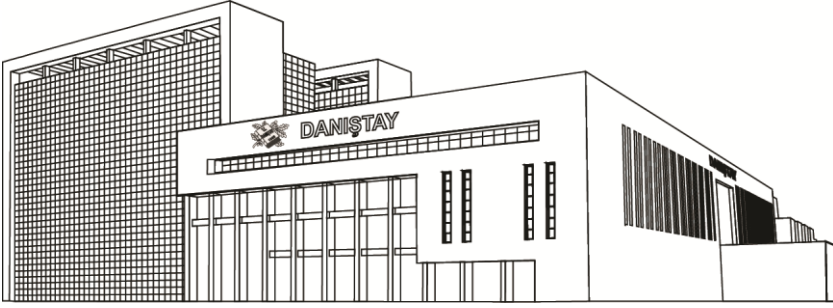


ISSN 1300 - 0187

# T.C. DANIŞTAY DERĐİSİ

YIL : 2021

SAYI : 153



Yılda Bir Kez Yayınlanan Hakemli Dergidir.

ISSN 1300 – 0187

# JOURNAL OF TURKISH COUNCIL OF STATE

---

YEAR : 2021

ISSUE : 153

---



//////  
This journal is a peer-reviewed journal published once a year.

## T.C. DANIŞTAY DERGİSİ

---

**T.C. Danıştay Başkanlığı Adına Sahibi**

**On Behalf of Presidency of the Council of State, Publisher**

Zeki YİĞİT

Danıştay Başkanı

### **Danıştay Tasnif ve Yayın Kurulu / Editorial Board of the Council of State**

<b>Başkan</b>	: Hamit Ümit AKSOY	Danıştay Yedinci Daire Başkanı
<b>Üye</b>	: Hicabi ECE	Danıştay Birinci Daire Üyesi
<b>Üye</b>	: Doç. Dr. Gürsel ÖZKAN	Danıştay Onüçüncü Daire Üyesi
<b>Üye</b>	: Ali ÜRKER	İdari Dava Daireleri Kurulu Üyesi
<b>Üye</b>	: Kemal AÇIKGÖZ	Danıştay Üyesi – Genel Sekreter

### **Editör / Editor**

Sait MİCANOĞLU

Hakim - Genel Sekreter Yardımcısı

### **Editör Yardımcısı / Assistant Editor**

Bekir KIZILIRMAK

Danıştay Tetkik Hakimi

### **Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Publishing Manager**

Hülya KAPLAN

Yayın İşleri Müdürü

### **Yayın Yönetim Yeri / Place of Publication Management**

T.C. Danıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü

Üniversiteler Mahallesi Dumlupınar Bulvarı No: 149

Eskişehir Yolu 10. Km. Çankaya / ANKARA

**Telefon / Phone** : 0 (312) 253 20 48/25 07 **Faks / Fax** : 0 (312) 293 24 33

**E-posta / E- mail** : [yayin@danistay.gov.tr](mailto:yayin@danistay.gov.tr)

**Web sitesi / Website** : [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) / [dergi.danistay.gov.tr](http://dergi.danistay.gov.tr)

**Basım Yeri:** Ankara Açık Ceza İnfaz Kurumu / An-ce Matbaası

## İÇİNDEKİLER

Sayfa

<b>Türk ve Avrupa Birliği Hukuklarında İhale İşlemlerinin İptalinin Kamu İhale Sözleşmelerine Etkisi</b> Dr. Hasan GÜL, Danıştay Üyesi -----	9
<b>Vergi Yargısı Kararlarında Vergi Suç ve Kabahatlerine İştirak ve “Ne Bis İn İdem” İlkesi</b> Kurtuluş BEYRİBEY, Ankara Bölge İdare Mahkemesi Dördüncü Vergi Dava Dairesi Başkanı-----	51
<b>Disiplin Cezalarında Gerekçe İlkesi</b> Prof. Dr. Serkan ÇINARLI, İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi -----	109
Kerim AZAK, İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi-----	109
<b>Devlet Memurları Kanunu’nda Disiplin Cezalarına Karşı İtiraz Yolu: İhtiyari İdari Başvuru ve Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerinden Bir Değerlendirme</b> Doç. Dr. Mutlu KAĞITCIOĞLU, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İdare Hukuku Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi -----	143
<b>Ne Bis İn İdem İlkesinin Yargı Kararları Işığında Türk Vergi Hukukuna Uyumu</b> Ahmet TUTAR, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 15. Vergi Mahkemesi Üyesi -----	181

## **İdari Çözüm Yollarından İzaha Davet Müessesesinin**

### **Uygulanma Şekli ve Sonuçları Bakımından Değerlendirilmesi**

Ömer BATUR, Danıştay Tetkik Hâkimi -----219

Mehmet Ümit YUSUFOĞLU, Danıştay Tetkik Hâkimi -----219

## **Dijital Hizmet Vergisi**

Mümin GÜNGÖR, Tarsus Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu

Adalet Programı Hukuk Bölümü Öğretim Görevlisi -----257

## CONTENTS

Page

**The Effect of The Annulment of the Award Decision on the Public Procurement Contracts in Turkey and EU Law**

Dr. Hasan GÜL, Member of Council of State-----9

**The "Ne Bis In Idem" Principle to Participate in Tax Offenses and Misdemeanours in Tax Jurisdiction Decisions**

Kurtuluş BEYRİBEY, President of Fourth Tax Law Chamber of Ankara Regional Administrative Court -----51

**The Duty to Give Reasons in Disciplinary Penalties**

Prof. Dr. Serkan ÇINARLI, Faculty Member Department of Administrative Law

Faculty of Law, İzmir Bakırçay University  
-----109

Kerim AZAK, Research Assistant of Department of Administrative Law Faculty of Law, İzmir Bakırçay University-----109

**Objection to Disciplinary Punishments in the Civil Servants Act: An Evaluation Through the Discretionary Administrative Application and the Right of Access to The Court**

Doç. Dr. Mutlu KAĞITCIOĞLU, Faculty Member of Department of Administrative Law Faculty of Law, Tekirdağ Namık Kemal University -----143

**Compliance of Turkish Tax Code with Ne Bis In Idem Principle in The Light of Judicial Decisions**

Ahmet TUTAR, Member of Fifteenth Tax Chamber of Istanbul Regional Administrative Court -----181

**The Institution of Invitation to Explanation from Administrative Remedies, Method of Application and Evaluation of Results**

Ömer BATUR, Rapporteur Judge of Council of State-----219

Mehmet Ümit YUSUFOĞLU, Rapporteur Judge of Council of State --219

**Digital Service Tax**

Mumin GÜNGÖR, Faculty Member of Justice Program Law

Department Tarsus University Vocational High School-----257





# TÜRK VE AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKLARINDA İHALE İŞLEMLERİNİN İPTALİNİN KAMU İHALE SÖZLEŞMELERİNE ETKİSİ

## THE EFFECT OF THE ANNULMENT OF THE AWARD DECISION ON THE PUBLIC PROCUREMENT CONTRACTS IN TURKEY AND EU LAW

Dr. Hasan GÜL\*

### ÖZ

Kamusal ihtiyaçların bir an önce giderilmesi zorunluluğu karşısında, ihale işlemlerine ilişkin yargılama süreci beklenmeksizin ihale sözleşmesi imzalanmaktadır. Bu bakımdan, yargısal inceleme sonucunda verilecek iptal kararlarının sözleşme üzerindeki etkisinin belirlenmesi gerekmektedir. İptal kararlarının sözleşme üzerinde herhangi bir etkisinin olmayacağının kabulü, yargılama sisteminin varlığını anlamsız hale getirirken; Türkiye uygulamasında da olduğu gibi, ihale sürecinde tespit edilen hukuka aykırılığın ağırlığına, sözleşme konusu işin niteliğine veya bulunduğu aşamaya ilişkin herhangi bir değerlendirme yapılmaksızın sözleşmenin hükümsüz sayılması da, özel sözleşmelere bağlı hakların dokunulmazlığı, kamu alım sisteminin etkinliği ve kamu yararı açısından ölçüsüz bazı sonuçlara yol açabilmektedir. Bu çalışmada, iptal kararlarının sözleşme üzerindeki etkisine ilişkin olarak, öğretilerde ifade edilen görüşler ile yargı kararları aktarıldıktan sonra Türkiye uygulaması belirtilmiş ve nihayetinde AB Hukuku'nda yer alan ve iptal kararlarının uygulanmasında üye ülkelere esneklik sağlayan düzenlemeler üzerinde durulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Alımı, İhale İşlemlerinin İptali, İhale Sözleşmeleri, AB Kamu Alımları Başvuru Direktifleri, Ayrılabilir İşlem Kuramı

---

Makalenin Geliş Tarihi : 28.04.2021

Makalenin Kabul Tarihi : 01.11.2021

\* Danıştay Üyesi

hasangul.1964@gmail.com ORCID ID: 0000-0002-3084-3813

## ABSTRACT

Since the public needs to be met immediately, the public procurement contract is concluded before the judicial review regarding the award decision. Therefore, it is required to determine the effect of the annulment of the award decision on the contracts. While the acceptance the annulment of the award decision will have no effect on the contracts makes the existence of the judicial system meaningless; as seen in the practice in Turkey, setting aside a concluded contract without any assessment regarding the severity of the infringements in the award decision and the nature and the stage of the work subject to the contract, may lead to unbounded results, regarding the sanctity of private contractual rights, the effectiveness of the public procurement system and in terms of public interest. In this study, regarding the effect of the annulment of the award decision on the contracts, after expressing the views of the doctrine and judicial decisions, the practises of Turkey are explained and finally EU Law, which authorize the member countries to make a more flexible legislation, is examined.

**Keywords:** Public Procurement, Annulment Of The Award Decision, Public Procurement Contracts, EU Public Procurement Remedies Directives, Detachable Act Doctrine

## GİRİŞ

Kamusal ihtiyaçların karşılanmasını amaçlayan kamu alım sürecinin ilk aşaması ihaleye çıkılmayla başlayan ve ihale üzerinde kalan kişi ile idare arasında bir sözleşmenin imzalanmasına kadar devam eden ihale işlemlerini, ikinci aşaması ise karşılıklı edimlerin ifa edildiği sözleşmenin uygulanması safhasını kapsar. Türkiye’de de bu ayrıma paralel olarak, ihale sürecine ilişkin usul ve esaslar 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda, sözleşmelerin düzenlenmesi ve uygulanmasıyla ilgili kurallar ise 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu’nda yer almaktadır.

Kamu alım sisteminin etkinliği; saydamlık, rekabet ve eşit muamele başta olmak üzere temel ihale ilkelerini uygulamaya geçirecek düzenlemelerin yapılması yanında, ihtiyaçların uygun şartlarda ve zamanında karşılanmasına bağlıdır. Ayrıca ihalenin

tarafklarının bu düzenlemelere uyumunun sağlanması da şart olup, bu amacı gerçekleştirmenin en etkin yollarından birisi ihale işlemlerinde hukuka aykırılık bulunduğunu düşünen ilgililerin kullanabileceği bir başvuru sisteminin<sup>1</sup> kurulmasıdır. Ancak oluşturulacak bu sistemin, belirtilen faydası yanında, kamu alım sürecini ciddi ölçüde sekteye uğratma riski dolayısıyla, ihtiyaçların zamanında karşılanması amacıyla çelişen bir yönü de olacaktır.<sup>2</sup>

Bu itibarla, kaçınılmaz şekilde birbiriyle çelişen, başvuru sisteminin etkinliği ile ihtiyaçların zamanında karşılanması amaçları arasında makul bir dengenin kurulması gerekmektedir. Bu kapsamda, bir taraftan, inceleme organlarına<sup>3</sup> yapılacak başvuruların, ihale sürecini belli bir süre için de olsa kendiliğinden durduracağına ve/veya ihale sözleşmesinin imzalanamayacağına ilişkin kurallar konularak başvuru sisteminin etkinliği artırılmaya çalışılırken; diğer taraftan da, ihale sürecine yönelik hukuka aykırılık iddialarına ilişkin inceleme ve/veya yargılama sürecinin tüm aşamaları tamamlanmadan ihale sözleşmesinin imzalanmasına izin verilmek suretiyle ihtiyaçların bir an önce karşılanması amacı sağlanmaya çalışılmaktadır.

Öte yandan, ihale sözleşmesinin imzalanmasıyla, ihtiyaçların bir an önce karşılanması anlamıyla sınırlı olmak kaydıyla kamu alımında etkinlik amacına ulaşılabilirken, başvuru sahibi adına anlamlı sonuçlar üreten etkin bir başvuru sisteminin varlığı, ihale işlemlerinin iptal edilmesi durumunda, bu iptalin sözleşme üzerindeki etkisine bağlı kalacaktır.

<sup>1</sup> Başvuru sistemi, idari ve yargısal başvuru yolundan veya sadece yargısal başvuru yolundan oluşan, ancak başvuruların incelenmesinde kendisine mahsus kuralları bulunan; inceleme, denetleme ve ihtilaf çözme vasıflarını haiz sistem.

<sup>2</sup> SWAN, Collin D. “Lessons from Across the Pond: Comparable Approaches to Balancing Contractual Efficiency and Accountability in The U.S. Bid Protest and European Procurement Review System”, Public Contract Law Journal, 2013, Vol. 43, No:1, s. 29, 30.

<https://www.jstor.org/stable/24430312?refreqid=excelsior%3A43b0528ee59b10b2ad0fbdd06af0e65b&seq=1> (Erişim Tarihi: 28/03/2021).

<sup>3</sup> İnceleme organları, zorunlu idari başvuru yolu bulunan ülkelerde, idari inceleme organları ile bunların kararlarını denetleyen yargısal organlardan; diğer ülkelerde ise sadece yargısal organlardan oluşur.

Türkiye uygulamasında, ihale işlemlerinin iptali durumunda, tespit edilen hukuka aykırılığın ağırlığına, sözleşme konusu işin niteliğine veya bulunduğu aşamaya ilişkin herhangi bir değerlendirme yapılmaksızın imzalanan sözleşmenin feshi yoluna gidilmektedir. Bu uygulamaya bağlı olarak da özellikle idari inceleme süreci ile yargılamanın ilk derece ve temyiz safhalarında verilen farklı kararlar üzerine sözleşmenin tarafının birden fazla kez değiştiği ya da ihalenin iptal edilebildiği, bunun sonucunda da kamu alım sisteminin etkinliğinin önemli ölçüde azaldığı görülmektedir.

Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında, Avrupa Birliği (AB) Hukuku'nda, 2007 yılına kadar tamamen ahde vefa ilkesi ön planda tutularak özel sözleşmelerin dokunulmazlığı ilkesi büyük ölçüde korunurken, Amerika Birleşik Devletleri'nde 1960 yılına kadar, hukuka aykırılığı belirlenen ihale işlemlerine dayanarak imzalanan sözleşmelerin bağlayıcı olamayacağı anlayışından hareketle bu sözleşmelerin baştan itibaren yok hükmünde olduğu kabul edilmiştir. Ancak, başlangıç noktaları iki zıt kutbu temsil eden bu iki sistem, zaman içinde aynı amaca doğru yönelerek, sözleşmenin bağlayıcı olması gerektiğini savunan görüş ile hukuka aykırı işlemlere dayalı sözleşmelerin geçerli kılınamayacağını savunan görüş arasında makul bir denge kurulmaya çalışılmıştır<sup>4</sup>.

Bilindiği üzere, Türkiye ile AB arasında tam üyeliğe yönelik yürütülen katılım müzakerelerine esas alınan fasıl başlıklarından birisi de “Kamu Alımları”dır. Bu alan AB’de klasik, sektörel ve savunma alımları ile imtiyazlar temel başlıkları altında düzenlenmiştir. Türkiye’de klasik kamu alımlarına ilişkin düzenlemeler 4734 sayılı Kanun’da, imtiyaz verilmesine ilişkin düzenlemeler dağınık bir şekilde çeşitli kanunlarda yer alırken, sektörel ve savunma alımlarına ilişkin ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır.

Çalışmada öncelikle ihale işlemlerinin iptalinin kamu ihale sözleşmelerine etkisine ilişkin öğretide ifade eden görüşler ile yargı kararları aktarıldıktan sonra Türkiye uygulaması üzerinde durulmuştur. Akabinde AB Hukuku klasik kamu alımları mevzuatı incelenerek daha

---

<sup>4</sup> SWAN, s. 31, 32.

esnek kurallar içeren bu düzenlemelerin, öğretide ortaya konulan görüşler ile yargısal içtihatlar dikkate alındığında, mevcut anlayış çerçevesinde, Türkiye’de de uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

Makalede AB Hukuku klasik kamu alımları üzerinde durulmakla birlikte, Türkiye uygulaması, öğretide ifade edilen görüşler ve yargı kararlarının aktarılmasında, konumuzla benzerlik taşıdığı ölçüde, özelleştirme ve diğer satış işlemlerinden de bahsedilmiştir.

## 1. İPTAL KARARLARININ HUKUKİ SONUÇLARI VE ÖZEL HUKUK SÖZLEŞMELERİNE ETKİSİ

### 1.1. İptal Kararlarının Hukuki Sonuçları

Öğretide iptal kararlarının<sup>5</sup> etki ve sonuçlarına ilişkin fazlaca bir ihtilaf bulunmamaktadır. Genel kabul gören yaklaşıma göre iptal kararı; hukuka aykırılığın, bu aykırılığın doğumu anından başlayarak ortadan kaldırılmasını, hukuk düzeninin hukuka aykırılığın bulunmadığı duruma döndürülmesini, doğmuş sonuçların olabildiğince silinmesini, kısaca iptal kararının geriye yürümesini gerektirir. Eski durumun geri gelmesinde fiilî ya da hukuki engeller varsa, idare bu engelleri kaldırmak için gereken tüm eylem ve işlemleri yapmakla yükümlüdür<sup>6</sup>. Geçmişe etkili olmanın tek istisnası ise, kişilerin elde ettikleri kazanılmış hakların korunması ilkesidir.<sup>7</sup>

İptal kararlarının Anayasa’nın 138/4 maddesinde yer alan, “Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.” kuralı ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28/1 maddesinde yer alan, “Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde

<sup>5</sup> İptal kararı kavramı, yürütmenin durdurulması kararlarını da kapsayacak şekilde kullanılmıştır.

<sup>6</sup> ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 550-555.

<sup>7</sup> ULUSOY, Ali D., Yeni Türk İdare Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 679, 774.

Dr. Hasan GÜL

bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez.” kuralına göre, kararın tebliğinden itibaren 30 günü geçmemek kaydıyla, makul bir süre içinde uygulanması gerekmektedir. Aksi yöndeki uygulamalar Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu gibi, hak arama özgürlüğünün de ortadan kaldırılması anlamına gelecektir<sup>8</sup>. Ayrıca, yargı kararlarının uygulanmaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) tarafından adil yargılanma hakkının ihlali kapsamında değerlendirilmektedir.<sup>9</sup>

Bununla birlikte, iptal kararlarının uygulanıp uygulanmadığı veya gereği gibi uygulanıp uygulanmadığı çokça görülen tartışma konularından birisidir. İhtilaf genellikle iptal kararlarının gereklerinin ne olduğunun yorumlanması ile kararın uygulanmasında hukuki ve/veya fiilî bir imkânsızlık hâli bulunup bulunmadığı noktasında cereyan etmektedir.

Öğretide, iptal kararlarının uygulanmasının hukuken veya fiilen mümkün olamayacağı bazı istisnai durumların varlığı kabul edilmektedir. Hukuki imkânsızlık hâli, iptal edilen işlemin tesisinden sonra ortaya çıkan hukuksal durumun kararın uygulanmasını olanaksız kılması<sup>10</sup> olup, imkânsızlık durumunun varlığının her olayın özelliğine göre kendi içinde değerlendirilmesi gerekir.<sup>11</sup> Fiilî imkânsızlık hâli ise<sup>12</sup> nesnel alandaki engeller nedeniyle yargı kararının uygulanamamasıdır<sup>13</sup>. Davacının mahkeme kararının uygulanmasından feragat etmesi de

---

<sup>8</sup> ALTAY, Evren, “Yargı Kararlarının Uygulanması”, Sempozyum, 139. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü, Danıştay Yayınları, 2008, s. 111.

<sup>9</sup> ERKUT, Celal, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasını Güçlendirici Mekanizmalar”, Sempozyum,141. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü, Danıştay Yayınları, 2010, s. 29.

<sup>10</sup> Kamu görevlilerince statü hukukuna ilişkin tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda verilen iptal kararlarının ilgilinin yaş haddini doldurması sebebiyle uygulanamaması gibi.

<sup>11</sup> ALTAY, 2008, s. 122.

<sup>12</sup> Radyo ve televizyon kuruluşları hakkında tesis edilen yayın durdurma işleminin, yaptırımın uygulanmasından sonra iptal edilmesi sebebiyle yargı kararının uygulanamaması gibi.

<sup>13</sup> ALTAY, 2008, s. 125.

kararın uygulanmaması bakımından mazur görülebilecek bir durumdur. Öte yandan, hukuki ve/veya fiili imkânsızlık, mahkeme kararlarının uygulanmamasını değil, uyuşmazlığın niteliğine göre, kararın uygulanma şeklinde değişiklik yapılabilmesini mazur gösterir.<sup>14</sup>

Yargı organlarınca verilen kararlar arasında uygulanma zorunluluğu bakımından bir fark bulunmamasına karşın, uygulanmayan yargı kararlarının büyük çoğunluğunun idari yargı yerlerine ait olması idare hukukuna özgü nedenlerden kaynaklanmaktadır<sup>15</sup>. Kıta Avrupası sistemi olarak da adlandırılan, kamu hizmetine, kişilerarası hukuki ilişkilere uygulanan özel hukuk hükümlerinden farklı usul ve esasları bulunan, diğer hukuk dallarından bağımsız idare hukuku hükümlerinin uygulandığı idare ve idare hukuku sistemine idari rejim adı verilmektedir<sup>16</sup>. İdari rejim, idari yargı yerlerinin davada getirdikleri çözüme uygun idari işlem tesisi yetkisini, kamu gücünün temsilcisi olan idareye tanımıştır. Bir başka deyişle, idari yargı kararlarına uygun idari işlem tesisi, davada taraf durumunda bulunan idarenin idari yetkisi içerisindedir. Bu yetkinin, onun yerine bir başkası veya başka bir idare tarafından kullanılması, idari rejimin gereklerine ve bu rejimin idari kuruluşlar için belirlediği yetki kurallarına aykırıdır.<sup>17</sup>

İptal kararlarının etkisi ile ilgili olarak en çok ihtilafa yol açan hususlardan birisi iptal kararlarının geçmişe etkili sonuç doğurması gerektiği yönündeki kabuldür. Konu ile ilgili olarak Atay, geçmişe etkili olmanın iptal davalarında kararın etkinliğini sağlamaya yarayan bu davaya özgü bir nitelik taşıdığını, bununla birlikte, geçmişe yürümenin olumsuz bazı sonuçlara yol açacağı durumlarda, kaldırma işleminde

<sup>14</sup> AKYILMAZ Bahtiyar, SEZGİNER Murat, KAYA Cemil, Türk İdari Yargılama Hukuku, 6. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2021, s. 757, 758.

<sup>15</sup> ALTAY, Evren, İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004, s. 4.

<sup>16</sup> AKYILMAZ Bahtiyar, SEZGİNER Murat, KAYA Cemil, Türk İdare Hukuku, 12. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, s. 66.

<sup>17</sup> CANDAN, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, PwC Türkiye, İstanbul 2015, s. 696, 697.

Dr. Hasan GÜL

olduğu gibi, iptal kararının geleceğe etkili şekilde uygulanmasının kabulü gerektiğini belirtmektedir.<sup>18</sup>

Benzer şekilde Kaplan da iptal kararının geçmişe etkili sonuç doğuracağı yolundaki içtihadın, muhtemelen, Conseil d'État'ın aynı kabulü içeren ve yakın zamana kadar hiç şaşmadan uygulanan 26/12/1925 tarihli Rodière kararından esinlendiğini belirttikten sonra, bu kabul ve prensibin beraberinde getirdiği bazı sorunlu alanlar bulunduğunu, ihale sözleşmelerinden ayrılabilir işlemler ve idari sözleşmeler hakkında verilen iptal kararlarının da bunlar arasında yer aldığını vurgulamaktadır.<sup>19</sup>

İdari işlemlerin yasallığı ilkesi ile hukuki istikrar ve güvenlik ilkelerinin nispi uzlaşmazlığının yol açtığı bu sorunları çözebilmek için formül arayışına giren Conseil d'État çözümü geleneksel olarak iptal kararlarına tanınan etki ve bağlanan hukuki sonuçları yumuşatmakta bulunmuştur. Geleneksel kabulden uzaklaşan bu yaklaşımın temelinde, genellikle, iptal kararının kolayca uygulanabilirliğini sağlamak; kararın, tekemmül etmiş ya da etmekte olan hukuksal ilişkileri yıkıma uğratmasına izin vermemek ve kamu yararı ile adaletin etkinliği ilkelerini bağdaştırmak amaçları bulunmaktadır.<sup>20</sup>

İptal kararlarının etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak adına savunulan görüşlerden birisi de yargı kararlarının uygulanma şeklini belirleme ve uygulamayı izleme yönünde yargıca yetki verilmesi gerektiği yönündedir. Bu konuda özellikle Fransa örneği üzerinde durulmaktadır.

Fransa'da 1980 tarih ve 80-539 sayılı Kanunla, idari yargı kararlarının uygulanmaması hâlinde, gecikilen her gün için belli bir miktar para cezasının ödenmesine hükmedilmesi öngörülmüştür. İdari

---

<sup>18</sup> ATAY, Ethem, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, Sempozyum, 139. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü, Danıştay Yayınları, 2008, s. 61, 62.

<sup>19</sup> KAPLAN, Gürsel, “İptal Kararlarının Etki ve Sonuçlarının Zaman Yönünden Yargıç Tarafından Sınırlandırılması”, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, 2013, s. 32. <http://www.idare.gen.tr/kaplan-zaman.pdf> (Erişim Tarihi: 28/03/2021).

<sup>20</sup> KAPLAN, 2013, s. 32, 33.



yargı kararlarının uygulanmasının denetimi ise Danıştay'a verilmiş ve bu amaçla 1985 tarihli Kararname ile "Rapor ve İnceleme Dairesi" adı altında bir daire kurulmuştur. Daire, yargı kararının uygulanmasında güçlüğü düşen idareye yol göstererek yardımcı olduğu gibi, ilgilinin başvurusu üzerine, kararı uygulamayan idare üzerinde yetkili mercilere bildirmek ve para cezası uygulamak gibi yetkileri de kullanabilmektedir. Daha sonra, 95-125 sayılı Kanunla, yargıcın idareye yargısal emir verme yetkisi de kabul edilmiştir. Yargıç bu yetkisini para cezasıyla birlikte de kullanabildiğinden, yargısal emri yerine getirmeyen görevliler hakkında para cezaları da gündeme gelmektedir.<sup>21</sup>

95-125 sayılı Kanun'a göre yargılama yetkisi, hukuku yorumlama yanında, bir yargı kararının hukuk düzenindeki etkilerini izleme ve denetleme yetkisini de içermektedir.<sup>22</sup> İdari yargıcın karar verme yükümlülüğü, kararın hem açıklığını, hem de idareye uygulama kolaylığı sağlamasını kapsadığından, yargısal emir kurumu idari yargıcın kararı somutlaştırma yeteneğiyle sınırlıdır.<sup>23</sup>

Sonuç itibarıyla, iptal kararlarının etki ve sonuçlarına ilişkin klasik görüş ve uygulamaların zaman içinde kısmen de olsa değiştiği, bu alandaki genel gidişatın ise iptal kararlarının uygulanma şeklini belirleme hususunda yargıca daha fazla yetki verilmesi yönünde olduğu anlaşılmaktadır.

## 1.2. İptal Kararlarının Özel Hukuk Sözleşmelerine Etkisi

İdarenin özel hukuk hükümlerine göre akdettiği bir sözleşme de söz konusu olsa, hazırlık aşamalarında yapılan işlemler idari nitelik taşıdığından, hem bunların idare hukuku ilke ve kurallarına uygun olması gerekmekte, hem de bu muamele sırasında yapılan herhangi bir hukuka aykırılık başlı başına bir sonuç doğurması hâlinde "ayrılabilir işlem" kuramı uyarınca idari yargı yerleri önünde görülecek türden bir davaya konu edilebilmektedir.<sup>24</sup> Bu kuram, idari karar alma sürecinde

<sup>21</sup> ÇAĞLAYAN, s. 746, 747.

<sup>22</sup> ERKUT, 2010, s. 25.

<sup>23</sup> YAŞAR, H. Nuri, İdari Yargı Kararlarının Etkinleştirilmesi Arayışında İdari Yargı İdari Yargıç Yargısal Emir, XII Levha, İstanbul, 2013, s. 176.

<sup>24</sup> ÖZAY, İl Han, Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 508, 509.

gerçekleştirilen işlemler arasında ancak nihai işlemin iptal davasına konu edilebileceğini öngören zincir işlemler kuramının da terkedilmesini sağlamış; hukuksal prosedür ve statüler içinde yer alan ama doğrudukları hukuksal sonuçlar açısından farklı özelliklere sahip işlemlerin iptal davasına konu olabilecekleri kabul edilmiştir.<sup>25</sup>

Ayrılabilir işlem kuramının bu yüzyılın başında doğduğunu belirten Sezginer, kuramın ortaya çıkışına kadar Conseil d'État'ın iptal davasını, sözleşme ve sözleşmenin oluşumu sırasında ortaya çıkan tek yanlı işlemlere karşı kabul etmediğini aktarmaktadır. Bu işlemlere karşı iptal davası yolunun kapalı tutulması, sözleşmeden kaynaklanan ve taraflar bakımından kazanılmış hak oluşturduğu kabul edilen haklara zarar vereceği düşüncesinden kaynaklanmıştır. Bu engel, ayrılabilir işleme karşı açılan iptal davasının bizzat sözleşmeyi ve sözleşmeden doğan hakları etkilemeyeceğinin ortaya konulmasıyla aşılmıştır.<sup>26</sup>

Bu durumda da sözleşmeden ayrılabilir işlemlere karşı açılan davada verilen iptal kararlarının ne işe yaradığı sorusunun gündeme geldiğini belirten Kaplan, bu sorunun uzunca bir süre tartışma konusu yapıldıktan sonra Conseil d'État'ın 2014 tarihli bir kararı ile çözüldüğünü belirtmektedir. Bu karar ile üçüncü kişilere de sözleşmenin tümü ya da belli bazı hükümlerinin geçerliliğine itiraz ve dava hakkı tanındığı için idari sözleşmelerden ayrılabilir işlemlere karşı iptal davası açmaya artık gerek kalmamıştır.<sup>27</sup>

Sözleşmeden ayrılabilen idari işlemlerin iptalinin sözleşmenin hukuki geçerliliğini etkilemesinin, bir başka deyişle imzalanan sözleşmeyi hükümsüz kılıp kılmayacağı sorununun gerek Türk gerekse yabancı hukuk öğretisi ve yargı kararlarında tam bir çözüme kavuşturulmadığını belirten Gözübüyük ve Tan, bu durumun Fransız

---

<sup>25</sup> ERKUT, Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, No:51, Ankara, 2015, s. 157.

<sup>26</sup> SEZGİNER, Murat, İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 34, 137, 143.

<sup>27</sup> KAPLAN, Gürsel, "Fransız İdare Hukukunda İdari Sözleşmelerden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözümü İle İlgili Yeni Gelişmeler", Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 35, 2016, s. 24. <https://www.idare.gen.tr/kaplan-sozlesme.pdf> (Erişim Tarihi:14/04/2021).

idare hukukunda “şaşırtıcı bir yargısal boşluk” olarak nitelendirildiğini ifade etmektedir.<sup>28</sup>

Gözler, ayrılabilir işlemlere karşı açılan iptal davasının, ayrılabilir işlem hukuka aykırı ise sözleşmenin değil, ayrılabilir işlemin iptal edilmesi sonucunu doğuracağını, yani sözleşmeden ayrılabilir bir işlemin iptal edilmesinin, sözleşmenin geçerliliği üzerinde bir etkisi olmayacağını belirtmektedir. Ayrıca, iptal davasına bakan hâkimin idari sözleşmeye dokunma gibi bir yetkisinin olmadığını, Fransız Danıştay’ı Rapor ve Etüt Dairesinin de “sözleşmeden ayrılabilir bir işlemin iptali, bizzat sözleşme üzerinde doğrudan hiçbir etkiye sahip değildir. Sözleşme tarafların kanunu olarak kalır” dediğini aktarmaktadır.<sup>29</sup>

Gözübüyük ve Tan da bu konuda genellikle benimsenen görüşün, sözleşmeden ayrılabilen idari işlemin iptalinin otomatik bir şekilde sözleşmenin hükümsüzlüğüne yol açamayacağı yönünde olduğunu belirtmektedir. Fransız idari yargı kararlarında görülen yaklaşıma göre, ayrılabilir işlem sözleşmede yer alan bir hükmün hukuka aykırılığı nedeniyle iptal edilmişse, sözleşmenin de hükümsüzlüğüne yol açarken, kendisindeki bir bozukluk nedeniyle iptal edilmişse, o takdirde bu işlemle sözleşme arasındaki ilişkinin niteliğine bakılacaktır. Bu durumda da iptal edilen ayrılabilir işlem sözleşmenin yapılmasına dayanak oluşturuyor ise aralarında sıkı bir ilişki var demektir ve sözleşmenin hükümsüzlüğüne yol açmaması olanaksızdır.<sup>30</sup>

Benzer bir görüşü aktaran Atay da Fransız Hukuku’nda, iptal kararı üzerine diğer bütün işlemlerin de hukuka aykırı bulunarak ortadan kaldırılmasında dava konusu edilen işlemle bunun üzerine kurulan diğer işlemler arasında sıkı ve zorunlu bir bağın bulunması şartının arandığını belirtmektedir.<sup>31</sup>

<sup>28</sup> GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, TAN Turgut, İdare Hukuku, Cilt I Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 519.

<sup>29</sup> GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku II, Ekin Kitabevi, Üçüncü Baskı, Bursa, 2019, s. 226.

<sup>30</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 520.

<sup>31</sup> ATAY, s. 70.

Ayrılabilir işlem kuramının amacının, kamu gücünün ürünü olan sözleşmeyi kurma iradesini idari yargıya denetletmek ve bu suretle kamu gücünün hukuka aykırı kullanımına karşı hukuk sistemini korumak olduğunu belirten Özey, bu denetime izin veren bir hukuk sisteminin, iptal kararının sözleşmeye sirayet etmesini istemediğini varsaymanın tutarsızlık olacağı sonucuna varmaktadır<sup>32</sup>. Karahanoğulları da sözleşme yapma iradesinin hukuka aykırı olduğu mahkeme kararıyla saptanan idarenin, yargı kararını uygulamak için sözleşmeyi feshetmesi gerekeceğini belirtmektedir.<sup>33</sup>

Öte yandan, kamu ihale sözleşmeleri bakımından iki aşama teorisinin geçerli olduğunu belirten Buz, idari işlem aşamasında meydana gelen herhangi bir sakatlığın veya bu aşamaya ilişkin idari işlemlerin bir kısmının ya da tamamının iptal edilmesinin, özel hukuk sözleşmesinin de kendiliğinden geçersiz hale gelmesi sonucunu doğurmayacağını ifade etmektedir. Sözleşmenin kurulmasından önceki aşamada gerçekleşen hukuka aykırılıklar veya idari yargıda verilen iptal kararlarının özel hukuk sözleşmesinin geçersizliğine yol açabilmesi için bu durumların aynı zamanda Borçlar Kanunu anlamında da bir geçersizlik sebebi sayılması gerekmektedir.<sup>34</sup>

İhale hukukuna ilişkin kuralların, taraflarından birisini idarenin teşkil ettiği sözleşmeler bakımından idarenin irade özerkliğini sınırlandırdığını ifade eden Demirbaş, idarenin kurmak istediği sözleşmenin karşı tarafını belirlerken bu kurallarla bağlı olduğunu, aksi durumda emredici nitelikteki ihale hukuku kurallarına aykırılığın gündeme geleceğini, kanunun emredici hükümlerine aykırılık taşıyan sözleşmelerin ise Türk Borçlar Kanunu'nun 27. maddesine göre hükümsüz sayılacağını savunmaktadır. Ancak bazı durumlarda, ihalenin iptal edildiğinden hareketle sözleşmenin de sona erdirilmesi hakkaniyete ve kamu yararına aykırılık teşkil edebileceğinden kesin hükümsüzlük

---

<sup>32</sup> ÖZAY, s. 530, 531.

<sup>33</sup> KARAHANOGULLARI, Onur, Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim), Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s. 347-348.

<sup>34</sup> BUZ, Vedat, Kamu İhale Sözleşmelerinin Kuruluşu ve Geçerlilik Şartları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 84, 85, 108.

yaptırımının da dürüstlük kuralı denetimine tabi tutulması gerekmektedir.<sup>35</sup>

Bazı kuruluşların özelleştirilmesi yolunda tesis edilen idari işlemlerin iptalinin uygulanabilirliğini değerlendiren Altay, özelleştirme kararından sonra söz konusu kurumun niteliği değişmiş ise bu durumun kararın uygulanmasını imkânsız kılıp kılmayacağını değerlendirilmesi ve bu değerlendirmeden sonra işlem tesis edilmesi gerektiği sonucuna varmıştır.<sup>36</sup>

Yargı kararlarının sözleşmeye etkisi değerlendirilirken, iptal kararının gerekçesinin de önemli olduğunu belirten Toprak, belirli durumlarda iptal kararının kamu düzeni ve hizmeti ile ilişkili bulunmaktan çok sadece isteklilerin ekonomik menfaatlerini ilgilendirebileceğini, örnek olarak şekil eksikliği nedeniyle değerlendirme dışı kalması gereken teklif sahibi ile sözleşme imzalanması durumunda sözleşmenin uygulanmasına devam edilebileceğini ifade etmekle birlikte<sup>37</sup>, bunu davacı durumundaki isteklinin kabulü şartına bağlamaktadır.<sup>38</sup>

Bu değerlendirmeler çerçevesinde, ağırlıklı görüşün, hukuka aykırı bir işleme dayalı sözleşmenin devamından söz edilemeyeceğinden, bu sözleşmenin bir şekilde sonlandırılması gerektiği yönünde olduğu, ancak belli şartların bulunması durumunda sözleşmenin uygulanmasına devam edilebileceğini savunanların da olduğu anlaşılmaktadır.

<sup>35</sup> DEMİRBAŞ, Harun, “Usulüne Uygun Yapılmayan İhalenin İdare Mahkemesi Kararı ile İptalinin Kamu İhale Sözleşmesine Etkisi, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017, Sayı 4(1), s.119. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1102235> (Erişim Tarihi:28/03/2021).

<sup>36</sup> ALTAY, 2004, s. 218, 219.

<sup>37</sup> TOPRAK, Eren, Kamu İhale Hukuku: Türkiye’de Kamu İhalelerinin Genel Yapısı ve Hukuki Rejim, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 471.

<sup>38</sup> Benzer şekilde, 29/06/2017 tarih ve 30109 sayılı R.G.’de yayımlanan Tebliğ değişikliği ile Kamu İhale Genel Tebliği’ne eklenen “Sözleşmenin uygulanması aşamasındaki idari yargı kararları” başlıklı 25.4 maddede, açtığı dava sonucunda kamu ihale sözleşmesini imzalamaya hak kazanan isteklinin bu hakkından vazgeçmesi durumunda, mevcut sözleşmenin feshedilmeyerek uygulanmasına devam edileceği belirtilmektedir.

Ayrılabilir idari işlemin iptalinin sözleşmenin hukuki geçerliliği üzerindeki etkisinin tayinindeki temel güçlük, özel sözleşmelere bağlı hakların mümkün olduğunca korunması ile hukuk devleti ilkesinin gereğine uygun işlem tesisi arasında makul bir denge sağlanmasının kolay olmamasıdır. Bu hassas dengenin belirlenmesinde, idari işlemin iptaline yol açan hukuka aykırılığın ağırlığı ve kamu yararı başta olmak üzere pek çok husus bir arada değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerekmektedir.

### **1.3. İptal Kararlarının Etkisi ve Uygulanmasına İlişkin Yargı Kararları**

#### **1.3.1. Danıştay Kararları**

Türkiye’de iptal kararlarının, hukuki ve/veya fiili imkânsızlıklar bulunduğu ileri sürülerek uygulanmamasının örneklerine, daha çok, özelleştirme işlemlerinin iptaline ilişkin yargı kararlarının uygulanmasında rastlanmaktadır. İdareler tarafından bu iptal kararlarının uygulanmamasına yönelik Bakanlar Kurulu Prensipten Kararı veya Özelleştirme Yüksek Kurulu (ÖYK) kararları alındığı ya da konuya ilişkin yasal düzenleme yapılması yoluna gidildiği görülmektedir.

Türkiye Çimento ve Toprak Sanayi TAŞ’ye ait 5 çimento şirketi ile Uçak Servisi AŞ’deki kamu hisselerinin yabancı şirketlere satışının iptaline dair yargı kararlarının uygulanması yönünde işlem tesisine hukuken imkân bulunmadığına ilişkin 27/04/1992 tarihli Bakanlar Kurulu Prensipten Kararı da bu kapsamdadır. Kararın gerekçesi, yargı kararlarının uygulamaya konulmasının, Türkiye ile yabancı şirketler ve ülkeler arasında yeni hukuki sorunlar doğuracağı, "ahde vefa" gibi bir devletlerarası kuralın iptal kararı sebebiyle göz ardı edilmesinin Türkiye’nin yararına olamayacağı ve milletlerarası hukukun temel prensipleri ile bağdaşmayacağıdır.

Ancak Bakanlar Kurulu’nun bu kararı Danıştay tarafından, Anayasa ve 2577 sayılı Kanun hükümleri ile ortaya konulan hukuki durum karşısında, yargı yerlerince verilen kararların ilgili mercilerce uygulanmasının asıl olduğu, Bakanlar Kurulu’nca kesinleşmiş yargı kararlarının uygulanmamasını öngörür nitelikte bir prensipten kararı

alınmasının açıkça hukuka aykırı bulunduğu gerekçesi ile iptal edilmiştir.<sup>39</sup>

Daha sonra, 26/04/2012 tarih ve 6300 sayılı Kanun ile 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'a eklenen Ek-5. maddeyle, özelleştirme işlemlerini iptal eden yargı kararlarının uygulanmasına yönelik olarak, oluşabilecek fiilî imkânsızlıklar karşısında tesis edilecek iş ve işlemler konusunda karar almaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bu yetki kapsamında Bakanlar Kurulu'nca, özelleştirme uygulamaları sonucunda nihai devir sözleşmesi imzalanarak devir ve teslim işlemleri tamamlanan bazı özelleştirme işlemleri hakkında verilen iptal kararlarıyla ilgili, geriye ve ileriye yönelik herhangi bir işlem tesis edilmemesi yönünde 11/06/2012 tarih ve 2012/3240 sayılı karar alınmıştır. Ancak bu karar da, karara dayanak ibarenin Anayasa'ya aykırı bulunarak Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından iptal edildiği gerekçesi ile iptal edilmiştir.<sup>40</sup>

Yine, ÖYK'nın, özelleştirme kapsam ve programına alınan bir taşınmazın satış ihalesinin Danıştay tarafından iptali<sup>41</sup> üzerine aldığı; "... gelinen aşama itibarıyla hukuki ve fiilî imkânsızlıklar da dikkate alınarak, taşınmazın geri alınmasına yönelik olarak herhangi bir işlem tesis edilmemesine" dair 28/04/2017 tarih ve 2017/14 sayılı kararı da, davalı idare tarafından ileri sürülen fiilî ve hukuki imkânsızlıkların kabul edilebilir nitelik taşımadığı gerekçesi ile Danıştay tarafından iptal edilmiştir.<sup>42</sup>

Danıştay Birinci Dairesinin istişari mahiyetteki görüşünde de 3096 ve 3996 sayılı Kanunlar uyarınca akdedilen imtiyaz ve özel hukuk sözleşmelerinin dayanağı Bakanlar Kurulu kararlarının Danıştay'ca iptal

<sup>39</sup> Danıştay Onuncu Daire'nin 28/05/2004 tarih ve E:2002/4061, K: 2004/5219 sayılı kararı.

<sup>40</sup> Danıştay Onüçüncü Daire'nin 07/06/2016 tarih ve E:2012/2512, K:2016/2237 sayılı kararı.

<sup>41</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 08/12/2016 tarih ve E:2016/4388, K:2016/3337 sayılı kararı.

<sup>42</sup> Danıştay Onüçüncü Daire'nin 07/11/2019 tarih ve E:2018/319, K:2019/3519 sayılı kararı.

Dr. Hasan GÜL

edilmesinin, bu kararlar uyarınca yapılan sözleşmeleri hukuki dayanaktan yoksun bıraktığı, dolayısıyla söz konusu kararların uygulanması niteliğinde olan sözleşmelerin dayanağının kalmadığı sonucuna ulaşılmıştır.<sup>43</sup>

Danıştay kararları arasında, iptal kararlarının etkisi bağlamında farklı bir yorum getirmesi bakımından Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu (İDDK) tarafından verilen bir karar özel önem taşımaktadır. Bu karara esas alınan dava, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun (BDDK), Kentbank A.Ş.'nin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna (Fon) devrine ilişkin 09/07/2001 tarih ve 382 sayılı kararının Danıştay Onuncu Dairesi'nce iptali<sup>44</sup> üzerine, ilgililer tarafından iptal kararının uygulanması istemiyle idareye yapılan başvurunun zımnen reddi işlemine karşı açılmıştır.

Danıştay Onüçüncü Dairesi söz konusu davada, Bayındırbank A.Ş. bünyesine katılan Bankanın tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden terkin edilerek sona erdiği, banka tüzel kişiliğinin yitirildiği, önceki hukuksal durumun re'sen tesis edilemeyeceği, devir kararının alındığı tarihteki Kentbank'ın hukuki ve mali yapısının tesisi suretiyle davacıya iadesinde hukuki ve maddi (filî) imkânsızlık bulunduğu ve idarenin idari yargı kararını uygulayamadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.<sup>45</sup>

İDDK, bu karara karşı yapılan temyiz başvurusunu reddederek anılan kararı onamış<sup>46</sup>, ancak daha sonra karar düzeltme istemini kabul ederek, "... devir kararının alındığı tarihteki hukuki ve mali yapısının tekrar tesis edilmesi ve bankanın o zamanki durumu ile davacılara iade edilmesinin mümkün olmadığı anlaşılacakla birlikte, iptal kararının bir gereği olarak ve başkaca bir hukuki engel yoksa davalı idarenin, davacılara Bankalar Kanunu hükümleri çerçevesinde tekrar bankacılık faaliyetinde bulunabilecek koşulları sağlaması ve bankacılık işlemleri

---

<sup>43</sup> 27/2/2003 tarih ve E:2003/14; K:2003/25 sayılı karar.

<sup>44</sup> 21/06/2004 tarih ve E:2004/7935, K:2004/5575 sayılı karar.

<sup>45</sup> Danıştay Onüçüncü Daire'nin 29/11/2005 tarih ve E:2005/5546, K:2005/5699 sayılı kararı.

<sup>46</sup> İDDK'nın 21/03/2007 tarih ve E:2006/339, K:2007/384 sayılı kararı.



yapma ve mevduat kabul etme izni tanımak suretiyle banka kurmalarına izin vermeleri gerekir.” gerekçesiyle Daire kararını bozmuştur.<sup>47</sup>

İptal kararının uygulanma şekline ilişkin olarak idareye yol gösteren bu karar, idarenin yerine geçerek idareyi başka bir işlem yapmaya zorladığı, yargının böyle bir karar veremeyeceği gerekçesi ile eleştirilmiştir.<sup>48</sup>

Türkiye’de yürürlükteki yasal düzenlemeler<sup>49</sup> çerçevesinde bu eleştirinin yapılması mümkün ise de diğer ülke uygulamaları ve daha sonra üzerinde durulacak AYM kararları da dikkate alındığında Danıştay’ın bu yaklaşımının ileri bir noktayı temsil ettiği söylenebilir.

### 1.3.2 AYM Kararları

AYM, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu’nun Geçici 4/1 maddesinin iptali istemli başvuru üzerine verilen kararında, dava konusu kural ile daha önce düzenlenmiş ve tarafların özgür iradeleri sonucunda belli koşullara bağlanmış sözleşmelerin yasayla hükümsüz kılındığını, sözleşmelerin sona erdirilmesi veya diğer koşullarla ilgili uyumsuzlukların sözleşmelerde belirtilen usul ve esaslara ya da bu konuda hüküm bulunmayan hallerde genel hukuk kurallarına göre çözümleneceğini, öte yandan, bir hukuk devletinde hukuk güvenliğinin sonucu olan ahde vefa ilkesinin de sözleşme özgürlüğünün korunmasını zorunlu kılacağı, açıklanan nedenlerle, mevcut sözleşmelerin yasa ile

<sup>47</sup> İDDK’nın 26/06/2008 tarih ve E:2007/1724, K:2008/1706 sayılı kararı.

<sup>48</sup> ULUSOY, Ali, “İdari Yargı Kararlarının Hukuk Düzenine Etkileri ve Uygulamadaki Sorunlar”, Sempozyum, TBMM Başkanlığı, Ankara, 2012, s. 22. [https://www.academia.edu/3617885/%C4%B0dari\\_Yarg%C4%B1\\_Kararlar%C4%B1n%C4%B1n\\_Hukuk\\_D%C3%BCzenindeki\\_Etkileri\\_Ve\\_Uygulamadaki\\_Sorunlar\\_Sempozyumu](https://www.academia.edu/3617885/%C4%B0dari_Yarg%C4%B1_Kararlar%C4%B1n%C4%B1n_Hukuk_D%C3%BCzenindeki_Etkileri_Ve_Uygulamadaki_Sorunlar_Sempozyumu) (Erişim Tarihi: 28/03/2021).

<sup>49</sup> Anayasa’nın 125. maddesinde, “Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez” hükmü bulunmakta olup aynı kurala 2577 sayılı Kanun’un 2. maddesinde de yer verilmiştir. Bu konuda bakınız: AKYILMAZ Bahtiyar, SEZGİNER Murat, KAYA Cemil, 2021, s. 73-79.

Dr. Hasan GÜL

sona erdirilerek sözleşme özgürlüğüne müdahale edilmesinin Anayasa'nın 2. ve 48. maddelerine aykırılığına karar vermiştir.<sup>50</sup>

Bu kararında, hukuk güvenliğine ve ahde vefa ilkesine vurgu yapan AYM'nin, iptal kararlarının hukuki sonuçlarını ve özel sözleşmeler üzerindeki etkisini yorumladığı, norm denetimi ve bireysel başvuru üzerine verilen çeşitli kararlarındaki yaklaşımının, öğretilerde ortaya konulan görüşlerle paralel ya da biraz daha katı olduğu görülmektedir.

AYM, Fon tarafından gerçekleştirilen bir satış işleminin iptaline ilişkin yargı kararının, yargılamalar sürerken üçüncü bir kişiye satış yapıldığı ve üçüncü kişilerin haklarının korunması gerektiği gerekçesiyle uygulanmaması üzerine, mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvuru sonucunda verdiği ihlal kararında, iptal kararlarının etkisi ve uygulanma şekline ilişkin görüşlerini ayrıntılı bir şekilde ortaya koymuştur.<sup>51</sup>

Bu kararda AYM, iptal hükmünün idari işlemi geçmişe etkili bir şekilde hukuk âleminde kaldıracığını, diğer ifadeyle, iptal edilen bir idari işlemin hiç tesis edilmemiş sayılacağını, iptal davasında idari işlemin hukuka aykırılığını tespit eden hâkimin yetkisinin, iptal edilen işlemin yerine geçecek şekilde yeni bir karar vermeden dava konusu işlemi iptal etmekle sınırlı olduğunu, karar verilmekle işlemin tüm etkilerinin kendiliğinden ortadan kalktığı durumlar hariç iptal kararının gereğini yerine getirme, bu doğrultuda gereken her türlü tedbiri alma görev ve sorumluluğunun idarece yerine getirileceğini ifade etmektedir.

İdarenin kararı uygulamak için elinden gelen her gayreti gösterdiğini ve kararı uygulama önündeki engellerin aşılabilirliğini ispatlaması gerektiğini belirten AYM, daha önce üzerinde durulan Danıştay İDDK kararında da belirtildiği üzere, aynen icranın hukuken veya fiilen imkânsızlığı hâllerinde ise ifanın şeklinde değişikliğe gidilebileceğini, bu durumda ilgiliye *eski hale getirme* ilkesine göre en

---

<sup>50</sup> AYM, 13.2.2002 tarih E:2001/293, K:2002/28 sayılı karar.

<sup>51</sup> AYM Genel Kurul Kararı, Erol Aksoy Başvurusu (2), B. No:2016/11026, Karar Tarihi: 12/12/2019.

uygun alternatif çözümün önerilerek söz konusu karara uyma iradesi bulunduğu açıkça ortaya konulması gerektiğini vurgulamaktadır.

Aynı Karar'da, ihaleye karşı açılan böyle bir davada, üçüncü kişiye yapılan bir satışın iptalini sağlamanın amaçlandığı gözetildiğinde, satışın gerçekleşmesinin tek başına bir hukuki veya fiili imkânsızlık sebebi sayılamayacağını belirten AYM, bunun yanında yapılan ihalenin ve dayanağı işlemlerin yargılamaya konu edildiği gözetildiğinde ihale alıcısının davanın sonucuna bağlı olarak ihalenin iptal edilebileceğini öngörebilmesinin bekleneceğini de ifade etmektedir.

Başka bir kararında da AYM, iptal kararlarının, davaya konu idari işlemle *ona bağlı olarak tesis edilen diğer işlemlerin* yapıldıkları tarihten itibaren ortadan kaldırılması ve işlemin tesisinden önceki hukuki durumun geri gelmesi, böylece hukuk düzeninin hiç bozulmamış hale getirilmesi şeklinde iki tür etkisi bulunduğunu vurgulamaktadır.<sup>52</sup>

Bu kararlara göre, Anayasa'nın 138. maddesinde belirtilen yargı kararlarının bağlayıcılığı ilkesi çerçevesinde, mahkeme kararlarının gereğinin yerine getirilmesi idarenin temel bir ödevi olup, bu kural değiştirilemez. Öte yandan, aynen icranın hukuken veya fiilen imkânsız olduğu hâllerde ise ifanın şeklinde değişikliğe gidilerek, ilgiliye *eski hale getirme* ilkesine göre en uygun alternatif çözümün önerilmesi gerekmektedir.

AYM tarafından ortaya konulan, aynen icranın mümkün olmadığı hallerde en uygun alternatif çözümün önerilmesi gerektiği yönündeki belirlemenin, mevcut anlayış ve uygulamalara nazaran daha ideal bir noktayı temsil ettiği değerlendirilmektedir. Ancak bu anlayışın hayata geçirilebilmesi için, idarelerin bu yönde uygulama yapılabilmesini mümkün kılacak yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

<sup>52</sup> AYM 02/10/2014 tarih ve E:2014/149, K:2014/151 sayılı karar.

## 2. TÜRKİYE UYGULAMASI

### 2.1. Kamu İhale Kanunu

Kanun'un temel amaçlarından birisi, genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, AB ve diğer uluslararası uygulamalarla paralellik sağlamaktır. Bu kapsamda, özellikle AB kamu alımları alanını düzenleyen direktiflerin Kanun üzerinde önemli bir etkisinin bulunduğu, ihalelere yönelik başvurulara ilişkin sistemin de Kanun'un kabul edildiği tarih itibarıyla yürürlükteki AB mevzuatına büyük ölçüde uyum gösterdiği görülmektedir.

Kanun'un 53 ila 57. maddelerinde yer alan düzenlemelere göre, ihale sürecine ilişkin hukuka aykırılık iddiaları öncelikle ihaleyi yapan idareye şikâyet başvurusu yoluyla ileri sürülmekte, bu başvurular üzerine verilen kararlara karşı ilgililer tarafından Kamu İhale Kurumu (Kurum) nezdinde itirazın şikâyet yoluna gidilebilmekte, Kurum tarafından verilen nihai kararlara karşı ise idari yargıda dava açılabilmektedir.

Kamu ihalelerine ilişkin bir sözleşmenin usulüne uygun şekilde imzalanmış sayılması için, sözleşmenin imzalanmasından önce Kanun'un 55. maddesinde öngörülen bekleme sürelerinin geçmesi gerekmektedir. İlgililerin, ihale sürecindeki işlemlere karşı ihaleyi yapan idareye ve gerektiğinde Kuruma başvuruda bulunma haklarını kullanabilmeleri için öngörülen bekleme süresi, Kuruma itirazın şikâyet başvurusunda bulunulmuş olması hâlinde, Kurum tarafından nihai kararın verileceği tarihe kadar uzamaktadır.

### 2.2. Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu

4734 sayılı Kanun kapsamında yapılan ihalelere ilişkin sözleşmelerin düzenlenmesi ve uygulanması ile ilgili esas ve usuller 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nda yer almaktadır. Kanun'un 4. maddesinde, bu Kanun kapsamında yapılan kamu sözleşmelerinin taraflarının, sözleşme hükümlerinin uygulanmasında eşit hak ve yükümlülükler sahip bulunduğu, ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerinde bu prensibe aykırı maddelere yer verilemeyeceği, Kanun'un yorum ve uygulanmasında bu prensibin göz önünde bulundurulacağı belirtilmiştir; 15 ila 24. maddelerinde, kamu alımlarına ilişkin akdedilen sözleşmelerde değişiklik yapılmasına, sözleşmelerin

devri ve feshine ilişkin düzenlemeler yapılmış; 36. maddesinde ise, bu Kanunda hüküm bulunmayan hâllerde Borçlar Kanunu hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır.

### 2.3. İptal Kararlarının Uygulanması

Türk Hukuk düzeninde 4734 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen ihalelere yönelik yapılacak başvurularda ve uyuşmazlıkların çözümlenmesinde 2577 sayılı Kanun hükümleri yanında bu Kanun'da yer alan özel düzenlemeler de uygulanmaktadır.

Kanun'un 54. maddesinde, şikâyet/itirazın şikâyet başvurusunun incelenmesi sonucunda ihaleyi yapan idare/Kurum tarafından başvurunun reddi, düzeltici işlem belirlenmesi veya ihalenin iptali kararlarından birisinin verileceği; 56. maddesinde, idarelerin, hukuki durumda değişiklik yaratan Kamu İhale Kurulu (Kurul) kararlarının gerektirdiği işlemleri ivedilikle yerine getirmek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Bu çerçevede Kurul tarafından; başvurunun reddi yönünde verilen kararlar üzerine idarece ihale sözleşmesi imzalanabilirken, ihalenin iptali kararı üzerine idarece ihale iptal edilerek ihale süreci sonlandırılmakta, düzeltici işlem belirlenmesi kararı üzerine ise idarece ihale kararı iptal edilerek hukuka aykırı bulunan husus giderildikten sonra ihale süreci devam ettirilip yeni bir sözleşme imzalanmaktadır.

4734 sayılı Kanun'da, Kurul kararlarının idari yargı mercileri tarafından iptali hâlinde, yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesinde nasıl bir yol izleneceğiyle ilgili özel bir düzenleme bulunmadığından, 2577 sayılı Kanun'un 28/1 maddesi çerçevesinde işlem tesis edilmektedir.

Uygulamada, Kurul kararının iptaline ilişkin yargı kararlarının gereği iki aşamada yerine getirilmektedir. İlk aşamada Kurul tarafından, davaya konu olan ve iptal edilen Kurul kararı geri alınarak mahkeme kararının gerekçesi doğrultusunda gerekirse yeniden veya ek inceleme de yapılmak suretiyle yeni bir karar alınmakta ve bu karar, gereğinin yerine getirilmesi için ihaleyi gerçekleştiren idareye tebliğ edilmektedir. İkinci aşamada, ihaleyi gerçekleştiren idareler tarafından, kendilerine tebliğ edilen bu yeni Kurul kararı sonucunda ihalede ekonomik açıdan en avantajlı teklif sahibi istekli değişmişse veya ihale hukuka aykırı

bulunarak iptal edilmişse, daha önce imzalanan sözleşme feshedilerek, varsa yapılan iş tasfiye edilmektedir. Akabinde Kurul kararlarının gereklerine göre ya ihale yeniden yapılmakta ya da diğer bir istekli ile yeni bir sözleşme imzalanmaktadır.

Dolayısıyla, Kurul kararlarının iptali yönünde verilen yargı kararlarının gereğinin yerine getirilmesinde, hukuka aykırı görülerek iptal edilen Kurul kararında ya da karara konu ihale işlemlerinde görülen hukuka aykırılığın ağırlığına, sözleşme konusu işin niteliğine veya bulunduğu aşamaya ilişkin herhangi bir değerlendirme yapılmaksızın imzalanan kamu ihale sözleşmelerinin feshi yoluna gidilmektedir.<sup>53</sup>

### 3. AB'DEKİ UYGULAMA

#### 3.1. AB Kamu Alımları Mevzuatı

AB'nin işleyişi, yetkileri, yetkilerinin sınırları ve bunların kullanılmasına ilişkin kurallar Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşmada (ABİHA) düzenlenmiştir. AB Hukuku'nun asli kaynağını teşkil eden ve üye ülkelerin uymakla yükümlü oldukları bu Antlaşma'da kamu alım kurallarına ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Antlaşma'nın temel ilkeleri arasında sayılan, milliyet nedeniyle ayrımcılık yapmama, malların serbest dolaşımı, hizmet sunma ve yerleşme serbestisi ilkelerinin kamu alımları alanında da uygulanması gerektiği kabul edilmektedir.<sup>54</sup>

Bu temel ilkelerin yanı sıra, Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) içtihatlarından da bazı genel hukuk ilkeleri türetilmiştir. Bu ilkelerin önemi, ABAD tarafından, mevzuatın boş bıraktığı alanları doldurmak ve

---

<sup>53</sup> Yargıtay, idari yargıda verilen iptal kararları üzerine sözleşmenin idarece feshedildiği durumlarda, hukuki imkânsızlık sebebiyle sözleşmeyi fiilen uygulama imkânı kalmadığından işin durdurulması ve tasfiyeye gidilmesinde iş sahibi idareye kusur yükletilmesinin mümkün bulunmadığı yönünde kararlar vermektedir. Bakınız: Yargıtay 15. Hukuk Dairesi kararları: 12/06/2014, E:2014/1821, K:2014/4114; 16/06/2016, E:2015/1935, K:2016/3471; 12/06/2017, E:2017/121, K:2017/2508; 25/09/2019, E:2019/688, K:2019/3626.

<sup>54</sup> OECD SIGMA, Dosya 1, Kamu Alımları, AB'de Kamu Alımları: Yasal Çerçeve, Temel Kavramlar ve Kurumlar, Paris, 2016a, s. 2.  
<http://www.sigmaweb.org/publications/Public-Procurement-Brief-1-2016-Turkish.pdf>  
(Erişim Tarihi:28/03/2021).

çoğu zaman karmaşık durumlara çözüm getirmek için kullanılmalarından kaynaklanmaktadır. Direktiflerden bağımsız olan ve direktiflerin kapsamına girmeyen ihalelerde de uygulanan bu hukuk ilkelerinin kamu alımları bağlamında en önemlileri eşit muamele, şeffaflık, karşılıklı tanıma ve orantılılıktır.<sup>55</sup>

AB’de, kamu alımları alanında ortak bir pazarın oluşturulmasını amaçlayan mevzuat uyumlaştırma çalışmalarına 1970’li yıllarda başlanılmıştır. Bu alandaki mevzuat, belirtilen temel ilkeler dışında, AB’nin karar organı Avrupa Birliği Konseyi ve Parlamentosu tarafından çıkarılan direktiflerden<sup>56</sup> oluşmaktadır<sup>57</sup>. Direktiflerin hedefi, belli temel ilkeleri hâkim kılmak suretiyle, AB dâhilinde gerçekleştirilen kamu alımlarının, ulusal engellerin kaldırılarak Birlik bazında rekabete açılmasının sağlanması, herkese fırsat eşitliği tanınması ve bu suretle alıma konu işlerin en uygun koşullarla verilmesidir.

### **3.2. Başvuru Yolları ve İhtilafların Çözümüne İlişkin Direktifler**

AB hukukunda ihale usullerinin koordine edilmesini amaçlayan direktifler yanında, ihale sürecinde tesis edilen işlemlerin bu direktiflere ve bu direktifler esas alınarak düzenlenen ulusal mevzuata aykırı olduğu iddialarına yönelik başvuru ve inceleme yapılması yollarını ve hukuki ihtilafların çözümüne ilişkin kuralları düzenleyen iki ayrı direktif daha bulunmaktadır. Bunlar klasik alımlara ilişkin (2007/66/EC sayılı Direktifle değişik) 89/665/EEC ve sektörel alımlara ilişkin 92/13/EEC sayılı direktiflerdir.

AB Hukukunda usul kurallarının uygulanmasında muhtariyet ilkesi çerçevesinde, ihalelere yönelik başvuruların görüşüleceği

<sup>55</sup> OECD SIGMA, 2016a, s. 2.

<sup>56</sup> Avrupa Birliği Bakanlığı (mülga) tarafından yayımlanan “AB Mevzuatı Çeviri Rehberi” esas alınarak AB mevzuatında yer alan “directive” kavramının Türkçe karşılığı olarak “direktif” kelimesi kullanılmıştır.

<sup>57</sup> Hâlen yürürlükte olan direktifler şunlardır:

1. 2014/24/EU: Klasik Alımlar.
2. 2014/25/EU: Sektörel Alımlar.
3. 2014/23/EU: İmtiyazlar.
4. 2009/81/EC: Savunma Alımları.

organların seçiminde, kimi ülkelerin doğrudan mahkemeleri, kimilerinin ise özellikle ilk başvuru aşamasında kamu alımları konusunda uzmanlaşmış bağımsız bir idari organı tercih ettikleri görülmektedir.

Kurulacak başvuru ve inceleme sistemi, iyi tasarlanmış, kolay erişilebilir, ucuz ve hızlı işleyen düzenlemeler içermelidir. Ayrıca ABİHA ile ihalelerin çözümüne yönelik direktifler yanında ABAD içtihatları, AB Temel Haklar Bildirgesi'nin ihalelerin etkili çözümü ve adil yargılama hakkına riayet edilmesine ilişkin 47. maddesi, İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Avrupa Sözleşmesi'nin 6. maddesinden kaynaklanan adil yargılamanın garanti edilmesi yükümlülüğü ve ulusal iyi uygulama örnekleri ile de uyumlu olmalıdır.<sup>58</sup>

### 3.2.1. 89/665/EEC sayılı Direktif<sup>59</sup>

Direktif'te, üye ülkeler tarafından kurulacak başvuru ve inceleme sisteminin temel özellikleri ile inceleme görevi verilen idari veya yargısal organların taşınması gereken asgari yetkiler düzenlenmiştir.

Direktifin 2 (1) maddesine göre inceleme organları, hukuka aykırı işlemleri düzeltmek veya ilgililerin daha fazla zarara uğramasını önlemek adına, en kısa sürede, ihale makamları tarafından alınan mevzuata aykırı ihale kararlarının uygulanmasını durdurma veya ihale sürecini askıya almaya yönelik ara tedbirler alma ve dokümandaki hukuka aykırı düzenlemeleri ortadan kaldırmak dâhil hukuka aykırı işlemleri iptal etme hususunda yetkili olacaklardır. Ayrıca üye ülkeler, ihale sürecindeki hukuka aykırı işlemlerden zarar gören kişilere tazminat ödenmesini sağlayıcı düzenlemeler de yapacaklardır.

Ara tedbirlerin amacı, geri döndürülemeyecek durumların ortaya çıkmasının ve normalde ihaleye teklif verebilseydi kazanması muhtemel müteşebbisler olmaksızın ihale sürecine devam edilmesinin önlenmesidir. İhale kararının iptali yetkisi ise, hukuka aykırı ihale

---

<sup>58</sup> OECD SIGMA, Public Procurement Review and Remedies System in the European Union, GOV/SIGMA (2007)5, No. 41, Paris, 2007, s. 13.

[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=gov/sigma\(2007\)5](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=gov/sigma(2007)5) (Erişim Tarihi:28/03/2021).

<sup>59</sup> AB Resmî Gazetesi, 30/12/1989, L 395, s. 33-35.



işlemlerinin iptali yanında, hukuka aykırı durumların düzeltilmesini, diğer bir ifadeyle ihale dokümanında yer alan ayrımcı şartların ortadan kaldırılmasını, hukuka aykırı ihale kararı veya dokümanın düzeltilerek hukuka aykırı şekilde ihale sürecinin dışında bırakılan müteşebbislerin yeniden ihale sürecine dâhil edilmelerini de içermektedir.<sup>60</sup>

Direktifin ilk hâlinde, imzalanmış bir sözleşmenin sonlandırılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığından, inceleme organlarınca başvuru sahiplerinin hak kaybına uğradığına yönelik verilen kararların, yürüyen sözleşmeler üzerinde herhangi bir etkisinin olmayacağı genellikle kabul edildiğinden, 2007/66 sayılı Direktif öncesi dönemde, ihale sözleşmelerinin hükümsüzlüğüne nadiren karar verilmiştir.<sup>61</sup>

Bu yaklaşımın doğal sonucu olarak, inceleme organı kararından önce sözleşmenin imzalandığı durumlarda, hak kaybına uğrayan kişinin elde edebileceği tek şey, zararının belli bir ölçüde tazmini idi. Ayrıca bazı idareler, ilgililere başvuru hakkının kullanılması için makul bir süre tanımadan, ihale sözleşmesini bir an önce imzalamak suretiyle ihale sürecini geri döndürülemez hale getirmişlerdir.

İhaleye yönelik bir başvuru yapıp yapılmayacağı bilinmeden veya yapılan bir başvuruya ilişkin inceleme sonuçlandırılmadan sözleşmenin imzalanmasının başvuru sistemini etkisiz kıldığını gören ABAD, kendisine intikal eden bazı davalarda, ihale kararının verilmesi ile sözleşmenin imzalanması arasında makul bir bekleme süresi öngörülmesi gerektiği yönünde kararlar vermiştir. Ancak bu defa da makul bekleme süresine ilişkin olarak mevcut inceleme sistemlerinde yapılacak değişiklikler noktasında üye ülkeler arasında uygulama birliği sağlanamadığından, inceleme sistemlerinin etkinliği üye ülkeler itibarıyla farklılaşmıştır.<sup>62</sup>

<sup>60</sup> OECD SIGMA, Dosya 12, Kamu Alımları, İhtilaf Çözümleri, Paris, 2016b, s. 3, 4. <http://www.sigmaweb.org/publications/Public-Procurement-Brief-12-2016-Turkish.pdf> (Erişim Tarihi: 28/03/2021).

<sup>61</sup> OECD SIGMA, 2007, s. 23.

<sup>62</sup> KOMİSYON, AB Commission Staff Working Document, SEC (2006) 557, Brüksel, s.10. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs\\_autres\\_institutions/](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/)

Ayrıca, yine bu dönemde, ABAD'ın bazı kararlarına da yansıdığı üzere, saydam ve rekabete açık olması gereken bazı alımların ihale yapılmaksızın doğrudan temin edildiği görülmüştür.<sup>63</sup>

### **3.2.2. 2007/66/EC sayılı Direktif<sup>64</sup> ve Sözleşmenin Hükümsüzlüğü Hâli**

89/665/EEC sayılı Direktif'in iki önemli eksikliğinden ilki, sistemde ihale kararının verilmesi ile sözleşmenin imzalanması işlemleri arasında bir bekleme süresi öngörülmemesinin sözleşmenin bir an önce imzalanmasına yol açmasıdır. İkinci eksiklik ise maddi kamu alım kurallarının izin verdiği istisnalar dışında olup, saydam ve rekabete açık bir şekilde ihaleye çıkılmak suretiyle temini gereken alımların ilan edilmeksizin doğrudan yapılmasını önleyememesi olmuştur. Özellikle bu iki sorunun çözümü amacıyla çıkarılan 2007/66/EC sayılı Direktifle 89/665/EEC sayılı Direktif'te kapsamlı değişiklikler yapılmak suretiyle bazı usul kuralları ihdas edilmiş, bu kurallara aykırılık hâlinde ise prensip itibarıyla imzalanan sözleşmelerinin hükümsüz sayılacağı öngörülmüştür.

Hükümsüzlük yaptırımının amacı, idarelerin bekleme süresi yükümlülüklerini ya da temel ihale kurallarını ihlal etmek pahasına ihaleyi sonuçlandırarak sözleşme imzalamalarının önüne geçmektir. Bu yaptırım, ihale yetkililerinin ihale kurallarını uygularken çok daha dikkatli olmalarını sağlamayı amaçlamaktadır<sup>65</sup>. İhale makamları, ihale kararının verilmesinden sonra teklifi kabul edilmeyenler de dâhil müteşebbisleri bilgilendirmek ve ardından da sözleşmeyi imzalamadan önce belirli bir sürenin geçmesini beklemek zorundadırlar. Bekleme süresinin varlığı müteşebbislere ihale kararını inceleyerek hukuki bir süreç başlatmanın uygun olup olmayacağını değerlendirme fırsatı verecektir. Yapılacak bildirimde, ihale kararının gerekçeleri yanında

---

commissioneuropeenne/sec/2006/0557/COM\_SEC(2006)0557\_EN.pdf (Erişim Tarihi: 28/03/2021).

<sup>63</sup> KOMİSYON, 2006, s. 8-10.

<sup>64</sup> AB Resmî Gazetesi, 20/12/2007, L 335, s. 31-46.

