek yöneten gerek yönetilen tarafının eşitlik, şeffaflık, yasallık, katılımcılık gibi ilkelere uygun olarak hareket edebilecekleri bir

yönetim anlayışını ifade etmektedir. Kötü idare, önyargı, ihmal, dikkatsizlik, gecikme, beceriksizlik, keyfilik, sapkınlık, ahlaksızlık içeren bir idare ve yönetim anlayışıdır. Kötü idare yöntemleri her ne kadar istenilen ve arzu edilen bir idare biçimi olmasa da hukuka uygun olarak kötü bir idarenin gerçekleştirilmesi de mümkündür. Başka bir ifade ile her kötü idare hukuka aykırılıkların bulunduğu bir yönetim biçimini ifade etmemektedir. Bu durumda yalnızca hukuka uygunluğun sağlanması iyi idarenin var olabilmesinin yeterli sebebi değildir. İyi idare, hukuka uygunluğun yanında tüm bu kötü yönetim uygulamalarının karşısında olan, idarenin eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve katılımcılık gibi ilkeler ile yönetmesini amaçlayan bir idare anlayışını oluşturmaktadır.

Modern devlet, hukuk devleti, demokrasi gibi kavramlar genellikle devletin yapısı, işleyişi, otoritenin sınırlandırılması bağlamında olup yönetici tarafı ile ilişkilendirilen kavramlar arasındadır. Bu kavramlar temelinde devleti, hukuk aracılığı ile sınırlama, kişilerin hak ve özgürlüklerini güvence altına alma ve kamu otoritesinin kişilere karşı kötü bir şekilde kullanılmasını önleme amacını taşımaktadır. Ancak iyi idare, devletin sadece kendisini düzenleyen bir yapı değil aynı zamanda kişilerin günlük yaşamlarını da doğrudan etkileyen ve haklarını koruyan bir anlayış ile hareket etmesi gerekliliğini savunmaktadır. Bu nedenle iyi idare, daha çok toplum tarafı ile ilişkilendirilmekte ve kişilerin devletten beklentilerini esas alan bir yönetim anlayışını savunmaktadır.

Uluslararası alanda “iyi”, “uygun” veya “sağlam” idare kavramlarına Avrupa Birliği mahkemelerinin idari konularda verdikleri ilk kararlardan itibaren atıfta bulunmaktadır. Bu durum pek çok nedene dayandırılabilir. Zira, idare diğer hukuk dallarına nazaran kişilerin hayatına yoğun müdahalede bulunan ve günlük hayatta sık sık idari kurallar ile karşılaştıkları bir alanı oluşturmaktadır. Bu nedenle idarenin karar ve hareketleri toplumu doğrudan etkilemekte ve neticeleri hızlı bir şekilde kendisini göstermektedir. Zira idare, eğitim, sağlık, güvenlik ve kamu hizmetlerine kadar pek çok alandaki ihtiyaçları düzenleyen, denetleyen ve karşılayan bir yapıya sahip olduğundan aldığı kararlar ve gerçekleştirdiği eylemlerin sonuçları kişiler üzerinde doğrudan kendisini hissettirmektedir. Bu nedenle iyi idare için, idarenin karar ve uygulamalarının sadece hukuka uygun olması yeterli olmamakta aynı zamanda bu karar ve uygulamaların adil, şeffaf, hesap verebilir, ölçülü, katılımcı bir şekilde hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Modern devlet anlayışının sürdürülmesi, devlet faaliyetlerinin aksamaması ve bunun neticesinde iyi bir idarenin de var olabilmesi için devlet giderlerinin bir şekilde finanse edilebilir olması gerekmektedir. Vergiler, devletlerin varlıklarını sürdürebilmesi, kamu hizmetlerinin sağlanabilmesi için hemen hemen her ülkedeki en temel finansman kaynağını oluşturmaktadır. Aynı zamanda modern devletlerin üzerinde geleneksel devletlere nazaran toplumdaki kişilere karşı daha çok ödev ve sorumluluk bulunduğundan, bu yükümlülüklerin yerine getirilebilmesi de doğal olarak vergilerin devamlılığı ve etkinliği ile doğrudan ilişkilidir. Vergiler, toplumun devlet ile bağımlı somutlaştırılan bir

araç olarak, toplumsal sözleşmenin ekonomik tarafını oluşturmaktadır. Bu nedenle vergilerin toplanılması ve yürütülmesi süreci, bir başka ifade ile vergilendirme süreci, devlet ile kişiler arasındaki hak ve yükümlülüklerin en görünür hale geldiği alanlardan birisidir. Bu bağlamda iyi idare anlayışının vergi hukukuna ve vergisel süreçlere uyarlanması büyük önem taşımaktadır. Zira vergiler, her ne kadar modern devletin vazgeçilmez bir gereği olsa da kişiler tarafından kaynaklanan mecburiyeti ve mülkiyet haklarına doğrudan müdahale etmesi nedeniyle algısı her zaman negatif olmaktadır. Bu negatifliğin biraz da olsa yumuşatılması, devletin karşısında kendisini daha güçlü görebilmesi vergi yükümlülükleri için önem arz etmektedir. İyi idarenin vergi hukuku alanındaki etkinliğinin ve uygulanabilirliğinin sağlanması tüm bu açılardan kritik bir öneme sahiptir. Dolayısıyla devletin vergi sürecini yürüten vergi idarelerinin her aşamasında etkin bir şekilde iyi bir idarenin var olması ve işletilmesi gerekliliği su götürmez bir gerçektir. Aksi halde toplum ile devlet arasındaki güven bağının oluşmasında etkin bir rolde bulunan idare, kişilerin gözünde meşruiyetini kaybetme riskiyle karşı karşıya kalabilecektir.

Vergi idaresi, toplum nezdinde devletin görünen yüzünü oluşturmaktadır. Vergiyi toplayan, vergisel süreçleri yöneten, vergi yükümlülükleri ile karşı karşıya gelen, bazı durumlarda anlaşmazlığa hatta uyuşmazlığa düşen ve yargı yolunda vergi yükümlüsünün karşısında olan hep vergi idareleridir. Bu sebeple iyi idare anlayışında vergi idaresinin adil, tarafsız, eşitlikçi, katılımcı bir yapıya sahip olması beklenmektedir. En azından iyi idareyi esas alan bir devlet yapısında, vergi idaresinin de bu kriterlere uygun olması doğaldır. Bu niteliklerin vergi idaresi içerisinde bulunmaması toplum ile devlet arasında bir yabancılaşmaya neden olarak birbirlerinden uzaklaşmasına sebebiyet verebilir. Hukuka uygun, adil, eşitlikçi ve katılımcı bir vergi idaresinin varlığı yalnızca mali anlamda vergi gelirlerini artırmakla kalmaz aynı zamanda devlet ile toplum arasındaki ilişkiyi de güçlendirerek iyi idarenin kök salmasını kolaylaştırmaktadır.

Peki vergi idaresi, iyi idare anlayışına uyumlu bir şekilde nasıl olabilir? Cevap oldukça basit gibi görünmektedir. Hukuka uygun, eşitlikçi, adil, şeffaf, katılımcı bir vergi idaresi sayesinde tüm bu istenilenler ve iyi idareye uygunluk sağlanabilmektedir. Ancak tüm bunlar düşünüldüğünde oldukça kolay, uygulanabilir ve anlaşılır gelmekle birlikte, dünya genelindeki deneyimler göz önünde bulundurulduğunda durum hiç de öyle olmamaktadır. Bir vergi sistemini uygulayabilmek ülkedeki en basit ve durağan bir görev olarak gözüke de pek çok kritik noktası bulunmaktadır. Bu görev ciddiyet ve tutarlılık ile ele alınmadığı takdirde en iyi şekilde tasarlanmış bir vergi sistemi bile iyi sonuçlar edememekte ve vergi gelirinin yaratılmasında başarısız olabilmektedir. Vergi yükümlülerinin vergi sistemini adil ve tutarlı bulmadıkları bir durumda, vergi idaresinin yükümlülerin kendi istekleriyle vergi ödevlerini yerine getirmesine olanak sağlamak oldukça zordur. Bu nedenle bir ülke özelinde gelecek için iyi bir vergi sistemi arzu ediliyor ise iyi idare kavramının idarenin her alanına sinmesi,



benimsenmesi ve etkin şekilde uygulanması gerekmektedir. Tüm bunlar iyi idareye hizmet eden ilkelerin kullanımı ile gerçekleştirilebilecektir.

İyi idare ilkelerinin vergi idaresindeki görünümleri tek tek ele alındığında eşitlik ilkesinden başlamak yerinde olacaktır. Eşitlik ilkesi, genelde devletin özelde idarenin kişiler arasında herhangi bir ayrımcılık yapmadan, hukuk karşısında herkesin eşit haklara ve ödevlere sahip olmasını ifade etmektedir. Bu ilke modern devletin ve iyi idarenin temel yapı taşlarından birisini teşkil etmektedir. Vergi hukuku alanında eşitlik ilkesi, vergi yükümlülerinin mali gücüne göre vergi ödemelerini gerçekleştirdiği bir sistemin var olmasını ve yükümlüler arasında adaletsizlik yaratacak uygulamalardan kaçınılmasını ifade etmektedir. İyi vergi idaresi, tüm vergi yükümlülerin hak ve yükümlülüklerini adil bir şekilde düzenleyerek uyguladığı bir yapıyı temsil etmektedir. Gerek vergilendirme süreci içerisinde gerek vergi denetiminde gerekse de vergi politikalarında eşitliğin gözetilmesi adaletin sağlanması, vergi uyumunun gerçekleşmesi ve yükümlü-idare ilişkisi açısından açıktır.

Yasallık ilkesi, modern devlet ile kendisini daha etkin bir şekilde hissettiren bir ilke olmakla birlikte devletin tüm faaliyetlerinin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi hukukunda yasallık ilkesi, vergi gibi hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale eden bir aracın ancak yasalar aracılığı ile düzenlenmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması zaruriyetini ifade etmektedir. Yasallık ilkesi, vergi yükümlülerini keyfi uygulamalar karşısında korumakta ve devletin sahip olduğu vergilendirme gücünü yasal sınırlar içerisinde kullanabilmesini sağlamaktadır. İyi bir vergi idaresinde yasallık ilkesi etkin şekilde kullanıldığı takdirde hukuki öngörülebilirlikten söz edilebilmekte ve idarenin toplumsal meşruiyetini de güçlendirmektedir.

Tarafsızlık ilkesi, kamu gücünün kararlarında ve eylemlerinde ayrımcılık veya kayırma yapmadan adil bir yönetim anlayışı ile hareket etmesini esas almaktadır. Vergi hukukunda tarafsızlık ilkesi vergi yükümlülerinin objektif bir şekilde vergilendirme sürecine tabi tutulmasını sağlamaktadır. Özellikle denetim ve inceleme süreçlerinde tarafsızlık ilkesinin etkin çalışmasını sağlayan mekanizmaların oluşturulması vergi yükümlülerini arasında adaletsiz uygulamaların önlenmesinde oldukça etkili olacaktır. İyi vergi idaresinde tarafsızlık ilkesi vergi yükümlülerinin vergi idaresine karşı duydukları güveni pekiştirmeye de yardımcı olmaktadır.

Şeffaflık ilkesi, kamu idaresinin faaliyet ve eylemlerinin açık, anlaşılabilir bir şekilde yürütülmesini esas alan aynı zamanda iyi idarenin de gerçekleşmesini sağlayan bir ilkedir. Şeffaflık ilkesi sayesinde kişiler kamu otoritesinin yönetimi ve işleyişi hakkında bilgi sahibi olabilmekte ve idari süreçlerin takibini yapabilmektedir. Kamu idaresinin keyfi ve hukuka aykırı uygulamalarının da engellenmesi yine şeffaflık ilkesi sayesinde mümkün olabilmektedir. Vergi hukukunda şeffaflık ilkesi, vergilendirme süreçlerinin açık, anlaşılır ve öngörülebilir şekilde olmasını sağlamaktadır. İyi bir vergi

idaresi şeffaflık ilkesini esas alarak vergi yükümlülerinin vergisel süreçleri anlamalarına ve yükümlülüklerinin belirlenmesine yardımcı olabilmektedir. Bu durum vergi yükümlüleri açısından haklarını bilmelerini sağladığı gibi vergi idaresi açısından da yükümlü haklarını koruyan ve gözetilen bir uygulama niteliğindedir.