<sup>65</sup> OECD SIGMA, 2016b, s. 5, 6.

müteşebbislere karara itiraz etmeleri için ne kadar süreleri bulunduğu da bildirilecektir.<sup>66</sup>

Yeniden düzenlenen 89/665/EEC sayılı Direktif'in bekleme süresine ilişkin ek (2a) maddesine göre, ihale kararına yönelik muhtemel başvurular için, ihale kararının bildirilmesinden itibaren işlemeye başlayacak ve en az 10 gün sürecek bir bekleme süresinin bulunması, fiilen başvuru yapılması durumunda ise buna ilişkin bir karar verilinceye kadar işlemeye devam edecek ilave bir bekleme süresinin daha olması gerekmektedir.

Direktif'in değişik (2/3) maddesinde belirtildiği üzere, yetkili inceleme organı tarafından ara tedbir kararı verilmesi durumunda bekleme süresi devam edecek, aksi durumda ise idarelerce ihale sürecine devam edilerek sözleşme imzalanabilecektir. Direktifin değişik (2/5) maddesine göre inceleme organı, ilgili tarafların muhtemel zararları ile kamu yararını birlikte gözетerek ara tedbire karar verecektir.

Sözleşmelerin inceleme organınca ya da inceleme organı kararına dayanılarak prensip itibarıyla hükümsüz sayılacağı iki durumdan ilki, maddi kamu alım kurallarının izin verdiği istisnalar dışında, ihale ilanı AB Resmî Gazetesi'nde yayımlanmadan doğrudan alım yapılması, ikincisi ise sözleşmenin bekleme süresi yükümlülüklerine uyulmadan usule aykırı şekilde imzalanmasıdır. Ancak ikinci durumun sözleşmenin hükümsüzlüğüne yol açabilmesi için, ihalede maddi hukuk kurallarının da ihlal edilmesi ve bu durumun başvuru sahibinin ihaleyi kazanma şansını da etkilemesi gerekmektedir.<sup>67</sup>

Sözleşmenin usulüne uygun şekilde imzalandığı durumlarda üye ülkelerin, Direktif'in değişik (2/7) maddesine göre, maddi kamu alım kurallarına aykırılığın sözleşmenin sonlandırılmasını gerektirip gerektirmeyeceğini belirleme noktasında takdir yetkileri bulunmaktadır.

<sup>66</sup> OECD SIGMA, 2016b, s. 5.

<sup>67</sup> Direktif'te kural olarak bir bekleme süresi var ise de özellikle acil durumlarda yapılacak ihalelerde, ihale ilanının AB Resmî Gazetesi'nde yayımlanması öngörülmediğinden bu tür alımlar için bir bekleme süresi bulunmamaktadır. Ayrıca çerçeve anlaşma ve dinamik alım sistemi gibi özellik arz eden usuller kullanılarak yapılacak alımlarda da alternatif uygulamalara izin verilmiştir. Ancak çalışmanın amacı ve kapsamı dikkate alınarak bu özel durumlar üzerinde durulmamıştır.

Dr. Hasan GÜL

Bu yetki kapsamında, sözleşmeyi geçerli sayarak inceleme organının yetkisini hukuka aykırı işleminden zarar görenler lehine tazminata hükmedilmesiyle sınırlandıran üye ülkelerin, ihaleyi yapan idareye para cezası uygulanması ya da imzalanan sözleşmenin süresinin kısaltılması şeklinde alternatif bir yaptırım uygulamaları gerekmektedir. Direktif'in ek (2e/2) maddesine göre yaptırımın, ihlalin ağırlığı, idarenin tutumu ve sözleşmenin henüz ifa edilmeyen kısmı gibi faktörler de dikkate alınmak suretiyle etkili, ölçülü ve caydırıcı bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, üye ülkelerce sözleşmenin hükümsüz sayılması gereken durumlarda hükümsüzlük yaptırımının sözleşmeye bağlı yükümlülükleri geçmişe yönelik mi (ex tunc) yoksa henüz yerine getirilmemiş yükümlülükler yönünden mi (ex nunc) ortadan kaldıracağına belirlenmesi gerekmektedir. Hükümsüzlüğün kapsamının yükümlülüklerin henüz ifa edilmemiş kısmı ile sınırlandırılması durumunda, Direktif'in ek (2d/2) maddesine göre ihaleyi yapan idareye Direktif'te belirtilen alternatif yaptırımların uygulanması gerekmektedir.

### 3.2.3. Hükümsüzlük Yaptırımının İstisnaları

Direktif'in ek (2e/1) maddesi, sözleşmenin hükümsüz sayılmasını gerektiren durumlar mevcut olsa bile, uygulanan yaptırımların ölçülü olmasını sağlamak adına, kamu yararına ilişkin belli zorlayıcı nedenlerin bulunduğu istisnai durumlarda üye ülkelere, sözleşmeyi sonlandırmama veya sözleşmenin geçici sonuçlarından bir kısmını veya tamamını tanıma konusunda yetki vermektedir.

İnceleme organları, Dibacenin 22. paragrafında belirtildiği üzere, diğer hususlar yanında ihlalin ağırlığını, idarenin hareket tarzını ve sözleşmenin ifa edilmeyen kısmını da dikkate almak suretiyle gerekli tüm incelemeleri yaparak, kamu yararına ilişkin zorlayıcı nedenlerin sözleşmenin sonuçlarının geçerli kılınmasını gerektirip gerektirmediğine karar vereceklerdir.

Öte yandan, Direktif'in ek (2f) maddesinde, ilan edilmeden yapılan alımlara ilişkin imzalanan sözleşmelerin hukuki kesinliğinin garanti altına alınmasını teminen, bu tür sözleşmelerin hükümsüz sayılması istemiyle inceleme organlarına yapılacak başvurulara süre sınırlaması konulmuştur. Direktif'in ek (2d/4) maddesinde ise idarelerce

belli şartların yerine getirilmesi durumunda, bu tür sözleşmelere hükümsüzlük yaptırımı uygulanmaması yönünde düzenleme yapma konusunda üye ülkelere takdir yetkisi verilmiştir.

### 3.3. Direktif Kapsamı Dışında Kalan Kamu Alımlarındaki Uygulama

AB uygulamasının tam olarak anlaşılabilmesi bakımından, alım tutarının eşik değerin altında kalması nedeniyle ya da işin niteliği itibariyle direktiflerin kapsamı dışında kalan, dolayısıyla sözleşmenin hükümsüzlüğü dâhil yukarıda aktarılan kurallara tabi bulunmayan ihalelerdeki uygulamanın da bilinmesi gerekmektedir.

ABİHA'da yer alan ayrımcılık yapılmaması ve eşit muamele ilkeleri ile bunların doğal uzantısı olan şeffaflık ilkesi, direktiflerin kapsamı dışında kalan kamu alımlarına da uygulanmaktadır. Öte yandan AB hukukunda önemli bir yeri bulunan etkin yargısal koruma prensibinin bir gereği olarak direktiflerin kapsamında kalan ve kalmayan kamu alımlarına uygulanacak kurallar arasında esaslı bir farklılık yaratılmaması zorunludur.<sup>68</sup>

Burada, direktiflerin kapsamı dışında kalan kamu alımlarında, AB hukukunu yorumlama yetkisine sahip bulunan ABAD'ın iki kararı üzerinde durulacaktır. Bu kararlardan ilki, 30 yıl süreli bir hizmet alımı işinin hukuka aykırı şekilde ilan edilmeden doğrudan verilmesine ilişkin C-503/04 sayılı (Komisyon-Almanya) karardır. AB Antlaşması'nın 228. maddesinin verdiği yetki kapsamında, bu alıma ilişkin sözleşmenin sonlandırılması gerektiğine karar veren Komisyon, kararın gereğini yerine getirmeye zorlamak adına gecikilen her gün için Almanya'ya belli bir miktar para cezası uygulanması istemiyle ABAD'a başvurmuştur. ABAD, 18/07/2007 tarihli önemli kararında, somut olaydaki hukuka aykırılığın, kamu alım sözleşmesinin sonlandırılmasını gerektiren ağırlıkta olduğuna hükmetmiştir. Karar gerekçesinde, tespit

<sup>68</sup> CARANTA, Roberto, "Many Different Paths, but Are They All Leading to Effectiveness?", Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing, Copenhagen, 2011, s. 57-59. [https://www.birmingham.ac.uk/Documents/college-artslaw/law/iel/library/EPLS\\_Vol3.Enforcement.pdf](https://www.birmingham.ac.uk/Documents/college-artslaw/law/iel/library/EPLS_Vol3.Enforcement.pdf) (Erişim Tarihi:28/03/2021)

edilen hukuka aykırılığın ağırlığı ile ilgili fazlaca bir yoruma ve atfa yer vermeyen ABAD, hukuka aykırı işleme dayalı bu sözleşmenin, sonlandırılmadığı takdirde, on yıllar boyunca devam edeceğine vurgu yapmıştır.<sup>69</sup>

Konu ile ilgili diğer karar ABAD'ın C-91/08 (Wall) sayılı ön kararıdır. Ön karar başvurusunda bulunan, hizmet imtiyazı verilmesine ilişkin bir sözleşmede değişiklik yapılması işlemini, bunların esaslı değişiklikler olduğu, böyle bir değişikliğe ihtiyaç varsa bunun ancak yeni bir ihale açılması suretiyle yapılabileceğini değerlendirmek suretiyle hukuka aykırı bulan Alman mahkemesidir. ABAD, bu hukuka aykırılığın sözleşmeyi sonlandırma yükümlülüğü doğurup doğurmayacağı sorusuna karşılık cevaben, eşit muamelede bulunma ve ayrımcılık yapılmaması ilkeleri ile şeffaflık yükümlülüğünün üye ülkelere, ihale işlemlerindeki her hukuka aykırılık durumunda sözleşmenin sonlandırılması görevi yüklenmediğini belirtmiştir.<sup>70</sup>

ABAD'ın bu iki kararı birlikte değerlendirildiğinde, herhangi bir kamu alım sözleşmesinin sonlandırılmasının gerekip gerekmeyeceğine, ihale işlemindeki hukuka aykırılığın ağırlığına bakılarak her somut olay bazında ayrıca karar verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır<sup>71</sup>. Kaldı ki, AB Antlaşması'nın genel prensipleri çerçevesinde yapılan bu değerlendirmeler sonucunda, ihale kurallarına aykırı her işlemin sözleşmenin sonlandırılmasını gerektireceği yönünde bir karar verilmiş olsa idi, 2007/66/EC sayılı Direktif'te yer alan sözleşmenin hükümsüzlüğüne ilişkin kuralların da uygulama alanı kalmazdı.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> TREUMER, Steen, "Enforcement of the EU Public Procurement Rules: The State of Law and Current Issues", Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing Copenhagen, 2011a, s. 22, 23.

<sup>70</sup> CARANTA, 2011, s. 60; TREUMER, 2011a, s. 47.

<sup>71</sup> TREUMER, 2011a, s. 24, 25; ABAD'ın, isteklilerin ihale dışı bırakılması işlemlerinde de aynı yaklaşıma sahip olduğuna ilişkin olarak bakınız: GÜL, Hasan, "Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Yer Alan Yapıtlar", 150. Yıl Anısına Danıştay, Ankara, 2019, s. 661-702.

<sup>72</sup> CARANTA, 2011, s. 60.

### 3.4. Yeni Direktifin Ulusal Mevzuata Aktarılmasına İlişkin Uygulamalar

2007/66/EC sayılı Direktif'in, özellikle bazı üye ülkelerde daha katı bir şekilde uygulanan, sözleşmenin dokunulmazlığı prensibine dayalı hukuk geleneğini ortadan kaldırmasıyla birlikte üye ülkeler, hem Direktifi etkin bir şekilde uygulamak hem de kamusal ihtiyaçların temininde ortaya çıkabilecek gecikmeleri önlemek adına, öncelikle yasal düzenlemeler yapılması veya içtihat yoluyla ihale uyuşmazlıklarını bir an önce çözecek mekanizmalar geliştirmeye başlamışlardır.<sup>73</sup>

Üye ülkeler Direktif'in ulusal mevzuata aktarılmasında kendi hukuk geleneklerini gözeterek iki farklı yol izlemiştir. Bu çerçevede bazı üye ülkelerin, ihalelere yönelik başvurular üzerine ara tedbir kararı verilmesi, ihale işlemlerinin iptali ve sözleşmenin geçersizliği kurallarını tam olarak uyguladıktan sonra nihai aşamada hak sahibi bulunan istekli ile sözleşme imzalamayı tercih ederken, bazılarının (Danimarka<sup>74</sup>, İrlanda, Portekiz) sözleşmeyi bir an önce imzalayıp ileride doğabilecek hak kayıplarına karşılık tazminat ödemeyi tercih ettikleri görülmektedir.<sup>75</sup>

Bu tercih çerçevesinde üye ülke mahkemelerinin ara tedbir kararına yaklaşımları da önemli farklılıklar göstermektedir. Örnek olarak Danimarka<sup>76</sup> ve Portekiz mahkemeleri tedbir kararı vermekte çok çekingen davranırken, Finlandiya ve Polonya'da genellikle nihai karar verilinceye kadar ihale süreci durdurulmaktadır. Almanya'da ise, sözleşmenin dokunulmazlığı prensibinin bir sonucu olarak, mahkeme

<sup>73</sup> CARANTA, Roberto, "General Report", Public procurement Law: Limitation, Opportunities and Paradoxes, The XXVI FIDE Congress in Copenhagen, Editors: Ulla Neergaard, Catherine Jacqueson, Grith Skovgaard Ølykke, DJØF Publishing, Copenhagen, 2014, s. 163, 164.  
<https://jura.ku.dk/english/fide2014/pdf/FINAL-Topic-3-on-Public-Procurement.pdf> (Erişim Tarihi: 28/03/2021).

<sup>74</sup> TREUMER, Steen, "Enforcement of the EU Public Procurement Rules: Danish Regulation and Practise", Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing Copenhagen, 2011b, s. 265.

<sup>75</sup> CARANTA, 2014, s. 169.

<sup>76</sup> TREUMER, 2011b, s. 265.

Dr. Hasan GÜL

tarafından uyuşmazlığın esası ile ilgili nihai karar verilinceye kadar ihale sözleşmesinin imzalanmaması yönünde bir eğilim ortaya çıkmıştır.<sup>77</sup>

Kamu alımlarında idari başvuru yolunun bulunmadığı Fransa’da, 89/665/EEC ve 2007/66/EC sayılı Direktiflerin iç hukuka aktarılması sırasında ilk defa 1992 yılında sisteme giren ve daha sonra 2009-515 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen kurallara göre, *le référé précontractuel*<sup>78</sup>, ve *le référé contractuel*<sup>79</sup> olarak adlandırılan özel yargılama usulleri uygulanmaktadır.<sup>80</sup>

*Le référé précontractuel* usulünde başvuruyla birlikte sözleşmenin imzalanması kendiliğinden askıya alınırken, *le référé contractuel* usulünde ise hâkim dava süresince sözleşmenin askıya alınmasına karar verebilmektedir. İdare mahkemesi başkanı veya onun yetkili kıldığı bir üye tarafından ilk ve son derece mahkemesi sıfatıyla *le référé précontractuel* usulünde en geç 20 gün, *le référé contractuel* usulünde ise bir ay içerisinde karara bağlanan davalarda verilen kararlara karşı istinaf yolu kapalı olup, kararlar doğrudan Conseil d’État’da temyiz edilebilmektedir<sup>81</sup>. Fransa’da içtihadî gelişmelerin en dikkate değer yönlerinden birisi de idari hâkimin, özellikle sözleşmenin tarafları arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde, idarenin yasallığı ilkesini ihmal etmeden, giderek bir hakem (*référé judge*) gibi hareket etme serbestisine kavuşmasıdır.<sup>82</sup>

Romanya’da başvuru sahipleri, ihaleyi yapan idareye başvurudan sonra, idari inceleme organına ya da doğrudan mahkemeye başvurma hususunda seçimlik hakka sahiptir. Mahkemeye başvurunun tercih edilmesi durumunda, mahkemece verilen kararlar kesin olup, başka bir

---

<sup>77</sup> CARANTA, 2014, s. 165.

<sup>78</sup> İhale sürecine ilişkin olup, sözleşmenin akdedilmesinden önce ortaya çıkan uyuşmazlıklarda işletilen yargılama usulü.

<sup>79</sup> İhale sürecine ilişkin olmakla birlikte, sözleşmenin akdedilmesinden sonra ortaya çıkan uyuşmazlıklarda işletilen yargılama usulü.

<sup>80</sup> LICHERE François, GABAYET Nicolas, “Enforcement of EU Public Procurement Rules in France”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing Copenhagen, 2011, s. 299, 300, 303, 316, 317.

<sup>81</sup> KAPLAN, 2016, s. 7-14.

<sup>82</sup> KAPLAN, 2016, s. 34; CARANTA, 2011, s. 63.



kanun yolu bulunmamaktadır. Ayrıca bu kapsamdaki davaların mahkemelerce ivedi yargılama usulü kapsamında 45 gün içinde sonuçlandırılması gerekmektedir.<sup>83</sup>

Bu ülkede başvuru sahiplerinin mahkemeden, ara tedbir kapsamında, ihale süreci yanında, dava hakkında nihai karar verinceye kadar sözleşmenin ifasının durdurulmasını talep etme hakları da bulunmaktadır. Mahkemece bu konuda, sözleşme bedeli esas alınarak tespit edilecek tutarda bir teminatın da davacı tarafından ödenmesi kaydıyla, kamu yararı dâhil tüm muhtemel sonuçlar dikkate alınarak karar verilmektedir.<sup>84</sup>

Sözleşmenin hükümsüzlüğüne karar verilebilmesi için genellikle başvuru sahiplerinin bu yönde bir taleplerinin olması şartı aranmakla birlikte, İtalya'da hâkim davacı talep etmese bile ihale kararının iptali ile birlikte bu kararı da verebileceği gibi, kamusal ve özel yararı birlikte değerlendirmek suretiyle sözleşmenin devamına da karar verilmektedir.<sup>85</sup>

Bu ülkede ayrıca, ihale kararının, sözleşmenin hükümsüz sayılmasını gerektiren ağır hukuka aykırılık hâlleri dışındaki sebeplerle iptal edilmesi durumunda, tespit edilen hukuka aykırılık işin yeniden ihaleye çıkarılmasını gerektirmiyorsa ve başvuru sahibi de işin ifasına devam edeceğini bildirmişse; tarafların menfaatleri, davacının ihaleyi kazanma şansı ve sözleşmeyi teknik olarak yürütebilme ihtimali dikkate

<sup>83</sup> SPARIOS, Demis M., “Reshaping the Europeanisation: A New Romanian Transposition of the Old European Directives on Remedies in Public Procurement”, Italian Journal of Public Law, Vol. 10, 2018/I, s. 137, 138. [https://researchgate.net/publication/330485430\\_RESHAPING\\_THE\\_EUROPEANISATION\\_A\\_NEW\\_ROMANIAN\\_TRANSPOSITION\\_OF\\_THE\\_OLD\\_EUROPEAN\\_DIRECTIVES\\_ON\\_REMEDIES\\_IN\\_PUBLIC\\_PROCUREMENT](https://researchgate.net/publication/330485430_RESHAPING_THE_EUROPEANISATION_A_NEW_ROMANIAN_TRANSPOSITION_OF_THE_OLD_EUROPEAN_DIRECTIVES_ON_REMEDIES_IN_PUBLIC_PROCUREMENT) (Erişim Tarihi: 28/03/2017).

<sup>84</sup> SPARIOS, s. 131, 150; DRAGOS Dacian, NEAMTU Bogdana, VELİSCU Raluca, “Remedies in Public Procurement in Romania”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing, Copenhagen 2011, s. 190.

<sup>85</sup> COMBA, Mario, “Enforcement of EU Procurement Rules. The Italian System of Remedies”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing Copenhagen, 2011, s. 249.

alınarak hâkim tarafından sözleşmenin hükümsüz sayılmasının gerekip gerekmeyeceğine karar verilmektedir. Ancak stratejik alt yapı projelerinde mahkemelerin sözleşmeyi geçersiz sayma yetkileri bulunmamaktadır.<sup>86</sup>

Sözleşmenin hükümsüzlüğü yaptırımı, genellikle sadece ifa edilmemiş yükümlülüklerle sınırlı olmak üzere nadiren uygulanmakla birlikte<sup>87</sup> Fransa, Romanya ve Almanya'da sözleşmeler baştan itibaren (ex tunc) yok hükmünde sayılmaktadır.<sup>88</sup>

Danimarka'da sözleşmelerin prensip itibarıyla ileriye yönelik şekilde hükümsüz sayılacağı belirtilmekle birlikte, bazı özel durumlarda hükümsüzlük halinin geçmişe de etkili sayılabileceği kabul edilmektedir. Kanunun hazırlık çalışmalarında dile getirildiği üzere, geçmişe etkili olma durumunun, yapım ve hizmet işlerinde değil sadece mal alımlarında uygulanması beklenmektedir.<sup>89</sup>

Üye ülkelerce sözleşmenin hükümsüz sayılması yerine alternatif yaptırım olarak ihaleyi gerçekleştiren idareye para cezası uygulanmasına yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak bu yaptırımların nadiren uygulandığı<sup>90</sup>, para cezasının hesabında hükümsüz kılınan sözleşme değerinin belli bir yüzdesinin (en yüksek %20) esas alındığı, bu cezanın ise hukuka aykırı işlemi tesis eden idarenin ödeneklerinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edildiği görülmektedir.<sup>91</sup>

---

<sup>86</sup> COMBA, s. 250.

<sup>87</sup> CARANTA, 2014, s. 166.

<sup>88</sup> CARANTA, 2011, s. 79, 80; BURGI, Martin, "EU Procurement Rules-A Report about the German Remedies System", Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing Copenhagen, 2011, s. 138; LİCHERE, GABAYET, s. 315.

<sup>89</sup> TREUMER, 2011b, s. 279.

<sup>90</sup> KOMİSYON, AB Commission Staff Working Document, SWD (2017) 13 Final, Brüksel, s. 29. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017SC0013>

<sup>91</sup> KOMİSYON, 2017, s. 107.

#### 4. SONUÇ

Mahkeme kararlarının icaplarına göre, ihale sürecinde ekonomik açıdan en avantajlı teklif sahibi isteklinin belirlenmesine ilişkin olarak tesis edilen işlemlerin iptali, ihale üzerinde kalan isteklinin ve dolayısıyla sözleşmenin tarafının değişmesi sonucunu doğururken, düzeltici işlemle giderilemeyecek bir hukuka aykırılığın varlığının tespiti ise ihalenin iptalini gerektirmektedir.

Bununla birlikte, ihale işlemlerine yönelik idari başvuru ve akabinde yargısal bir süreç işletilse de çoğu zaman yargılama sürecinden önce sözleşme mevzuata uygun bir şekilde imzalanarak işin ifasına başlanılmaktadır. Dolayısıyla yargılama süreci sonunda verilen iptal kararlarının, öğretide ve yargı içtihatlarında öngörüldüğü şekilde, iptal edilen işlemi ve ona bağlı tesis edilen diğer işlemleri geçmişe yönelik olarak ortadan kaldıracak şekilde uygulanamaması, idarelerin yargı kararlarını uygulamama iradesinden değil, iptal kararının idareye tebliğ edildiği an itibarıyla uyuşmazlığa konu edilen işin tamamen veya kısmen ifa edilmesinden, diğer bir deyişle fiilî imkânsızlıktan kaynaklanabilmektedir.<sup>92</sup>

Sözleşme konusu işin tamamının ifa edilmesi durumunda, iptal kararı sonucunda ihale üzerinde kalan ve sözleşme imzalamaya hak kazanan istekli, işi fiilen ifa etme imkânına sahip bulunmadığından, ihaleyi gerçekleştiren idareye karşı tazminat davası açmak suretiyle kayıplarını gidermeye çalışmaktadır. Benzer fiilî imkânsızlık durumları özelleştirme işlemleri dâhil bazı gelir getirici ihalelerde de söz konusu olabilmektedir.<sup>93</sup>

Sözleşme konusu edimlerin kısmen ifa edildiği durumlarda ise mevcut sözleşme idarece feshedilerek iptal kararının niteliğine göre işlem tesis edilmektedir. Buna göre, mahkemece verilen iptal kararı

<sup>92</sup> İptal kararının idareye tebliğ edildiği an itibarıyla, tıbbi sarf malzemesi alınmasına ilişkin bir ihalede malın idarece teslim alınarak tüketilmesi, taşıt kiralanaşına yönelik bir ihalede kira sözleşmesinin tamamlanması veya yol yapım işine ilişkin bir ihalede işin tamamen bitirilmesi gibi.

<sup>93</sup> İptal kararının idareye tebliğ edildiği an itibarıyla, kiralama ihalesinde sözleşme süresinin dolması ya da özelleştirme ihalesinde, satılan kamu hisselerinin halka arz edilmesindeki gibi.

sonucunda ihale üzerinde kalan istekli değişmişse, işin geri kalan kısmı yeni hak sahibi istekli tarafından ifa edilmektedir. Mahkemece verilen kararın ihalenin iptali sonucunu doğurması hâlinde ise işin ifası mümkün bulunmadığından, idarece istenilirse, mahkeme kararında belirtilen hukuka aykırılıklar giderilmek suretiyle işin kalan kısmı için yeni bir ihaleye çıkılabilmektedir.

Türkiye uygulamasında, temelini hukuk düzeninden alan ve yargı içtihatları ile de desteklenen hâkim görüş çerçevesinde, mahkeme kararında belirtilen hukuka aykırılığın niteliği<sup>94</sup>, işin ivediliği<sup>95</sup> ve bulunduğu aşama<sup>96</sup> dikkate alınmaksızın ihale sözleşmesi sonlandırılmaktadır. Bu itibarla kamusal ihtiyaçların zamanında karşılanması amacı, sözleşmelere bağlı olması gereken makul hukuki güven ve genel kamu yararı açısından bir değerlendirme yapma imkânı bulunmamaktadır.

AB Hukukunda ise ihale sözleşmesinin zorunlu şekilde sonlandırılması, ihale işlemlerinde Direktif'te belirtilen ağır hukuka aykırılık hâllerinin bulunması durumuna münhasır olup, ancak idari veya yargısal inceleme organı kararına dayanılarak uygulanmaktadır. Ayrıca, kamu yararına ilişkin zorlayıcı sebeplerin bulunması hâlinde, yine inceleme organı kararına dayanılarak, ağır hukuka aykırılık durumlarında bile sözleşmenin devamına karar verilebilmektedir.<sup>97</sup>

AB üyesi ülkelerin, iptal kararı üzerine, herhangi bir değerlendirme yapmaksızın sözleşmeyi sonlandırma seçenekleri de bulunmakla birlikte bu yolun tercih edilmediği, her üye ülkenin kendi hukuk geleneği çerçevesinde, kamusal ve özel yarar arasında makul bir

---

<sup>94</sup> İhale işlemlerinde, ihale konusu işin açık ihale usulü yerine ilansız pazarlık usulüyle teminindeki gibi ağır bir hukuka aykırılığın bulunması hâli ile son teklif verme tarihinden en az on gün önce isteklilere tebliğ edilmesi gereken zeyilnamenin dokuz gün önce tebliğ edilmesindeki gibi ihale sonucuna etki etme ihtimali çok düşük şekli bir hukuka aykırılık olması durumları arasında bir ayırım yapılamamaktadır.

<sup>95</sup> Acilen temini gereken bir tıbbi cihaz alımı ihalesindeki gibi.

<sup>96</sup> Feribot yapımına ilişkin bir ihalede, işin yarısının tamamlandığı bir aşamada, benzer işin hatalı belirlenmesi sebebiyle ihalenin iptalindeki gibi.

<sup>97</sup> Salgın hastalık döneminde aşı teminine ilişkin ihalenin hukuka aykırı şekilde yapılmasındaki gibi.

denge kurmaya çalışarak, ABAD kararlarında da belirtildiği üzere, her somut olayı münferiden değerlendirecek yöntemler geliştirmeye çalıştıkları anlaşılmaktadır.

Müteşebbislerin ihaleye katılmak suretiyle elde etmeye çalıştıkları en önemli getiri belirli bir maddi kazanç sağlamaktır. Bu itibarla, ihale konusu işin niteliği ve bulunduğu aşama dikkate alınarak<sup>98</sup>, AB uygulamasındaki gibi, temel ilkelerin korunduğu ihale işlemlerinde, özellikle yorum farklılıklarından kaynaklanan bazı hukuka aykırılıkların bulunması durumunda veya kamu yararı hâlinde, varsa ihale üzerinde kalması gereken kişinin zararının da belli ölçüde tazmini suretiyle, imzalanan sözleşmenin devamına izin veren bir sistemin kurulmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Türkiye’de, idarelerin yargı kararlarını uygulama konusunda gönülsüz oldukları varsayımının da etkisiyle, yargı kararlarının her durumda ve koşulsuz olarak geçmişe de yürütülerek eksiksiz bir şekilde uygulanması dışında bir seçenek olamayacağını savunan hâkim yaklaşım karşısında, AB uygulamasının benimsenmesi zor görünmektedir.

Bununla birlikte İDDK’nın yukarıda aktarılan kararı yanında AYM kararında da ifade edilen, “*aynen icranın hukuken veya fiilen imkânsız olduğu hâllerde ifanın şeklinde değişikliğe gidilebileceği ve ilgiliye eski hale getirme ilkesine göre en uygun alternatif çözümün önerilmesi gerektiği*” görüşü bu alanda yeni bir anlayışı yansıtmaktadır. Yargı kararlarının uygulanma şeklini belirleme hususunda hâkime yetki verilmesi gerektiğini savunan görüş ve uygulamalarla da kısmen paralel olan bu anlayışın, yasal alt yapısı da oluşturulmak suretiyle geliştirilmesi gerekmektedir.

---

<sup>98</sup> 4735 sayılı Kanun’un 21. maddesinde, sözleşmenin feshi gerekmele birlikte, taahhüdün en az %80’inin tamamlanmış olması ve taahhüdün tamamlattırılmasında kamu yararı bulunması kaydıyla sözleşmenin devamına karar verilebilecek hâller sayılmıştır.

## KAYNAKÇA

AKYILMAZ Bahtiyar, SEZGİNER Murat, KAYA Cemil, Türk İdare Hukuku, 12. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020.

AKYILMAZ Bahtiyar, SEZGİNER Murat, KAYA Cemil, Türk İdari Yargılama Hukuku, 6. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2021.

ALTAY, Evren, İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.

ALTAY, Evren, “Yargı Kararlarının Uygulanması”, Sempozyum, Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl, Danıştay Yayınları, Ankara, 2008.

ATAY, Ethem, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, Sempozyum, Danıştay ve idari Yargı Günü 139. Yıl, Danıştay Yayınları, Ankara, 2008.

BURGI, Martin, “EU Procurement Rules-A Report About the German Remedies System”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing, Copenhagen, 2011.

<https://www.birmingham.ac.uk/Documents/college-artslaw/law/iel/library/EPLS.Vol3.Enforcement.pdf>

BUZ, Vedat, Kamu İhale Sözleşmelerinin Kuruluşu ve Geçerlilik Şartları, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

CANDAN, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, PwC Türkiye, İstanbul, 2015.

CARANTA, Roberto, “Many Different Paths, but Are They All Leading to Effectiveness?”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer ve François Lichère, DJØF Publishing, Copenhagen, 2011.

CARANTA, Roberto, “General Report”, Public Procurement Law: Limitation, Opportunities and Paradoxes, The XXVI FIDE Congress in Copenhagen, Congress Publication Vol. 3, Editors: Ulla Neergaard, Catherine Jacqueson, Grith Skovgaard Ølykke, DJØF Publishing, Copenhagen, 2014.

<https://jura.ku.dk/english/fide2014/pdf/FINAL-Topic-3-on-Public-Procurement.pdf>

COMBA, Mario, “Enforcement of EU Procurement Rules. The Italian System of Remedies”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing Copenhagen, 2011.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

DEMİRBAŞ, Harun, “Usulüne Uygun Yapılmayan İhalenin İdare Mahkemesi Kararı ile İptalinin Kamu İhale Sözleşmesine Etkisi”, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 4(1), İstanbul, 2017.

<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1102235>

DRAGOS Dacian, NEAMTU Bogdana, VELİSCU Raluca, “Remedies in Public Procurement in Romania”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing, Copenhagen, 2011.

ERKUT, Celal, “İdari Yargı Kararlarının Uygulanmasını Güçlendirici Mekanizmalar”, Sempozyum, Danıştay ve idari Yargı Günü 141. Yıl, Danıştay Yayınları, Ankara, 2010.

ERKUT, Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, No:51, Tıpkı Basım, Ankara, 2015.

GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku II, Ekin Kitabevi, Üçüncü Baskı, Bursa, 2019.

GÖZÜBÜYÜK A. Şeref, TAN Turgut, İdare Hukuku, Cilt I Genel Esaslar, 13. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.

GÜL, Hasan, “Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Yer Alan Yaptırımlar”, 150. Yıl Anısına Danıştay, Ankara, 2019.

KAPLAN, Gürsel, “İptal Kararlarının Etki ve Sonuçlarının Zaman Yönünden Yargıç Tarafından Sınırlandırılması”, Hacettepe Üniversitesi

Dr. Hasan GÜL

Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, 2013. <http://www.idare.gen.tr/kaplan-zaman.pdf>

KAPLAN, Gürsel, “Fransız İdare Hukukunda İdari Sözleşmelerden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözümü İle İlgili Yeni Gelişmeler”, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 35, 2016

<https://www.idare.gen.tr/kaplan-sozlesme.pdf>

KARAHANOĞULLARI, Onur, Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim), 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

KOMİSYON, AB Commission Staff Working Document, SEC (2006) 557, Brüksel. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs\\_autres\\_institutions/commission\\_europeenne/sec/2006/0557/COM\\_SEC\(2006\)0557\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/sec/2006/0557/COM_SEC(2006)0557_EN.pdf)

KOMİSYON, AB Commission Staff Working Document, SWD (2017) 13 Final, Brüksel. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017SC0013>

LICHERE François, GABAYET Nicolas, “Enforcement of EU Public Procurement Rules in France”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing, Copenhagen, 2011.

OECD SIGMA, Public Procurement Review and Remedies System in the European Union, GOV/SIGMA (2007)5, No. 41, Paris. [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?docLanguage=en&cote=gov/sigma\(2007\)5](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?docLanguage=en&cote=gov/sigma(2007)5)

OECD SIGMA, Dosya 1, Kamu Alımları, AB’de Kamu Alımları: Yasal Çerçeve, Temel Kavramlar ve Kurumlar, Paris, 2016a.

<http://www.sigmaxweb.org/publications/Public-Procurement-Brief-1-2016-Turkish.pdf>

OECD SIGMA, Dosya 12, Kamu Alımları, İhtilaf Çözümleri, Paris, 2016b. <http://www.sigmaxweb.org/publications/Public-Procurement-Brief-12-2016-Turkish.pdf>



ÖZAY, İL Han, Güneşinde Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.

SEZGİNER, Murat, İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

SPARIOS, Demis M., “Reshaping the Europeanisation: A New Romanian Transposition of the Old European Directives on Remedies in Public Procurement”, Italian Journal of Public Law, Vol.10, 2018/I.

[https://researchgate.net/publication/330485430\\_RESHAPING\\_THE\\_EUROPEANISATION\\_A\\_NEW\\_ROMANIAN\\_TRANSPOSITION\\_OF\\_THE\\_OLD\\_EUROPEAN\\_DIRECTIVES\\_ON\\_REMEDIES\\_IN\\_PUBLIC\\_PROCUREMENT](https://researchgate.net/publication/330485430_RESHAPING_THE_EUROPEANISATION_A_NEW_ROMANIAN_TRANSPOSITION_OF_THE_OLD_EUROPEAN_DIRECTIVES_ON_REMEDIES_IN_PUBLIC_PROCUREMENT)

SWAN, Collin D., “Lessons From Across The Pond: Comparable Approaches To Balancing Contractual Efficiency And Accountability In The U.S. Bid Protest And European Procurement Review System”, American Bar Association, Public Contract Law Journal, Vol. 43, No:1, Fall 2013. <https://www.jstor.org/stable/24430312?refreqid=excelsior%3A43b0528ee59b10b2ad0fbdd06af0e65b&seq=1>

TOPRAK, Eren, Kamu İhale Hukuku Türkiye’de Kamu İhalelerinin Genel Yapısı ve Hukuki Rejim, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

TREUMER, Steen, “Enforcement of the EU Public Procurement Rules: The State of Law and Current Issues”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer ve François Lichère, DJØF Publishing, Copenhagen, 2011a.

TREUMER, Steen, “Enforcement of the EU Public Procurement Rules: Danish Regulation and Practise”, Enforcement of the EU Public Procurement Rules, Editors: Steen Treumer, François Lichère, DJØF Publishing Copenhagen, 2011b.

ULUSOY, Ali D., “İdari Yargı Kararlarının Hukuk Düzenine Etkileri ve Uygulamadaki Sorunlar”, Sempozyum, TBMM Başkanlığı, Ankara, 2012. [https://www.academia.edu/3617885/%C4%B0dari\\_Yarg%C4%B1\\_Kararlar%C4%B1n%C4%B1n\\_Hukuk\\_D%C3%BCzeni\\_ndeki\\_Etkileri\\_Ve\\_Uygulamadaki\\_Sorunlar\\_Sempozyumu](https://www.academia.edu/3617885/%C4%B0dari_Yarg%C4%B1_Kararlar%C4%B1n%C4%B1n_Hukuk_D%C3%BCzeni_ndeki_Etkileri_Ve_Uygulamadaki_Sorunlar_Sempozyumu)

Dr. Hasan GÜL

ULUSOY, Ali D., Yeni Türk İdare Hukuku, Yetkin Yayınları,  
Ankara, 2019.

YAŞAR, H. Nuri, İdari Yargı Kararlarının Etkinleştirilmesi  
Arayışında İdari Yargı İdari Yargıç Yargısal Emir, XII Levha, İstanbul,  
2013

# VERGİ YARGISI KARARLARINDA VERGİ SUÇ VE KABAHAHLERİNE İŞTİRAK VE “NE BİS İN İDEM” İLKESİ

## THE "NE BIS IN IDEM" PRINCIPLE TO PARTICIPATE IN TAX OFFENSES AND MISDEMEANOURS IN TAX JURISDICTION DECISIONS

Kurtuluş BEYRİBEY\*

### ÖZ

Yasal olarak suç ve/veya kabahat kabul edilen bir fiil ile birden fazla fail arasında maddi veya manevi nedensellik bağı kurulabilmesi, fiilin iştirak halinde işlendiğini göstermektedir. Faillerin, fiilin işleniş biçimine yaptıkları katkı, onların sorumluluklarının derecelendirilmesinde kriter olarak kabul edilmekte ve bu katkının görünüm biçimleri de yasalarda gösterilmektedir. Pozitif hukukumuzda iştirakin, kavram ve unsurları esas itibariyle 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer almakta ise de, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda da iştirake yer verilmiştir. İştirak; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği ilk şeklienden itibaren hem ceza yargılamasına konu fiiller, hem de idari para cezasını gerektirir vergi kabahatleri bakımından kabul edilmiştir. Ancak; Kanunun ilk yürürlük şeklinde oldukça ayrıntılı biçimde düzenlenen iştirake ilişkin olarak günümüzde kaçakçılık suçları bakımından 5237 sayılı Kanuna doğrudan atıf yapılmışken, vergisel kabahatler bakımından iştirakin unsurlarına ve uygulama esaslarına yer verilmemiştir. Bu belirsizlik Anayasa Mahkemesine itiraz konusu olmuşsa da, başvurunun reddine dair Mahkeme kararının da yol gösterici ol(a)madığına tanıklık etmekteyiz. Öte yandan; iştirakin kabahat olarak ortaya çıkan görünüm şekilleri konusunda 5326 sayılı Kanun bizzat kanun koyucu tarafından “Temel Kanun” kabul edilmesine karşın, vergi yargısında bu konuda bir uygulama ve görüş birliği

---

Makalenin Geliş Tarihi : 17.05.2021

Makalenin Kabul Tarihi : 05.10.2021

\* Ankara Bölge İdare Mahkemesi Dördüncü Vergi Dava Dairesi Başkanı  
kurtbeyri@yahoo.com, ORCID ID: 0000-0003-0030-0209

bulunmamaktadır. Daha da önemlisi 2016 yılından bu yana iç hukukumuzun bir parçası haline gelen İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin “ne bis in idem” ilkesini içeren 7 Nolu Protokol'ünün, hem suç hem de vergisel kabahat sayılan eylemler bakımından nasıl ve ne şekilde uygulanacağı ayrı bir tartışma konusudur. Bu “gri” alanların aydınlatılmasına bir nebze de olsa katkı sunabilme bu çalışmanın amacıdır. İştirakin; özellikle suç kabul edilen görünüm şekillerinin 213 sayılı Kanunda yer alan düzenlemelere yansımından hareketle, 5326 sayılı Kanun ve 7 Nolu Protokol bağlamında ele alındığı çalışma; hem suç hem de kabahat olarak tanımlanan fiillere iştirak edenler hakkında ceza mahkemesince verilecek kararların vergi hâkiminin vereceği karara etkisi de tartışılarak sonlandırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler :** İştirak, Suç, Kabahat, Vergi Cezası, “Ne Bis İn İdem”

### ABSTRACT

In case an objective or a subjective causal link can be established between more than one perpetrator and an act deemed to be a crime and/or misdemeanor by law, this shows that the act was committed in complicity. The contribution of the perpetrators to the way the act was committed is considered as a criterion for grading their liabilities, and the forms of appearance of such contribution are also shown by the laws. In our positive law, the concepts and elements of complicity are, in essence, contained in the Turkish Penal Code no. 5237; however, the Misdemeanors Law no. 5326 also regulates complicity. Beginning from the initial version of the Tax Procedure Law no. 213 as entered into force, complicity is regarded in terms of both the acts subject to criminal proceedings and the tax misdemeanors requiring administrative fines. However, regarding the complicity regulated quite comprehensively in the initial version of the said Law as entered into force, while direct reference is made to the Law no. 5237 in terms of smuggling crimes at the present time, the elements and application principles of complicity are not included with regards to tax misdemeanors. Even though this ambiguity was appealed before the Constitutional Court, we witness that the judgement rendered by the Court regarding the dismissal of the application is not/cannot be guiding either. On the other hand, regarding the appearance forms of complicity that arise as misdemeanor, although the Law no. 5326 is considered as the “Fundamental Law” by the legislator itself, there is no practice and

consensus on this issue in the tax jurisdiction. More importantly, it is a separate matter of debate how and in what way the Protocol No. 7 of the European Convention on Human Rights, which includes the principle of “ne bis in idem” and becomes a part of our domestic law since 2016, shall apply to the acts considered to be both a crime and a tax misdemeanor. The aim of this study is to contribute, to some extent, to the enlightenment of these “gray” areas. Based on the reflection of particularly the appearance forms of complicity considered to be a crime into the provisions contained in the Law no. 213; the study, dealt in the context of the Law no. 5326 and the Protocol No. 7, is concluded after discussing also the effects of the orders to be issued by criminal courts about those who are complicit in the acts defined as both a crime and a misdemeanor on the decisions that will be rendered by judges of tax courts.

**Keywords:** Complicity, Crime, Misdemeanour, Tax Penalty, “Ne Bis İn İdem”

## GİRİŞ

Günümüzde vergilendirme olarak adlandırılan, devletin kamu gücünü kullanarak kişilerin mal varlıkları üzerinden kurduğu karşılıksız ilişki-müdahalenin tarih sahnesine çıkışı, çağdaş ulus devletin öncesine dayanmaktadır. Bu müdahalenin orantısız/keyfi ve belirsiz olmasının idare edilenler üzerinde doğurduğu olumsuzlukların bertaraf edilmesi adına tarihte atılan ilk adım olarak kabul edilen Magna Carta<sup>1</sup> sonrasında kamu gücünü kullanan iktidarlar, vergi salma ve toplamayı önceden belli etme adına yasal zemine taşımışlardır. Kısaca verginin yasallığı olarak ifade edilebilecek bu ilke, tarihsel süreçte hukuk devleti idealinden önce benimsemiştir. Kuşkusuz bu benimsemenin dini, felsefi ve sosyolojik birçok tahlili yapılmıştır ve yapılabilir. Vergi hukukuyla ilgili herkesin kabul ettiği vergilendirme ilişkisi ile ilgili bu kısa öz tarihsel başlangıç;

---

<sup>1</sup> Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi), İngiliz soylularının Krala karşı bir nevi direnmeleri sonucu 1215 yılında imzalanmış ilk anayasal belge olup, Sözleşmenin “Yasalar dışında hiçbir vergi, yüksek rütbeli kilise adamları ile baronlardan meydana gelen bir kurula danışılmadan, haciz yoluyla veya zor kullanarak toplanamaz.” şeklindeki 3’üncü maddesi verginin yasallığı ilkesini ifade eden ilk yazılı metin olarak kabul edilmektedir.

sonrasında yalnızca iktidarlara değil, bu ilişkinin pasif tarafını oluşturan kişilere de belli ödevler yüklenme şeklinde gelişme izlemiştir. Kamu gücünün kullanımı ile eş zamanlı ortaya çıkan cezalandırma hak ve yetkisinin de zaman içerisinde “*kanunsuz suç ve ceza olmaz*” ilkesiyle yasallığa kavuşturulması, vergi ilişkisinde ödevlerini yükümlülüklerini yerine getirmeyen veya bunları geciktirenler hakkında da birtakım “*idari ve/veya cezai yaptırımların*” kabul edilmesine neden olmuştur. Bu nedenle, ceza hukukunun birçok ilkesi, bu yaptırımların kabul ve uygulamasında geçerliliğini korumaktadır. Vergi ilişkisine dayanan yaptırımların uygulayıcıları bakımından yapılan ayırımında; vergi idaresi tarafından uygulanan yaptırımlar ve konusu suç olması dolayısıyla ceza yargısı tarafından uygulanan yaptırımlar karşımıza çıkmaktadır. Ülkemiz uygulamasında da bu cezalara 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer verilmiştir. Kanunda, özellikle yeni Türk Ceza Kanunu (2004) ile Kabahatler Kanunu’nun (2005) kabulünden sonra daha açık bir biçimde kabahatler ve suçlar olarak sınıflandırılan fiillerle ilgili yaptırımları da bu ayrıma uygun olarak “*idari yaptırım*” ve “*ceza yaptırımı*” şeklinde ayırabiliriz. İdari ve cezai yaptırımların korumayı hedefledikleri hukuki yarar ve bu yaptırımlarla elde edilmek istenen amaçlar başka bir çalışmanın konusunu oluşturabilecek kadar derin ve zengindir. 213 sayılı Kanunda kabahatler ve suçlar tanımlanmış olmakla birlikte, aynı fiilleri işleyenler bakımından hem adli hem idari yaptırım uygulanmasını öngören düzenlemeler de mevcuttur. Başka anlatımla, bazı fiiller hem kabahat hem de suç olarak kabul edilmiştir. İşte bu noktada, Kanunda suç sayılan fiillere iştirak edenler bakımından geçmişte ve günümüzde öngörülen idari ve cezai yaptırımlar ve bu yaptırımlara vergi yargısının bakışı; suç ve kabahatlere hakim olan ilkeler, özellikle “*ne bis in idem*”<sup>2</sup> ilkesi çerçevesinde tartışmaya açılmıştır.

---

<sup>2</sup> Ne bis in idem ilkesi, ceza hukuka alanında Roma Hukukunda ve Kilise Hukukunda da yer almış eski bir ilkedir. Ceza davasının bir defaya özgü olması, tüketilmesi, tekrarlanmaması olarak kabul edilmiştir. Aynı ilke günümüzde birçok ulusal ve uluslararası metinde yer almaktadır. Örneğin; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine ek 7 numaralı Protokolün 4’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında; “Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez” denilmek suretiyle bu ilkeye yer verilmiştir.

## A. BİR CEZA HUKUKU KAVRAMI OLARAK İŞTİRAK

Suç teşkil eden muayyen bir fiil, bir kişi tarafından işlenebileceği gibi, birden fazla kişinin katılımıyla-İştirakiyle de işlenebilir. Böyle bir durumda suç ortaklarının iştirak şekilleri, sorumluluk statüleri dikkate alınarak belirlenmektedir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda suç olarak tarif edilen haksızlığı gerçekleştirenler “müşterek fail” olarak tanımlanırken, suçun işlenişine yaptığı katkı tek başına kanundaki haksızlığın gerçekleşmesine yeterli olmayan kişi/ler “şerik” kabul edilmektedir.<sup>3</sup> Müşterek faillikte suç işleme kararı ve suçun icrai hareketleri üzerinde müşterek hâkimiyet söz konusu olduğundan, her bir suç ortağı fail konumundadır. Sorumluluk; belli bir hareketin icrası ve neticenin meydana gelmesine yönelik birlikte suç işleme kararından ve işbölümü esasına dayanan müşterek katılımdan kaynaklanmaktadır.<sup>4</sup> Ancak, faillerin her birinin üzerine aldığı hareketin, suçun tamamlanması açısından önem arz etmesi gerekmektedir. Fail suçun objesiyle doğrudan temas halinde iken, şerik faille olan kişisel bağlantısı nedeniyle, yani bağlılık kuralı gereğince ortaya çıkan haksızlıktan sorumlu tutulmaktadır.

Gerek müşterek faillik, gerekse şeriklik, bir kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kimselerin önceden işbirliği yapmaları sonucunda gerçekleştirilmesi halinde söz konusu olup, bu hallerde iştirakin varlığından söz edilir ve bu suretle işlenen suçlara iştirak halinde işlenen suçlar adı verilir.<sup>5</sup> İştirak kuralları, suçu tarif eden esas normu tamamlayıp genişletir. Şöyle ki; suç ve cezanın yasallığı ilkesi gereği, suçun unsurlarının ve karşılığında öngörülen yaptırımın yasa metninde gösterilmesi zorunludur. Suçun unsurlarının oluşumuna kendi eylemi ile sebep olan kişi de kural olarak faildir. Birden fazla kişinin kanundaki tanıma uygun fiilleri ile suç sayılan neticenin oluşuma katkıları söz konusu ise birden fazla failden söz edilmektedir. Ancak; modern ceza hukuku sistemlerinde, kanunda tarif edilmemekle birlikte, yani suçun unsurları arasında sayılmamakla birlikte, suçun işlenmesini kolaylaştırma, suç sayılan neticenin oluşumuna bir şekilde katkı sunma

<sup>3</sup> ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, 3.Baskı, sh.488

<sup>4</sup> ÖZGENÇ, age, sh.490

<sup>5</sup> DÖNMEZER ERMAN, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku II. Cilt, 9. Bası, sh 481

gibi kimi eylem ya da eylemsizliklerin de “suça iştirak” kabul edilerek cezalandırılması esası benimsendiğinden, iştirak hem fiil hem de fail bakımından ceza içeren yasa kuralını genişletmektedir.

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi gereği, bir kanunda iştirakin cezalandırılacağına dair hüküm yoksa, o kanunun sisteminde, kanuni tipe uygun hareketi meydana getirmeyen şeriklerin cezalandırılmasına olanak yoktur. Tipe uygun hareketin bulunmasını da iki bakımdan aramak gerekir. İlk olarak asli failin hareketi, belirli bir suçun tarifine uygun bulunmalı, ikinci olarak müşterek failin ve/veya şerikin hareketi de, iştirak kurallarının öngördüğü hareketlerden olmalıdır.<sup>6</sup> Başka deyişle müşterek fail ve şerikin hareketi ile netice arasında nedensellik bağı yanında, bunlar arasında, belli ortak bir hedefe yönelik irade-kast bulunmalıdır.<sup>7</sup> Bu haliyle iştirak; önceden kanunda suç olarak tanımlanmış bir fiille, birden fazla fail arasında hareket ve kast üzerinden kurulabilen hukuksal bağı ifade etmektedir.

765 sayılı mülga Kanunda “asli”, “fer’i” iştirak ayrımı kabul edilmiş; asli iştirak de kendi içerisinde, “asli maddi-asli manevi” iştirak şeklinde ikili ayrıma tabi tutulmuştu. Fer’i iştirak halleri ise sayma suretiyle belli edilmiş, “zorunlu fer’i iştirak”ın asli iştirak olarak cezalandırılması öngörülmüştü. Bu ayrımın pratikte zorluk ve duraksamalara yol açması, adil ve eşit olmayan cezalandırmalara sebebiyet vermesi<sup>8</sup> dolayısıyla yeni 5237 sayılı Kanun tasarısında benimsenmeyerek, iştirak şekilleri fiilin işlenişi üzerinde kurulan hakimiyet ölçü alınarak, iştirakin görünüm şekilleri; “faillik”, “azmettirme” ve “yardım etme” olarak düzenlenmiştir.

5237 sayılı Kanunun 37’nci maddesinde; “suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her birinin, fail olarak sorumlu olacağı; suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişinin de fail olarak sorumlu tutulacağı; kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezasının, üçte birden yarısına kadar artırılacağı” hükme bağlanmıştır. Maddenin birinci fıkrasında düzenlenen müşterek faillikte, birlikte suç işleme kararının

<sup>6</sup> DÖNMEZER ERMAN, age, sh. 487

<sup>7</sup> DÖNMEZER ERMAN, age, sh.502

<sup>8</sup> 5237 sayılı Kanunun 37’nci madde gerekçesinden



yanı sıra, fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurulduğu için her bir suç ortağı fail statüsündedir. Bu durumda, fiilin icrası veya sonuçsuz kalması ortak faillerden her birinin elinde bulunmaktadır. Suç ortaklarının iştirak katkılarının karşılıklı olarak birbirlerini tamamlamadığı durumlarda da müşterek faillik mümkündür. Müşterek faillik bakımından zorunlu diğer bir koşul, failler arasında birlikte suç işleme kararının varlığıdır. Belli bir hareketin icrasına ve neticenin meydana gelmesine ilişkin olan birlikte suç işleme kararı, kast kapsamında düşünülmelidir. Suç ortaklarının suçun işlenişine ilişkin kastlarının doğrudan veya olası kast gibi farklılık göstermesinin, müşterek fail olarak sorumlulukları üzerinde bir etkisi yoktur. Bir suçun failine, onun haberi olmaksızın, tek taraflı iradesiyle, suçun işlenmesine başlanılmadan önce veya suçun icrası sırasında yardım eden kişi müşterek fail değil, yardım eden olarak fer’i fail statüsündedir.

Maddenin ikinci fıkrasında ise, dolaylı faillik düzenlenmiştir. Kişi suçu bir başkasını araç olarak kullanmak suretiyle gerçekleştirebilir. Bu durumda dolaylı faillik söz konusudur. Dolaylı faillikte, arka plandaki kişi, suçun icraî hareketlerini gerçekleştiren şahsın ve hareketinin üzerinde hâkimiyet kurmaktadır ve bu hâkimiyet nedeniyle, fail olarak sorumlu tutulmaktadır. Suçun işlenmesinde kusur yeteneği olmayan kişilerin araç olarak kullanılması durumunda, dolaylı faile verilecek olan cezanın bu nedenle artırılması kabul edilmiştir. Zira bu durumda sadece bir suç işlenmemekte, kendisini yönlendirme yeteneği olmayan kişiler de istismar edilmektedir.<sup>9</sup>

5237 sayılı Kanun’un 38’inci maddesinde iştirakin görünüm şekillerinden “*azmettirme*” düzenlenmiştir. Azmettirme, belli bir suçu işleme hususunda henüz bir fikri olmayan bir kişinin başkası tarafından bu suçu işlemeye karar verdirilmesidir.<sup>10</sup> Bu haliyle, failin fiili üzerindeki manevi bir etkiyi ifade etmektedir. Yani azmettiren, azmettirilen kişinin zihninde suç işlemesi konusunda bir karar oluşturmaktadır.<sup>11</sup> Kanun koyucu, izlenen suç politikasının gereği olarak, azmettirenin suçun kanundaki cezası ile cezalandırılacağını kabul

<sup>9</sup> 5237 sayılı Kanunun 37’nci madde gerekçesinden

<sup>10</sup> 5237 sayılı Kanunun 38’inci madde gerekçesinden

<sup>11</sup> ÖZGENÇ, age, sh.517

etmiştir. Azmettiren, hareket olarak suçun işlenmesine katılmasa bile faili suç işlemesi konusunda ikna ettiğinden asli fail kabul edilmiştir.

Kanun’un 39’uncu maddesinde ise, 765 sayılı Kanunda genel hatları itibariyle fer’i faillik olarak düzenlenen iştirakin bir diğer görünüm şekli olan “yardım etme” düzenlenmiştir. Maddede; “suçun işlenmesine; suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek veya suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak veyahut suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak suretiyle yardımcı olanlara” verilecek cezalar düzenlenmiştir. Yardım genel olarak bir suçun işlenmesini “kolaylaştırma” şeklindeki iştiraki ifade etmektedir. Suç işlemeye teşvik veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunulacağını vaat etmek veya suçun işlenmesinde yol göstermek manevi; fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak veya suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında icrasını kolaylaştıracak şekilde yardımda bulunmak maddi yardımdır. Önemli olan, bir başkasının işlediği suçta yapılan maddi ve/veya manevi yardımın, meydana gelen neticeyle illî bağlantı içerisinde bulunması gerektiğidir.<sup>12</sup>

5237 sayılı Kanununun 40’inci maddesinde de, müşterek faillik dışında kalan iştirak şekillerinden azmettirme ve yardımda bulunma hallerinde şeriklerin cezai sorumluluklarına ilişkin ana kural olan “bağlılık kuralı”na yer verilmiştir. Madde gerekçesinde bağlılık kuralının amacı; suç ortaklarından bazılarında faillik için aranan şartların bulunmaması hâlinde, bu kişilerin işlenen suçtan sorumluluğunu sağlamak, şeklinde ifade edilmiştir. Böylece; suçun işlenişinde hâkimiyet kurmadığı veya özel faillik niteliğini taşımadığı için fail olarak sorumlu tutulamayan bir suç ortağı, bağlılık kuralı sayesinde gerçekleşen suçtan sorumlu tutulabilmektedir. Kısaca; şeriklerin fiilleri tek başına suçun bütün yasal koşullarını yerine getirmemekte, ancak, faille kurulan bağ nedeniyle, ortaya çıkan haksızlıktan dolayı şeriklerin sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

<sup>12</sup> ÖZGENÇ, age, sh.523

Maddede; “suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterli olduğu; suçun işlenişine iştirak eden her kişinin, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılacağı; özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişinin fail olabileceği; bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulacağı; suça iştirakten dolayı sorumlu tutulabilmek için ilgili suçun en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerektiği” kurala bağlanmıştır. Bağlılık kuralının gereği olarak, diğer suç ortaklarının azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulabilmesi için, failin işlediği fiilin kasten işlenmesi ve hukuka aykırı olması gerekir ve yeterlidir. Dolayısıyla, ortakların her birinin işledikleri fiilin sonucunu bilmeleri ve istemeleri zorunludur. Yani kast dışında kusurlu iradeye sahip bir ortağın, suçun maddi unsurları somut olayda gerçekleşse dahi, suça iştiraki söz konusu değildir. Net bir ifadeyle, 5237 sayılı Kanunda iştirak ancak kast altında işlenen fiiller bakımından kabul edilmiştir. Yine, cezayı hafifleten veya ortadan kaldıran kişisel nedenler, ancak ilgili suç ortağı açısından hukukî sonuç doğururlar. Özel faillik niteliğinin arandığı suçlarda, ancak bu niteliğe sahip olan kişiler fail olabilir. Bunun dışında bağlılık kuralı gereği şeriklerin azmettiren veya yardım eden olarak sorumluluklarına gidilebilmesi için, suçun tamamlanmış veya en azından teşebbüs aşamasına varmış olması gerekmektedir.

## B. 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNDA İŞTİRAK

Vergi suç ve kabahatleri; aynı zamanda vergi kanunlarının vergileme usullerini, mükelleflerin hak ve ödevlerini, vergi denetimini, vergi güvenliğini, vergilemede idarenin yetkisini ve vergi yargısını kapsayan genel bir uygulama (idari usul) kanunu<sup>13</sup> olan 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun DÖRDÜNCÜ KİTABI’nda düzenlenmiştir. Kanunun 331 ilâ 343’üncü maddelerin yer aldığı Birinci Kısım’da “Genel Esaslar” a yer verilirken, “Vergi Cezaları” başlıklı İkinci Kısımda vergi kabahatleri ve vergi suçları üç bölüm halinde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bahse konu ilk bölümün başlığı “vergi ziyayı cezası” iken, ikinci bölüm “usulsüzlük” ve üçüncü bölüm “suçlar ve cezaları”

<sup>13</sup> 213 sayılı Kanunda değişiklik yapan 2365 sayılı Kanunun Genel Gereğesinden.

başlığını taşımaktadır. İlk iki bölümde vergi kaybına neden olan fiiller ile vergi kaybı doğurmamakla birlikte, vergisel düzenin işleyişine aykırılık taşıyan fiilleri; karşılığında idarî nitelikteki para cezası yaptırımının öngörülmesi ve bu fiilleri saptama ve idari yaptırım uygulama hususunda vergi idaresinin görevli ve yetkili kılınması nedeniyle ceza hukukundaki suç ve kabahat şeklindeki temel ayrıma uygun olarak “*vergi kabahatleri*”; suçlar ve cezalar başlığı altında düzenlenen fiilleri de, bu fiillerin cezalandırılmasında ceza mahkemelerinin görevli ve yetkili kılınması kriter alınarak, “*vergi suçları*” olarak ayrıma tabi tutulabiliriz.

Gerek vergi kabahatlerinin, gerekse vergi suçlarının üzerinde mutabık kalınmış genel bir tanımı bulunmamaktadır. Birçok yazar, kanuni düzenlemelerde yer alan ibarelerden, korunmak istenen hukuki değerden, uygulama ile yetkili kılınan organlardan hareketle, birbirine aykırı olmayan hatta birbirini tamamlayan tanımlara imza atmışlardır. CANDAN’a göre, vergi suçu/kabahati; vergi mükellef ve sorumlularıyla, bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir.<sup>14</sup> ÖNCEL, ÇAĞAN, KUMRULU’ya göre ise vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Başka bir anlatımla bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlâl edilen menfaati “hazine yararı” oluşturmaktadır. Burada “hazine yararı” ile korunan hukuki menfaat olarak “kamu yararı” özdeşleşmektedir. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz ödenmesi gerçekleştirilerek bir yandan hazinenin vergi kaybı önlenmekte öte yandan kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar yeterli ölçüde toplanmak suretiyle en genel amaç olarak kamu yararı sağlanmış olmaktadır.<sup>15</sup> KARAKOÇ, vergi kabahat ve/ya da vergi suçunu; mükellef ve vergi sorumlusu başta olmak üzere, vergi ödevlerinin vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen usul ve şekle veya görev ve/ya da ödevle ilişkin hükümlerine ceza/ya da

<sup>14</sup> CANDAN Turgut, Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Ankara 2109, sh. 66

<sup>15</sup> Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL, Doç. Dr. Nami ÇAĞAN, Doç. Dr. Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku, ANKARA ÜNİVERSİTESİ SİYASAL BİLGİLER FAKÜLTESİ YAYINLARI: 548, CİLT: 1, GENEL KISIM, 2. Bası, ANKARA – 1985, sh.247

yaptırımı gerektirecek şekilde kısmen ya da tamamen aykırı davranılmasıdır, şeklinde tanımlamıştır.<sup>16</sup>

Özü itibariyle vergi suç ve kabahatlerin yaptırımı bağlanması amacı, dar anlamda vergi alacağını güvence altına almak şeklinde belirtilebilirse de, geniş anlamda vergisel kamu düzenini korumaktır.<sup>17</sup>

Vergi kabahatleri Kanun’da düzenlendiği şekliyle ele alındığında; vergi ziyai cezasına bağladığı fiillerin, alınması gereken bir verginin hiç veya zamanında alınamaması sonucunu doğurduğu; usulsüzlük fiillerinin ise, gerçekte herhangi bir vergi kaybına yol açmamakla birlikte, böyle bir tehlike barındırdıklarından dolayı idari yaptırımı bağlandığı, Kanunun 359 ilâ 363’üncü maddelerinde düzenlenen ve kamusal vergi suçları da denilen eylemlerin ise kamu düzenini bozucu bir nitelik taşıdıklarından<sup>18</sup> ceza hukuku anlamında suç oluşturduğu, bu nedenle bu eylemlerin saptanması ve yasada öngörülen yaptırımların uygulanmasının ceza mahkemelerinin görev alanına bırakıldığı söylenebilir. Bu hükümlerin varlığı 213 sayılı Kanunu aynı zamanda, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 5’inci maddesinde belirtilen, “*ceza içeren kanun*” kapsamına soktuğundan, Ceza Hukuku anlamındaki suçlar bakımından uygulama alanı bulan genel ilke ve kurallar, vergi suçları bakımından da uygulanacaklardır.<sup>19</sup> Anayasa Mahkemesi de, birçok kararında bu ayrımı belirtmiş ve özellikle ceza yaptırımı öngörülen eylemler için ceza mahkemesinin görevli olmasının kişiler yönünden bir güvence oluşturduğunu kabul etmiştir.<sup>20</sup>

<sup>16</sup> Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, Ankara 2016, sh.104

<sup>17</sup> Doç. Dr. Aziz TAŞDELEN, VERGİ KABAHATLERİNİN ANAYASAL TEMELLERİ ÜZERİNE DÜŞÜNCELER, AÜHFD, 2010, sh. 770

<sup>18</sup> EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKAYA, age, sh.14

<sup>19</sup> Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ, Prof. Dr. Nihal SABAN, Doç. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ, Doç. Dr. Funda Başaran YAVAŞLAR, Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Prof. Dr. Billur YALTI, VERGİ HUKUKU, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2556, sh. 96

<sup>20</sup> Bu kabul, Mahkemenin 06/06/1991 gün ve E:1990/35, K:1991/13 sayılı kararında; “Kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi vergi yükümlülüğünün zamanında ve eksiksiz ödenmesi ile gerçekleşir. Vergi yasaları gereklerinin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesi ve böylece yasaların etkinliğini sağlamak içinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Vergi suç ve cezalarına ilişkin kurallar esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir. Bu

Vergisel düzene aykırılık oluşturan ve kabahat ve suç şeklinde ayırma tabii tutulan fiillerin tanımları dışında, bunlara hakim olan ilkeler de bir bütün olarak Vergi Ceza Hukuku’nu oluşturmaktadır. Aynı disiplin olmamakla birlikte genel Ceza Hukuku’nun bir alt dalı kabul edilebilecek bu alana hakim ilkeler de doğal olarak Ceza Hukuku kaynaklıdır. Örneğin; kanunsuz suç ve ceza olmaz temel ceza ilkesi vergisel suç ve kabahatler için de geçerli temel ilkedir. Bunun dışında, içtima, tekerrür ve iştirak gibi suça özgü kavramların vergi suç ve kabahatler bakımından görünüş şekilleri de Vergi Ceza Hukuku’nun ilgi alanında kalmaktadır. Tekerrür, içtima ve iştirakin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda da kabul edildiği dikkate alındığında, bu kavramlara hakim genel Ceza Hukuku ilkeleri başta olmak üzere, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nda yer alan temel-genel ilkelerin vergi suç ve kabahatleri bakımından da geçerli olacağı kuşkusuzdur. Genel ilkelerin ceza öngören diğer kanunlarda da yer almasına bu anlamda gerek yoktur. Vergisel kabahat ve suçlar için ayrı, kişi can ve mal güvenliğine karşı işlenen suç ve kabahatler için ayrı temel ilkelerin kabulü, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerinin de ihlali sonucunu doğuracağından hukuk devleti anlayışıyla da bağdaşmayacaktır. Konumuz itibariyle, temel bir ceza hukuku kavramı olan ve suçun özel bir işleniş biçimi kabul edilen iştirak, tüm vergi suç ve kabahatleri için değil kanun koyucu tarafından 213 sayılı Kanun’da

---

düzenlemede, vergi ödevinin gerekleri yanında ceza hukukunun ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur. Yasa’nın 344-376. maddelerinde vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. Bu maddelerde öngörülen suç ve cezalarda yasallık ilkesi belirgin biçimde kendini gösterir. Vergi Usul Yasası’nın 344. maddesinin 7-9. bentlerinde sayılan kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük eylemleri ile bu eylemler için Yasa’nın 344, 345, 349, 351-354. maddelerinde öngörülen yaptırımlar vergi dairesi tarafından saptanır ve uygulanır. Bu eylemlerin yaptırımı olan para ve işyeri kapatma cezaları vergi idaresi tarafından uygulanan idarî nitelikte cezalardır. Vergi Usul Yasası’nın 358-363. maddelerinde yer alan kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs eylemleri ile bilgi vermektan çekinme, vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlünün özel işlerini görme eylemleri ise ceza hukuku anlamında suç oluştururlar. Bu eylemlerin saptanması ve yasada öngörülen yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girer. Ceza yaptırımı öngörülen bu tür eylemler için ceza mahkemesinin görevli olması kişiler yönünden bir güvence oluşturur. Nitekim Vergi Usul Yasası bu eylemler ve bunlar için öngörülen yaptırımları "ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalar" başlığı altında düzenlemiştir." şeklinde ifade edilmiştir.

bazı vergi suç ve kabahatleri için kabul edildiğinden, bu suç ve kabahatlere iştirakin ele alınışında ve kabul edilen eylemler bakımından ortaya konuluşunda Ceza Hukuku genel ilkeleri yanında 5237 ve 5326 sayılı Kanunlardaki temel düzenlemelerin de göz önünde bulundurulması bu anlamda zorunludur.

213 sayılı Kanun’un 344’üncü maddesinde, vergi suçu kabul edilen fiillere iştirak edenlere verilecek idari para cezasına yer verilmiş, 360’ıncı maddede de, Kanun’un 359’uncu maddesinde yazılı suçlara iştirak edenler bakımından ceza indirimi düzenlenmiştir. Yani, 213 sayılı Kanunda hem kabahatler hem de vergi suçları bakımından iştirak kabul edilmiştir. Ancak; idari para cezasına bağlandığı için kabahat kabul edilen iştirak eylemi, Kanun’un 359’uncu maddesinde yazılı vergi suçlarına ilişkin olduğundan, aynı zamanda suça iştirak görünümüne sahiptir. Aslında; 359’uncu maddede yazılı suçları işleyenler bakımından, bu suçun aynı zamanda vergi kaybına yol açması hali bir kabahat olarak kabul edilerek idari yaptırıma bağlanmıştır. Yani tek bir fiil hem suç hem de kabahat olarak ayrı ayrı yaptırıma bağlanmıştır. Bu fiillere iştirak edenler bakımından da aynı durum söz konusudur.

Aslında, 213 sayılı Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihten bu yana, iştirak hem vergisel kabahat, hem de vergi suçu olarak kabul edilegelmiştir. Ancak; Kanun’un ilk şeklinde yer alan ve iştirakin tanım ve unsurlarını içeren düzenlemelerde zaman içerisinde yapılan değişiklikler sonrası, özellikle suç ve kabahatlerin ülkemiz uygulamasında ceza kanunundan ayrıştırılarak, suçların 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, kabahatlerin de 5326 sayılı Kabahatler Kanunu çatısı altında genel ilkelere tabi tutulması ve de İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin, özü itibariyle bir kimsenin işlediği bir fiilden dolayı yalnızca bir kez yargılanmasını ifade eden “*ne bis in idem*” ilkesini içeren 7’nci Protokolü’nün kabul edilmesi sonrasında, özellikle vergi yargısı uygulamasında kabahat olarak kabul edilen iştirak eylemlerinin anlam ve konumlandırılmasında bocalandığı görülmektedir. Bu bakımdan, hem suç hem de kabahat olarak 213 sayılı Kanunda yer verilen iştirakin, Kanun’un yürürlük tarihindeki şeklinden günümüzdeki şekline kadar izlediği değişimin bilinmesinde yarar vardır.

**a. 213 Sayılı Kanun’un İlk Şeklinde İştirak:** İştirak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun yürürlük tarihi itibariyle ilk şeklindeki 338’inci maddesinde düzenlemiştir. “*İştirak*” başlığını taşıyan maddede; “*ayrı*

*ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla birden fazla kişi kaçakçılık yaptıkları veya hileli vergi suçu veya hileli vergi suçuna teşebbüs sayılan fiilleri irtikap ettikleri veya doğrudan doğruya beraber işlemiş oldukları takdirde her biri hakkında, iştirak ettikleri suçlar için bu kanunda yazılı cezaların uygulanacağı”* belirtilmiştir. Maddede geçen “kaçakçılık” fiili, Kanunun ilk şekliyle 344’üncü maddesinde günümüz terminolojisiyle “kabahat” olarak düzenlenmiş, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanan kaçakçılık karşılığında, kaçırılan verginin üç katı tutarında para cezası öngörülmüştür. Hileli vergi suçu ve hileli vergi suçuna teşebbüse ise Kanunun “Ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalar” başlıklı bölümde yer almıştır. Yani, 338’inci maddede kaçakçılık eylemleri ile hileli vergi suçu ve bu suça teşebbüs sayılan eylemler hem kabahat, hem de suç olarak kabul edilmiştir. Bu dönemde Danıştay Üçüncü Dairesince verilen E:2001/4356, K:2004/22 sayılı kararda da; “...Vergi Usul Kanununun vergilendirme döneminde yürürlükte olan ceza hükümleri, Dördüncü Kitabında yer almıştır. Bu Kitabın Birinci Kısım genel esaslara ayrılmıştır. İzleyen İkinci Kısımın ilk iki bölümü idari cezalara; üçüncü bölümü ise ceza mahkemelerinde yargılanacak vergi suçlarına ilişkindir. Kaçakçılık eylemi, hem vergi idarelerince kesilecek idari cezalara, hem de ceza mahkemelerince yargılanacak suçlara konu oluşturmaktadır. İkinci Kısımda yer alan Birinci Bölümdeki kaçakçılık eylemi ile Üçüncü Bölümde ceza mahkemelerinde yargılanması öngörülen eylemlerin maddi unsurları aynı olmakla birlikte, ceza mahkemelerince tayin edilecek cezalar arasında 344’üncü maddenin ikinci fıkrasının bentleri yönünden ayırım yapılmıştır. Ancak, bu eylemlere azmettirenlere, iştirak veya yardım edenlere vergi idaresince idari ceza kesileceği gibi faillerin ceza mahkemelerince de cezalandırılacağı, Birinci ve Üçüncü Bölümlerdeki düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Failin eyleminin hem idari hem de cezai yaptırımını gerektirmesi yasadaki düzenlemeden doğmaktadır.” şeklinde belirtildiği gibi, maddi unsurları aynı olan fiiller hem suç hem kabahat olarak yaptırıma bağlanmıştır.

Maddede, usulsüzlük ve kusur cezasından bahsedilmediğinden, iştirak yalnızca kaçakçılık, hileli vergi suçu ve hileli vergi suçuna teşebbüs için kabul edilmiştir. Yine, maddede “fiili irtikap edenler” ve “doğrudan doğruya beraber işleyenler” deyimleri kullanıldığı; fiili irtikabın, fiilin “maddi durumuna” bizzat veya aynı derecede iştiraki,



doğrudan doğruya beraber işlemenin de, maddi fiili oluşturan esaslı hareketlerin şeriklerin her biri tarafından yerine getirilmesini ifade ettiği<sup>21</sup> dikkate alındığında, bu maddede “müşterek failiğin” düzenlenmiş olduğunu kabul edebiliriz. Müşterek-asli faillik için aranılan bir diğer koşul ise, maddede yazılı fiilleri irtikap edenlerin veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanların her birinin “ayrı menfaat gözetmiş” olmaları gerektiğidir. Diğer koşullar gerçekleşmiş olsa dahi, ayrı menfaat gözetilmediğinde müşterek faillik değil şeriklik söz konusu olacaktır. Yani, ayrı menfaat gözetmemekle birlikte suçun işlenmesini kolaylaştıran ve/veya suç sayılan fiilden beklenen sonuçtan herhangi bir şekilde faydalanma iradesi bulunmayanlar yalnızca eylemleri derecesinde suça katıldığından ortak-şerik; suçtan elde edilecek menfaati gözetilen ve bu amaçla eylemde bulunanların her biri ise bizzat suçu işleyen asli-müşterek fail sayılacaktır. Başka deyişle; kaçakçılık veya hileli vergi suçuna iştiraktan söz edilebilmesi için, gerçekleştirilen eylemin kaçakçılık suçu ile hileli vergi suçu veya bu suça teşebbüs sayılan eylemlerden olması, ortada birden fazla kişinin eyleminin bulunması<sup>22</sup> ve bu eylemlerin birden fazla kişi tarafından irtikap edilmesi ya da doğrudan doğruya birlikte işlenmesi, eylemleri gerçekleştirenlerin her birinin ayrı ayrı menfaat gözetmiş olması ve bu koşulların birlikte gerçekleşmesi zorunlu kabul edilmiştir. Nitekim Danıştay Dokuzuncu Dairesinin E:2000/2706, K:2002/4765 sayılı; “213 sayılı Kanununun 338. maddesine göre ceza kesilebilmesi için suça iştirak edenlerin ayrı ayrı menfaat elde etmesi gerektiği, ancak 347/1.

<sup>21</sup> TURGAY, Recep, Vergi Usul Kanununun ve Tatbikatu, İstanbul 1969, sh.908

<sup>22</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin E:1993/2640, K:1994/38 sayılı kararında; “...sahte fatura düzenleyen kişi adına 338. maddeye göre ceza kesilebilmesi için bu faturaları elde eden kişilerin söz konusu belgeleri kullanarak vergi ziyana (gelir stopaj vergisi veya K.D.V.) sebebiyet verdikleri hususunun kesin olarak ortaya konulması ve bu nedenle bu kişiler adına kaçakçılık cezalı vergi tarhiyatlarının yapılmış olması gerekir. Ancak bu takdirde naylon fatura düzenleyenin kaçakçılık fiiline iştirak ettiğinden söz edilmesi mümkün olabilir. Daha açık bir ifade ile kaçakçılığa iştirak fiilinin unsurlarından en önemlisi kasten vergi ziyana sebebiyet veren bir tarafın bulunmasıdır. İştirak edilen bir kaçakçılık fiilinin işlendiği hususu inceleme raporu ve buna dayanılarak yapılmış bir kaçakçılık cezalı tarhiyatın varlığı ile ortaya konulmadıkça "iştirak" fiilinin unsurlarının tamamlanmadığı dolayısıyla 338. maddeye göre ceza kesilemeyeceği açıktır.” vergi ziyanın varlığı, kaçakçılığa iştirak için önkoşul kabul edilmiştir.

*maddesinde menfaat elde edilmeden kaçakçılık suçunun işlenmesinin kolaylaştırılması halinde cezanın 1/4 oranında uygulanmasının öngörüldüğü... Olayda, davacının A.A'nın vergi kaçırma fiiline menfaat karşılığı katıldığı saptanamamış olup bahsolunan fiilin Kanun'un 347/1. maddesi kapsamında vergi kaçırmaya “yardım” olarak değerlendirilmesi gerekeceği” şeklindeki kararında bu hususa dikkat çekilmiştir.*

Aynı dönem itibariyle Kanunun “Teşvik” başlıklı 346'ncı maddesinde; “*bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya veya hileli vergi suçu işlemeye azmettirenlere işlenen fiiller için mükellefe veya sorumluya uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı*” kurala bağlanmış olduğundan, iştirakin bir diğer görünüm şekli olan “azmettirme”nin, yani asli manevi iştirakin de idari ve cezai yaptırımı bağlandığı görülmektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2003/369, K:2004/50 sayılı kararında; “... kaçakçılığa azmettirmede, azmettiren, mükellef veya vergi sorumlusunun iradesi üzerinde tesir ederek onu kaçakçılık yapmaya karar verdirmek suretiyle suça manevi asli fail olarak katıldığı”na karar verirken, Danıştay Dördüncü Dairesi de E:1999/5428, K:2000/2702 sayılı kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 346'ncı maddesine göre ceza kesilebilmesi için; “*teşvik, telkin, azmettirme fiillerinin ispatlanması gerektiği*”ni belirtmiştir.

Yine 213 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi itibariyle ilk şeklinde yer alan “Yardım” başlıklı 347'nci maddesinde de; “*kaçakçılık veya hileli vergi suçu olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde, bu fiiller için kanunda belli edilen cezaların dörtte birinin kesileceği veya bu miktar cezaya hükmedileceği*” hükme bağlanmış olmakla, iştirakin yürürlükteki 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'ndaki bir diğer görünüm şekli olan “yardım”a da yer verilmiştir. Maddede “*fiili ile kolaylaştıranlar*” deyimini kullanılmış olduğundan, yardımın maddi nitelik taşıması gerektiği açıktır. Maddede indirimli ceza uygulanabilme koşulu, “*ayrı bir menfaat gözetilmemiş olunması*” şartına bağlanmıştır. Yani, fiili ile suç veya kabahat sayılan eylemin gerçekleştirilmesine ayrı bir menfaat gözetmeden iştirak eden şerik “*fer'i maddi iştirak*”te bulunmuş olmaktadır. Başka deyişle, ayrı menfaat gözetildiğinde fiil “*iştirak*” kabul edilirken, menfaat gözetilmediğinde “*yardım*” kabul edilmiştir. Danıştay Dördüncü Dairesinin E:2001/4356, K:2002/3684

sayılı kararında da bu husus; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 347’nci maddesinde “kaçakçılığa yardım” suçu ve cezası düzenlenmiş, kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara, bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde bu fiiller için Kanun’da belli edilen cezaların dörtte birinin kesileceği ya da hükmedileceği ifade edilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen kaçakçılığa teşvik ve kaçakçılığa yardım suçları tanımlarından da anlaşılacağı üzere ayrı fiillerden kaynaklanan suçlar olup bunlar için kesilen cezalar, vergi aslına bağlı olarak vergi kaybı sonucu kesilen ve aynı fiilden kaynaklanan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları gibi birbirine çevrilebilecek türden cezalar değildir. Kaçakçılığa teşvik suçunda, azmettiren asli failde suç işleme düşüncesini oluşturan ve bu suça manevi asli fail olarak iştirak eden kişi olup bu nedenle azmettirenin vergi kaçırma mükellefe uygulanacak ceza ile cezalandırılacağı öngörülmüştür. Kaçakçılığa yardım suçunda ise, söz konusu olan Kanun’da suç sayılan bir eylemin işlenip tamamlanmasını kolaylaştırmak fiili, asli failde önceden var olan suç işleme niyetini uygulamaya konulmasını kolaylaştıran maddi koşulların teminidir. Bu fiilde yardım eden fer’i fail durumundadır, dolayısıyla, asli faile uygulanacak cezanın dörtte birinin kesileceği veya hükmolunacağı belirtilmiştir.” şeklinde ifade edilmiştir. Danıştay Yedinci Dairesi de E:1993/4991, K:1995/5005 sayılı kararında; “...İştirak suçunun doğması için, kaçakçılık suçunun birden ziyade kişilerce işlenmiş olması ve bu kişilerin yapılan kaçakçılıkta ayrı ayrı menfaat gözetmeleri gerektiği... Gerçek dışı fatura kullanımının vergi kaçırmaya yönelik olduğunu ticaretle uğraşan bir kişinin bilmemesinin düşünülmemeyeceği; bu nedenle, naylon fatura denilen gerçek dışı faturaların kullanıldığı saptanmakla birlikte, bunu düzenleyenlerin de ayrı bir menfaat gözettikleri kanıtlanmadıkça, adına fatura düzenledikleri kişinin vergi kaçırma fiiline yardım amacıyla bu fiili işledikleri”ne hükmetmiştir.

Kanun’un 363’üncü maddesinde ise, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen; vergi muameleleri, incelemeleri ve ihtilâfları ile görevli memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanların (mülga 765 sayılı) Türk Ceza Kanunu’nun (görevi kötüye kullanma suçunu düzenleyen) 240’ıncı maddesine göre alacakları ceza dışında, bu hareketlerinin kaçakçılık cezasını gerektiren bir fiile iştirak veya yardım veya o fiili teşvik mahiyetinde olduğu takdirde haklarında ayrıca bu

Kanun’un 338, 346 ve 347’nci maddeleri hükümlerinin uygulanacağı hükmü yer almıştır. Bu hükümle, vergi muameleleri, incelemeleri ve ihtilâfları ile görevli memurlar da, eylemlerin niteliğine göre asli fail, azmettiren veya yardımda bulunan şerik olarak ayrıca idari veya adli cezaya muhatap kılınmıştır.

Görüldüğü üzere; iştirak ve (bugün için 5237 sayılı Kanun’da kabul edilen) görünüm şekilleri, 213 sayılı Kanun’un yürürlük tarihindeki şeklinde ayrı maddelerde düzenlenmiş ve unsurları belli edilmiştir. Suç ve cezada kanunilik ilkesine uygun bu düzenleme tarzından günümüzde vazgeçilmiş olması tartışmalı olmakla birlikte, sonuç olarak 213 sayılı Kanun’un ilk şeklinde hem vergi suçları, hem de vergi kabahatleri bakımından iştirak, tüm görünüm şekilleri ile birlikte kabul edilmiş ve cezalandırılmıştır.<sup>23</sup>

**b. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası İştirak:** 213 sayılı Kanun’da köklü sayılabilecek değişiklikler getiren 22/07/1998 (kabul) tarihli 4369 sayılı kanunla “İştirak” başlıklı 338’inci madde ile “Teşvik” başlıklı 346’nci madde ve “Yardım” başlıklı 347’nci madde yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak; iştirak eylemleri, hem suç hem kabahat olarak, bölüm ve madde başlıkları ile birlikte yeniden düzenlenen 344 ve 360’uncü maddelerde korunmaya devam edilmiştir.

4369 sayılı Kanunla başlığı “*Vergi ziyai suçu ve cezası*” olarak değiştirilen 344’üncü maddede; vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341’inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış, ve ilk olarak maddenin ikinci fıkrasında; “*vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesileceği ve bu cezanın ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanun’un 112’nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunacağı; vergi ziyasına*

<sup>23</sup> ÖZBALCI, Yılmaz, “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Ankara 1988, sh.824 “...bu, vergi cezalarında olduğu gibi, ceza mahkemelerince verilecek cezalarda da geçerlidir. Dolayısı ile, 344’ncü maddenin ilk altı bendindeki fiillerle yapılan kaçakçılık suçuna iştirak, yardım ve teşvik halinde, asıl mükellef adına hükmolunacak ceza iştirak ve teşvik halinde aynen, yardımda ise yarı tutarı ile suça iştirak eden, teşvik veya yardımda bulunanlar adına hükmolunur.”

359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı” kuralı getirilmiştir. Değişiklik gerekçesinde; “Vergi ziyasına neden olan mükelleflere veya sorumlulara uygulanan cezaların sadeleştirilmesi ve etkinleştirilmesi amacıyla, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan ceza uygulamaları yeni baştan düzenlenmiştir. Maddede yapılan değişikliğin en belirgin özelliği vergi ziyasına yol açılması durumunda uygulanan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları, “vergi ziyası cezası” başlığı altında birleştirilmiş, vergi kaybına yol açan fakat vasıflı olmayan fiiller için de kullanılan “kaçakçılık” veya “ağır kusur” gibi, ifade tarzı itibarıyla de rencide edici terimler yerine “vergi ziyası cezası” ibaresiyle ceza kesilmesi yöntemi getirilmiştir. Kusur cezası adı altında daha önce uygulanmakta olan ve kayba uğratan vergi miktarının yarısına tekabül eden ceza tutarı, yapılan yeni düzenlemede kayba uğratan verginin bir katı olarak tanımlanmıştır. Bilindiği gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344’üncü maddesinde belirtilen ve kaçakçılık cezasını gerektiren fiiller vasıflı fiiller olup bu fiiller için bir yandan kayba uğratan verginin üç katı tutarında ceza kesilmekte, diğer yandan, olay, tarh zamanı da dikkate alınarak, adli yargıya intikal ettirilmekte idi. Aynı Kanun’un mükerrer 347’nci maddesinde ise vergi kaybına yol açan ancak kaçakçılık cezası gerektiren fiiller kadar ağır ve vasıflı olmayan durumlarda kayba uğratan vergilerin iki katı tutarında ceza kesilmekteydi. Yapılan düzenleme ile kaçakçılık cezası gerektiren fiiller, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde “kaçakçılık suçları ve cezaları” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu tür fiiller için vergi kaybı nedeniyle uygulanacak vergi cezası tutarı “üç kat” olarak tatbik olunacak, fiiller ağırlıklı olarak adli yargıya intikal ettirilecektir. Yapılan düzenleme ile özellikli fiiller dışında vergi kaybına yol açılması durumunda kayba uğrayan verginin bir katı tutarında ceza kesilebilecek olması, mükerrer 347’nci maddede belirtilen fiillerin de düzenleme kapsamına alınmasını sağlamaktadır. Böylece mükerrer 347’nci madde boşlukta kalmış ve kaldırılma gereği duyulmuştur. Uzlaşma hükümlerinde yapılan düzenlemeler sonucunda, cezalar uzlaşma kapsamı dışında bırakılmış, ancak uzlaşılan vergilerde cezanın uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltileceği konusunda bir düzenleme yapılmıştır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

4369 sayılı Kanun’un 15’inci maddesiyle de 213 sayılı Kanun’un 360’uncü maddesi “iştirak” başlığı altında; “Birden fazla kişi 359’uncu

*maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur.” şeklinde değiştirilmiştir. 213 sayılı Kanun’un 360. maddesini değiştiren 15’inci maddeye ilişkin gerekçede de; “ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ceza sistematüğinde kaçakçılık veya kaçakçılığa teşebbüs fiilleri ile ilgili iştirak, teşvik ve yardım halleri ayrı maddeler halinde düzenlenmişti. Bu düzenleme şekline göre kaçakçılık hali sayılan fiiller için iştirak, teşvik ve yardım müesseseleri söz konusu olabilirken, kaçakçılığa teşebbüs sayılan fiiller için yalnızca iştirak durumundan bahsedilebilmekteydi. Ceza tertibi açısından da iştirak ve teşvik aynı nitelikte görülmüş, asli fail için tertip olunan cezanın iştirakçi ve teşvik eden için de uygulanacağı, yardım fiilinde ise cezanın yarısına hükmolunacağı belirtilmekteydi. Vergi Usul Kanunu’nun ceza sistematüğünde yapılan değişiklikte daha önce "kaçakçılık" ve "kaçakçılığa teşebbüs" hali sayılan fiiller birleştirilmiş ve 359’uncu madde olarak tertip olunmuştur. Bu sırada kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs ifadeleri de yasa metninden çıkarılmıştır. Yukarıda belirtildiği gibi iştirak, teşvik ve yardım fiilleri kaçakçılık durumuna ilişkin olduğundan, yapılan düzenleme nedeniyle bu maddelerin revizyonu gerekmekteydi. Bu amaçla, üç ayrı madde halinde yasada yer alan iştirak, teşvik ve yardım maddeleri tek bir madde halinde düzenlenmiştir. Önceki uygulamada kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs fiillerinin her ikisi için de söz konusu olabilen iştirak hali, yeni düzenlenen 360’uncü maddenin de başlığını oluşturmaktadır. Ancak, 360’uncü madde sadece iştirak halini değil, teşvik ve yardım unsurlarını da kapsayacak biçimde düzenlenmiştir. Buna göre, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncü maddesinde sayılan fiillere iştirak edenler ile faili bu fiilleri işlemeye azmettirenlere, asli fail için öngörülen cezalar aynen hükmolunabilecektir. Yardım halinde ise fiile mahsus cezanın dörtte biri yardım eden için uygulanabilecektir.” denilmiştir.*

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonucunda, daha önce üç maddede düzenlenen iştirak ve görünüm şekilleri 360’uncü maddeye sıkıştırılmış ve ilk olarak hileli vergi suçu olarak mevzuatımıza giren ve önceki haliyle 344’üncü maddede kaçakçılık cezası gerektiren ve

sonrasında 359’uncu maddede “*kaçakçılık suçları ve cezaları*” başlığı altında hürriyeti bağlayıcı cezaya uygun suç olarak kabul edilen fiillere özgülenmiştir. Maddede birden fazla kişinin 359’uncu maddede sayılan fiillerin icrasında iştirak ettikleri takdirde dendidikten sonra iştirakin görünüm şekillerine uygun olarak; söz konusu fiilleri irtikap veya doğrudan doğruya beraber işlenmiş olanlar ile bu fiilleri işlemeye azmettirenler “*müşterek fail*”, bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenler ise “*yardım eden*” olarak kabul edilmiştir. Maddenin 4369 sayılı Kanunla değişik halinde, (mülga)765 sayılı Kanunda benimsenen “asli iştirak”, “fer’i iştirak” ayırımına uygun olarak; asli maddi, asli manevi ve fer’i maddi olmak üzere üç tür iştirak bulunduğu görülmektedir.<sup>24</sup>

Dikkat çeken bir diğer değişiklik ise, vergi suçları ve kabahatleri önceki düzenlemelerde faillik, azmettirme ve yardım başlıkları altında aynı maddeler (338, 346 ve 347) içerisinde düzenlenmiş olmasına rağmen, vergi suçlarına ilişkin iştirak halleri 360’uncü maddede, vergi kabahatlerine ilişkin iştirak haline ise 344’üncü maddede yer verilmesidir. Bu ayırımın önemi, maddelerin uygulayıcıları bakımından kesin bir ayırım getirmiş olmasıdır. Gerçekten de; değişiklikten önceki düzenlemelerde iştirakin görünüm şekilleri hem kabahatler hem de vergi suçları bakımından kabul edilmiş iken 360’uncü maddede iştirak yalnızca vergi suçları bakımından geçerli kılındığından, bu maddenin uygulaması, yani iştirak halinde işlenen vergi suçları bakımından bu eylemlerin saptanması ve yasada öngörülen yaptırımların uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına bırakılmıştır. Kanun’un 344’üncü maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişik üçüncü fıkrasında da; “*vergi ziyana 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı*” denilmek suretiyle, 360’uncü madde kapsamındaki iştirak halleri arasında ayırım yapılmadan ve menfaat gözetme koşulu aranılmadan, vergisel kabahat kabul ederek idari yaptırım öngörüldüğünden,<sup>25</sup> idari yaptırımın uygulaması vergi idaresine, idari

<sup>24</sup> KIZILOT, Şükrü, KIZILOT Zuhul, “Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları”, Yaklaşım, Ankara 2009, sh. 593

<sup>25</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin E:2002/2065, K:2004/5308 sayılı Kararı; “213 sayılı Kanunun vergi ziyayı cezasını, düzenleyen bölümünde yer alan 344. maddeye

yaptırımın hukuka uygunluk denetimi ise idari yargı yerlerine bırakılmıştır.

Diğer taraftan; 344’üncü maddenin üçüncü fıkrasında iştirakin tanım ve unsurlarına yer verilmeden, dolaylı olarak 360’ıncı maddeye atıf yapılmıştır. Bu nedenle, vergi ziyayı doğuran ve kabahat kabul edilen fiilin, 360’ıncı maddede sayılan müşterek faillik, azmettirme ve yardım etme şeklindeki iştirak hallerinden herhangi birisine “tip” olarak uyması yeterlidir. Peki bu uyum nasıl belirlenecektir? Zira; ortada hem suç hem kabahat olarak kabul edilmiş tek fiil vardır.<sup>26</sup> İştirak, suç teşkil eden fiil olarak 360’ıncı maddede, aynı fiil nedeniyle uygulanacak idari yaptırım ise 344’üncü maddede düzenlenmiştir. Yasa metinleri düz okunduğunda, vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için öncelikle ortada 360’ıncı madde anlamında, yani 359’uncu maddede sayılan vergi suçlarına iştirakin bulunmasının zorunlu olduğu anlamı çıkmaktadır. Başka deyişle, 359’uncu maddede tanımlanan suçlara katılanlar bakımından bu fiilleri

---

göre vergi ziyasına sebebiyet verilmesine iştirak edenlere 1.1.1999’dan önceki düzenlemeden farklı olarak maddi menfaat gözetilmesi şartı aranmaksızın uygulanabilecek cezanın 1 kat vergi ziyayı cezası olduğu.”

<sup>26</sup> Danıştay Üçüncü Dairesinin bu dönemde verdiği E:2004/2561, K:2005/1348 sayılı kararında; “Yasanın ceza hükümlerinde 4369 sayılı Yasa ile 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikler sırasında, o tarihe değin genel esasların yer aldığı Birinci Kısımındaki 338’inci maddede öngörülen iştirak; vergi cezalarına ilişkin İkinci Kısımın, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçların ve cezalarının yer aldığı Üçüncü Bölümde 360’ncü madde olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenleme sırasında yasa yapıcının, iştirakin ceza hukukuna özgü bir durum olduğunu göz önüne aldığı ancak, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gereken suçu oluşturan eylemin aynı zamanda vergi kaybı yaratması gerçeğini gözeterek Birinci Bölümde yer alan 344’üncü maddenin üçüncü fıkrasında vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle yol açılması halinde bu fiillere iştirak edenlere bir kat vergi ziyayı cezası uygulanmasını öngörerek vergi kaybı doğuran eylemlere iştiraki, suça iştiraktan ayırdığı anlaşılmaktadır. Yasa yapıcı bu anlayışını, 359’uncu maddenin son fıkrasında; kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının, 344’üncü maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği ve 340’ıncı maddenin ikinci fıkrasında yer alan; vergi cezasıyla cezalandırılan eylemler, aynı zamanda 359’uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesinin söz konusu maddenin uygulanmasına engel olmayacağı kurallarıyla da dile getirmiştir. Vergi yasalarına aykırı davranışın vergi kaybı doğurması ile suç teşkil etmesi birbirinden bağımsız olarak düzenlenmiştir.” denilmek suretiyle bu husus vurgulanmıştır.



nedeniyle ayrıca vergi ziyai cezası kesilebilecektir. Aslında kanun koyucu, yalnızca bu suçlara iştirak edenler için değil, bizzat işleyenler bakımından da eylemlerini hem suç, hem kabahat kabul etmiştir. Zira; Kanunun 359’uncu maddesinin “*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344’üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.*” şeklindeki son fıkrasında, hem asli failler, hem de iştirak edenler arasında ayırım yapılmamıştır. Üzerinde önemle durulması gereken husus; vergi ziyai cezası kesilebilmesi için idari yaptırımını uygulayacak makamların, ceza mahkemesi kararını beklemek zorunda olmamalarıdır. Bu husus Kanun’un 367’nci maddesinde de açıkça ifade edilmiştir. maddeye göre; 359’uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği gibi, ceza mahkemesi kararları da, bu Kanun’un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili değildir. Maddede ayrıca, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bir anlamda, kanun koyucu idari makamlara, iş ve işlemlerini, ceza yargısı kararı yokmuşçasına ikmal etmelerini buyurmuştur.

Diğer taraftan; Kanun’un 360’uncü maddesine ilişkin değişiklik gerekçesinde ifade edildiği gibi, daha önce “*kaçakçılık*” ve “*kaçakçılığa teşebbüs*” hali sayılan fiiller birleştirilmiş ve 359’uncu madde olarak tertip olunmuştur. 359’uncu madde gerekçesinde de çok açık bir biçimde ifade edildiği üzere, “*kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli olan fiillerin aynı zamanda vergi kaybına yol açması halinde*” hürriyeti bağlayıcı ceza yanında idari para cezası da uygulanabilecektir. Burada önemli olan husus; sözü edilen bu fiiller sonucunda mutlaka bir vergi kaybının ortaya çıkmış olması gerektiğidir. Kanun koyucu, suç kabul ettiği fiillerin vergi kaybına da yol açması halinde hem hürriyeti bağlayıcı ceza, hem de vergi ziyai cezası uygulanmasını amaçlamıştır. Kısacası; aynı fiile hem adli ceza, hem de idari ceza uygulanmasını kabul etmiştir. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bu dönemde verdiği E:2003/891, K:2005/2896 sayılı kararında da; “*213 sayılı Kanunun 4369 sayılı Kanunun 11. maddesiyle değişen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren "Vergi Ziyai Cezası" başlıklı 344. maddesinde; vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın 3 kat, bu fiillere iştirak edenlere ise 1 kat olarak uygulanacağı hükmü yer almakta*

*olup bu değişiklikten önce iştirak cezasını düzenleyen 338. madde 4365 sayılı Kanunla kaldırılmıştır. Öte yandan 213 sayılı Kanunun "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlıklı yine 4369 sayılı Kanunun bu kez 14. maddesi ile değişen 359. maddesinde sayılan fiillere adli yargı merciinin uygulayacağı hapis cezaları düzenlenmiş olup bu fiiller nedeniyle uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasının 344. maddede yer alan vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hükmünü amirdir. Yukarıda yer alan düzenlemelerden; 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinde yer alan fiilleri işleyerek vergi kaçırma suçuna iştirak edenler adına 1.1.1999 tarihinden önceki düzenlemeden farklı olarak maddi menfaat gözetilmesi şartı aranmaksızın bir kat vergi ziyai cezası kesileceği sonucuna ulaşılmaktadır." denilmek suretiyle, bu görüş benimsenmiştir.*

İştirak nedeniyle kesilecek vergi ziyai cezası bakımından bu hükmün uygulamasına gelince:

359'uncu maddede sayılan vergi suçlarına iştirak 360'ıncı maddede düzenlenmişse de, iştirakin suçun işlenmesinin özel görünüm şekli olduğu dikkate alındığında, vergi suçu kabul edilerek 359'uncu maddede düzenlenen bir fiilin, tek başına veya iştirak halinde işlenmiş olmasının, bu maddenin son fıkrası hükmü bakımından ayırt edici bir kıstas olmadığı açıktır. Kanun koyucunun, iştirakçiye verilecek vergi ziyai cezasını miktar olarak farklılaştırmış olması, vergi suçu işleyenler ile bu suçlara iştirak edenlerin 359'uncu maddenin son fıkrasının muhatabı olmaları üzerinde etkili değildir.

Danıştayın bu dönemde verdiği kararlara bakıldığında, ortak bir anlayışın benimsenmediği görülmektedir. Örneğin Danıştay Dördüncü Dairesi E:2004/1487, K:2005/570 sayılı kararında; “Kaçakçılık suçuna iştiraktan dolayı ceza kesilebilmesi için öncelikle kaçakçılık sayılan fiili işlediği ileri sürülen ... Limited Şirketi'nin sahte fatura düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde ettiğinin saptanması ve bu amaçla da şirket hakkındaki tarhiyatın ve ceza davasının sonucunun araştırılması gereklidir. Davacı hakkında kesilecek ceza şirketin fiiline bağlı olduğundan, asıl fail açısından fiilin gerçekleştiği ortaya konulmadan, davacı adına kesilen ceza ile ilgili olarak karar verilmesi yasal değildir.” şeklindeki gerekçesiyle, iştirakçi adına vergi ziyai cezası kesilebilmesi, iştirakçinin değil, asıl failin işlediği fiilden dolayı adli

cezaya muhatap kılınması koşuluna bağlanmış, iştirakçi hakkındaki ceza davası açılmış olması veya ceza davasında verilecek mahkûmiyet hükmü dikkate alınmamıştır. Üçüncü Dairenin bu dönemde E:2007/3385, K:2008/3280 sayılı karar<sup>27</sup> bu anlayışın istisnası oluştursa da genel olarak Danıştayın yaklaşımı belirtildiği şekildedir. Yani; 2007 yılından sonra yerleşmeye başlayan ve günümüzde de hakim olan bu anlayışa göre; 344’üncü maddedeki iştirak fiili vergi yargısınca ceza yargılamasından bağımsız olarak değerlendirilerek, her bir somut olayda iştirakin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılarak karar verilmesi gerekmektedir.<sup>28</sup>

**c. 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası İştirak:** 213 sayılı Kanun’un 360’ıncı maddesi bugün için yürürlükteki şekline 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kavuşmuştur. 5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle madde başlığı “*Cezadan indirim*” şeklinde; madde de; “*359’uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.*” şeklinde değiştirilmiştir. 344’üncü maddedeki “*vergi ziyana 359’uncu maddede yazılı fillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*” hükmü ise (ikinci fıkra olarak varlığını) korunmuştur.

Kanunun 360’ıncı maddesinin yeni şeklinde iştirakin görünüm şekilleri bakımından herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüm müşterek fail ve şerikler için Türk Ceza Kanunu’na göre verilecek cezanın, “*menfaat yokluğu*” şartına bağlı olarak yarısı oranında indirileceği kuralı getirilmiştir. Mevcut durumda, iştirak konusunda Türk Ceza Kanunu’na 4369 sayılı Kanun değişikliği ile getirilmiş olan dolaylı atıf doğrudan

<sup>27</sup> Daire bu kararında; 344’üncü madde uyarınca iştirak nedeniyle vergi ziyai cezası kesilmesinin, Kanunun 359’uncu maddesinde yazılı eylemlerle vergi kaybına neden olunması ve vergi kaybına neden olan eyleme iştirak edilmesi koşuluna bağlandığını kabul etmekle, iştirakçi açısından da eylemin suç olarak ortaya çıkmış olması gerektiğini kabul etmiştir.

<sup>28</sup> Örnek kararlar: Danıştay Üçüncü Dairesinin E:2006/2242, K:2007/1980 ve aynı Dairenin E:2009/84, K:2012/63; Danıştay Dördüncü Dairesinin E:2009/2745, K:2011/400; Danıştay Dokuzuncu Dairesinin E:2004/1639, K:2007/5053 sayılı kararları.

doğruya atıf şekline dönüştürülmüştür. Yani; artık, iştirak ve görünüm şekillerinin 359’uncu maddede sayılan suçlar bakımından maddi olayda hangi surette gerçekleşip gerçekleşmediği hususu, doğrudan ceza mahkemelerine bırakılmıştır.

5728 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanun’da yapılan değişikliklere ilişkin gerekçede de bu husus; “*Fıkranın (f) bendiyle, Kanun’un 360’uncu maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiştir. 359’uncu maddede yer alan suça iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı oranında indirileceği hükme bağlanmış ve bu suçlarda iştirak kurallarında Türk Ceza Kanunu hükümlerine yollama yapılmak suretiyle de aynı Kanun’un 37 ilâ 41’inci madde hükümleri ile de uyum sağlanmıştır. Kanun’un 344’üncü maddesinde belirtilen fiiller, idarî yaptırımı gerektirdiğinden “suç” ibaresine madde metninde yer verilmemiştir. Fıkranın (h) bendiyle, Kanun’un 367’nci maddesi değiştirilmiştir. Maddenin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle, Kanun’un 360’uncü maddesinde müstakil bir suç düzenlenmemesi ve bu maddede iştirak hükümlerine yer verilmiş olması nedeniyle maddede geçen “360” ibaresi madde metninden çıkartılmıştır. Aynı gerekçelerle maddenin iki ve dördüncü fıkralarında da değişiklikler yapılmıştır. Fıkranın (i) bendiyle, Kanun’un 371’nci maddesinin birinci fıkrasında, Kanun’un 360’uncü maddesine yapılan yollama, bu maddede suç gerektiren bir fiil düzenlenmemesi nedeniyle madde metninden çıkartılmıştır.*” şeklinde ifade edilmiştir.

213 sayılı Kanun’da iştirakle ilgili olarak kanun koyucuyu ayrıntılı-özel düzenlemeden doğrudan atfa götüren bu yaklaşımının arkasında, ceza hukukumuzda milat sayılan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve akabinde yürürlüğe giren 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’na hakim olan ilke ve anlayışın, özel kanunlarda yer alan suç ve kabahatler bakımından da geçerli kılınması amacı yatmaktadır. 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5728 sayılı “*Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Daire Kanun*”, adında da açıkça işaret edildiği gibi, cezalar ve kabahatlere ilişkin genel hükümlerin diğer mevzuatta yer alan suç ve kabahatler bakımından da geçerli olmasını olanaklı kılacak değişiklikler içermektedir.

Aslında, suç ve kabahatlere ilişkin “*temel kanun*”<sup>29</sup> kabul edilen 5237 ve 5326 sayılı Kanunlarda da bu anlayışı zorunlu kılan maddi kurallar bulunmaktadır. Şöyle ki; 5237 sayılı Kanunun “*Özel kanunlarla ilişki*” başlıklı 5’inci maddesinde, bu Kanunun genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı açıkça kurala bağlanmıştır. 5237 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de bu düzenleme ile 01/03/1926 tarihli ve 765 sayılı Kanundan farklı olarak, sadece Ceza Kanunu’na aykırı olan hükümlerin değil, fakat ayrı hüküm bulunmayan bütün hallerde genel kanundaki esasların uygulanacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesindeki; “*Madde, Türk Ceza Kanunu ile özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlar arasındaki ilişkiyi düzenlemektedir. Maddenin kabul ettiği sisteme göre Kanunda var olan hükümler çerçevesinde, özel kanunda veya ceza içeren kanunda ayrıca hüküm bulunduğu, Türk Ceza Kanunu’nda benimsenen esasları tekrarlasın veya buna aykırı olsun o hüküm uygulanacaktır. Böylece, 1/3/1926 tarihli ve 765 sayılı Kanun’da yer almış olup, sadece Ceza Kanunu’na aykırı hükümlerin uygulanacağını belirten esas genişletilmiştir.*” şeklinde açıklama bu kabulü ifade etmektedir.

Öte yandan; 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun “*Amaç ve Kapsam*” başlıklı 1’inci maddesinde de Kanunun amacı; toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak; uygulanabilecek olan idari yaptırımların türleri ve sonuçları, karar alma süreci, idari yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yolu ve idari yaptırım kararlarının yerine getirilmesine ilişkin genel ilke ve esasların belirlenmek, şeklinde ifade edilmiş; 2’nci maddesinde de kabahat deyimi; “*Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” olarak tanımlanmıştır. Kanunun, “*Genel Kanun*

---

<sup>29</sup> Anayasada kanunlar arasında bu türden bir hiyerarşi öngörülmemesine rağmen TBMM İç Tüzüğü’nün 91’inci maddesinde “*Temel Kanun; bir hukuk dalını sistematik olarak bütünüyle veya kapsamlı olarak değiştirecek biçimde genel ilkeleri içermesi; kişisel veya toplumsal yaşamın büyük bir bölümünü ilgilendirmesi; kendi alanındaki özel kanunların dayandığı temel kavramları göstermesi; özel kanunlar arasında uygulamada ahenk sağlaması; düzenlediği alan yönünden bütünlüğünün ve maddeler arasındaki bağlantıların korunması zorunluluğu bulunması; önceki yasalaşma evrelerinde de özel görüşme ve oylama usulüne bağlı tutulması gibi özellikleri taşıyan kanun*” şeklinde tanımlanmıştır.

*Niteliği*” başlıklı 3’üncü maddesinde ise; idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler ile diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümlerin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durumda, 5326 sayılı Kanunda yer alan genel hükümlerin, (aşağıda daha ayrıntılı açıklandığı üzere) mevzuatımızda yer alan tüm kabahatler bakımından uygulanabilir olması karşısında, 213 sayılı Kanun’da yazılı vergi kabahatlerini de kapsadığını söyleyebiliriz.<sup>30</sup> Ancak; 213 sayılı Kanun’da yalnızca vergi zıyaı kabahatine iştirak kabul edildiğinden, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi uyarınca, 5326 sayılı Kanun’da iştirake ilişkin düzenlemelerin yalnızca bu kabahat bakımından uygulanabilir olduğu, usulsüzlük kabahatleri için iştirakten dolayı idari yaptırım uygulanamayacağı açıktır.

### **C. 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNUN 5237 SAYILI TÜRK CEZA KANUNU ve 5326 SAYILI KABAHAHLER KANUNU İLE İLİŞKİSİ**

Ceza Hukuku bağlamında “*kanunsuz suç ve ceza olmaz*” ilkesi, Anayasa’nın 38’inci maddesinde ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 7’nci maddesinde düzenlenmekle birlikte özel olarak Türk Ceza Kanunu’nun 2’nci maddesinin ilk fıkrasında yer almaktadır. Vergi suçları ve cezaları için de temel olan bu ilkeye göre; kanunda suç olarak tanımlanmayan bir fiil suç oluşturmaz ve kanunda tanımlanan suça da ancak kanunda gösterilen ceza uygulanabilir. Kanunilik ilkesi kişilerin haklarının bir güvencesi olmasının yanında kanunla suç sayılan ve cezalandırılan fiilin, ancak kanunla suç olmaktan çıkarılabileceğine; Vergi Ceza Hukuku açısından ise, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan bir davranışın vergi suçu sayılablmesinin kanunda tipleri gösterilen ve vergi suçu sayılan fiillere uygun olmasına; cezalandırılabilmesinin de, cezanın kanunda gösterilmiş bulunmasına bağlı olduğunu ifade etmektedir. Kanunilik ilkesi ayrıca, vergi idaresinin düzenleme yapma yetkisine dayanarak yürürlüğe koyduğu idari metinlerle bir davranışın suç sayılmasına ve cezalandırılmasına engel olmaktadır. Temelde hukuka aykırı olan bir vergilendirmenin karşılığında uygulanan vergi cezalarının hukuki bir temelde olması zaten düşünülemez. Bu anlamda

<sup>30</sup> TAŞDELEN, Aziz, age, sh. 790

vergileendirme ödevi ile vergi suç ve cezaları arasında bir anlamda neden-sonuç ilişkisi bulunmaktadır. İki durumun birbirinden ayrı düşünülmesi mümkün değildir. Ancak, bu durumda kanuna aykırı şekilde yerine getirilen veya hiç getirilmeyen vergisel ödevlerden kaynaklanan haksızlıkların cezalandırılması kişilerin hak ve özgürlüklerine zarar getirmeyecektir.<sup>31</sup>

Pozitif hukukumuzda 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'nda suçlar “*cürüm*” ve “*kabahat*” şeklinde ayrıma tabi tutulmuş iken, kabahatleri suç olmaktan çıkarma ve ceza kanunlarının kapsamı dışında tutma eğiliminin bir sonucu olarak; 765 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 01.06.2005 yürürlük tarihli 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda kabahat sayılan fiillere yer verilmemiştir. Yer vermeme nedeni kanun gerekçesinde; “*01/03/1926 tarihli ve 765 sayılı Kanunun “Kabahatler” kısmında yer almış bir kısım hükümlerinin belediye tedbirleri ile karşılanabilecek nitelikte olduğu, bir kısmının ise artık suç olmaması gerektiği*” şeklinde ifade edilmiştir. Mülga ceza kanunda yer alan kabahatler ile mevzuatımızda dağınık bir şekilde yer alan kimi kabahatlerin genel bir kanun çatısı altında toplanması, 5237 sayılı Kanundan sonra kabul edilen ancak yine 01/06/2005 tarihinde yürürlüğe giren 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Anılan Kanunun genel gerekçesinde de; bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında, bunun esasen haksızlık ifade etmesi gerektiği hususunun göz önünde bulundurulması gerektiği, esas itibarıyla haksızlık ifade etmeyen, hukuka aykırı olmayan bir fiilin hiçbir surette suç veya kabahat olarak tanımlanamayacağı; haksızlıklar arasında bu yönde bir tasnif yapılması durumunda; bu tasnifte, hukuka aykırı olan fiilin ifade ettiği haksızlık içeriğinin esas alınması gerektiği; bu bakımdan, esasen hukuka aykırı olan ve haksızlık ifade eden fiiller arasında suç veya kabahat olarak bir ayırım yapılmasının, bir nitelik farkı oluşturmadığı; söz konusu tasnifin; haksızlıklar arasındaki nicelik farkına dayandığı; bu tasnifin, haksızlıklar arasında sadece bir işlem farklılığı da doğurmadığı; örneğin; suçlar kural olarak ancak kasten işlenebilirken, kanunda açıkça belirtilmişse, taksirle işlenen fiillerin de istisna olarak suç oluşturabileceği; buna karşılık, kabahat türünden

<sup>31</sup> DEMİRBAŞ, Burcu, Vergi Ceza Hukuku'nun Anayasal Temelleri, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, AÜ Yayınları No:243, Ankara 2009, sh.981

haksızlıkların kural olarak hem kasten hem de taksirle işlenebileceği; ancak, sadece kasten veya taksirle işlenebilen fiilin kabahat oluşturabileceği konusunda kanunda hüküm bulunabileceği; örneğin; 765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu’nda “*cürüm*” ve “*kabahat*” ayrımı yapılmış, failin cezalandırılabilmesi için, kabahat teşkil eden fiilin gerçekleşmiş olması yeterli sayıldığından, kabahat türünden bir suçun işlenmesi açısından failin kasten mi yoksa taksirle mi hareket ettiğinin araştırılmasına gerek görülmediği;<sup>32</sup> çeşitli hususlarda düzenleme getiren özel kanunlarda bazı fiiller karşılığında idarî yaptırımların öngörüldüğü; başka bir deyişle, bu fiillerin, “*idarî suçlar*” olarak tanımlandığı; bu fiiller karşılığında, genellikle parasal nitelikte bir yaptırım öngörüldüğü; ancak, bu parasal yaptırımın, bir ceza hukuku yaptırımı olan “*adli para cezası*” değil, idarî yaptırım olarak “*idarî para cezası*” niteliği taşıdığı; her ikisinin de belli bir miktar paranın kişiden alınıp Devlet Hazinesine intikalinden ibaret gibi görünürse de, adli nitelikteki para cezası ile idarî nitelikteki para cezası arasında, karar veren merci, yaptırımın infaz sureti, yaptırıma bağlanan kanunî neticeler bakımından önemli farklılıklar bulunduğu; örneğin, idarî nitelikte bir yaptırım olarak para cezasına, ceza muhakemesi süreci sonucunda mahkeme tarafından hükmedilemeyeceği; bu cezanın, idarî görev yapan bir kişi veya kurul tarafından verilebileceği; bu cezaların, adli sicile kaydedilmediği gibi, ödenmediği takdirde hapse dönüştürülemeyeceği; idarî nitelikteki para cezasının, bir uyarı (ikaz) fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacına da hizmet edebileceği; bu nedenle, idarî para cezasının misli nitelikte olabileceği; özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında oldukça sık bir şekilde idarî nitelikte ceza yaptırımlarına yer verilebildiği; bu bağlamda

<sup>32</sup> Mülga 765 sayılı Kanunun 45. Maddesi; “1- Cürümde kasdin bulunmaması cezayı kaldırır. Failin bir şeyi yapmasının veya yapmamasının neticesi olan bir fiilden dolayı kanunun o fiile ceza tertip ettiği ahval müstesnadır. 2- Kabahatlerde kasit sabit olmasa bile herkes kendi fiil veya ihmalden mesuldür.”. DÖNMEZER ERMAN 45’inci maddede fiilin iradi olması belirtildikten sonra failin “kast sabit olmasa bile” dendiğine göre, kabahatlerde kusurluluğun iki çeşitinden birinin, yani kast veya taksirin bulunması gerektiği kuralına göre taksirin arandığını, bu sebeple kabahatlerde kastın isbatı zorunlu olmamakla beraber, taksirin bulunması gerektiği, maddenin taksir kuralını kaldıran bir hüküm içermediği, taksire dayanan ceza sorumluluğu kuralının bütün gücünü koruduğunu ileri sürmüştür. (Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, II.Cilt, 9.Bası, sh.298)



yürürlüğe konan kanunlarda veya kanun hükmünde kararnamelerde kazuistik hükümlere yer verildiğinden, bir sistem birliğinin varlığından söz edilemeyeceği; bunlar arasında bir ahenksizliğin hakim bulunduğu; bu nedenle, idarî nitelikteki yaptırımlarla ilgili olarak genel bir kanuna ülkemiz açısından büyük bir ihtiyaç duyulduğu; bu düşüncelerle hazırlanan Tasarıda, idarî yaptırımları gerektiren fiiller yani kabahatler açısından kanunilik ilkesi, zaman bakımından uygulama ve sorumluluk esasları, zaman aşımı, idarî yaptırımların hukukî niteliği, çeşitleri ve sonuçları, bu yaptırımların yerine getirilmesi rejimi gibi konuların, bir sistematik çerçevesinde düzenlendiği; tasarı içeriğinde ayrıca, bazı özel kabahat tanımlarına yer verildiği; bu kabahatlerden bir kısmının, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 1 Nisan 2005 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkması dolayısıyla yaptırımsız kalan bazı kabahatlerden oluştuğu,<sup>33</sup> belirtilmiştir.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’na götüren nedenlerden konumuzla ilgili olan husustan kısaca bahsetmek gerekirse:

765 sayılı Türk Ceza Kanunu, 1889 İtalyan Ceza Kanunu’ndan iktibas edilmiştir. 19’uncu yüzyıl ceza hukuku anlayışında suç teorisinin temelinde “(maddi) illiyet bağı” yer almış olup, suç teorisine ilişkin pek çok mesele yine illiyet bağlantısı ile açıklanmaya çalışılmıştır.<sup>34</sup> Kanundaki pek çok hükmün, günümüzün çağdaş suç ve yaptırım teorisindeki gelişmeler karşısında artık eskidiği, hatta bu hükümlerden bir kısmının yanlış olduğu anlaşılmıştır. Örneğin; Kilise Hukukundan mülhem “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” hükmü, artık bugün suç teorisinde değer izafe edilen bir hüküm niteliği taşımamaktadır. 1889 İtalyan Ceza Kanunu’nda olduğu gibi, 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda da “objektif sorumluluk” hallerine yer verilmiş, belli bir fiili işleyen kişi, bu surette öngörmediği daha ağır veya başka bir neticenin oluşumuna sebebiyet vermesi durumunda, bu neticeden de sorumlu olduğu kabul edilmiştir.<sup>35</sup>

5728 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde tasarının hazırlanması amaçları sıralanırken, özellikle suç ve kabahatler bakımından, 5237 ve

<sup>33</sup> 5326 sayılı Kabahatler Kanunu Genel Gerekçesinden.

<sup>34</sup> ÖZGENÇ, age,6, sh. 1

<sup>35</sup> ÖZGENÇ, age, sh. 2

5326 sayılı kanunlarla getirilen genel ilkelerin özel kanunlarda düzenlenmiş olan suç ve kabahatler bakımından uygulanması zorunluluğu üzerinde durulmuştur. Bu zorunluluk; “...*Bilindiği üzere, ceza adalet sistemimizi oluşturan temel ceza kanunları olarak adlandırılan Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu ve Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilerek 1 Haziran 2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Türk Ceza Kanunu’yla özel suç tanımlarına yer veren diğer kanunlar arasındaki ilişki, Anayasamızda güvence altına alınan hukuk devleti, adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olarak yeniden belirlenmiştir. Türk Ceza Kanunu’nun izlemiş olduğu suç ve ceza siyaseti ilkeleri dikkate alındığında kanunun suç ve ceza teorisine ilişkin kabul ettiği normatif hükümler ceza hükmü içeren diğer kanunlar bakımından da etkilerini doğurmuştur. ...Ceza hükmü içeren kanunlarda, suç tanımlarına yer verilmesinin yanı sıra çoğu zaman örneğin; teşebbüs, iştirak ve içtima gibi konularda da Türk Ceza Kanununda benimsenen ilkelerle çelişen hükümlere yer verilmektedir. Böylece, ceza kanununda benimsenen genel kurallara aykırı uygulamaların yolu açılmakta ve temel ilkeler dolanılmaktadır. Tüm bu sakıncaların önüne geçebilmek bakımından, ayrıca, hukuk uygulamasında birliği ve hukuk güvenliğini sağlamak için diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlamalarına yer verilmesi veya bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesiyle yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak Türk Ceza Kanunu’nda belirlenen genel ilkelerin özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir...* Kabahatleri suç olmaktan ve ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarma eğiliminin bir sonucu olarak, çeşitli hususlarda düzenleme getiren özel kanunlarda bazı fiiller karşılığında idarî yaptırımlar öngörülmektedir. Bu fiiller karşılığında, genellikle parasal nitelikte bir yaptırım öngörülmektedir. Ancak, bu parasal yaptırım, bir ceza hukuku yaptırımı olan “adli para cezası” değil; idarî yaptırım olarak “idarî para cezası” niteliği taşımaktadır. Esasen, her ikisi de belli bir miktar paranın kişiden alınıp devlet hazinesine intikalinden ibaret gibi görünürse de; adli nitelikteki para cezası ile idarî nitelikteki para cezası arasında, karar veren merci, yaptırımın infaz sureti, yaptırıma bağlanan kanunî neticeler bakımından önemli farklılıklar bulunmaktadır. İdarî nitelikteki “para cezası”, bir uyarı fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın

*giderilmesi amacına da hizmet edebilir. Bu nedenle, idarî para cezasının mislî nitelikte olması mümkündür. Özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında oldukça sık bir şekilde idarî nitelikte ceza yaptırımlarına yer verilmektedir. Bu bağlamda yürürlüğe konan kanunlarda veya kanun hükmünde kararnamelerde kazuistik hükümlere yer verilmektedir. Bu kazuistik düzenlemeler arasında bir sistem birliğinin varlığından söz edilemez. Bunlar arasında bir ahenksizlik hâkim bulunmaktadır. **Bu nedenle, idarî nitelikteki yaptırımlarla ilgili olarak genel bir kanun olarak Kabahatler Kanunu kabul edilmiştir.** Bu Kanun’da, idarî yaptırımları gerektiren fiiller yani kabahatler açısından kanunilik ilkesi, zaman bakımından uygulama ve sorumluluk esasları, zamanaşımı, idarî yaptırımların hukukî niteliği, çeşitleri ve sonuçları, bu yaptırımların yerine getirilmesi rejimi gibi konular, bir sistematik çerçevesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yolu da düzenlenmiştir. **Kabahatler Kanunu’nda idarî yaptırımlarla ilgili olarak belirlenen genel hükümler nedeniyle, bu hükümlerin özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkında da uygulanması gerekmektedir...** Tasarıyla; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden sonra, idarî yaptırım kararı gerektiren fiiller ve suç açısından uygulama birliği sağlanması, ceza hükmü içeren kanunların uygulanmasından kaynaklanan tereddütlerin giderilmesi, Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu ve Kabahatler Kanunu hükümleri dikkate alınmak suretiyle, ceza hükmü içeren kanunlarda yer alan hükümlerin, bu kanunlarla uyumlu hâle getirilmesi, ayrıca, bazı suçların unsurlarında 5237 sayılı Kanun’a uyum sağlanması amaçlanmıştır.” şeklinde ayrıntılı bir biçimde ifade edilmiştir.*

**a. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ilişkisi:** Mevzuatımızda temel ceza kanunu olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenenler dışında, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu gibi birçok özel ceza kanunu bulunduğu gibi, birçok kanunda da, örneğin 213 sayılı Kanun’un 359’uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları gibi, ceza yargılamasına tabi suçlara da yer verilmiştir. Mülga 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 10’uncu maddesindeki; “*Bu kanundaki hükümler, hususî ceza kanunlarının buna muhalif olmayan mevaddı hakkında da tatbik olunur.*” hükmü uyarınca, bir konuda diğer kanunlarda özel bir hüküm

mevcut ise, Ceza Kanunu’nun genel mahiyetteki hükümlerinin uygulama kabiliyeti söz konusu değildi.<sup>36</sup> Ancak bu bakış açısı, 5237 sayılı Kanunla, suç ve ceza politikasına hakim olan anlayış doğrultusunda değiştirilmiştir.

Bu amaçla; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun “Özel kanunlarla ilişki” başlıklı 5’inci maddesinde; “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” hükmüne yer verilmiştir. Madde gerekçesinde; “*Özel ceza kanunlarında ve ceza içeren kanunlarda suç tanımlarına yer verilmesinin yanı sıra, çoğu zaman örneğin teşebbüs, iştirak ve içtima gibi konularda da bu Kanunda benimsenen ilkelerle çelişen hükümlere yer verilmektedir. Böylece, Ceza Kanunu’nda benimsenen genel kurallara aykırı uygulamaların yolu açılmakta ve temel ilkeler dolanılmaktadır. Tüm bu sakıncaların önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birliği sağlamak ve hukuk güvenliğini sağlamak için; diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlarına yer verilmesi ve bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesi ile yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak bu kanunda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir. Aksi yöndeki düzenlemelerin hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturması nedeniyle Hükümet Tasarısındaki madde metni değiştirilmiştir.*” Ancak, ilgili diğer kanunlarda 5237 sayılı Kanun’un sistemine uygun gerekli değişiklikleri hemen gerçekleştirme olanağı bulunmadığı, bunun da hukuk uygulamamızda ortaya çıkarabilecek olumsuz sonuçları kaygı verici bulunduğundan, 5349 sayılı Kanun’la 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanuna eklenen Geçici Madde 1’in; “*Diğer kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Birinci Kitabında yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapıncaya ve en geç 31 Aralık 2008 tarihine kadar uygulanır*” hükmü uyarınca, 01 Ocak 2009 tarihinden itibaren 5237 sayılı TCY’nin 5. maddesi hükmü tüm özel yasalar açısından da geçerli olup, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamayacaktır.” demek suretiyle yeni anlayışın hukuksal gerekçeleri belli edilmiştir.

<sup>36</sup> ÖZGENÇ, age, sh.91

Kanun koyucu bu anlayıştan hareketle, 213 sayılı Kanun’un 359’uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçlarına iştirak için doğrudan 5237 sayılı Kanun’a atıfta bulunmuştur. Bu nedenle, 213 sayılı Kanunda iştirakin tanım ve unsurları bakımından herhangi bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmamıştır. Kanun’un yürürlükteki şekli ile 360’ıncı maddesi yalnızca iştirak halinde işlenen kaçakçılık suçları için verilecek cezada indirim yönünden “özel düzenleme” içermektedir. Buna göre, iştirak halinde işlenen kaçakçılık suçlarında faillerin statüsü 5237 sayılı Kanununun 37 ilâ 41’inci maddelerine göre belli edilmekle birlikte, ayrı menfaat gözetilmediğinin saptanması hallerinde asli fail olarak müşterek fail ve azmettirici ile yardım eden statüsündeki fer’i fail hakkında 359’uncu maddeye göre verilecek cezada yarı oranında indirim yapılacaktır. Son durumda, kaçakçılık suçlarına iştirakin müşterek faillik, azmettirme ya da yardım etme şekillerinin gerçekleşme biçimi artık, 5237 sayılı Kanunun genel hükümlerine göre ceza yargısı tarafından belli edilecektir.

Kaçakçılık suçları bakımından vergi yargısını ilgilendiren ve sorun; 213 sayılı Kanun’un 344’üncü maddesinde idari yaptırıma bağlanan “iştirak” halinin anlamı ve 359’uncu madde ile bağlantısının nasıl kurulacağı konusundadır. Bu maddede 359’uncu maddede yazılı fiiller aynı zamanda kabahat kabul edilerek bu fiilleri işleyenler adına üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi öngörülürken, bu fiillere iştirak de kabul edilerek, iştirak edenler adına da bir kat vergi ziyai cezası kesileceği öngörülmüş, ancak, kabahat bakımından iştirakin unsurları ve gerçekleşme biçimleri bakımından herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Nitekim, Ankara Üçüncü Vergi Mahkemesince; “Anayasa’da yer alan suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin idari nitelikli vergi cezaları yönünden de geçerli olduğu, kanun koyucunun ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da Anayasa’ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahip olduğu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda suça iştirakin kurucu unsurları düzenlendiği hâlde, 213 sayılı Kanun’da bu konuda bir hükmün bulunmadığı, 5237 sayılı Kanun’da suça iştirak yönünden getirilen koşulların vergi ziyai suçuna iştirak yönünden aranıp aranmadığının ve bu suça iştirakin hangi hâllerde cezalandırılacağına belli olmadığı, bu nedenle itiraz konusu kuralın hukuk devleti ile suç ve cezaların kanuniliği ilkelerini ihlal ettiği” belirtilerek anılan kuralın, Anayasa’nın 2’nci ve 38’inci

maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek yapılan itiraz başvurusu bu durumdan hareketle yapılmıştır. Ancak; söz konusu itiraz başvurusu Anayasa Mahkemesinin 05.03.2015 tarihli E:2014/120, K:2015/23 sayılı kararıyla<sup>37</sup>; “...Kanun'un 341. maddesinde, vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi biçiminde tanımlanmaktadır. Vergi ziyayı cezası ise 341. maddede yazılı hâllerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında uygulanan idari nitelikli para cezasıdır. Kanun'un 344. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerden biriyle sebebiyet verilmesi hâlinde vergi ziyayı cezasının üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacağı düzenlenmiştir. Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. **Vergi ziyayı suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyasına sebebiyet vermesidir.** Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı değildir.” gerekçesiyle reddedilmiştir.

Anayasa Mahkemesi kararında, iştirakin Ceza Hukukundaki tanımı daraltılarak; “**bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyasına**

<sup>37</sup> 21.05.2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

**sebebiyet vermesi”** iştirak olarak kabul edilmiştir. Bu tanıma göre, mükellef veya sorumlunun değil, mükellef veya sorumlu dışında kalan ve kaçakçılık sayılan fiilleri doğrudan birlikte işleyen veya azmettiren veyahut fiilleri ile suçun işlenmesini kolaylaştıran üçüncü kişilerin eylemi iştirak kabul edilmiştir. Uygulamada da, özellikle vergi idaresinin de bu anlayışta olduğu, mükellef veya sorumlular hakkında iştirak kavramının işletilmediği görülmektedir.

Oysa yine Anayasa Mahkemesi kararında belirtildiği gibi iştirak, tek başına işlenebilen bir suçun birden fazla kişinin asli veya fer’i katılımıyla işlenmesidir. Suç iştirak halinde işlendiğinde suça katılan herkes şeriktir. Muhasebecisi veya mali müşaviri ile birlikte kaçakçılık suçu işleyen mükellef de bu anlamda şeriktir, suça iştirak etmiştir. Yüksek Mahkemenin bu görüşe, 344’üncü maddenin ikinci fıkrasının lafzından hareketle vardığı düşünülebilir. Fıkranın “*vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*” hükmünün, iştiraktan dolayı bir kat vergi ziyası cezası kesilebilmesi için öncelikle 359’uncu maddede sayılan bir suçun işlenmiş olmasını; bu suçun asli fail veya faillerine üç kat vergi ziyası cezası kesilmesini; sonrasında da bu suça iştirak eden üçüncü bir kişi ya da kişilerin bulunması zorunlu kıldığı söylenebilir. Gerçekten de fıkra da geçen “*bu fiillere iştirak edenler*” ibaresi, kanun koyucunun da Anayasa Mahkemesi gibi, fıkradaki iştiraktan kastın, iştirakin “*suça yardım*” şeklindeki görünüm biçimi ile sınırlı tuttuğu izlenimini güçlenmektedir. Ancak, fıkra da yalnızca “*iştirak*” ibaresinin kullanılmış olması karşısında, iştirakin diğer görünüm şekillerinin hükmün kapsamı dışında tutulmuş olduğunu söylemek güçleşmektedir. Bu nedenle, Ankara Üçüncü Vergi Mahkemesinin itiraz başvurusunda zikrettiği “*iştirakin hangi koşullarda cezalandırılacağına fıkra da belli edilmediği*” şeklindeki gerekçesine katılmaktadır.

Bununla birlikte; vergi yargısında da iştirakin anlamının dar yorumlandığı, yani asli fail veya faillerin eylemine yardım şeklinde kabul edildiği görülmektedir. Örneğin; Ankara Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesinin E:2020/333, K:2021/477 sayılı; “*...iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyası cezasına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde, öncelikle asıl failin failinin sübuta erip ermediğinin araştırılması, söz konusu failin sübuta erdiğinin tespiti halinde, iştirak*

*ettiği ileri sürülen kişinin fiilinin iştirak için aranan koşullar yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir.”; Adana Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesinin E:2020/907 K:2021/359 sayılı; “...İştirakin, failin dışında fiilin gerçekleşmesine katkı sağlayan, ama bu katkısı suçun tanımına uygun olmayan kişi ve kişilerin ihlale yol açan fiilden sorumlu tutulmalarına yönelik olarak geliştirilmiş bir kavramdır. Diğer bir ifadeyle, iştirak, kasıtlı olarak işlenen ve hukuka aykırı fiilin gerçekleşmesine, faillik niteliğinde olmayan katkı sağlamak suretiyle gerçekleştirilen bir hukuki değer ihlali olarak görülmekte; iştirak edenin de, fail gibi suçun kanundaki tanımına uygun davrandığı için değil, hukukun koruma altına aldığı değere zarar veren failin fiilini gerçekleştirmesine katkıda bulunduğu için cezalandırıldığı kabul edilmektedir. Bu durumda, iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde, öncelikle asıl failin fiilinin sübuta erip ermediğinin araştırılması, söz konusu fiilin sübuta erdiğinin tespiti halinde, iştirak ettiği ileri sürülen kişinin fiilinin iştirak için aranan koşullar yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir.”; Konya Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesinin E:2020/945, K:2021/99 sayılı; “...213 sayılı Kanun'da, 359. maddede yazılı fiillere iştirakin açık olarak tarif edilmemiş olması karşısında Türk Ceza Kanunu'nun tanımladığı anlamda sahte fatura düzenleme fiilinin işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımında bulunarak söz konusu fiilin icrasına iştirak iradesinin olup olmadığı hususunun ortaya konulması gerektiği” şeklindeki kararları, iştirakin “yardım etme” şeklindeki fer'i faillik görünüm biçiminin vergisel kabahat kabul edildiğini, bunun dışında asli-müşterek fail ve/veya azmettirici şeklindeki görünümünün dikkate alınmadığını göstermektedir.*

Öte yandan; Anayasa Mahkemesi, kararında “iştirak kavramının iştirakin doldurulması”ndan bahsetmiş ve bunu “alt mevzuat ve yargı kararları”na bırakmıştır. Kararda alt mevzuat ibaresi kullanıldığından, Mahkemenin idari düzenlemeleri kastettiği açıktır. Oysa; iştirakin görünüm şekillerine ve şeriklerin eylemlerindeki birtakım unsurlara bağlı bir cezalandırma sistematiği içeren 5237 sayılı Kanun ortada iken, kabahat olarak kabul edilen iştirak halleri yönünden bu sistematiğin “alt mevzuata” bırakılmış olması kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi bakımından sakınca taşımaktadır. Bu noktada da, Mahkemenin kendi iştirak tanımından hareket ederek; iştirak yalnızca yardım etme şeklindeki fer'i faillikten ibaret olduğundan, unsurlarının alt mevzuata



ve yargı kararlarına bırakılmasının anılan ilkeye halel getirmeyeceğini kabul ettiği söylenebilir.

Ancak; Anayasa Mahkemesinin bu kararı veri yargısı bakımından yol gösterici olmaktan uzaktır. Nitekim Yüksek Mahkemenin bu kararından sonra Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen E:2019/1856 K:2020/945 sayılı kararda, Anayasa Mahkemesi kararından bahsedildikten sonra; “...Uyuşmazlık konusu vergi ziyai cezası, davacının muhasebecilik hizmetlerini yürüttüğü ve hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu bulunan mükellef tarafından işlenen kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle kesildiğinden, uyuşmazlığın çözümü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin şartlarının oluşup oluşmadığı yönüyle değil, iştirak fiilinin somut delil ve tespitlerle ortaya konulup konulmadığı noktasında yapılacak değerlendirmeye mümkün olacaktır.” gerekçesiyle vergi mahkemesi ısrar kararı bozulmuşsa da, kararda, iştirak fiilinin hangi yasal kıstaslara göre ortaya konulması gerektiğinden bahsedilmemiştir. Oysa bir Ceza Hukuku kavramı olsa da, iştirakin unsurları ve görünüm şekilleri 5237 sayılı Kanunda gösterilmiştir. Vergi mahkemeleri 5237 sayılı Kanun'da yazılı hükümlere göre mi değerlendirme yapacaktır? Yani hüküm kurarken; örneğin davacının eyleminin 5237 sayılı Kanunun 38'inci maddesine göre azmettirme olduğundan, iştirak kabahatine azmettirici olarak katılmıştır mı diyecektir? Bu değerlendirme vergi mahkemesinin görevine girer mi? Vergi mahkemesinin böyle bir değerlendirmesi kişiyi “suçlu” ilan etmek anlamı taşımayacak mıdır? Aynı eyleminden dolayı ceza mahkemesinde yargılanıp eylemi sabit olmadığı için beraat eden birinin bir başka yargı koluna dahil mahkemece fail olarak kabul edilmesi ne anlama gelecektir? Bu ve benzeri soruların cevabını ne yazık ki kararda bulma olanağı yoktur.

Bize göre; 213 sayılı Kanun'da iştirakin ele alınış ve gerek cezai, gerekse idari yaptırıma bağlama konusundaki tarihsel süreç dikkate alındığında, kanun koyucu kabahate iştirak için başlangıçta benimsediği asli ve fer'i fail ayırıştırmasını terk etmiştir. Bu terkin bilinçli bir tercih olduğu, iştirakin tüm görünüm şekillerinin kabahat olarak yaptırıma bağlandığı kabul edilmelidir. Bu görünüm şekillerinin yasal unsurları için 5237 sayılı Kanun'un genel hükümlerine atıf yaparken, kabahat olarak yaptırıma bağlama koşullarını da 5326 sayılı Kanunda

göstermiştir. Çalışmamızın “*Değerlendirme ve Sonuç*” kısmında bu görüşümüzün ayrıntılarına yer verilmiştir.

**b. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile 5326 sayılı Kanun Kabahatler Kanunu İlişkisi ve “Ne Bis İn İdem” İlkesi:** Suç ve kabahatlerin ele alınış ve genel ilkelere bağlama hususunda karşılaştırmalı hukukta iki büyük akım söz konusudur. Bazı ceza kanunları en ağır suçlarla meşgul olurken kabahatler adının alan hafif suçları ceza kanunlarının dışında kalan mevzuata bırakmıştır. Kabahatleri de içeren ceza kanunlarını kabul eden sistemlerde ise, ceza kanununa hakim genel hükümlerin kabahatler bakımından da geçerli olmasını sağlama amacı güdülmüştür.<sup>38</sup> Suç ve kabahat arasındaki ayrımın ortaya konulmasında birçok teori ileri sürülmüş ve sürülebilir ise de, devletin, belirli bir dönemde sosyal ve ekonomik düzeni büyük ölçüde sarsmayacağı kanaatine vardığı fiilleri kabahat; mevcut düzeni ihlal eden fiilleri ise suç sayabileceği; kabahat şeklinde düzenlenen bir fiili bir süre sonra çok tehlikeli sayarak suçlar arasında kabul etmesinin veya bunun tersinin gerçekleşmesinin mümkün olduğunu söyleyebiliriz.<sup>39</sup>

Pozitif hukukumuzda da bugün için kabahatler ve suçlar bakımından ayırıştırmaya gidilmiş, iki temel kanunla genel ilkeler belli edilerek uygulama birliği sağlanması amaçlanmıştır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda kabahatlere yer verilmemiş, kabahatler 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun kapsamına alınmıştır. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun “*Amaç ve Kapsam*” başlıklı 1’inci maddesinde Kanun’un amacı; “*toplum düzenini, genel ahlaki, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak; uygulanabilecek olan idari yaptırımların türleri ve sonuçları, karar alma süreci, idari yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yolu ve idari yaptırım kararlarının yerine getirilmesine ilişkin genel ilke ve esasların belirlenmesi*”, şeklinde ifade edilmiş; 2’nci maddesinde de kabahat deyimi; “*Kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık*” olarak tanımlanmıştır. Kanunun, “*Genel Kanun Niteliği*” başlıklı 3’üncü maddesinde ise; “*idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümler ile diğer kanunlarda*

<sup>38</sup> DÖNMEZER ERMAN, age, I. Cilt, sh. 341

<sup>39</sup> DÖNMEZER ERMAN, age, I. Cilt, sh. 347

*aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümlerin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı”* belirtilmiştir. Bu durumda, 5326 sayılı Kanun’da yer alan genel hükümlerin, mevzuatımızda yer alan tüm kabahatler bakımından uygulanabilir olması karşısında, ortak genel hükümlerin vergi kabahatlerini de kapsadığını söyleyebiliriz.<sup>40</sup> Nitekim; Danıştay Yedinci Dairesinin E:2014/5777, K:2016/1643 sayılı kararında da; “4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 231’inci maddesinin 2’nci fıkrasında, gümrük vergileri alacağına bağlı idari para cezalarının zaman aşımının, bu idari para cezalarına ilişkin gümrük vergilerinin zaman aşımına tabi olduğunun belirtildiği; aynı Kanun’da, gümrük vergileri alacağına bağlı olmayan para cezalarının tabi bulunduğu zaman aşımı süresi için açık bir düzenlemeye yer verilmediği; 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 20’nci maddesinde, soruşturma zaman aşımının dolması halinde kabahatten dolayı kişi hakkında idari para cezasına karar verilemeyeceği;... yasal düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, gümrük vergileri alacağına bağlı para cezaları yönünden gümrük vergilerinin tabi olduğu zaman aşımı süresinin uygulanmasının gerektiği, gümrük vergilerine bağlı olmayan para cezaları yönünden ise, 4458 sayılı Kanun’da herhangi bir düzenlemenin yer almadığından, para cezaları (kabahat) yönünden 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu arasındaki özel-genel kanun ilişkisi çerçevesinde 5326 sayılı Kabahatler Kanun’un uygulanması gerektiği” ne karar verilmiştir.

5326 sayılı Kanun’a hâkim genel Ceza Hukuku ilkelerine baktığımızda da, artık objektif sorumluluk rejiminin benimsendiği 19’uncu yüzyıl ceza hukuku anlayışının terkedilerek, kabahatler açısından da idarî ceza sorumluluğunun, yani idarî para cezasına veya idari yaptırıma karar verilebilmesi için, fiili işleyen gerçek kişinin en azından taksire dayalı kusurunun varlığının gerektiği kabul edilmiştir. Zira; Kanun’un 9’uncu maddesinde, kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hem kasten hem de taksirle işlenebileceği hükme bağlanmış olup, bir kabahatten dolayı failin idari yönden cezalandırılabilmesi için,

<sup>40</sup> TAŞDELEN, Aziz, age, sh.790

en az taksir seviyesinde kusurunun bulunması gerekir ki, madde gerekçesi bu hususta daha geniş anlatım içermektedir.<sup>41</sup>

Diğer taraftan, Anayasa Mahkemesinin 11.02.2014 gün ve E:2014/20; K:2014/28 sayılı kararındaki; *“ceza sorumluluğunun şahsiliğinin ceza hukukunun temel ilkelerinden olduğu, cezaların şahsiliği ilkesinden, bir kimsenin işlemediği bir fiilden dolayı cezalandırılmamasının amaçlandığı; diğer bir anlatımla, bir kimsenin başkasının fiilinden sorumlu tutulmaması gerektiği, bu ilkeye göre asli ve ferî failden başka kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmalarının olanaklı olmadığı, Anayasa'nın 38. maddesinin yedinci fıkrası ile ilgili gerekçede de, “fıkra, ceza sorumluluğunun şahsi olduğu; yani failden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılmayacağı hükmünü getirmektedir. Bu ilke dahi ceza hukukuna yerleşmiş ve 'kusura dayanan ceza sorumluluğu' ilkesine dahil, terki mümkün olmayan bir temel kuralıdır.” denildiği, Anayasa'nın 38. maddesinde idari ve adli cezalar arasında bir ayırım yapılmadığından idari para cezalarının da bu maddede öngörülen ilkelere tâbi olduğu”; 05.03.2015 tarih ve E:2014/120, K:2015/23 sayılı kararında belirttiği; “suçta ve cezada kanunilik ilkesi uyarınca, yasaklanan eylemlerin ve bu eylemlere verilecek cezaların, hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak biçimde kanunda gösterilmesi, kuralın açık, anlaşılır ve sınırlarının belli olması gerektiği; idari nitelikli vergi cezalarının da bu maddede öngörülen ilkelere tâbi olduğu” şeklindeki yorumu, Kabahatler Kanunu'nun, vergi kabahatleri bakımından da uygulanması gerektiği yolundaki kabulü doğrulamaktadır.<sup>42</sup>*

<sup>41</sup> 5326 sayılı Kanun 9. Madde Gerekçesi; “Suçlar kural olarak ancak kasten işlenebilirler. Ancak, kanunda açıkça belirtilmiş olması halinde, taksirle işlenen fiil de istisna olarak suç oluşturabilir. Buna karşılık, Tasarıda benimsenen sisteme göre, kabahat türünden haksızlıklar kural olarak hem kasten hem de taksirle işlenebilir. Ancak, sadece kasten veya taksirle işlenebilen fiilin kabahat oluşturabileceği konusunda kanunda hüküm bulunabilir. Fakat Tasarının sisteminde, kabahatler açısından da idarî ceza sorumluluğunun kabulü yani idarî para cezasına karar verilebilmesi için, fiili işleyen gerçek kişinin en azından taksire dayalı kusurunun varlığı gerekir. Başka bir deyişle, kabahatler bakımından objektif sorumluluk kabul edilmemiştir.”