Ölçülülük ilkesi, kamu idaresinin karar ve hareketlerinde kullandığı araç ve uygulamaların, ulaşılmak istenilen amaç ile uyumlu ve orantılı olmasını hedef almaktadır. Kişilerin hak ve özgürlükleri ile içli dışlı bir şekilde olan idare anlayışında ölçülülük ilkesi adeta bir koruma kalkanı oluşturmaktadır. Vergi hukukunda ve idaresinde ölçülülük ilkesi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisini icra ederken vergi yükümlüsünün haklarının gözetmesini sağlamaktadır. Vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması, vergi denetim ve inceleme süreçlerinde orantılı müdahalede bulunulması, vergi cezası kesilmesini gerektiren durumlarda cezaların yapılan hata veya suçlar ile dengeli olabilmesi iyi bir vergi idaresinin gerekleri arasında sayılmaktadır.

Vergi yükümlüleri eşit, yasal, şeffaf ve hukuka uygun bir idareye ulaşabilse de en hassas konulardan bir tanesi haklarındaki süreçlere katılımlarının sağlanabildiği, vergi süreçlerinde daha aktif olarak yer alabildiği, fikir ve görüşlerini gerek idareye gerek devlete karşı rahatlıkla ifade edebildiği bir yapının oluşturulması gerekliliğidir. Başka bir ifade ile iyi idare ilkelerinden katılımcılık ilkesinin etkin bir şekilde işletilmesi vergi yükümlüleri açısından büyük önem arz etmektedir. Vergi hukukunda ve vergi idaresinde katılımcılık ilkesi vergi ile ilgili olan tüm süreçlerde ana karakter olan vergi yükümlüsünü odak noktada tutmayı amaçlamaktadır. Bu sayede vergi yükümlüsü hakkında yürütülen tüm idari ve vergisel işlemlere dahil olabilmekte ve aktif bir rol alabilmektedir. İyi vergi idaresi, vergi yükümlüsünü anlayan, yerine göre onun ihtiyaç ve beklentilerine göre hareket eden ve gerçekleştirdiği süreçlere etkili bir vergilendirmenin sağlanabilmesi için yükümlüyü göz ardı etmeyen bir yapıda olmalıdır.

Çalışmanın esas konusu, iyi idare kavramı ve ilkeleri ile vergi ve vergilendirme sürecine vergi yükümlüsünün katılımının mevcut düzenlemeler ile nasıl sağlandığı ve nasıl sağlanacağıdır. Ulusal mevzuatta ve uygulamalarda vergi yükümlüleri vergilendirmenin temelini oluşturan beyan esası aracılığıyla, vergilendirme süreci içerisinde kurulan komisyonlar (takdir, uzlaşma, izaha davet vb.) aracılığıyla, vergi denetiminde sahip oldukları haklar aracılığıyla, uyuşmazlık ve anlaşmazlık yaşanması durumunda yargı yolundaki imkanları ile sürece dahil olabilmektedir. Ayrıca gelişen teknoloji sayesinde pek çok işlemin internet ve mobil uygulamalar üzerinden de gerçekleştirilmesi ile süreçleri daha hızlı ve yakından takip edebilmeleri mevcut idarenin “iyi”liğini gösteren düzenlemelerden sayılabilmektedir. Peki bu süreç daha nasıl iyileştirilebilir ve geliştirilebilir? Vergi yükümlüsünün iyi bir vergi idaresi yapısında sahip olması gereken temel hak olan katılım hakkı nasıl daha etkin bir şekilde

kullanılabilecektir? Çalışmanın son bölümü genel itibari ile bu soru ve sorunlar üzerine yoğunlaşmış ve öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Türk vergi sistemindeki pek çok hukuksal düzenleme teorik açıdan incelendiğinde iyi idare ile ilgili pek çok olumlu gelişmeyi içerisinde barındırmaktadır. Doğrudan düzenlenen “iyi idare yasası” gibi bir yasa olmasa da bir çok kanunun amaç ve gerekçelerinin ya da düzenleniş biçimlerinin iyi idareye hizmet eder nitelikte olduğu söylenebilmektedir. En önemlisi, Türk vergi sisteminin esasını oluşturan beyan usulü doğrudan vergi sistemine vergi yükümlüsünün katılımını sağlayarak vergisel süreçlere onu aktif bir şekilde dahil etmeyi amaçlamaktadır. Beyan usulü, bir yükümlünün vergi ile ilgili durumlarını, bilgilerini ve sürecini kendisinden daha iyi bir başka kişinin bilemeyeceği gerçeğini benimsemektedir. Bu nedenle, vergilemede beyan esasını gerçek vergi ödeme gücünü en iyi şekilde ortaya çıkaran ve vergi adaletini sağlamaya en çok destek olan vergileme yöntemi olarak ifade edilmektedir. Beyan esasını, teorik olarak, vergilendirme sürecinde adaletin sağlanmasını amaçlayan ve doğru bir şekilde uygulandığında bu adaleti gerçekleştirebilecek bir yöntemdir. Bu sistemde, bir idari işlem olan tarh işleminin temeli, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi yükümlüsü tarafından oluşturulmaktadır. Dolayısıyla vergi yükümlüsü, vergilendirme sürecinin ilk idari işlemi olan tarh işlemine doğrudan katılmakta, hatta bu işlemi mümkün kılan unsurları bizzat idareye sunmaktadır. Vergi yükümlüsünün sunduğu bu bilgiler, ödenmesi gereken vergi tutarını somutlaştırmakta ve tarh işleminin tamamlanmasını sağlamaktadır. Görüldüğü üzere bu sistem, vergi yükümlüsünü sürecin en başında dahil ederek işlemlerini onun verdiği beyanata göre sürdürmektedir.

Vergi hukuku, diğer hukuk dallarına kıyasla, teknik bilgi gerekliliğinin daha fazla olduğu ve uyuşmazlıkların sıklıkla yaşandığı bir alan olarak öne çıkmaktadır. Bu durum, vergi uygulamalarının karmaşıklığı ve uzmanlık gerektiren bir yapıya sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda, vergi kanunlarında çeşitli anlaşmazlıkların çözümüne yönelik olarak komisyonların oluşturulması öngörülmüştür. Bu komisyonlardan en önemlileri takdir komisyonları, uzlaşma komisyonları, izaha davet komisyonlarıdır. Bahsi geçen komisyonların çeşitli görev alanları ve yetkileri olmakla birlikte hepsinin odak noktası vergilendirme sürecinin daha sağlıklı, etkin ve hızlı bir şekilde tamamlanmasını sağlayarak vergileri hazineye bir an evvel intikal ettirmektir. Takdir komisyonları vergi yükümlülerinin bazen ihmal bazen bilgisizlik gibi durumlarında matrah takdiri yapmaları ile vergiyi somutlaştırırken uzlaşma ve izaha davet komisyonları iki taraf arasındaki anlaşmazlıkları yargı yoluna taşınmadan sonuca bağlamayı amaçlamaktadır. En nihayetinde bu komisyonların çeşitli kısımlarında vergi yükümlüleri de sürece dahil edilerek daha aktif ve katılımcı bir vergi sisteminin oluşturulması hedeflenmektedir. Aynı zamanda vergi sisteminde komisyonların varlığı vergisel süreçlerin daha sağlıklı ve iyi idareye uygun bir şekilde işlemesine de destek olmaktadır.

Vergi hukukunun bu kadar sık anlaşmazlık ve uyuşmazlık yaşanan alan olması genellikle vergi denetim süreçleri içerisinde ortaya çıkmaktadır. Devletin egemenlik gücüne dayanarak vergileri vergi idareleri aracılığıyla toplaması, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında dostane bir ilişkinin gelişmesini zorlaştırmaktadır. Yoklama, vergi incelemesi gibi vergi denetim süreçlerinde vergi idaresinin vergi yükümlüsüne karşı yaklaşımı iyi idarenin sağlanabilmesi için kritik bir role sahiptir. Denetim süreci içerisinde vergi yükümlüsüne haklarının bildirilmesi, bu hakların yerinde ve zamanında kullanılabilmesinin sağlanması, vergi idaresinin denetim süresince vergi yükümlüsüne karşı tavır gibi hususlar iyi idare açısından önem arz etmektedir. Vergi idaresinin vergi yükümlüsünü “tuzağa düşürme”, “üstünlük kurma” olarak algılanabilecek davranışlar sergilemesi durumunda, bu tür hareketler vergi yükümlüleri tarafından güvensizlik ve adaletsizlik algısına yol açabilecektir. Bu durum, vergilendirme sürecine olan güveni zedeleyerek vergiye uyumu olumsuz etkileyebileceği gibi idarenin bu tür yaklaşımları, iyi idare ilkelerine aykırılık teşkil etmekte ve tarafsızlık, şeffaflık, hesap verebilirlik gibi temel prensiplerin ihlal edilmesi anlamına gelmektedir.

Vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasında yargı yoluna taşınması noktasına gelen bir uyuşmazlık yaşanması durumunda vergi yargısı sürecinin de iyi idare çerçevesinde düzenlenmiş olması idarenin her alanında iyi idarenin var olmasının bir gerekliliğini göstermektedir. Gerek ilk derece mahkemeleri gerek istinaf mahkemeleri gerekse de temyiz mahkemeleri aracılığıyla haklarını arayan vergi yükümlülerine yargısal yolda bu imkanların verilmesi iyi idareye hizmet eden düzenlemelerdir. Ayrıca hukuk devleti ilkesinin geçerliliğini ve hukuki güvenlik ilkesinin de uygulamasını oluşturduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Tüm bunlar düşünüldüğünde daha önce de ifade edildiği gibi kolay gibi görünse de bir vergi sistemini idare etmek, sürdürmek ve bunları yaparken vergi yükümlüsünü de sürece olabildiğince katarak iyi idareyi sağlamak oldukça karmaşık ve çok yönlü bir çabayı gerektirmektedir. Bu nedenle çalışmanın son kısmında gelecek için iyi bir vergi idaresi projeksiyonu çizilmeye çalışılmıştır.

Öncelikle gelişen ve değişen teknolojinin vergi sistemine entegrasyonun sağlanması, teknolojinin vergi sistemi içerisinde daha aktif bir şekilde kullanılması vergi yükümlülerinin katılımları açısından ilk sırada gelen koşulu oluşturmaktadır. Mevcutta var olan elektronik vergi uygulamalarının yanında yapay zekanın özellikle vergi denetim ve inceleme süreçlerinde etkin şekilde işletilmesi iyi idarenin pek çok ilkesine aynı anda hizmet edecek niteliktedir. Tarafsız, objektif bir şekilde hareket edebilecek olan yapay zeka destekli uygulamalar vergi yükümlülerinin beyan aşamasından tahsil aşamasına kadar vergi ile ilgili süreçlerinde şeffaflık, hesap verilebilirlik, ölçülülük, eşitlik, tarafsızlık gibi ilkeleri doğrudan sağlayabilecektir. Güvenli ve gerçek zamanlı vergi bilgilerine erişebilme imkanına sahip olan vergi yükümlüleri haklarında yapılacak olan tüm eylem, işlem ve kararları yakından takip edebilecek, denetim aşamasında daha adaletli ve eşitlikçi bir yapıya kavuşabileceklerdir.

Katılımcılığı esas alan iyi vergi idaresinin bir gereği de etik ve sorumluluk sahibi bir idareye sahip olabilmekten geçmektedir. Vergi idaresinin etik ilkelere ve sorumluluk bilincine uygun bir şekilde hareket etmesi, kamu yararını gözetmesi ve toplumun genel çıkarlarını koruması açısından büyük önem taşımaktadır. Adaletli ve tarafsız davranış, dürüstlük ve güvenilirlik, açık bir yönetim anlayışı ile hesap verebilirlik ve vergi yükümlülerinin haklarına duyulan saygı, idarenin etik bir yaklaşımla hareket ettiğinin temel göstergelerindedir.