<sup>42</sup> GÜNDOĞDU, Selim, VERGİ ZİYAI KABAHAHATİNİN MANEVİ UNSURU, Danıştay Dergisi, Yıl:2016, Sayı:141

Kabahatlere iştirak 5326 sayılı Kanun’un 14’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre; kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilir. Özel faillik niteliğinin arandığı durumlarda, kabahate iştirak eden ve bu niteliği taşımayan kişi hakkında da fail olarak idarî para cezası verilir. Kabahate iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterli görülmüştür. Kabahatin işlenişine iştirak eden kişi hakkında, diğerlerinin sorumlu olup olmadığı göz önünde bulundurulmaksızın idarî para cezası verilecektir. Kanunda özel faillik niteliğini taşıyan kişi açısından suç, diğer kişiler açısından kabahat olarak tanımlanan fiilin, bu niteliği taşıyan ve taşımayan kişiler tarafından ortaklaşa işlenmesi halinde suça iştirake ilişkin hükümler uygulanacaktır. 5326 sayılı Kanun bu noktada 5237 sayılı Kanun’dan ayrılarak “*tek fail*”lığı benimsemiştir. Yani, fiili gerçekleştirenlerin hepsi faildir, aralarında asli fail, azmettirici veya yardım eden şeklinde bir ayırım kabul edilmemiştir.

213 sayılı Kanun’un 344’üncü maddesinde düzenlenen iştirake bu açıdan bakıldığında, kaçakçılık suçları bakımından iştirakin görünüm şekillerine bağlı-tedrici bir cezalandırma sistemi benimsenmiş iken, 344’üncü maddede iştirakte bu türden bir ayırıştırma yapılmadığı görülmektedir.<sup>43</sup> Bu haliyle mevcut düzenleme, 5326 sayılı Kabahatler

<sup>43</sup> Bu görüş, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin E:2002/2063, K:2004/5306 sayılı kararında; “213 sayılı Kanunun "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan 359. maddesinde yer alan fiillere sebebiyet vermiş olanlar hakkında uygulanacak hapis cezalarının yer aldığı, ayrıca kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hükmü amirdir. Aynı bölümde yer alan 360. maddede 359. maddeye atıfta bulunularak bu maddede yer alan fiillere maddi menfaat gözeterek iştirak edenlere de 359. maddede o fiil için uygulanması öngörülen o fiil için cezanın uygulanacağı, öte yandan maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiiline uyan cezanın dörtte birinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Yukarıda yer alan Kanun maddesinden; 213 sayılı Kanunun vergi ziyai cezasını, düzenleyen bölümünde yer alan 344. maddeye göre vergi ziyaya sebebiyet verilmesine iştirak edenlere 1.1.1999'dan önceki düzenlemeden farklı olarak maddi menfaat gözetilmesi şartı aranmaksızın uygulanabilecek cezanın 1 kat vergi ziyai cezası olduğu açıkça görülmekte olup, "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" bölümü içinde yer alan ve sadece hapis cezalarını öngören 359. maddedeki fiillere iştirak edilmiş olması halinde ise 360. maddenin hapis

Kanunu'nun iştirak için benimsediği “*tek faillik*” sistemine uygun gözükmektedir. Ancak; kaleme alınış biçimiyle ayrıştığı nokta, faillere verilecek ceza bakımındandır. Kabahatler Kanunu'na göre tüm iştirakçiler asli fail gibi kabul edilerek aynı cezaya muhatap kılınırken, 344'üncü maddede asli fail/ler üç kat vergi ziyayı cezasına, bu fiillere iştirak edenler ise tek kat vergi ziyayı cezasına muhatap kılınmıştır. Önceki fasıllarda açıklanmaya çalışıldığı üzere maddenin lafzı, iştirakin genel kabul gören birlikte işlenen suç tanımından ayrılarak, iştirak için ortada asli fail veya failer tarafından işlenmiş bir fiilin varlığını gerektirdiğinden, iştirak edenler müşterek fail olsalar da asıl failden daha az idari yaptırıma tabi tutulmuşlardır. Bir örnek üzerinden açıklamak gerekirse; limited şirket ortağı iki kişinin sahte belge kullanma suçunu birlikte işlediklerini, şirketin muhasebe işlerine bakan çalışanın da, herhangi bir menfaat gözetmeden bu fiilin işlenişine yardım ettiğini kabul edelim. Ceza yargılaması neticesinde, vergi suçunu birlikte işleyen şirket ortakları hakkında ayrı ayrı 359'uncu madde uyarınca hapis cezası verilirken, yardım şeklindeki eyleminden dolayı şirket çalışanı hakkında bu ceza dörtte bir olarak uygulanacaktır. Ancak, fiil iştirak halinde işlenmiş olduğundan, her üçü hakkında da 344'üncü madde gereğince bir kat vergi ziyayı cezası kesilecektir. Bu fiilin yalnızca şirket çalışanı tarafından işlendiği varsayıldığında ise, bu kişi hakkında üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi söz konusu olacaktır. Kısacası, kaçakçılık suçlarının iştirak halinde işlenmesi, vergi ziyayı cezası uygulaması bakımından failer lehine bir durum olarak ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan; 213 sayılı Kanunda 359'uncu maddedeki fiillere iştirak hem suç hem de kabahat olarak farklı yaptırımlara bağlandığından, 5326 sayılı Kanunun “*içtima*” başlıklı 15'inci maddesi üzerinde de durmak gerekir. Maddenin 3'üncü fıkrasında, bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği; suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kanun koyucunun madde metninde kullandığı “*suç*” ibaresinden neyin anlaşılması gerektiğine gelince, maddenin lafzında “*fiilin suç olarak tanımlanmış olması*”na atıf yapıldığından, bu atfın yalnızca suçun maddi

---

cezalarının aynısı ya da duruma göre dörtte birinin uygulanabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir.

unsuruna yani tipik fiilin anlaşılması gerektiğini söyleyebiliriz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu E:2015/9-86, K:2018/434 sayılı kararında da; “...Bununla birlikte, 5326 sayılı Kanun'un “İçtima” başlıklı 15. maddesinin üçüncü fıkrası; “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır” şeklinde tanzim edilmiştir. Bu düzenlemeye göre; bir eylemin hem kabahat hem de suç oluşturduğu hâllerde, ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan durumlarda kabahat dolayısıyla müeyyide uygulanabileceğinden, öncelikle söz konusu eylemin ilgili suç tanımına girip girmediği belirlenmeli, suç kapsamına girmediğinin belirlenmesi hâlinde ise kabahatle ilgili düzenlemenin suç tarihi itibarıyla yürürlükte bulunup bulunmadığının tespiti gerekmektedir.” demek suretiyle, hem suç hem kabahat kabul edilen eylemin, suç olarak düzenlendiği şekliyle “tipik” olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılması gerektiğine işaret etmiştir.

Yargıtay kararlarına bakıldığında, suç sayılan aynı fiilden dolayı idari yaptırım uygulanamayacağını kabul eden kararlar bulunduğu<sup>44</sup> gibi, fiillerin aynı olması halinde dahi korunan menfaatlerin farklı olması nedeniyle aynı fiil nedeniyle hem ceza hem de idari yaptırım uygulanabileceğini kabul eden kararlara<sup>45</sup> rastlamaktayız. Fıkranın uygulamasıyla ilgili idari yargı kararlarına bakıldığında ise, ağırlıklı olarak bu tür iddialara sadece davanın özeti kısmında yer verilmekle yetinildiği bu konuda herhangi bir değerlendirme yapılmadan “yok”

<sup>44</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesinin E:2019/1765, K:2019/2769 sayılı kararı; “...TCK'nin 44. maddesi hükmü ile Kabahatler Kanunu'nun 15/3. maddesinde yazılı “bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir.” hükmü nazara alınarak; sanık hakkında sadece resmi belgede sahtecilik suçu yönünden mahkumiyet hükmü kurulması ve sanık hakkında ayrıca kimliği hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunmak kabahatinden dolayı yaptırım uygulanamayacağı kabul edilmelidir.”

<sup>45</sup> Yargıtay 19. Ceza Dairesinin E:2017/5344, K:2018/6323 sayılı kararı; “...5199 sayılı Kanun'un 11. maddesinin koruma altına aldığı hukuki yarar ile TCK'nın 228. maddesinin koruma altına aldığı hukuki yararın birbirinden farklı olduğu anlaşılacakla, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının yerinde görülmeyen kanun yararına bozma isteğinin REDDİNE...”

sayıldığı görülmektedir.<sup>46</sup> Olumlu yönde bu fıkraya doğrudan gerekçe olarak yer veren Danıştay<sup>47</sup> ve bölge idare mahkemesi kararları<sup>48</sup> yanında, anılan hükme rağmen hem ceza hem idari yaptırım kararı uygulanabileceği yolunda verilmiş kararlar<sup>49</sup> da bulunmaktadır.

---

<sup>46</sup> Danıştay Onüçüncü Dairesinin 2011/963, K:2013/1851, Danıştay Altıncı Dairesinin E:2019/3881, K:2019/3705,

<sup>47</sup> Danıştay Ondördüncü Dairesi E:2013/8128, K:2014/9806 sayılı kararıyla; ruhsatsız yapı inşa edildiğinden bahisle 3194 sayılı İmar Kanununun 42’nci maddesi uyarınca para cezası verilmesine ilişkin işlemi, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 42’nci maddesinin 7’nci fıkrasında düzenlenen “Bu madde uyarınca tahsil olunan idari para cezaları, aynı fiil nedeniyle 26/09/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 184 üncü maddesine göre mahkum olanlara faizsiz olarak iade edilir” hükmü ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 15’nci maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan “bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır” hükmü dikkate alındığında, dava konusu işlemle para cezası verilen davacının, aynı fiil nedeniyle İzmir Karşıyaka 2. Asliye Ceza Mahkemesinde yargılanması sonucu hakkında mahkûmiyet kararı verildiği, dolayısıyla belirtilen yasal düzenlemeler karşısında idari para cezası verilmesine yönelik işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden idare mahkemesi kararını onamıştır.

<sup>48</sup> Konya Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesi E:2017/723, K:2018/800 sayılı kararıyla; yetkilendirilmiş gümrük müşaviri olan davacı adına 4458 sayılı Gümrük Kanununun 236’ncı maddesinin 1’inci fıkrası uyarınca karara bağlanan para cezasına vaki itirazın reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davada; 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 15’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında, bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği, ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanacağına hükme bağlandığı; aynı fiil nedeniyle davacı aleyhine 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa muhalefetten Mersin 1. Asliye Ceza Mahkemesinin E:2017/77 sayısında ceza davası açıldığının davalı idarece bilindiği anlaşıldığından, 5326 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen hükmü karşısında, suç olan ve ceza yargılamasına başlanmış fiil nedeniyle davacı adına 4458 sayılı Kanunun 236’ncı maddesinin anılan fıkrası hükmü uyarınca para cezası kararı alınmasında hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulü ve dava konusu işlemin iptali yolunda verilen Mersin 2. Vergi Mahkemesinin 2.5.2017 gün ve E:2016/517; K:2017/534 sayılı kararına vaki istinaf istemini reddetmiştir.

<sup>49</sup> Ankara Bölge İdare Mahkemesinin 10. İdari Dava Dairesi E:2018/7, K:2018/5 sayılı kararıyla; davacı adına 4733 Sayılı Kanunun 8’inci maddesi uyarınca idari para cezası verilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davaya bakan Kayseri 1. İdare Mahkemesi’nce; davacı hakkında, 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında Kayseri 1. Asliye Ceza Mahkemesinde açılan davada



Aslında 15’inci madde bir bütün olarak aynı fiilden dolayı, iki ayrı soruşturma, kovuşturma ve cezalandırma yapılamamasını ifade eden ve doktrinde “*ne bis in idem*” olarak adlandırılan ilkenin yansımaları içermektedir. Nitekim fıkraya ilişkin gerekçede; “*Bir fiil, bazı durumlarda hem suç hem de kabahat oluşturabilir. Maddenin üçüncü fıkrası, bu hallere özgü ve fakat sadece içtima ile ilgili bir hüküm içermektedir. Bu gibi durumlarda kişi hakkında sadece suçtan dolayı ceza veya güvenlik tedbirine hükmedilebilecektir; fiilin kabahat oluşturması dolayısıyla ayrıca idarî yaptırım uygulanamayacaktır. Böylece, “non bis in idem” kuralına suçlarla kabahatler arasında da geçerlilik tanınmıştır. Ancak, suçtan dolayı ceza veya güvenlik tedbirine hükmedilemeyen hallerde, kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabilecektir.*” denilmiştir.

---

mahkûmiyet kararı verilmişse de, 4733 Sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 8’inci maddesinin 11’inci fıkrasında, idarî yaptırımlara ilişkin olarak bu kanunda hüküm bulunmayan hallerde 30/03/2005 tarihli 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu hükümlerinin uygulanacağını belirtildiği; 4733 Sayılı Kanunun 8. maddesinin 13. fıkrasında ise; “Bu kanuna göre idarî para cezalarının veya idarî yaptırımların uygulanması, bu kanunun diğer hükümlerinin ve diğer kanunlarda yer alan ceza ve tedbirlerin uygulanmasına engel teşkil etmez” hükmünün yer aldığı, 5326 Sayılı Kabahatler Kanununun 3. maddesinde; “Bu Kanunun; idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümlerinin, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacağı hükmü yer almış, 15/3. maddesinde de; bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği, ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanacağı” öngörüldüğü, 4733 Sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun idarî nitelikteki cezalara ilişkin yukarıda belirtilen hükümlerinin, Kabahatler Kanununa göre özel nitelikte olduğu, dolayısıyla Kabahatler Kanununun 15. maddesi hükmünün, anılan kanunda öngörülen idarî nitelikteki cezalar yönünden uygulanamayacağı sonucuna varıldığı, bu itibarla; 6455 Sayılı Kanunun 31. maddesi ile 4733 Sayılı Kanunun 8. maddesinin 13. fıkrasına eklenen hüküm gereğince, 4733 Sayılı Kanunda belirtilen idarî nitelikteki cezaların uygulanmasına, diğer kanun hükümlerinin engel teşkil etmesi mümkün bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine ilişkin olarak Kayseri 1. İdare Mahkemesi’nce verilen 25/10/2017 gün ve E: 2015/457, K: 2017/1255 sayılı kararın kaldırılması istemiyle yapılan istinaf başvurusunu reddetmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 no’lu protokolünün 4’üncü maddesinde; “Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz ve cezalandırılmaz” şeklinde ifade edilen bu ilke, bireylerin idareye karşı haklarını koruyan temel bir koruma mekanizmasıdır<sup>50</sup>. Türkiye Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 7 no’lu protokolünü 14/03/1985’te imzalamış, protokolün onaylanmasının uygun bulunduğu kanun ise 25/03/2016 tarih ve 29664 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Protokol diğer süreçlerin tamamlanması ile geçen süre ile birlikte 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anayasa’nın 90’ıncı maddesine göre kabul edilmiş uluslararası hukuk normlarının kanun hükmünde olduğunu, aynı maddeye göre bunların “anayasaya aykırılığı iddiasında dahi bulunulamaz” nedeniyle, kanunların da üzerinde bulunduğunu hatırlamak gerekir.

Anılan ilkenin vergi kabahatleri bakımından uygulanabilirliği konusunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önceleri; vergi kaçakçılığı suçlarında suçun kurucu unsurlarının diğer mali suçların kurucu unsurlarının farklı olması, zaman ve konu itibarıyla farklılaşması ve aynı fiilden kaynaklanmaması gibi gerekçelerle olumsuz yaklaşırken, Sergey Zolotukhin v. Russia kararında suçların aynı suç olarak belirlenmesine ilişkin geliştirdiği kriterleri, vergi suçu ile ilgili olarak açılan Glantz v. Finland davasında da uygulayarak, iki paralel ve ayrı yargılamanın yapılmış olması nedeniyle *ne bis in idem* ilkesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkeme, Lucky Dev v. Sweden kararında da, vergi ve muhasebe suçlarının yargılanmaları ve cezaları ile ek vergiler ile ilgili yargılama ve cezaların temelde aynı olaylar dizisinden kaynaklandığında, bu nedenle başvurunun aleyhteki ceza davasında beraat etmesine rağmen diğer aleyhteki vergi soruşturmalarının sonlandırılmamasını ihlal olarak kabul etmiştir.<sup>51</sup>

<sup>50</sup> TOSUN, Ayşe Nil, Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası, Hacettepe HFD, 7(2) 2017, 95–104, sh.99

<sup>51</sup> TOSUN, Ayşe Nil, age, sh.100

## D. DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda “*iştirak*”, hem kaçakçılık suçları bakımından suçun özel işleniş biçimi olarak, hem de vergisel bir kabahat olarak yer almaktadır. Kanunun ilk yürürlük şeklinde hem ceza hem de idari para cezası bakımından iştirakin kendi içerisindeki görünüm şekillerine bağlı olarak asli fail (müşterek fail, azmettirici) ve fer’i fail (yardım eden) bakımından hürriyeti bağlayıcı cezalarda ve idari para cezalarında ayrıma gidilmişken, günümüzde kaçakçılık suçları bakımından iştirakin unsurlarının belli edilmesi 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’na bırakılmış, 213 sayılı Kanun’da yardım edenler bakımından ceza indirimi öngörülmüştür. Kaçakçılık suçlarına iştirak aynı zamanda kabahat kabul edilmesine rağmen, bu kabahatin unsurları ve yaptırım koşullarına (ilk düzenlemeden farklı olarak) yer verilmemiştir. Anayasa Mahkemesi yukarıda zikredilen E:2014/120, K:2015/23 sayılı kararında bu konuda bir belirsizlik bulunmadığına karar vermişse de, uygulamada ortaya çıkan kararlar bu hususun sorun olarak devam ettiğini göstermektedir ki bu çalışmanın asıl amacı da bu sorunun çözümüne bir nebze katkı sağlamaktır.

Şu halde önümüzde cevaplandırılması gereken iki soru bulunmaktadır. İlki; kabahate iştirakte “*tipik fail*” nasıl ve kim tarafından ortaya konulacaktır? İkincisi de, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, daha da önemlisi “*ne bis in idem*” ilkesi bu sorunun çözümünde ele alınacak mıdır?

Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun yukarıda yer verilen E:2015/9-86, K:2018/434 sayılı kararında, “...*bir eylemin hem kabahat hem de suç oluşturduğu hâllerde... öncelikle söz konusu eylemin ilgili suç tanımına girip girmediği belirlenmeli*” şeklindeki görüş, ceza yaptırımını öngörülen eylemler için ceza mahkemelerinin görevli olmasının kişiler yönünden bir güvence oluşturacağı ilkesiyle uyumludur, hatta bu ilkenin zorunlu bir sonucudur. Dolayısıyla, aynı zamanda kabahat kabul edilen eylemin ceza öngören kanun maddesinde tarif edilen tipik fiile uyumlu olup olmadığı, başka deyişle somut olayda tipik fiilin gerçekleşip gerçekleşmediğinin ortaya konulması, suçtan dolayı yargılama yapacak olan ceza mahkemesine ait bir görevdir. Konumuz açısından olaya baktığımızda, 344’üncü maddenin ikinci fıkrasında açıkça “*359’uncu maddede yazılı fiillere iştirak*” dendiğinden, bu hükmü 359’uncu maddede tarif edilen kaçakçılık suçlarına iştirak, yani suça iştirak olarak

okumak gerekir. Kaçakçılık suçunu oluşturan eylemlerin gerek tek başına gerekse iştirak halinde işlenmesi aynı zamanda kabahat kabul edildiğinden, eylemlerin, hem suçun maddi unsurunu oluşturan tipik fiile uygun olup olmadığı, hem de iştirakin görünüm şekillerinden hangisine uygun olduğu ceza yargısının görev alanında kalmaktadır. Suçtan dolayı cezalandırmanın her iki bakımından da önem arz etmesi, bu hususların varlığının ceza mahkemesi kararıyla ortaya konulmuş olmasına bağlı kılmaktadır. Aksi halde, hukuki güvenlik ve belirliliğin sağlanması bakımından benimsenen temel ilkeler ihlal edilmiş olacaktır.

Vergi yargısına bakıldığında tam tersi bir uygulamanın varlığına şahit olunmaktadır. Somut olaydaki gerçekleşme biçimi değerlendirilerek, kişilerin eylemlerinin 359’uncu maddede tarif edilen kaçakçılık suçunun tipik fiiline uygun olup olmadığına Danıştay ve vergi mahkemelerince karar verilmektedir. Örneğin, Vergi Dava Daireleri Kurulu yukarıda bahsedilen E:2019/1856 K:2020/945 sayılı kararında; “...Uyuşmazlık konusu vergi ziyai cezası, davacının muhasebecilik hizmetlerini yürüttüğü ve hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu bulunan mükellef tarafından işlenen kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle kesildiğinden, uyuşmazlığın çözümü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesinin şartlarının oluşup oluşmadığı yönüyle değil, iştirak fiilinin somut delil ve tespitlerle ortaya konulup konulmadığı noktasında yapılacak değerlendirmeye mümkün olacaktır.” demek suretiyle, iştirakin görünüm şekilleri bakımından bir ayırım yapmadan, tipik fiilin gerçekleşip gerçekleşmediği görevini vergi mahkemesine bırakmıştır.<sup>52</sup> İzmir Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi

<sup>52</sup> Benzer kararlar; Danıştay Dördüncü Dairesi E:2016/12565, K:2021/588 sayılı kararı; “...sahte belge ticaretine ilişkin organizasyonda yer alan 5 mükellef ve bu kapsamda kullanılan 15 mükellefin konu ile ilgili ifadelerinde, sahte belge ticaretinin varlığını kabul ettiklerine yönelik beyanda bulunmaları, özellikle organizasyonun merkezinde yer alan M.P.'nin sahte belge ticaretini bilerek yaptığı ve bu işten komisyon geliri elde ettiği yönündeki ifadesi, davacının da organizasyondaki mükelleflerden olması hususları dikkate alındığında, başlangıçta belirtilen 5 kişinin sahte belge organizasyonunun asıl sağlayıcıları oldukları, diğer 15 kişinin de bu organizasyona iştirak ettikleri sonucuna varıldığı”; Danıştay Üçüncü Dairesinin E:2019/7711, K:2020/4914 sayılı kararı; “...davacı hakkındaki görüş ve öneri raporlarında muhtelif mükelleflerle sahte belge düzenleme organizasyonunda bulunduğu tespit edildiği, özen ve sorumluluk gerektiren

ise E:2020/1011 K:2021/485 sayılı kararıyla, 5237 sayılı Kanun’un suça iştirakle ilgili hükümlerine atıf yaparak; “...davacının sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiğinin açık bir şekilde ortaya konulmadığı, dolayısıyla davacı adına iştirak fiili nedeniyle ceza kesilebilmesi için (5237 sayılı Kanun’da aranılan) gerekli şartların oluşmadığı sonucuna varıldığı” gerekçesiyle verilen vergi mahkemesi kararının kaldırılması istemiyle yapılan istinaf başvurusunu reddetmiştir.

Bu ve benzeri görüşlerin sahiplerince ileri sürülen önemli bir iddia; 213 sayılı Kanun’un, “359’uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya

---

mali müşavirlik faaliyetini yürüten davacının bu eylemlerin varlığından haberdar olmamasının hayatın olağan akışına uygun görülmediği, yanında çalışanlara sorumluluk yüklemesinin de afaki olduğu kanaatine varıldığından vergi ziyana sebebiyet veren fiillere iştirak ettiğinin anlaşıldığı”; Danıştay Dördüncü Dairesinin E:2019/9735, K:2020/4064 sayılı kararı: “...muhasebeci olan davacı nezdinde hayatın olağan akışı ile açıklanamayacak şekilde çok sayıda firmaya ait boş faturalar ve kaşelere rastlanması, haksız şekilde KDV indiriminden yararlanmak amacıyla sahte fatura düzenlenmesini talep eden el yazısı ile oluşturulmuş bir notun da aramada ele geçirilmesi, davacının 13 şirketin sahte belge düzenleme faaliyetine menfaat gözetmek suretiyle iştirak ettiği yönünde tespitler bulunması, bu şirketlerden fiiline iştirak ettiği belirtilen ... Tic. Ltd. Şti. hakkındaki tespitlerin, bu şirketin sahte fatura ticareti yapmak amacıyla kurulduğunu göstermesi karşısında, davacının sahte fatura düzenleme faaliyetine iştirak ettiği kanaatine varıldığı”; Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2015/254, K:2015/221 sayılı kararı; “...344’üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için 359’uncu madde kapsamındaki eyleme iştirak edildiğinin tespitinin yeterli olduğu”; Danıştay Yedinci Dairesinin E:2018/1935, K:2019/2838 sayılı kararı; “...(vergi inceleme raporundaki tespitlerden bahisle) davacının sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği sonucuna varıldığı”; Ankara Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesinin E:2020/989 K:2021/293 sayılı kararı; “...davacının sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği yolunda, inceleme elemanı tarafından davacının muhasebe hizmeti sunmasına dair bazı işlemleri dışında herhangi bir eylem tespit edilmediği, davacının şirketi sevk ve idare ettiğine, faturaları düzenlediğine dair açık tanık beyanı bulunmadığı, dolayısıyla sahte belge düzenleme eylemi ile davacı arasında bir illiyet bağı kurulamadığından, sahte fatura düzenleme fiiline iştirak ettiği somut olarak tespit edilemeyen davacı adına kesilen vergi ziyayı cezalarında hukuka uyarlık bulunmadığı” ve Gazinatep Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesi E:2020/862 K:2021/133 sayılı kararı; “...(vergi inceleme raporundaki tespitlerden bahisle) davacının sahte fatura düzenleme faaliyetine iştirak ettiği kanaatine varılmıştır. Bu itibarla, davacı adına, ... Limited Şirketinin sahte fatura düzenleme faaliyetine iştirak ettiğinden bahisle kesilen vergi ziyayı cezalarında hukuka aykırılık görülmemiştir.” şeklindeki kararlar.

*hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”* şeklindeki 367’nci maddesinin dördüncü ve aynı maddenin “*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanun’un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”* şeklindeki son fıkrası hükümlerinin, kanun koyucunun aynı eylemden dolayı hem cezai hem idari yaptırım uygulamasına cevaz verdiği ve vergi yargısının ceza yargısı kararlarından bağımsız olarak kabahatler hakkında değerlendirme yaparak karar verebilecekleri, şeklindedir.

Elbette; 213 sayılı Kanun’un 367’nci maddesinin dördüncü fıkrası hükmü, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun içtima hükümleri karşısında özel düzenleme olduğundan hakim tarafından uygulamasından imtina edilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak; Anayasa’nın 90’ıncı maddesinin son fıkrasında yer alan, “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”* hükmü ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin; “*Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısız mercilerince yargılanamaz ve cezalandırılmaz*” şeklindeki 7 no’lu protokolünün Ülkemiz tarafından onaylanarak 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girdiği dikkate alındığında, 367’nci maddenin dördüncü fıkrasının 5326 sayılı Kanun’un içtima hükümleri karşısında uygulama önceliğinin bulunup bulunmadığının tartışılmasına gerek kalmadığı açıktır.

İkinci olarak, 367’nci maddenin, ceza mahkemesi kararlarının, bu Kanun’un Dördüncü Kitabının İkinci Kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağı yolundaki hükmünün muhatabı vergi mahkemeleri değildir. Zira; Kanun’un “*Dördüncü Kitabının İkinci Kısmında*” yazılı cezalardan maksat, vergi kabahatlerine ilişkin vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve diğer cezalardır. Maddede belirtilen “*vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler*” ise Kanun’un 365’inci maddesinde gösterilmiştir. Buna göre vergi kabahatlerinden dolayı ceza

kesme yetkisi vergi dairelerine aittir. Nitekim; 367’nci maddenin son fıkrasında da, bu kuralın mutlak olmadığı belirtildikten sonra; “...*Bir ticari ilişkide tutulan defter ve kayıtların sahte olmadığı, defter ve kayıtların gerçek bir ticari ilişkiyi yansıttığı ve içerikleri bakımından doğru olduğu gerekçesiyle beraat kararı vermiş olan ceza mahkemesinin kesinleşmiş hükmü, bu belgelere konu ticari ilişkiler dolayısıyla vergi ziyana sebebiyet verildiği gerekçesiyle idari para cezası olarak vergi cezası verilmesine engel teşkil eder. Hatta, maddi gerçeği araştıran ceza mahkemesinin bu bağlamdaki hükmünün, sadece vergi mevzuatı uygulayıcıları tarafından değil, vergi mahkemeleri tarafından da göz önünde bulundurulması gerekir.” denmiştir. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi de 22.11.2012 tarihli E:2012/136, K:2012/181 sayılı kararında; “...*İtiraz konusu kuralda, ceza mahkemesi kararlarının, 213 sayılı Kanun’un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hâkimini bağlamayacağı belirtilmiştir. İtiraz konusu kuralda yer alan, 'bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı olan vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler' ibaresiyle idari makam ve mercilerin kastedilmekte olduğu, vergi veya İdare mahkemesi de yargı yetkisini kullanan diğer bir mahkemenin kastedilmediği açıktır.” demek suretiyle, son fıkra hükmüyle vergi mahkemelerinin kastedilmediğine işaret etmiştir.**

Aynı tipik fiilin kanun koyucu tarafından farklı yaptırımlara bağlanması; örneğin koruduğu hukuki yararlar ve yaptırımla sağlanmak istenen amaçlardaki farklılıklar gibi birçok değişik yönden savunulabilirse de, bugün için çağdaş hukuk sistemlerinin ve bu arada ülkemizin de kabul ettiği, “*ne bis in idem*” ilkesi, yani “*aynı fiilden dolayı iki kez yargılama ve cezalandırma olmaz*” ilkesi karşısında gittikçe dar bir alana sıkışmaktadır. Daha adil ve hukuka uygun görülen ve genel kabul gören bu ilkenin hayata geçirilme sürecinde elbette birçok git gel yaşanması doğaldır. Bu dönüşümde yargıya, özellikle vergi yargısına da hatırı sayılır bir görev düşmektedir. Bir fiil hem vergisel kabahat hem suç olarak tanımlanmışsa, suçtan dolayı

yargılamaya öncelik verilmiştir.<sup>53</sup> Bu önceliğin bir diğer sonucu; somut olayda tipik fiilin gerçekleşip gerçekleşmediğinin, maddi gerçekliği ortaya çıkarmakla görevli ceza yargısına bırakılmış olmasıdır. Anayasa Mahkemesinin de kabul ettiği üzere, ceza öngörülen eylemleri nedeniyle ceza mahkemelerinde yargılanmaları kişiler yönünden güvence içerir. Ceza mahkemesinin kanunda tarif edilen tipik fiile uygun bulmadığı ve bu nedenle hakkında beraat kararı verdiği bir kimsenin eyleminin, vergi mahkemesi tarafından tipik fiile uygun bulunması, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi yanında kesin hükmün otoritesine de aykırılığa neden olacaktır. Bir önceki paragrafta kanun koyucunun 367’nci maddenin son fıkrası ile ilgili gerekçesinde de asıl olarak bu duruma işaret edilerek, maddi gerçeği araştıran ceza mahkemesinin tipik fiile ilgili yaptığı saptamanın ve buna bağlı hükmünün, vergi mahkemeleri dahil herkesi bağlayacağı çok açık ve net bir biçimde ifade edilmiştir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nda yer alan genel ilkelerin 213 sayılı Kanun’da yazılı kabahatler bakımından geçerli olup olmadığı hususuna gelince:

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, çalışmamızın başından beri kabul edilen görüş; 5326 sayılı Kanun’un, 213 sayılı Kanun’da yazılı kabahatler bakımından da genel kanun olduğudur. Bu kabul, hem 5326, hem 5237 hem de 5728 sayılı Kanunlara ilişkin gerekçelere dayanmaktadır. Vergi yargısına bakıldığında bu konuda bir çekingenlik görülmektedir. Kimi kararlarda “*Kabahatler Kanunu hükümlerinin vergi yargılamasında kullanılıp kullanılmayacağı tartışmalı olduğu*”<sup>54</sup> şeklinde yasal ve/veya hukuksal kabul edilemeyecek gerekçelere rastlanılmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2020/1063, K:2020/1306 sayılı kararı da bu konuda ilgi çeken bir karar olarak karşımıza çıkmaktadır. Kararın ilginçliği; kararda yer alan iki farklı “*Karşı Oy*”da Kabahatler

<sup>53</sup> 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 15/3 fıkrası; “(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.”

<sup>54</sup> Ankara Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi E:2021/19, K:2021/493 sayılı; Ankara Bölge İdare Mahkemesi Birinci Vergi Dava Dairesinin E:2020/501, K:2021/51 sayılı kararları gibi.



Kanunu'nun vergisel kabahatlerde de uygulanması gerektiği oldukça ayrıntılı bir biçimde yasal ve hukuksal argümanlarla desteklenerek ileri sürülmesine rağmen, kararda bu konuda tek kelime edilmemiş olmasıdır. Karşı oylar meselenin tartışıldığını gösterdiği halde esas kararda herhangi bir gerekçe gösterilmemiş olmasını anlamlandırmak güçtür.

Sonuç olarak:

Bir ülkede belirli bir zamanda yürürlükte bulunan hukuk kuralları pozitif hukuku oluşturur. Doğal hukuk olarak adlandırılan ve insanoğlunun aklıyla erişebildiği ve çağdaş kabul edilen hukuk anlayış ve ilkelerine uyum oranında pozitif hukuk değer kazanmaktadır. Kuşkusuz bu konuda en büyük görev kanun koyuculara düşmektedir. Ancak hukukun uygulayıcıları olarak hâkimlerin katkısı da yadsınamaz. Uygulayıcı olarak hâkimlerin kuralların ruhunu ihmal etmeden, hukuk sistemini bir bütün olarak ele alıp yapacakları yorumlar da bu amaca hizmet edecektir. Ancak, bu yorum o şekilde yapılmalı ki, yorumla ulaşılan sonuç, yorumcuya göre değişmesin. Aynı hukuk kuralını, hangi hâkim yorumlarsa yorumlasın aynı sonuca ulaşsın. Aksi takdirde, kurallar önceden bilinemez hale gelir ki bu da hukuk güvenliğini sarsar.<sup>55</sup> Diğer taraftan, verilen bir kararın hukuka ve kamu vicdanına da uygun olması gereklidir. Bunun yolu da “olan hukukun, olması gereken hukuka” uygunluğundan geçmektedir. Bu söz, pozitif hukuktan ayrılma anlamında algılanmamalıdır. Kurallar olaya uygulanırken yapılacak yorum, kuralın uygulama alanını daraltmamalıdır. Önümüzde, kabahatler bakımından genel kanun kabul edilmiş bir kanunda yer verilen ilkeleri uygulamaktan kaçınma dar anlamda yorumun bir sonucudur. Hele hele, Anayasa'ya göre kanunlardan önce uygulama alanı bulan uluslararası sözleşmelerde yer alan kuralları görmezden gelme, dar yorumun da ötesine geçmektedir. Yargı vereceği kararlarda, “iyi yasalar kötü yasalar yoktur, iyi uygulayıcılar kötü uygulayıcılar vardır” sözünü olumlu yönde dile getirecek kararlara imza atmalıdır. Hukuku kanunla eşdeğer gören “hukuki pozitivizm” geçmiş asırlarda kalmış bir anlayıştır. Örneğin; Montesquieu adaletin objektif bir kural olduğuna inanmakta ve bu nedenle geçerliliğinin insan fiillerine bağlı

<sup>55</sup> GÖZLER, Kemal, yorum-ilkeleri-kitaptan.pdf (anayasa.gen.tr), sh.17, Erişim 10.05.2021

bulunmadığını savunmaktadır. Ona göre adalet insanların yaptıkları kanunlar için en başta gelen değer ölçüsüdür.<sup>56</sup> Ancak, hukukun amacı gerçekleşmesi mümkün her türlü “iyi”ye yönelik olmalıdır.

Kanunda suç kabul edilen eyleme iştirak eden/ler için uygulanan idari yaptırımlara ilişkin uyuşmazlıklarda, hukuksal güvenliğin ve belirliliğin sağlanması adına, genel kanunlarda yer verilen ilkeler dolanılmadan, “ne bis in idem ilkesi” doğrultusunda uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması bu anlamda “iyi” olacaktır.

### KAYNAKÇA

BİLİCİ Prof. Dr. Nurettin, SABAN Prof. Dr. Nihal, ÜYÜMEZ Doç. Dr. M. Erkan, YAVAŞLAR Doç. Dr. Funda Başaran, BAYRAKLI Prof. Dr. Hasan Hüseyin, YALTI Prof. Dr. Billur, “*VERGİ HUKUKU*”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2556

CANDAN, Turgut, “*Vergisel Kabahatler ve Suçlar*”, Ankara 2109

DEMİRBAŞ, Burcu, “*Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri*”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No:243, Ankara 2009

DÖNMEZER Ord. Prof. Dr. Sulhi, ERMAN Prof. Dr. Sahir, “*Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*”, 10. Bası, İstanbul 1987

GÖZLER, Kemal, yorum-ilkeleri-kitaptan.pdf (anayasa.gen.tr), sh.17, Erişim 10.05.2021

GÜNDOĞDU, Selim, “*Vergi Ziyat Kabahatinin Manevi Unsuru*”, Danıştay Dergisi, Yıl:2016, Sayı:141

Kanun gerekçeleri, TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ - KÜTÜPHANE VE ARŞİV HİZMETLERİ BAŞKANLIĞI (tbmm.gov.tr)

KARAKOÇ, Prof. Dr. Yusuf, “*Vergi Ceza Hukuku*”, Ankara 2016, sh.104

---

<sup>56</sup> Charles Louis de Secondat Baron de MONTESQUIEU, KANUNLARIN RUHU ÜZERİNE, Çeviri: Fehmi Baldaş, Hiperlink Yayınları, Birinci Kitap, sh.2

KIZILOT Şükrü, KIZILOT Zuhâl, “*Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*”, Yaklaşım, Ankara, 2009

MERCİMEK Fulya, GERÇEK Adnan, “*Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 14, Ankara, 2013

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat Baron de, “*KANUNLARIN RUHU ÜZERİNE*”, Çeviri: Fehmi Baldaş, Hiperlink Yayınları

ÖZBALCI, Yılmaz, “*Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*”, Ankara, 1988

ÖZGENÇ, İzzet, “*Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi*”, Adalet Bakanlığı Eğitim Dairesi Başkanlığı, 3. Baskı

TAŞDELEN, Doç. Dr. Aziz, “*Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 59(4). Sayı, 2010

TOSUN, Ayşe Nil, “*Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası*”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi

TURGAY, Recep, “*Vergi Usul Kanununun ve Tatbikatı*”, İstanbul, 1969

UYAP Bilişim Sistemi



# DİSİPLİN CEZALARINDA GEREKÇE İLKESİ

## THE DUTY TO GIVE REASONS IN DISCIPLINARY PENALTIES

Prof. Dr. Serkan ÇINARLI\*

Kerim AZAK\*\*

### ÖZ

Gerekçe ilkesi, kural olarak Türk İdare Hukukunda zorunlu olmamakla birlikte, bazı idari işlemler yönünden ilgili mevzuatlarda zorunlu tutulmuştur. İlgili mevzuatta zorunlu tutulmasa bile bazı idari işlemler yönünden gerekçe ilkesine uyulması gerekliliği Danıştay içtihadı ile kabul edilmiştir. Gerçekten de disiplin cezalarında gerekçe ilkesi kabul edilmektedir.

Disiplin cezalarının yargısal denetiminde gerekçe ilkesinin önemli işlevleri bulunmaktadır. Bu işlevlerden en önemlisi bireyin disiplin cezasına karşı iptal dava açması durumunda dava hakkını tam anlamıyla kullanmasını sağlamasıdır. Bunun haricinde disiplin cezalarının yargısal denetiminde de gerekçe ilkesi kritik bir öneme sahiptir.

Bu kapsamda bu çalışmada öncelikle disiplin cezası kavramı açıklanacaktır. İkinci bölümde ise idari işlemlerde gerekçe ilkesi ve işlevi, Danıştay kararları ile birlikte ele alınacaktır. Son bölümde ise disiplin cezalarında gerekçe ilkesine ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

---

Makalenin Geliş Tarihi : 27.04.2021

Makalenin Kabul Tarihi : 24.09.2021

\* İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

cinarli74@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-2471-875X

\*\* İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi

krmazak@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-4830-771X

**Anahtar Kelimeler:** Disiplin Cezası, Gereke İlkesi, İdari İşlem, Sebep Unsuru

### **ABSTRACT**

The duty give reasons, as a rule, is not compulsory in Turkish Administrative Law, but it has been made obligatory in the relevant legislation in terms of some administrative acts. Even if it is not compulsory by the relevant legislation, the necessity to comply with the duty to give reasons in terms of some administrative acts has been accepted by the Council of State's case law. Indeed, the duty to give reasons is accepted in disciplinary penalties.

The duty to give reasons has important functions in the judicial review of disciplinary penalties. The most important of these functions is that it provides the individual to fully exercise his right of litigation in case of an action for annulment against disciplinary penalty. Apart from this, the duty to give reasons has a critical importance in the judicial review of disciplinary penalties.

In this context, first of all, the concept of disciplinary penalty will be explained in this study. In the second part, the duty to give reasons and it's function in administrative acts will be discussed in the light of decisions of the Council of State. In the last section, evaluations regarding the duty to give reasons in disciplinary penalties will be given.

**Keywords:** Disciplinary Penalty, The Duty to Give Reasons, Administrative Act, Motives of Administrative Act

### **GİRİŞ**

İdare hukukunda, idari işlemler bakımından gereke ilkesi kural olarak zorunlu değildir. Fakat bazı işlemler yönünden, ilgili mevzuat ile gereke ilkesi zorunlu tutulmuştur. Bunun yanında bazı idari işlemler bakımından ise mevzuatta bir hüküm bulunmamasına rağmen öğretide, gereke ilkesine uyulması gerektiği ifade edilmektedir. İlgili mevzuatta gereke ilkesini zorunlu tutan bir hüküm bulunmasa bile gerekçeli olması gerektiği ifade edilen idari işlemler içerisinde idari yaptırımlar da bulunmaktadır.

Cezalandırıcı nitelikleri sebebiyle diğer idari işlemlerden farklı usul kurallarına tabi tutulan idari yaptırımların önemli bir kısmını disiplin cezaları oluşturmaktadır. İstisnaları olmakla birlikte disiplin cezalarında gerekçe ilkesi kural olarak zorunlu değildir. Fakat disiplin cezalarının kendine özgü yapısı ve Danıştay'ın içtihadı, disiplin cezalarının gerekçeli olmasını zorunlu kılmaktadır. Disiplin cezaları, sıkı şekil ve usul kurallarına bağlandıklarından ve esaslı bazı hazırlık işlemlerinin neticesinde tesis edildiklerinden bu aşamaların her birinin hukuka uygunluğunun denetiminde, disiplin cezalarının sebep unsurunun kritik bir rolü mevcuttur.

Disiplin cezalarının yargısal denetiminde esas alınan bazı ölçütler, işlemin sebep unsuruna ilişkindir. Savunma alınmasının zorunlu olması ve savunma hakkının kullanılmasının belirli şartlara bağlanmış olması nedeniyle disiplin cezalarında sebep ikamesi yapılması oldukça zorlaşmaktadır. Yine soruşturma neticesinde disiplin cezası belirlenirken tekrür hükümlerinin uygulanması veya bir derece hafif ceza verilmesinin takdir edilmesi mümkündür. Bütün bu hususlar; disiplin cezalarının sebep unsuruna ilişkin yargısal denetimde, işlem metninde gösterilen gerekçenin önem kazanmasına yol açmıştır. Ayrıca daha da önemlisi disiplin cezasının muhatabı olan bireyin dava hakkını kullanabilmesi disiplin cezasının gerekçe ilkesine uygun tesis edilmesine bağlıdır. Zira işlemin sebep unsurunu oluşturan fiilin ve bu fiilin mevzuatta öngörülen hangi disiplin suçu kapsamında değerlendirildiğinin ilgilisi tarafından öğrenilmesi, disiplin cezasına ilişkin hukuka aykırılık iddialarının ileri sürülmesini ve dava hakkını tam olarak kullanmasını sağlayacak önemli hususlardır.

Bu doğrultuda, çalışmada öncelikle disiplin cezası kavramı açıklanacak ve disiplin cezalarının hukuki niteliği ortaya konulacaktır. İkinci bölümde genel olarak idari işlemlerde gerekçe ilkesine yer verilecek ve Danıştay kararlarında gerekçe ilkesine değinilecektir. Son bölümde ise disiplin cezalarında gerekçe ilkesinin mahiyeti ve işlevi incelenecektir.

## I- DİSİPLİN CEZASI KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Disiplin cezası kavramı öğretilerde çok çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımların büyük bir kısmının kamu görevlileri bakımından yapıldığını söylemek mümkündür. Kamu görevlileri disiplin rejiminin idare hukuku bakımından önemli bir konu niteliği taşıdığından olsa gerekir ki disiplin cezası kavramı da kamu görevlileri yönünden açıklanmaktadır<sup>1</sup>. Nitekim *Onar* disiplin cezasını “*memurun mesleki*

<sup>1</sup> Bu tanımlara şunlar örnek verilebilir: “*Disiplin cezaları; memurun mesleki yaşam ve görevinde görülen yolsuzluklara karşı, kendisine uygulanan bir kısım zorlayıcı tedbirlerdir*”, GİRİTLİ, İsmet, **Kamu Yönetimi Teşkilatı ve Personeli**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Altıncı Bası, İstanbul, 1979, s. 313; “*Bir kurumda çalışan memurların, kurumun düzenini bozucu davranışlarına karşı uygulanan yaptırımlara kısaca, disiplin cezası diyoruz*”, GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, TAN, Turgut, **İdare Hukuku**, Cilt I, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 13.Baskı, Ankara, 2019, s. 848; “*Memurların, devlet memurluğu statüsünü düzenleyen kurallara uymamaları nedeniyle ... uygulanan idari yaptırıma da disiplin cezası adı verilir*”, AKYILMAZ, Bahtiyar, SEZGİNER, Murat, KAYA, Cemil, **Türk İdare Hukuku**, Savaş Kitap, Yenilenmiş 10. Baskı, Ankara, 2019, s. 702; “*Genel olarak disiplin cezaları memurların memuriyet vazifeleriyle ilgili olarak işledikleri kusurları yahut memurluk sıfatına veya vazifesine tesir edebilecek kusurlu davranışları cezalandırmak için konulmuş bulunan müeyyidelerdir*”, GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, “*İdari Ceza Hukuku ve Anlamı*”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C. 18, S. 02, 1963, s. 156; “*Disiplin cezaları; kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve kamu yararının devamlılığının sağlanması ve korunması amacıyla kamu görevlileri için görev yetki ve sorumluluklarının yerinde kullanılmasını temin maksadıyla getirilmiş olan idari yaptırımların bütünüdür*”, PINAR, İbrahim, ÇALIŞKAN, Öner, **Açıklamalı-İçtihatlı Disiplin Suç ve Cezaları & Disiplin Soruşturması**, Seçkin Yayınları, Güncellenmiş 2.Baskı, Ankara, 2020, s. 24; “*Disiplin cezası kamu görevlileri ve memurların görev ifa ettikleri kurum veya kuruluşdaki kurum düzenini diğer ast ve üsleri ya da hizmetten yararlanan ilişkilerindeki bozucu davranışlarının yaptırımındır*”, ATAY, Ender Ethem, “*Müfettişlerin Hazırladıkları Disiplin Soruşturma Raporlarından Dolayı Sorumlu Tutulabilirliği Sorunu*”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, S. 7, 2016, s. 168; “*Memurlara verilen disiplin cezaları (disciplinary measure, sanction disciplinaire), bunların mesleki yaşamlarında ve görevlerinde ortaya çıkan, çalıştıkları kurum düzenine aykırı kimi davranışları (disiplin aykırılıkları) nedeniyle kendilerine uygulanan kimi zorlayıcı önlemlerdir*”, AKGÜNER, Tayfun, BERK, Kahraman, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, 8. Basım, İstanbul, 2017, s. 719; “*Memuru görevine sım sıkı bağlamayı amaç edinen ve onun bir kamu görevlisi olarak onurunu korumaya yönelmiş bulunan kurallar, düzence (disiplin) cezalarının genel anlamda*



*hayat ve vazifesinde görülen yolsuzluklara karşı, kendisine tatbik edilen bir kısım zecri müeyyideler” şeklinde ifade etmiştir<sup>2</sup>.*

Kavramın sadece kamu görevlileri yönünden tanımlanması ortaya eksik bir tanım çıkaracaktır. İdare hukuku bakımından<sup>3</sup> disiplin cezaları ile karşı karşıya kalan sadece kamu görevlileri olmayıp öğrenciler, meslek mensupları gibi kimseler de disiplin cezaları ile karşı karşıya kalmaktadır. Nitekim öğretilerde bazı yazarlar disiplin cezalarını kamu görevlilerine yönelik, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları mensuplarına yönelik ve öğrencilere yönelik disiplin cezaları olmak üzere üç grupta toplamaktadır<sup>4</sup>. Bu nedenlerle disiplin cezalarının kamu görevlilerini de kapsayan bir biçimde açıklanması gerekmektedir<sup>5</sup>.

---

*bir tanımlaması sayılabilirler”, ERDOĞDU, Ahmet, “Yeni Disiplin Cezaları”, Danıştay Dergisi, Yıl 2, S. 6-7, 1972, s. 5; “Memurlara verilen disiplin cezaları, bunların mesleki yaşamlarında ve görevlerinde ortaya çıkan, çalıştıkları kurum düzenine aykırı kimi davranışları (disiplin aykırılıkları) nedeniyle, kendilerine uygulanan kimi zorlayıcı önlemlerdir”, GİRİTLİ, İsmet, BİLGİN, Pertev, AKGÜNER, Tayfun, Der Yayınları, İdare Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Bası, İstanbul, 2008, s. 715.*

<sup>2</sup> ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt II, İsmail Akgün Matbaası, 3. Baskı, İstanbul 1966, s.1188.

<sup>3</sup> Disiplin cezaları, kamu hukukunu da aşan bir kavram olup özel hukukta da disiplin cezaları söz konusu olabilmektedir. Nitekim iş hukukunda, bazı durumlarda işverenin disiplin ceza uygulama yetkisi bulunmaktadır, SÜZEK, Sarper, “İş Hukukunda Disiplin Cezaları”, **Çalışma ve Toplum**, Y. 2011/1, S. 28, 2011, s. 10.

<sup>4</sup> GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, 2015, s. 237-238; BALTA, Tahsin Bekir, **İdare Hukukuna Giriş 1**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 1968/1970, s. 201; ULUSOY, Ali D., Yetkin Yayınları, **Yeni Türk İdare Hukuku**, 3. Baskı, Ankara, 2020, s. 472.

<sup>5</sup> Öğretilerde bazı yazarlar disiplin cezalarını daha kapsamlı tanımlamıştır: “Disiplin cezaları, belli bir kuruma veya meslek grubuna mensubiyet çerçevesinde, kurum veya meslek içi düzeni tesis edebilmek adına uygulanan idari cezaları ifade etmektedir”, ULUSOY, Ali D., **İdari Yaptırımlar**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s. 149; “Kamu hukuku sahasındaki özel münasebetlere has idari müeyyide...”, ZANOBINI, Guido, **İdari Müeyyideler**, (Çev. H. Yılmaz Günel), Sevinç Matbaası, Ankara, 1964, s. 80; “İdarenin statüsel bir ilişki içinde olduğu memurlar, öğrenciler, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının üyeleri gibi bireylere, buldukları statünün kurallarına aykırı davranışları halinde uyguladığı idari yaptırımlar ise disiplin cezaları olarak adlandırılmaktadır”.

Bu doğrultuda disiplin cezalarını, bireyin bir meslek grubuna veya bir kuruma bağılı olması neticesinde belirli durumlarda kurum veya meslek içi düzenin yahut kamu hizmeti düzeninin sağlanabilmesi için bireylere uygulanan idari cezalar<sup>6</sup> olarak tanımlayabiliriz<sup>7</sup>.

Danıştay da disiplin cezası kavramını çeşitli şekillerde açıklamıştır. Yüksek mahkemenin kararlarında, dava konusunun kamu görevlilerinin disiplin cezası olmasının etkisiyle; disiplin cezası kavramı, kamu görevlileri ve bunların mesleki yaşamlarına ilişkin olarak açıklanmıştır. Nitekim İdari Dava Daireleri Kurulu disiplin cezalarını “...kamu görevlilerinin görev, yetki ve sorumlulukları kapsamında kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve kamu yararının devamlılığının sağlanması amacıyla yasal olarak düzenlenmiş yaptırımlardır” şeklinde tanımlamıştır<sup>8</sup>. Yüksek mahkemenin kararlarında çoğunlukla kamu görevlileri bakımından bir tanım yapılmış olsa da<sup>9</sup> zaman zaman disiplin

---

YILDIRIM, Turan, YASİN, Melikşah, KAMAN, Nur, ÖZDEMİR, H. Eyüp, ÜSTÜN, Gül, ÇAKIR, Hüseyin Melih, OKAY TEKİNSOY, Özge, **İdare Hukuku**, XII Levha Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İstanbul, 2020, s. 315.

<sup>6</sup> Disiplin cezaları da bir idari cezadır. İdari cezalar; disiplin cezaları, regülatif cezalar ve kabahatler olarak üçe ayrılmaktadır, ULUSOY, 2013, s. 140-170.

<sup>7</sup> ÇINARLI, Serkan, AZAK, Kerim, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Disiplin Cezalarının İptali Davalarında Tanık Delili Sorunu”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 29, S. 1, 2021, s. 513.

<sup>8</sup> Danıştay İDDK., E. 2013/4631 K. 2015/2419 T. 3.6.2015, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 17.03.2021). Bkz. aynı yönde Danıştay İDDK., E. 2015/4615 K. 2017/2670 T. 21.6.2017, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 17.03.2021).

<sup>9</sup> “Disiplin cezaları, kamu hizmetinin gereği gibi yürütülebilmesi bakımından kamu görevlilerinin mevzuat uyarınca yerine getirmek zorunda oldukları ödev ve sorumlulukları ifa etmemeleri veya mevzuatta yasaklanan fiillerde bulunmaları durumunda uygulanan yaptırımlar olup...”, Danıştay 5. D., E. 2016/17891 K. 2020/1940 T. 12.3.2020, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 17.03.2021). Aynı yönde bkz. Danıştay 5. D., E. 2016/17363 K. 2020/1715 T. 2.3.2020, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 17.03.2021); Danıştay 12. D., E. 2018/1238 K. 2020/1762 T. 3.3.2020, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 17.03.2021); “Disiplin cezaları, kamu görevlilerinin mesleki yaşam ve görevlerinde görülen olumsuzluklara karşı uygulanan ve kimi zaman iyileştirici ve kimi zaman bir takım zorlayıcı yaptırımları olan cezalar olup...”, Danıştay 12. D., E. 2012/7706 K. 2015/6538 T. 7.12.2015, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 17.03.2021); “Kamu hizmetlerinin belli bir düzen içerisinde yürütülmesinin sağlanması ve korunması için bu hizmetin yürütülmesinde görevli personelin, bu düzeni bozan ve

cezalarının kamu görevlileri ile sınırlandırılmadan, daha kapsayıcı bir şekilde açıklandığı da görülmektedir<sup>10</sup>.

Anayasa Mahkemesi kararlarında da disiplin cezası kavramı açıklanmıştır. Mahkeme özellikle yakın tarihlerde verdiği kararlarında kavramı daha kapsamlı ele almıştır<sup>11</sup>. Nitekim bir kararında disiplin cezalarını, “...*kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesini sağlamak amacıyla öngörülmüş, yapma veya yapmama biçiminde beliren davranış kurallarının ihlali hâlinde uygulanan idari yaptırımlardır*” biçiminde tanımlamıştır<sup>12</sup>.

Danıştay’ın ve Anayasa Mahkemesinin disiplin cezası tanımlarında öne çıkan husus ise kamu hizmetinin gereği gibi yürütülmesi, bir başka ifade ile kamu hizmeti düzenidir. Bu kapsamda, disiplin cezalarının amacının kamu hizmeti düzeninin korunması olduğunu ifade edebiliriz<sup>13</sup>. Elbette her idari işlemde olduğu gibi

---

*disiplin suçu oluşturan eylemlerine karşı getirilen yaptırımlar..*”, Danıştay 8. D., E. 2010/4870 K. 2012/5019 T. 13.6.2012, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 17.03.2021).

<sup>10</sup> “*Disiplin cezaları, kamu hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesini sağlamak amacıyla öngörülmüş, yapma veya yapmama biçiminde beliren davranış kurallarının ihlali hâlinde uygulanan, yasal olarak düzenlenmiş idari yaptırımlardır*”, Danıştay 12. D., E. 2018/892 K. 2020/2035 T. 12.3.2020, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 17.03.2021). Aynı yönde bkz. Danıştay 8. D., E. 2014/1921 K. 2019/4632 T. 15.5.2019, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 17.03.2021).

<sup>11</sup> Mahkeme, 2010 yılında verdiği bir kararında disiplin cezalarını “...*kamu hizmetlerinin yürütülmesi ve kamu yararının devamlılığının sağlanması amacıyla kamu görevlileri için görev, yetki ve sorumlulukları bakımından yasal olarak düzenlenmiş yaptırımlardır*” şeklinde açıklamıştır, AYM, E.2008/114, K.2010/53, T. 01/04/2010, RG, S. 27633, T. 6.7.2010.

<sup>12</sup> AYM, E. 2019/8, K.2019/26, T. 11/04/2019, RG, S. 30777, T. 17.5.2019. Aynı yönde bkz. AYM, E. 2018/14 K. 2018/112, T. 20.12.2018, RG, S. 30685, T. 13/2/2019; AYM, E. 2016/182 K. 2017/111 T. 14.6.2017, RG, S. 30109, T. 29.6.2017.

<sup>13</sup> Danıştay 8. Dairesinin bir kararında disiplin cezalarının amaç unsurunu kamu görevlileri yönünden şu şekilde açıklamıştır: “*Özellikle kamu görevi yürüten bireyler açısından disiplin cezalarının amacı, kamu görevlisini görevine bağlamak, kamu hizmetinin gereği gibi yürütülmesini ve bu suretle kurumların huzurunu temin etmektir. Disiplin cezaları kamu hizmetlerinin gereği gibi yapılması ve memurların hiyerarşik düzen içerisinde uyumlu hareket etmeleri amacıyla uygulanmaktadır*”,

mevzuatta açık bir biçimde belirtilmemiş olsa dahi disiplin cezalarında da kamu yararı amacı, genel amaç olarak karşımıza çıkacaktır<sup>14</sup>.

Disiplin cezalarının idari işlem olduğunu ilk bakışta söyleyebiliriz. Fakat bunun da ötesinde disiplin cezalarının hukuki niteliğinin tam olarak belirlenmesi önemlidir. Çünkü disiplin cezalarının hukuki niteliği, bizi diğer idari işlemler ile disiplin cezalarının tabi olduğu idari usul kurallarının farklı olduğu sonucuna götürecektir. Daha geniş bir kapsamdan bakılacak olursa; temelde birer idari işlem olmakla birlikte cezalandırıcı nitelik taşıyan idari işlemler ile cezalandırıcı nitelik taşımayan idari işlemlerin farklı idari usul kurallarına tabi olacağını söylemek mümkündür<sup>15</sup>.

Öncelikle ifade etmek gerekir ki disiplin cezalarının -özellikle disiplin kurulu kararlarının- bir yargı kararı olduğu<sup>16</sup>, yargı benzeri birer işlem olduğu<sup>17</sup> ve nihayetinde idari işlem olduğu<sup>18</sup> öğretide çeşitli zamanlarda ileri sürülmüş görüşlerdir. Fakat artık öğretide, disiplin

---

Danıştay 8. D., E. 2016/1221, YD., T. 9.3.2016, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 2.1.2021).

<sup>14</sup> ULUSOY, 2020, s. 434; ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt I, İsmail Akgün Matbaası, 3.Baskı, İstanbul, 1966, s. 318; GÜNDAY, 2015, s.160; ÖZAY, İl Han, **Günışığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, 2. Baskından 3. Tıpkı Baskı, İstanbul, 2017, s. 500.

<sup>15</sup> ARAT, Nilay, YALÇIN, Burçak Bal, “*İdare Hukuku – Ceza Hukuku Sarkacında Disiplin Hukukunda Kamunilik İlkesini Bir Hak İhlali Kararı Üzerinden Yeniden Düşünmek*”, Prof. Dr. Metin Günday Armağanı, C.1, 1.Baskı, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, s.112-113

<sup>16</sup> ONAR, Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt II, İsmail Akgün Matbaası, 3.Baskı, İstanbul, 1966, s.1198.

<sup>17</sup> GİRİTLİ, 1979, s. 314.

<sup>18</sup> “*Bu bakımdan, Türk İdare Hukukunda, özellikle disiplin işlemlerinde uygulanan usul, tam yargısal benzeri bir usuldür; ancak, buna karşılık, alınan kararlar yargısal nitelikte değil, aksine tamamen idarî niteliktedir ve idarî yargı yerleri önünde iptal dâvasına konu edilebilir*”, ERKUT, Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990, s.72-73; “*İdarenin disiplin işlerinde, idari müeyyide kovuşturmalarında mahalli idareler ile kamu kurumları üzerindeki idari denetim konusunda bazan uyguladığı yarı yargısal usullere rağmen, yaptığı işlemler idari niteliktedir ve bunun hukuki rejimine tabi olmak gerekir*”, DURAN, Lutfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, 1. Baskı, İstanbul, 1982, dipnot 1, s.385.

cezalarının bir idari işlem olduğu kabul edilmektedir. O hâlde her idari işlemde olduğu gibi disiplin cezalarının da hukuka uygunluğu yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden incelenecektir.

Konumuz açısından şekil unsuru üzerinde durmak yerinde olacaktır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde her ne kadar şekil ve usul kavramları birbirinden ayrılmamış ise de öğretilerde şekil ve usulün birbirinden farklı olduğu ve birbirinden ayrılarak incelenmesi gerektiği ifade edilmiştir<sup>19</sup>. Bu doğrultuda şekil, idari işlemin temeli olan iradenin dış dünyaya yansıma biçimini ifade ederken, usul ise idari işlemin yapılışında uyulması gereken usul kurallarını ifade etmektedir<sup>20</sup>. Ülkemizde, uzun süreden beri sürüncemede kalan idari usul kanunu hazırlığı nihayete erdirilemediğinden genel bir idari usul kanunu bulunmamaktadır. Her ne kadar idari usul kanunu bulunmasa da mevzuat ile veya Danıştay içtihadı ile bazı işlemlere ilişkin olarak çeşitli usul kuralları getirilmiştir. Öyleyse bir idari işlem olan disiplin cezası da öncelikle idari işlemlerin tabi olduğu usul kurallarına tabi olacaktır.

Disiplin cezalarının bir idari işlem olduğunu ifade ettikten sonra, diğer idari işlemlerden ayırmak gerekecektir. Disiplin cezalarının diğer idari işlemlerden ayrılan en önemli niteliği, konusunun bir idari yaptırım olmasıdır. Öğretilerde disiplin cezalarının idari yaptırım<sup>21</sup> olduğu konusunda bir görüş birliği olmakla birlikte, idari yaptırımlar içerisinde nerede yer aldığı konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır<sup>22</sup>. İdari

<sup>19</sup> GÖZÜBÜYÜK/ TAN, 2019, s.364; ÖZAY, 2017, s. 491; DURAN, Lütüfi, “*İdari Usulün İlkeleri ve Kapsadığı Konular*”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 31, S. 2, 1998, s. 3-4; GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C. I, Ekin Yayınevi, Güncellenmiş Üçüncü Baskı, Bursa, 2019, s.937; AKYILMAZ, Bahtiyar, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 66-67

<sup>20</sup> GÜNDAY, 2015, s. 144.

<sup>21</sup> ÖZAY'a göre idari yaptırımlar, “*yasaların açıkça yetki verdiği veya yasaklamadığı durumlarda, araya yargısal bit kararı girmeden, idarenin doğrudan doğruya, bir işlemi ile ve İdare hukukuna özgü usullerle vermiş olduğu cezalar*”dır, ÖZAY, İl Han, **İdari Yaptırımlar: Kurumsal Bir Deneme**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1985, s. 35.

<sup>22</sup> İdari yaptırımların çeşitli tasnifleri ve disiplin cezalarının idari yaptırımlar içindeki yeri için bkz. GÖZÜBÜYÜK/ TAN, 2019, s. 645-646; GÜNDAY, 2015, s. 232-243; TAN, Turgut, “*İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki*

yaptırımların tasnifine burada değinmeyeceğiz. Ancak kabul ettiğimiz görüşe göre idari yaptırımlar, idari tedbirler ve idari cezalar olarak ikiye ayrılmaktadır. Disiplin cezaları da idari cezalar içerisinde yer almaktadır<sup>23</sup>.

Caydırıcı ve cezalandırıcı özellikleri<sup>24</sup> nedeniyle diğer idari işlemlerden farklılaşan idari yaptırımlara, temel idari usul kurallarının yanında bazı ceza hukuku ilkeleri uygulanması gerekecek<sup>25</sup> ve bunun neticesinde de idari yaptırımlar diğer idari işlemlere göre sıkı usul kurallarına bağlanmış olacaktır. İdari yaptırımlara ceza hukuku ilkelerinin uygulanması ihtiyacı mevzuat eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Zira mevzuat hükümlerinin yetersizliği, idari yaptırımlarda bazı ceza hukuku ilkelerinden yararlanılmasına yol açmıştır<sup>26</sup>.

Bir idari ceza olan disiplin cezaları, idarenin ağır ve zedeleyici işlemlerinin çekirdeğini oluşturmaktadır<sup>27</sup>. Çünkü disiplin cezaları, bireyin hak ve özgürlükleri üzerinde sınırlandırıcı bir etkiye sahiptir<sup>28</sup>.

---

*Güvenceler*”, Prof. Dr. A. Şeref GÖZÜBÜYÜK’ e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s.311-312; KARABULUT, Mustafa, **İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 21-25; OĞURLU, Yücel, **İdarî Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma**, Seçkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Ankara, 2001, s. 98-102; ÇAĞLAYAN, Ramazan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s. 52-62.

<sup>23</sup> ULUSOY, 2013, s. 11.

<sup>24</sup> ERDİNÇ, Burcu, “*İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması*”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y. 2012, S. 2, s. 242; KARABULUT, 2008, s. 3.

<sup>25</sup> ULUSOY, Ali D., “*İdari Ceza Hukuku’nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri*”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Uluslararası İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2009, s. 44.

<sup>26</sup> SANCAKDAR, Oğuz, “*İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri*”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Uluslararası İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2009, s.70.

<sup>27</sup> AKILLIOĞLU, Tekin, **Yönetim Önünde Savunma Hakları**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1983, s. 169.

<sup>28</sup> US DOĞAN, Eser, YÜCEL DERİCİLER, Özge, “*Kamu Görevlisi Disiplin Hukukunda Masumiyet Karinesi ve Şüpheden Sanık Yararlanır (In Dubio Pro Reo) İlkelerinin Uygulanması*”, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Arş. Gör. Ceren DAMAR ŞENEL Armağanı)**, C. 5, S. 1, 2020, s. 1097.

Öğretide de idari yaptırımlar içerisinde ceza hukuku yaptırımlarına en çok yaklaşımın, disiplin cezası olduğu ifade edilmiştir<sup>29</sup>. O hâlde disiplin cezaları, öncelikle idari işlem teorisine göre tesis edilecektir<sup>30</sup>. İdari işlem teorisinin dışında disiplin cezalarına bireyler açısından güvence teşkil eden ceza hukuku ilkelerinin ve bunların yanı sıra bazı usul ve şekil kurallarının uygulanması da gerekecektir<sup>31</sup>. Disiplin cezalarının gerekçeli olup olmaması hususu da bütün bu açıklamalar ışığında değerlendirilmelidir.

## II- İDARİ İŞLEMLERDE GEREKÇE İLKESİ

### A. Gerekeçe İlkesi ve İşlevi

İdari işlemlerde gerekçe kavramının akla ilk getirdiği idari işlemin sebep unsuru olmaktadır. Öğretide<sup>32</sup> ve yargı kararlarında<sup>33</sup> idari işlemin yapılış sebebinin, kimi zaman gerekçe olarak ifade edildiği düşünüldüğünde akla ilk sebep unsurunun gelmesi olağandır. Günlük kullanımda, birbirine yakın anlamda kullanılan bu iki kavramın idare hukuku bakımından birbirinden ayrılması önemlidir.

Gerekeçe ilkesi ile sebep unsurunu, birbirinden şu şekilde ayırabiliriz: Sebep unsuru idarenin, işlem yapmasına neden olan etkenler

<sup>29</sup> ÖZAY, 1985, s. 43.

<sup>30</sup> SANCAKDAR, Oğuz, “Disiplin Yaptırımlarının Hukukî Niteliği Konusundaki Başlıca Görüşler”, **Fasikül Hukuk Dergisi**, C. 5, S. 39, 2013, s. 12.

<sup>31</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. AZAK, Kerim, **Akademik Personelin Disiplin Rejimi**, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2021, s. 86-119.

<sup>32</sup> GÖZLER’in bu yöndeki tespitleri için bkz. GÖZLER, C. I, 2020, s. 952, dip. 366.

<sup>33</sup> Yargı kararlarında da gerekçe kavramı ile sebep kavramları birbiri yerine geçecek şekilde kullanılmaktadır. Danıştay 8. Dairesinin bir kararındaki ifadeler şöyledir: “İdari işlemin gerekçeli olması ilkesi gereği, idare bir işlem yaptığında o işlemin sebebini ortaya koymak, yani işlemi gerekçelendirmek zorundadır.

*Dava konusu işleme dayanak alınan düzenlemelerde işlemin sebebi açıkça ortaya konulabileceği gibi, bir sebep olması gerektiğinin lüzum, ihtiyaç, yeterli vs. gibi muğlak ifadelerle ortaya konulduğu durumlar da mevcuttur. Bu durumda bu kavramların belli ve objektif bir anlamı yoksa idarenin sebep unsuru yönünden takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak, işlemin gerekçesi konusunda idarenin takdir yetkisi bulunduğu hallerde dahi işlemin bir gerekçeye dayalı olması ve bu gerekçenin somut olarak ortaya konulması ve işlemi yapmaya yeterli olması gerekmektedir”, Danıştay 8. D., E. 2016/9775, K. 2020/583, T. 5.2.2020, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021).*

iken, gereke ilkesi bu nedenlerin işlem metninde gösterilmesi ya da ilgisine açıklanmasıdır<sup>34</sup>. Bu yönüyle sebep unsuru, işlemin temelinde yatan irade ile ilgilidir. Gereke ilkesi ise işlemin metnine ilişkin bir öge niteliğini haizdir<sup>35</sup>. Her işlemin mutlaka bir sebebi bulunmalıdır, fakat bu sebebin işlemde gösterilmesi zorunlu değildir. Bir başka ifadeyle her işlemin gerekeçli olması zorunlu değildir<sup>36</sup>.

O hâlde “*idari işlemin gerekeçli olması*”<sup>37</sup> ifadesi, işlemin sebep unsurunun işlem metninde gösterilmesi ya da ilgiliye açıklanması anlamına gelmektedir. Bu yönüyle gereke kuralı, doğrudan sebep unsuru ile ilgilidir. Bunun da ötesinde gereke ile sebep unsuru arasında bir uyuma ve tutarlılık bulunmalıdır<sup>38</sup>. Başka bir anlatımla işlemin gerçek sebebi ne ise gerekeç olarak da o sebep gösterilmelidir.

Sebecp unsuru ile gösterilen gerekeçenin birbiri ile uyuması gerekliliğinin yanı sıra, gerekeçenin kapsamının belirlenmesi de önemlidir. Çünkü idari işlemin sebep unsurunun, bir bütün olarak her zaman işlem metninde gerekeç olarak gösterilmesi mümkün olmamasına ek olarak, bu husus idarenin işleyişini de yavaşlatabilecektir. O hâlde işlem, gerekeçli tesis edilirken sebeplerin olduğu gibi ve ayrıntılı olarak gösterilmesi zorunlu değildir<sup>39</sup>. İşlem, gerekeçli olarak tesis edilecek ise

<sup>34</sup> AKILLIOĞLU, Tekin, “*Yönetmelik İşlemlerde Gereke İlkesi*”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 15, S. 2, 1982, s. 7; GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, 34. Bası, Ankara, 2016, s. 319; BERKET, Zuhâl, **Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay, Yetkin Yayınları**, Ankara, 1996, s. 97; ÖZKAN, Gürsel, “*İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi Gereken Genel İdari Usul İlkeleri*”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, s. 63.

<sup>35</sup> BERKET, 1996, s. 97; ÖZKAN, 1998, s. 63.

<sup>36</sup> SEZGİNER, Murat, “*Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü*”, **İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu**, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, s. 217.

<sup>37</sup> Bu noktada şunu da belirtmek gerekir ki Kamu Denetçiliği Kurumu, idarenin eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını iyi yönetim ilkelerine uygunluk yönünden de denetleyecektir ve Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik madde 6’ya göre iyi yönetim ilkelerinden birisi de idarenin işlemlerinin gerekeçli olmasıdır.

<sup>38</sup> AKILLIOĞLU, 1982, s. 7.

<sup>39</sup> AKILLIOĞLU, 1982, s. 7.



işlemin maddi ve hukuki sebepleri kısa ve anlaşılır bir şekilde gösterilmelidir. Bütün sebeplerin açık ve ayrıntılı bir şekilde gösterilmesi zorunlu değildir.

Gerekçe ilkesinin bir diğer boyutu, idari işlemin şekil unsuruna ilişkindir. İşlemin sebebinin, işlem metninde gösterilmesi zorunlu tutulmuş ise işlemin gerekçeli olmaması, yani işlemin sebebinin gösterilmemesi, şekil yönünden eksikliğe neden olacaktır<sup>40</sup>. Türk idare hukukunda, idari işlemlerin belirli bir sebebe dayanması zorunlu iken bu sebebin işlem metninde gösterilmesi kural olarak zorunlu değildir<sup>41</sup>. Elbette birçok kuralın olduğu gibi bu kuralın da istisnaları mevcuttur. Bazı mevzuat hükümlerinde idari işlemin gerekçeli olarak tesis edileceği açık bir biçimde düzenlenmiş bulunmaktadır. Örnek vermek gerekirse Avukatlık Kanunu'nun 7. maddesine göre levhaya yazılma istemi hakkında karar, aynı Kanun'un 20. maddesine göre stajyer listesine yazılma istemi hakkında karar, Bankacılık Kanunu'nun 21. maddesine göre izin başvurularının reddi kararı, Gümrük Kanunu'nun 6. maddesine göre ilgisinin aleyhine olan kararlar gerekçeli olarak alınmalıdır<sup>42</sup>.

Bu örneklerin yanında Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 7. maddesine göre, dilek ve şikâyetlere ilişkin yetkili makamlara yapılan başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlemlerin safahatı hakkında ilgililere 30 gün içinde gerekçeli olarak cevap verilmelidir. O hâlde bu kanun kapsamında yapılacak başvurulara verilecek cevapların da gerekçeli olması kanuni zorunluluktur. Fakat idarelerce bu hükme ne kadar uyulduğu elbette tartışmaya açık bir konudur.

Sebeup unsuru, işlemin yargısal denetimi için önem taşır. Yargı mercii, işlem gerekçeli olarak tesis edilmemiş olsa da işlemin sebebinin açıklanmasını idareden isteyebilecektir. Bu bakımdan yargı mercii için işlemin gerekçeli olup olmaması önemli değildir. Zira sebep unsuru yönünden yapılacak bir denetimde işlemin sebep unsurunun açıklanması

<sup>40</sup> Şekil yönünden eksikliğe neden olsa da aşağıda açıklayacağımız üzere bu eksiklik kimi zaman Danıştay tarafından iptal sebebi olarak kabul edilmemektedir.

<sup>41</sup> GÜNDAY, 2015, s. 145; GÖZLER, C. I, 2020, s. 953.

<sup>42</sup> Daha fazla örnek için bkz. GÖZLER, C. I, 2020, s. 953.

idareden istenebilecektir. Oysaki işlemin gerekçeli olması ilgisine yönelik bir işleve ve asli bir öneme sahiptir<sup>43</sup>. Sebep unsurunun yargı merciiine yönelik, gerekçe ilkesinin ise ilgisine yönelik bir işleve sahip olması da bu iki kavramı birbirinden ayıran bir başka husustur. Elbette gerekçe ilkesi de yargısal denetimi kolaylaştıracaktır<sup>44</sup>. Fakat idari yargı mercii, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesine dayanarak gerekçede gösterilmeyen sebeplerin de açıklanmasını isteyebilecektir. Kaldı ki daha önce de ifade ettiğimiz üzere gerekçe olarak sebeplerin ayrıntılı bir biçimde gösterilmesi zorunlu değildir. Bu nedenle de yargı merciiin, gerekçeyi yeterli görmeyerek işlemin sebeplerinin ayrıntılı olarak açıklanmasını istemesi olağandır.

Gerekçe ilkesinin yararlarına, bir başka ifadeyle işlevine de değinmek gerekir. Gerekçe ilkesinin; işlemin ilgilisi, idare ve yargı mercileri bakımından işlevi olduğu ifade edilebilir<sup>45</sup>. Yargı mercilerine yönelik işlevini yukarıda ifade etmiştik. Gerekçe ilkesinin idare yönünden işlevi ise idareyi, işlem tesis etmeden önce hukuki ve maddi sebepleri araştırmaya, bu sebepleri açıklamaya ve uygulanan mevzuatı kavramaya zorlaması ve böylece idarenin yanılmasının önüne geçmesidir<sup>46</sup>. Bu sayede gerekçe ilkesi; idareye, işlemi hukuka uygun olarak yapması imkânı getirecek ve idareyi sorumluluktan kurtaracaktır<sup>47</sup>. Bir başka ifade ile gerekçe ilkesi, idareyi hukuka uygun davranmaya yöneltten önemli bir araçtır<sup>48</sup>.

Gerekçe ilkesinin asıl işlevi, işlemin ilgisine yöneliktir. Bu yönüyle gerekçe ilkesinin birçok yararından söz edebiliriz. İlk olarak gerekçe ilkesi, ilgisinin bilgi edinmesini sağlar<sup>49</sup>. Asgari düzeyde bir

<sup>43</sup> AKILLIOĞLU, 1982, s. 9; AKYILMAZ/ SEZGİNER/ KAYA, 2019, s. 523.

<sup>44</sup> SEZGİNER, 1998, s. 219.

<sup>45</sup> SEZGİNER, 1998, s. 218-219; SEÇKİN, Sinan, ÜSTÜN, Gül, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 21, S. 2, 2015, s. 525.

<sup>46</sup> AKYILMAZ, 2000, s. 202; SEZGİNER, 1998, s. 219; BEREKET, 1996, s. 97.

<sup>47</sup> ODYAKMAZ, Zehra, “Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 1, S. 2, 1997, s. 13.

<sup>48</sup> YILDIRIM vd., 2020, s. 494.

<sup>49</sup> AKILLIOĞLU, 1982, s. 9.

bilgi edinme sağlasa da bu bilgi, işleme karşı başvuru yollarına gidip gitmeme konusunda ilgiliye yol gösterir. Tam bu noktada ise gerekçe ilkesinin ikinci işlevi ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle gerekçe ilkesinin, savunma haklarına saygı ilkesinin bir parçası olduğu ifade edilebilir<sup>50</sup>. Gerekçe ilkesi ile işlemin sebepleri hakkında bilgi sahibi olan ilgili, işleme karşı başvuru yollarına gidip gitmeme hususunda doğru karar alması ve bu işleme karşı savunma geliştirmesi mümkün olacaktır<sup>51</sup>. Gerekçe ilkesinin asli işlevi ilgisine yönelik iken ikincil işlevinin yargısal denetime yönelik olması da bu hususla ilgilidir. Zira yargısal denetimin kolaylaştırılmasından bahsedebilmek için öncelikle bu işleme karşı dava açılmış olması gerekir. İşlem hakkında bilgi sahibi olan ilgili, davasının hukuki dayanaklarını gerekçeye göre şekillendirecek ve hukuka aykırılık nedenlerine ilişkin olarak idari yargı mercilerinin dikkati çekilmiş olacaktır. Bu bakımdan gerekçe ilkesi, yargı denetimini kolaylaştırmaktan önce yargı önünde hak aramayı kolaylaştırmış olacaktır<sup>52</sup>. Gerekçenin diğer işlevleri ise ilgilisi açısından açıklık sağlama, ispat, ikna ve tatmindir<sup>53</sup>. Bütün bu işlevler, nihayetinde ilgisine hukuki güvenlik de sağlamış olacaktır<sup>54</sup>.

Danıştay 8. Dairesi de bir kararında gerekçe ilkesinin işlevini şu ifadelerle açıklamıştır: *“Bu açıklamalar ışığında, idari işlemlerin bir sebebe ve gerekçeye dayalı olması, idare hukukunun genel kabul görmüş ilkelerindedir. Bu ilke genel anlamda düzenleme veya işlem yapan idareyi uyguladığı ve düzenleme yaptığı yasayı kavramaya, doğru ve anlamlı olgular ortaya koymaya ve denetim yapmaya zorlar. İdari işlemlerde gösterilen sebep ve gerekçe, işlemin yasaya uygunluğu ve dayanağını değerlendirme, itiraz edip etmeme konusunda ilgililere yardımcı olmakla birlikte, idarenin saydamlığı, savunma hakları ve*

<sup>50</sup> AKILLIOĞLU, 1982, s. 9.

<sup>51</sup> AKYILMAZ/ SEZGİNER/ KAYA, 2019, s. 526; SEZGİNER, 1998, s. 218-219.

<sup>52</sup> AKILLIOĞLU, 1983, s. 110.

<sup>53</sup> SEÇKİN/ ÜSTÜN, 2015, s. 526.

<sup>54</sup> ODYAKMAZ, 1997, s. 13.

*idareye güven ilkeleri ve hukuk devleti anlayışının oluşumu noktalarında da büyük öneme sahiptir*<sup>55</sup>.

Türk idare hukuku bakımından işlemlerin gerekçeli olmasının zorunlu olmadığını, ancak bazı hukuki düzenlemelerde bazı işlemlerin gerekçeli olarak tesis edilmesi gerektiğinin düzenlendiğini ifade etmiştik. İşlemin gerekçeli olmasının zorunlu olduğu hâllerde gerekçenin gösterilmemesinin şekil yönünden sakatlığa neden olacağını ifade edebiliriz<sup>56</sup>.

## **B. Danıştay Kararlarında Gereke İlkesi**

Danıştay'ın idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesine yaklaşımına baktığımızda, tam anlamıyla istikrar kazanmış bir içtihattan söz etmek mümkün değildir. Zira aşağıda vereceğimiz karar örneklerinde de görüleceği üzere, Danıştay kimi kararlarında gerekçenin önemine vurgu yaparken, kimi kararlarında ise işlem gerekçeli olmasa da şekil yönünden sakatlık oluşmayacağına ve işlemin esastan incelenerek karara bağlanması gerektiğine karar vermektedir. Belki şu ayrımı yapmak mümkündür: İdari yaptırım niteliğindeki kararlar yönünden gerekçe ilkesinin bir asli şekil şartı olduğu Danıştay tarafından kabul edilmektedir. Fakat bunun aksi yönünde de kararların olduğunu belirtmek gerekir.

Gereke ilkesine ilişkin önemli kararlardan birisi, Danıştay İDDK'nin sarı basın kartı verilmemesine ilişkin kararıdır. Basın Kartı Komisyonunca sarı basın kartı verilmemesi işlemine yönelik açılan davada, Danıştay 10. Dairesi idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesine aykırı olarak tesis edilen dava konusu idari işlemi iptal etmiştir<sup>57</sup>. Bu karara karşı yapılan temyiz başvurusunda İDDK, komisyon kararlarının

<sup>55</sup> Danıştay 8. D., E. 2010/7834 K. 2015/934 T. 18.2.2015, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021). Aynı yönde bkz. Danıştay 8. D., E. 2010/1964, K. 2015/203, T. 28.1.2015, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021); Danıştay 15. D., E. 2017/287 K. 2018/6547 T. 2.10.2018, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021); Danıştay 15. D., E. 2014/6132, K. 2018/2209, T. 6.3.2018, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021).

<sup>56</sup> GÖZLER, C. I, 2020, s. 955.

<sup>57</sup> Danıştay 10. D., E. 1993/1403 K. 1994/5633 T. 10.11.1994, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 31.03.2021).

gerekeçeli olması şartını, açıkça belirtmese de asli-tali şekil eksikliği yönünden incelemiş ve gerekenin belirtilmesi şartının işlemin varoluşuna ilişkin olmaması, sonucu etkilememesi ve ayrıca ilgililerin durumunu değiştirmemesi sebebiyle, gerekenin belirtilmemesini tali şekil eksikliği olarak kabul etmiştir<sup>58</sup>. Bu doğrultuda da İDDK, dava konusu işlemin şekil unsuru yönünden iptal eden 10. Dairenin kararını bozmuştur.

İdari yaptırım niteliğindeki bir işleme ilişkin davada ise Danıştay İDDK, idari yaptırımların gerekeçeli olması gerektiğini belirtmiştir. İDDK, işyerinin 10 gün süre ile kapatılması kararına karşı açılan davanın temyiz incelemesinde, gerekenin işlem metninde gösterilmesinin şekil unsuruna ilişkin olduğuna, ancak gerekenin işlemin varoluş şartını etkilemediğine ve ilgililerin durumunu değiştirmediyine işaret etmiştir. Fakat yüksek mahkeme, idari yaptırımların temel hak ve özgürlükleri sınırlaması ve onlara müdahale niteliği taşıması nedeniyle gereke ilkesine uyulması gerektiğine karar vermiş ve idari yaptırımları gereke ilkesi açısından diğer işlemlerden ayrı yerde konumlandırmıştır<sup>59</sup>.

<sup>58</sup> Danıştay İDDK, E. 1995/769 K. 1997/525 T. 17.10.1997, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 31.03.2021).

<sup>59</sup> “Genel anlamda bir idari işleminde sebep unsurunun gösterilmemiş olması o işlemin şekil şartını oluşturmaktadır. Ancak kararda öngörülen şekil şartı işlemin varoluş şartına ilişkin olmayıp sonucu etkilemeyen, ilgililerin durumunu değiştirmeyen bir özelliğe sahip bulunduğundan, bu kurala uyulmamış olması dava konusu işlemin esasının incelenmesini engellemeyecek ve yalnızca bu yönden iptalini gerektirmeyecektir.

*Ancak, idari yaptırım niteliğindeki işlemlerde, temel hak ve özgürlükleri sınırlayan, onlara müdahale niteliği taşıyan işlemlerde ve verilmiş bir hakkı, izni veya yetkiyi geri alan işlemlerde bu işlemlerin idare edilenler yönünden ağır sonuçlar doğuracağı hususu dikkate alındığında, idarenin gereke yükümlülüğüne uyması gerekmektedir.*

*Dava konusu uyuşmazlık bu anlatım çerçevesinde incelendiğinde; davacı şirkete ait işyerinin on gün süreyle kapatılmasına ilişkin işlem idari yaptırım niteliğinde bir işlem olduğundan, kapatma gerekesinin idari işlemde anlaşılması gerektiği açıktır”, Danıştay İDDK, E. 2007/1800, K. 2011/267, T. 21.04.2011, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021).*

Danıştay 10. Dairesi ise bir kararında; kurul olarak verilen kararlarda, karşı oylarının da karar metninde yer alması gerektiğini belirtmiş ve karşı oyların yer olmadığı Rekabet Kurulu kararını, yasayla zorunlu öngörülen gereke ilkesine aykırı bularak şekil yönünden iptal etmiştir<sup>60</sup>. 10. Daire, bir başka kararında da karşı oylara işlem metninde yer verilmemesini yine asli şekil eksikliği olarak nitelendirmiş ve karşı oyların ilgililere ayrıca tebliğ edilmesinin bu şekil eksikliğini kaldırmayacağına karar vermiştir<sup>61</sup>.

Danıştay 6. Dairesi, idari yaptırımlarda gereke ilkesine ilişkin genel yaklaşımın aksine bir karar vermiştir. 6. Daireye göre idari yargı mercii, gereke gösterilmemiş olsa dahi İYUK madde 20 kapsamında işlemin gerekesini idareye sormalı ve gösterilen gerekeye göre karar vermelidir. Nitekim kararda, dava konusu olan 3194 sayılı İmar Kanunu'na dayanılarak verilen bir idari para cezasının alt sınırdan uzaklaşarak uygulanmasının gerekesinin işlem metninde gösterilmesi gerektiği, fakat gereke işlem metninde bir gereke belirtilmemişse ilk derece mahkemesinin bu yönde bir araştırma yaparak tespit ettiği gereçeleri incelemek suretiyle karar vermesi gerektiği ifade edilmiştir<sup>62</sup>.

<sup>60</sup> “Birden çok iradenin katılımı ile oluşan kararların, tarafların iddia ve savunmaları ile ileri sürülen delillerinin, kurulu oluşturanlarca ortaya konulan görüş ve karşı görüşlerin tartışılması sonunda olduğu gözönüne alındığında, kararın değerlendirilmesinde, çoğunluk oyları kadar, karşı görüşte olanların oylarının bilinmesi önemli olup, kararın bütünlüğü bakımından, kanun koyucu tarafından da bu hususa verilen önem dolayısıyla, anılan Yasanın 52.maddesinde, Kurul kararlarında varsa karşı oy yazılarının bulunması gerekli görülmiştir”, Danıştay 10. D., E. 1999/1255 K. 2001/2029 T. 29.5.2001, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 31.03.2021). Aynı yönde bkz. Danıştay 10. D., E. 2000/1392, K. 2001/57, T. 15.1.2001, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021).

<sup>61</sup> “Yukarıda ayrıntılarıyla belirtildiği şekilde; Rekabet Kurulu'nun soruşturduğu konuyla ilgili olarak ortaya çıkacak iradesinin, azlık oylarının da yer aldığı bir kararla, bir bütün olarak açıklanması söz konusu olup, azlık oylarının müstakil olarak tarafa tebliğ edilmesi hali de asli şekil noksanlığını ortadan kaldıracı nitelikte bulunmamaktadır”, Danıştay 10.D., E. 2000/1220, K. 2001/55, T. 15.1.2001, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021).

<sup>62</sup> Danıştay 6. D., E. 2003/4396, K. 2005/947, T. 18.2.2005, www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 30.03.2021). Aynı yönde bkz. Danıştay 6. D., E. 2003/917, K. 2003/4220, T. 9.7.2003, www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 30.03.2021).

Danıştay 8. Dairesi de doçentlik sözlü sınavında başarısız sayılması işlemine karşı açılan davada, “*somut bilimsel kanaat ortaya konulmadan*” davacının başarısız sayılmasını idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesine aykırı bulmuş ve usul yönünden işlemi iptal etmiştir<sup>63</sup>. Danıştay 8. Dairesinin bu kararı gerekçe ilkesi yönünden önemlidir. 8. Daire, bu kararında gerekçe ilkesine aykırı işlemi usul yönünden hukuka aykırı bulurken daha sonraki bir kararında doçentlik sözlü sınavında jüri üyelerinden birisinin gerekçeli rapor hazırlamadığından işlemi şekil yönünden iptal eden ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur. Yukarıda bahsettiğimiz kararının aksine daire, bu kararında uyuşmazlığın bilirkişi raporu alınarak esastan çözülmesi gerektiğine karar vermiştir<sup>64</sup>.

Danıştay 12. Dairesi de 8. Dairenin yukarıda verdiğimiz ilk kararına benzer şekilde Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğünce stajyer sanatçı alımı sınavında, davacının hiçbir gerekçe gösterilmeksizin başarısız sayılması işlemi idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesiyle bağdaşmadığından iptal etmiştir<sup>65</sup>.

<sup>63</sup> “*Olayda, adayın girmiş olduğu sözlü sınavda jüri üyelerince sorulan sorular ile bu sorulara verdiği cevapların ayrıntılı olarak tutanak altına alınmadığı, genel ifadeler yazılmakla yetinildiği, her bir jüri üyesi tarafından aday hakkında kişisel rapor hazırlanarak adayın neden başarısız sayıldığına ilişkin açıklamada bulunulmadığı görülmektedir.*

*Eserleri bilimsel açıdan yeterli görülen ilgili hakkında dayanakları gösterilmek suretiyle somut bilimsel kanaat ortaya konulmadan sözlü sınavda başarısız sayılması, idari işlemlerin gerekçeli olması ilkesiyle de bağdaşmamaktadır.*

*Bu durumda, usulüne uygun olarak yapılmadığı görülen sözlü sınav sonucuna göre davacının başarısız sayılmasına ilişkin işlemde hukuka uyarlık bulunmadığından aksi yöndeki İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir”, Danıştay 8. D., E. 2010/9731, K. 2014/182, T. 23.1.2014, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021). Aynı yönde bkz. Danıştay İDDK., E. 2009/985, K. 2013/1530, T. 24.4.2013, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021).*

<sup>64</sup> Danıştay 8. D., E. 2015/14008 K. 2017/988 T. 21.2.2017, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021).

<sup>65</sup> Danıştay 12. D., E. 2013/9207, K. 2015/3111, T. 14.5.2015, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021); Danıştay 12. D., E. 2014/10754, K. 2015/917, T. 10.3.2015, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021).

Danıştay, kimi zaman gerekçe ilkesine aykırı olarak tesis edilen işlemleri hukuka aykırı bulsa da genel yaklaşımın, işlemi şekil unsuru yönünden iptal etmek yerine işlemin sebebinin yargı aşamasında araştırılması ve uyuşmazlığın esastan çözümlenmesine doğru evrildiğini söylemek mümkündür. Her ne kadar bazı kararlarda gerekçe ilkesinden bahsedilse de yukarıda bahsettiğimiz kararlarda da görüleceği üzere hukuka uygunluk değerlendirmesinin şekil unsuru yönünden değil, işlemin sebep unsuru yönünden yapıldığı görülmektedir<sup>66</sup>. Bu nedenle de idari yargı kararları içerisinde gerekçe ilkesi yönünden değerlendirme yapılan kararların sayısı olarak az olduğu ifade edilebilir. İdari yargı mercilerinin bu yaklaşımında etken olan en önemli unsurun usul ekonomisi olduğu anlaşılmaktadır. Zira işlemin şekil unsuru yönünden iptal edilmesi hâlinde aynı işlem başkaca bir değişiklik yapılmadan sadece gerekçesi gösterilerek tesis edilebilecektir. Her ne kadar bu husus ilk başta makul bir neden gibi görünse de özellikle ilgili mevzuatta gerekçe ilkesinin zorunlu tutulduğu hâllerde, işlem şekil unsuru yönünden hukuka aykırı doğmuş olacaktır. Ayrıca ilgisinin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıyan işlemlerde de dava hakkının kullanılabilmesi bakımından gerekçe ilkesi önem taşımaktadır. Kaldı ki ilgilisi, yeniden işlem tesis edilse bile bu kez gerekçeyi de öğreneceğinden dava açma hakkını kullanıp kullanmama ya da dava hakkını kullanmak isterse ne şekilde kullanacağı konusunda daha sağlıklı bir karar verebilecektir. Öğretide de gerekçesi bilinmeyen bir idari işleme dava açmanın güç olduğu, zira gerekçe bilinmeden hukuka aykırılık iddiasına hangi hususların dayanak olarak gösterileceğinin bilinmeyeceği ifade edilmiştir<sup>67</sup>. Böyle bir durumda, idari işleme dava açmak mümkün ise de ilgilisi bakımından eksik dava hakkı söz konusu

<sup>66</sup> Danıştay 12. D., E. 2017/3520, K. 2018/924, T. 1.3.2018, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021); Danıştay 6. D., E. 2003/917, K. 2003/4220, T. 9.7.2003, www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 30.03.2021); Danıştay İDDK, E. 1995/769 K. 1997/525 T. 17.10.1997, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 31.03.2021); Danıştay 8. D., E. 2015/14008 K. 2017/988 T. 21.2.2017, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 01.04.2021).

<sup>67</sup> AKYILMAZ, Bahtiyar, “İkibinli Yıllarda Türkiye’de İdari Usul: Yoksa Var Mı?”, **148. Yıl Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2016, s. 218.



olacaktır<sup>68</sup>. Zira gereke ilkesinin, dava açma hakkı ve hak arama özgürlüğü kapsamında bir hak olduğu ifade edilebilir<sup>69</sup>.

Bütün bu sebeplerle, konuya sadece usul ekonomisi yönünden yaklaşılması bireyin dava açma hakkının arka plana atılmasına neden olacaktır. O hâlde idareler tarafından Dileke Hakkının Kullanılması Hakkında Kanun'a ve gereke ilkesinin zorunlu kılındığı diğeri ilgili mevzuata uygun işlem tesis edilmeli, idarelerin bu mevzuata uymaması durumunda ise idari işlemin şekil unsuru yönünden hukuka aykırı olduğuna idari yargı mercilerince karar verilmelidir.

### III- DİSİPLİN CEZALARINDA GEREKE İLKESİ

#### A. Disiplin Cezalarının Sebep unsuru ve Gereke İlkesi

Disiplin cezalarının bir idari işlem olduğunu daha önce ifade etmiştik. Bu doğrultuda her idari işlem gibi disiplin cezaları da bir sebebe dayalı olarak tesis edilmelidir. Disiplin cezalarının sebep unsuru ise disiplin suçlarıdır. Disiplin suçları, ilgili mevzuatta açık bir şekilde belirtilmiştir. Ancak disiplin suçları, sadece mevzuatta belirtilenlerle sınırlı değildir. Kıyasa izin veren hükümler çerçevesinde mevzuatta açıkça sayılan disiplin suçları dışında bir fiil veya hâlden dolayı da disiplin cezası verilmesi mümkün olabilmektedir<sup>70</sup>. Tekerrür hükümlerinin uygulandığı durumlarda ise sebep unsuru kapsamına, tekerrüre esas alınan disiplin suçu da girmektedir.

Bu noktada şu hususu ifade etmek gerekir ki; disiplin cezaları bakımından sebep unsurunu sadece somut fiil oluşturmamakta, somut fiil ile bu fiilin hukuki nitelendirmesi birlikte sebep unsurunu teşkil etmektedir<sup>71</sup>. Zira disiplin cezalarında birden çok disiplin suçu mevcut

<sup>68</sup> AKYILMAZ, 2016, s. 218.

<sup>69</sup> AKILLIOĞLU, Tekin "Yönetimde Açıklık-Gizlilik Bilgi Alma Hakkı", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C. 46, S. 3, 1991, s. 10.

<sup>70</sup> 2547 sayılı Kanun'un 53/D-5 hükmü ile 657 sayılı Kanun'un 125/4 hükmü bu hususa örnek olarak verilebilir.

<sup>71</sup> Nitekim ÖZTÜRK, sebep unsurunu öğretilerdeki genel yaklaşımın aksine ele almış ve sebep unsurunun maddi vakıanın hukuki akıl yürütmeye hukuki vakıaya dönüştürülerek ortaya çıkarılan işlenmiş unsur olduğunu ifade etmiştir, ÖZTÜRK, K. Burak, "İdari İşlemin Sebep unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi", **Prof. Dr.**

olduğundan somut fiil kadar somut fiilin hukuki nitelendirmesi de önem taşır.

Disiplin cezaları, usul anlamında sıkı kurallara tabidir. Bu kuralların bir kısmı mevzuat ile bir kısmı ise Danıştay içtihadı ile ortaya çıkmıştır<sup>72</sup>. Bütün bu usul kurallarının asıl amacı soruşturulanın korunmasıdır. Çünkü disiplin cezaları da temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşımaktadır. Daha önce de belirttiğimiz üzere disiplin cezaları, idari ceza türlerinden birisidir.

Disiplin cezaları tesis edilmeden önce disiplin soruşturması yürütülmeli<sup>73</sup> ve sebep unsurunu oluşturan fiillerin sübut bulunduğunun ortaya konması gerekmektedir<sup>74</sup>. Bütün bunların yanında disiplin cezası tesis edilmeden savunma alınmalıdır. Savunma istem yazısında; isnat edilen somut fiil, fiilin hukuki nitelendirmesi, karşılığında öngörülen disiplin cezası, elde edilen deliller gibi hususların soruşturulana bildirilmesi gerekmektedir<sup>75</sup>. Fiilin sübut bulunduğunun ispat edilememesi hâlinde disiplin cezası sebep unsuru yönünden, soruşturma yapılmaması

---

**Metin Günday Armağani**, C. II, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, s. 1039.

<sup>72</sup> Soruşturma usul ve kurallarına ilişkin önemli bir kaynak da Devlet Memurları Disiplin Yönetmeliği'dir. Bu yönetmelik ile Danıştay'ın içtihadının aksine usul kuralları belirlendiği gibi içtihat ile belirlenen usul kuralları da yer almıştır. Bu yönetmeliğin değerlendirmesi için bkz. ÇINARLI, Serkan, AZAK, Kerim, “*Devlet Memurları Disiplin Yönetmeliğine İlişkin Bir İnceleme*”, **Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 2, S. 1, 2021, s. 15-31.

<sup>73</sup> Danıştay 8. D., E. 2019/5867, K. 2020/636, T. 10.2.2020, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021); Danıştay 5. D., E. 2016/15146, K. 2018/12590, T. 26.3.2018, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021); Danıştay 12. D., E. 2014/4410, K. 2018/410, T. 5.2.2018, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021).

<sup>74</sup> Danıştay 8. D., E. 2014/3483, K. 2017/797, T. 14.2.2017, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021); Danıştay 12. D., E. 2012/1345, K. 2015/5905, T. 12.11.2015, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021); Danıştay 5. D., E. 2016/18377 K. 2019/4128 T. 12.6.2019, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021).

<sup>75</sup> Danıştay İDDK, E. 2007/1846, K. 2011/6, T. 17.2.2011, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021); Danıştay 8. D., E. 2016/12526, K. 2020/3881, T. 29.9.2020, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021).

ve savunmanın usulüne uygun alınmaması hâlinde ise disiplin cezası şekil unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır.

Disiplin cezalarının sebep unsurunu böylece izah ettikten sonra, disiplin cezalarında gereke ilkesinin kapsamına nelerin girdiğinin tespiti önemlidir. Zira bir bütün olarak bakıldığında, disiplin cezalarına ilişkin bütün hususların gereke ilkesi kapsamında işlem metninde gösterilmesi çoğu kez mümkün olmamaktadır. Her ne kadar disiplin cezasının sebep unsuru bir fiil ve bu fiilin hukuki nitelendirmesi olsa da fiilin sübut bulduğunun ispatı çeşitli delillerle yapıldığından soruşturma dosyası oldukça hacimli hâle gelebilmektedir.

Gereke ilkesini açıklanırken de belirtildiği üzere, gereke ile sebep unsuru arasında bir uyuma olması gerekmektedir. Fakat gerekcede sebep unsuruna olduğu gibi ve ayrıntılı olarak yer verilmesi zorunlu değildir<sup>76</sup>. Bu husus disiplin cezaları bakımından da geçerlidir. Bu nedenle disiplin cezalarında gereke ilkesine uygun olarak gösterilmesi gereken en önemli husus, disiplin suçu oluşturan fiildir. Fiilin somut olarak ortaya konması, bir başka ifade ile ne zaman, nerede ve nasıl gerçekleştiğinin kısaca belirtilmiş olması gerekir. Fiilin somut olarak belirtilmesinin yanı sıra fiilin hukuki nitelendirmesinin de işlem metninde yer alması önemlidir<sup>77</sup>. Hukuki nitelendirme yapılırken sadece mevzuatın maddesi belirtilmemeli, fiilin karşılığı olan disiplin suçunun bendi ve hatta bunun da ötesinde aynı bentte birden fazla disiplin suçu düzenlenmiş<sup>78</sup> ise hangi disiplin suçunu oluşturduğu da belirtilmelidir.

<sup>76</sup> AKILLIOĞLU, 1982, s. 7.

<sup>77</sup> “Disiplin cezalarına ilişkin olarak tesis edilen işlemlerde öncelikle işlemin muhatabının, uygulanan disiplin cezasının ne olduğunun ve oran belirtilmesi gereken durumlarda hangi oranda uygulama yapıldığının, işleme dayanak alınan mevzuat hükmünün ve disiplin cezasına gereke yapılan fiilin açık biçimde belirtilmesi ve yetkili disiplin amirince usulüne uygun biçimde evrakın imzalanması hususları, bu kapsamda değerlendirilmesi gereken zorunluluklardır”, Danıştay 12. D., E. 2012/2159, K. 2016/152, T. 21.1.2016, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 31.03.2021).

<sup>78</sup> Örnek vermek gerekirse 2547 sayılı Kanun’un 53/4-h hükmüne göre “Görevin yerine getirilmesinde dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrımı yapmak, görevin gereklerine aykırı davranmak suretiyle kişilerin yarar veya zararını hedef tutan davranışlarda bulunmak” kademe ilerlemesinin

Fiil ve hukuki nitelendirmesinin yanında gerekçe kapsamında yer alması gereken bir diğer husus ise tekerrür hükümlerinin uygulandığı hâllerde tekerrüre esas alınan disiplin suçudur. Tekerrüre esas alınan disiplin suçu, buna karşılık olarak tesis edilen disiplin cezası işlem sayısı ve tarihi belirtilerek yer almalıdır. Takdir yetkisi kapsamında bir alt disiplin cezası verilmiş ise bu husus da gerekçe kapsamında olacaktır. Ancak Danıştay, alt ceza uygulanıp uygulanmayacağıının işlemden tartışılmamasının işlemleri sakatlamayacağı yönünde içtihat etmektedir. Zira Danıştay'a göre bu durumda idare, takdir yetkisini bir alt ceza uygulamama yönünde kullanıldığını kabulü gerekmektedir<sup>79</sup>.

Bütün bunların yanında disiplin kurullarının yetkili olduğu durumlarda, kararda karşı oyların gerekçelerinin de yer alması gerekir. Danıştay, kararda karşı oy gerekçelerine yer verilmeyen disiplin cezasını, karşı oy gerekçelerinin savunma hakkını da ilgilendirmesi nedeniyle şekil yönünden iptal etmiştir<sup>80</sup>.

Yukarıda belirtilenlerin dışında fiilin sübut bulunduğunun ispatında kullanılan deliller, bir derece hafif ceza uygulanmasında esas alınan sicil dosyası gibi bilgilerin ve belgelerin disiplin cezaları bakımından gerekçe kapsamında kalmadığını ifade edebiliriz. Gereke kapsamında yer almayan bilgilerin ve belgelerin zaten soruşturma raporunda yer alması gerekmektedir ve soruşturulan soruşturma sürecinde bunlara

---

durdurulmasını gerektirmektedir. Görüleceği üzere bentte düzenlenen “Görevin yerine getirilmesinde dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrımı yapmak” ve “görevin gereklerine aykırı davranmak suretiyle kişilerin yarar veya zararını hedef tutan davranışlarda bulunmak” iki farklı fiildir.

<sup>79</sup> “Alt ceza uygulanmasının işlemden tartışılıp tartışılmamasının işlemleri sakatlamayacağı, işlemden bu konuya değinilmemiş olmasının takdir yetkisinin alt ceza uygulamama yönünde kullanıldığını göstereceği, Danıştay Onikinci Dairesinin yerleşik kararları ile kabul edilmiştir.

Bu nedenle; işin esasına girilerek bir karar verilmesi gerekirken, davacının olumlu çalışmaları, ödül veya başarı durumunun değerlendirilmeden ve üst sınırdan ceza verilmesinin gerekçesi belirtilmeden verilen cezada hukuka uyarlık olmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen idare mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir”, Danıştay 12. D., E. 2014/1033, K. 2016/3978, T. 16.6.2016, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 31.03.2021).

<sup>80</sup> Danıştay İDDK, E. 2006/69, K. 2009/1089, T. 16.4.2009, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021).

erişebilmelidir. İdari yargı mercileri de İYUK madde 20 kapsamında disiplin cezasının temelini oluşturan soruşturma raporunu idareden isteyerek inceleme yapabilecektir.

Son olarak belirtmek gerekir ki bazı disiplin rejimleri yönünden gerekçe ilkesi zorunlu tutulmuştur. Örnek vermek gerekirse 7068 sayılı Genel Kolluk Disiplin Hükümleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararnamenin Kabul Edilmesine Dair Kanun'un 6. maddesine göre disiplin cezalarında takdir hakkının kullanımı, 27. maddesine göre disiplin kurulu kararlarının gerekçeli olması zorunlu tutulmuştur. 6413 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Disiplin Kanunu'nda da benzer hükümlere yer verilmiştir. Kanun'un 6. ve 38. maddelerine göre takdir hakkı kullanımı ve disiplin kurulu kararları gerekçeli olmalıdır. Bir başka düzenleme ise Yükseköğretim Kurumları Öğrenci Disiplin Yönetmeliği'nde yer almıştır. Yönetmeliğin 21. maddesine göre, disiplin cezası vermeye yetkili makamlar gerekçesini göstermek şartıyla soruşturma raporunda önerilen disiplin cezasından başka bir ceza verebilecektir. Yine yakın zamanda yürürlüğe giren Devlet Memurları Disiplin Yönetmeliği'nin<sup>81</sup> 23. maddesine göre disiplin kurullarının kararları, 27. maddesine göre ise disiplin kurullarının ceza teklifini reddi üzerine disiplin amirince tesis edilecek işlemler gerekçeli olmalıdır.

### **B. Disiplin Cezalarında Gerekçenin İşlevi**

Disiplin cezaları bakımından gerekçe ilkesine uyulmaması, işlemi şekil unsuru yönünden sakatlayacaktır. Danıştay'ın idari yaptırımlar yönünden gerekçe ilkesine uyulmamasını asli şekil eksikliği kabul ettiği göz önüne alındığında, idari yaptırım olan disiplin cezaları bakımından da aynı sonuç kabul edilecektir.

Disiplin cezalarında gerekçe ilkesini belirtilmesi çeşitli yönlerden önem taşır. Gerekçe ilkesinin bütün idari işlemler bakımından karşımıza çıkan en önemli işlevlerinden birisi dava hakkının kullanılmasıdır. Soruşturmanın, disiplin cezasına dayanak olan disiplin suçunu ve hukuki nitelendirmesini öğrenmesi, dava açıp açmama konusunda karar vermesini kolaylaştıracağı gibi dava açması durumunda da iddialarına dayanak oluşturmalarını kolaylaştıracaktır.

---

<sup>81</sup> RG, S. 31470, T. 30.4.2021.

Soruşturma sürecinde; soruşturulan, isnat edilen fiille ilgili bilgi sahibi olsa da disiplin cezası vermeye yetkili makamların, soruşturma raporu ve soruşturmacının önerisi ile bağlı olmadığı düşünüldüğünde disiplin cezasının sebebini oluşturan fiilin ve hukuki nitelendirmesinin karar sürecinde değişmesi mümkündür. Bu nedenle disiplin cezası tesis edilirken gerekçe ilkesine uyulması, ilgilisi yönünden önem taşır. Çünkü aksi bir durumda, ilgilinin disiplin cezasının dayanağını öğrenememe ihtimali ortaya çıkacaktır.

İlgilisinin, disiplin cezasının sebep unsurunu oluşturan fiilin hukuki nitelendirmesini kendisinin yapmasını beklemek mümkün değildir. Zira ilgili mevzuatlarda çok sayıda disiplin suçu öngörülmüş, bu disiplin suçları ile benzer nitelik ve ağırlıktaki fiillere de aynı cezanın verilmesi mümkün kılınmıştır. Bunun yanında disiplin suçlarının hukuki tanımlarının belirsizlikler içermesi ve bazı fiillerin birden fazla disiplin suçunu oluşturmasının mümkün olduğu düşünüldüğünde, yetkili makamın hangi disiplin suçundan ötürü ceza verdiğini belirlemenin oldukça zor olduğu görülecektir. Bütün bu sebeplerle disiplin cezasının hukuka uygunluğunun tespitinde önemli olan fiilin hukuki nitelendirmesinin, gerekçe ilkesi kapsamında işlem metninde gösterilmesi de dava hakkının kullanılması bakımından son derece gereklidir.

Disiplin cezasının hukuka uygunluğunun denetimi yönünden de gerekçe ilkesine uygun işlem tesis edilmesi oldukça önemlidir. Danıştay bir kararında bu hususa vurgu yapmış ve fiilin sübut bulup bulmadığının, sübut bulmuş ise ceza verilmesini gerektirir fiiller ve hâller kapsamında olup olmadığının incelenmesinin, isnat edilen fiil ile hukuki dayanağının açıkça belirtilmesine bağlı olduğunu ifade etmiştir. Danıştay bu kararında; isnat edilen fiilin hukuki dayanağının açık bir biçimde, yani mevzuatın hangi alt bendi kapsamına girdiğinin belirtilmemesinin, disiplin cezasının hukuki denetimini varsayımsal bir hâle getireceğinden hukuk devleti ile bağdaşmayacağına karar vermiştir<sup>82</sup>.

<sup>82</sup> “Bakılan davada, İl Disiplin Kurulu'nca teklif edilen cezanın reddine karar verildiği, bunun üzerine dava konusu işlem ile davacı hakkında 1/30 oranında aylıktan kesme cezasının verildiği, ancak dava konusu işlemde yukarıda yer alan

Savunma hakkının usulüne uygun kullanılarak kullanılmadığının tespiti bakımından da gereke ilkesi önemlidir. Danıştay'a göre, savunma istem yazısında belirtilen fiil ile işlem metninde disiplin cezasına gereke olarak gösterilen fiilin farklı olması hâlinde işlem hukuka aykırı olacaktır<sup>83</sup>. Savunma hakkının usulüne uygun kullanılması için savunma istem yazısında isnat edilen fiilin belirtilmesi önemli olduğu kadar doğru belirtilmesi de önemlidir. Disiplin cezasına sebep olarak gösterilen fiilin değişmesi hâlinde, savunma hakkı kullanılmamış olacaktır.

İşlem metninde hem fiilin hem de fiilin hukuki nitelendirmesinin belirtilmesi sayesinde, yargı denetimi sırasında hukuki nitelendirmenin yanlış yapıp yapılmadığı tespit edilebilecektir. Zira fiilin hukuki nitelendirmesinin yanlış olması da disiplin cezasının hukuka aykırı

---

*eylemlerin, aylıktan kesme cezasını gerektiren ve 657 sayılı Kanun'un 125. maddesinin birinci fıkrasının (C) bendinin alt bentlerinde sayılan fiil ve hallerden hangisine uyduğunun idarece belirtilmediği, sübut bulan eyleme karşılık gelen aylıktan kesme cezasını gerektiren fiil ve halin 125. maddesinin birinci fıkrasının (C) bendinin alt bentlerinde yer alan hangi tanıma uyduğunun açıkça ortaya konulmadığı, hangi fiil veya hale ilişkin tanım kapsamında olduğunun ifade edilmediği görülmekte olup, sübut bulan eylemin karşılığı disiplin cezasını gerektirir fiil ve halin mevzuatta tek tek sayılan tanımlardan hangisi olduğu açıkça ortaya konulmadan disiplin cezası verilmesi durumunda, gerçekleştirilen eylemin hangi tanım çerçevesinde değerlendirileceği belirtilmemiş olduğundan, böyle bir durumun işlemin hukukilik denetimini varsayımsal hale getireceği ve bunun da hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı açıktır”, Danıştay 12. D., E. 2011/5375, K. 2015/6073, T. 19.11.2015, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021). Benzer yönde bkz. Danıştay 12. D., E. 2012/10561, K. 2016/1296, T. 9.3.2016, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021).*

<sup>83</sup> “*Bu durumda, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ile yapılan değerlendirme ve açıklamalar ışığında, savunma istem yazılarının içeriğinin Anayasa ve Kanunlar ile koruma altına alınan savunma hakkının kullanılmasını mümkün kılacak nitelikte olmadığı, savunma istem yazılarında yer alan disiplin soruşturmasına konu fiillerin hukuki nitelendirmeleri ile soruşturma sonucunda davacıya verilen cezanın farklı olduğu ve nihayetinde davacının daha ağır bir cezayla cezalandırıldığı anlaşıldığından, uyuşmazlıkta, anayasal güvence altında bulunan savunma hakkının usulüne uygun şekilde kullanıldığından söz etmeye olanak bulunmamaktadır”, Danıştay İDDK., E. 2018/1744, K. 2020/828, T. 2.6.2020, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021).*

olmasına neden olacaktır<sup>84</sup>. Ayrıca bazı fiillerin, birden fazla disiplin suçu teşkil edebilmesi de mümkün olduğundan, hukuki nitelendirmenin gösterilmiş olması yargı denetiminin yapılabilmesini de sağlayacaktır. Her ne kadar bazı fiillerin birden fazla disiplin suçu oluşturması mümkün ise de fiilin hangi disiplin suçu kapsamında değerlendirildiği önemlidir. Disiplin cezasına karşı dava açıldığında yargı mercileri bu değerlendirmenin hukuka uygunluğunu dayanan disiplin suçuna göre değerlendirecektir.

Daha önce de ifade ettiğimiz üzere disiplin cezası soruşturma yapılmak suretiyle tesis edilmesi gerektiğinden, gerekçe ilkesi ile sebep olarak gösterilen fiil bakımından soruşturma yapılıp yapılmadığının tespiti sağlanacaktır<sup>85</sup>. Zira yetkili makamca verilen “soruşturma emrinde”, soruşturma konusu fiil açıkça belirtilerek soruşturmaya başlanacaktır. Eğer disiplin cezasına dayanak teşkil eden fiil, soruşturma emrinde belirtilen fiilden başka bir fiil ise bu fiil bakımından soruşturma yürütülmemiş olacaktır.

Disiplin cezasının gerekçeli olması sayesinde, cezanın yetkili makam tarafından verilip verilmediğinin denetimi de yapılabilecektir. İdarenin bir alt cezayı uygulama konusunda takdir yetkisi olmakla birlikte böyle bir durumda alt cezayı da asıl yetkili makam tesis edecektir. Bu bakımdan alt cezanın uygulandığı da gerekçe ilkesi kapsamında işlem metninde gösterilmelidir.

Gerekçe ilkesinin disiplin cezaları yönünden bir diğer işlevi ise, lehe hükmün uygulanıp uygulanmadığının belirlenmesini sağlamasıdır. Lehe olan hüküm uygulanması ilkesi, disiplin cezaları bakımından da kabul edilen bir ilkedir<sup>86</sup>. Bu kapsamda idare tarafından lehe hüküm değerlendirmesinin yapılıp yapılmadığı da gerekçe ilkesi ile ortaya çıkmış olacaktır.

<sup>84</sup> Danıştay 5. D., E. 2016/17455, K. 2020/609, T. 10.2.2020, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021).

<sup>85</sup> Danıştay 12. D., E. 2010/9206, K. 2015/3221, T. 20.5.2015, www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 02.04.2021).

<sup>86</sup> Danıştay İDDK, E. 2019/452, K. 2020/1424, T. 09.07.2020; Danıştay İDDK, E. 2019/2706, K. 2020/765, T. 16.03.2020.



## SONUÇ

Gerekçe ilkesi, idari usul ilkeleri arasında önemli bir yere sahiptir. İşlevi yönüyle idari işlemin muhataplarına önemli korumalar sağlayan gerekçe ilkesi, bütün idari işlemler bakımından uygulanması gereken bir ilke olarak kabul edilmese de idari yaptırımlar ve özellikle disiplin cezaları yönünden kabul edilmektedir. Bu doğrultuda disiplin cezaları tesis edilirken işlemin sebep unsuruna ilişkin hususlara işlem metninde yer verilmelidir. Aksi hâlde disiplin cezası, asli şekil eksikliği ile sakatlanacak ve iptal edilecektir.

Disiplin cezalarının gerekçeli olmasına çoğunlukla idareler tarafından uyulsa da uygulamada genel kanı, fiilin ve fiilin hukuki nitelendirmesinin belirtilmesinin yeterli olduğu yönündedir. Ancak gerekçe ilkesi kapsamını her zaman sadece bu hususlar ile sınırlandırmak yanlış olacaktır. Bu hususların yanında tekerrür nedeniyle ağır ceza verilmesi veya bir alt cezanın takdir edilmesi gibi durumlarda da bu hususlar gerekçe ilkesi kapsamında yer alacaktır.

Danıştay kararları da dikkate alındığında; gerekçe ilkesi, disiplin cezasının ilgisine önemli korumalar sağlamaktadır. Bilhassa dava hakkının tam olarak kullanılması, disiplin cezalarında gerekçe ilkesine uyulmasına bağlıdır. Bununla birlikte iptal davalarının, idarenin hukuka uygun davranmasını ve nihayetinde hukuk devleti ilkesini sağlamaya yönelik olduğu düşünüldüğünde, gerekçe ilkesinin önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Zira gerekçe ilkesi sayesinde disiplin cezalarının yargısal denetimi de varsayım olarak kalmayacak ve disiplin cezasının hukuka uygunluğu birçok yönden denetlenebilecektir.

## KAYNAKÇA

AKGÜNER, Tayfun, BERK, Kahraman, İdare Hukuku, Der Yayınları, 8. Basım, İstanbul, 2017.

AKILLIOĞLU, Tekin “Yönetimde Açıklık-Gizlilik Bilgi Alma Hakkı”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, C. 46, S. 3, 1991.

AKILLIOĞLU, Tekin, “Yönetimsel İşlemlerde Gerekçe İlkesi”, Amme İdaresi Dergisi, C. 15, S. 2, 1982.

Prof. Dr. Serkan ÇINARLI  
Kerim AZAK

AKILLIOĞLU, Tekin, Yönetim Önünde Savunma Hakları, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1983.

AKYILMAZ, Bahtiyar, “İkibinli Yıllarda Türkiye’de İdari Usul: Yoksa Var Mı?”, 148. Yıl Danıştay ve İdarî Yargı Günü Sempozyumu, Danıştay Yayınları, Ankara, 2016.

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

AKYILMAZ, Bahtiyar, SEZGİNER, Murat, KAYA, Cemil, Türk İdare Hukuku, Savaş Kitap, Yenilenmiş 10. Baskı, Ankara, 2019.

ARAT, Nilay, YALÇIN, Burçak Bal, “İdare Hukuku – Ceza Hukuku Sarkacında Disiplin Hukukunda Kanunilik İlkesini Bir Hak İhlali Kararı Üzerinden Yeniden Düşünmek”, Prof. Dr. Metin Günday Armağanı, C.1, 1.Baskı, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020.

ATAY, Ender Ethem, “Müfettişlerin Hazırladıkları Disiplin Soruşturma Raporlarından Dolayı Sorumlu Tutulabilirliği Sorunu”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S. 7, 2016.

AZAK, Kerim, Akademik Personelin Disiplin Rejimi, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2021.

BALTA, Tahsin Bekir, İdare Hukukuna Giriş 1, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 1968/1970.

BEREKET, Zuhale, Hukukun Genel İlkeleri ve Danıştay, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yaptırımlar Hukuku, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.

ÇINARLI, Serkan, AZAK, Kerim, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Disiplin Cezalarının İptali Davalarında Tanık Delili Sorunu”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 1, 2021.

ÇINARLI, Serkan, AZAK, Kerim, “Devlet Memurları Disiplin Yönetmeliğine İlişkin Bir İnceleme”, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 2, S. 1, 2021.

DURAN, Lutfi, “İdari Usulün İlkeleri ve Kapsadığı Konular”, Amme İdaresi Dergisi, C. 31, S. 2, 1998.

DURAN, Lûtfi, İdare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, 1. Baskı, İstanbul, 1982.

ERDİNÇ, Burcu, “İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, Ankara Barosu Dergisi, Y. 2012, S. 2, 2012.

ERDOĞDU, Ahmet, “Yeni Disiplin Cezaları”, Danıştay Dergisi, Yıl 2, S. 6-7, 1972.

ERKUT, Celal, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990.

GİRİTLİ, İsmet, BİLGİN, Pertev, AKGÜNER, Tayfun, Der Yayınları, İdare Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Bası, İstanbul, 2008.

GİRİTLİ, İsmet, Kamu Yönetimi Teşkilatı ve Personeli, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Altıncı Bası, İstanbul, 1979.

GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, “İdari Ceza Hukuku ve Anlamı”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C. 18, S. 02, 1963.

GÖZLER, Kemal, İdare Hukuku, C. I, Ekin Yayınevi, Güncellenmiş Üçüncü Baskı, Bursa, 2019.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, TAN, Turgut, İdare Hukuku, Cilt I, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 13.Baskı, Ankara, 2019.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, 34. Bası, Ankara, 2016.

GÜNDAY, Metin, İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, 2015.

KARABULUT, Mustafa, İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

ODYAKMAZ, Zehra, “Hazırlanmakta Olan İdari Usul Kanunu Açısından Demokratikleşme Sürecinde Şeffaflaşma ve Bireye Tanınan Haklar”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1, S. 2, 1997.

Prof. Dr. Serkan ÇINARLI  
Kerim AZAK

OĞURLU, Yücel, İdarî Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma, Seçkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Ankara, 2001.

ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt I, İsmail Akgün Matbaası, 3.Baskı, İstanbul, 1966.

ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt II, İsmail Akgün Matbaası, 3. Baskı, İstanbul, 1966.

ÖZAY, İl Han, Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, 2.Baskından 3.Tıpkı Baskı, İstanbul, 2017.

ÖZAY, İl Han, İdari Yaptırımlar: Kurumsal Bir Deneme, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1985.

ÖZKAN, Gürsel, “İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi Gereken Genel İdari Usul İlkeleri”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998.

ÖZTÜRK, K. Burak, “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, Prof. Dr. Metin Günday Armağanı, C. II, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, s. 1033-1050.

PINAR, İbrahim, ÇALIŞKAN, Öner, Açıklamalı-İçtihatlı Disiplin Suç ve Cezaları & Disiplin Soruşturması, Seçkin Yayınları, Güncellenmiş 2.Baskı, Ankara, 2020.

SANCAKDAR, Oğuz, “Disiplin Yaptırımlarının Hukukî Niteliği Konusundaki Başlıca Görüşler”, Fasikül Hukuk Dergisi, C. 5, S. 39, 2013.

SANCAKDAR, Oğuz, “İdari Cezaların Yaptırımlar Teorisindeki Yeri ve Türk Hukuku’ndaki Anayasal Temelleri”, İstanbul Kültür Üniversitesi Uluslararası İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2009.

SEÇKİN, Sinan, ÜSTÜN, Gül, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gereke İlkesi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 21, S. 2, 2015.

SEZGİNER, Murat, “Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998.

SÜZEK, Sarper, “*İş Hukukunda Disiplin Cezaları*”, Çalışma ve Toplum, Y. 2011/1, S. 28, 2011.

TAN, Turgut, “*İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki Güvenceler*”, Prof. Dr. A. Şeref GÖZÜBÜYÜK’ e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

ULUSOY, Ali D., “*İdari Ceza Hukuku’nun İşlevi ve Hukuk Düzeni İçindeki Yeri*”, İstanbul Kültür Üniversitesi Uluslararası İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2009.

ULUSOY, Ali D., İdari Yaptırımlar, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2013.

ULUSOY, Ali D., Yetkin Yayınları, Yeni Türk İdare Hukuku, 3. Baskı, Ankara, 2020.

US DOĞAN, Eser, YÜCEL DERİCİLER, Özge, “*Kamu Görevlisi Disiplin Hukukunda Masumiyet Karinesi ve Şüpheden Sanık Yararlanır (In Dubio Pro Reo) İlkelerinin Uygulanması*”, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Arş. Gör. Ceren DAMAR ŞENEL Armağanı), C. 5, S. 1, 2020.

YILDIRIM, Turan, YASİN, Melikşah, KAMAN, Nur, ÖZDEMİR, H. Eyüp, ÜSTÜN, Gül, ÇAKIR, Hüseyin Melih, OKAY TEKİNSOY, Özge, İdare Hukuku, XII Levha Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İstanbul, 2020.

ZANOBINI, Guido, İdari Müeyyideler, (Çev. H. Yılmaz Günal), Sevinç Matbaası, Ankara, 1964.



# DEVLET MEMURLARI KANUNU'NDA DİSİPLİN CEZALARINA KARŞI İTİRAZ YOLU:

## İhtiyari İdari Başvuru ve Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerinden Bir Değerlendirme

### OBJECTION TO DISCIPLINARY PUNISHMENTS IN THE CIVIL SERVANTS ACT:

#### An Evaluation Through the Discretionary Administrative Application and the Right of Access to The Court

Doç. Dr. Mutlu KAĞITCIOĞLU\*

#### ÖZ

Devlet Memurları Kanunu'nun 135. maddesinde düzenlenen disiplin cezalarına karşı itiraz yolu, ilgilinin isteğine bağlı, ihtiyari ve özel bir idari başvuru yoludur. Söz konusu düzenlemede öngörülen; 7 günlük itiraz süresi, idari makamın 30 gün içinde kararlarını vermek zorunda olması, süresi içinde itiraz edilmeyen cezaların kesinleşeceği biçimindeki ifadeler, uygulamada adil yargılanma hakkını etkileyen birtakım sorunlar doğurmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki zımnî ret kurumunun uygulanıp uygulanmayacağı ve disiplin cezasının ne zaman kesinleşeceği hususlarındaki belirsizlikler ve yoruma açık kanun hükümleri, yargı yerlerinin farklı yönde kararlarının oluşmasına neden olmuştur. Çalışmada incelenen Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararında belirtildiği üzere, itiraz yolu açık disiplin cezaları, verildiği anda kesindir ve hukuksal sonuç doğurmaktadır. İdarenin itiraz

---

Makalenin Geliş Tarihi : 22.03.2021

Makalenin Kabul Tarihi : 13.08.2021

\* Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İdare Hukuku Ana Bilim Dalı  
Öğretim Üyesi

e-posta: mutlukagitcioglu@gmail.com, ORCID: 0000-0001-8032-0976

hakkında karar verinceye kadar disiplin cezasının kesinleşmeyeceği görüşü, usul kurallarının dar yorumlanması sebebiyle, mahkemeye erişim hakkını olumsuz etkilemektedir. Hukuk güvenliği ilkesinin ve adil yargılanma hakkının kesişimindeki bu alanda, idari usule yönelik genel mevzuatın oluşturulması ve Devlet Memurları Kanunu'nun 135. maddesinin, hukuki belirlilik ilkesi esas alınarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İhtiyari İdari Başvuru, Disiplin Cezalarına İtiraz, Zımni Ret, İdari Usul, Adil Yargılanma Hakkı.

### ABSTRACT

The means of objection to disciplinary punishments regulated in article 135 of the Civil Servants Act is a discretionary and special administrative application method, depending on the request of the person concerned. The 7-day objection period stipulated in the regulation, the administrative authority's obligation to make its decisions within 30 days, the statements that the punishments not objected to within the period becoming definite, include problems affecting the right to a fair trial in practice. The uncertainties about whether the institution of tacit refusal in the Procedure of Administrative Justice Act will be applied and when the disciplinary punishment becoming definite, and the legal provisions open to interpretation have caused different decisions of the jurisdictions. As stated in the individual application decision of the Constitutional Court examined in the study, disciplinary punishments open to objections are decisions that have definite and legal consequences at the time they are given. The view that the disciplinary punishment will not be definite until the administration decides on the objection adversely affects the right of access to the court due to the narrow interpretation of the procedural rules. In this area, which is at the intersection of the principle of legal security and the right to a fair trial, the general legislation for the administrative procedure should be established and article 135 of the Civil Servants Act should be rearranged based on the legal certainty principle.

**Keywords:** Discretionary Administrative Application, Objection to Disciplinary Punishments, Tacit Refusal, Administrative Procedure, Right to a Fair Trial.



## GİRİŞ

İhtiyari idari başvurularla ilgili olarak idari yargılama hukukunda ortaya çıkan hukuki sorunları, yargı kararları üzerinden tespit etmek mümkündür. İhtiyari idari başvuru yolu olarak değerlendirdiğimiz, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda (“DMK”) öngörülen disiplin cezalarına itirazın irdelendiği idari yargı kararları, söz konusu sorunları yansıtmakta dikkat çekmektedir. Disiplin cezalarına itirazda karşılaşılan hukuki sorunların adil yargılanma hakkı boyutunu ise bireysel başvuru kararlarında görmek mümkündür. Bu minvalde, disiplin cezaları için DMK'da düzenlenen itiraz yolu çalışmamızın temel konusunu oluşturmaktadır. Söz konusu itiraz yolu, ihtiyari idari başvuru ve mahkemeye erişim hakkı ilişkisi üzerinden yargı kararları çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu doğrultuda, çalışmamızda ele alınan hukuki sorunların başında, disiplin cezasına yapılan itirazın zımnen reddine dair işlemin, kesinlik niteliğini taşıyıp taşımadığı ve dava konusu edilip edilemeyeceği gelmektedir. Bağlantılı diğer hukuki sorun ise disiplin cezasına yapılan itirazın zımnen reddedilmesine ilişkin işlemin dava konusu edilemeyeceği yönündeki mahkeme görüşünün, mahkemeye erişim hakkını dolayısıyla adil yargılanma hakkını ihlal edip etmeyeceği üzerinde yoğunlaşmaktadır.

### I. İHTİYARİ İDARİ BAŞVURU

Anayasa'nın 40. ve 74. maddelerinde güvence altına alınan başvuru hakkı, kamu otoritelerine yönelik şikayetleri, itirazları, dilekleri, iddiaları veya farklı bir isim altındaki talepleri kapsamaktadır. Organik ve fonksiyonel açıdan “*idari*” sıfatını taşıyan idari başvurular anayasal dayanağa sahiptirler.<sup>1</sup> Doktrinde idari başvurulara ilişkin çeşitli tanımlar getirilmiştir. Bu konudaki ilk eserlerden birini kaleme alan Duran, idari başvuruları genel olarak, “*(F)ertlerin, menfaatleri bulunan hususlarda, merkezîyet veya ademi merkezîyet idareleri nezdinde olacak, amme hukukuna müteallik, bilcümle talep, iddia ve dilekleri*” olarak

<sup>1</sup> Kamusal makamlara yöneltilen başvurular, maddi açıdan idari ve yargısal başvurular olarak; organik açıdan ise idari, siyasal ve yargısal başvurular olarak doktrinde tasnif edilmektedir. Bkz. ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 3, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 1813; DURAN, Lütfi, “İdari Müracaatlar ve Bunların Karşısında İdarenin Sükûtu”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. 12, S. 1, 1946, s. 133 vd.

tanımlamıştır.<sup>2</sup> İdari başvurular, idari fonksiyon çerçevesinde idare hukukunu ilgilendiren konulardaki başvurulardır. Bu başvurular, organik anlamda idare dışında kalan özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri tarafından yapılabileceği gibi, idari makamlar ile kamu personeli tarafından da yapılabilir. İdari uyuşmazlıkların idari başvuru aşamasında çözümlenmesinde, idari başvurular değerli hukuki enstrümanlardır. Yargısal başvurulardan farklı olarak idari başvuruda, kendisine başvuru makamının hem hukukilik hem de yerindelik denetimi yapabilmesi, idari başvurunun etkili bir uyuşmazlık çözme yöntemi olma özelliğini ön plana çıkarmaktadır. Bununla birlikte, uygulama pratiği göz önüne alındığında idari başvuruların, idari yargı yoluna başvurma sürecini geciktirme gibi bir dezavantaja dönüştüğü de belirtilmelidir.

Pozitif hukuk açısından baktığımızda Türk idare hukukunda, idari başvuruların dağınık bir düzenleme alanına sahip olduğunu söylemek mümkündür. İdari başvurular açısından genel kanun olarak ele alınabilecek olan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ("İYUK"), idari başvuruların bir uyuşmazlık çözüm aracı olarak ele alındığı görülmektedir. Kanun koyucu, İYUK yanında diğer kanunlarda da idarenin eylemleri ve işlemleri karşısında dava yoluna gitmeden önce ilgilileri, isteğe bağlı olarak veya zorunlu olarak idari başvuru yoluna gitmelerini öngörmüştür. Kanun'daki bu yaklaşım doğrultusunda idari başvuruların, genel olarak "isteğe bağlı/ihtiyari idari başvuru" ve "zorunlu idari başvuru" olarak temel bir tasnifi mümkündür. İhtiyari idari başvurunun, doktrinde "itiraz" terimi ile de ele alındığı görülmektedir.<sup>3</sup> Nitekim kanun koyucu, DMK madde 135'te de itiraz

<sup>2</sup> DURAN, (1946), s. 135. Balta'ya göre "*idari başvurma*", idare edilenlerin bir idari merciden henüz yapılmamış bir idari işlem veya eylemin yapılmasını ya da yapılmış bir idari işlem veya eylemin değiştirilmesini veya kaldırılmasını istemeleridir, BALTA, Tahsin Bekir, İdare Hukukuna Giriş, TODAİE, Ankara, 1970, s. 213. Bu konuda eseri olan Yıldırım; kişilerin menfaatleri bulunan ve idari işlev kapsamına giren konularda, kamusal makamlara yaptıkları başvurularının tümü ile; kamu yararını korumak amacıyla, yetki verilen kamu görevlilerinin veya kamu tüzel kişilerinin, diğer idari makamların yaptığı idari işlemlerin iptali, değiştirilmesi veya geri alınması gibi nedenlerle, yine yasaların gösterdiği idari işleve sahip makamlara yaptıkları idare hukukuna ilişkin başvurular şeklinde bir tanım getirmiştir. YILDIRIM, Ramazan, İdari Başvurular, 2. Bs., Mimoza, Konya, 2006, s. 30.

<sup>3</sup> ALAN, Nuri, "İdari Usul ve İdari Yargı", Danıştay Dergisi, Y. 30, S. 102, 2000, s. 10; YILDIRIM, Turan, "İdari Usul Yasası Kapsamında İdareye Başvuru", İdari

terimini tercih etmiştir. Çalışmamızda DMK madde 135 özelinde itiraz terimini kullanmakla birlikte, kavrama ilişkin genel yaklaşım olarak ihtiyari idari başvuru terimini kullanmayı uygun görmekteyiz. Öte yandan doktrinde idari başvurular açısından farklı tasnifler de yapılmaktadır. Örneğin Balta, “ilk başvurma” olarak henüz yapılmamış bir işlem veya eylemin yapılması istemini; “itiraz” ismiyle ise yapılmış bir işlem veya eylemin değiştirilmesi veya kaldırılmasını işaret etmiştir.<sup>4</sup>

İhtiyari idari başvuruda, yargı yoluna başvurmadan önce idareye başvuru, ilgiliye seçimlik bir hak olarak düzenlenmiştir. Zorunlu idari başvuru yolunda bu başvuru ilgilinin isteğine bırakılmamıştır. İYUK’un 11. maddesi, Türk idare hukukunda idari başvuruyu düzenleyen temel hükümlerin başında gelmektedir. İhtiyari idari başvuru yolunu düzenleyen “Üst makamlara başvurma” başlıklı madde metni şu şekildedir;

*“1. İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari*

---

Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, 17-18 Ocak 1998, Ankara T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, s. 251; KAPLAN, Gürsel, İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, 3. Bs., Ankara, Turhan, 2011, s. 274; ULUSOY, Ali D., İdari Yargılama Hukuku, 2. Bs., Ankara, Yetkin, 2020, s. 139. İtiraz teriminin kullanıldığı yargı kararı örnekleri için bkz. Danıştay 7. Dairesi, T. 21.11.1997, E. 1997/2294, K. 1997/4176; Danıştay 8. Dairesi, T. 29.06.1989, E. 1989/606, K. 1989/630; Danıştay 5. Dairesi T. 06.02.1992, E. 1991/3142, K. 1992/226; Danıştay 5. Dairesi T. 08.03.2013, E. 2010/6262, K. 2013/1763, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 19.03.2021).

<sup>4</sup> BALTA, (1970), s. 213. Onar; “doğrudan doğruya müracaat”, “hiyerarşi yoluyla müracaat”, “idari vesayet makamlarına müracaat” olarak üç ayırmda idari başvuruları açıklamıştır, ONAR, (1966), s. 1815 vd.; Serter, Fransız hukukuyla karşılaştırmalı olarak yaptığı incelemede, ilk talep (demande initiale), ön karar talebi ( demande préalable) gibi idareye yöneltilen çeşitli başvuruları, idari başvuru (recours administratif) kurumundan farklı bir tasnifle ele almıştır, SERTER, Yusuf Sertaç, İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular, Adalet, 2015, s. 66 vd.; Soybay, “etkisiz başvurular” ve “hiyerarşik başvurular” olarak bir ayrıma gitmiştir, SOYBAY, Selçuk, İdarenin Yargısal Olmayan Biçimlerde Denetimi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, s. 35 vd.

*dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur.*

2. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.”

İYUK'un 11. maddesi ile ilgililer, bir idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması yönündeki taleplerini içeren idari başvuru yapmakta tercih hakkına sahiptirler. Söz konusu maddede bu ihtiyari idari başvurunun, yargı yolu açısından doğurduğu sonuçlar düzenlenmiştir. İYUK'un 11. maddesi yanında, 10. ve 13. maddelerinde de idari başvurular düzenlenmiştir. Biz bu üç maddede idareye yöneltilen başvuruları, idari başvurular başlığı altında değerlendirmekteyiz. Üç idari başvuru da kendi içinde farklı koşullar taşımaktadır. 10. ve 13. maddelerin başlığında, 11. madde gibi “*başvurma*” sözcüğü kullanılmamıştır. “*İdari makamların sükutu*” başlıklı 10. madde, ilgililerin haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylem yapılması için idari makamlara başvurularını düzenlemektedir. “*Doğrudan doğruya tam yargı davası açılması*” başlıklı 13. madde ise salt idari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olan ilgililerin, ihlal edilmiş haklarının yerine getirilmesini istemelerini düzenlemektedir. 10. ve 13. maddelerde öngörülen başvuruların yapılması için idare tarafından önceden bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

“*Hakların yerine getirilmesini isteme*” ifadesini içeren İYUK'un 13. maddesi, 10. ve 11. maddelerden farklı olarak zorunlu idari başvuru yolu olarak değerlendirilir.<sup>5</sup> Zira idari eylemlerden kaynaklı ancak idari başvuru yolu tüketilmeksizin açılan davalarda, yargı yeri işin esasına

<sup>5</sup> YILDIRIM, (2006), s. 167. Karşı yönde, İYUK'un 10. ve 13. maddesinde yer verilen başvuru usullerini teknik anlamda “*idari başvuru*” telakki etmediği açıklanmıştır, SERTER, (2015), s. 138; Erkut ve Soybay da İYUK madde 13'te “*teknik anlamda*” bir idari başvuru olmadığını, burada bahsedilen başvurunun, eylemden doğan tam yargı davalarının açılabilmesi için uyulması zorunlu olan yargısal prosedürün bir parçası olduğunu belirtmişlerdir, ERKUT, Celâl, SOYBAY, Selçuk, Anayasa ve İdari Yargılama Hukukuna İlişkin Kanunlar, 5. Bs., Beta, İstanbul, 2011, s. 297.

girmeden usuli sonuçlar doğuran kararlar almaktadır. İYUK'un 14. ve 15. maddeleri uyarınca, zorunlu idari başvuru yolu tüketilmeksizin açılan idari davalarda mahkemeler “idari merci tecavüzü” kararı vererek, dosyayı görevli idareye göndermektedir.<sup>6</sup>

İYUK'ta öngörülen bu düzenlemeler yanında, farklı kanunlarda da idari başvuru yolları kabul edilmiştir. Türk idare hukukuna dair mevzuat, içtihat ve doktrin değerlendirildiğinde, kural olanın idari başvurunun ihtiyari olması şeklinde bir belirleme yapabiliriz. Bu durumda zorunlu idari başvuru, istisnai bir başvuru yolu olarak kabul edilmelidir. Bir başvuru yolunun ihtiyari mi yoksa zorunlu mu olduğu yolundaki tercih kanun koyucuda bulunmaktadır. Türk idare hukukunda idari başvurunun zorunlu olduğunun “açık” bir biçimde düzenlendiği klasik ve de belki de tek örnek; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda, şikâyet ve itirazın şikâyet başvurularının, dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu idari başvuru yolları olarak kabul edildiği madde hükmü verilebilir (m. 54/2). Bu düzenleme dışında Türk idare hukuku mevzuatında idari başvurunun zorunlu olup olmadığı yönünde açık bir madde hükmü bulunmamaktadır. Öte yandan, yargı içtihadında böylesi açıklığa sahip olmamakla birlikte zorunlu idari başvuru yolu olarak yorumlanan düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>7</sup> İdari yargıya yansıyan uyuşmazlıklar bakımından incelendiğinde, idari başvuru yolunun zorunlu olup

<sup>6</sup> İYUK'ta, zorunlu idari başvuru yolu tüketilmeksizin idari işleme karşı doğrudan idari yargıda dava açılmasına idari merci tecavüzü sonucu bağlanmıştır. İdari merci tecavüzü halinde, dilekçelerin görevli idari merciye tevdiine karar verileceği düzenlenmiştir (m. 15/1-e).