Bu noktada vergi yükümlüsünün haklarının bilinmesi ve hukuki güvencesinin oluşturulması da önem arz eden ayrı bir konuyu oluşturmaktadır. Vergi idaresi çalışanlarının vergi yükümlüsünün haklarının bilincinde olup bunları gözeterek hareket etmesi iyi vergi idaresi açısından elzemdir. Bu bilinç düzeyinin sağlanabilmesi de vergi idaresi personellerinin iş gücü kalitesi ile ilgilidir. Başka bir ifade ile vergi süreçlerinin yönetimi, vergilendirme aşamalarının düzenlenmesi ve takibi, vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesi vergi idarecileri tarafından yürütülmektedir. Bu nedenle, vergi idaresindeki işgücü kalitesinin artırılması, vergi idaresinde görevli olan personellerin bilgi, yetkinlik ve donanımlarının geliştirilmesi vergi yükümlüsünün süreç içerisinde sahip olduğu hakların kullanımı ve akıbeti açısından önem arz etmektedir. Etkili bir vergi idaresi, nitelikli ve yetkin vergi idarecileri aracılığıyla işlemleri yürütmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu durum da iyi vergi idaresinin sağlanması için önemli bir gerekliliktir.

Nihai olarak, vergi idaresinde iyi idare ilkelerinin etki bir şekilde işletilmesi, vergi yükümlüsünün haklarının gözetilmesi ve korunması, idari işgücü kalitesinin artırılması, gelişen teknolojinin vergi sistemine adapte edilebilmesi, etik ve sorumluluk bilincine sahip bir idari anlayışın idarenin her aşamasında benimsenmesi vergi yükümlülerinin vergi ile ilgili süreçlere katılımlarını dinamik ve sağlıklı bir şekilde gerçekleştirmeleri açısından önem arz etmektedir. Tüm bunların çözümü için yapılması gerekenler basit olsa da gerçek dünyada bu önerileri uygulamak her zaman kolay olmamaktadır. Bu nedenle iyi idareyi gerçekleştirmeyi bir görev olarak değil bir felsefe olarak benimseyen bir devlet, günün sonunda iyi bir vergi idaresini de sağlayabilecek kapasiteye ulaşabilecektir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- Addink, Henk. **Good Governance: Concept and Context**, Oxford University Press, London, 2019.
- Ağaoğulları, Mehmet Ali ve Levent Köker. **Tanrı Devletinden Kral Devlete**, İmge Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2008.
- Ağar, Serkan. **Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
- Akbulut, Emre. **Türk İdare Hukukunda Kanuni İdare İlkesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.
- Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 23.Baskı, Ankara, Ekim 2023.
- Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2017.
- Akıllıoğlu, Tekin. “Yönetimde Açıklık-Gizlilik ve Bilgi Alma Hakkı”, **I. İdare Hukuku Kongresi**, İkinci Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, 1990.
- Akıllıoğlu, Tekin. **Hangi Hukuka Giriş**, İmaj Yayınları, Ankara, 2014.
- Akıllıoğlu, Tekin. **İnsan Hakları- Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri**, AÜSBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları No:17, Ankara, 1995.
- Akıllıoğlu, Tekin. **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, TODAİE Yayınları No:206, Ankara, 1983.
- Akyılmaz, Bahtiyar. “İdari İşlemlerde Gerekçe Yükümlülüğü”, **A. Şeref Gözübüyük’e Armağan**, Turhan Kitabevi, 2005.
- Akyılmaz, Bahtiyar. “İkibinli Yıllarda Türkiye’de İdari Usul: Yoksa Var mı?”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl**, Danıştay Yayınları No:91, 2016, ss. 201-232.
- Akyılmaz, Bahtiyar. “Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya Kamu İdarelerinin Hukuki Rejimi ve Genel İdari Usul Hakkında Kanun”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, T.C. Başbakanlık Basım Evi, 1998, ss. 35-54.
- Akyılmaz, Bahtiyar. **İdare Hukuku**, Sayram Yayınları, Konya, 2004.
- Akyılmaz, Bahtiyar. **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

- Akyılmaz, Bahtiyar. Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 18.Baskı, Ankara, 2024.
- Alexy, Robert. “Grundewchte und Verhältnismässigkeit”, in: **Die Freiheit des Menschen in Kommune, Staat und Europa**, Festschrift für Edzard Schmidt-Jortzig, U. Schliesky/C. Ernst/S.E. Schulz, Heidelberg, 2011.
- Alexy, Robert. **Theorie der Grundrechte**, Suhrkamp Publisher, 1994.
- Anayurt, Ömer. **Anayasa Hukuku Genel Kısım (Temel İlkeler, Kavram ve Kurumlar)**, Seçkin Yayıncılık, 7.Baskı, Ankara, 2024.
- Arend, Anthony Clark. **Legal Rules and International Society**, Oxford University Press, Oxford, 1999.
- Arı, Tayyar. **Uluslararası İlişkiler ve Dış Politika**, Mkm Yayınları, 8.Baskı, 2009.
- Arik, Ezgi. “Ekonomik Yaklaşım ve Kıyas Yasağı İlke midir Kural mıdır? Bir Hukuk Teorisi Uygulaması”, **VIII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Ed: Nuray Aşçı Akıncı, Selin Ovalıoğlu, On İki Levha Yayıncılık, Kasım 2018.
- Arıkan, Zeynep ve Hakan Bay. “Türkiye’de Beyan Sisteminin Zaafları”, **Uluslararası Türk Dünyası Stratejik Araştırmalar Kongresi**, 2017, ss. 74-84.
- Aristoteles. **Politika**, Çev. Mete Tuncay, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1993.
- Arslan, Zehreddin. **Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Vergi Yargılaması Dahil)**, Seçkin Yayınevi, 3.Baskı, Ankara, 2022.
- Arslan, Zühtü. **Anayasa Teorisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.
- Aşçı Akıncı, Nuray. “The Right to Good Administration in Tax Inspection Process”, **34. Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Ed: Salim Ateş Oktar, Yasemin Taşkın, 24-27 Nisan 2019, ss. 582-587.
- Atar, Yavuz. “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi”, **Anayasam Mahkemesi 56. Kuruluş Sempozyumu**, 2019, ss. 241-259.
- Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2016.
- Aydemir, Muhammed Emin. **Kamu Yönetiminde Açıklık ve Bilgi Edinme Hakkı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.
- Aydın, Gülseren. “Demokratik Devlet Anlayışında Vergilendirme ve Vergisel Düzenlemeler”, **Maliye Araştırmaları 5**, Ed: Mustafa Erkan Üyümez, Canatay Hacıköylü, Oniki Levha Yayıncılık, 2023, ss. 126-143.

- Azrak, Ülkü. “İdari Usul ve Yasalaştırılması”, **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, II. Kitap Kamu Yönetimi**, Ankara, 1990.
- Azrak, Ülkü. “İdari Usulün Kodifikasyonuna İlişkin Sorunlar”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, T.C. Başbakanlık Basım Evi, 1998, ss. 86-93.
- Badura, Peter. **Das Verwaltungsverfahren**, in: Allgemeines Verwaltungsrecht (hrsg. Ericson Hans-Uwe- Martes Wolfgang), 9, Aufl., Berlin, 1981.
- Balta, Tahsin Bekir. **İdare Hukuku I Genel Konular**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970.
- Balta, Tahsin Bekir. **İdare Hukukuna Giriş**, TODAİ, Ankara, 1970.
- Başgil, Ali Fuat. **Vatandaşların Büyük Millet Meclisine Müracaat Hakları**, Kenan Matbaası, 1943.
- Başpınar, Ahmet. **Tax Law and Turkish Tax System**, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009.
- Batı, Murat. **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2022.
- Batirel, Ömer Faruk, **Vergilemede İktidar Teorisi**, Paymaş Yayınları, 1984.
- Bay, Hakan ve Zeynep Arıkan, **Amme Alacağıının Cebren Takibi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022.
- Beriş, Hamit Emrah. “Demokrasi Kavramına Genel Bakış”, **Feodaliteden Küreselleşmeye Temel Kavram ve Süreçler**, Ed: Tefik Erdem, Ankara, 2006.
- Bielefeldt, Heiner. “Demokratik Hukuk Devletinde Özgürlük ve Güvenlik”, **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ed: Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan, Adnan Küçük, Adres Yayınları, Şubat 2008.
- Bobbio, Norberto. **Democracy and Dictatorship**, University of Minnesota Press, Minneapolis, 1989.
- Boehm, Christopher. **Hierarchy in the Forest: The Evolution of Egalitarian Behaviour**, MA: Harvard University Press, Cambridge, 1999.
- Brühl, Raimund. **Überlick über das Verwaltungsverfahrenrecht**, Baköv, 12. Überarbeitete Auflage, 2019.
- Buchanan, James M. **The Power to Tax**, Cambridge University Press, 1980.
- Canaris, Claus-Wilhelm. **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz**, Duncker und Humblot, Berlin, 1983.
- Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.



- Canikoğlu, Meltem. “Çağdaş Demokrasi ve Çağdaş Devlet Üzerine Düşünceler”, **Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2000.
- Carre de Malberg, Raymond. **Contribution a la Theorie generale de l’Etat**, Dalloz, Paris, 2004.
- Cooley, Thomas M. **Law of Taxation**, Callaghan & Company, 4. Ed., Chicago, 1924.
- Cotton, Margaret ve Gregory Dark. **Use of Technology in Tax Administrations 1: Developing an Information Technology Strategic Plan (ITSP)**, International Monetary Fund, 2017.
- Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağlayan, Ramazan. **İdare Hukuku Dersleri**, Adalet Yayınevi, Gen. 3.Baskı, Ankara, 2015.
- Çağlayan, Ramazan. **İdari Yargıda Kanun Yolları (Kararlara Karşı Başvuru Yolları)**, Asil Yayıncılık, 2. Baskı, Ocak 2008.
- Çaptuğ, Mehpare. **İdari Usul Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**, Seçkin Yayınevi, 2020.
- Çomaklı, Şafak Ertan ve Mehmet Gödekli. **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Yayınevi, Erzurum, 2011.
- Çomaklı, Şafak, Ahmet Ak ve Zülküf Ayrangöl. **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Esaslar**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.
- Daft, Richard L. **Management**, Thomson South-Western, 8th Edition, 2003.
- Dahl, Robert A. **Demokrasi Üzerine**, Phoneix Yayınevi, 6.Baskı, Ankara, 2021.
- Delvolve, Pierre. **L’acte Administratif**, Paris, 1983.
- Devellioğlu, Ferit. **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lugat**, Aydın Kitabevi, Ankara, 2002.
- Diamond, Larry ve Marc F. Plattner. **Demokrasinin Küresel Yükselişii**, Çev: İhsan Sezal, Fatoş Dilber, Yetkin Yayınları, Ankara, 1995.
- Dicey, Albert Venn. **Introduction the Study of the Law of the Constitution (1885)**, Macmillan, 8th Edt., London, 1915.
- Doehring, Karl. **Genel Devlet Kuramı**, Çev. Ahmet Mumcu, İnkılap Kitabevi, 2018.
- Doğan, İlyas. “Yönetilenlerle Katılım Yollarının Kısıtlanması Güçlü Devlet Anlamına Gelir Mi?”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, TC Başbakanlık Basım Evi, 1998, ss. 130-141.
- Duguit, Leon. **Kamu Hukuku Dersleri**, Çev. Süheyp Derbil, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1954.