<sup>7</sup> 195 sayılı Basın İlan Kurumu Teşkilane Dair Kanun'un 38. maddesi; 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 7, 8, 20, 64, 70, 74, 142, 153 ve 157. maddeleri; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi, vs. Mevzuatta yer verilen idari başvuruların, açık bir ibare olmamasına rağmen zorunlu idari başvuru olarak kabul edildiği yargı kararları mevcuttur. Yargı kararı örnekleri için bkz. Danıştay 12. Dairesi, E. 1965/51, K. 1966/2765, GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, DİNÇER, Güven, İdari Yargılama Usulü, Turhan, Ankara, 2001, s. 346; Danıştay 7. Dairesi, T. 21.01.2016, E. 2012/6390, K. 2016/320; Danıştay 8. Dairesi, T. 19.02.1997, E. 1995/1883, K. 1997/579, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 18.02.2021). İchtihat tarafından oluşturulan böyle bir durumun hukuki belirlilik ilkesi ile bağdaşırılığının eleştiriyeye açık olduğu yönündeki görüş için bkz. YÜZBAŞIOĞLU, Cihan, “İdari Usulde Öksüz Kalmış Bir Alan: İdari İşlemlere Karşı Zorunlu İdari Başvurulardan Kaynaklanan Sorunlar”, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 1, 2020, s. 315 vd.; İŞÇİ, Jülide, İdari Merci Tecavüzü, Seçkin, Ankara, 2019, s. 49.

olmadığına dair hukuki belirliliği sağlamayan bu düzenlemelerin, adil yargılanma hakkını olumsuz etkilediği belirtilebilir. İdari yargılama hukukunda önemli sonuçları olan zorunlu idari başvurular hakkında, mevzuatta var olan belirsizliğin hukuk güvenliği ilkesini yıpratıcı olması kaçınılmazdır. Özellikle zorunlu idari başvurular açısından çözüm bekleyen pek çok hukuki sorun bulunmakla birlikte, çalışmamızın konusunu aşmamak adına bu sorunlara ayrıntılı olarak girilemeyecektir.

## **II. DEVLET MEMURLARI KANUNU'NDA DİSİPLİN CEZALARI İÇİN ÖNGÖRÜLEN İHTİYARİ İDARİ BAŞVURU YOLU: İTİRAZ**

DMK'nın 135. maddesinde yer alan itiraz kurumu, İYUK dışında yer alan idari başvurulardandır. İdari başvurular açısından İYUK'un genel bir kanun olduğu kabul edildiğinde, DMK, özel bir kanun olarak ele alınabilir. DMK'nın "İtiraz" başlıklı 135. maddesi şöyledir:

*"Disiplin amirleri tarafından verilen uyarma, kınama ve aylıktan kesme cezalarına karşı disiplin kuruluna, kademe ilerlemesinin durdurulması cezasına karşı yüksek disiplin kuruluna itiraz edilebilir.*

*İtirazda süre, kararın ilgiliye tebliği tarihinden itibaren yedi gündür. Süresi içinde itiraz edilmeyen disiplin cezaları kesinleşir.*

*İtiraz mercileri, itiraz dilekçesi ile karar ve eklerinin kendilerine intikalinden itibaren otuz gün içinde kararlarını vermek zorundadır.*

*İtirazın kabulü hâlinde, disiplin amirleri kararı gözden geçirerek verilen cezayı hafifletebilir veya tamamen kaldırabilirler.*

*Disiplin cezalarına karşı idari yargı yoluna başvurulabilir."*

DMK'nın 135. madde düzenlemesinde bir zorunluluk ifadesine yer verilmemesi, "itiraz edilebilir" ifadesinin kullanılması ve disiplin cezalarına karşı idari yargı yoluna başvurulabileceğinin belirtilmesi çerçevesinde, itiraz yolunun bir ihtiyari idari başvuru yolu olduğu kabul edilebilir.

DMK'nın 135. maddesinde itiraz süresi, kararın ilgiliye tebliği tarihinden itibaren 7 gün olarak belirlenmiştir. Kanun uyarınca, süresi içinde itiraz edilmeyen disiplin cezaları kesinleşecektir. Buradaki 7 günlük sürenin hak düşürücü süre olduğu belirtilmelidir. Madde hükmünde ayrıca, itiraz mercilerinin, itiraz dilekçesi ile karar ve

eklerinin kendilerine intikalinden itibaren 30 gün içinde kararlarını vermek zorunda olduğu hükme bağlanmıştır. İtirazın kabulü halinde disiplin amirlerinin, kararı gözden geçirerek verilen cezayı hafifletebileceği veya tamamen kaldırmayabileceği düzenlenmiştir. Ayrıca maddenin son fıkrasında disiplin cezalarına karşı idari yargı yoluna başvurulabileceği kabul edilerek, bu cezalara karşı yargı yolunun açık olduğu hüküm altına alınmıştır.

DMK'nın 135. maddesine göre; uyarma, kınama, aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezalarına karşı belirtilen makamlara itiraz edilebilecektir. Devlet memurluğundan çıkarma cezasına karşı itiraza gidilebileceğine dair maddede açık düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, devlet memurluğundan çıkarma cezasına karşı 135. maddeye göre itiraz yoluna gidilemeyecektir. Bu durumda devlet memurluğundan çıkarma cezasına karşı İYUK madde 11 uyarınca bir idari başvuru yapılabilir mi? Bu soruya Danıştay olumsuz yanıt vermektedir. Danıştay, burada *özel düzenleme/özel hüküm/özel nitelik* ölçütünü kullanmaktadır. Örneğin bir kararında Danıştay,

*“2577 sayılı Yasa'nın 11. maddesiyle getirilen başvuru hakkı, idari işlemin kaldırılması geri alınması veya değiştirilmesi amacına yönelik olduğundan, disiplin cezalarıyla ilgili özel düzenlemede aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması veya Devlet memurluğundan çıkarma cezaları için itiraz yolunun düzenlenmemesi, itiraz olursa bile cezanın kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi söz konusu olamayacağından sayılan disiplin cezalarına karşı doğrudan dava açılması gerekmektedir.”*

yönünde karar vermiştir.<sup>8</sup>

Danıştay'ın söz konusu yaklaşımı bizce de makul görülmektedir. DMK madde 135'te düzenlenen idari başvuru yolu, İYUK madde 11'den farklı koşullara bağlı olarak kurgulanmıştır. Kanun koyucunun madde metninde itiraz yolu için devlet memurluğundan çıkarma cezasından bahsetmemesi bilinçli bir tercihi yansıtmaktadır. Bu doğrultuda devlet memurluğundan çıkarma cezası için yapılacak itirazın hukuken bir sonuç doğurmayacağı, bu ceza işlemine karşı ancak

<sup>8</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 17.02.2006, E. 2003/873, K. 2006/473, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 18.02.2021).

doğrudan idari yargı yoluna başvurulabileceği belirtilmelidir. Burada anayasal açıdan başvuru hakkını veya hak arama hürriyetini kısıtlayan bir hususun olmadığı düşüncesindeyiz. Zira itiraz yolunun kullanılması ilgisinin isteğine bağlı bir tercihtir. Tüketilmesi zorunlu bir başvuru yolu kabul edilmemiştir. Ayrıca DMK madde 135'teki itiraz yolu, İYUK madde 11 kapsamında bir başvuru niteliğinde olmakla birlikte, kanun koyucu itiraz yolunun kullanılacağı disiplin cezalarını sayma yoluyla sınırlamış görünmektedir. DMK madde 135, devlet memurluğundan çıkarma cezası için bir itiraz başvuru yolu öngörmediğinden, bu cezaya karşı idareye İYUK madde 11 uyarınca yapılacak idari başvurunun da dava açma süresini durdurmayaacağına işaret etmek gerekmektedir.<sup>9</sup> Bu nedenle, DMK'da yüksek disiplin kurulu kararlarına karşı itiraz yolu ve yüksek disiplin kararlarını inceleyecek bir hiyerarşik makam da öngörülmediğinden, devlet memurluğundan çıkarma cezasına ilişkin yüksek disiplin kurulu kararına karşı, işlemin tebliğ edildiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde dava açılması gerekmektedir.<sup>10</sup>

### III. İTİRAZ YOLU ve ZİMNİ RET KURUMU

Zımnî ret kurumunun kanuni dayanağını, İYUK'un 10., 11. ve 13. maddeleri oluşturmaktadır. 10. maddedeki "*Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.*"; 11. maddedeki "*Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.*"; 13. maddedeki "*veya istek hakkında otuz gün içinde cevap verilmediği takdirde*" ifadeleri zımnî ret kurumunu yansıtan cümlelerdir.

Önemle belirtmek gerekir ki çok yakın bir tarihte, 14.07.2021 tarihli ve 31541 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 08.07.2021 tarihli ve 7331 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile zımnî ret sürelerine ilişkin olarak İYUK'ta değişiklikler yapılmıştır. 7331 sayılı Kanun ile İYUK'un 10., 11. ve 13. maddelerinde idare için kabul edilen 60 günlük cevap verme süreleri, yani zımnî ret süreleri 30 güne düşürülmüştür. Öte yandan 7331

<sup>9</sup> Ankara 10. İdare Mahkemesi, T. 21.01.2004, E. 2003/1857, K. 2004/61, kararın içeriği için bkz. Danıştay 12. Dairesi, T. 26.04.2005, E. 2004/2625, K. 2005/1603, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 12.02.2021).

<sup>10</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 15.01.2020, E. 2019/7243, K. 2020/161, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 12.02.2021).



sayılı Kanun ile İYUK'a eklenen Geçici 10. maddede; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce 10., 11. ve 13. maddeler uyarınca idareye yapılmış başvurular bakımından, belirtilen maddelerde 7331 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerden önceki sürelerin uygulanacağı öngörülmüştür. Çalışmamızda, 7331 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler göz önünde bulundurularak değerlendirilmeler yapılacaktır.

İYUK'un 10. maddesine göre; yapılan başvuruya 30 gün içinde bir cevap verilmediği takdirde oluşan zımnî ret üzerine, ilgililer söz konusu 30 günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde dava açabilir. Ayrıca, 30 gün içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgilinin bu cevabı, “*isteminin reddi sayarak*” dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebileceği öngörülmüştür.<sup>11</sup> 11. maddeye göre yapılan başvurunun, 30 gün içinde açık bir şekilde reddedildiği veya 30 gün içinde cevap verilmeyerek örtülü/zımnî ret şeklinde reddedilmiş sayıldığı durumda, idareye başvurmakla duran dava açma süresi yeniden işlemeye başlar. 13. madde uyarınca ise hakkın yerine getirilmesi talebine 30 gün içinde cevap verilmediği takdirde, bu sürenin bittiği tarihten itibaren dava süresi içinde dava açılabilir. İYUK'ta zımnî ret için 30 günlük bir süre belirlenmiştir. Bu süre, İYUK çerçevesinde genel bir süre olup, farklı kanunlarda farklı sürelerin öngörülmesi mümkündür.

Zımnî ret kurumunun, İYUK dışındaki özel kanunlarda öngörülen idari başvurular bakımından uygulanıp uygulanamayacağı düşünülmelidir. Danıştay, kanunda “özel itiraz süresi”nin düzenlendiği durumlarda yapılan idari başvuruları, İYUK madde 11 kapsamında yapılan başvuru olarak ele almaktadır. Dolayısıyla mahkeme, bu hallerde de idareye yapılan başvuruların zımnî ret sonucunu doğurabileceğini öngörmektedir. Örnek olarak, imar planlarına karşı 3194 sayılı İmar Kanunu'na göre yapılan itiraza ilişkin olarak yaptığı değerlendirme verilebilir;

---

<sup>11</sup> İYUK madde 10'un devamında ise; “*Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren dört ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, otuz günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler.*” düzenlemeleri yer almaktadır.

“... imar planlarına karşı 2577 sayılı Yasanın 11. maddesi kapsamında başvuru için, özel bir Kanun olan 3194 sayılı Yasanın 8/b maddesi ile özel bir itiraz süresi getirildiği anlaşılmaktadır. Bu durum karşısında imar planlarına karşı, bir aylık askı süresi içinde 2577 sayılı Yasanın 11. maddesi kapsamında başvuruda bulunulması ve bu başvuruya idari dava açma süresinin başlangıç tarihi olan son ilan tarihini izleyen günden itibaren 60 gün içinde cevap verilmeyerek isteğin reddedilmiş sayılması halinde ... 60 gün içinde cevap verilmemesi halinde istek reddedilmiş sayılacağından, 60 günlük yasal idari dava açma süresinin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı ...”<sup>12</sup>

İdarenin yapılan başvuruya susması, sessiz kalması, cevap vermemesi gibi eylemsizlik hali zımni ret anlamına gelmektedir. Zımni ret kurumu ile idarenin sessiz kalma iradesine idari davaya konu olabilecek bir idari işlem özelliği atfedilmektedir. Kanun koyucunun zımni redde yani idarenin hareketsizliğine bir sonuç bağlaması, ilgili aleyhine oluşacak hukuki belirsizliğin giderilmesi amacıyla açıklanabilir. İdarenin susmasına değer atfedilmesinin ve bunu talebin reddi olarak değerlendirilmesinin idareyi değil, başvuruyu (müracaat edeni) korumaya matuf olduğu; fakat idarenin bunu kendi lehine yorumlayarak cevap vermekten kaçındığı belirtilmiştir.<sup>13</sup> İdarenin kendisine yapılan başvuruya ilişkin hiçbir harekette bulunmaması hukuk devleti ilkesiyle bağlı idare anlayışına aykırı bir tutum olmaktadır. Bu tutumun hukuka aykırılığı bir yana, ilgili aleyhine yaratacağı sonuçların engellenmesi amacıyla bu sessizliğe belirli bir zaman sınırı getirilmiştir. Ancak her ne kadar zaman sınırı getirilmiş ise de idarenin kendisine yapılan başvuruya cevap vermemesi gibi bir ayrıcalığa bu şekilde sahip olduğu ortadadır. Üstelik 7331 sayılı Kanun ile zımni ret süresinin yarı oranda kısaltılmasının, söz konusu sürelerin yorumuna dair içtihat

<sup>12</sup> Danıştay 6. Dairesi, T. 02.03.2020, E. 2089/6007, K. 2020/2850; Benzer yönde, Danıştay 6. Dairesi, T. 04.02.2020, E. 2018/5751, K. 2020/926; Danıştay 6. Dairesi, T. 03.03.2014, E. 2010/1923, K. 2014/1530; Danıştay 6. Dairesi, T. 05.03.2010, E. 2008/2153, K. 2010/2103; Danıştay 6. Dairesi, T. 15.10.1998, E. 1997/5279, K. 1998/4592; Danıştay 10. Dairesi, T. 31.01.2007, E. 2004/13105, K. 2007/258, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 12.02.2021).

<sup>13</sup> HONDU, Selçuk, “İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yer Alan İdari Usuller ve Uygulaması”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, 17-18 Ocak 1998, Ankara T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998, s. 263.

farklılığı gözetildiğinde, ilgililerin dava açma süresi yönünden olumsuz etkilere neden olacağını ifade etmek gerekir.

Yukarıdaki açıklamaların sonunda, zımni ret kurumunun hukuki varlığına yönelik mevcut sorunlara da değinmek gerekmektedir. Anayasa'nın 74. maddesindeki “*Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.*” şeklindeki açık düzenlemesi karşısında zımni ret, eleştirilebilir bir idari yargılama usulü kurumu haline dönüşmüştür. Zımni ret kurumu ile bağlantılı olarak İYUK yanında 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 7. maddesi de ele alınmaktadır. Anılan hükme göre, yetkili makamlara yapılan başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç 30 gün içinde gerekçeli olarak cevap verilir.<sup>14</sup> 7331 sayılı Kanun öncesi dönemde, Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'a göre yapılan başvurulara 30 gün içinde gerekçeli olarak cevap verme yükümlülüğünün, İYUK'taki 60 günlük zımni ret süresini 30 güne mi indirdiği sorusu gündeme gelmiştir. Serter, İYUK m. 11'de yer verilen zımni ret kurumunun, anılan düzenlemelerden sonra hukukumuzda yeri olmadığı görüşünü vermiştir.<sup>15</sup> 7331 sayılı Kanun sonrasında zımni ret süresi İYUK'ta 30 güne indiği için, Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunu açısından yapılan süre tartışmasının son bulduğunu ifade edebiliriz. Yine 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca, kurum ve kuruluşlar, başvuru üzerine istenen bilgi veya belgeye erişimi 15 iş günü içinde sağlarlar. Bir başka görüşe göre de Bilgi Edinme Hakkı Kanunu'ndaki 15 günlük sürenin, hem Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunu (Dilekçe Yasası) hem de İYUK bakımından uygulanması ve her iki kanunun yeniden düzenlenmesi

<sup>14</sup> “*Dilekçenin incelenmesi ve sonucunun bildirilmesi:*

*Madde 7 – Türk vatandaşlarının ve Türkiye’de ikamet eden yabancıların kendileri ve kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri konusunda yetkili makamlara yaptıkları başvuruların sonucu veya yapılmakta olan işlemin safahatı hakkında dilekçe sahiplerine en geç otuz gün içinde gerekçeli olarak cevap verilir. İşlem safahatının duyurulması halinde alınan sonuç ayrıca bildirilir.”*

<sup>15</sup> SERTER, (2015), s. 170; AĞAR, Serkan, “İdari Makamlara Başvurulduğunda, Yanıt İçin Ne Kadar Beklenecek?”, Yaklaşım Dergisi, Y. 16, S. 187, Temmuz 2018, s. 288.

gerekmektedir.<sup>16</sup> Müellifler, önceki kanun-sonraki kanun ilişkisi ile özel kanun-genel kanun ilişkisi üzerine bu yorumları ileri sürmüşlerdir.<sup>17</sup> Kanaatimizce gerek Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun gerekse Bilgi Edinme Kanunu'nda yer verilen süreler idarenin iç işleyişine ilişkin sürelerdir. Her iki kanunda da anılan sürelerin zımnî ret süresi olarak kabul edileceğine dair bir değerlendirme yoktur.<sup>18</sup> Her üç kanundaki sürelerin aynı hukuki niteliğe sahip olduğu iddia ediliyorsa, süre farklılığı mahkemeye erişim hakkı bakımından hak ve özgürlükler lehine yorumlanmalıdır. Bu itibarla, Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'a ve Bilgi Edinme Kanunu'na göre yapılan başvurularda, idari makamların 30 gün (İYUK'taki zımnî ret süresi) içinde cevap vermemesi halinin, zımnî ret kurumu olarak kabul edilebileceği düşünülmektedir.<sup>19</sup>

Kanun koyucunun özel kanunlarda idarenin cevap verme yükümlülüğüne ilişkin kısa süreler belirlemesi, Anayasa'nın 74. maddesi gereğince idarelerin cevap verme yükümlülüğüne uygun davranacağı yönünde bir beklentiyi içermektedir. 2018/13 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesinde<sup>20</sup>, kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan tüm başvurularda, başvuru sahibine yapılan işlemler hakkında gecikmeksizin nihai ve kesin bilgi verileceği, başvuruların süratli ve doğru sonuçlandırılması amacıyla gerekli tüm tedbirlerin alınacağı öngörülmüştür. Mevzuat yapıcılarının beklentilerinin idareler tarafından benimsenip benimsenmediği, yargıya taşınan uyuşmazlıklardan tespit edilebilir. Anayasa'nın 74. maddesindeki açık düzenlemeye rağmen İYUK'ta öngörülen zımnî ret kurumunun varlığının halen devam ettirilmesi de eleştirilebilir bir diğer

<sup>16</sup> TAŞKIN, Ş. Cankat, "İdari Yargının Güncel Sorunları ve Yargı Kararlarının Uygulanmaması", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 71, 2007, s. 323.

<sup>17</sup> SERTER, (2015), s. 170; TAŞKIN, (2007), s. 322.

<sup>18</sup> Konuya ilişkin 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi (RG. T. 24.01.2004, S. 25356); mevcut idari işlemlerden idari başvuru yolu açık bulunanların değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınmasıyla ilgili başvurular üzerine, İYUK ilgili idari makama başvuru ve cevap süresini düzenleyen 11. maddesi hükmünün dikkate alınacağını öngörmüştür. Burada her iki özel kanun hükmünü sınırlandırmaktan çok, her iki özel kanundaki sürelerin zımnî ret süresi olarak kabul edilmeyeceğinin bir göstergesi olarak ele alınabilir.

<sup>19</sup> Benzer yönde DURKAL, Müzeyyen, İdari Makamların Sükutu, Seçkin, Ankara, 2019, s. 228, 233.

<sup>20</sup> RG. T. 12.10.2018, S. 30563.

hususur. İdareye İYUK çerçevesinde verilen sessiz kalma *imtiyazının* ve dolayısıyla zımni ret kurumunun kaldırılması Anayasa'ya uygun olacaktır.<sup>21</sup> Bu değişikliğin yapılmaması sebebiyle, Türk idare hukuku uygulamasında ve içtihadında zımni ret kurumunun varlığı devam ettirilmektedir.

Zımni ret kurumuna bağlanan hukuki sonuçlar sebebiyle, özellikle kanundan doğan farklı yorumların yarattığı hak ihlallerini gidermek amacıyla, zımni ret kurumunu disiplin cezasına itiraz açısından değerlendirmek gerekmektedir. Danıştay'ın bu konudaki kararlarında istikrar yoktur. Disiplin cezasına itirazda, itiraz hakkında karar verilinceye kadar disiplin cezasının kesinleşmeyeceği yönündeki kimi kararlarında, disiplin cezasına itirazda zımni ret kurumunun uygulanmadığı görülmektedir. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu bir kararında;

*“...itiraz tarihinden yaklaşık 2,5 ay sonra davalı idarece itirazın sonuçlandırılmasıyla disiplin cezası kesinleşmiş olup, dava açma süresi de, cezanın kesinleşmesine yol açacak olan itirazın reddine dair kararın davacıya tebliği tarihinden itibaren başlatılacağı ...”* yönünde kararını vermiştir.<sup>22</sup> Ancak aşağıda belirttiğimiz üzere Danıştay'ın aksi yönde kararları da vardır.

DMK madde 135'te öngörülen disiplin cezasına itiraz yolu açısından da İYUK madde 11'deki zımni ret kurumunun uygulanabileceğini düşünüyoruz. Bu minvalde itiraz mercinin, itirazın intikalinden itibaren 30 gün içinde kararını vermek zorunda olduğu yönündeki düzenleme, idarenin idari karar alma sürecine yönelik bir *öngörü* olarak kabul edilmelidir. Zira DMK madde 135 ile ihtiyari idari başvuruya ilişkin genel düzenlemeden bir ayrışma yapılsa dahi, itiraza cevap verilmediği takdirde bu sessizliğin sonuçlarının ne olacağına

---

<sup>21</sup> Anayasa'nın 74. maddesinin zımni retle ilgili kanun hükümlerini ilga ettiğini ifade edilmiştir, YILDIRIM, Turan, FİŞ ÜSTÜN, Gül, Açıklamalı-Notlu İdari Yargılama Usulü Kanunu, On İki Levha, İstanbul, 2020, s. 222 vd. Anayasa'nın 74. maddesine de aykırı olan zımni ret kurumunun, öncelikle idari başvuru (i.e. recours administratif) kurumuna ilişkin olarak kaldırılması gerektiği yönünde, SERTER, (2015), s. 164, dp. 432.

<sup>22</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, T. 01.03.2018, E. 2016/2355, K. 2018/718, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 13.03.2021).

yönelik madde 135'te açık bir hükme yer verilmemiştir. Madde hükmündeki bu belirsizlik, başvurma hakkını ve mahkemeye erişim hakkını kısıtlayacak şekilde bireyler aleyhine daraltıcı bir yorumla ele alınmamalıdır. Danıştay'ın bir kararında, DMK'nın 135. maddesinde idareye tanınan 30 günlük cevap verme süresinin, idarenin “iç işleyişi”ne ilişkin olup zımni reddin, 60 gün içerisinde idarece cevap verilmemesi üzerine oluşacağı ifade edilmiştir.<sup>23</sup> Diğer taraftan 7331 sayılı Kanun ile İYUK'ta yapılan değişiklikle zımni ret süresi 30 güne düşürülmüştür. Böylece, İYUK'taki zımni ret süresi, DMK'nın 135. maddesindeki 30 günlük süre ile eşitlenmiş; her iki kanundaki zımni ret süresi ile iç işleyişe ilişkin süre farklılığı son bulmuştur. Bu nedenle, disiplin cezasına 135. maddeye göre yapılan itiraz durumunda, idarenin 30 gün (İYUK'taki zımni ret süresi) içinde cevap vermemesi durumunda zımni ret işlemi oluşacak ve dava açma süresi işlemeye başlayacaktır. Kimi Danıştay kararında da benzer yönde açıklama görmek mümkündür;

*“657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 135. maddesi ile disiplin amirleri tarafından verilen uyarma, kınama, aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezalarına karşı yapılacak itiraz ve tabi olacağı süre yönlerinden özel bir düzenleme yapılmıştır. ... disiplin cezasına anılan 135. madde kapsamında itiraz edilmesi durumunda idare tarafından verilen cevap üzerine; veya 60 gün içerisinde cevap verilmemesi durumunda zımni ret işlemi üzerine dava açma süresi bakımından, 657 sayılı Kanun'da hüküm bulunmaması nedeniyle, 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi uygulanarak, ... dava açma süresi işlemeye başlayacaktır.”<sup>24</sup>*

Zımni ret süresinin bitmesi beklenmeden dava açılıp açılmayacağı yönünde ise, disiplin cezasına itirazın ihtiyari idari başvuru yolu olması sebebiyle, idarenin cevabının beklenmeksizin de

<sup>23</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 22.12.2013, E. 2013/10983, K. 2013/12389, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 10.07.2021).

<sup>24</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 18.04.2013, E. 2012/644, K. 2013/2904; benzer yönde kararlar için bkz. Danıştay 12. Dairesi, T. 07.06.2016, E. 2012/12946, K. 2016/3554; Danıştay 12. Dairesi, T. 25.02.2015, E. 2012/9772, K. 2015/663, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 11.07.2021).

dava açılabilceği düşüncesindeyiz.<sup>25</sup> Nitekim Danıştay bir kararında; mülga Yükseköğretim Kurumları Yönetici, Öğretim Elemanı ve Memurları Disiplin Yönetmeliği'nde belirtilen itiraz yoluna başvurulması zorunlu bir idari prosedür olmadığından bu yola başvurulmasının idari işlemin kesinlik kazanmasını engellemeyeceğine dikkat çekmiştir.<sup>26</sup> Aynı kararda Danıştay; itiraz yoluna başvuran ilgilinin aynı zamanda dava açma hakkını da kullanabileceğinin açık olduğunu; davacının kademe ilerlemesinin durdurulması cezası ile cezalandırılması ve bu cezanın aylığından belirli oranında kesinti yapılması suretiyle uygulanması yolundaki dava konusu işlemin, hukuki sonuçları göz önüne alındığında kesin bir işlem olduğunu ve iptal davasına konu edilebileceğini açıklamıştır. Bu doğrultuda Danıştay, İdare Mahkemesince davanın esası incelenerek karar verilmesi gerekirken, dava konusu işlemin kesin bir işlem olmadığından bahisle davanın reddine karar verilmesinde hukuki isabet görmemiştir.

#### IV. İDARİ İŞLEMİN KESİNLEŞMESİ AÇISINDAN İTİRAZ YOLUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Disiplin cezasına itiraz sonrasında açılan davalara ilişkin Danıştay'ın bazı kararlarında<sup>27</sup>, itiraz edilen disiplin cezasının DMK

<sup>25</sup> Farklı yöndeki görüş için bkz. YILDIRIM, (2006), s. 202. Müellif ihtiyari idari başvurularda da zorunlu idari başvurularda olduğu gibi idari makamın cevabının beklenmesi gerektiğini, aksi halde dava açıldığında idari merci tecavüzünün söz konusu olacağını ifade etmiştir.

<sup>26</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 07.07.2003, E. 2003/380, K. 2003/2077, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 14.02.2021). Kararın gerekçesinde ilgili mevzuat şu şekilde ifade edilmiştir. “Yükseköğretim Kurumları Yönetici, Öğretim Elemanı ve Memurları Disiplin Yönetmeliğinin 46. maddesinde, disiplin cezalarının verildiği tarihten itibaren hüküm ifade edeceği ve derhal uygulanacağı, 47. maddesinde disiplin amirleri veya disiplin kurulları tarafından verilen disiplin cezalarına karşı itirazın bir üst disiplin amirine veya disiplin kuruluna yapılabileceği, 2. fıkrasında, bu Yönetmelikte yer alan disiplin cezalarına karşı idari yargı yoluna başvurulabileceği belirtilmiş, 48. maddesinde de ‘Disiplin amirleri ve disiplin kurulları tarafından verilen disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazlarda süre kararının ilgiye tebliği tarihinden itibaren 7 gündür. Bu süre içinde itiraz edilmeyen disiplin cezaları kesinleşir.’ ”

<sup>27</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 30.03.2017, E. 2016/10483, K. 2017/1058; Danıştay 12. Dairesi, T. 20.06.2017, E. 2016/6436, K. 2017/3358; “Anlaşılabileceği üzere, 657 sayılı Kanunu'nun 135.maddesinde yer alan ‘özel’ düzenleme gereği, maddede

madde 135'in özel niteliğinden dolayı kesinleşmeyeceği belirtilmektedir. “Süresi içinde itiraz edilmeyen disiplin cezaları kesinleşir.” şeklindeki madde hükmünün mahkemeyi bu yönde sevk ettiğini düşünüyoruz. Ancak bu yorumun isabetli olup olmadığı tartışmalıdır. Kanun hükmünde bahsedilen kesinleşme ifadesi, itiraza konu disiplin cezasının “kesin” bir idari işlem niteliğinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışmasını ortaya çıkarmaktadır.

İdari işlemin “kesinliği” ve “kesinleşmesi” konusu, Türk idare hukukunun çetrefilli bir meselesi haline gelmiştir. Kesin ve yürütülebilir işlem konusunda dahi içtihat farklılıkları düşünüldüğünde, kanunlarda bir idari işlemin kesinleşmesinden bahsedildiğinde bu kesinlikten ne anlaşılması gerektiği hakkında tartışmalı bir alan ortaya çıkmaktadır. Danıştay bir kararında, idari işlemin kesinliğini, “(İ)dari prosedürün son aşamasının da bitirilmiş olmasını, yani hukuki sonuç yaratabilmesi için bir başka idari makamın onayına gereksinimi bulunmaması” şeklinde tanımlamıştır.<sup>28</sup> Bir diğer kararında, idari karar alma sürecinde başkaca bir aşamadan geçmesine gerek kalmayan, yani nihai nitelikte olan işlemleri, kesin işlemler olarak ele almıştır.<sup>29</sup> İYUK madde 14

---

*zikredilen cezalara karşı idari aşamada tanınan itiraz hakkının kullanılmasının tercih edilmesi halinde, itiraz mercileri tarafından değerlendirme yapılarak tesis edilen işlemin cezalar hakkında nihai işlem niteliğinde olduğu ve bu nihai işlemin, tebliğ tarihini takip eden 60 günlük süre içinde dava konusu edilebileceği açık olup; söz konusu maddede itiraz mercilerinin, itiraz dilekçesi ile karar ve eklerinin kendilerine intikalinden itibaren otuz gün içinde kararlarını vermek zorunda oldukları yolundaki düzenleme uyarınca itiraz mercileri tarafından itiraz dilekçesi incelenmek suretiyle bir değerlendirme yapılmaması halinde ise ceza kesinleşmeyecek, uygulanabilirlik özelliği taşımayacaktır.”, Danıştay 16. Dairesi, T. 02.04.2015, E. 2015/12742, K. 2015/1296, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 09.02.2021).*

<sup>28</sup> Danıştay 7. Dairesi, T. 30.09.1998, E. 1997/2452, K. 1998/3120, Danıştay Dergisi, S. 100, 1999, s. 358-359.

<sup>29</sup> Danıştay 7. Dairesi, T. 27.03.2006, E. 2005/1632, K. 2006/927, Danıştay Dergisi, S. 113, 2006, s. 239. Benzer yönde bkz. Danıştay 2. Dairesi, T. 29.01.2010, E. 2008/849, K. 2010/255; Danıştay 12. Dairesi, T. 15.12.2004, E. 2004/2725, K. 2004/4092; Danıştay 8. Dairesi, T. 13.04.20216, E. 2012/3661, K. 2016/3652; Danıştay 4. Dairesi, T. 23.11.2016, E. 2016/9684, K. 2016/3629; Danıştay 13. Dairesi, T. 11.03.2004, E. 2010/4805, K. 2014/832; Danıştay 12. Dairesi, T. 13.04.2005, E. 2004/4077, K. 2005/1353, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 14.02.2021).



çerçevesinde kesin işlem, idari işlemin dava konusu edilebilmesine yönelik olarak, hukuki sonuç doğurması için ilgili mevzuatta öngörülen her türlü aşamanın tüketildiği işlem olarak değerlendirilebilir. İYUK dışındaki kanunlarda<sup>30</sup> kullanılan kesinlik veya kesinleşme ifadeleri ise idareye karşı başvuru yapılması mümkün olmayan ve idarenin nihai iradesinin ortaya çıktığı idari işlemler için kullanılmaktadır. Bu doğrultuda, idari işlemin ne zaman kesinlik kazanacağına dair kanunda bir düzenleme olabilir. Buradaki kesinlik, İYUK'ta yer alan kesin işlem ifadesini yansıtmaktan ziyade idari işlemin kendine özgü idari prosedür içinde kesinleşmesini ifade etmektedir. Doktrinde de ifade edilen bu farklı içerik, zorunlu idari başvurularda, başvuruya konu işlemin kesin olup olmadığı yönündeki içtihat kararları bakımından tartışmalı bir hale gelmiştir.<sup>31</sup> Çalışmamızda ayrıntısına girmemekle birlikte zorunlu idari başvurular açısından da başvuruya tabi ilk işlemin kesin olduğu, zira ilgisi üzerinde hukuksal sonuçlar doğurduğunu ifade etmek gerekir.<sup>32</sup>

DMK madde 135'e göre süresinde itiraz edilmeyen disiplin cezaları kesinleşecektir. Madde düzenlemesi kendine özgü bir içeriğe

<sup>30</sup> DMK'nın 135. maddesi; 3091 sayılı Taşınmaz Zilyetliğine Tecavüzlerin Önlenmesi Hakkında Kanun'un 7. maddesi; 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 8. maddesi; 7068 sayılı Genel Kolluk Disiplin Hükümleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Kabul Edilmesine Dair Kanun'un 30. maddesi, gibi.

<sup>31</sup> Erkut, kesinlik kavramını iki anlamda ele alarak; birinde idari işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için gerekli bir koşul olarak, kesin ve uygulanması zorunlu bir nitelik arzetmesi, lazımül icra olması; diğerinde idari işleme karşı denetim yollarının kaldırılması olarak değerlendirmiştir, ERKUT, Celâl, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990, s. 120; Benzer yönde TAN, Turgut, "İdarenin Kesin İşlemleri ve 5917 Sayılı Kanun Uygulaması", Amme İdaresi Dergisi, C. 2, S. 4, Aralık 1969, s. 109-110. İdari işlemin "kesinliği" ile idari işlemin "kesinleşmiş" olması durumlarının ayrı kavramlar olarak değerlendirilmesi için bkz. YILMAZ, Dilşat, İdari İşlemin İcrailik Özelliği, Astana Yayınevi, Ankara, 2014, s. 85 vd. Müellifin, idari anlamda kesinlik yönündeki değerlendirmeleri için ayrıca bkz. YILMAZ, Dilşat, "Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin 'Kesin'liği Üzerine Bir Değerlendirme: 'Kime Göre?', 'Ne İçin?' Kesinlik", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 21, S. 2, 2017, s. 113 vd. İdari işlemin idari davaya konu olabilmesi için aranan kesinlik ile idari anlamda kesinlik halleri birbirinden ayrı anlamlara tekabül ettiği yönünde bkz. YÜZBAŞIOĞLU, (2020), s. 359 vd.

<sup>32</sup> ÖZTÜRK, K. Burak, Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz, Yetkin, Ankara, 2015, s. 52; YÜZBAŞIOĞLU, (2020), s. 369.

sahiptir. Burada bahsedilen “kesinleşme”nin, İYUK madde 14’teki işlemin kesin ve yürütülebilir olması anlamında olmadığı belirtilebilir. Disiplin cezası, kesin bir işlem olduğu için ilgilisi üzerinde hukuki sonuç doğurmakta, bu nedenle tesis edildiği tarihten itibaren kesin ve yürütülebilir bir işlem niteliğinde olmaktadır. Kanaatimizce DMK madde 135’teki söz konusu kesinleşme, süresi içinde itiraz edilmediği takdirde disiplin cezasına karşı herhangi bir idari başvuru yapılamayacağı sonucunu içermektedir. Disiplin cezasına 7 gün içinde itiraz edilmediği sürenin sonunda disiplin cezası “*idari anlamda kesin*”leşecek<sup>33</sup> yani kendisine idari başvuru yapılamayacak bir işlem haline gelecektir.<sup>34</sup>

Yasal süresi içinde itiraz edilen disiplin cezaları ne zaman dava konusu edilecektir? Bu durumda, itirazın sonuçlandırması ile disiplin cezasının idari davaya konu edilebileceği belirtilmelidir. Yargıya başvuru uyuşmazlıklara bakıldığında şu soru gündeme getirilebilir: İtiraz mercii, yapılan itirazı 30 gün içinde karara bağlamadığı takdirde disiplin cezası dava konusu edilebilecek midir? İdari işlemin kesinleşmesine iradenin belirginleşmesi ve İYUK madde 14’teki kesin ve yürütülebilir olma anlamı verilirse, bir karar verilinceye kadar itiraz edilen disiplin cezasının hukuken varlık kazanmayacağı cevabı verilebilir. Bu durumda ise itiraz mercinin kararı ortaya çıkıncaya kadar disiplin cezasının dava konu edilemeyeceği gibi bir durum ortaya çıkacaktır. Bunun sonucu olarak da zımnî ret kurumu işletilmeyecektir.

<sup>33</sup> İdari anlamda kesinliğin, işleme karşı idari başvuru yolunun kapatılmış olduğu ve dolayısıyla da idarenin böyle bir işlem ya da karara hiçbir surette dokunamayacağı anlamına geldiği belirtilmiştir, GÜNDAY, Metin, İdare Hukuku, 10. Bs., İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s. 172. DMK’nın 135. maddesinde ifadesini bulan “kesinliğin” idari anlamda bir kesinlik olduğu diğer görüşü hakkında bkz. GÜNDÜZ, F. Ebru, “Disiplin Cezalarının Geri Alınması”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 20, S. 1, 2016, s. 417.

<sup>34</sup> “ .. idari işlem için zorunlu idari başvuru yolu imkânı olsa da, başvuru idari makamın iradesinden/ ya da başvuruya ilişkin sürenin tüketilmesinden önce idari işlemi yapan makam düzeyinde ortaya çıkmış/uygulanma yetisine sahip ya da yine yukarıda ifade edildiği üzere kendi içinde idari usul sürecinin tamamlandığı bir irade beyanı zaten bulunmaktadır.”, YILMAZ, (2017), s. 113. İdari anlamda kesinlik açısından yapılan benzer değerlendirmeler için bkz. ÖZTÜRK, (2015), s. 54; YÜZBAŞIOĞLU, (2020), s. 359 vd.

Ancak bu yoruma ve cevaplara katılmak mümkün değildir. Danıştay bir kararında,

*“Bu durumda; davacının aylıktan kesme cezası ile cezalandırılmasına ilişkin dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinin, davacının süresi içinde 657 sayılı Kanun’un 135. maddesi uyarınca yaptığı itiraz nedeniyle ortadan kalktığı, davacının cezalandırılmasına ilişkin işlemin, ancak davalı idarenin yetkili Disiplin Kurulu’nun ‘ret’ niteliğinde ‘olumsuz’ kararının davacıya tebliği ile kesinleşeceği ve olumsuz işlem niteliğinde ret kararının davacıya tebliği üzerine 60 gün içinde dava açabileceği hususları dikkate alındığında; dava konusu işlemin davacının itirazı nedeniyle kesin ve yürütülebilir nitelikte, tek başına hukuksal etkileri olan bir işlem olarak kabulüne olanak bulunmadığından; davanın esasının incelenmeksizin reddi gerekirken Mahkemece uyuşmazlığın esasına girilerek verilen davanın reddine dair kararda hukuki isabet görülmemiştir.”* şeklindeki gerekçesinde, itiraz edilen işlemi kesin ve aynı zamanda icrai bir işlem olarak kabul etmemiştir.<sup>35</sup> Ancak yukarıda da belirttiğimiz üzere Danıştay’ın bu yöndeki kararlarında uyum bulunmaktadır. Örneğin, itiraz edilen disiplin cezasına ilişkin zımni ret kurumunun işleyeceği, dolayısıyla disiplin cezasının kesinleşmesi için idarenin süresi belirsiz bir şekilde cevabının beklenmeyeceği yönünde kararları da vardır;

*“657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 135. maddesi ile disiplin amirleri tarafından verilen uyarma, kınama, aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezalarına karşı yapılacak itiraz ve tabi olacağı süre yönlerinden özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerin özel niteliğinden dolayı, davacının disiplin cezasına karşı yaptığı itiraza kadar geçen sürenin 2577 sayılı Kanunun 11. maddesi kapsamında düşünülerek değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır. Çünkü itiraz edilen disiplin cezası, Kanun’un özel hükmü gereği kesinleşmeyecektir. Ancak disiplin cezasına anılan 135. madde kapsamında itiraz edilmesi durumunda idare tarafından verilen cevap üzerine veya 60 gün içerisinde cevap verilmemesi durumunda*

<sup>35</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 13.06.2018, E. 2016/3715, K. 2018/2700; benzer yönde karar için bkz. Danıştay 8. Dairesi, T. 08.02.2013, E. 2009/9342, K. 2013/769, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 09.02.2021).

*zımni ret işlemi üzerine dava açma süresi bakımından, 657 sayılı Kanun'da hüküm bulunmaması nedeniyle, 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi uygulanarak, (idarece cevap verilmesi üzerine veya cevap verilmemesi durumunda, 60 günlük zımni ret işleminden sonra) 60 günlük dava açma süresi işlemeye başlayacaktır.”<sup>36</sup>*

788 sayılı mülga Memur Kanunu'nun 26. maddesinin ihtar ve re'sen verilmiş tevbih (kınama) cezalarına ilişkin fıkralarının Anayasa'ya aykırılık iddiasını inceleyen Anayasa Mahkemesi kararı bu konuda incelenebilir.<sup>37</sup> Anılan maddede, ihtar cezasına itiraz edilemeyeceği, tevbih cezasının ise süresi içinde itiraz olunamaz veya itiraz reddedilirse kesinleşeceği yazılıdır. Ayrıca, tevbih cezasına ilişkin olarak itiraz ismiyle bir ihtiyari idari başvuru yolu düzenlenmiş ve itirazın reddedilmesiyle cezanın kesinleşeceği öngörülmüştür. İptal davasında anayasaya aykırılık, ihtar ve tevbih cezalarına ilişkin kararların yargı mercilerinin denetimi dışında bırakıldığı iddiası ile ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi, ilgili düzenlemelerin ancak derece müracaatlarını önleyen veya bir noktada kesen hükümler olduğunu; yargı mercilerinin denetimi ile ilintileri olmadığını belirtmiştir. Devamında; idari davalara ancak kesin işlem ve kararların konu olabildiği; Danıştay'ın öteden beri - eski Anayasa'nın yürürlükte bulunduğu dönemde dahi - ihtar ve tevbih cezaları aleyhine açılan davaları kabul edegeldiği ve bunlara ilişkin işlemlerin hiçbir zaman yargı merciinin denetimi dışında kalmadığı; “*Bir başka deyimle kazai anlayış ve görüş de bu merkezde*” olduğu şeklindeki gerekçelerle anayasaya aykırılık iddiasını yerinde görmemiştir.<sup>38</sup>

<sup>36</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 07.06.2016, E. 2012/12946, K. 2016/3554; Danıştay 12. Dairesi, T. 25.02.2015, E. 2012/9811, K. 2015/667; Danıştay 12. Dairesi, T. 25.02.2015, E. 2014/9338, K. 2015/652; <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 09.02.2021).

<sup>37</sup> Anayasa Mahkemesi, T. 22.05.1963, E. 1963/205, K. 1965/123, RG. T. 14.08.1963, S. 11480.

<sup>38</sup> Bir başka kararında, İmar Kanunu'nda imar planlarına itiraz edilebileceği yönündeki maddeyle ilgili yaptığı incelemede, “... yasalarda, idari kararların ne zaman ‘kesin’lik kazanacağını belirtmesinden yargı yolunun kapatıldığı şeklinde bir anlam çıkarılamaz.” diyerek, yargı yolunun kapatılmış sayılabilmesi için kanun koyucunun bunu açıkça belirtmesi gerektiğini açıklamıştır, Anayasa Mahkemesi, T. 11.12.1986, E. 1986/11, K. 1986/29, RG. T. 18.04.1987, S. 19435.

Bir diğer kararında Anayasa Mahkemesi; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliğinin yetkili organlarınca, üyeliğe kabule ilişkin başvurunun reddi ile üyelikten geçici veya sürekli çıkarmaya ilişkin alınacak kararlara karşı, kararın ilgisine tebliğinden itibaren 10 iş günü içinde Sermaye Piyasası Kuruluna itiraz edilebileceği, itiraz üzerine Kurulca verilecek kararların kesin olduğu kuralına<sup>39</sup> ilişkin Anayasa'ya aykırılık iddiasını reddederken şu açıklamaları getirmiştir:<sup>40</sup> Mahkemeye göre; üyeliğe kabule ilişkin başvurunun reddi ile üyelikten geçici veya sürekli çıkarmaya ilişkin kararlara karşı “Kurul nezdinde itiraz” olanağının tanınması Birlik üyelerinin haklarının korunmasına yönelik olup, Kurulca verilen kararların kesin olduğuna ilişkin kural da idari bakımdan başkaca başvuru yolları bulunmadığını göstermektedir. Yine Mahkemeye göre; kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikteki idari işlemlere karşı idari yargı yerlerine başvurulması, hukukun genel ilkelerinden olduğu gibi Anayasa'nın 125. maddesinin de gereğidir. Mahkeme, buradaki itiraza yönelik kesinliğin, idari anlamda kesinlik olduğu görüşüne katılmış ve anılan madde fıkrasında bir belirsizlik olmadığını ifade etmiştir. Esasen iptal talebinde bulunanın, bu kurala ilişkin belirsizlik ve savunma hakkının engellendiği iddiaları isabetsiz değildir. Çünkü, buradaki “kesin” sözcüğü, DMK madde 135'ten kaynaklı uyuşmazlıklarda görüldüğü üzere hukuki belirsizliği içermekte ve bu belirsizlikten kaynaklı yorum farkları hak ihlallerine yol açmaktadır.

Erkut'un belirttiği üzere “kesinlik” sözcüğünün fluğ ve muğlak niteliğinin yanı sıra, yargı yerlerince adeta üniform bir model şeklinde benimsenmesi, çeşitli açılardan tartışılmaya hazır bir zemin yaratmaktadır.<sup>41</sup> Kanaatimizce, DMK'nın 135. maddesindeki, 7 gün içinde itiraz edilmediği takdirde disiplin cezasının kesinleşeceği düzenlemesi, idari işlemin kesinliği boyutundan ayrılmalıdır. Buradaki kesinleşme, “idarenin yaptığı işleme artık müdahale edememesi”

<sup>39</sup> 4487 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle, Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen 40/C maddesinin 6. fıkrası.

<sup>40</sup> Anayasa Mahkemesi, T. 26.12.2003, E. 2000/8, K. 2003/104, RG. T. 19.12.2007, S. 26735.

<sup>41</sup> ERKUT, Celâl, “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990), Birinci Kitap, İdari Yargı, Ankara 1991, s. 112.

anlamıyla sınırlı olarak ele alınmalıdır. Aksi bir yorum disiplin cezasına itirazı, disiplin cezasında karar alma sürecinin zorunlu bir parçası haline getirecektir. Bu durumda idarenin yapılan itirazı belirli bir sürede sonuçlandırmaması hukuki güvenliği sağlayacak mıdır? Zira genel kural olan İYUK madde 11'de idarenin yapılan başvuru karşısında hareketsiz kalmasına dahi bir irade bağlanmıştır. Özel kural olan DMK madde 135'te, idarenin yapılan itiraz karşısında hareketsiz kalmasına herhangi bir sonuç bağlanmaması hukuk devleti içinde düşünülebilir mi? Dolayısıyla süresi içinde itiraz edilen disiplin cezaları için zımnî ret kurumu işletilmelidir. Çünkü disiplin cezası yani itiraza konu işlem, idari işlem teorisi açısından kesin ve icrai nitelikte, "uygulanmaya hazır, tamam"<sup>42</sup> ve hukuk düzenine katılmış bir işlemdir. Buradaki itiraz, zorunlu bir idari başvuru usulü değildir.

*"Disiplin cezaları verildiği tarihten itibaren hüküm ifade eder ve derhal uygulanır."* yönündeki DMK'nın 132. maddesi uyarınca, itiraz edilen disiplin cezasının ilgilisi üzerinde bir etki veya hukuki sonuç ortaya çıkarmayacağı kabul edilemez. Yapılan itirazın reddedilmesi halinde kendisine dava açılacak olan işlem de kural olarak disiplin cezasıdır.

## V. DAVA AÇMA SÜRESİ AÇISINDAN İTİRAZ YOLUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Disiplin cezasına karşı yapılan itirazın, dava açma süresi yönünden de incelenmesi gerekmektedir. DMK madde 135 bakımından, farklı ihtimaller çerçevesinde dava açma süresi ile ilgili şu tespitler yapılabilir;

a) 7 gün içinde itiraz edilmeyecek disiplin cezasına karşı, işlemin tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içinde dava açılabilir.

b) 7 gün içinde yapılan itiraza, idarenin 30 gün (zımnî ret süresi) içinde karar vermesi halinde, itiraz mercinin kararının tebliğ tarihinden itibaren 60 gün içinde dava açılabilir.<sup>43</sup>

<sup>42</sup> TAN, (1969), s. 109.

<sup>43</sup> İYUK'un Geçici 10. maddesi uyarınca, 7331 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce idareye yapılmış başvurular bakımından 60 günlük zımnî ret süresi uygulanacağı için; bu hallerde 7 gün içinde yapılan itiraza idarenin 60 gün içinde karar vermesi halinde, itiraz mercinin kararının tebliğ tarihinden itibaren 60 gün

c) 7 gün içinde yapılan itirazın, başvuru tarihinden itibaren 30 gün (zımni ret süresi) içinde sonuçlandırılmaması üzerine, oluşan zımni ret işlemini takip eden 60 gün içinde disiplin cezasına dava açılabilir.<sup>44</sup>

Bu ihtimaller dışında, idarenin 30 günlük zımni ret süresi ve 60 günlük dava açma süresi geçtikten sonra yapılan itiraz hakkında bir ret kararı vermesi halinde de söz konusu disiplin cezasının yargı önüne getirilip getirilemeyeceği hususu önemlidir. Danıştay, zımni ret süresi bittikten sonra gelen idarenin ret cevabının dava açma hakkını tesis etmeyeceği görüşünden<sup>45</sup> vazgeçmiş görünmektedir.<sup>46</sup> Kanaatimizce, anayasal başvuru ve dilekçe hakkını kullanmak ve mahkemeye erişim hakkını sağlama amacını korumak, hukuk devleti için bir gereklilik ise, zımni ret süresi ve dava açma süresi bitiminden sonra gelen idari işleme karşı da idari yargıda dava açma hakkının tanınması gerekmektedir, dolayısıyla;

d) 7 gün içinde yapılan itiraz, başvuru tarihinden itibaren 30 gün (zımni ret süresi) içinde sonuçlandırılmamakla ve oluşan zımni ret işlemi üzerine disiplin cezasına karşı 60 gün içinde dava açılmamakla birlikte,

---

inde dava açılabileceğini söyleyebiliriz. Bu ihtimalde, itiraza 30 günlük süre (DMK madde 135'teki süre) içinde cevap verilmemesinin zımni ret olarak değerlendirilemeyeceğini düşünmemekteyiz. Buradaki 30 günlük süre, idari işlemin prosedürel bir unsurunu teşkil ettiği ve idarenin iç-düzen işlemine yönelik olduğu için, genel süre olan 60 günlük sürenin zımni ret oluşumunda dikkate alınması gerektiğini düşünüyoruz.

<sup>44</sup> İYUK'un Geçici 10. maddesi uyarınca, 7331 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce idareye yapılmış başvurular bakımından 60 günlük zımni ret süresi uygulanacağı için; bu hallerde 7 gün içinde yapılan itirazın, başvuru tarihinden itibaren 60 gün içinde sonuçlandırılmaması üzerine oluşan zımni ret işlemini takip eden 60 gün içinde disiplin cezasına dava açılabileceğini söyleyebiliriz. Benzer yönde bkz. ASLAN, Zehreddin, ALTINDAĞ, Halil, Memurların Disiplin ve Ceza Soruşturması, 3. Bs., Seçkin, Ankara, 2020, s. 115.

<sup>45</sup> Danıştay 6. Dairesi, T. 15.10.1998, E. 1997/5279, K. 1998/4592, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 11.02.2021).

<sup>46</sup> Danıştay 6. Dairesi, T. 18.03.2015, E. 2013/673, K. 2015/1617; benzer yönde bkz. Danıştay 13. Dairesi, T. 02.11.2015, E. 2015/3387, K. 2015/3727, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 11.02.2021).

bu sürelerin bitmesinden sonra idarenin cevap vermesi durumunda bu kararın tebliğinden itibaren 60 gün içinde dava açılabilir.<sup>47</sup>

Danıştay'ın dava açma süresi yönünden farklı kararları bulunmaktadır. Danıştay'ın, disiplin cezasına “(İ)tiraz edilmesi durumunda idare tarafından verilen cevap üzerine veya 60 gün içerisinde cevap verilmemesi durumunda zımni ret işlemi üzerine dava açma süresi bakımından, DMK'da hüküm bulunmaması nedeniyle, İYUK'un 11. maddesi uygulanarak, (idarece cevap verilmesi üzerine veya cevap verilmemesi durumunda, 60 günlük zımni ret işleminden sonra) 60 günlük dava açma süresi”nin işlemeye başlayacağı yönünde bir görüşü bulunmaktadır.<sup>48</sup> Bir diğer kararında ise Danıştay, somut olaydaki mevzuatta (TCDD Personel Yönetmeliği) disiplin cezalarına karşı itirazın tabi olacağı süre yönünden özel bir düzenleme getirilmesi ve verilen cezaya karşı bu özel düzenlemenin öngördüğü 7 günlük süre içerisinde itirazda bulunulmuş olması durumunda, cezanın itiraz başvurusunun sonuçlandırılması ile kesinleşeceğinin açık olduğunu ifade etmiştir.<sup>49</sup> Bu uyuşmazlıkta, itiraz tarihinden 3 ay gibi bir süre sonunda davalı idarece itirazın sonuçlandırılmasıyla disiplin cezasının kesinleşmiş olduğunu, dava açma süresinin de, cezanın kesinleşmesine yol açacak olan itirazın reddine ilişkin kararın davacıya tebliğ edildiği tarihten itibaren başlatılacağından, bu tarihten itibaren 60 gün içinde açılan davada süre aşımı bulunmadığına karar vermiştir. Mahkemenin burada disiplin cezasına karşı itiraza cevap verilmemesi durumunda kesinleşmeyeceği görüşü kanaatimizce isabetli değildir. İdarenin itiraza verdiği cevabın, 3 ay gibi bir süre sonra disiplin cezasını kesinleştireceği yönündeki görüş, idari işlem teorisi açısından kesinleşme kavramına

<sup>47</sup> İYUK'un Geçici 10. maddesi uyarınca, 7331 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce idareye yapılmış başvurular bakımından 60 günlük zımni ret süresi uygulanacağı için; bu hallerde 7 gün için yapılan itiraz, başvuru tarihinden itibaren 60 gün içinde sonuçlandırılmamakla ve oluşan zımni ret işlemi üzerine disiplin cezasına karşı 60 gün içinde dava açılmamakla birlikte, bu sürelerin bitmesinden sonra idarenin cevap vermesi durumunda bu kararın tebliğinden itibaren 60 gün içinde dava açılabileceğini söyleyebiliriz.

<sup>48</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 22.12.2013, E. 2013/10983, K. 2013/12389, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 14.02.2021).

<sup>49</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 22.01.2019, E. 2018/9701, K. 2019/326; benzer yönde Danıştay 12. Dairesi, T. 01.02.2018, E. 2017/3709, K. 2018/392, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 14.02.2021).



verilen anlamı daha da problemlili hale getirmektedir. Öte yandan, idarenin yaklaşık 3 ay sonra verdiği cevabın dava açma süresini ihya etmesine yönelik kararı, gerekçe açısından olmasa bile sonuç açısından isabetlidir. Buradaki gerekçe, yukarıda değindiğimiz idarenin dava açma süresinden sonra verdiği cevabın, dava açma süresini canlandırması gerektiğine yönelik açıklamalar olarak sunulabilir.

Yine benzer bir kararında Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu; itiraz tarihinden yaklaşık 2,5 ay sonra davalı idarece itirazın sonuçlandırılmasıyla disiplin cezasının kesinleşmiş olduğunu; dava açma süresinin de cezanın kesinleşmesine yol açacak olan itirazın reddine dair kararın davacıya tebliği tarihinden itibaren başlatılacağını ifade etmiştir. Bu çerçevede, itirazın reddi kararının davacıya tebliğ edildiği itibaren 60 gün içinde açılan davada süre aşımı bulunmadığını belirterek, İdare Mahkemesince davanın süre yönünden reddedilmesinde hukuki isabet görmemiş ve ısrar kararını bozmuştur.<sup>50</sup> Bu karara ilişkin diğer bir farklı yorum ise İdare Mahkemesinin, zımni ret tarihinden itibaren 60 günlük dava açma süresinden itiraza kadar geçen (3 gün) süre düşüldükten sonra geriye kalan (57 gün) süre içerisinde açılabilirliğini savunmasıdır. İdare Mahkemesinin yaptığı yorum isabetli değildir. Zira, DMK madde 135'te öngörülen itiraz yolu, İYUK madde 11'deki dava açma süresinin durması ve yeniden başlamasına ilişkin düzenlemelerin dışında kalmaktadır. Dava açma süresinin başlangıcı, zımni ret kurumu dışında, İYUK madde 11'deki genel düzenlemeden farklı bir değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

Bir diğer kararda ise Danıştay, sonradan gelen idarenin cevabı üzerine açılan davada süre aşımı olduğuna, itiraza 60 gün içinde yanıt verilmeyerek isteğin zımnen reddedildiği tarihten itibaren 60 gün içinde dava açılması gerektiğine karar vermiştir.<sup>51</sup> Karara ilişkin azlık oyunda ise 7 günlük süre içinde yapılan itiraz hakkında, itiraz mercileri 30 gün içinde kararlarını vermediği hallerde, bu süreyi (7+30) takip eden ve dava açma süresi olan 60 gün içerisinde kalan ve toplam (itiraz kararının

<sup>50</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, T. 01.03.2018, E. 2016/2355, K. 2018/718, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 14.02.2021).

<sup>51</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 30.05.2016, E. 2013/14, K. 2016/3349, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 16.02.2021).

ilgiliye tebliğ tarihide gözetilerek) 97 gün içerisinde dava açılması gerektiğinden bahsedilmiştir.

Görüldüğü üzere, DMK madde 135 düzenlemesi, birbirinden farklı Danıştay kararlarının oluşmasına neden olmaktadır. Böylesi bir belirsizliğin, hukuk güvenliği ilkesini zedelediğini söylemek gerekmektedir.

## **VI. MAHKEMEYE ERİŞİM HAKKI ve İTİRAZ YOLU: ANAYASA MAHKEMESİNİN BİREYSEL BAŞVURU KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Anayasa Mahkemesinin inceleyeceğimiz Solmaz Güntemur Başvurusu kararına<sup>52</sup> göre Gümrük Müdürlüğünde memur olarak görev yapan başvurucuya, DMK'nın 125. maddesinde düzenlenen verilen görev ve emirleri kasten yapmama fiili nedeniyle, 1 yıl süreyle kademe ilerlemesinin durdurulması cezası verilmiştir. Başvurucu, 31.08.2016 tarihinde karara itiraz etmiş; itirazın cevap verilmemek suretiyle zımnen reddi üzerine, anılan işlemin iptali istemiyle Batman İdare Mahkemesinde 02.12.2016 tarihinde dava açmıştır. İdare Mahkemesi genel olarak, davacının kasıtlı olduğuna yönelik bir delil bulunmadığından 14.09.2017 tarihinde dava konusu işlemin iptaline karar vermiştir.

Davalı idare, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesine istinaf başvurusunda bulunmuştur. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, 20.02.2018 tarihli kararıyla istinaf başvurusunu kabul ederek mahkeme kararının kaldırılmasına ve davanın incelenmeksizin reddine karar vermiştir. İstinaf kararında; itiraz edilen disiplin cezalarının ancak itiraz mercilerinin bu konuda verecekleri karar üzerine kesinleşeceği ve disiplin cezalarının kesinleşmesi halinde dava konusu edilebileceği ifade edilmiştir. Başvurucu 25.04.2018 tarihinde Anayasa Mahkemesine bireysel başvurusunu yapmıştır.

Başvurucu özet olarak; süresi içinde disiplin cezasına itirazda bulunduğunu ve aynı şekilde süresi içinde dava açtığını, itiraz üzerine verilecek kararı beklemek zorunda olmadığını, idarenin itirazını karara

<sup>52</sup> Anayasa Mahkemesi, Birinci Bölüm, Solmaz Güntemur Başvurusu, T. 03.12.2020, Başvuru No: 2018/12262, RG. T. 20.01.2021, S. 31370.

bağlamaması halinde ceza tehdidiyle ne kadar süre karşı karşıya geleceğinin belirsiz olduğunu, Bölge İdare Mahkemesinin yorumunun katı bir yorum olduğunu ve mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Genel olarak Anayasa Mahkemesi, olaya ilişkin mevzuatı ve DMK madde 135'teki itiraza yönelik verdiği 3 adet Danıştay kararı dahil olmak üzere yargı içtihadını değerlendirerek; Bölge İdare Mahkemesinin “şekilci yorum”da bulunduğunu, dava konusu edilen işlemin başvurusunun hukuksal durumunu etkilediğini ve başvurusunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Ayrıca Mahkeme, mahkemeye erişim hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere kararın İdare Mahkemesine gönderilmesi yönünde karar vermiştir.<sup>53</sup>

Olayda, başvurusunun disiplin cezasına karşı itiraz (31.08.2016) yoluna başvurduğu ancak bu itiraza idarece herhangi bir cevap verilmediği görülmektedir. Başvurusunun 02.12.2016 tarihinde açtığı dava ile 60 günlük zımnî ret süresinin bitiminden itibaren 60 günlük dava açma süresi içinde dava açtığı anlaşılmaktadır. İdare Mahkemesinin esastan inceleme yapması ve istinaf mahkemesinin kesinleşmiş bir disiplin cezası bulunmaması gerekçesiyle davayı reddetmesi, olayda süre aşımı yönünden bir aykırılık olmadığını göstermektedir.

Bireysel başvuruya konu olayda istinaf mahkemesinin, DMK madde 135'e göre itiraz edilen disiplin cezasının bir karar verilinceye kadar kesinleşmediği yönündeki gerekçesi, Anayasa Mahkemesi kararındaki hukuki meselenin de özünü teşkil etmektedir. İstinaf mahkemesinin, davalı idarenin istinaf başvurusunu kabul ederek mahkeme kararının kaldırılmasına ve davanın incelenmeksizin reddine karar vermesinin gerekçesi, Anayasa Mahkemesi kararında şu şekilde belirtilmektedir;

*“Kararın gerekçesinde, yedi günlük süre içinde itiraz edilmeyen disiplin cezalarının kesinleşeceği ifade edilmiştir. İtiraz edilen disiplin*

---

<sup>53</sup> Öte yandan Mahkeme, başvurusunun tazminat talebinin reddine karar vermiştir.

*cezalarının ise ancak itiraz mercilerinin bu konuda verecekleri karar üzerine kesinleşeceği vurgulanmıştır. Cezaların kesinleşmesi hâlinde dava konusu edilebileceği, dava konusu disiplin cezasına yapılan itiraz hakkında henüz bir karar verilmediği, bu sebeple ortada kesinleşmiş bir disiplin cezasının bulunmadığı belirtilmiştir.”*

Bu olayda Anayasa Mahkemesinin verdiği ihlal kararı, somut olaya özgü idare hukuku kurallarının yorumlanması açısından dikkate değerdir. Anayasa Mahkemesi, İYUK madde 14 ve 15 ile Danıştay'ın benzer yöndeki kararlarına atıf yaparak; yerleşik idari yargı içtihadında, ilgisi üzerinde herhangi bir etki göstermeyen, bir başka ifadeyle hukuksal sonuç doğurmayan idari işlemlerin kesinlik niteliği taşımadığının kabul edildiğini belirtmiştir. Mahkeme, “kesinlik niteliği” taşımayan işlemlerin esasen herhangi bir uyuşmazlığa sebebiyet verme imkân ve kabiliyeti bulunmayan nitelikte işlemler olduğunu söylemiştir. DMK madde 135 bağlamında verdiği örnek Danıştay kararları doğrultusunda, itiraz istemi reddedilen ya da yasal sürelerin geçmesi üzerine kesinlik niteliğini haiz olduğu değerlendirilen işlemlerin idari davaya konu edilebileceklerinin kabul edildiği ve bu nitelikteki işlemlerden doğan uyuşmazlıkların esasının incelendiği tespitini yapmıştır.

Anayasa Mahkemesi, başvuruçunun dava konusu ettiği zımnen ret işleminin hukuki durumunu etkileyeceğini kabul etmiştir. Anayasa Mahkemesi, kararında yer verdiği Danıştay kararlarını, idari işlemin kesinliği yönünden dayanak olarak da ele almıştır. Bu 3 Danıştay kararı özet olarak;

• İlk karar<sup>54</sup>; 7 günlük itiraz süresinin sonuna kadar disiplin cezaları kesinleşmeyeceği, ancak 60 gün içerisinde cevap verilmemesi durumunda dava açma süresinin başlayacağı ve itirazın zımnen reddi üzerine yasal süresi içinde açılan davada süre aşımı nedeniyle ret kararı verilemeyeceği;

<sup>54</sup> Danıştay 12. Dairesi, T. 07.12.2015, E. 2012/9275, K. 2015/6564, <https://www.lexpera.com.tr> (Erişim Tarihi: 13.02.2021).

• İkinci karar<sup>55</sup>; itiraz mercileri tarafından 30 günlük süre içinde bir değerlendirme yapılmaması halinde cezanın kesinleşmeyeceği, itiraz mercileri tarafından değerlendirme yapılması halinde ise, itiraz incelemesi üzerine verilen kararın ceza hakkında nihai işlem niteliğinde olduğu ve bu nihai işlemin tebliğ tarihini takip eden 60 günlük süre içinde dava konusu edilebileceği, idarece itirazın sonuçlandırılmasıyla disiplin cezasının kesinleşeceği, cezanın kesinleşmesine yol açan itirazın reddine dair kararın tebliği tarihinden itibaren 60 gün içinde dava açılabileceği;

• Üçüncü karar<sup>56</sup>; itiraz tarihinden yaklaşık 2,5 ay sonra itirazın sonuçlandırılmasıyla disiplin cezasının kesinleşeceği, dava açma süresinin cezanın kesinleşmesine yol açacak olan itirazın reddine dair kararın davacıya tebliğ tarihinden itibaren başlatılacağı, bu tarihten itibaren 60 gün içinde açılan davada süre aşımı bulunmadığı;

şeklinde belirtilebilir. Bu 3 Danıştay kararından ilkinin, işlemin kesinleşmesi açısından diğer ikisinden farklı bir yorum getirdiği görülmektedir. Anayasa Mahkemesi, ilk iki karara atıfla idari işlemlerin “*kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bulunması gerekmektedir*” şeklinde bir açıklama getirmiştir. Bu 3 Danıştay kararından sadece ilkinin tarafımızca ulaşılmakla birlikte, ilk kararda esasen dava konusu edilen işlemin kesinliği açısından ayrıca bir İYUK madde 14 değerlendirilmesi yapılmamıştır. Anayasa Mahkemesi, itirazın zımnen reddedilmesine ilişkin işlemin, başvuru üzerinde birtakım hukuksal sonuçlar doğurma kapasitesinin bulunduğunu, bu haliyle kesinlik niteliğinin olduğunun açık bir şekilde anlaşıldığını söylemiştir. Anayasa Mahkemesinin DMK madde 135’teki itiraz ve zımnî ret kurumlarını, yer verdiği 3 Danıştay kararına dayanarak ele alması kanaatimizce eksik bir yaklaşımdır. Danıştay’ın bu konudaki içtihadı istikrarlı değildir. İdari işlemin kesinleşmesi meselesi ve itiraz üzerine oluşan zımnî ret işleminin disiplin cezası işlemindeki kesinliği sağlama rolü hakkında birbirinden farklı yargı yorumları mevcuttur.

<sup>55</sup> Danıştay 5. Dairesi, T. 28.11.2019, E. 2016/57046, K.2019/6302, inceleme konusu bireysel başvuru kararından alınmıştır.

<sup>56</sup> Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, T. 14.03.2019, E. 2017/853, K. 2019/1129, inceleme konusu bireysel başvuru kararından alınmıştır.

Belirtmek gerekir ki Anayasa Mahkemesinin incelediğimiz kararının tam aksi yönünde kararına da rastlanmaktadır. Anayasa Mahkemesi, yukarıda incelediğimiz karardan yaklaşık 2 ay önce verdiği Kübra Sertkaya Başvurusu kararında<sup>57</sup> Danıştay 12. Dairesince, itirazın idare tarafından cevaplandırılmaması sebebiyle zımnen reddedilmiş sayılacağına ilişkin içtihattan dönülmüş olduğuna ve aynı Daire tarafından kararın istikrarlı bir şekilde uygulandığına dikkat çekmiştir. Mahkeme, Danıştay 12. Dairesinin istikrarlı son içtihadına göre, kamu görevlilerinin haklarında tesis edilen disiplin cezalarına itiraz etmeleri üzerine idare tarafından karar verilmemesi durumunda kesin ve icrai niteliği bulunan bir işlem bulunmaması sebebiyle idari davaya konu edilemeyeceği görüşünü destekler bir yorum getirmiştir. Sonuç olarak, başvurunun beyanlarını da yetersiz gördüğünden<sup>58</sup>, mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın *konu bakımından yetkisizlik* nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi, Kübra Sertkaya Başvurusu kararındaki yaklaşımından

<sup>57</sup> Anayasa Mahkemesi, Birinci Bölüm, Kübra Sertkaya Başvurusu, T. 14.10.2020, Başvuru No: 2018/22373, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/22373> (Erişim Tarihi: 08.02.2021). Bireysel başvuruya konu olayda başvuru, disiplin cezasına itiraz başvurusuna cevap verilmemesi sebebiyle başvurunun zımnen reddedilmiş sayıldığı gerekçesiyle uyarma cezasının iptali talebiyle İdare Mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme, davanın süresinde açılmadığı gerekçesiyle reddine karar vermiştir. Başvurucu, mahkeme kararına karşı Bölge İdare Mahkemesinde istinaf başvurusunda bulunmuştur. Bölge İdare Mahkemesi, dava konusu işlemin kesin ve yürütülebilir nitelikte bulunmaması sebebiyle reddedilmesi gerektiğini belirterek istinaf talebinin kabulü ile dosyanın mahkemesine iadesine karar vermiştir. İstinaf gerekçesinde, başvurunun uyarma cezasına yönelik DMK'nın 135. maddesi gereğince yaptığı itirazın dava konusu işlemin kesin ve yürütülebilir olma özelliğini ortadan kaldırdığı, idare tarafından başvurunun itirazının reddine karar verilmesi durumunda işlemin kesinleşeceği belirtilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi, itirazın reddine ilişkin kararın başvuru tebliğinden itibaren 60 gün içinde dava açılabileceğini vurgulamıştır.

<sup>58</sup> “42. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu ve Danıştay Beşinci Dairesi içtihatlarında da görüldüğü (§§ 23, 24) üzere disiplin cezalarına itiraz üzerine cevap verilmeyen hâllerde dava konusu işlemin uygulanabilirliğinin bulunmadığı değerlendirilmektedir. Yargısal içtihatlarda uyumsuzluk bulunmadığına ilişkin tespitlerin yanı sıra başvurunun uyarı cezasına karşı yaptığı itiraza İdare tarafından cevap verilmemesine rağmen söz konusu cezanın kendisine uygulandığı, başka deyişle kesin ve uygulanabilir nitelikte bir etkisini gösterdiği konusunda iddiası bulunmamaktadır.”

çalışmamızda incelediğimiz Solmaz Güntemur Başvurusu kararıyla vazgeçmiştir. Anayasa Mahkemesinin, kendisinin de aynı konuda farklı gerekçelerle farklı sonuçlara ulaşması diğer bir tartışılır konudur.

Anayasa Mahkemesi, Solmaz Güntemur Başvurusu kararında atıfta bulunduğu Danıştay içtihadında belirtilen ölçütler kapsamında herhangi bir irdelemeye gidilmeksizin, Bölge İdare Mahkemesi kararında şekilci bir yaklaşımla hareket edildiğine işaret etmiştir. Bahsi geçen Danıştay içtihadındaki<sup>59</sup> ölçütler ise belirsizdir. Anayasa Mahkemesi burada DMK madde 135'teki itiraz kurumu için vereceği ölçütlerden ziyade, idari işlemin dava konusu edilebilmesi açısından kesin işlem niteliğine ilişkin Danıştay'ın farklı kararlarından yararlanabilirdi. İtiraz sonucu oluşan zımni ret işleminin kesin bir işlem olduğuna yönelik ölçütler açısından kararda yer verilen içtihat yetersiz kalmıştır. Bunun yanında, istinaf mahkemesi ve benzer yönde örneklerini yukarıda verdiğimiz<sup>60</sup> Danıştay kararlarının şekilci bir yaklaşım getirdiğine dair Anayasa Mahkemesinin yorumu önemlidir.

Solmaz Güntemur Başvurusu kararında belirtildiği gibi DMK madde 135'te; 30 günlük süreye idarenin uymaması durumunda disiplin cezası işleminin uygulanıp uygulanmayacağına, kesinlik kazanıp kazanmayacağına ve ilgililerin dava açmak için ne kadar süre beklemek zorunda olduklarına dair hüküm getirilmemiştir. Aynı zamanda dava açma hakkını kısıtlayıcı herhangi bir hükme de madde metninde yer verilmemiştir. Kanun'daki bu boşluk için, idarenin cevap vermeyerek ya da işlem tesis etmeyerek belirsiz bir sürede ve bazen keyfiliğe varacak şekilde tek taraflı iradesi ile dava açma hakkının kısıtlanmasını sağlayacak şekilde yorum getirilmesi, adil yargılanma hakkını doğrudan ihlal etmektedir. İstinaf mahkemesinin “şekilci yorumunu”nun başvuruçunun hukuksal durumunu etkileyen idari işleminden doğan uyuşmazlığı mahkeme önüne taşımamasını engellediği, bu durumun başvuruçuya ağır bir külfet yüklediği ve başvuruçunun mahkemeye erişim hakkına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu sonucuna varan Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan

<sup>59</sup> 54, 55 ve 56 numaralı dipnotlardaki kararlar.

<sup>60</sup> 35 ve 50 numaralı dipnotlardaki kararlar.

adil yargılanma hakkı kapsamındaki mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

İdari işleme karşı dava açma hakkı, idarenin eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tabi olduğuna yönelik Anayasa'nın 125. maddesi yanında, Anayasa'nın 36. maddesinde yer verilen adil yargılanma hakkıyla da bağlantılıdır. Bu hak, aynı zamanda Anayasa'nın 13. maddesiyle de doğrudan ilişkili olup, hak arama özgürlüğü çerçevesinde idari işlemin yargı yoluna götürme hakkının sınırlandırılması, 13. maddede yer alan ölçütler çerçevesinde mümkün olmalıdır. İtiraz üzerine disiplin cezasının kesinleşip kesinleşmediğine yönelik, hak arama özgürlüğünü kısıtlayıcı bir yorum Anayasa'nın 13. maddesindeki güvencelere de uygun olmak durumundadır. Somut olayda istinaf mahkemesinin, itiraz üzerine cevap verilmediğinden disiplin cezasının kesinleşmediği ve dava konusu edilemeyeceği şeklindeki yorumu, idari yargılamaya ilişkin usul kurallarının ve DMK madde 135'in daraltıcı yorumundan ibarettir. Zira itiraz yolu ihtiyari bir idari başvuru yolu olup, itiraza konu işlem yani disiplin cezası verildiği anda ilgilisi üzerinde hukuksal sonuçlarını doğuran kesin ve icrai bir işlemdir. Bu işleme karşı itiraz yoluna gidilmesi ve idarenin bu itiraza sessiz kalmasının bu işlemin hukuksal sonuçlarını ortadan kaldırdığı düşünülemez. Aksi halde süresiz bir şekilde belirsizliğe mahkûm edilen bir idari yaptırımın hukuki varlığı ilgilisi aleyhine devam edecek, itiraz merciini oluşturanlara bağlı olarak hangi zamanda kesinleşeceği bilinmeyen bir hukuki güvensizlik ortaya çıkacaktır. Nitekim somut olaydaki başvurucu da idarenin itirazını karara bağlamaması halinde ceza tehdidiyle ne kadar süre karşı karşıya geleceğinin belirsiz olduğunu ifade etmiştir.

Alan'ın da belirttiği gibi yargı, pahalı ve doğası gereği geç işleyen bir kurumdur.<sup>61</sup> İdari başvurular, idari uyuşmazlığın yargı önüne taşınmadan ilgilisi için ucuz ve hızlı işleyen bir idari usulle çözümünü sağlamaktadır. Ancak, DMK madde 135'teki itiraz kurumu üzerine şekillenen bu başvurunun arka planında, idare kültürü ve idari usul açısından idare hukukumuzun kronik sorunları bulunmaktadır. Kanun'da idareye 30 günlük süre içinde karar alma öngörüsünün gerçekleştiği uyuşmazlıklara, idari yargı kararları taranırken tarafımızca nadiren

<sup>61</sup> ALAN, (2000), s. 11.



rastlanılmıştır. Öte yandan, özel kanunlarda yapılan düzenlemelerdeki özensizlik, farklı yorumlara, farklı içtihat ve çeşitli hak kayıplarına sebep olmaktadır. Hukuk devleti ilkesinin en önemli unsurunun idari eylemlerin ve işlemlerin yargı denetimine tabi olması gerektiği ortadadır. Bu gerekliliğin delindiği her uyuşmazlık, idareyi de hukuk devleti ilkesinden uzaklaştırmaktadır. Bu itibarla DMK madde 135'teki itiraz kurumuna ilişkin hak kaybına sebep olacak şekilci yaklaşımdan yargı yerlerinin uzaklaşması ve idari işlem teorisi ile İYUK düzenlemeleri çerçevesinde anayasal güvenceleri koruyucu adil bir dengenin mevzuatta kurulması önerilebilir.

## SONUÇ

Türk idare hukuku mevzuatında kanun koyucu, idari başvurulara yer verme açısından cömert bir yaklaşıma sahip olmuştur. İdari uyuşmazlıkların, idarenin yargısal denetimi öncesindeki idari aşamada çözümünü sağlayan bu yaklaşımın, idari başvuruların rolünü artırdığı görülebilir. İdari uyuşmazlıkların neden olduğu “idari yargının iş yükü” sorunu etrafında çözümler üretilmeye çalışılmakla birlikte, idari usul yönünden mevzuattaki boşluğun idari başvurular açısından idare lehine geniş bir hareket alanı bıraktığı da ortadadır. İYUK madde 11 dışındaki kanunlarda yer verilen idari başvuruların oluşturduğu yorum farklılıkları ise idari işlem ve eylemlerin yargı önüne taşınmasında idare edilenlerin aleyhine hak kayıplarına neden olabilmektedir. DMK madde 135'te öngörülen ve ihtiyari idari başvuru yolu olan itiraz kurumu; kanun hükmünün sebep olduğu belirsizlik, idarenin anayasal kurallara kayıtsızlığı, yargı yerlerinin karar değişimleri sebebiyle hukuk güvenliğini zedeleyici sonuçlara yol açmaktadır.

İdari işlemin kesinleşmesine yargı yerlerince atfedilen farklı anlamlar, yargı kararlarındaki istikrarı ortadan kaldırmaktadır. Disiplin cezasına itiraz usulünde DMK'daki düzenlemeden kaynaklı yorum farklılıklarının, hukuki belirlilik ilkesini zedelediğini ve disiplin cezalarına karşı açılan davaların farklı gerekçelerle usulî yönden reddine sebep olduğunu ifade edebiliriz. Çalışmamızda incelediğimiz Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru kararında, disiplin cezasına itiraz hakkında idarece karar verilmemesi üzerine, disiplin cezası kesinleşmeyeceğinden bahisle verilen davanın reddi kararında, bir hak

ihlali tespit edilmiştir. DMK madde 135 özelinde yaptığımız tespitler çerçevesinde; itiraz yoluna başvurulması halinde disiplin cezasına karşı açılan davalarda usul kurallarının dar yoruma tabi tutulmaması ve “özgürlük esas, kısıtlama istisna” ilkesinden hareketle yorum yapılması gerektiği belirtilmelidir. Danıştay’ın bu konudaki kararlarının oluşmasında kullandığı farklı ölçütler, istikrarı zedeleyen yargı kararlarını ortaya çıkarırken, kimi uyuşmazlıklarda mahkemeye erişim hakkını doğrudan etkilemektedir. Bu minvalde, DMK madde 135’in içtihat farklılığı oluşturan ve idareyi hukukla bağlı kılmakta yetersiz kalan düzenlemelerinin yeniden ele alınması gerektiği düşüncesindeyiz. Daha da ileri düzeyde olarak, anayasal ilkelerle uyumlu bir idari başvuru sisteminin kurulması amacıyla idari usul yasasının bir an önce hayata geçirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Anayasa Mahkemesinin mezkûr bireysel başvuru kararında görüldüğü üzere bir ihlal kararı verilmesine rağmen uyuşmazlığın çözümü yıllara yayılabilmektedir. İdari başvurulardan kaynaklı yorum farklılıkları sebebiyle uzayan yargı sürecinin, hukuk devletine olan inancı zayıflattığı da ifade edilebilir.

### KAYNAKÇA

AĞAR, Serkan, “İdari Makamlara Başvurulduğunda, Yanıt İçin Ne Kadar Beklenecek?”, *Yaklaşım Dergisi*, Y. 16, S. 187, Temmuz 2018.

ALAN, Nuri, “İdari Usul ve İdari Yargı”, *Danıştay Dergisi*, Y. 30, S. 102, 2000.

ASLAN, Zehreddin, ALTINDAĞ, Halil, *Memurların Disiplin ve Ceza Soruşturması*, 3. Bs., Seçkin, Ankara, 2020.

BALTA, Tahsin Bekir, *İdare Hukukuna Giriş*, TODAİE, Ankara, 1970.

DURAN, Lütfi, “İdari Müracaatlar ve Bunların Karşısında İdarenin Sükûtu”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 12, S. 1, 1946.

DURKAL, Müzeyyen, *İdari Makamların Sükutu*, Seçkin, Ankara, 2019.

ERKUT, Celâl, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990.

ERKUT, Celâl, “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990), Birinci Kitap, İdari Yargı, Ankara 1991.

ERKUT, Celâl, SOYBAY, Selçuk, Anayasa ve İdari Yargılama Hukukuna İlişkin Kanunlar, 5. Bs., İstanbul, Beta, 2011.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref, DİNÇER, Güven, İdari Yargılama Usulü, Turhan, Ankara, 2001.

GÜNDAY, Metin, İdare Hukuku, 10. Bs., İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.

GÜNDÜZ, F. Ebru, “Disiplin Cezalarının Geri Alınması”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 20, S. 1, 2016.

HONDU, Selçuk, “İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Yer Alan İdari Usuller ve Uygulaması”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, 17-18 Ocak 1998, Ankara T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998.

İŞÇİ, Jülide, İdari Merci Tecavüzü, Seçkin, Ankara, 2019.

KAPLAN, Gürsel, İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, 3. Bs., Ankara, Turhan, 2011.

ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 3, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

ÖZTÜRK, K. Burak, Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz, Yetkin, Ankara, 2015.

SERTER, Yusuf Sertaç, İdari Uyuşmazlıkların Çözümünde Yargı Dışı Bir Araç Olarak İdari Başvurular, Adalet, 2015.

SOYBAY, Selçuk, İdarenin Yargısal Olmayan Biçimlerde Denetimi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.

TAN, Turgut, “İdarenin Kesin İşlemleri ve 5917 Sayılı Kanun Uygulaması”, Amme İdaresi Dergisi, C. 2, S. 4, Aralık 1969.

TAŞKIN, Ş. Cankat, “İdari Yargının Güncel Sorunları ve Yargı Kararlarının Uygulanmaması”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 71, 2007.

ULUSOY, Ali D., İdari Yargılama Hukuku, 2. Bs., Ankara, Yetkin, 2020.

YILDIRIM, Ramazan, İdari Başvurular, 2. Bs., Mimoza, Konya, 2006.

YILDIRIM, Turan, “İdari Usul Yasası Kapsamında İdareye Başvuru”, İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu, 17-18 Ocak 1998, Ankara T.C. Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1998.

YILDIRIM, Turan, FİŞ ÜSTÜN, Gül, Açıklamalı-Notlu İdari Yargılama Usulü Kanunu, On İki Levha, İstanbul, 2020.

YILMAZ, Dilşat, İdari İşlemin İcraîlik Özelliği, Astana Yayınevi, Ankara, 2014.

YILMAZ, Dilşat, “Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin ‘Kesin’liği Üzerine Bir Değerlendirme: ‘Kime Göre?’, ‘Ne İçin?’ Kesinlik”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. 21, S. 2, 2017.

YÜZBAŞIOĞLU, Cihan, “İdari Usulde Öksüz Kalmış Bir Alan: İdari İşlemlere Karşı Zorunlu İdari Başvurulardan Kaynaklanan Sorunlar”, Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S. 1, 2020.

# NE BIS IN IDEM İLKESİNİN YARGI KARARLARI IŞIĞINDA TÜRK VERGİ HUKUKUNA UYUMU<sup>1</sup>

## COMPLIANCE OF TURKISH TAX CODE WITH NE BIS IN IDEM PRINCIPLE IN THE LIGHT OF JUDICIAL DECISIONS

Ahmet TUTAR\*

### ÖZ

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, tek fiilden kaynaklanan vergi suç ve kabahatlerine ilişkin olarak kişinin aynı fiilden dolayı iki kez yargılanma ve bunun sonucunda iki kez cezalandırılmasına yönelik yaklaşımını, Glantz/Finlandiya ve A. ve B./Norveç kararlarıyla değiştirmiştir. Mahkemeye göre bu durum, uluslararası ceza hukuku alanında kabul gören ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 No.lu Protokolün 4. maddesinde düzenleme altına alınan “ne bis in idem” yani “aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Türkiye’de ise, anılan Protokol’ün onaylanmasının uygun bulunmasına dair 6684 sayılı Kanun Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 10.03.2016 tarihinde kabul edilmiş ve bu Kanun 25.03.2016 tarih ve 29664 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanmıştır. Protokol, 28.03.2016 tarihinde Bakanlar Kurulunca onaylanmış ve Türkiye açısından 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle, ek 7 No.lu Protokol 01.08.2016 tarihinden sonra meydana gelen olaylar açısından Türk hukukunda uygulanması gereken esaslı bir düzenleme olarak yerini almıştır. Bu çalışmada ise, Türk vergi hukukundaki vergi suçları ve kabahatlerine yönelik düzenlemeler “ne bis in idem” ilkesi çerçevesinde ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile

---

Makalenin Geliş Tarihi : 17.05.2021

Makalenin Kabul Tarihi : 18.10.2021

<sup>1</sup> Bu makale, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında yürütülen yüksek lisans tez çalışmasından türetilmiştir.

\* İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 15. Vergi Mahkemesi Üyesi  
tutar.ahmt@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-0845-4560

Türk Anayasa Mahkemesi ve yerel mahkeme kararları ışığında incelenecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Tek Fiil, Çifte Cezalandırma, Ne Bis İn İdem, Vergi Suçları, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

### ABSTRACT

The European Court of Human Rights has changed its approach on the issue of the individual's being tried and sentenced twice for the same act, with the decisions of Glantz/Finland and A. and B./Norway. According to the Court, this situation constitutes a contradiction to the principle of "ne bis in idem", meaning "not being tried and punished twice for the same act", which is accepted in the field of international criminal law and regulated in Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights. In Turkey, the code no.6684 regarding the approval of the aforementioned protocol was accepted by the Grand National Assembly of Turkey on 10.03.2016, and this code was published in the Official Gazette dated 25.03.2016 and numbered 29664. The protocol was approved by the Council of Ministers on 28.03.2016 and entered into force on 01.08.2016 for Turkey. Accordingly, Protocol No. 7 has become a fundamental regulation that should be applied in Turkish law for the cases that took place after 01.08.2016. In this study, the regulations regarding tax crimes and misdemeanors in the Turkish Tax Code will be examined within the framework of the "ne bis in idem" principle and in the light of the decisions taken by the European Court of Human Rights, the Turkish Constitutional Court and local courts.

**Keywords:** The Same Act, Punished Twice, Ne Bis İn İdem, Tax Crimes, European Court of Human Rights

### GİRİŞ

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergisel yükümlülüklerle aykırı davranılması halinde kişi hakkında aynı fiilden dolayı hem adli hem de idari yönden yargılanma neticesinde iki ayrı ceza verilmesini uluslararası ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan "ne bis in idem"<sup>2</sup> ilkesine

<sup>2</sup> Bu ilke Roma Hukuku döneminden günümüze kadar gelen Latince hukuk terimidir. Latince dilinde 'ne' ya da 'non' olumsuzluk anlamı taşımakta, 'bis' 'tekrar', 'idem'

aykırı bulmuştur. Mahkemenin bu konuya ilişkin son dönemlerde geliştirdiği ve kararlarına yansıttığı kriterler, vergi ceza hukuku sistemini büyük ölçüde etkilemiştir. Özellikle, Glantz/Finlandiya kararı bu konuda çok ses getirmiş ve hatta Fin vergi hukuk sisteminin değişmesini sağlamıştır.

Ne bis in idem ilkesi, uluslararası ceza hukukunun esaslı prensiplerinden biri olup, aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama anlamını taşımaktadır. İlke, aynı zamanda adil yargılanma hakkının bir sonucu olup, hâlihazırda birçok uluslararası ve bölgesel sözleşmede yer bulmuştur. Bunlardan biri ise, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; hiç kimse, bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez.

Türkiye açısından<sup>3</sup>, Ek 7 No.lu Protokol'ün 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, 01.08.2016 tarihinden sonra meydana gelen olaylar açısından, Anayasa'nın 90/5. maddesi gereğince Türk hukukunda uygulanması gereken esaslı bir düzenleme olarak yerini almıştır.

Ek 7 No.lu Protokol'ün yürürlüğe girmesiyle, Türk vergi hukuku sisteminde, Protokol'e ve dolayısıyla ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil eden düzenlemeler tartışılmaya başlanmıştır. Özellikle, kaçakçılık fiilleri nedeniyle aynı zamanda vergi ziyana da sebebiyet verilmişse, kişi hem hapis cezasına hem de ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında para cezasına mahkûm edilebilmektedir. Bu cezalar içtima hükümleri

---

ise 'aynı' anlamlarına gelmektedir. Kavram literatürde "non bis in idem" ilkesi olarak da adlandırılmaktadır. Bu çalışmada kavram genel yaygın kullanımı nedeniyle "ne bis in idem" olarak kullanılmıştır.

<sup>3</sup> Türkiye, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 No.lu Protokol'ü 14.03.1985 tarihinde imzalamıştır. Anılan Protokol'ün onaylanmasının uygun bulunmasına dair 6684 sayılı Kanun Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 10.03.2016 tarihinde kabul edilmiş ve bu Kanun 25.03.2016 tarih ve 29664 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Protokol 28.03.2016 tarihinde Bakanlar Kurulunca onaylanmış ve Türkiye açısından 01.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

kapsamında birleştirilemediğinden, ne bis in idem ilkesine aykırılıkları tartışılmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada; ne bis in idem ilkesinin uluslararası sözleşmeler ve iç hukuktaki yansımaları, ilkenin Türk vergi hukukunda uygulanabilirliği ve tartışıldığı düzenlemeler AIHM<sup>4</sup> kararları ve iç hukuktaki kararlar ışığında incelenecektir.

## I. NE BİS İN İDEM İLKESİ

### 1. Kavram

Uluslararası ve ulusal ceza hukuku ile ceza muhakemesi hukukunun en temel prensiplerinden biri olan “ne bis in idem” ilkesi, aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesi olarak bilinmektedir.

Ne bis in idem ilkesi, Demokles’in kılıcının sürekli olarak bir ceza tehdidi ile kişinin üzerinde asılı durmasının doğuracağı acıyı ortadan kaldırmak amacıyla doğmuştur.<sup>5</sup> Bu ilkenin işlevi, daha önce yapılan bir yargılama neticesinde verilen hükmün, ileriye dönük olarak bir güvence sağlamasıdır. Diğer bir ifadeyle, ne bis in idem ilkesi, kişinin aynı fiilden dolayı yeniden cezalandırılmasını önleyici bir etkiye sahiptir.

Ne bis in idem ilkesinin unsurlarına bakıldığında ise, fiilin aynılığı ve kişinin aynılığı olmak üzere iki unsurdan oluştuğu görülmektedir. Burada fiilin aynılığından kasıt, somutlaşmış olayın aynı olmasıdır.<sup>6</sup> Kişinin aynılığından kasıt ise, yargılamaya muhatap tutulan kişinin aynı olmasıdır.

Bu ilke, aynı zamanda adil yargılanma ilkesinin bir sonucudur. Çünkü, kişi geçmişte yargılanmış ve fiili nedeniyle cezalandırılmış ise,

<sup>4</sup> Mahkemenin İngilizce adı “European Court of Human Rights”dır. Türkçeye doğrudan çevrildiğinde “İnsan Haklarının Avrupa Mahkemesi” anlamına gelmektedir. Türkçe hukuk literatüründe birçok yazar “İHAM” şeklindeki kısaltmayı tercih etmesine karşılık, gündelik basın ve resmi kurumların dilinde “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi” olarak kullanıldığı için “AIHM” kısaltması kullanılmaktadır. Bu çalışmada ise, Türkçedeki genel yaygın kullanımı nedeniyle, daha anlaşılır olması adına “AIHM” kısaltmasının kullanımı tercih edilmiştir.

<sup>5</sup> ÖZEN, Mustafa, Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, 2010, s. 390.

<sup>6</sup> ÜNVER, Yener, HAKERİ Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara, 2010, s. 656



artık aynı fiil nedeniyle fakat başka bir sebeple yeniden yargılanmamalıdır. Aksi halde bu durum, kişinin adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet verecektir.

## 2. Uluslararası Sözleşmelerde Ne Bis İn İdem İlkesi

### 1. Aynı olay nedeniyle farklı devlet mahkemelerince yapılan yargulamalarda ilkenin uygulanması

Uluslararası hukukta ne bis in idem ilkesi, aynı olaya ilişkin birden fazla devlet mahkemeleri tarafından yapılacak yargulamalarda kendini göstermektedir. Bu durum, bir devletin mahkemesi tarafından yapılan yargılama sonucunda verilen hükme karşı, diğer devlet mahkemesinin uyması ve kendi yaptığı yargılamayı sonlandırması ile olmaktadır.<sup>7</sup>

Bu kapsamda, ne bis in idem ilkesi, uluslararası sözleşmelerden Schengen Sözleşmesi (1985), Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi<sup>8</sup> (1966) ve Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi<sup>9</sup> (1969) 'nde yer bulmaktadır. Bunun yanısıra, Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi<sup>10</sup> 'nde de ilkeye yer verilmiştir.

<sup>7</sup> TÖNGÜR, Ali Rıza, Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında “Ne Bis İn İdem” Prensibi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIX, Ankara, 2015.

<sup>8</sup> Madde 14(7), Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi (16 Aralık 1966), 23 Mart 1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye, Sözleşmeyi 15 Ağustos 2000 tarihinde imzalamış ve Sözleşmenin onaylanmasının uygun bulunmasına dair 4 Haziran 2003 tarih ve 4868 sayılı Kanun, 18 Haziran 2003 tarih ve 25142 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bakanlar Kurulu'nun 7 Temmuz 2003 tarih ve 2003/5851 sayılı kararıyla Sözleşme'nin onaylanması kararlaştırılmış ve Sözleşme'nin resmi Türkçe çevirisi, 21 Temmuz 2003 sayılı ve 25175 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Türkiye, onay belgelerini 15 Eylül 2003 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Sekreterliği'ne tevdi etmiş ve 49. madde uyarınca, Sözleşme Türkiye bakımından 23 Aralık 2003 tarihinden itibaren hüküm doğurmaya başlamıştır. Sözleşme'nin 14. maddesinin 7. fıkrasında, ne bis in idem ilkesine yer verilmiştir. Buna göre; “Hiç kimse, bir ülkenin yasalarına ve ceza usulüne göre daha önce kesin olarak mahkûm olmuş ya da beraat etmişse, aynı fiil için yeniden yargılanamaz ve cezalandırılmaz.”

<sup>9</sup> Madde 8(4), Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi (22 Kasım 1969), 18 Temmuz 1978 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Sözleşmenin 8. maddesinin 4. fıkrasına göre, “Temyize tabi olmayan bir hükümle beraat eden bir sanık, aynı nedenden ötürü bir yeni yargılamaya tabi tutulmayacaktır.”

<sup>10</sup> Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi'nin “Cezayı gerektiren aynı suçtan iki kere yargılanmama veya cezalandırılmama hakkı” başlıklı 50. maddesinde,

1985 yılında imzalanan Schengen Sözleşmesi'nin 54. maddesinde, ne bis in idem kuralı düzenlenmiştir. Buna göre; *“Sözleşmeye taraf olan devletlerden birinin yetkili mahkemeleri tarafından cezalandırılan ve hakkındaki bu hüküm kesinleşen kişi, aynı suç nedeniyle başka bir taraf devlet yetkili organı tarafından, hükmün infaz edilmiş olması, halihazırda infazına devam ediliyor olması ya da hükmün verildiği devletin yasalarına göre infazının mümkün olmaması şartıyla, soruşturulamaz.”*

Schengen sisteminin Avrupa Birliği hukukuna girmesiyle, ne bis in idem ilkesi de Avrupa Birliği hukukuna dahil olmuştur. Bunun sonucunda, Avrupa Birliği sınırları içerisinde serbest dolaşım hakkını kullanan kişi, üye devletlerden diğerine geçerken aynı fiillerden dolayı birden fazla cezalandırılmaz. Üye devletler, Schengen Sözleşmesi'ne göre, diğer bir üye devlet tarafından yapılan yargılamaya ve bunun sonucunda verilen kararlara uymak mecburiyetindedirler. Bu durum “ortak tanıma” adı verilen bir kavramla güvence altına alınmıştır.<sup>11</sup>

Avrupa Birliği Adalet Divanı, 2006 tarihli Van Straaten kararında, hem “bis (mükerrerlik)” hem de “idem (fiil)” kavramları üzerine eğilmiştir. Olayda, Van Straaten bir miktar yasadışı uyuşturucu maddeyi İtalya'dan Hollanda'ya getirmiştir ve her iki ülke mahkemesince yargılanmıştır. Mahkemeye göre, kişinin uyuşturucu maddeyi her ikisi de Schengen üyesi olan bir ülkeden diğerine götürmesi fiili, iki devlet açısından farklı suçlar teşkil etmeyecektir. Diğer bir ifadeyle, “idem” kavramı yönünden ortada tek bir fiilin olduğuna karar vermiştir.

Mahkeme, karar kısmını ise geniş yorumlamıştır. Bir devlet mahkemesinin verdiği karar, bir şekilde söz konusu yargılamayı sona erdirmişse, artık ne bis in idem ilkesi dikkate alınarak, diğer ülke mahkemesince verilen karara saygı duyulması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, delil yetersizliği nedeniyle verilen beraat kararlarının ne bis in idem ilkesi açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği konusunda Mahkeme, delil yetersizliği nedeniyle ilgili

---

*“Hiç kimse, daha önce yasaya göre Birlik içinde kesin olarak beraat ettiği veya mahkum olduğu bir suç nedeniyle mahkemede yeniden yargılanamaz veya cezalandırılmaz.”* hükmüne amirdir.

<sup>11</sup> TÖNGÜR, Ali Rıza, a. g. e.

mahkemece verilen beraat kararının da kesin hüküm olarak kabul edilmesi gerektiğine karar vermiştir. Delil yetersizliği nedeniyle beraat kararı verilmiş olan fiilin, diğer bir Schengen ülkesinde yeniden yargılama tabi tutulmasının yasal beklenti ve hukuki kesinlik ilkeleri ile bağdaşmayacağına hükmetmiştir.<sup>12</sup>

## 2. Aynı devlet mahkemelerince yapılan yargılamalarda ilkenin uygulanması

Bu kapsamda, şüphesiz ki, ne bis in idem ilkesinin vücut bulduğu pek önemli uluslararası düzenlemelerden biri, 4 Kasım 1950'de Roma'da imzalanan ve 3 Eylül 1953'te yürürlüğe giren Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 no.lu Protokol'ün 4. maddesidir. Protokol, 22 Kasım 1984 tarihinde imzaya açılmış ve 1 Kasım 1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ek 7 no.lu Protokol'ün "Aynı suçtan iki defa yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı" başlıklı 4. maddesine göre;

*"1. Hiç kimse; bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.*

*2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.*

*3. Sözleşmenin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile öngörülen yükümlülükler aykırı hiçbir tedbir alınamaz."*<sup>13</sup>

Bu maddenin yapısını incelediğimizde esasında ne bis in idem ilkesi yönünden madde aşağıdaki unsurları barındırmaktadır.

- Yargılamaların "cezaî" niteliğe sahip olup olmadığı,
- Yargılamadaki suçların aynı (idem) olup olmadığı,

<sup>12</sup> TÖNGÜR, Ali Rıza, a. g. e.

<sup>13</sup> Madde 4, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 no.lu Protokol (22 Kasım 1984), 1 Kasım 1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

- Mükerrer yargılamaların (bis) yapılıp yapılmadığı,
  - yeni yargılamaların var olup olmadığı,
  - ilk yargılamanın nihai kararla sonuçlanıp sonuçlanmadığı,
  - istisnanın uygulanabilir olup olmadığı.

Madde yalnızca cezai yargılamalara uygulanmaktadır. Diğer bir deyişle, bir kişi hakkında aynı fiilinden dolayı biri cezai diğeri farklı nitelikte bir işlem (disiplin cezası gibi) uygulanırsa, bu durumda ortada birden fazla “cezai” yargılama olmadığı için maddenin korumasından faydalanamayacaktır.

Yine madde, suçlara konu olayın ya da fiilin “aynı” (idem) olmasını aramaktadır. Çünkü burada kişinin aynı eyleminden dolayı tekrar yargılanma ihtimaline karşı güvence sağlanması amaçlanmaktadır. Aynı olan ise, aynı davalıyı içeren ve ayrılmaz şekilde zaman ve yer bakımından birbiriyle bağlantılı olan somut koşullara ilişkin bir bütün oluşturan olaydır.

Diğer bir yandan madde, kişinin yalnızca aynı suç nedeniyle, aynı devletin yargılama makamları tarafından iki kez cezalandırılmama hakkını güvence altına almamaktadır. Bu düzenlemeyle, kişiye isnat edilen bir suç nedeniyle yargılanması neticesinde beraat kararı verilmiş olsa bile, artık kişinin aynı devletin yargılama makamı tarafından yeniden yargılanmama hakkını güvence altına almaktadır. Diğer bir ifadeyle, yasaya uygun olarak yargılanan ve kesin bir hükümle mahkûmiyet veya beraat kararı alan bir kişi, aynı devletin yargılama makamları tarafından artık yeniden yargılanamayacak ve hakkında mahkûmiyet kararı verilemeyecektir. Ancak madde, aynı anda birkaç davanın paralel olarak yürütülmesini yasaklamamıştır. Maddeye aykırılık, paralel olarak yürütülen davalardan birisi kesinleştiği zaman diğerinin düşürülmemesi durumunda meydana gelecektir.

Ayrıca madde, istisnai duruma ilişkin düzenleme barındırmaktadır. Bunlar; yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin varlığı veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığıdır. Bu iki istisnanın varlığı halinde davanın yeniden açılabilmesi mümkündür. Bu durum, aynı fiil nedeniyle kişinin yeniden kovuşturulması ve yargılanması olarak değerlendirilmemelidir. Zira, davanın yeniden açılabilmesi yalnızca istisnai şartların varlığı halinde mümkün olacaktır. Yeni delillerin varlığı veya yapılmış olan

yargılamanın sonucunu etkileyen esaslı kusur hali mevcut değilse davanın yeniden açılması maddeye aykırılık oluşturacaktır.

### **3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Kararlarında Ne Bis İn İdem İlkesi**

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, tek fiilden kaynaklanan vergi suç ve kabahatlerine ilişkin olarak verdiği kararlarında, kişinin aynı fiilden dolayı iki kez yargılanma ve bunun sonucunda iki kez cezalandırılmasına yönelik yaklaşımını değiştirmiştir. Mahkeme önceki kararlarında bu durumun ihlal niteliğinde olmadığı yönünde yaklaşıma sahipti.

Nitekim, Mahkeme vergisel uyumsuzlıklardan kaynaklı olarak verilen idari ceza ve adli cezanın çifte ceza olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği konusunu Ponsetti and Chesnel/Fransa davasında ele almıştır. Ponsetti and Chesnel/Fransa<sup>14</sup> kararına konu olan olay ve Mahkemece verilen 14.09.1999 tarihli karar şu şekildedir: Başvurucu hakkında yasal süresi içerisinde beyanname vermeme nedeniyle ziyaa uğratılan verginin katı üzerinden hakkında vergi ziyai cezası kesilmiştir. Ayrıca, başvurucu vergi kaçakçılığı suçundan dolayı adli para cezasına ve hapis cezasına mahkum edilmiştir. Mahkeme burada, vergi kaçakçılığı suçunun kusura dayalı olarak yani isteyerek uygulandığını, bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsurlarının diğer mali suçun unsurlarından farklı olduğunu, yasanın ilgili maddelerinin aynı suç düzenlemediklerini belirterek başvuruyu kabul edilmez bulmuştur.<sup>15</sup>

Bu nitelikte bir diğer dava, Rosenquist/İsveç<sup>16</sup> davasıdır. Burada Mahkeme, vergi kaçakçılığı nedeniyle hapis cezası verilebilmesi için esaslı unsurun kast olduğu, ancak para cezasında bu unsurun

<sup>14</sup> Ponsetti and Chesnel v. France, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:%22ponsetti%22}, %22itemid%22:\[%22001-5637%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:%22ponsetti%22},%22itemid%22:%22001-5637%22}), Başvuru No:36855/97, 14.09.1999

<sup>15</sup> Yaltı Prof. Dr. Billur, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası Ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine“, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 317, 2015/2, s. 85.

<sup>16</sup> Nils-Inge Rosenquist v. Sweden, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:%22Nils-Inge%20Rosenquist%22},%22itemid%22:\[%22001-66713%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:%22Nils-Inge%20Rosenquist%22},%22itemid%22:%22001-66713%22}), Başvuru No:60619/00, 14.09.2004.

aranmadığını belirterek, söz konusu cezaların amacının da aynı olmadığını ifade ederek başvuruyu reddetmiştir.<sup>17</sup>

Mahkeme, Zolotukhin/Rusya<sup>18</sup> davasında, yargılamaya konu olan suçların aynı suç olup olmadığı noktasında yaklaşımlar geliştirmiştir. İlk yaklaşıma göre, aynı fiil kriteri esastır. İkinci yaklaşıma göre, yargılama sebebi fiil aynı olsa bile, bu fiilin birden fazla suç oluşturup oluşturmadıkları önemlidir. Son yaklaşım ise, iki suçun esaslı unsurlarını ön planda tutmuştur. Mahkemeye göre, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, birebir aynı veya esaslı şekilde aynı olaydan doğan ikinci suçtan dolayı yargılanmayı veya cezalandırılmayı yasaklamıştır. Olaydaki somut olgusal koşullara odaklanılmasını belirten Mahkeme, bu olgusal koşulların, aynı sanıkla ilgili olmasını ve zaman ve yer açısından birbirine ayrılmaz biçimde bağlı bulunmasını gerektiğini ifade etmiştir.<sup>19</sup>

Mahkeme, Zolotukhin/Rusya (2009) kararında geliştirdiği kriterlerini vergi hukuku alanında Glantz/Finlandiya (2014) kararında uygulamaya geçirmiştir.

### 3.1 Glantz/Finlandiya davası

AİHM tarafından verilen önemli kararlardan biri Glantz/Finlandiya<sup>20</sup> kararıdır. AİHM bu davada, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine ek 7 no.lu Protokol'ün 4. maddesinde kendini bulan ne bis in idem ilkesinin olayda ihlal edilip edilmediğini değerlendirmiştir.

Olaya göre, vergi denetçileri, başvuranın avukatlık bürosunda 2006 yılında vergi denetimi gerçekleştirmişlerdir. Başvuranın 2000 ile 2004 vergi yılları arasında şirketinden örtülü kâr elde ettiğini tespit etmişlerdir. Buna istinaden ek vergi tarh edilmiş ve para cezası kesilmiştir. Başvuran, yerel Vergi Düzeltme Komitesinden düzeltme talebinde bulunmuş ancak talebi, başvuranın vergi makamlarına eksik

<sup>17</sup> Yalıtı Prof. Dr. Billur, s.87.

<sup>18</sup> Sergey Zolotukhin v. Russia, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:\[%22%22CASE%20OF%20SERGEY%20ZOLOTUKHIN%20v.%20RUSSIA%22%22\],%22itemid%22:\[%22001-91222%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22%22CASE%20OF%20SERGEY%20ZOLOTUKHIN%20v.%20RUSSIA%22%22],%22itemid%22:[%22001-91222%22]}), Başvuru No:14939/03, 10.02.2009.

<sup>19</sup> Yalıtı Prof. Dr. Billur, s.87-88.

<sup>20</sup> Case of Glantz v. Finland, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:\[%22%22CASE%20OF%20GLANTZ%20v.%20FINLAND%22%22\],%22itemid%22:\[%22001-144114%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22%22CASE%20OF%20GLANTZ%20v.%20FINLAND%22%22],%22itemid%22:[%22001-144114%22]}), Başvuru No:37394/11, 20.08.2014.

bilgi verdiğini ve bu nedenle eksik veya kısmi vergilendirme yapıldığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Başvuranın gerek Helsinki İdari Mahkemesine yaptığı temyiz başvurusu gerekse Yüksek İdari Mahkemesine yaptığı temyiz başvurusu reddedilmiştir.

Bunun yanı sıra, başvuran aleyhine gelirini eksik beyan etmesi nedeniyle yolsuzluk ve nitelikli vergi kaçakçılığı suçlarından dava açılmıştır. Helsinki Bölge Mahkemesi, yapılan yargılama neticesinde başvuranı suçlu bulmuş ve 2 yıl 8 ay hapis cezasına hükmetmiştir. Ayrıca başvuranın, vergi makamına faiziyle birlikte 214.168,38 Euro ödemesine hükmetmiştir. Temyiz Mahkemesi, Bölge Mahkemesinin kararını onamıştır. Yüksek Mahkeme ise, 18 Mayıs 2011 tarihinde, başvuranın temyiz talebini reddetmiştir.

Mahkeme, Glantz/Finlandiya kararında kavramlar üzerinde durmuştur. Bu davada Mahkeme, öncelikle ilk yaptırımın (vergi ziyai cezasının) mahiyeti gereği cezai nitelikte olup olmadığını, başvuranın yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığını, nihai bir hükmün mevcut olup olmadığını ve mükerrer yargılamanın (bis) söz konusu olup olmadığını yorumlamış ve belirlediği kriterlerle ortaya koymuştur.

Mahkeme, öncelikle ilk yaptırımın (vergi ziyai cezasının) mahiyeti gereği cezai nitelikte olup olmadığını tartışmıştır. Bu doğrultuda, mahkeme, Engel kıskaslarına ve Jussila/Finlandiya<sup>21</sup> davasına gönderme yapmıştır. Mahkeme, Finlandiya kanunlarına göre, vergi para cezalarının zararın tazminine yönelik maddi tazminat olarak değil, caydırıcı olmak adına ceza olarak uygulandığını, vergi para cezalarının, bu nedenle, amacı caydırma ve cezalandırma olan bir hüküm ile yüklendiğini belirtmiştir. AİHM, bu durumun suçun cezai niteliğini oluşturduğu kanaatinde. Sonuç olarak, vergi para cezalarını içeren yargılama işlemlerinin, 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesi kapsamında “cezaî” nitelikte olduğuna karar vermiştir.

Mahkeme, ikinci olarak, başvuranın yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığını hususunu tartışmıştır. Sergey Zolotukhin/Rusya davasından farklı olarak, bu davada, 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesi bağlamında “aynı suç” kavramına ilişkin uyumlaştırılmış bir yorumda

<sup>21</sup> Jussila v. Finland, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22fulltext%22:%5B%22jussila%22%2C%22itemid%22:%5B%22001-78135%22%5D%7D>, Başvuru No: 73053/01, 23.11.2006.

bulunmuştur. *Zolotukhin* davasında, Mahkeme, iki suçun yasal niteliğine vurgu yapan yaklaşımın bireyin haklarını oldukça sınırladığını tespit etmiştir. Bu nedenle Mahkeme, 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesinin, aynı olaylardan veya esas olarak aynı olan olaylardan kaynaklanan ikinci “suç” nedeniyle kişi hakkında yasal işlem başlatma veya kişiyi yargılamayı engelleyecek şekilde yorumlanması gerektiği fikrini benimsemiştir. Bu nedenle, aynı davalıyı içeren ve ayrılmaz şekilde zaman ve yer bakımından birbiriyle bağlantılı olan somut koşullara ilişkin bir bütün oluşturan bu olaylara odaklanmak önem arz etmekteydi. Mevcut davada, taraflar, davaların aynı olaylara dayandığını kabul etmektedirler. Her iki dava da, başvuranın gelirini beyan etmemesinden kaynaklanmıştır.

Mahkeme üçüncü olarak, nihai bir hükmün mevcut olup olmadığı hususunu tartışmıştır.

Mahkemeye göre, 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesinin amacının, “nihai” bir kararla sonuçlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını önlemektir. Bir karar, geleneksel ifadeye göre, “kesin hüküm” niteliği kazandığında nihai hale gelir. Bu durum, karar gayri kabili rücu olduğunda; yani başka olağan hukuk yollarının mevcut olmadığı veya tarafların bu hukuk yollarını tükettiği veya bu hukuk yollarına başvuru süresi dolmuşsa artık karar nihai hale gelmiştir. Diğer taraftan, yargılamanın yenilenmesi gibi olağanüstü hukuk yolları, hükmün kesinleşip kesinleşmediğinin belirlenmesinde dikkate alınmaz. Mevcut olayda, vergi davası, Yüksek İdari Mahkemenin, başvuranın temyiz talebini reddettiği zaman yani 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşmiştir.

Son olarak, mahkeme, mükerrer yargılamanın (bis) söz konusu olup olmadığı hususunu tartışmıştır. Mahkemeye göre, 7 No’lu Protokol’ün 4. maddesi, “nihai” karar ile sonlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını engeller. Ayrıca, 7 No’lu Protokolün 4. maddesi sadece iki kez cezalandırılmama hakkıyla sınırlandırılmamış olup; aynı zamanda iki kez soruşturulmaya tabi tutulmama veya yargılanmama hakkını da kapsar. Aksi halde, “cezalandırılma” sözcüğüne “yargılanma” sözcüğü eklenmezdi. Mahkemeye göre, 7 No’lu Protokolün 4. maddesi üç ayrı güvence içermektedir: Bunlar bireyin aynı suç nedeniyle;



- (i) yargılanmaya tabi olmayacağı,
- (ii) yargılanmayacağı,
- (iii) cezalandırılmayacağıdır.

Mahkemeye göre, 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi, ikinci dava açıldığı sırada ilk davanın sonuçlanmış ve kesinleşmiş olması halinde, art arda yapılacak yargılama işlemlerini açık şekilde yasaklar. Nitekim, Lucky Dev/İsveç davasında da Mahkeme bu gerekçeyle ihlal kararı vermiştir.<sup>22</sup> Paralel yargılamalara ilişkin olarak ise, 7 No.lu Protokolün 4. maddesi, eş zamanlı olarak yürütülen davalar için engel teşkil

<sup>22</sup> Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Lucky Dev/İsveç davasına konu olan olay ve Mahkemece verilen karar şu şekildedir: Bayan Dev İsveç'te lokanta işletmektedir. Vergi idaresinin açtığı bir soruşturma sonucu İsveç Vergi Kurumu Bayan Dev'in vergi beyannamesinde tüm gelirlerini beyan etmediği, beyanını doğru bir şekilde yapmadığı ve hatalı muhasebe uyguladığı gerekçeleriyle vergi para cezasına muhatap tutmuştur. Bayan Dev İdare mahkemesi ve Temyiz Mahkemesi aracılığı ile bu borçlara itiraz etmiştir. Aynı zamanda, ağırlaştırılmış vergi suçu ve ağırlaştırılmış muhasebe suçları gerekçeleriyle Bayan Dev aleyhine ceza davası açılmış ancak başvuru vergi suçlarından beraat etmiştir. Mahkeme, ilave vergileri içeren işlemlerin, sadece Sözleşmenin 6. maddesi uyarınca değil Ek 7 No'lu Protokolün 4. maddesi anlamı dâhilinde "cezai" mahiyette olduğunu belirttiğinden, başvuranın davasında hem vergi davası hem de ceza davası, Ek 7 No'lu Protokolün 4. maddesi kapsamına girmiştir. Başvuranın vergi suçundan beraat etmesine ilişkin karara karşı bir itirazda bulunulmadığından, "nihai" karar koşulu karşılanmış olup, söz konusu beraat kararı böylece kesin hüküm teşkil etmiştir. Yargılamanın iki kez yapıp yapılmadığına ilişkin olarak ise, Mahkeme, 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin iki kez cezalandırılmama hakkı ile sınırlı olmamakla birlikte aynı suçtan iki kez yargılanmama hakkını da kapsadığını yinelemiştir. Bu nedenle söz konusu bu hüküm, bireyin mahkûmiyetle sonuçlanmayan yargılama işlemlerine tabi tutulduğu durumlarda da uygulanmıştır. Ancak, koruma sadece aynı suça ilişkin ilk karar nihai olduğunda devreye girmiştir. Çünkü 7 No'lu Protokolün 4. maddesi, nihai karar verilmeden önce birden fazla davanın görülmesini engellemiştir. Davalardan birinin nihai karar ile sonlandırıldığı durumlarda diğer davanın devam etmesi halinde ihlal ortaya çıkacaktır. Başvuranın davasında ise, ceza yargılaması nihai bir karar ile sonlandırıldıktan sonra vergi davası sonlandırılmamış ve ek vergiler iptal edilmemiş olduğundan, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 numaralı Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar verilmiştir. <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22fulltext%22:%5B%22%22CASE%20OF%20LUC%20KY%20DEV%20v.%20SWEDEN%22%22%5D,%22documentcollectionid%22:%5B%22%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-148184%22%5D%7D>, Karar Tarihi:27.11.2014, Başvuru No:7356/10.

etmemektedir. Bu durumda, nihai olarak beraat ettiği veya mahkûm edildiği bir suç bakımından başvuranın birçok kez yargılandığı söylenemez. İki paralel davanın mevcut olduğu durumlarda, ilk dava kesinleştikten sonra ikinci davaya devam edilmemesi Sözleşme açısından da sıkıntılı bir durum değildir. Ancak, ikinci davanın sona ermediği ve görülmeye devam ettiği durumlarda, ihlal sonucunu doğurur.

Mevcut olayın ise, iki paralel ve ayrı davaya ilişkin olduğu belirtilmiştir. Bu davalardan ilki kesinleşene kadar eş zamanlı olarak devam etmiştir. İlk dava sonuçlanıp kesinleştikten sonra ikinci dava düşürülmediği ve nihai karara kadar devam ettiği için başvuran, iki davada aynı suçtan iki kez mahkûm edildiği için Sözleşmeye Ek 7 No'lu Protokolün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

### 3.2 A ve B/Norveç davası

A ve B/Norveç kararına<sup>23</sup> konu olayda, yapılan denetim neticesinde başvuranlara gelirlerini vergi beyannamesinde beyan etmemeleri sebebiyle vergi cezası kesilmiştir. Aynı zamanda devam eden ceza kovuşturması sonucunda da aynı fiil nedeniyle vergi kaçakçılığı sebebiyle hapis cezası verilmiştir.

AİHM, yukarıda Glantz Kararı'nda da belirtildiği üzere, 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesi aynı suç için yargılamaya tabi olmama, yargılanmama ve cezalandırılmama şeklinde üç güvenceyi içerdiği, idari takibatın cezai nitelikte olup olmadığının Sözleşmenin 6. maddesi için geliştirilen “Engel Kısıtlarına” göre belirleneceğini belirtmiştir. Mahkemeye göre aynı anda birden fazla takibatın yapılabilmesi belli şartların varlığına bağlıdır. Özellikle, davalı Devletin her iki cezanın konu ve zaman yönlerinden yeterince yakından bağlantılı olduğunu etkin bir şekilde ortaya koyması gerekir.

Konu bakımından yeterli yakınlıkta bağlantı olup olmadığına ilişkin temel etkenler şu şekildedir:

<sup>23</sup> A ve B/Norveç, Başvuru No:24130/11, 29758/11, Karar tarihi:15.11.2016. Karar metni için bkz. <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-168972> (Erişim Tarihi: 25.04.2021)

- Birbirinden farklı şekilde devam eden ceza davalarının birbirini tamamlayıcı amaçlar içermesi gerektiği ve bu nedenle söz konusu sosyal kural ihlalini farklı açılardan ele alıp almadıkları,
- Söz konusu davaların çift oluşunun fiilen ve hukuken öngörülebilir bir sonucu olup olmadığı,
- İlgili davalarda delillerin toplanması ve değerlendirilmesinin tekrarını olabildiğince önleyecek şekilde, bilhassa herhangi bir aşamada ortaya çıkarılan vakıaların diğer süreçlerde de kullanılmasını sağlayamaya yarayacak şekilde, farklı yetkili merciler arasındaki yeterli etkileşimle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- Yargılanan kişinin büyük bir yük altına girmesini önlemek amacıyla, önce sonuçlanan takibatta uygulanan yaptırımın, sonra sonuçlanan takibatın yaptırımının belirlenmesinde dikkate alınıp alınmadığıdır.

Zaman bakımından bağlantı ise kişiyi belirsizliğe, gecikmelere ve davaların zamanla sürüncemeli hale gelmesine maruz kalmasından koruyacak kadar yeterli yakınlıkta olmasıdır. Zaman bakımından bağlantı zayıfladıkça davalarda gecikmelere sebep olabilecek devlet işlemlerinin açıklanmasında ve gerekçelendirilmesinde Devlet üzerine daha büyük bir sorumluluk yüklenecektir.

Olayda ise, başvuruların fiillerine idari yaptırım ve ceza olmak üzere iki farklı yaptırım uygulanmıştır. İdari yaptırım olarak fazladan vergi alınması; genel bir caydırıcı unsur olmaya, hatalı beyanların tespiti için toplum adına yapılan kontrol ve teftişlerin masrafları ile bunlar için harcanan emeği karşılama yaramaktadır. Adli cezaya hükmedilmesi ise; sadece genel olarak caydırıcı olması değil fakat suç oluşturan hilenin diğer unsurları da içeren sosyal düzene aykırı ihmal açısından cezalandırma amacı da vardır.

Yerel mahkemenin başvuruları cezaya çarptırırken daha öncesinde vergi cezasının uygulandığı gerçeğini dikkate alması özellikle önemlidir. Farklı cezaların ve kabahatlerin birlikte verilmesi ihtimalini taşıyan çifte cezalandırma mevcut şartlarda öngörülebilirdir ve davaların bir aşamasında ortaya konan vakıalar diğer aşamalarda kullanılmıştır.

Başvuranların orantısız ön yargıya ya da haksızlığa uğradıklarına ilişkin herhangi bir emare bulunmadığı ve her iki takibat arasında içerik ve zaman yönlerinden yeterince yakından bağlantı bulunması sebebiyle Mahkemece ihlal bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

### 3.3 Mahkemenin İçtihadındaki Değişimler

Mahkeme, Zolotukhin kararı öncesinde kişinin fiili nedeniyle hem para cezası hem de hapis cezasına muhatap tutulmasını ne bis in idem ilkesine aykırı bulmuyordu. Zolotukhin kararıyla birlikte ortaya “aynı suç” kavramı atılmış ve aynı kişiyle ilgili olma ve zaman ve mekan bakımından bağlantılı olma koşulları dahilinde aynı suç kavramı kabul edilmiştir.

Mahkeme bu görüşünü Glantz kararında geliştirmiş ve vergisel para cezalarının cezai nitelikte olduğunu, olaya ilişkin fiilin aynı olduğunu, bu fiil nedeniyle paralel iki yargılamanın yürütüldüğünü ancak, ilk yargılamanın kesinleşmesi üzerine paralel olarak seyreden ikinci yargılamanın sona erdirilmemesi nedeniyle ihlal kararı vermiştir. Yani Mahkemenin yeni içtihadına göre, cezai ve idari yargılamaların paralel olarak devam ettirilmesi 4. maddeye aykırılık teşkil etmemekle beraber, yargılamalardan ilkinin nihai olarak sonuçlanması durumunda, ikinci yargılamanın devam ettirilmesi durumu mükerrerlik arz edecektir.

Ancak Mahkeme, A. ve B./Norveç kararıyla, bu yaklaşımında değişikliğe gitmiştir. Mahkemeye göre, farklı cezaların bir bütünlük oluşturması durumunda, aynı fiil nedeniyle farklı makamlarca uygulanan farklı yaptırımlar ve buna bağlı süreçlerin varlığı mükerrerlik oluşturmayacaktır. Bu nedenle (Glantz kararından farklı olarak) bir uyumsuzlukta nihai kararın varlığı, diğer yaptırım yollarını kendiliğinden mükerrer hale getirmeyecek ve bunun için öngörülen tüm yaptırımların uyumlu bir bütünlük oluşturup oluşturmadığına bakılacaktır.<sup>24</sup>

Bunun yanısıra, yargılamalar arası etkileşim ile ilgili olarak ise, Glantz kararında ihlal gerekçesi olarak gösterilen farklı yargılamalar arasındaki etkileşimsizlik durumu bir ihlal sebebi olarak varlığını

<sup>24</sup> BAHÇECİ, Barış, “İham İçtihadında Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 67 (2), 2018.

korumaktadır. Hatta A. ve B./Norveç kararının ardından verilen Johannesson/İzlanda kararında da bu durum dikkate alınmıştır.

#### 4. İç Hukukta Ne Bis İn İdem İlkesi

Türkiye açısından 1 Ağustos 2016 tarihinde bağlayıcı şekilde yürürlüğe giren Protokolün normlar hiyerarşisi açısından değerlendirilmesi durumunda karşımıza Anayasa'nın 90/5. maddesi çıkmaktadır.

Buna göre; *“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”*

Anayasa'nın 90. maddesinin 5. fıkrasına göre, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ek 7 no.lu Protokolü iç hukukta yürürlüğe girmiştir. Bu Protokol'ün 4. maddesi ise kanun hükmü niteliğindedir. Ayrıca, yürürlükteki kanun hükümleri ile ek 7 no.lu Protokol'ün 4. maddesinin aykırı hükümler içermesi durumunda 4. madde hükmü esas alınacaktır. Böylelikle, bu madde hükmüne aykırı olacak şekilde getirilecek bir özel kanun hükmü ile Protokol'ün etkisiz bırakılmasının önüne geçilmiştir.<sup>25</sup>

Görüleceği üzere, ne bis in idem ilkesine Anayasa'da yer verilmemiş olsa da, Protokol'ün Türkiye açısından yürürlüğe girdiği andan itibaren, bu ilke Anayasal bir güvence altına alınmıştır. Bu şekilde, evrensel bir ilke olan “ne bis in idem”, hukukumuzda üst norm niteliğine kavuşmuştur.

Bunun yanı sıra, her ne kadar, ek 7 no.lu Protokol 01.08.2016 tarihinde Türkiye açısından yürürlüğe girmiş ise de, ne bis in idem ilkesinin Türk hukukundaki uygulamaları çok daha eskiye dayanmaktadır. Zira bir çok kanunda bu ilkenin yansımalarını

<sup>25</sup> HUYSAL, Burak, “Non Bis İn İdem İlkesinin Vergi Ceza Hukukunda Uygulanması”, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 187-188, 2020.

görmekteyiz. Nitekim 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesi<sup>26</sup>, 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 172. maddesi ve anılan Kanununun 223. maddesinin 7. fıkrası<sup>27</sup>, Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrası<sup>28</sup>, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 42. maddesinin 8. fıkrası<sup>29</sup>, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinin 1. fıkrası<sup>30</sup> bu düzenlemelere örnek olarak gösterilebilir.

## II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA NE BİS İN İDEM İLKESİ

### 1. Genel Olarak

Vergi suç ve kabahatleri, vergi kanunlarında düzenlenen görev ve sorumlulukların, vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından kanunda belirtilen şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle oluşan

<sup>26</sup> 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde: “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” hükmüne yer verilmiştir.

<sup>27</sup> 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 172. maddesinin 2. fıkrasında: “kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça aynı fiilden dolayı ceza açılmaz.” hükmü, yine anılan Kanununun 223. maddesinin 7. fıkrasında: “Aynı fiil nedeniyle aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir.” şeklinde düzenlemelere yer verilmiştir.

<sup>28</sup> Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasında: “Bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idari para cezası öngörülmüşse en ağır idari para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idari para cezasından başka idari yaptırımlar da öngörülmüş ise bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.” üçüncü fıkrasında: “Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.” hükümlerine yer verilmiştir.

<sup>29</sup> 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 42. maddesinin 8. fıkrası<sup>29</sup>, nda, “Yukarıdaki fıkralar uyarınca tahsil olunan idari para cezaları, aynı fiil nedeniyle 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 184 üncü maddesine göre mahkûm olanlara faizsiz olarak iade edilir.” düzenlemesine yer verilmiştir. Görüleceği üzere, aynı fiilin (imar mevzuatına aykırı yapı yapma) hem İmar Kanunu uyarınca kabahat sayılması hem de Türk Ceza Kanunu uyarınca suç (imar kirliliğine neden olma suçu) teşkil etmesi durumunda, şayet kişi Türk Ceza Kanunu'nun 184. maddesi gereğince mahkûm edilmişse, İmar Kanunu uyarınca tahsil edilen idari para cezası iade edilecektir.<sup>29</sup>

<sup>30</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinin 1. fıkrasında, “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir.” düzenlemesine yer verilmiştir.

fiillerdir.<sup>31</sup> Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesine göre, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacaklardır.

Türk vergi hukukunda, vergisel yükümlülükler aykırı yaptırımlar, genel itibariyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Anılan Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında vergi cezaları; vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve kaçakçılık suçları olarak ayrılmıştır. Usulsüzlük cezaları ise kendi içerisinde 1. derece usulsüzlük cezaları, 2. derece usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları olmak üzere ayırma tabi tutulmuştur.

Söz konusu cezalardan vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarına yönelik fiiller kabahat olarak nitelendirilmektedirler. Bu cezalar mali nitelikte olmalarından dolayı vergi daireleri tarafından yerine getirilmektedirler. Vergi dairelerince tesis edilen işlemlere karşı dava açılması halinde idari yargı alanında yer alan vergi mahkemelerince söz konusu işlemlerin yargısal denetimi yapılacaktır. Kaçakçılık suçları ise, adli yargı alanında yer alan ceza mahkemelerince kovuşturulmakta ve sanık hürriyeti bağlayıcı ceza olan hapis cezası veya adli para cezasına mahkûm edilebilmektedir.

## **2. Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İlkesinin Uygulanabilirlik Sorunu**

Vergi Usul Kanunu'nda gerek kabahat gerekse suç olarak tanımlanan fiiller düzenlenmiştir. Burada önem arz eden husus, bir fiilin birden fazla vergi kabahati olarak düzenlendiği ya da bir fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçu olarak düzenlendiği durumlarda içtima hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı ve cezalandırmanın nasıl yapılması gerektiği konusudur.<sup>32</sup>

<sup>31</sup> TÜRKAL Yrd. Doç. Dr. Hasan, EKİCİ Yrd. Doç. Dr. Mehmet Sena, İNAN Yrd. Doç. Dr. Mahmut, "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, 2010, s.50.

<sup>32</sup> GEÇER, Ahmet E. "Vergi Ceza Hukukunda Non-Bis İn İdem İlkesi" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:2016, 65(2), s.329.

## 2.1. Vergi Suç ve Kabahatleri Yönünden İlkenin Uygulanabilirliği

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin 3. fıkrasında, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye paralel başka bir düzenleme ise, anılan Kanun'un 367. maddesinin 4. fıkrasıdır. Bu hükümde, 359'uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

Belirtilen düzenlemelere göre, örneğin, kişi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş ise, tek fiil ile hem 359. madde gereğince kaçakçılık suçunu işlemiş hem de 344/2. maddesi uyarınca vergi ziyai cezasına sebebiyet vermiş olacaktır. Bunların sonucunda ise, kişi hakkında hem kaçakçılık suçu nedeniyle hapis cezası verilmekte hem de ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir. Bu cezalar için (hapis cezası ve vergi ziyai cezası) içtima hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesine göre, bu Kanun'da yazılı vergi ziyai cezası ile 359'uncu maddede yazılı cezaların (hapis cezası) içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği belirtilmiştir. O halde bu durumun ne bis in idem ilkesine aykırı olduğu söylenebilir mi?

Bir görüşe göre, burada yaptırıma bağlanan fiilin sonucu bir taraftan belge düzeninin ihlali diğer taraftan vergi kaybıdır.<sup>33</sup> Diğer bir ifadeyle, 359. maddede tehlikenin, 344. maddede ise vergi kaybı nedeniyle hazinenin uğradığı zararın yaptırıma bağlandığı anlaşılmaktadır. Yani, vergi cezası kabahatinde netice unsuru (vergi kaybı) aranırken, kaçakçılık suçunda tehlikenin doğması (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi) yeterlidir. Bu durumda, tehlikenin ayrı vergi kaybının ayrı cezalandırılması ne bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmaz.

<sup>33</sup> BAHÇECİ, Barış, "İham'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu", <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1772>, (Erişim Tarihi: 20.04.2021)



Diğer bir görüşe göre, ikinci kez yargılanan ya da cezalandırılan suçların, yalnızca maddi unsurları bakımından değil, tüm yönleriyle aynı olması gereklidir.<sup>34</sup> Halbuki, vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçunun tekemmülleri için gereken unsurlar farklıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçunun tekemmülü için eylemin kasten yapılması yeterlidir. Maddede yer alan bu fiillerin çoğunluğu, ayrıca vergi ziyayına da sebebiyet verir. Fakat bu fiillerin gerçekleştirilmiş olması, tek başına vergi ziyayının doğmasını sağlayamaz. Vergi ziyayı cezasının kesilebilmesi için, bu fiillerin yanı sıra, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi ve buna bağlı olarak anılan fiillerin işlenmesi sonucu ortaya bir vergi kaybının çıkması gerekmektedir. Bu nedenle, vergi ziyayı cezası ile cezalandırılan mükellefin, ayrıca ceza mahkemesinde yargılanarak cezaya mahkûm olması, aynı suçtan iki kez yargılanma ve iki kez cezalandırma sayılmayacaktır. Bu açıdan, hükümler, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesine ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin, bu maddenin uygulanmasıyla ilgili, Ponsetti and Chesnel/Fransa<sup>35</sup> kararındaki ölçütlere uygundur.<sup>36</sup>

Çoğunluk görüşüne göre ise, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin son dönemlerde verdiği kararlardan sonra, bir kişinin aynı fiili nedeniyle hem vergi kabahati hem de vergi ziyayı suçunu işlemesi durumunda, kişiye hem para cezası (vergi ziyayı cezası) hem de hapis cezası teşkil edeceği yönündedir.<sup>37 38</sup>

<sup>34</sup> CANDAN, Turgut, "Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem Kuralı", <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezaları-ve-non-bis-in-idem-kuralı/>, (Erişim Tarihi: 12.04.2021)

<sup>35</sup> Adı geçen karar için ayrıca bkz. Ponsetti and Chesnel v. France, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22fulltext%22:%5B%22ponsetti%22%2C%22itemid%22:%5B%22001-5637%22%5D%7D>, Başvuru No:36855/97, 14.09.1999.

<sup>36</sup> CANDAN, Turgut, a. g. e.

<sup>37</sup> TOSUN, Ayşe Nil, "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası", <http://www.hukukdergi.hacettepe.edu.tr/dergi/C7S2makale5.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.04.2021).

Bu durumu AİHM kararlarını dikkate alarak değerlendirecek olursak Mahkeme, Zolotukhin/Rusya (2009) kararında geliştirdiği kriterlerini vergi hukuku alanında Glantz/Finlandiya (2014) kararında uygulamaya geçirmiştir.

Bu davada AİHM'nin belirlediği kriterler şunlardır:

- İlk yaptırımın mahiyeti gereği cezai nitelikte olup olmadığı,
- Başvuranın yargılandığı suçların aynı (idem) olup olmadığı,
- Nihai bir hükmün mevcut olup olmadığı,
- Mükerrer yargılamanın (bis) söz konusu olup olmadığı.

A ve B/Norveç kararında (2016) ise Mahkeme, konu ve zaman bakımından yakın bağlantılı olma kriterini getirmiştir.

Tüm bu kriterler bağlamında, ilk olarak vergi ziyai cezalarının cezai nitelikte olup olmadığı değerlendirmeliyiz. Vergi ziyai cezalarını, vergi kaybının tazmini olarak nitelendiren görüşün aksine, vergi ziyai cezaları niteliği itibarıyla vergisel yükümlülüklerle aykırı davranılmasının engellenmesi amacıyla getirilen ve caydırıcılık fonksiyonu ön planda olan bir yaptırımdır. Zira, salt vergi kaybının tazmini olarak görülseydi, vergi daireleri tespit ettikleri vergi kaybını, vergiyi (aslı) ve işlemiş faizini tahsil ederek tazmin edebilirlerdi. Bunun aksine uygulamada söz konusu verginin yükümlüden ihbarname ile istenilmesi anında ihbarnamede üç kat (tekerrür hükümleri nedeniyle artırılır ise 4,5 kat) vergi ziyai cezasının da istenilmesi, tazmin olarak değil, caydırıcı olmak adına ceza olarak uygulandığını göstermektedir. Bu nedenle, vergi ziyai cezaları, amacı caydırma ve cezalandırma olan “cezaî” nitelikteki yaptırımlardır.

Vergi ziyai cezası ile kaçakçılık suçunun aynı (idem) fiilden kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunda ise Zolothukin kararında belirtildiği üzere, aynı (idem) olandan anlaşılması gerekenin “aynı olaylar veya özünde aynı olan olaylar” olduğu belirtilmiştir. Nitekim Mahkeme, A ve B/Norveç kararında Zolotukhin kararını farklı kılanın, ayniyet (idem) kavramının içeriğinin belirlenmesi için ‘esaslı unsurlar’

<sup>38</sup> YALTI, Prof. Dr. Billur, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası Ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine“, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 317, 2015/2, s. 91.

yerine olay temelinde bir çözüm benimsemiş ve yaptırma bağlanan hareketin, zaman ve yer bakımından birbiriyle bağlantılı olarak somut koşullar üzerinde bir bütünlük oluşturması gerektiği vurgulanmıştır.<sup>39</sup>

Nihai bir hükmün mevcut olup olmadığı kriterindeki amaç, sonuçlandırılmış olan ceza yargılamalarının tekrarlanmasını önlemektir. Bu doğrultuda, bir kararın, nihai hale gelmesi için kesin hüküm niteliğine kavuşması gerekmektedir. Sahte fatura düzenleme fiili nedeniyle vergi ziyayı cezasına karşı idari yargıda açılan davaya paralel olarak kaçakçılık suçu nedeniyle adli yargıda ceza yargılaması devam etmektedir. AİHM'nin belirlediği bu kritere göre, aslında açılan davalardan biri nihai hale gelmiş ve kesin hüküm niteliğine kavuşmuş ise, artık diğer davaya ilişkin yargılamanın sonlandırılması gerekmektedir. Nitekim, AİHM'nin Glantz kararında ihlal sebebi vermesinin nedeni de bu kritere uyulmamış olmasıydı.

Son olarak, mükerrer yargılamaya sebebiyet verilmemesi gerekmektedir. Bunun anlamı, kişi hakkında ikinci dava açıldığı zaman, birinci dava sonuçlanmış ve kesinleşmiş ise, artık bu durum ihlale sebebiyet verecektir. İlk davanın beraat veya mahkûmiyetle sonuçlanması fark etmeyecektir. Paralel yargılamalar açısından ise, önemli olan husus ilk dava kesinleştikten sonra ikinci davaya devam edilmemesi gerektiğidir.

AİHM'e göre bu şartların sağlanmaması halinde, uluslararası ceza hukuku alanında kabul gören ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 No.lu Protokolün 4. maddesinde de düzenleme altına alınan ne bis in idem ilkesine aykırılık oluşacaktır.

Anayasa Mahkemesi bu konu ile ilgili olarak farklı bir yaklaşım getirmiştir. Karara konu olayda<sup>40</sup> başvurucuya "*komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme*" fiili nedeniyle vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları uygulanmıştır. Bunun yanında başvurucunun "*sahte fatura kullanmak ve düzenlemek*" suretiyle vergi kaçakçılığı

<sup>39</sup> BAHÇECİ Barış, "İham İçtihadında Vergi Cezalarında 'Ne Bis In Idem'", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 67 (2), 2018.

<sup>40</sup> Ünal Gökpınar Başvurusu, Anayasa Mahkemesi Başvuru No:2018/9115, Karar Tarihi: 27/3/2019. R.G. Tarih ve Sayı: 16/5/2019-30776.

suçundan cezalandırılması talebiyle ceza davası açılmış ve yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilmiştir.

Mahkemeye göre, aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama (*ne bis in idem*) ilkesi mutlak olmayıp, korunan hukuki yararı, unsurları, amacı ve neticesinin farklı olması nedeniyle ayrı hukuk disiplinleri kapsamında aynı fiilin farklı şekillerde mütalaa edilmesi mümkündür. Olayda söz konusu her iki takibatın aynı kişi hakkında ve aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak yürütülmüş olup, başvurucunun cezai süreçlere neden olan hareketleri, amaç, zaman ve mekân yönlerinden birbirine bağlı şekilde kendi içinde bir bütünlük oluşturduğundan hukuki anlamda *aynı fil* olarak değerlendirilmiştir.

Ancak, Mahkeme nihayetinde, farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirilmeye yönelik olarak hem idari süreç sonunda vergi cezası hem de adli süreç sonunda mahkûmiyet verilebilmesinde aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesine aykırı bir yön bulunmadığına karar vermiştir.

Bunun yansıra gündeme gelecek bir diğer konu ise, bir kişinin aynı fiili neticesinde hem kendisi hem de yetkilisi olduğu tüzel kişi açısından bir suç işleme halidir. Buna ilişkin olarak AİHM Pirttimaki/Finlandiya<sup>41</sup> kararında şirket yetkilisinin aynı anda hem kendisi hem de temsil ettiği şirket açısından cezai sorumluluk doğuran fiilini aynı (*idem*) kavramı içinde değerlendirmemiştir. Olayda, başvurucunun şirket kayıtlarının aksine bir limited şirketin gerçek ortaklarından biri olduğu anlaşılmış, başvuru hakkında şirket adına verdiği gerçek dışı beyanlar nedeniyle ceza davası açıldığı gibi, şirket de kaçırılan vergi üzerinden mali bir yaptırıma maruz kalmıştır. Her iki yaptırım da cezai nitelik taşımakla ve şirket hakkında uygulanan mali yaptırım dolaylı olarak şirket ortağı davacı için de sonuç doğurmakla beraber, yaptırıma konu olaylar arasında bir ayniyet bulunmamakta, şahsen verilen beyanla, şirket adına verilen beyanlar farklı hukuksal işlemler olduğu gibi yaptırımlar da farklı kişilere uygulanmaktadır.<sup>42</sup>

<sup>41</sup> Pirttimaki/Finlandiya, 4. Daire, 20.08.2014, paragraf 50-52.

<sup>42</sup> BAHÇECİ, Barış, “İham İçtihadında Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 67 (2), 2018.

Bu konuya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi de Mehmet Turgay Özbekler<sup>43</sup> başvurusuna konu olayda, şirket hakkında yapılan vergi incelemesi sonucunda sahte fatura düzenlediğinin tespit edildiği, bu nedenle şirket yetkili hakkında ceza soruşturması yapıldığı, yetkilisi olduğu Şirket aleyhine ise aynı vergilendirme dönemleri ile ilgili olarak vergi idaresince elde edildiği takdir edilen gelir üzerinden vergi cezaları uygulandığı, idari süreç sonunda vergi cezasının başvuruçunun yetkilisi olduğu Şirket aleyhine, adli süreç sonunda mahkûmiyet kararının başvuruçusu aleyhine verilmesi nedeniyle başvuruçunun ihlal iddiasının aynı fiil nedeniyle iki kez yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesi kapsamına girmediğine karar vermiştir.

## 2.2. Vergi Kabahatleri Yönünden İlkenin Uygulanabilirliği

### 2.2.1. Kabahatler Kanunu'nun Vergisel Kabahatlerde Uygulanabilirliği

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasında, idari para cezalarının uygulanması açısından ne bis in idem ilkesinin kabul edildiği görülmektedir. Zira hükme göre, bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi durumunda, kişi yalnızca en ağır olan idari para cezasına muhatap tutulacaktır. Tabii bu hükmün uygulanabilmesi için, bu kabahatlere ilişkin olarak yapılan tanımlarda yaptırım olarak sadece idari para cezası öngörülmüş olması gerekmektedir.

Burada tartışılacak ilk husus, Kabahatler Kanunu'ndaki anılan düzenlemenin vergi cezalarında da uygulanıp uygulanmayacağıdır. Zira, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarına yönelik fiiller kabahat niteliğindedir. Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinin 1 (b) bendinde<sup>44</sup>, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanacağını düzenlemiştir. Dolayısıyla, burada hem

<sup>43</sup> Mehmet Turgay Özbekler Başvurusu, Anayasa Mahkemesi Başvuru No:2017/20779, Karar Tarihi: 11/3/2020.

<sup>44</sup> İlgili maddenin tam metni şöyledir: "(1) Bu Kanunun; a) İdarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır."

genel Kanun olan Kabahatler Kanunu hem de özel Kanun olan Vergi Usul Kanunu hükümleri gündeme gelmektedir.