- Duran, Lütfi. “İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, TC Başbakanlık Basım Evi, 1998, ss. 26-34.
- Duran, Lütfi. **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1982.
- Duverger, Maurice. **Siyasal Rejimler**, Çev.Teoman Tunçdoğan, Sosyal Yayınları, İstanbul, 1986.
- Dworkin, Ronald. **Hukukun Hükümlenliği**, Çev. Ertuğrul Uzun, Nora Yayınevi, İstanbul, Haziran 2018.
- Elisabeth van der Jagt ve Julia Antje. **Millieuconvenanten Gehandhaafd**, 2006.
- Erdem, Tahir. **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- Erdoğan, Mustafa. **Anayasal Demokrasi**, Siyasal Kitabevi, 2.Baskı, Ankara, 1999.
- Eren, Abdurrahman. **Anayasa Hukuku Dersleri**, Seçkin Yayıncılık, 6.Baskı, Ankara, 2024.
- Eren, Abdurrahman. **Anayasa Hukuku Dersleri**, Seçkin Yayınları, 6.Baskı, Ankara, Eylül, 2024.
- Erginay, Akif. **Vergi Hukuku-İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Turhan Kitabevi, 11.Baskı, Ankara, 1984.
- Erkut, Celal. **İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, No:51, 1990.
- Eroğul, Cem. **Devlet Yönetimine Katılma Hakkı**, İmge Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Esen, Bülent Nuri. **Anayasa Hukuku: Genel Esaslar**, Ankara, Ayyıldız Matbaası, 1970.
- Esser, Josef. **Grundsatz und Norm in der rictorlichen Fortbildung des Privatrechts**, 4th printing, Tübingen, Mohr Siebeck, 1990.
- European Union Agency for Fundamental Rights. **Applying the Charter of Fundamental Rights of the European Union in Law and Policymaking at National Level**, Handbook, 2018.
- Falay, Nihat. **Büyük Ekonomi Ansiklopedisi**, Sabah Yayınları, 1988.
- Farabi. **İdeal Devlet**, Türkiye İş Bankası Yayınları, 14.Baskı, İstanbul, Nisan 2022.
- Fuller, Lon L. **The Morality of Law**, Yale University Press, 1964.
- Galligan, Denis. “Discretionary Powers in the Legal Order: The Exercise of Discretionary Powers”, **A Reader on Administrative Law** (Ed: D. Galligan), Oxford University Press, Oxford, 1996.
- Gemalmaz, M. Salih. **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, İstanbul 1997.

- Gerçek, Adnan. **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, Ekin Yayınevi, 7.Baskı, Bursa, 2023.
- Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2003.
- Gerger, Güneş Çetin. **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Yayıncılık, İstanbul, Şubat 2011.
- Gerloff, Wilhelm. **Die Öffentliche Finanzwirtschaft**, 2.Aufl., Bd.1., Frankfurt, 1948.
- Gianfrancesco, Eduardo. “The Charter of Fundamental Rights of the Union as a Source of Law”, **The European Union After Lisbon**, Springer, Verlag Berlin Heidelberg, 2012.
- Giritli, İsmet ve Tayfun Akgüner. **İdare Hukuku Dersleri II**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1987.
- Giritli, İsmet, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner ve Kahraman Berk. **İdare Hukuku**, Der Yayınları, 7.Baskı, İstanbul, 2015.
- Goerlich, Helmut. “Good Governance und Gute Verwaltung – zum europäischen Recht auf gute Verwaltung” in **Die Öffentliche Verwaltung**, April 2006.
- Göçgün, Muhammed. **İdari İşlemin Konu Unsuru**, On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 26.Baskı, 2024.
- Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2013.
- Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukunun Genel Teorisi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2011.
- Gözler, Kemal. **Devletin Genel Teorisi**, Ekin Yayınları, Bursa, 2021.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Cilt I**, Ekin Yayınevi, 3.Baskı, Bursa, 2019.
- Gözler, Kemal. **İnsan Hakları Hukuku**, Ekin Yayınevi, Gün. 3.Baskı, Bursa, 2020.
- Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Ekin Yayıncılık, 29. Baskı, 2024.
- Göztepe, Şulener. **İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, On İki Levha Yayıncılık, Ankara, Ocak 2021.
- Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku Cilt: I Genel Esaslar**, Turhan Kitabevi, 14.Baskı, 2021.
- Gözübüyük, A. Şeref. **Türkiye'nin Yönetim Yapısı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.
- Gözübüyük, A. Şeref. **Yönetimsel Yargı**, Turhan Kitabevi, 37.Baskı, Eylül 2017.
- Gözübüyük, Şeref. **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, 32.Baskı, Ankara, 2014, s.22; Efe ve Demirci, 2013.

- Greenwood, John R. ve David J. Wilson. **Public Administration in Britain Today**, Routledge Publisher, 2nd Edition, 1989.
- Gümüşkaya, Gamze. **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler**, Oniki Levha Yayıncılık, Eylül 2021.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**, İmaj Kitabevi, 10.Baskı, Ankara, 2015.
- Güneş, Gülsen. **Vergilerin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, 4.Baskı, İstanbul, Eylül 2014.
- Harlow, Carol ve Richard Rawlings, **Law and Administration**, Cambridge University Press, 3rd. Edition, New York, 2009.
- Hearn, William Edward. **The Government of England: Its Structure and Development**, Logmans, Londra, 1867.
- Hill, Herman. **Das Fehlerhafte Verfahren und seine Folgen im Verwaltungsaktes**, Diss., Würzburg, 1975.
- Hobbes, Thomes. **Leviathan**, Çev. Semih Lim, Yapı Kredi Yayınları, 26.Baskı, İstanbul, 2024.
- Hobsbawm, Eric John. **Milletler ve Milliyetçilik: Program, Mit, Gerçeklik**, Ayrıntı Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2010.
- Hughes, Owen. **A Public Management & Administration: An Introducton**, The Macmillan, London, 1994.
- Huntington, Samuel P. **Üçüncü Dalga: Yirminci Yüzyıl Sonlarında Demokratlaşma**, Çev: Ergun Özbudun, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.
- İbn-i Haldun. **Mukaddime**, Dergâh Yayınları, İstanbul, 2020.
- Jarass, Hans. **Die EU-Grundrechte**, Verlag C. H. Beck, München, 2005.
- Jennilek, Georg. **Allgemeine Staatslehre**, Verlag von O. Haring, 1914.
- Jennings, Sir Ivor. **The Law and the Constitution**, University of London Press, 1933.
- Kaboğlu, İbrahim. “Avrupa Topluluğu Adâlet Dîvanı Jürisprudansı ve İdârî Kararların Gerekçeli Olma Zorunluluğu”, **I. İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap**, Kamu Yönetimi, Ankara, 1990.
- Kaboğlu, İbrahim. **Anayasa Hukuku Dersleri Genel Esaslar**, Legal Yayıncılık, 13.Baskı, 2018.
- Kaboğlu, İbrahim. **Özgürlükler Hukuku**, İmge Yayınevi, Yenilenmiş 7.Baskı, Ankara, 2013.
- Kafkasyalı, Muhammed Savaş. “Kutadgu Bilig Işığında Türk-İslam Devlet Anlayışından Modern Devlet Algısına Geçiş”, **Yusuf Has Hacib’in Doğumunun 1000.Yılında Kutadgu Bilig Türk**

- Dünya Görüşünün Şaheseri Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, Yayın No:14, Şen Yıldız Yayıncılık, 2016.
- Kamu Denetçiliği Kurumu. **İyi Yönetim İlkeleri Rehberi**, Kamu Denetçiliği Kurumu Rehberi, Ankara, 2019.
- Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı. **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2022.
- Kant, Immanuel. **Die Metaphysik der Sitten**, Akademie Ausgabe, Hofenberg, Bd. VI., 2016.
- Kapani, Münci, **İnsan Haklarının Uluslararası Boyutları**, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1996.
- Kapani, Münci. **Kamu Hürriyetleri**, Yetkin Yayınları, 7.Baskı, Ankara, 1993.
- Karahanoğulları, Onur. **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)**, Turhan Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, Ağustos 2015.
- Karahanoğulları, Onur. **Marksizm ve Hukuk: Diyalektik Hukuk Bilimi**, Yordam Kitap Basım Yayın, 2017.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasanın Vergi Ödevine İlişkin Hükmünün Değerlendirilmesi”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Editör: Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Ertunç Şirin, Oniki Levha Yayıncılık, 2012, ss. 83-98.
- Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2024.
- Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4.Baskı, Ankara, 2017.
- Kashyap, Subhash C. **Demoracy and Good Govarnance Some Guidelines for Today’s Parliamentarians**, Vitasta Publishing, New Delhi, 2017.
- Kaya, Cemil. “İngiliz İdare Hukukunda Gerekçe Belirtme Yükümlülüğü İlkesi”, **A. Şeref Gözübüyük’e Armağan**, Turhan Kitabevi, 2005.
- Kazancı, Metin. **Halklar İlişkiler Açısından Yönetim ve Yönetilenler**, Ankara, 1978.
- Kelsen, Hans. **Allegemeine Staatslehre**, Verlag Österreich, Berlin, 2019.
- Kelsen, Hans. **General Theory of Law and State**, Routledge, 2017.
- Kelsen, Hans. **Pure Theory of Law**, University of California Press, Berkeley, 1967.
- Khan, Haroon A. **The Idea of Good Govarnance and the Politics of the Global South: An Analysis of Its Effects**, Routledge, 2015.
- Kılıçoğlu, Ahmet M. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Turhan Kitabevi, 26.Baskı, Ankara, 2022.

- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, 21.Baskı, Ankara, 2018.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2014.
- Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 2008.
- Kocayusufpasaoglu, Necip, Hüseyin Hatemi, Rona Serozan ve Abdülkadir Arpacı. **Borçlar Hukuku Genel Bölüm Cilt: I**, Filiz Kitabevi, 7.Baskı, İstanbul, 2017.
- Kuru, Baki. **Hukuk Muhakemeleri Usulü C.II**, Evrim Basım Yayım Dağıtım 5. Baskı, İstanbul, 1990.
- Lambert, Sieur. "Braibant's Conclusions", **L'Actualité juridique: Droit administratif**, 1971.
- Larenz, Karl. **Richtiges Recht**, Beck, Munich, 1979.
- Loughlin, Martin. **Kamu Hukukunun Temelleri**, Çev. Dilşad Çiğdem Sever- Kıvılcım Turanlı, Dipnot Yayınları, 2015.
- Machiavelli, Niccolò. **Prens**, Can Yayınları, Çev. Kemal Atakay, İstanbul, 2018.
- Mackenzie, Iain. **Introduction: The Arena of Ideology**, Political Ideologies, Routledge, London, 1994.
- Marx, Karl ve Friedrich Engels. **Devlet ve Hukuk Üzerine**, Çev. Rona Serozan, Çağdaş Hukukçular Derneği Yayınları, 2016.
- Mendes, Joana. **Good Administration in Eu Law the European Code of Good Administrative Behaviour**, EUI Working Papers, September, 2009.
- Metin, Yüksel. **Ölçülülük İlkesi; Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.
- Mohl, Robert von. **Die Polizeiwissenschaft nach den Grundsätzen des Rechtsstaates**, Laupp, 3.Baskı, 1866.
- Mohl, Robert von. **Das Staatsrecht des Königreichs Württemberg**, Laupp, Tübingen, 1829.
- Mutlu, Azer Ebru. **Devlet Denetleme Kurulunun İdari Teşkilat Üzerindeki Etkinliği**, Ekin Basım Yayın, Bursa, Ekim 2022.
- Mutluer, Kâmil ve Nilay Dayanç. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 2014, s.101-102; Mutluer, 2008.

- Mutluer, Kâmil, Fethi Heper, Recai Dönmez ve Mustafa Erkan Üyümez. **Vergi Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No:1536, Eskişehir, 2006.
- Mutluer, Kâmil. **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, 2008.
- Nehl, Peter Hanns. **Principles of Administrative Procedure in EC Law**, Oxford, 1999.
- Odyakmaz, Zehra. “İdari Usulden Beklediklerimiz”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 17-18 Ocak 1998**, T.C. Başbakanlık Basım Evi, 1998, ss. 2-5.
- Odyakmaz, Zehra. “Kamu Denetçiliği Kurumu’nun Erkekler Arasında Yeri ve Yargı Yetkisinin Kullanılmasından Anlaşılması Gerekenler”, **I. Uluslararası Kamu Denetçiliği Sempozyumu (Ombudsmanlık)**, Ankara, 2013.
- OECD. **Principles of Good Tax Administration**, Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, September 2001.
- OECD. **Tax Administrations 2015**, OECD Publishing, Paris, 2015.
- Oğurlu, Yücel. **Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi**, Seçkin Yayıncılık, 2002.
- Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 22.Baskı, 2022.
- Onar, Sami. **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İstanbul, 1952.
- Oppenheimer, Franz. **Devlet**, Kaynak Yayınları, İstanbul, 1984.
- Öden, Merih. **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s.17.
- Öncel, Mualla, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu ve Cenker Göker. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 33. Baskı, Ankara, 2024.
- Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 12.Baskı, Ankara, 2020.
- Öz, Ersan. **Vergilemede Kanunilik İlkesi ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, 1.Baskı, Ankara, Ocak 2015.
- Özay, İlhan. “Demokratik Yönetim ve Yönetimde Demokrasi”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 17-18 Ocak 1998**, TC Başbakanlık Basım Evi, 1998, ss. 275-279.
- Özay, İlhan. **Gümüşğında Yönetim**, Filiz Kitabevi, 2004.
- Özay, İlhan. **İkinci Bine Kavuşurken Gümüşğında Yönetim**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 1986.
- Özbudun, Ergun. **Anayasalcılık ve Demokrasi**, İstanbul bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2017.

- Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, 24. Baskı, Ankara, 2024.
- Özkan, Gürsel. “İdari Usul Kanunu’nda Düzenlenmesi Gereken İdari Usul İlkeleri”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, 17-18 Ocak 1998 Ankara, 1998.
- Özkan, Gürsel. **Demokratik Yönetimin Birinci Adımı Bilgi Edinme Hakkı**, Türkiye Kamu-Sen, Ankara, 2004.
- Papier, Hans-Jürgen ve Johannes Möller. **Das bestimmtheitsgebot und seine Durchsetzung**, AÖR 122, 1997.
- Parlak, Bekir. **Yönetim Bilimi ve Çağdaş Yönetim Teknikleri**, Beta Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, 2013.
- Plessner, Helmut. **Grenzen der Gemeinschaft: Eine Kritik des sozialen Radikalismus**, Çev. Andrew Wallace, NY: Humanity Books, 1924.
- Rawls, John. **A Theory of Justice**, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1999.
- Raz, Joseph. “Hukuk Devleti ve Erdemi”, **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ed: Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan, Adnan Küçük, Adres Yayınları, Şubat 2008.
- Raz, Joseph. **The Concept of a Legal System: Introduction to the Legal System**, Oxford University Press, 1997.
- Reif, Linda C. **The Ombudsman, Good Governance and the International Human Rights System**, Martinus Nijhoff Publishers, 2004.
- Rosenfeld, Michael. “Hukuk Devleti ve Anayasal Demokrasinin Meşruiyeti” **Hukuk Devleti: Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal**, Ed: Ali Rıza Çoban, Bilal Canatan, Adnan Küçük, Adres Yayınları, Şubat 2008.
- Rousseau, Jean Jacques. **Toplum Sözleşmesi**, Çev.V. Günyol, Türkiye İş Bankası Yayınları, İstanbul, 2012.
- Sağlam, Fazıl. **Temel Hakların Sınırlanması ve Özütü**, Ankara Üniversitesi Siyasal Fakültesi Yayını, Ankara, 1982.
- Sancar, Mithat. **Devlet Aklı Kıskaçında Hukuk Devleti**, İletişim Yayınları, 5.Baskı, İstanbul, 2010.
- Santos, Boaventura de Souza. **Toward a New Legal Common Sense: Law, Globalization and Emancipation**, 2.B., 2002.
- Saraç, Ahmet. “İdari Usul Kanunu İhtiyacı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Danıştay ve İdari yargı Günü 148.Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları No:91, Ankara, Mayıs, 2016, ss. 263-281.
- Sarıca, Ragıp. **İdare Hukuku Ders Notları**, Çoğaltma, İstanbul, 1971-1972.



- Sarıcaoğlu, Ercan. “Vergi Ödevi ile İlgili Hükümün Anayasadaki Konumu Üzerine Bir Değerlendirme”, **Maliye Araştırmaları 4**, Editör: Burçin Bozdoğanlı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2021, ss. 212-237.
- Sartori, Giovanni. **The Theory of Democracy**, Chatham House, London, 1987.
- Schmidt, Anfred G. **Demokrasi Kuramlarına Giriş**, Çev: Emin Köktaş, Vadi Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2002.
- Schmitt-Abmann, Eberhardt. **Die Grundgedangen des Verwaltungsverfahren und das neue Verwaltungsverfahrenrechts**, Jura, 1979.
- Schmitt, Carl. **Kanunilik ve Meşruiyet**, İthaki Yayınları, İstanbul, Nisan 2016.
- Schmitt, Carl. **Siyasal Kavramı**, Çev: Ece Göztepe, Metis Yayınları, İstanbul.
- Schmölders, Günter. **Allgemeine Steuerlehre**, Duncker & Humblot, Berlin, 1980.
- Seyidoğlu, Halil. **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Güzem Can Yayınları, Gen. 3.Baskı, Ankara, 1992.
- Sezginer, Murat. “Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu Bildiriler Kitabı**, 17-18 Ocak 1998, TC Başbakanlık Basım Evi, 1998, ss. 35-54.
- Sezginer, Murat. **İdari İşlemlerde Amaç unsuru bakımından hukuka aykırılık**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, 1991.
- Skinner, Ouentin. **The Foundation of Modern Political Thought**, Cambridge University Press, Cambridge, 1978.
- Smith, Stephen. **Taxation: A Very Short Introduction**, Oxford University Press, Oxford, 2015, s.33.
- Solomon, Jason M. **New Governance, Preemptive Self-Regulation and the Blurring of Boundaries in Regulatory Theory and Practice**, WLR, 2010.
- Soybay, Selçuk. **İdarenin Yargısal Olmayan Biçimlerde Denetimi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü, Doktora Tezi, İstanbul, 1994.
- Soydan, Başar. **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, Oniki Levha Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, Eylül 2015.
- Soydan, Başar. **Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, 2010.

- Steinberg, Rudolf. **Komplexe Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag**, DÖV, 1982.
- Stensöta, Helena O. “Impartiality and the Need for a Public Ethics od Care”, **Good Goverment: The Relevance of Political Science** , Ed: Sören Holmberg ve Bo Rothstein, Edwars Elgar, Cheltenham, 2012.
- Stern, Klaus. **Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland**, Band I, München, 1984.
- Stoner, James A. F. ve Edward Freeman. **Management**, 4th Edition, Prentice Hall, 1989.
- Şenel, Alaeddin. **Siyasal Düşünceler Tarihi**, Bilim ve Sanat yayınları, Ankara, 1996, s.335.
- Şengül, Ramazan. “Ombdusman Kurumu Kötü Yönetime Çare Olabilir Mi?”, **Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, 18-19 Kasım 2005.
- Şenlen, Sunay. **İdari Yargılama İlkelerine Hakim Olan İlkeler Karşısında İsbat ve Delil Hususları**, Kazancı Hukuk Yayınları No: 154, İstanbul, 1997.
- Şenyüz, Doğan, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce. **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, 15.Baskı, Bursa, 2024.
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayıncılık, Bursa, 1997.
- Tan, Turgut. **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, 7.Baskı, Ankara, 2018.
- Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasası’na Göre Türk Anayasa Hukuku**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2004.
- Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, 6.Baskı, 2023.
- Taylar, Yıldırım. **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, On İki Levha Yayıncılık, 2021, İstanbul.
- Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, Beta Yayınevi, 2012.
- Tipke, Klaus ve Joachim Lang, **Steuerrecht**, Otto Schmidt, 2021.
- Tipke, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**, Aus Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2012.
- Tomuschat, Christian. **Human Rights;Between Idealism and Realism**, Oxford University Press, 2006.
- Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2015.
- Turhan Salih. **Vergi Teorisi**, Ofset Matbaası, İstanbul, 1982.
- Türk Hukuk Kurumu. **Türk Hukuk Lügatı**, Başbakanlık Basımevi, Gen. ve Gün. Baskı, 2022.
- Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü: Kamu Yönetimi Araştırması Genel Raporu (KAYA Raporu), Ankara, 1991.

- Türkoğlu Üstün, Kamile. **İdari Yargılama Usulüne Hâkim Olan İlkeler**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.
- United Nations. **Office of the United Nations High Commissioner for Human Rights**, United Nations Publication, 2007.
- Uygun, Oktay. **Demokrasi: Tarihsel, Siyasal ve Felsefi Boyutlar**, Oniki Levha Yayıncılık, 4.Baskı, İstanbul, 2020.
- Uygun, Oktay. **Kamu Hukuku İncelemeleri: İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik**, Oniki Levha Yayıncılık, 2.Baskı, İstanbul, 2013.
- Van der Jagt, Julia Antje Elisabeth. **Millieuconvenanten Gehandhaafd**, 2006.
- Vigoda, Eran. **Public Administration: An Interdisciplinary Critical Analysis**, CRC Press, 2002.
- Vogiatzis, Nikos. **The European Ombudsman and Good Administration in the European Union**, European Administrative Governance Series, 2018.
- Von Hayek, Friedrich August. **The Road to Serfdom**, University of Chicago Press, Chicago, 1944.
- Vural Dinçkol, Bihterin, Mehmet Akad ve Nihat Bulut. **Genel Kamu Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, 2022.
- Wasao, David. **The Effect on Online Tax System on Tax Compliance Among Small Taxpayers in East of Nairobi Tax District**, Unpublished Masters of Science project, submitted to University of Nairobi, Kenya. 2014.
- Wren, Daniel A. ve Arthur G. Bedeian. **The Evolution of Management Thought**, John Wiley&Sons, 6th Edition, Westford, 2020.
- Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2006.
- Yaşar, Hasan Nuri. **İdare Hukuku**, Der Yayınları, 3.Baskı, İstanbul, 2016.
- Yıldırım Zübeyr ve Serkan Açar. “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt II**, Ankara Üniversitesi Basımevi, 2009, ss. 1223-1262.
- Yıldırım, Ramazan. **İdari Başvurular**, Mimoza Yayınları, Konya, 2006.
- Yıldırım, Turan. **İdare Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık 7.Baskı, İstanbul, Ekim 2018.
- Yılmaz, Zekeriya ve Yüksel Hız. **Açıklamalı – Notlu – Gerekeçeli Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı Mevzuatı**, Seçkin Yayınları, 2004.

Yurdusev, A. Nuri. “Ulus-Devlet: İnsanlığın En Tehlikeli İcadı”, **Uluslararası İlişkilerde Post Modern Analizler I: Kimlik, Kültür, Güvenlik ve Dış Politika**, Der: Tayyar Arı, Mkm Yayınları, 2012.

Zevkliler, Aydın, ve K. Emre Gökyayla. **Borçlar Hukuku – Özel Borç İlişkileri**, Vedat Kitapçılık, 21.Baskı, İstanbul, 2021.

### **Sürelî Yayınlar**

Aceran, Mustafa. “Comprehension of the Principle of Good Administration in the Framework of EU Administrative Law”, **Journal of University of Human Development**, Cilt:1, Sayı:3, 2017, ss.259-267.

Akçakaya, Murat. “Bürokrasi Kurumları ve Türk Kamu Yönetiminde Bürokratik Sorunlar”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:3. 2016, ss. 669-694.

Akıllıoğlu, Tekin. “Bireyin Yönetimsel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:3, 1981, ss. 37-56.

Akıllıoğlu, Tekin. “Bireyin Yönetimsel İşlemler Karşısında Korunması ve Yönetim Hukukumuz”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:3, 1981.

Akıllıoğlu, Tekin. “Hukuku İdare Üzerine”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 1983, ss. 56-69.

Akıllıoğlu, Tekin. “Yönetimsel İşlemlerde Gereke İlkesi” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 1982, ss. 7-19.

Akpınar, Mahmut. “Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde ve Şeffaflık Sorunu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı:2, 2011, ss. 235-261.

Aktan, Coşkun Can. “İdeal Devlet ve İyi Yönetim: Temel İlkeler, Kurallar ve Kurumlar”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, 2015, ss. 50-60.

Akyılmaz, Bahtiyar. “İyi Yönetim ve Avrupa İyi Yönetim Yasası”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, 2003.

Alan, Nuri. “Demokratik Hukuk Devleti ve Anayasa”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:58, Sayı:1, 2003.

Alexy, Robert. “On the Structure of Legal Principles”, **Ratio Juris**, Vol:13, No:3, 2000 s.294-304.

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Hukuk Devleti”, **Demokrasi Platformu**, Yıl:1, Sayı:4, 2005, ss. 251-264.

- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:13, Sayı:50-51, 1983, ss. 60-80.
- Anayurt, Ömer. “1982 Anayasası ve 3071 sayılı Kanuna Göre Dilekçe Hakkı”, **İnsan Hakları Yıllığı**, Cilt:23-24, 2001-2002, ss.95-128.
- Andelkovic, Luka. “The Elements of Proportionality As A Principle of Human Rights Limitations”, **Facta Universitatis Law and Politics**, Cilt:15, Sayı:3, 2017, ss. 235-244.
- Aral, Rüştü. “Vergi Takdir Komisyonları”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:2, Sayı: 4, 1972, ss.21-47.
- Arsava, Füsün. “Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı”, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, 2003, ss. 1-17.
- Arslanel, Nazan. Ertuğrul Eryücel. “Modern Devlet Anlayışının Felsefi Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2011, ss. 1-20.
- Arslaner, Hakan. “Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilmesi ve Davanın Tarafları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:20, Sayı: 237, 2024, ss.1699-1730.
- Arslaner, Hakan. “Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Müessesesinin Önemi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt:81, Sayı:3, 2023, ss. 187-227.
- Aşçı Akıncı, Nuray. “Vergi İnceleme Sürecinde İyi Yönetim Hakkının Gereklere ve İşlerliği”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt:43, Sayı: 378, 2020, ss. 49-65.
- Atay, Ender Ethem. “Hukuk Devleti İlkesi Işığında İdarenin Denetimi ve Kamu Denetçiliği Kurumu”, **Ombudsman Akademik**, Sayı:1, Aralık, 2014, ss. 1-30.
- Atay, Ender Ethem. “İdare Hukukuna İlişkin Temel Tespitler ve Bu Hukuk Dalının Belli Başlı Özellikleri”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1, 2007, ss. 503-528.
- Atay, Ender Ethem. “İdare Hukukuna İlişkin Temel Tespitler ve Bu Hukuk Dalının Belli Başlı Özellikleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1-2, 2007, ss. 503-527.
- Ateş, Hamza ve Gökçe Ceren Buyruk. “Bir İyi Yönetişim İlkesi Olarak Katılımcılık ve Türk Kamu Yönetiminde Katılımcılığın Konumu”, **Ombudsman Akademik**, Özel Sayı:1, Aralık, 2018, ss. 81-98.
- Ateş, Leyla. “Katılımcı Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:59, Sayı:4, 2010, ss. 609-630.

- Avcı, Orçun. “Vergi Tahsilatında Yapay Zekanın Kullanımı ve Önemi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, Haziran 2021, ss. 51-63.
- Aykaç, Burhan, Hüseyin Yayman ve Mehmet Akif Özer. “Türkiye’de İdari Reform Hareketlerinin Eleştirel Bir Tahlili”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl:5, Sayı:2, 2003, ss. 153-179.
- Aykın, Hasan. “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”, **TBB Dergisi**, Sayı:125, 2016, ss. 147-186.
- Başbüyük, İsa. “Yargı Kararlarında Gerekçe Zorunluluğu”, **Güncel Hukuk Dergisi**, Ağustos 2009, ss. 8-68.
- Başgil, Ali Fuat. “Devlet Nedir? Realist Bir Tarif Denemesi”, **İÜHFİM**, Cilt:12, Sayı:4, 1946, ss. 981-990.
- Batalli, Miranda ve Artan Fejzullahu. “Principles of Good Administration under the European Code of Good Administrative Behavior”, **Pecs Journal of International and European Law**, Sayı:26, 2018, ss. 26-35.
- Batirel, Ömer Faruk, “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:10, Sayı:20, Güz 2011, ss. 13-25.
- Beetham, David, “Liberal Democracy and the Limits of Democratization”, **Political Studies**, Special Issue, Vol:40, 1992.
- Bird, Richard M. ve Eric M. Zolt, “Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries”, **UCLA Law Review**, Cilt:52, Sayı:6, 2005.
- Bird, Richard M. ve Eric M. Zolt, “Technology and Taxation in Developing Countries: Fron Hand to Mouse”, **National Tax Journal**, Cilt:61, Sayı:4, 2007, ss.791-821.
- Bird, Richard M., Eric M. Zolt, “Tax Policy in Emerging Countries”, **Environment and Planning C: Government and Policy**, Cilt:26, Sayı:1, 2008, ss. 73-86.
- Bird, Richard, “Smart Tax Administration”, **Economic Premise Series**, Number 36, October 2010, ss. 1-5.
- Boz, Selman Sacit, Cihat Yurdaer ve Yunus Eraslan, “İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi İdare”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, 2019, ss. 497-532.
- Bozdağ, Ahmet, “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Sürecinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:234, Mart 2008, ss. 192-201.

- Cadesky, Michael, Ian Hayes ve David Russell, "Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter", Vol: 220, **IBFD**, 2016.
- Can, Osman, "Belirlilik İlkesine Anayasal Bir Bakış", **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:9, Sayı:1-2, 2005, ss. 89-125.
- Can, Osman, "Dolaylı Etki" ve "İyi Yönetişim" Kuramları Üzerinden Anayasa Mahkemesi İçtihatlarına İlişkin Bazı Gözlemler", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Sayı:35, 2018, ss. 23-44.
- Candan, Turgut. "Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu", **Danıştay Dergisi**, Yıl:17, Sayı: 64-65, 1987, ss.5-13.
- Chan, Winnie. "The Right to Know in Tax Law", **King's College Law Review**, Vol:11, No:2, 2000.
- Chang, Chiu, Yi-Chang Li, Won-FuHung ve Hisn- Ginn Hwang. "An Empricial Study on the Impact of Quality Antecedents on Tax Payers Acceptance of Internet Tax Filing Systems", **Government Information Quarterly**, Vol:22, 2005, ss.389-410.
- Coşkun, Erhan. "E-Vergilendirme Uygulamalarının Mükellef Davranışlarına Etkisi: Hazır Beyan Sistemi Örneği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:369, Haziran 2019, ss. 24-32.
- Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, 1980, ss. 129-151.
- Çağlayan, Ramazan. "Genel İdari Usul Tartışmaları, Fransız İdari usul kanunu ve Bu Kanunda İdari İşlemlerin Kaldırılması ve geri Alınması Üzerine Notlar", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Sayı:21, 2022, ss. 17-38.
- Çal, Sedat. "İdari Usul ve Bilgi Edinme Hakkı Gereksinimi Üzerine", **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı:2, 2012, ss. 150-168.
- Çebi Buğdaycı. Melike Özge, "İdari Usul Hukukunda Temsil Hakkı", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Yıl:7, Sayı:2, 2022, ss. 397-434.
- Çeçen, Anıl. "Devlet ve İnsan Hakları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:6, 1989, ss. 826-845.
- Çeçen, Anıl. "Hukukta Norm ve Adalet", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:32, Sayı:1, 1975, ss. 71-115.
- Çelikoğlu, Nevzat. "Vergide Korkunun Rolü", **Vergi ve Resimler Dergisi**, Yıl:8, Sayı:187, Temmuz 1953.
- Çetin, Güneş ve Ramazan Gökbunar. "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2010, ss. 23-46.

- Çetin, Halis. “Egemenlik ve Hukuk İlişkisi Üzerine”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, 2002, ss. 1-16.
- Çınar, Ali Rıza. “İstinaf”, **Fasikül Hukuk Dergisi**, Sayı:10, 2010, s.14; Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Gen. 6.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.
- Dikmen, Pınar. “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararlarında Demokratik Toplum”, **Başkent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, 2015, ss. 523-544.
- Dönmez, Recai. “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına Hukuk ve İktisat Teorisi Açısından Yaklaşım”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, 2006, ss. 80-92.
- Duran, Lütfi. “İdari Müracaatlar ve Bunlar Karşısında İdarenin Sukütu Meselesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:12, Sayı:1, 1946.
- Efe, Haydar ve Murat Demirci. “Ombudsman Kavramı ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:90, Temmuz-Eylül 2013, ss. 49-72.
- Eken, Musa. “Bilgi Edinme Hakkı”, **İnsan Hakları Yıllığı**, Muzaffer Sencer’e Armağan, Cilt:17-18, 1995-1996, ss. 61-75.
- Eliçin, Yeşeren. “Avrupa Birliği’nde Yönetişim”, **Ege Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:10, Sayı:38, 2011, ss. 44-60.
- Emre, Levent ve Taner Güney. “Özelge Sisteminin İşleyişi, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:213, Haziran 2017, ss. 49-65.
- Erdoğan, Mustafa. “İnsan Hakları Öğretisine Giriş” **Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1, 2017, ss. 23-40.
- Erdoğan, Oğuzhan. “Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası ve İyi Yönetim İlkeleri Üzerinden Yerel Yönetimlerde Reform”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 2020, ss. 221-242.
- Erginay, Akif. “Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşları ile Münasebeti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3, 1973, ss. 670-686.
- Feyzioğlu, Bedi Necmettin. “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)”, **Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1-4, 1952, ss. 52-89.
- Fındıklı, Remzi, “Yönetimde Açıklık- Açık Yönetim”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl:68, Sayı: 412, 1996, ss. 103-110.



- Fu, Jen-Ruei, Wen-Pin Chao ve Cheng-Kiang Farn, “Determinants of Taxpayers Adoption of Electronic Filing Methods in Taiwan: An Exploratory Study”, **Journal of Government Information**, Vol:30, Issues:5-6, 2004, ss.658-683.
- Gemalmaz, Semih ve Osman Doğru. “Federal Almanya Cumhuriyeti İdari Usul Yasası”, **İdare Hukuku İlimleri Dergisi**, S.1-3, 1987.
- Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:54, Sayı:3, 2005, s.159, ss. 157-193
- Gerçek, Adnan. “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:29, Sayı:2, 2010, ss. 23-50.
- Giritli, İsmet. “Türk Devlet Şurası İçtihatlarına Göre İdarenin yetki Saptırması, İdari Tasarrufların Maksat Unsurundaki Sakatlık”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt:21, Sayı:1-4, 2011, ss.81-174.
- Göçgün, Faruk. “Çok Sayıda Kişiyi Etkileyen İdari İşlemlerde İdari Usule Katılım”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:10, sayı:2, güz 2023, ss. 297-324.
- Gökçe, Orhan ve Ali Şahin. “21.Yüzyılda Türk Bürokrasisinin Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, 2002, ss. 1-27.
- Gözler, Kemal. “Devlet Kelimesi Üzerine Bir Deneme”, **Türkiye Günlüğü**, Sayı:129, Kış 2017 ss.5-9.
- Gümüşkaya, Gamze. “The Principle of Good Governace Concerning Tax Law”, **İstanbul Hukuk Mecmuası**, Cilt:80, Sayı:3, 2022, ss. 1001-1020.
- Günel, Yılmaz. “Hukuk Devleti Kavramı”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:19, Sayı:3, 1969, ss. 103-124.
- Güran, Sait. “Hak Arama Özgürlüğünün İki Boyutu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:9, 1993, ss.23-41.
- Harden, Ian. “When Europeans Complain-The Work of the European Ombdusman”, **The Cambridge Yearbook of European Legal Studies**, Ed: Alan Dashwood vd., Hart Publishing Portland, 2001.
- Haryani, Sharda Jai. “Behavioral Intention of Taxpayers towards Online Tax Filing in India: An Empirical Investigation”, **Journal of Business & Financial Affairs**, Vol:4, No:1, 2015, pp.70-76.

- Hofman, Herwig C. H. ve Catalina Mihaescu, “The Relation between the Charter’s Fundamental Rights and the Unwritten General Principles of EU Law: Good Administration as the Test Case”, **European Constitutional Law Review**, Cilt:9, Sayı:1, 2013, ss. 73-101.
- Huber, Ernst Rudolf. “Modern Enstitü Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet” (Çev: Tuğrul Ansay), **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, 1970, ss. 27-51.
- Jecht, Hans ve Peter Savage. “Reasonable Time and Real Time in Administrative Procedure”, **Administration and Society**, Vol:4, Issue:1,1972, ss. 87-106.
- Kahraman, Mehmet ve Ali Balkan, “Kamu denetçiliği Kurumu Kararlarında Denetim Ölçütü Olarak Kullanılan İyi Yönetim İlkeleri”, **Ombudsman Akademik**, Yıl:6, Sayı:12, Ocak-Haziran 2020, ss. 71-101.
- Kanligöz, Cihan. “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:40, Sayı:1, 1988, ss. 173-192.
- Karaca, Coşkun ve Bünyamin Demirgil. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları” **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:15, Sayı:1, 2014, ss. 365-381.
- Karahanoğulları, Onur, “İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80) 2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:45, Sayı:1, 1996, ss.323-337.
- Karahanoğulları, Onur. “Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin İyi İdare Konusunda Üye Devletlere CM/REC (2007) 7 sayılı Tavsiye Kararı”, (İngilizceden çeviri), **Danıştay Dergisi**, Sayı:116, 2007.
- Karahanoğulları, Onur. “Birel İşlemlere Karşı Açılan İptal Davalarında İlgili Bağı Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:63, Sayı:3, 2007, ss. 201-233.
- Karakul, Selman, “İyi Yönetim ve İnsan Hakları İlişkisi Üzerine Değerlendirmeler”, **Ombudsman Akademik**, Özel Sayı:1, Aralık 2018, ss. 27-55.
- Karakul, Selman. “Hukuk Yoluyla Demokrasi mi Demokrasi Yoluyla Hukuk mu? Hukuk ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Değerlendirmeler”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, Bahar 2015, ss. 79-109.
- Karakul, Selman. “Hukuki ve İdari Denetim Ölçütü Olarak İyi Yönetim İlkeleri”, **Ombudsman Akademik**, Yıl:2, Sayı:3, Temmuz-Aralık 2015, ss. 61-105.

- Kaya, İslam Safa, Huzeyfe Karabay, “Ombudusmanlığın Uluslararası Hukuk Sistemlerindeki Yeri”, **Ombudusman Akademik**, Yıl:6, Sayı:11, Temmuz-Aralık 2019, ss. 213-232.
- Keskin, Bayram ve Yaprak Yeşil. “İdare Hukukunda “İyi İdare” İlkelerinin Kapsamı ve Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudusmanlık)’nın Kararlarına Etkisi”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:’, Aralık 2018, ss. 39-66.
- Keskinsoy Ömer, Semih Batur Kaya ve Temel Meri, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:75, Sayı:4, 2020, ss.1383-1416.
- Keskinsoy, Ömer ve Semih Batur Kaya. “Hukuk Devletin Kanun Devletine Anayasal Devletin Anayasalı Devlete Evrilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 70, Sayı: 3, 2021, ss. 1147-1206.
- Kıratlı, Metin. “Danıştay’ın İdarenin Takdir Yetkisini Denetlemesi ve Bağlaması”, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt:6, 1967, ss.31-35.
- Kırışik, Fatih. “İdare ile Bireyler Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:37, 2013, ss. 245-252.
- Knoeller, Herman M. “The Power To Tax”, **Marquette Law Review**, Vol:22, Issue:3, April 1938, ss. 125-134.
- Koçak, Süleyman Yaman ve Gülçin Yüksel, “Türk Kamu Yönetiminde Etik ve Kamu Görevlileri Etik Kurulu”, **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:2, 2010, ss. 73-95.
- Krasner, Stephen D. “Structural Causes and Regime Consequences: Regimes as Intervening Variables”, **International Organization**, Cilt:36, Sayı:2, 1982, ss.185-205.
- Küçük, Ayhan. “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Bu Hakkın İhlalinde İdare ve Kamu Görevlilerinin Sorumluluğu”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:81, 2011, ss. 111-140.
- Lais, Martina, “Das Recht auf eine gute Verwaltung unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs”, **Zeus Zeitschrift für Europarechtliche Studien**, Cilt:5, Sayı:3, 2002, ss. 446-481.
- Maisiba, Gekonge Justus ve Wallace Atambo. “Effects of electronic tax system on the revenue collection efficiency of Kenya Revenue Authority”, **Imperial Journal of Interdisciplinary Research**, Vol. 2 No. 4, 2016, pp. 815-827.
- Mattern, Karl-Heinz. “Dilekçe Hakkı” Çev. Servet Armağan, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:35, Sayı:1-4, İstanbul, 1970, ss.427-447.

- Mecek, Mehmet ve Özge Kocakula Yıldırım. “Yönetim-İdare Kavramlarının Yapısal-İşlevsel Analizi ve Kavramsal Açıldan Tanımlanması”, **Journal of Social and Humanities Sciences Research**, Cilt:7, Sayı:54, 2020, ss. 1411-1425.
- Metin, Yüksel ve Ümmühan Kaygısız. “Avrupa Birliği’nde Temel Hakların Korunması ve Lizbon Antlaşması’nın Getirdiği Yenilikler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 2011, ss. 125-158.
- Metin, Yüksel. “Anayasal Demokrasi İçinde Anayasa Mahkemesinin Konumu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2012, ss. 89-130.
- Metin, Yüksel. “Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:4, 2002, ss. 35-63.
- Metin, Yüksel. “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:1, 2017, ss. 1-74.
- Nas, Adil. “Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:358, Haziran 2011, ss. 141-151.
- Negrut, Vasilica. “The Europeanization of Public Administration Through the General Principles of Good Administration”, **Acta Universitatis Danubius**, Juridica, Cilt:7, Sayı:2, 2011, ss. 5-15.
- Nehl, Hans Peter. “Good Administration as Procedural Right and/or General Principle?”, **Legal Challenges in EU Administrative Law: Towards an Integrated Administration**, Edward Elgar Publishing Limited, UK, 2009, ss. 322-354.
- Neill, Patrick. **Administrative Justice: Some Necessary Reforms**, Oxford University Press, USA, 1988.
- Night, Sadress ve Juma Bananuka. “The Mediating Role of Adoption of an Electronic Tax System in the Relationship between Attitude towards Electronics Tax System and Tax Compliance”, **Journal of Economics, Finance and Administrative Science**, Vol:25, No:49, 2020, ss. 73-88.
- Odyakmaz, Zehra ve Oğuzhan Güzel. “İyi İdare Hakkı”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:2, 2017, ss. 12-37.
- Odyakmaz, Zehra, Bayram Keskin ve Yusuf Deniz. “6701 sayılı Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Kanunu Üzerine Bir Değerlendirme – I”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı:7, 2016, ss. 721-761.

- Odyakmaz, Zehra, “Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, 1997, ss. 1-21.
- Odyakmaz, Zehra. “Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumunun Tanıtılması ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Bazı Maddelerinin Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:14, Sayı:4, 2013, ss. 1-85.
- Oğurlu, Yücel. “İdari Usul Kanunu Neden Acil ve Zorunludur?”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1-2, 2005, ss. 73-88.
- Okçu, Murat. “Yönetişim Tartışmalarına Katkı: Avrupa Birliği İçin Yönetişim Ne Anlama Geliyor?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Sayı:3, 2007, ss. 299-312.
- Ömürgönülşen, Uğur. “İdare Terimi Niçin Korunmalı ve Yaşatılmalıdır?”, **İdarecinin Sesi Dergisi**, Cilt:15, sayı:96, 2003, ss. 54-56.
- Özcan, Onur. “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:75, Sayı:1, 2017, ss. 159-190.
- Özkan, Gürsel. “İdari Usul”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:101, Yıl:30, 2000, ss. 132-158.
- Pavel, Nicolae. “The Right to Good Administration”, **Contemporary Readings in Law and Social Justice**, Cilt:4, Sayı:2, 2012 ss. 919-933.
- Ponce, Julio. “Good Administration and Administrative Procedures”, **Indiana Journal of Global Legal Studies**, Cilt:12, Sayı:2, 2005.
- Rumpf, Christian. “Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 1993, ss. 25-48.
- Saygılı, Abdurrahman. “Modern Devletin Çıplak Sureti”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:59, Sayı:1, 2010, ss. 61-97.
- Sezginer, Murat. “İdari Belgelere Ulaşma Hakkı: Fransa Örneği”, Prof. Dr. Süleyman Arslan’a Armağan, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1-2, 1998, ss. 299-343.
- Streho, Imola. “Good Administration In The European Union”, **Revue de l’OFCE / Debates and policies**, Vol:134 2014, ss. 71-83.
- Şakar, Ayşe Yiğit. “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:106, 2011, ss. 69-87.

- Şeker, Sakıp. “Vergi İncelemesi Üzerine Bir Genel Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:5, Mayıs 1993.
- Şengül, Ramazan. “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Türk Kamu Yönetimini “Camdan Eve” Dönüştürür Mü?”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:60, Sayı:3, 2005, ss. 215-234.
- Şentürk, Ege. “İdari İşlem Teorisi Açısından “Verginin Tarihi””, **Yaşar Hukuk Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 2023, ss. 391-470.
- Şimşek, Oğuz. “Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı’nda İyi Yönetim Hakkı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:9, Sayı:3, 2007, ss. 91-107.
- Şin, Sevil. “Vergi Takdir Komisyonları”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:8, Sayı:16, Nisan 2018, ss. 161-185.
- Tanrıverdi, Ayşe Almıla. “İdare Hukukunda Gereke İlkesi ve Sağladığı Hukuki Koruma”, **Kırıkkale Hukuk Mecmuası**, Cilt:3, Sayı:2, 2023, ss.551-580.
- Taşdelen, Aziz. “Vergi Alacağına Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:56, Sayı:1, 2007, ss. 279-312.
- Taşdemir, Hakan, ve Hasan Demir. “Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı”, **Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi**, Cilt:2, Sayı:3, Güz, 2002, ss. 85-100.
- Taşdöğen, Salih, “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:65, Sayı:3, 2016, ss.937-966.
- Taşkan, Yusuf Ziya. “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:157, 2005.
- Taylar, Yıldırım. “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:16, Özel Sayı: Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, 2015, ss. 4943-4987.
- Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil Demir. “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:14, Sayı:1, 2009, ss. 1-15.
- Turan, Aykut Hamdi ve Ferhat Başkan Özgen. “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Ampirik Bir Çalışma”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1, 2009, ss. 134-147.
- Turan, Hüseyin. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:11, 2012, ss. 47-75.

- Türkay, İmdat. “Türk Vergi Hukukunda Hazır Beyan Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:341, Şubat 2017, ss. 63-76.
- Uçar, İsmail. “İdare Hukukunda Kamu Gücü Ayrıcalığı Kavramı ve Bir Kamu Gücü Ayrıcalığı Olarak Hukuka Uygunluk Karinesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:3, 2016, ss.331-373.
- Ülken, Rüştü. “İyi Bir İdareden Ne Anlıyoruz?”, **İdare Dergisi**, Yıl:32, Sayı:276, Mayıs Haziran 1962, ss. 3-9.
- Ünlü, Ufuk. “Kamu Kurumlarında Örgütsel Adaletin Tesisi; Tarafsızlık İlkesi”, **Ombudsman Akademik**, Yıl:7, Sayı:13, Temmuz-Aralık 2020, ss. 399-416.
- Ünlüçay, Mehmet. “Genel İdari Usul Kanunu Tasarı Sempozyumu”, **Türk Hukuk Dergisi**, Özel Sayı:87, 2002.
- Vanistendael, Frans. “Legal Framework for Taxation”, **Tax Law Design and Drafting**, International Monetary Fund, Vol.1, 1996.
- Végh, Gyöngyi ve Hans Gribnau. “Tax Administration Good Governance”, **EC Tax Review**, Vol:27/1, 2018, ss.1-16.
- Weiss, Thomas G. “Governance, Good Governance and Global Governance: Conceptual and Actual Challenges”, **Third World Quarterly**, 21/5, ss. 795-814.
- Yaldız, Çağlasın. “Özelgelerin Hukuki Mahiyeti”, **Kesit Akademi Dergisi**, Sayı:23, 2020, ss. 317-328.
- Yavaşlar, Funda Başaran. “İzaha Davet, Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:433, Eylül 2017, ss. 6-14.
- Yaylalı, Mustafa. “Hukuk Devleti ve Hukukun Üstünlüğü Kavramları: Albert Venn Dicey ve Hans Kelsen”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Cilt:23, Sayı:91-92, 2018, ss.95-110.
- Yayman, Derya. “Vergi İdarelerinin Gelecek Senaryoları”, **Uluslararası Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırma Dergisi**, Cilt:8, Sayı:76, 2021, ss. 2459-1149.
- Yıldız, Hayrettin. “Hukuk Devleti’nin Gelişim Sürecinde Mülk Devleti ve Polis Devletinin Yeri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:15, Sayı:2, 2013, ss. 211-230.
- Yılmaz, Abdullah ve Duru Şahyar Akdemir, “İyi İdare Hakkı Bağlamında İçişleri Bakanlığı Açık Kapı Uygulaması”, **Ombudsman Akademik Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, 2019.
- Yılmaz, Hasan. “Demokratik Devletlerde Egemenliğin Kullanımı Üzerine Bir Değerlendirme” **The Journal of Academic Social Science Studies**, Yıl:14, Sayı:84, Bahar 2021, ss.469-481.

Zagorc, Spela. “Decision-Making within a Reasonable Time in Administrative Procedures”, **Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave**, Vol:15, No:4, 2015, ss. 769-790.

Zeyrek, İlker. “Birey-İdare İlişkisi Bağlamında İyi İdare Hakkı ve Türk Pozitif Hukukundaki Görünümü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:155, 2021, ss. 296-329.

### **Elektronik Kaynaklar**

Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban. “Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri”.  
<http://www.canaktan.org/politika/kurum-devyonetimi/kalite.htm>.

Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı. [https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf).

Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası. <https://www.ombudsman.europa.eu/en/case/en/2045>.

Avrupa Hukuki İşbirliği Komitesi (CDCJ). <https://www.coe.int/en/web/cdcj>.

Avrupa Konseyi Uluslararası Teşkilat Künyesi. [https://www.mfa.gov.tr/avrupa-konseyi\\_.tr.mfa](https://www.mfa.gov.tr/avrupa-konseyi_.tr.mfa).

Avrupa Konseyi, İdare ve Siz El Kitabı, <https://rm.coe.int/idare-ve-siz-el-kitab-/16809fec2d>.

Avrupa Parlamentosu. <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/en>.

Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/04/20200418-1.pdf>.

Commission of the European Communities. European Governance - A White Paper, 25 July 2001, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0428&from=EN>.

Council of Europe Committee of Ministers. (Recommendation CM/Rec (2007) 7 of the Committee of Ministers to Member States on Good Administration, <https://rm.coe.int/cmrec-2007-7-of-the-cm-to-ms-on-good-administration/16809f007c>,

Council of Europe Committee of Ministers. Recommendation R (80) 2 Concerning the Exercise of Discretionary Powers by Administrative Authorities <https://rm.coe.int/tavsiye-karari-no-r-80-2-idari-makamlarca-takdir-yetkisi-kullanmasi/1680a43919>.

Council of Europe Committee of Ministers. Resolution (77) 31 On the Protection of the Individual in Relation to the Acts of Administrative Authorities, 28 September 1977, <https://rm.coe.int/0900001680a4397f>.

Doğrusöz, Ahmet Bumin. Özelgeler ve Yanıl(t)ma, Dünya Gazetesi, 27.02.2024, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/ozelgeler-ve-yaniltma/731526>.



European Parliament. “Charter of Fundamental Rights of the European Union”, 2000, 2000/C 364/01, [https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text\\_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_en.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009 Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>.

Gelir İdaresi Başkanlığı. 2015 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>.

Gelir İdaresi Başkanlığı. Mükellef Hakları Bildirgesi, <https://ivdb.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>.

IRS. Understanding Taxes, <https://apps.irs.gov/app/understandingTaxes>.

İçişleri Bakanlığı. [https://www.tbb.gov.tr/online/dergiler/2002\\_haziran/index.html#p=45](https://www.tbb.gov.tr/online/dergiler/2002_haziran/index.html#p=45).

İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi. [https://avalon.law.yale.edu/18th\\_century/rightsof.asp](https://avalon.law.yale.edu/18th_century/rightsof.asp).

OECD. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Paris, 2020. [https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration\\_ca274cc5-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_ca274cc5-en.html).

Ombudsmans. International Ombudsman Institute, <https://www.theioi.org>, 2013.

Speech by the European Ombudsman, P. Nikiforos Diamandouros, at the Sixth Seminar of National Ombudsmen of EU Member States and Candidate Countries on 'Rethinking Good Administration in the European Union', Strasbourg, France, 15 October 2007. <https://www.ombudsman.europa.eu/en/speech/en/370>

Taş, Bülent ve Nazmi Karyağdı. “Vergi Mükellefleri İçin Yeni Bir Koruma: Mükellef Hakları Kurulu”, <https://vergialgi.net/vergi-mukellefleri-icin-yeni-bir-koruma-mukellef-haklari-kurulu>.

TBMM Tutanakları. Yasama Dönemi: 24, Yasama Yılı:4, Sıra Sayısı: 592. <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss592.pdf>.

United Nations. Economic and Social Commission for Asia and the Pasific, “What is Good Governace?”, <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>.

Vergi İletişim Merkezi. [https://www.gib.gov.tr/vergi\\_iletisim\\_merkezi](https://www.gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi).

## **Tezler**

Azrak, Ali Ülkü. **Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1964.

- Bakar, Feride. **Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011.
- Ballar, Gülseren. **Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Anayasa Mahkemesi Kararınca İncelenmesi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2019.
- Berk, Kahraman. **İdari Yargılama Usulü ile Bütünleştirilmiş Olarak Yönetel Yöntem Yasası**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2004.
- Demireğen, Ali. **Avrupa Birliği’nde İyi Yönetim ve İyi Yönetim Işığında Yönetimde Demokrasi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.
- Hacımuratlar, Zeliha. **İdari Usule Katılım**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2011.
- Halimovski, Ekrem. **Avrupa Birliği Hukuku’nda İyi Yönetim Hakkı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2016.

### **Kararlar**

- Anayasa Mahkemesi, 2012/1269, 08.05.2015.
- Anayasa Mahkemesi, 25.10.2018, 2015/941.
- Anayasa Mahkemesi, Abidin Pişgin Başvurusu, Başvuru Numarası:2018/16871, 18.10.2023.
- Anayasa Mahkemesi, Ayşegül Bozoğlu Başvurusu, Başvuru Numarası: 2019/12125, 14.02.2024
- Anayasa Mahkemesi, E:1970/55, K:1971/57, 15.06.1971.
- Anayasa Mahkemesi, E:1976/1, K:1976/38.
- Anayasa Mahkemesi, E:1986/15, K:1987/1, 06.01.1987.
- Anayasa Mahkemesi, E:1988/9, K:1988/28, 26.12.1988.
- Anayasa Mahkemesi, E:1992/36, K: 1993/4, K.T: 20.01.1993.
- Anayasa Mahkemesi, E:1996/64, K:1996/47, 12.12.1996.
- Anayasa Mahkemesi, E:2006/113, K:2011/102, 16.06.2011.
- Anayasa Mahkemesi, E:2006/140, K:2008/185, 25.12.2008.
- Anayasa Mahkemesi, E:2008/22, K:2010/82, 17.06.2010

Anayasa Mahkemesi, E:2009/47, K:2011/51, 17.03.2011.

Anayasa Mahkemesi, E:2010/49, K:2010/87, 07.07.2010.

Anayasa Mahkemesi, E:2012/102, K:2012/207, 27.12.2012.

Anayasa Mahkemesi, E:2015/41, K:2017/98, 04.05.2017.

Anayasa Mahkemesi, E:2019/93, K:2023/87, 04.05.2023.

Anayasa Mahkemesi, E:2020/80, K:2021/34, 29.04.2021.

Anayasa Mahkemesi, E:2021/92, K:2023/27, 16.02.2023.

Anayasa Mahkemesi, E:2022/34, K:2024/16, 23.01.2024.

Anayasa Mahkemesi, E:2023/136, K:2024/127, 27.06.2024.

Anayasa Mahkemesi, E:2023/136, K:2024/127, 27.06.2024.

Anayasa Mahkemesi, E:2023/170, K:2024/96, 04.04.2024.

Anayasa Mahkemesi, E:2024/8, K:2024/126, 27.06.2024.

Anayasa Mahkemesi, E:2024/8, K:2024/126, 27.06.2024.

Anayasa Mahkemesi, Fatma Ülker Akkaya Başvurusu, Başvuru Numarası:2014/18979, 22.02.2018.

Anayasa Mahkemesi, Kenan Yıldırım ve Turan Yıldırım Başvurusu, Başvuru Numarası: 2013/711, 03.04.2014

Anayasa Mahkemesi, Leyla Uğurlu Başvurusu, Başvuru Numarası: 2019/21264, 16.05.2024

Anayasa Mahkemesi, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu, Başvuru Numarası:2015/6728, 01.02.2018.

Anayasa Mahkemesi, Tevfik Baltacı Başvurusu, Başvuru Numarası:2013/8074, 09.03.2016.

Danıştay 1. Dairesi, E:1980/72, K:1984/155, 5.7.1985.

Danıştay 10. Daire, E:2004/10375, K:2007/891, 06.03.2007.

Danıştay 10. Dairesi Kararı, E:2013/7980, K:2016/1767.

Danıştay 10. Dairesi, E:2006/7298, K:2008/7138.

Danıştay 10. Dairesi, E:84/2079, K:85/23, 18.2.1985.

Danıştay 13. Dairesi, E:1974/2354, K:1975/3463, 20.11.1975.

Danıştay 15. Dairesi, E:2015/7528, K:2017/6604, 14.11.2017.

Danıştay 2. Daire, E:2021/14433, K:2021/183, 10.02.2021.

Danıştay 3. Dairesi, E:2010/5052, K:2012/3411, 06.11.2012.

Danıştay 3. Dairesi, E:2011/4416, K:2014/849, 27.02.2014.

Danıştay 4. Daire, E:2002/2885, K:2004/75, 21.01.2004.

Danıştay 4. Daire, E:2013/1375, K:2015/822, 16.03.2015

Danıştay 4. Dairesi, 3259/1115, 10.03.1973.

Danıştay 4. Dairesi, E:1980/1803, K:1980/2685, 30.09.1980.

Danıştay 4. Dairesi, E:1994/4274, K:1996/97, 11.01.1996.

Danıştay 4. Dairesi, E:1998/4783, K:1999/3374, 07.10.1999.

Danıştay 4. Dairesi, E:1999/5635, K:2000/2810, 14.06.2000.

Danıştay 7. Dairesi, E:2019/389, K:2022/1207, 2.03.2022.

Danıştay 8. Dairesi, E:1989/504, K: 1990/913, 17.09.1990.

Danıştay 8. Dairesi, E:1989/504, K: 1990/913, 17.09.1990.

Danıştay 8. Dairesi, E:81/516, K:82/464, 20.04.192;

Danıştay 9. Daire, E: 2015/3269, K: 2016/648, 22.02.2016.

Danıştay 9. Dairesi, E:1974/1721, K:1976/2731, 27.10.1976.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 23.10.1986 tarih ve E:1986/2, K:1986/2.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, E:1972/2, K:1973/10, 14.04.1973.

Danıştay VDDK., E:1999/247, K:2000/31, 28.01.2000;

Danıştay, 13. Daire, E:2019/2234, K:2019/2681, 23.09.2019.

Danıştay, 13. Daire, E:2019/882, K:2019/2683, 23.09.2019.

Danıştay, 13. Daire, E:2022/2444, K:2022/2768, 21.06.2022.

Danıştay, 13. Daire, E:2022/3082, K:2022/3260, 21.09.2022.

Danıştay, 3. Daire, E:1998/2824, K:1998/3314, 01.10.1998.

Danıştay, E:1966/74, K:1972/14, 03.06.1972.

Danıştay, E:1972/2, K:1973/10.

Danıştay, E:1980/457, K:1981/952, 16.10.1982.

DİDDK: E. 03/428, K. 05/2175, 16.06.2005.

Uyuşmazlık Mahkemesi, E:1988/2, K:1989/1.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:1996/3, K:1997/264.

Vergi Dava Daireleri Kurulu, E:2006/232, K:2007/62, 16.02.2007.

Yargıtay, 11.Ceza Dairesi, E:2012/22736, K: 2014/18905, 11.11.2014.

Yargıtay, 7. Ceza Dairesi, E:2014/2954, K:2014/14281, 08.07.2014.

### **Mevzuat**

346 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmî Gazete, Sayı:25744, Tarih:03.03.2005

397 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:27512, Tarih:05.03.2010.

456 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:27512, Tarih:27.08.2015

511 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, Sayı:30923, Tarih:19.10.2019.

Resmî Gazete, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi,  
10.07.2018, 30474.

Resmî Gazete, 5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi,  
15.07.2018, 30479.

Resmî Gazete, Sayı: 30134, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:482.

Resmî Gazete, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.10.2011, Sayı: 28101.

Resmî Gazete, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999, Sayı: 23600.

Resmî Gazete, Vergi Konseyi Yönetmeliği, 12.11.2019, Sayı: 30946.

Resmî Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 18.02.2012, Sayı: 28208.

Resmî Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:470, Sayı:29365.