Bu konuda, ilk olarak, Kabahatler Kanunu'nun genel nitelikte, Vergi Usul Kanunu'nun ise özel nitelikte bir Kanun olduğu dikkate alındığında, genel kanun ile özel kanun hükümlerinin çatışması durumunda özel kanun hükümleri uygulanacağından, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan içtima hükümlerinin uygulanması gerektiği düşünülebilir.<sup>45</sup>

İkinci olarak ise, kanunların gerekçeleri ve kanun maddelerinin sistematik ve tarihsel yorumu dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Buna ilişkin, Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 31.1.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun'un genel gerekçesi, "... *Bu Kanun'da, idarî yaptırımları gerektiren fiiller yani kabahatler açısından kanunilik ilkesi, zaman bakımından uygulama ve sorumluluk esasları, zamanaşımı, idarî yaptırımların hukukî niteliği, çeşitleri ve sonuçları, bu yaptırımların yerine getirilmesi rejimi gibi konular, bir sistematik çerçevesinde düzenlenmiştir. Ayrıca, idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yolu da düzenlenmiştir. Kabahatler Kanunu'nda idarî yaptırımlarla ilgili olarak belirlenen genel hükümler nedeniyle, bu hükümlerin özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkında da uygulanması gerekmektedir.*" şeklindedir.

Bu nedenle, kanun koyucu tarafından, Vergi Usul Kanunu'nda, karşılığında idari para cezası öngörülen vergi kanunlarına aykırılıkların birer kabahat olarak görüldüğünü ve özel kanun-genel kanun karşılaştırılmasında, genel kanun hükmünün özel kanun hükmüne karşın uygulanabilmesi için aranan, açık Kanun koyucu iradesinin, vergisel kabahatler yönünden mevcut olduğunu göstermeye yeterli olduğu düşünülmektedir.<sup>46</sup>

<sup>45</sup> GEÇER, Ahmet E. "Vergi Ceza Hukukunda Non-Bis İn İdem İlkesi" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:2016, 65(2), s.332.

<sup>46</sup> CANDAN, Turgut, "Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Vergisel Kabahatler Hakkında Uygulanabilirliği", <https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/>, (Erişim Tarihi: 22.04.2021)

Son değerlendirme ise, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin, idari para cezasının özel bir türü olan mali nitelikteki vergi cezasını gerektiren vergi kabahatleri yönünden de uygulanabileceği, ancak, bunun için Vergi Usul Kanunu'nda veya diğer kanunlarda özel bir düzenlemenin bulunmaması gerektiği yönündedir. Vergi Usul Kanunu veya diğer vergi kanunlarda özel bir düzenleme var ise kanun koyucu bu özel düzenlemenin uygulanmayacağı yönünde açık bir irade ortaya koymadıkça, Kabahatler Kanunu'nun bu özel hükümlerle çatışan genel hükümlerinin uygulanmasının söz konusu olmayacağı düşünülmektedir.<sup>47</sup>

Kanaatimce, Vergi Usul Kanunu'nun özel nitelikte bir Kanun olması sebebiyle bu Kanun'da yer alan özel düzenlemelerin söz konusu vergi kabahatleri için öncelikle uygulanacağı, şayet Vergi Usul Kanunu veya diğer vergi kanunlarda özel bir düzenleme mevcut değil ise bu takdirde genel nitelikte olan Kabahatler Kanunu hükümlerinin söz konusu vergisel kabahatlere uygulanabileceği yönündedir.

### **2.2.2. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamında İlkenin Uygulanabilirliği**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatleri arasındaki içtimaya yönelik olarak karşımıza çıkan en belirgin düzenleme nitekim Kanun'un 336. maddesidir. Buna göre; *“Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir”*.

Vergi Usul Kanunu'nun bu düzenlemesiyle, cezayı gerektiren tek bir fiil ile hem usulsüzlük hem de vergi ziyayı cezası birlikte işlenmiş olursa, bu cezalardan miktar itibarıyla ağır olanı kesilecektir. Böylelikle, anılan Kanun'un 336. maddesiyle, usulsüzlük ve vergi ziyayı kabahatleri arasında içtima hükümlerinin uygulandığı görülmektedir. Söz konusu düzenleme ne bis in idem ilkesi ile uyumludur.

Bunun yanı sıra, vergi kabahatleri arasındaki içtima ile ilgili olarak ne bis in idem ilkesine aykırı olduğu düşünülen hüküm Vergi Usul

<sup>47</sup> KILIÇ, Ayhan, “Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanabilirliği”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 5, Sayı 18, 2014.

Kanunu'nun 353. maddesinin 2. fıkrasıdır. Bu hükme göre; *“Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336'ncı madde hükmü uygulanmaz.”*

Bu hükme göre, bir fiil ile hem özel usulsüzlük kabahati hem de vergi ziyayı kabahati işlenirse kişi hakkında her iki kabahat nedeniyle ayrı ayrı ceza kesilecek ve bu cezalar için içtima hükümleri (miktar itibarıyla ağır olanın kesilmesi) uygulanmayacaktır. Bu düzenleme, 336. maddenin istisnası olarak görülebilir. Örneğin, kişi sahte belge kullanmış ise, hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecek, ayrıca, aynı Kanun'un 341. maddesi uyarınca ziyayı uğratılan verginin bir katı tutarında (şayet bilerek kullanmış ise üç kat) vergi ziyayı cezası kesilecektir. Dolayısıyla, kişinin tek bir fiili ile hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu bakımdan, söz konusu düzenlemenin de ek 7 No.lu Protokol'ün ihlali niteliğinde olduğu düşünülmektedir.<sup>48</sup>

Bu konuya ilişkin olarak İstanbul 7. Vergi Mahkemesi tarafından verilen bir karardan bahsetmek gerekmektedir. Mahkemeye göre, dava konusu olayda, sahte fatura kullanımı nedeniyle davacı adına kesilen vergi ziyayı cezası ile özel usulsüzlük cezasının da cezai yaptırım olması ve her iki idari yaptırımın da aynı fiilden -sahte fatura kullanma fiili-kaynaklanmış olması mükerrer cezalandırmaya sebebiyet vermiş olup, Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye ek 7 Numaralı Protokol'ün 4'üncü maddesi ihlal edilmektedir.

Bu nedenle, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmünde olup, Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye ek 7 Numaralı Protokol'ün 4'üncü maddesi uyarınca hiç kimse aynı suçtan dolayı iki defa cezalandırılmayacağından sahte fatura kullanma fiilinden dolayı

<sup>48</sup> GEÇER, Ahmet E. “Vergi Ceza Hukukunda Non-Bis İn İdem İlkesi” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:2016, 65(2), s.329.



mükerrer cezalandırmaya sebep veren özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğuna kanaat getirilmiştir.”<sup>49</sup> <sup>50</sup>

Mahkeme kararında da belirtildiği üzere, ortada tek bir fiil bulunmasına karşın kişinin vergi kabahatine ilişkin birden fazla ve farklı kanun maddelerini ihlal etmesi nedeniyle hakkında her iki madde yönünden de ceza kesilmesi mükerrer cezalandırmaya sebebiyet vermiş olacağından, ek 7 no.lu Protokol’ün 4. maddesinin ihlali gündeme gelecektir. Bu aşamada ise, daha önce de açıklandığı üzere, Anayasa’nın 90/5. maddesi gereğince, yürürlükteki kanun hükümleri ile ek 7 no.lu Protokol’ün 4. maddesinin aykırı hükümler içermesi durumunda 4. madde hükmü esas alınacaktır. Bu nedenle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 353/2. maddesi hükmünün ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

Ancak, burada dikkat çekilmesi gereken nokta, söz konusu düzenlemenin Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinde yer almasıdır. Dolayısıyla, aynı Kanun’un 355 ve mükerrer 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezaları açısından nasıl bir değerlendirme yapılması gerektiği tartışılmalıdır. Diğer bir deyişle, bir fiil ile hem 355 veya mükerrer 355. maddede belirtilen özel usulsüzlük kabahati hem de vergi ziyayı kabahati işlenirse kişi hakkında her iki kabahat nedeniyle ayrı ayrı mı ceza kesilecek yoksa bu cezalar için içtima hükümleri mi (336. madde uyarınca miktar itibarıyla ağır olanının kesilmesi) uygulanacaktır.

Bu soru, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nca verilen güncel bir karar ile cevaplanabilir. Olayda, kişi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle re’sen salınan katma değer vergilerinin yanı sıra verginin üç katı tutarında kesilen vergi ziyayı cezaları ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355. maddesinin birinci fıkrası uyarınca

<sup>49</sup> İstanbul 7. Vergi Mahkemesi’nin 30.10.2017 tarih ve E:2015/2504 K:2017/2029 sayılı kararı, UYAP.

<sup>50</sup> Anılan karara karşı yapılan istinaf başvurusundan sonra davacı tarafından dava konusu borçlarının 7143 sayılı Kanun uyarınca yapılandırılması talebinde bulunularak açılan davadan feragat edildiği bildirildiğinden, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Üçüncü Vergi Dava Dairesi’nin 10.07.2018 tarih ve E:2017/5479, K:2018/2271 sayılı kararıyla istinaf başvurusu hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir.

kesilen özel usulsüzlük cezası davaya konu yapılmıştır. Kurul tarafından verilen kararda, öncelikle 213 sayılı Kanun'un 336. maddesinde yer alan "usulsüzlük" ibaresinin "özel usulsüzlük cezasını" da kapsayıp kapsamadığı ortaya konulmuştur. Buna göre, Kanun'un 331. maddesinde usulsüzlükten başka özel usulsüzlük cezası ifadesine ayrıca yer verilmediği, anılan hükümlerin Kanun'un sistematüğindeki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı göz önüne tutulduğunda, Dördüncü Kitabın İkinci Kısmında yer alan "İkinci Bölüm"ün başlığının usulsüzlük cezası olması ve bu başlığın altında hem usulsüzlük cezası ve hem de özel usulsüzlük cezasının düzenlenmesi nedeniyle ayrıca belirtilmediği hallerde "usulsüzlük" deyiminden hem usulsüzlük cezasının hem de özel usulsüzlük cezasının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Kurul Kanun'un sistematüğü açısından vardığı bu sonuçtan yola çıkarak, aynı zamanda Kanun'un 353. maddesinde bu maddede yazılı usulsüzlük fiillerinin aynı zamanda vergi ziyasına da sebebiyet vermesi halinde vergi ziyayı cezası da kesileceği ve bu halde Kanun'un 336. maddesinde yer alan usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının kıyaslanmasına ve hangisinin kesileceğinin belirlenmesine yönelik kuralın uygulanmayacağı, Kanun koyucunun bu belirlemeyi yaparken 336. maddede belirtilen usulsüzlük ifadesinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri de kapsadığını kabul ettiğii, anılan maddede yer verilen hükmün uygulanmayacağına ilişkin kuralı açıkça 353. maddede sayılan usulsüzlük fiilleri ile sınırlandırdığı, usulsüzlük fiillerinin yer aldığı diğer maddelerde (352, 355 ve mükerrer 355 maddesinde) bu yönde bir istisna hükmüne yer verilmediğii, bu durumda, cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük suçu birlikte işlenirse, vergi ziyayı cezası ile mükerrer 355. maddeye istinaden kesilen özel usulsüzlük cezasının karşılaştırılması ve bu cezalardan sadece miktar itibarıyla daha ağır olan cezanın kesilmesi gerektiğine karar verilmiştir.<sup>51</sup>

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen bu kararda, Kanun'un sistematüğüne bakıldığında 336. maddede belirtilen usulsüzlük ifadesinin aynı zamanda özel usulsüzlükleri de kapsadığı, dolayısıyla vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezaları arasında kural olarak içtima

<sup>51</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.10.2020 tarih ve E:2019/1467 K:2020/1051 sayılı kararı, UYAP.

hükümlerinin uygulanabileceğini, bunun istisnasının ise anılan Kanun'un 353/2. maddesi olduğu belirtilmiştir.

Bu kararla, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, bir fiil ile hem vergi ziyai cezası hem de usulsüzlük cezası (352, 355 ve mükerrer 355. maddelerinde sayılan fiiller nedeniyle) kesilmesi halinde, içtima hükümlerinin uygulanarak miktar itibarıyla daha ağır olanının kesilmesi gerektiğine karar vererek, bu maddeler yönünden ne bis in idem ilkesine aykırılığı ortadan kaldırmıştır.

### **3. Vergi Mahkemeleri ile Ceza Mahkemeleri Arasındaki Etkileşim Sorunu**

Vergi hukuku bağlamında yargılamaların etkileşimi, aynı fiilden kaynaklanan veya birbiri ile ilgili uyumsuzlukların hukuki denetimini yapan farklı mahkemelerden birinin esas aldığı tespitin veya verdiği kararın diğeri tarafından yapılan yargılamada dikkate alınmasıdır.

Türk hukuk siteminde, idari ve adli cezalar farklı merciiler tarafından uygulanmaktadır. Usuller arasında herhangi bir bağlantı bulunmamakta olup, her ikisi de kendi içinde ve birbirinden bağımsız olarak yürütülmektedir. Yargılama aşamasında da bir mahkeme vereceği karar veya cezanın derecesi açısından diğeri mahkeme kararını dikkate almamaktadır.

Somutlaştıracak olursak, uygulamada en sık rastlanan eylemlerden olduğu için bir kişinin sahte belge düzenleme fiili nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi uyarınca vergi kaçakçılığı suçunu işlediğini düşünelim. Bu durumda, vergi dairelerinin adli yargılamaya dönük olarak yetkisi "suç duyurusunda bulunma" veya "görüş bildirme" ile sınırlıdır. Bundan sonra, söz konusu kaçakçılık suçunun soruşturulması Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından, kovuşturulması ise ceza mahkemesince (asliye ceza veya ağır ceza mahkemesi) yapılacaktır.

Bu süreçten bağımsız olarak ancak aynı zamanda, vergi incelemeye yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararına dayanılarak kişi hakkında komisyon geliri elde etmek amacıyla sahte belge düzenleme fiili nedeniyle üç kat vergi ziyai cezalı olarak (tekerrür hükümleri uygulanırsa dört buçuk kat) tarhiyat yapılacaktır. Bu cezalı tarhiyata karşı açılan davanın yargısal denetimi ise vergi mahkemelerince yapılacak ve karara bağlanacaktır.

Bahsedilen bu iki yargılamanın birbirleriyle etkileşim sorununun sebebi olarak Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddenin son fıkrasındaki düzenleme gösterilmektedir. Bu düzenlemeye göre; *“Ceza mahkemesi kararları, bu Kanun'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”*

Anılan düzenlemede karşılıklı iki durumdan bahsedilmektedir. Bunlar;

- ✓ ceza mahkemesi kararlarının vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmaması,
- ✓ vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hakimini bağlamamasıdır.

Akkaya'ya göre, bu düzenlemeden vergi ve ceza yargılamaları arasında bir etkileşim kurulamayacağı anlamının çıkarılmaması gerektiği, zira Vergi Usul Kanununun 367. maddesindeki *“... yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler ...”* ibaresinin vergi mahkemelerini ya da daha geniş kapsamda vergi yargı organlarını içermediği görüşündedir.<sup>52</sup> Burada “vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciiler” vergi idareleri olup, vergi mahkemeleri değildir. Çünkü vergi mahkemelerinin görevi, vergi cezalarını uygulamak değil, verilen cezaların hukuki denetimini yapmaktır.

Ancak, şunu da belirtmek gerekir ki, söz konusu kanun maddesinin düzenlendiği tarihte vergi mahkemeleri henüz kurulmamıştı. Vergi mahkemeleri 1982 yılında 2576 sayılı Kanunla kurulmadan önce, vergisel uyuşmazlıkların ilk derece çözüm yeri vergi itiraz komisyonlarıydı. Bu komisyonlar yargı organı olarak kabul edilmemekteydi. Dolayısıyla, anılan düzenlemenin getirildiği tarihte söz konusu etkileşim sorunu yoktu.<sup>53</sup>

Vergi mahkemelerinin kurulması ile gündeme getirilen ve yargılamalar arası etkileşim sorunu olarak gösterilen bu durum aslında

<sup>52</sup> AKKAYA, Mustafa, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesinin Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C 49, S 1, s. 89

<sup>53</sup> AKKAYA, Mustafa, a. g. e., s. 90.

mevzuatın güncel sorunları karşılayacak şekilde güncellenmemesi veya eksikliklerin giderilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu kapsamdaki en güncel sorun ise, aynı fiilden kaynaklanan ve 359. madde kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle ceza mahkemelerinde yapılan yargılama neticesinde verilen kararın, 344. madde kapsamındaki kabahat niteliğindeki vergi ziyayı cezasının yargılamasının yapıldığı vergi mahkemelerince dikkate alınmamasıdır.

Tabii bu yargılamalarda her zaman etkileşim sorunu nedeniyle çelişkiler doğmayabilir. Mesela, vergi mahkemesince vergi ziyayı cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığına karar verilirken, ceza mahkemesinde de buna paralel olarak mahkûmiyet kararı verilmişse ya da bunun aksine vergi mahkemesi cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verirken, ceza mahkemesi de sanığın beraatine karar vermişse burada bir çelişki doğmayacaktır.

Bunun yanı sıra, ceza mahkemesi sanığın mahkûmiyetine karar verirken, vergi mahkemesi usule ilişkin nedenlerle (usulsüz tebligat vb.) cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verirse, ya da ceza mahkemesi “*yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması*”<sup>54</sup> nedeniyle sanığın beraatine karar verirken, vergi mahkemesi esasa ilişkin gerekçelerle davanın reddine karar verirse yine aynı fiilden kaynaklanan çelişkili kararlar doğmayacaktır.<sup>55</sup>

Asıl sorun, ceza mahkemesi “*yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması*” nedeniyle beraat kararı verdiği halde, vergi mahkemesinin esasa ilişkin gerekçelerle davanın reddine karar vermesi ya da ceza mahkemesinin “*yüklenen suçun işlendiğinin sabit olması*”

<sup>54</sup> Ceza Muhakemeleri Kanunu’nun 223/2-e bendinde “Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması” nedeniyle beraat kararı verilebildiği gibi, anılan Kanunun 223/2-b kapsamında “Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması” nedeniyle de verilebilir. Kanunun 223/2-b bendi kapsamında verilen beraat kararı maddi bir gerçeğin tespitine dayanırken, 223/2-e bendi uyarınca verilen beraat kararı bunun aksine maddi bir gerçeğin tespitine dayanmaz ve genellikle delil yetersizliği durumunda bu karar verilir.

<sup>55</sup> BAHÇECİ, Barış, “İham’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1772>, (Erişim Tarihi: 20.04.2021)

nedeniyle mahkûmiyet kararı verdiği halde, vergi mahkemesinin esasa ilişkin gerekçelerle davanın kabulüne karar vermesi durumunda ortaya çıkacaktır. Bu ihtimalde şu sorunların sıkça tartışıldığı görülmektedir:

- ◇ Aslında ihtisas mahkemesi niteliğinde olan vergi mahkemesinin mi yoksa maddi gerçeği tespit eden ceza mahkemesinin mi kararı dikkate alınmalı
- ◇ Hangi mahkeme diğerinde yapılan yargılamanın sonucu için kendi davasında “bekletici mesele” yapmalı
- ◇ Vergi mahkemesi yalnızca ziyaa uğratılan verginin miktarını tespit ettiği için kast unsurunu tartışmadan bağlayıcı karar verebilir mi?

Bunlar ve benzeri sorunların tartışılmasının uygulamadaki sorunların çözümünde etkili olabilmesi için yalnızca iç hukuk bağlamında ve güncel mevzuat kapsamında ele alınmaması gerekir. Zira, olasılıklar üzerine getirilecek alternatifli çözümler, uygulamada kalıcı çözümler sağlamayacaktır. Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak hukuki güvenliğin sağlanması ve hukuki belirliliğin oluşturulması gerekir. Bu kapsamda, kişinin adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet vermemek için AİHM kararlarında belirtilen kriterler dikkate alınarak mevzuatta güncellemelerin yapılması gerekmektedir.

Bu bağlamda, mahkemeler arası etkileşim sorunu ile ilgili olarak ele alabileceğimiz en güncel ve esaslı karar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından verilen A ve B/Norveç kararıdır. Nitekim, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi A ve B/Norveç kararında, kişinin yargılandığı her iki cezanın “içerik ve süre yönünden yakın bağlantılı olma” ölçütünün unsurlarını belirlemiştir.

Mahkemeye göre, cezaların konu bakımından yeterli derecede bağlantılı olup olmadığına ilişkin temel etkenler şu şekildedir:

- Bağımsız şekilde devam eden davalar birbirini tamamlayıcı amaçlar içermeli
- Davaların çift oluşunun fiilen ve hukuken öngörülebilir bir sonucu olmalı

- Yargılama süreçleri karşılıklı etkileşime açık olmalı ve davalarda delillerin toplanması ve değerlendirilmesinde tekrara neden olunmamalı
- İlk bitirilen yargılamanın sonucu, devam eden yargılamada dikkate alınmalı.

Zaman bakımından bağlantılı olma ise, davalar arası etkileşimin sağlanamaması nedeniyle kişinin belirsizliğe düşürülmemesi ve gecikmelerden kaynaklı olarak davaların zamanla sürüncemeli hale gelmemesini amaçlamaktadır.

Uygulamada, söz konusu kriterlerin yargılamalarda dikkate alındığını söylemek güçtür. Özellikle, vergi mahkemesi ile ceza mahkemesinin yargılama süreçlerinin karşılıklı etkileşime açık olmadığı ve ilk bitirilen yargılamanın sonucunun diğer yargılamada dikkate alınmadığı aşikârdır. Nitekim yerleşik Danıştay içtihadı uyarınca ceza mahkemesi kararı hükme esas alınmadığından ceza yargılamasından berat etmiş bir sanığa mükellef sıfatıyla kayba uğratılan verginin üç katı (tekerrür uygulandığı hallerde dört buçuk katı) oranında kesilen vergi ziyayı cezası mevzuata uygun bulunabilmektedir. Bu durum, kişinin adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet verecektir. Bu nedenle, yargılamalarda ihlale götüren düzenlemelerin belirtilen kriterlere göre güncellenmesinde fayda bulunmaktadır.

Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Österlund ve Glantz kararlarında benzer gerekçeyle Finlandiya'yı mahkûm etmesi üzerine, Finlandiya, ilgili kararlara neden olan düzenlemelerde değişiklik yapmıştır. Buna göre, Fin sisteminde artık vergi dairesi ceza kestiği olayda sonradan ortaya yeni bir delil çıkmadığı sürece savcılığa suç duyurusunda bulunamayacak, şayet vergi idaresi savcılığa suç duyurusunda bulunmuş ise artık o olaya ilişkin ceza kesemeyecektir. Finlandiya vergi hukuku sisteminde bu değişikliğin getirilmesinin amacı, vergilendirmeden kaynaklı olarak kesilecek cezanın tek bir makam tarafından yürütülmesi ve sonuçlandırılmasıdır.<sup>56 57</sup>

<sup>56</sup> Österlund v. Finlandiya, Başvuru No: 53197/13, Karar tarihi:10.02.2015, [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:\[%22%22C3%B6sterlund%22\],%22itimid%22:\[%22001-150997%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22fulltext%22:[%22%22C3%B6sterlund%22],%22itimid%22:[%22001-150997%22]})

Son olarak şunu da belirtmek gerekir ki, İstanbul 7. Vergi Mahkemesi tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesinin birinci fıkrası, aynı Kanunun 359. maddesinin son fıkrası ve yine anılan Kanunun 367. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan düzenlemelerin<sup>58</sup> Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptalleri istemiyle Anayasa Mahkemesine somut norm denetimi yoluyla başvurulmuş olup, Anayasa Mahkemesi tarafından bu başvuru hakkında henüz bir karar verilmemiştir.

### III. SONUÇ

Evrensel bir ilke olan “ne bis in idem” ilkesi, bir kişinin aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkıdır. İlke, hem adil yargılanma hakkının bir sonucu olması hem de kişiyi aynı fiilden dolayı birden fazla cezalandırmanın insan onuruyla bağdaşmaması nedeniyle aynı zamanda temel bir insan hakkıdır.

Genel ceza hukuku düzenlemelerimizde bu ilke çoğunlukla uygulanmakla birlikte, vergi ceza hukukumuzda istisnalar dışında uygulandığını söylemek güçtür. Zira bazı düzenlemelerde aynı fiilden kaynaklanan vergisel kabahatler arasında içtima hükümleri, bazı düzenlemelerde ise açıkça vergi suçları ile vergisel kabahatler arasındaki içtima hükümleri yasaklanmıştır. Hatta aynı fiilden kaynaklanan iki farklı ve bağımsız yargılamada mahkemeler arası etkileşim sorununa yol açacak düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu durum kişinin tek fiili

<sup>57</sup> Case of Glantz v. Finland, <https://hudoc.echr.coe.int/tur#%7B%22fulltext%22%3A%22CASE%20OF%20GLANTZ%20v.%20FINLAND%22%22%22itemid%22%3A%22001-144114%22%22%7D>, Başvuru No:37394/11, 20.08.2014.

<sup>58</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez." düzenlemesi, 359.maddesinin son fıkrasında yer alan, "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." düzenlemesi ile aynı Kanunun 367. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez." düzenlemesi ve beşinci fıkrasında yer alan "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." düzenlemelerdir.



dolayısıyla birden çok kez yargılanmasına ve cezalandırılmasına sebebiyet verecektir. Bu durum ise, Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesine ve onunla bağlantılı olarak hukuki güvenlik ve hukuken öngörülebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği gibi, Türkiye açısından 01.08.2016 tarihinden itibaren bağlayıcı olan ve iç hukukta uygulanması gereken Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne ek 7 No.lu Protokole de aykırılık teşkil edecektir.

Vergi mevzuatımızda ihlale sebebiyet verecek bu tür düzenlemelerin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında belirtilen ölçütler dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Özellikle, AIHM'nin Glantz/Finlandiya davasında geliştirdiği kriterler gerek kabahatler arası gerekse vergi suçları ile kabahatler arasında uygulanması gereken içtima hükümleri açısından yol gösterici olacaktır. Ayrıca, mahkemeler arası etkileşim sorunu ile ilgili olarak da yine -her ne kadar somut olay nezdinde ihlal kararı vermese de- AIHM'nin A ve B/Norveç davasında aynı fiilden iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin çerçevesini çizirken ortaya koyduğu ölçütler dikkate alınmalıdır.

## KAYNAKÇA

AKKAYA, Mustafa, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesinin Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C 49, S 1, s. 89

BAHÇECİ, Barış, "İham'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu", <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2018-136-1772>, (Erişim Tarihi: 20.04.2021)

BAHÇECİ, Barış, "İham İçtihadında Vergi Cezalarında 'Ne Bis İn İdem'", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 67 (2), 2018.

CANDAN, Turgut, "Bir Anayasa Mahkemesi Kararı, Vergi Cezaları ve Non Bis İn İdem Kuralı", <https://turgutcandan.com/2019/05/25/bir-anayasa-mahkemesi-karari-vergi-cezalari-ve-non-bis-in-idem-kurali/>, (Erişim Tarihi: 12.04.2021)

CANDAN, Turgut, "Kabahatler Kanununun Genel Hükümlerinin Vergisel Kabahatler Hakkında Uygulanabilirliği", <https://turgutcandan.com/>

2021/04/06/kabahatler-kanununun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkında-uygulanabilirliği”, (Erişim Tarihi: 22.04.2021)

GEÇER, Ahmet E. “Vergi Ceza Hukukunda Non-Bis İn İdem İlkesi” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:2016, 65(2), s.329.

HUYSAL, Burak, “Non Bis İn İdem İlkesinin Vergi Ceza Hukukunda Uygulanması”, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Sayı 187-188, 2020

KILIÇ, Ayhan, “Kabahatler Kanunu’nun genel hükümlerinin vergi kabahatleri bakımından uygulanabilirliği”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl 5, Sayı 18, 2014.

ÖZEN, Mustafa, Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, 2010, s. 390.

TOSUN, Ayşe Nil, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası”, <http://www.hukukdergi.hacettepe.edu.tr/dergi/C7S2/makale5.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.04.2021).

TÖNGÜR, Ali Rıza, Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları Işığında “Ne Bis İn İdem” Prensibi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIX, Ankara, 2015.

TÜRKAL, Yrd. Doç. Dr. Hasan, EKİCİ Yrd. Doç. Dr. Mehmet Sena, İNAN Yrd. Doç. Dr. Mahmut, “Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, 2010, s.50.

ÜNVER, Yener, HAKERİ Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara, 2010, s. 656.

YALTI, Prof. Dr. Billur, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası Ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine“, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 317, 2015/2, s. 85.

**İDARİ ÇÖZÜM YOLLARINDAN İZAHA DAVET  
MÜESSESESİNİN UYGULANMA ŞEKLİ VE SONUÇLARI  
BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**THE INSTITUTION OF INVITATION TO EXPLANATION  
FROM ADMINISTRATIVE REMEDIES, METHOD OF  
APPLICATION AND EVALUATION OF RESULTS**

**Ömer BATUR\***

**Mehmet Ümit YUSUFOĞLU\*\***

**ÖZ**

İzaha davet müessesesinin uygulanmasına, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2018 yılında fiilen başlanmış olup, 2019 yılında bir takım mevzuat değişiklikleri yapılmıştır. Çalışmamızda, izaha davetin mahiyeti, idarece yapılacak muhtemel işlemler ve mükelleflerce verilen düzeltme beyanlarının dava konusu edilip edilemeyeceğine ilişkin tartışmalara yer verilerek değerlendirmelerde bulunulacaktır. Diğer taraftan, mükelleflerin izaha davet edilmelerine dayanak alındığı durumlarda vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi hususu adil yargılanma ilkesi çerçevesinde değerlendirilecektir. Ayrıca, izaha davetin mükellefler ve idare nezdindeki olumlu tarafları ile izaha davet sonuçlarını içeren sayısal veriler analiz edilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** İdari Çözüm Yolu, İzaha Davet, İhtirazi Kayıt, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Vergi Tekniği Raporu, Adil Yargılanma ve Savunma Hakkı.

---

Makalenin Geliş Tarihi : 06.05.2021

Makalenin Kabul Tarihi : 06.10.2021

\* Danıştay Tetkik Hâkimi, Eski Vergi Müfettişi  
omer.batur@danistay.gov.tr, ORCID ID: 0000-0002-2616-5087

\*\* Danıştay Tetkik Hâkimi  
mehmet.umit.yusufoglu@danistay.gov.tr, ORCID ID: 0000-0002-1244-1546

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

## ABSTRACT

The implementation of the invitation to explanation, was actually initiated by the Tax Inspection Board in 2018, and some legislation changes were made in 2019. In our study, discussions will be made about the character of the invitation to explanation, possible transactions to be made by the administration and whether the correction statements given by taxpayers can be the subject of litigation. On the other hand, tax technique reports, which is the basis for inviting taxpayers to explanation, the non-notification of reports will be evaluated within the framework of the fair trial principle. In addition, the positive sides of the invitation to explanation before the taxpayers and the administration and numerical data including the results of application will be analyzed.

**Keywords:** Administrative Remedies, Invitation to Explanation, Reservation, Fake or Misleading Documents, Tax Technique Reports, Fair Trial And Right to Defense.

## GİRİŞ

İzaha davet müessesesi, 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370’inci maddesinde “İzaha Davet” başlığı altında yeniden düzenleme yapılarak vergi sistemine ihdas edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 370’inci maddesinin son fıkrada hükmünde, ön tespitin 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 belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu amaçla, 25/07/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 482 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkarılarak usul ve esaslar belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 07/12/2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 25'inci maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 370'inci maddesi yeniden düzenlenmiş, mükelleflerin söz konusu maddede yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanma usul ve esaslarına ilişkin değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler nedeniyle 30/07/2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 519 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkarılmış ve 482 No'lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

İzaha daveti düzenleyen 370'inci maddenin gerekçesinde<sup>1</sup>, pişmanlık hükümlerinin vergi ziyaına sebebiyet veren fiillerin mükelleflerce kendiliğinden idareye bildirilmesi halinde uygulandığı, ancak herhangi bir surette idarenin ıttılama giren olaylarda uygulanmadığı, idarenin harici karinelerle tespit ettiği hallerde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce mükelleflerin görüşlerini alabilmesi için izaha davet müessesesinin düzenlendiği, bu kapsamda izaha davet ile vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlandığı hususlarına yer verilmiştir. Tebliğ'de<sup>2</sup> de buna paralel olarak, idare ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması, vergi incelemelerinin daha etkin ve verimli alanlara yönltilmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespitinde mükelleflerin katkıda bulunması ve akabinde vergiye gönüllü uyumun artırılmasının amaçlandığı vurgulanmıştır.

Kanunun sistematığı açısından değerlendirildiğinde ise, Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabının, "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı üçüncü kısmının, "Cezaların Ödenmesi ve Kalkması" başlıklı ikinci bölümünde yer almaktadır. Maddenin gerekçesine bakıldığında, pişmanlık müessesesinden yola çıkılarak, idarenin herhangi bir şekilde idarenin ıttılama giren durumlar için mükellefin görüşüne başvurulmasını sağlayacak bir müessese ihdas edilmesinin amaçlandığı göz önüne

<sup>1</sup> <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=201933&pkanunnumarasi=6728> (Erişim Tarihi: 03/05/2021)

<sup>2</sup> 25/07/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 482 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (mülga)

alındığında, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunan hallerde indirimli (%20) vergi ziyayı cezası ile gecikme zammı oranındaki izah zammının ödenmesi öngörüldüğünden, düzenlemenin sistematik açıdan uygun bir yerde konumlandırıldığını düşünmekteyiz. Ayrıca, vergi ziyasının bulunması ihtimaline yönelik vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden yahut yargı aşamasından önce uygulandığı ve vergiye gönüllü uyumun amaçlandığı hususları nedeniyle izaha davetin bir idari çözüm yolu olarak nitelendirilmesinin uygun olduğu kanaatindeyiz. Diğer taraftan, söz konusu emareler mükellefle muhatap olmadan harici doneler üzerinden edinildiği için izaha davet kapsamında mükellefin görüşüne başvurulduğundan bilgi toplama yöntemine de kısmen benzetilmektedir. Çünkü, izaha davet edilen mükellefin yasal defter ve belgeleri üzerinden görüşü alınarak verginin ziyaa uğratılıp uğratılmadığı tespit edilmeye çalışılarak verginin indirimli vergi ziyayı cezası ile tahsili amaçlanmaktadır. Bu bakımdan değerlendirildiğinde ise izaha davetin sui generis<sup>3</sup> bir nitelikte olduğunu söylemek mümkündür.

## 1. İZAHA DAVETİN KAPSAMI

İzaha davetin uygulanması amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan 25/07/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 482 No’lu VUK Genel Tebliğ’de izaha davet konuları 16 ayrı başlık altında belirlenmişti. Ancak, 2019 yılında yapılan değişiklik nedeniyle 482 No’lu VUK Genel Tebliğ’in ilga edilmesiyle beraber, yeni düzenlemeleri içeren 519 No’lu VUK Genel Tebliği’nde izaha davet kapsamına giren konular ayrıntılı olarak belirlenmemiş olmakla birlikte, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin Kanun’da yer alan özellikli hususlara açıklanmış olup diğer konular genel olarak ifade edilmiştir. Eski düzenlemede yer alan konu başlıkları, her ne kadar yeni düzenlemede ayrıca belirtilmemiş olsa da muhtemel izaha davet konularına yol gösterici olması bakımından bu çalışmada açıklanacaktır.

<sup>3</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar, Vergi Dünyası Dergisi, 2017, S. 433, s. 8.

Buna göre, mülga 482 No'lu VUK Genel Tebliğde yer alan konu başlıkları aşağıdaki gibi olup, Çalışmamızın II. bölümünden itibaren yeni düzenleme kapsamında izaha davetin usul ve esasları açıklanacaktır:

**a.** Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin çapraz analizleri neticesinde, vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**b.** Kredi kartı satış bilgileri ile katma değer vergisi beyannameleri karşılaştırılarak satış tutarlarının düşük beyan edilmesi suretiyle verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**c.** Mükelleflerin yıllık beyannameleri ile muhtasar ve prim hizmet beyannameleri karşılaştırılması sonucu verginin ziyaa uğratılmış olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**ç.** Diğer kurum ve kuruluşlardan edinilen bilgilerle asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda serbest meslek kazancını ve hesaplanması gereken KDV'yi ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmediği veya eksik beyan ettiği yönünde haklarında ön tespit bulunan avukatlar ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensupları,

**d.** Mükelleflerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerindeki, bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar beyanname üzerinde gösterilmek ve bu maddelerde belirtilen oranları aşmamak şartıyla beyan edilen gelirden veya kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. Bu kapsamda, belirtilen söz konusu oranlar üzerinde indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**e.** Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1-b maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30/3 maddesine göre, tam mükellef kurumların kâr dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda, dağıtmış oldukları kârlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**f.** Geçmiş yıl zararlarının mahsubuna yönelik şartlardan herhangi birisini ihlal etmek suretiyle geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar

vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yaptığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**g.** Elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da bu hesapların hiç kullanılmaması hallerinde, bu kazançları beyanname üzerinde istisna olarak gösterdiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**ğ.** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki istisna şartlarında ihlal bulunduğuna yönelik ön tespit bulunanlar,

**h.** Örtülü sermaye yönünden ön tespit bulunan mükellefler,

**ı.** Dönem sonu bilançosunda "Ortaklardan Alacaklar" hesabında bakiye bulunmakla birlikte, aynı döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler,

**i.** Ortaklık hak ve hisselerini elden çıkardıkları halde gelir vergisi beyanamesi vermedikleri veya vermiş oldukları gelir vergisi beyanamesinde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limited şirket ortakları,

**j.** Gayrimenkul alım/satım işlemlerine ilişkin olarak, tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumları ile diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgilerin karşılaştırılması sonucunda, alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**k.** Gayrimenkullerinde değer artışı kazancı elde edenlerin tapu dairelerinden elde edilen verilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna haddinin üstünde kazanç elde ettikleri halde beyanname vermediklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**l.** Kira geliri elde ettiği anlaşılabilirler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılabilirlerden gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmediklerine veya eksik/hatalı beyan ettiklerine dair haklarında ön tespit bulunanlar,

**m.** Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda (213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki



haller hariç) kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100.000,00 TL'yi (2021 yılı için 109.000,00 TL) geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükellefler izaha davet edilirler.

Yukarıda yer alan izaha davet hususları incelendiğinde; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve bunlara bağlı olarak katma değer vergisinin kapsama alındığı anlaşılmaktadır. 213 sayılı Kanun'un 370'inci maddesinde vergi türüne yönelik herhangi bir kısıtlama bulunmazken, 482 No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirlenen söz konusu başlıklar eleştirilmekteydi.<sup>4</sup> Anılan Tebliğ'i mülga eden 519 No'lu VUK Genel Tebliği'nde ise böyle bir sınırlamaya gidilmemiştir.

## 2. İZAHA DAVET EDİLME ŞARTLARI

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesi hükmüne istinaden, izaha davet müessesesinden faydalanabilmek için, mükellef hakkında izaha davet edilecek hesap dönemine ilişkin vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, ayrıca mükellef tarafından ziyaa uğratılan verginin bulunduğuna ilişkin ön tespit tarihine kadar mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir.

İdare tarafından mükellefler hakkında yapılan ön tespitlerin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerden kaynaklanmaması gerekir. Diğer taraftan, ön tespit konusunun, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinden kaynaklanması halinde mükellefin izaha davet kapsamına alınması için,

- 1- Sahte veya yanıltıcı belgelerdeki toplam tutarının, bir takvim yılında 100.000,00 TL'yi (2021 yılı için 109.000,00 TL) geçmemesi veya
- 2- Bu tutarı geçse dahi ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması gerekir.

<sup>4</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 10.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

Burada yer alan 100.000,00 TL'lik tutar, mezkûr Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında her yıl artırılmak suretiyle uygulanır.

Örnek üzerinden açıklamak gerekirse;

(X) Ltd. Şti. hakkında 2018 hesap dönemine ilişkin yapılan inceleme sonucunda sahte fatura düzenleyicisi olduğuna dair vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Düzenlenen bu raporun sonuç bölümünde, 2018/Nisan döneminde (X) Ltd. Şti. tarafından (Y) Ltd. Şti. adına düzenlenen sahte faturaların kullanılmış olabileceğine dair bulgular yer almaktadır. Bu faturaların tutarı vergiler hariç 40.000 TL, 50.000 TL ve 10.000 TL olup, (Y) Ltd. Şti.'nin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alış tutarı ise 300.000 TL'dir. (Y) Ltd. Şti. hakkında yapılan tespitler doğrultusunda, 2021 yılında izaha davet edileceğini kabul edelim.

Buna göre, kullanılan sahte faturaların toplam tutarı (100.000,00 TL) ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının (300.000,00 TL) %5'i olan 15.000 TL'yi aşmış olmasına rağmen, söz konusu faturaların toplam tutarının 2021 yılı için belirlenen 109.000,00 TL sınırını aşmaması nedeniyle, (Y) Ltd. Şti.'nin izaha davet edilmesi ve bu amaçla ön tespit yazısının tebliğ edilmesi mümkündür.

Kendilerine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler davet konusu tespitle sınırlı olarak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır. Bilindiği gibi, Kanun'un 371'inci maddesi hükmünde yer alan şartlar dahilinde, mükellefler tarafından pişmanlıkla verilen beyannamelerde vergi ziyayı cezası kesilmeyip, sadece geciken her ay ve kesri için pişmanlık zammı hesaplanmaktadır. Bu nedenle, kanunun koyucu, Kanunun 370'inci maddesinde yer alan hüküm ile izaha davet kapsamına alınan mükelleflerin, izaha davet yazısının tebliğ tarihi itibarıyla ön tespit konusu hakkında pişmanlık müessesesinden

yararlanması engellenmiştir. Bu düzenleme, pişmanlık kurumunun doğasına uygun bir sonuçtur.<sup>5</sup>

### 3. İZAHA DAVET ÖNCESİ HAZIRLIK AŞAMASI OLAN ÖN TESPİT İŞLEMLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde yer alan indirimli cezanın uygulanması, yetkili merciler tarafından verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair ön tespitin yapılmış olduğu hallerde mümkündür.

Ön tespit; 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, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi ve Komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespiti ifade etmektedir.

Mükelleflerin izaha davet kapsamına alınabilmeleri için, vergi incelemesine başlanılmamış olması ile takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması hususu; idarece ön tespitin yapıldığı tarihe kadar ve ön tespit konusuna ilişkin olarak, mükellef nezdinde bir vergi incelemesine başlama tutanağı tutulmamış veya takdir komisyonuna sevk işlemlerinin yapılmamış olması anlamına gelmektedir.

Ayrıca, mükellef hakkındaki ön tespitle ilgili konu hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması gerekir. Haklarında ön tespit konusuyla ilgili ihbar bulunan mükelleflere, izaha davet yazısı tebliğ edilmeyecek olup, ön tespit konusu ile ilgisi bulunmayan ihbarlar ise izaha davet yazısının tebliğ edilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Ön tespit ve izaha davet konusunda yetkili merci ise Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu'dur. Komisyonlar, madde kapsamında ön tespiti yapar, izaha davet yazısını tebliğ edilmek üzere

<sup>5</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 12.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

gönderir ve kendisine yapılan izahı değerlendirmeye tabi tutarak izahın konusu ile ilgili nihai karar verirler.

#### **4. İZAHA DAVET KAPSAMINDA İHTİRAZİ KAYITLA VERİLEN BEYANLARIN DAVA KONUSU EDİLİP EDİLEMEYECEĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

İzaha davet kapsamında verilen beyanlara karşı dava açılıp açılmayacağına ilişkin literatürde çeşitli görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre<sup>6</sup>, izaha davet kapsamında verilen beyanlara karşı dava açılabilmesi, mevzuatta bunu engelleyen herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı, 482 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de mükellefin kesilen indirimli vergi zıyaı cezası için tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabileceği kabul edilerek kesilen ceza üzerinde tasarrufun mümkün olduğu ileri sürülmektedir. Bu görüşte, mükellef izahının yeterli olduğu inancındaysa, idarenin yaklaşımına uygun şekilde beyannameyi vermesi ancak bu şekilde yapılan idari işlemleri yargı önüne getirme imkânına sahip olması gerektiğinden bahsedilmektedir. Bir diğer görüşte<sup>7</sup> ise 213 sayılı Kanun'un 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere karşı dava açamayacakları; izaha davet üzerine verilen/ tamamlanan/düzeltilen beyannamelelere dayanılarak yapılan tarh ve tahakkuk işleminin açılacak bir idari davada iptalinin istenilmesinin mümkün olmadığı; ancak vergi hatası bulunması durumunda vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili hükümlerinden yararlanarak idari başvuruda (düzeltilme ve şikayet başvurularında) bulunma ve iddiasını yargı yerine taşıyabilme olanağının bulunduğu ifade edilmektedir. Bu görüşte, ihtirazi kaydın özgür irade ile beyan edilmeyen hallerde dava açma hakkının saklı tutulması anlamına gelen bir şerh olduğu ve izaha davet kurumunda ihtirazi kayıt konulmasının Danıştay içtihatlarına aykırı olacağı belirtilmiştir.

<sup>6</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 7.

<sup>7</sup> CANDAN, Turgut, Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet, 2016, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/> (Erişim Tarihi: 03/05/2021)

İdarenin müeyyideli yazısına istinaden ihtirazi kayıt konularak kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi üzerine açılan davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen kararın<sup>8</sup> gerekçesi aşağıdaki gibidir:

*“Olayda, davalı idarenin beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazılarına istinaden davacı tarafından verilen düzeltme beyannamelerine konan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vereceği yönünde Mahkemece yapılan değerlendirme yukarıda değinilen Anayasa Mahkemesi kararında (27/02/2019 tarih ve B.No:2015/15100) ortaya konulan ilkelere uygundur. Bu nedenle, temyize konu kararın ihtirazi kayıtla beyan üzerine tahakkuk eden katma değer vergileri, hesaplanan gecikme faizleri ile kesilen vergi ziyayı cezalarına karşı dava açılabileceği yolundaki ısrar hükmü Kurulumuzca uygun bulunmuş olup dilekçede ileri sürülen iddialar kararın bu yönden bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.”*

Yukarıdaki kararda atıf yapılan Anayasa Mahkemesi kararına konu olayda;<sup>9</sup> vergi dairesince, hakkında vergi tekniği raporu düzenlenen mükelleften yapılan mal ve hizmet alımlarına ait faturaların sahte olduğu belirtilerek bu alımlara isabet eden katma değer vergilerinin tenzil edilmesi istenmiş, aksi takdirde olumsuz mükellefler listesine alınacakları uyarısı yapılması üzerine başvuru tarafından ihtirazi kayıtla kanuni süresinden sonra düzeltme beyanı verilerek dava konusu edilmiş, davanın başvuru aleyhine sonuçlanması üzerine konu bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan değerlendirme sonucunda; başvuru tarafından mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olmadıkları, dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378'inci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvuru tarafından, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddia ve itirazlarını etkin

<sup>8</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17/04/2019, E:2019/254, K:2019/323.

<sup>9</sup> Anayasa Mahkemesi, 27/02/2019 tarih ve Başvuru No:2015/15100.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığı, buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruçulara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşıldığı, başvuruçuların mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu gerekçesiyle Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine, kararın bir örneğinin ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere vergi mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.

Diğer taraftan, idarenin müeyyideli yazısına istinaden ihtirazi kayıt konularak pişmanlıkla düzeltme beyannamesi verilmesi üzerine açılan davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca verilen kararın<sup>10</sup> gerekçesi aşağıdaki gibidir;

*“Uyuşmazlık hakkında karar verilebilmesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi hükmünden yararlanma talebiyle verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağıın belirlenmesi gerekmektedir.*

*Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde getirmiş olduğu pişmanlık müessesesiyle vergi ödevinin hiç yapılmaması, eksik veya hatalı yapılması suretiyle vergi ziyasına neden olunması durumunda, ilgili vergi mükellefine yeni bir fırsat tanıyarak kimi koşullarla ceza uygulamasından vazgeçmekte ve böylece vergi mükelleflerini vergi ziyasına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirmeyi amaçlamaktadır. Kanun koyucunun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi, kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç ve*

<sup>10</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11/03/2020, E:2019/1545, K:2020/283.

*isteğiyle hareket etmiş olmasıdır. Hukuk düzeninde, "nedamet" duygusunun sonuç doğurabilmesi, koşulsuz olmasına bağlıdır. Hiç kimse, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışı, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek bu bildirim dolayısıyla hukuk düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamaz.*

*Oysa ihtirazi kayıt, mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava haklarının saklı tutulduğu yolunda beyannameye yazılı not konulması veya ayrı bir dilekçe ile söz konusu hakkın saklı tutulduğunun vergi dairesine bildirilmesidir. Yani beyannameye konulan ihtirazi kayıt, beyanın hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefçe ileri sürülen bir koşuldur. Bu anlamda, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından, yani sağlamış olduğu avantajlardan yararlanan davacının beyannameye koyduğu ihtirazi kayıt geçerli olarak kabul edilemeyecektir.*

*Bu bakımdan, davacının Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesi hükmünden yararlanma talebiyle verdiği beyannameye istinaden tahakkuk eden vergiler yönünden, Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasının mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları yolundaki hükmü uyarınca davanın incelenmeksizin reddi gerektiğinden ısrar kararında hukuki isabet bulunmamaktadır. Öte yandan, Mahkemece yeniden verilecek kararda, dava açılmasına engel bulunmayan dava konusu pişmanlık zamlarının hukuka uygunluğunun değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, dava dilekçesinde kesildiği iddia edilen vergi ziyai cezalarının da dava konusu edildiği belirtilmiştir. Pişmanlık ile ilgili koşulların yerine getirilmesi halinde ceza kesilemeyeceği de gözetildiğinde davacı adına vergi ziyai cezası kesilip kesilmediği hususu araştırılarak vergi ziyai cezası hakkında da hüküm kurulmak suretiyle karar verilmesi gerekmektedir."*

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararına konu olayda<sup>11</sup>; başvuru tarafından, mükelleflerin pişmanlıkla yapacakları beyanları ihtirazi kayıt serhi koyarak yargıya taşımalarının mümkün olduğu belirtilerek mülkiyet hakkının ihlal edildiği ileri sürülmüştür. Süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükellef ile süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen mükellefin durumlarını karşılaştıran Anayasa Mahkemesi'nin, pişmanlıkla verilen beyanda mükellefin hatalı davranışını kabul ederek vergi ziyanına yol açan fiilden pişman olduğuna dikkat çekmiş olup buna karşı dava açılmasının pişmanlık hâliyle bağdaşmadığı belirtilmiştir. Derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'da düzenlenen hukuk kuralını, pişmanlıkla verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının başvuruca aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve bu suretle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malikin mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvuru aleyhine bozmadığı kanaatine varıldığı gerekçesiyle Anayasa'nın 35'inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar verilmiştir.

İzaha davet kurumunda, izahı yerinde görülmeyenlerin beyanlarında düzeltme yapmaması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesi öngörülmekte olup, bu durum Kanun'da yer alan düzenleme uyarınca uygulanan bir işlemdir. Bu nedenle, izaha davet kapsamında düzeltme beyanı verilmesi durumu, idarenin müeyyideli yazısı üzerine ihtirazi kayıt konularak düzeltme beyanı verilen yukarıdaki Danıştay içtihadı kapsamında değerlendirilmesi uygun değildir.

Çalışmamızın ilgili bölümlerinde açıklandığı üzere, izaha davet vergiye gönüllü uyumu amaçlayan idari bir çözüm yoludur. Bu nedenle, izaha davet kapsamında verilen beyannameye ihtirazi kayıt konularak dava açılmasının, Kanun'un lafzında izaha davet kapsamında verilen beyanlara karşı dava açılmasını açıkça engelleyen bir hüküm yer alması da, Kanun'un ruhuna aykırı düştüğü kanaatindeyiz. Vergi usul

<sup>11</sup> Anayasa Mahkemesi, 01/07/2020 tarih ve Başvuru No:2016/70.



hukukunda yer alan pişmanlık müessesesine benzetilerek, idarenin itılama giren olaylar için mükelleflerin görüşüne başvurularak izahı yeterli görülmediği takdirde düzeltme beyanı istenmesini öngören izaha davet kurumu ihdas edilmiştir. Bu bakımdan, ihtirazi kayıt konularak pişmanlıkla verilen beyannameler için yukarıda aktarılan Anayasa Mahkemesi ile Danıştay içtihatlarındaki yorumun, izaha davet kapsamında verilen beyannamelere uygulaması mümkün olabilir. Mükellefler tarafından izahının yeterli olduğu düşünülmesine rağmen idarece yerinde görülmeyerek düzeltme istenmesi ve mükelleflerce vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmemek amacıyla düzeltme beyanı verilmesinin akabinde dava açmak istemeleri halinde, izaha davet kapsamında değil de Kanun'un 344/3'üncü maddesi kapsamında düzeltme beyannamesi verilmesinin daha uygun olacağını düşünüyoruz. Bu durumda, mükellefin kendi izahını yeterli görmesine rağmen idarenin bunu uygun bulmaması karşısında, izaha davet kurumundan faydalanmayarak idarenin yazısını müeyyideli bir yazı olarak değerlendirip, kanuni süresinden sonra verilen beyanname kapsamında ihtirazi kayıtlı düzeltme yapması mümkün olabilir.

213 sayılı Kanun'un 344/3'üncü maddesinde, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerde kesilecek vergi ziyai cezası %50 oranında uygulanmaktadır. İzaha davet edilen mükellefler tarafından 371'inci maddede düzenlenen pişmanlık müessesesinden yararlanamayacağı açık olmasına karşın, 344/3'üncü madde kapsamında beyanname vermelerine bir engel bulunmamaktadır. Bu durumda, mükellefler izaha davet kapsamında olmayan söz konusu düzeltme beyannamesini idareye bildirdiğinde, izaha davet komisyonları tarafından mükellefin incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerektiğine yönelik karar verilerek izaha davet süreci tamamlanmaktadır.

İzaha davet kapsamında verilen beyanlara dava açılmasına ilişkin mevcut bir uyuşmazlık örneği henüz bulunmadığından, yargı mercilerinin konu hakkında herhangi bir içtihadına rastlanmamış olup, tarafımızca güncel kararlardan yola çıkarak değerlendirilmeye çalışılmıştır. Diğer taraftan, idarece izaha davet edilen mükellefin

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

izahının idarece kabul edilmemesi üzerine incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmesi sonucunda yapılan tarhiyatlara karşı dava açılması da mümkündür.

## **5. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANANLARIN İZAHA DAVET EDİLMESİ**

Çalışmamızın bu başlığı altında, izaha davetin en fazla uygulama alanı bulduğu konu olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma nedeniyle izaha davetin kapsamına alınan mükelleflerin, buna göre işlemlerini sonuçlandırmaları ile vergi incelemesine tabi tutulmalarının ne gibi sonuçlar doğuracağı açıklanacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığına ilişkin emareler bulunan mükellefler hakkında yapılan ön tespitlere istinaden, idare tarafından muhatabına gönderilen izaha davet yazılarının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde izahta bulunulması durumunda, Kanunen aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkacaktır:

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyana sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespit ile ilgili olarak vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir.

2. Mükelleflerce yapılan izah idare tarafından kabul edilmediği takdirde, değerlendirme sonucunu içeren karar tutanağı mükellefe tebliğ edilir. Anılan yazının tebliğ tarihinden itibaren 30 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 Kanun'un 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki "izah zammı"<sup>12</sup> ile birlikte ödenmesi şartıyla, vergi ziyası cezası %20 oranında uygulanacaktır. Bu

---

<sup>12</sup> 18/01/2019 tarihli Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışmalarına İlişkin Rehber, s. 19.

durum, vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmemektedir.

İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışma Usul ve Esasları Genelgesine<sup>13</sup> göre, izaha davet yazısı tebliğ edilen mükelleflerin, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde izahla bulunmaları gerekmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyicisi hakkındaki vergi tekniği raporunun sabit olduğu idarece kabul edildiğinden, söz konusu belgelerin yasal deftere intikal ettirilerek katma değer vergisi beyanlarında haksız yere indirim konusu yapıldığından bahisle, mükelleflerin izahlarının Komisyonca uygun görülmesi mümkün görülmektedir. Bu durumda, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonunca konunun içeriğine göre, “İzahın Komisyonca Yeterli Bulunmadığı” veya “Muhatabın İzahının Verginin Ziyaa Uğratıldığı Yönünde Olduğu” ara kararları alınarak mükellefe tebliğ edilmekte ve mükellefin izaha davet kapsamında düzeltme beyanı vererek, vergi aslını, vergi aslının %20’si oranındaki vergi ziyayı cezasını ve izah zammını ödemesi beklenmektedir. Mükellef tarafından, ara kararın gereği yerine getirilmediği takdirde, incelemeye veya takdir komisyonuna sevki sağlanmaktadır.

Bahsi geçen ara kararlara istinaden, mükellef tarafından izaha davet kapsamında beyanname verilmek suretiyle gereği yerine getirildiğinde, Komisyon tarafından “İzaha Davet Müessesesine İlişkin Şartların Yerine Getirildiği”<sup>14</sup> yönünde nihai karar alınarak izaha davet süreci tamamlanmaktadır.

Diğer taraftan, izaha davet kapsamında değil de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 344/3’üncü maddesi uyarınca kanuni süresinden sonra verilen beyanname kapsamında %50 vergi ziyayı cezalı beyanname verilmesi mümkündür.

Mükellefler tarafından, 213 sayılı Kanun’un 344/3’üncü maddesi kapsamında beyanname verilmesi ve Ön Tespit ve İzah Değerlendirme

<sup>13</sup> 08/03/2018 Tarih ve 2018/1 Sıra No’lu İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışma Usul ve Esasları Genelgesi

<sup>14</sup> Adı geçen Rehber, s. 45.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

Komisyonu'na bildirilmesi veya ön tespit aşamasında düzeltme beyanı verildiğinin Komisyonca anlaşılması halinde; “İzahın Komisyonca Yeterli Bulunduğu”<sup>15</sup> nihai kararı alınmakta, izah süreci tamamlanmakta ve incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmemektedir.

İzaha davet edilen mükelleflerin izahı Komisyonca kabul edilmeyip, mükellef tarafından düzeltme beyannamesi verilmemesi halinde incelemeye veya takdir komisyonuna sevkı sağlanır. Örneğin sahte fatura kullananlar açısından, sahte faturaların muhteviyatında belirtilen malların gerçekten alındığı, malların nakliyesinin yapıldığı, kullanıldığı, defter kayıtları ile beyanlarına uygun olduğu, ödeme belgelerinin tevsiği vb. gerekçelerle düzeltme beyanı verilmek istenmeyebilir. Mükellef tarafından açıklanan bu hususların, yasal defter ve belgeler üzerinden yapılacak inceleme ile tespit edilmesi gerekir. İddia edilen hususların doğruluğunun araştırılması ise inceleme elemanları tarafından yapılacak vergi incelemesi ile mümkündür. Nitekim, vergi incelemelerindeki maksat, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu nedenle, vergi incelemesine sevkı sağlanarak iddiaların doğruluğunun araştırılması gerekir.

Diğer taraftan, mezkûr Kanunun 370'inci maddesi uygulamaya girmemiş olsaydı, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin, doğrudan vergi incelemesine alınacağı tabiidir. Dolayısıyla kanun koyucu tarafından yapılan bu düzenleme ile mükellefler vergi incelemesine alınmadan, izaha davet kapsamında vergi alacağının doğruluğunun tespit edilmesi sağlanarak vergi incelemelerinin daha etkin ve verimli alanlara yöneltilmesi amaçlanmıştır.

---

<sup>15</sup> Adı geçen rehber, s. 42.

## 6. SAHTE VEYA MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE KULLANIMINDA VERGİ İNCELEMESİ SONUCU MUHTEMEL İŞLEMLER

Mükellefler hakkında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı yönünden inceleme yapılması halinde uygulanacak muhtemel işlemler bu başlık altında aktarılmaya çalışılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinde “İspat Edici Kağıtlar” başlığı altında, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi tutulmuş; 229'uncu maddesinde ispat edici kağıtlardan faturanın tanımı, “*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” şeklinde yapılmıştır.

Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1-a maddesinde, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin mükellefler tarafından indirilebileceği hükmünü içermekte olup bu madde hükmünden; gerçek mal teslimleri ve hizmet ifaları dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen ve gerçek fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği, gerçek bir mal hareketine veya hizmet ifasına dayanmaksızın düzenlenen sahte faturalarda gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

Mükellefler tarafından yasal defter ve kayıtlarına intikal ettirilen faturalar ayrıca, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddeleri kapsamında gider veya maliyet olarak dikkate alınmaları dolayısıyla, haklarında yapılacak vergi incelemesinde kullanıldığı tespit edilen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin maliyet veya gider yönünden

de değerlendirilmesi gerektiğinden, kurumlar veya gelir vergisi yönünden de vergi ziyasının tespit edilmesi muhtemeldir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359'uncu maddesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananlar hakkında hapis cezası hükümlenacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan, 306 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne istinaden, fiilin oluşturduğu suçtan failin sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması gerekmektedir. Buna göre tespit edilen vergi suçunun, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci maddesinde yer alan düzenlemelere göre Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gerekecektir.

Ayrıca usul yönünden, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 351, 353/1, mükerrer 355'inci maddelerine istinaden değerlendirmelerin yapılması gerektiğinden, anılan hükümlere istinaden mükellefler hakkında vergi cezası önerilmesi muhtemeldir.

Mükelleflerin ilgili dönem hesaplarının vergi incelemesine alınması durumunda, yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine istinaden 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine istinaden yapılacak tarhiyat öncesinde; mükellefler mezkûr kanunun ek 11'inci maddesine istinaden vergi aslı ve buna bağlı vergi ziyayı cezası yönünden tarhiyat öncesi uzlaşmaya girebilir veya mezkûr kanunun 377 ve devamı hükümlerine istinaden vergi mahkemelerinde dava açma yollarına başvurulabilir. Diğer taraftan, tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerine ilişkin 27/03/2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları bu kapsamdan çıkarılmış olup, mükellefler artık sadece vergi aslı ve buna bağlı vergi ziyayı cezası yönünden tarhiyat öncesi uzlaşmadan yararlanabilecektir. Ayrıca, 306 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne istinaden kasten işlendiğinin tespit edilmesi halinde, 213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesine istinaden işlem yapılacağından uzlaşmadan yararlanılması mümkün olmayacaktır.

## 7. ÖN TESPİTİN VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARINA DAYANILARAK YAPILMASININ HUKUKEN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 7.1. Vergi Tekniği Raporunun Tanımı

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde vergi inceleme ve vergi tekniği raporu kavramlarının tanımları yer almaktadır.<sup>16</sup> Mezkûr Yönetmeliğin 52'nci maddesinde, vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre yapılan tespitlere yer verecekleri raporlar sayılmış; 53'üncü maddede ise vergi inceleme raporları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile gelir kanunları uyarınca yapılan vergi incelemeleri sonrasında saptanan hususların ifade edildiği raporlar olarak tanımlanmıştır. İnceleme raporları; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir.

Vergi tekniği raporları ise; yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla düzenlenen raporlar olarak nitelendirilmiş ve vergi tekniği raporlarının, düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı belirtilmiştir.

Söz konusu raporların tanımı bir mahkeme kararında<sup>17</sup> şu şekilde yapılmıştır: “yürütülmekte olan incelemelerde her türlü delil ve ispat vasıtası toplanarak somut bir şekilde maddi vakıayı ortaya koyan ve/veya birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan ve eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespitini gerektiren durumlarda, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilecektir. Ayrıca bu raporlar, müteakiben düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacaktır. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere vergi tekniği raporları; içeriğinde tarhiyat önerisi yer almayan,

<sup>16</sup> 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>17</sup> İzmir 3. Vergi Mahkemesi, 18/12/2013, E:2013/599, K:2013/1652.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

*ancak (mükellef hakkında tarhiyat önerisi içeren) vergi inceleme raporuna dayanak teşkil eden raporlardır. Vergi İnceleme Raporu ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapordur. Bu raporlar tarhiyat önerisi içerebileceği gibi, mükellefin işlemlerinde eleştirilecek herhangi bir husus bulunmaması nedeniyle "Kabul Raporu" olarak isimlendirilen bir nitelik de taşıyabilir. Her halükarda, mükellef hakkında önerilecek tarhiyatlara, vergi inceleme raporlarında yer verilmesi gerekmektedir."*

## **7.2. Vergi Tekniği Raporunun Tebliğ Edilmemesinin Adil Yargılanma ve Savunma Hakkı Bakımından İncelenmesi**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34'üncü maddesine göre, ikmalen ve re'sen tarh olunan vergiler "ihbarname" ile mükelleflere tebliğ edilmekte olup, ihbarnamelerin içermesi gereken asgari unsurlar bulunmaktadır.

İhbarnamenin neleri içermesi gerektiği hususu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda "İhbarnamenin Muhteviyatı" başlığı altında 35'inci maddede düzenlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında 12 bent halinde; ihbarnamenin sıra numarasını, tanzim tarihini, verginin nev'ini, mükellefin adını soyadını (tüzel kişilerde unvanını), adresini, vergilendirme dönemini, matrahı, verginin hesabını, miktarını, vergi tarhının icap ettiren sebepleri, dava açma süresini ve şeklini içermesi gerektiği belirtilmiştir. Mezkûr maddenin ikinci fıkrasında ise "Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir." hükmü yer almaktadır.

213 sayılı Kanun'un 108'inci maddesinde "Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar." denilmektedir.



Mevzuat hükümlerinin işaret ettiği üzere, asıl olan vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi iken; vergi tekniği raporu, vergi incelemesine konu üçüncü kişiler hakkında bilgiler içerdiği gerekçesiyle uygulamada genellikle ihbarnamelere eklenmemektedir.

Buna göre, 213 sayılı Kanun'un konuya ilişkin hükümlerinde vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi açıkça düzenlenmiştir. Ancak, vergi tekniği raporu açısından bu durum net olmayıp yoruma açıktır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun konu hakkındaki güncel kararında<sup>18</sup>; vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, ihbarnamenin geçerliliğini etkilemeyeceği, ihbarnameye dava açılması durumunda idarece dosyaya sunulan raporlara mükellefçe erişilmesi ve buna yönelik savunma geliştirilmesi mümkün hale geldiğinden, adil yargılanma ve savunma hakkının kullanılması bakımından olumsuz bir sonuç doğurmayacağı neticesine ulaşmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun emsal nitelik taşıyan söz konusu kararının ilgili bölümünde:

*“Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu kararlarının tebliğ edildiği ancak, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarihyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural, vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle, bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar*

<sup>18</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11/03/2020, E:2019/1029, K:2020/253.

Ömer BATUR

Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

*verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır.*

*Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30, 31 ve 108. maddelerinde yer alan düzenlemeler karşısında davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin vergi itibarıyla ilgili vesikayı hükümsüz kılacak nitelikte bir şekil hatası oluşturduğunun kabulüne imkân bulunmamaktadır."*

Denilmek suretiyle, vergi tekniği raporlarının ihbarname düzenlenen mükellefe tebliğ edilmemesinin, ihbarnamenin geçerliliğini etkilemeyeceği yönünde hüküm kurmuştur.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen mükellefe ihbarname tebliğ edilirken, işlemin dayanağı olan vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi idarece uygulanmakta iken, aynı vergi tekniği raporunun sahte belge kullanan mükellefe de izaha davet aşamasında tebliğ edilmeyeceği aşikârdır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin "Adil Yargılanma Hakkı" başlıklı 6'ncı maddesinde; herkesin davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahip olduğu ve bir suç ile itham edilen herkesin, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılacağı düzenlenmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin müstakar hale gelmiş kararları incelendiğinde, suç işlenmesinden bahisle adli yargıda görülen ceza davaları ile idari yargıda görülen vergi davalarında adil yargılanma ilkesinin uygulanabildiği, ceza davalarına ilişkin çekişmeli yargı ilkesinin, silahların eşitliği ve susma hakkı ilkesi gibi tüm teminatların bu davalar bakımından da uygulama

alanı bulduğu, ancak, vergi davalarının mülkiyet hakkına ilişkin olduğunun kabul edilmesinin yeni bir aşama olduğu anlaşılmaktadır.<sup>19</sup>

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince silahların eşitliği ilkesi şöyle tanımlanmıştır; “Silahların eşitliği, davanın bir tarafını, diğer tarafının karşısında belirli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında, her bir tarafın deliller de dahil olmak üzere, davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğudur.”<sup>20</sup>

Anayasa'nın “Hak Arama Hürriyeti” başlıklı 36'ncı maddesinde; herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükmü mevcuttur.

Adil yargılanma ve savunma hakkı, Danıştay'ın bir kararında da yorumlanmıştır. Anılan kararda, “ ... *Hak arama hürriyeti, önemi nedeniyle yalnız toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri değil, aynı zamanda bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır. Savunma hakkının öznesi, suçlanan kişidir. Kişinin, savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için, öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekir. Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirtilen şekilde kullanılabilmesi ise; iddia olunan fiile ilişkin tespit ve kanıtların bilinmesi, buna bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür.*”<sup>21</sup> denilmektedir.

Daha önce belirtildiği gibi, idare tarafından ihbarname ekinde vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi hususu, raporda bilgilerine

<sup>19</sup> ÖNCÜ, Gülay Arslan, Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2015, S:20, s.186-188.

<sup>20</sup> İNCEOĞLU, Sibel, Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018, s. 115. Dombo Beheer B.V. Netherlands, 33.

<sup>21</sup> Danıştay 4. Dairesi, 10/10/2013, E:2013/2702, K:2013/6862.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFUĞLU

yer verilen mükelleflerin özel hayatlarının korunması amacıyla, vergi mahremiyeti gereği uygulanmaktadır. Bu bakımdan, vergi mahremiyetine de değinilmesi gerekir.

Mahremiyet, kelime anlamı olarak gizlilik anlamına gelmektedir.<sup>22</sup> Mevzuatımızda vergi mahremiyeti, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları öğrenenler bu bilgileri ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların faydasına kullanamazlar. Söz konusu yasa, belirtilen kişiler görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.

Vergi mahremiyeti yasağına tabi olan görevliler:

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Vergi mahremiyeti yasağına tabi olanlar yukarıda sayılmış olup, vergi işlemleri ve inceleme ile görevli olanların yakınlarının mükelleflerin özel işlerini yapabilmelerini engelleyen bir düzenleme yoktur.<sup>23</sup>

Mezkûr maddede sayılan görevlilerin görevlerinden ayrılışları halinde de vergi mahremiyetine uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. Vergi mahremiyeti ilkesine 485, 2365, 3239, 3418, 3482 ve 4369 sayılı Kanunlarla getirilen istisnalar 5'inci maddeye eklenmiş olup aşağıdaki gibidir:

<sup>22</sup> Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 07/04/2021).

<sup>23</sup> ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014, s. 36.

1. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterilen matrahlar (zarar dahil) ve beyanlar üzerinden tarh olunan vergiler ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.

2. Mükelleflerin vergi tarihine esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz.

3. Gelir vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. Bu hükmün önceki hali, “vergi levhasını asmak zorundadırlar.” şeklinde olduğundan, vergi mahremiyeti teşkil etmeyeceğine ilişkin istisnalar kısmına eklenmiştir. Ancak, güncel durumda, mükelleflerin söz konusu vergi levhasını almaları yeterli olup gerektiğinde ibraz etmek durumdadır.

4. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmaz.

Vergi mahremiyetinin amacı, mükellef ve yakınlarının zarar görmelerini önlemek, devlet ve mükellef ilişkilerinin sağlıklı bir konumda sürdürülmesini temin ederek, mükellefin devlete karşı olan

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

güvenini artırmak ve vergi nedeniyle ortaya çıkan ilişkiyi daha iyi bir konumda sürdürmektedir.<sup>24</sup>

Anılan uluslararası sözleşmelere, anayasal ve yasal temellere dayanan ve bir anlamda uygulamada vergi mahremiyeti ile çelişen adil yargılanma hakkı, izaha davet müessesesi ile birlikte değerlendirildiğinde; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen mükellef hakkındaki raporda, sahte belgeleri alan ve kullanan mükellefin de raporun içeriğini öğrenmesinin en doğal hakkı olduğunu söylemek mümkündür. İzaha davetten yararlanmak isteyen mükellef, dayanak vergi tekniği raporunu değerlendirmek suretiyle izaha davet kapsamında düzeltme beyannamesini verip vermeme hususundaki iradesini ortaya koyacaktır. Fakat mükellefe dayanak vergi tekniği raporu verilmeden düzeltme yapması istendiğinde, incelemeye/takdir komisyonuna sevk edilmesini önüne geçmek amacıyla idarenin istediği şekilde düzeltme beyanı verip daha sonra dava aşamasında dayanak vergi tekniği raporu ve hakkındaki ön tespitin hukuka uygunluğu noktasında hakkını aramak isteyebilir. Bu aşamada, mükelleflerce izaha davet kapsamında verilen beyanlara karşı dava açıp açamayacağı hususu gündeme gelecek olup, söz konusu husus Çalışmamızın 4. bölümünde değerlendirilmiştir.

Yukarıda açıklanan hususları örnek üzerinden açıklamak gerekirse; sahte fatura düzenleyen (X) Ltd. Şti. için düzenlenen vergi inceleme ve vergi tekniği raporu, (X) Ltd. Şti. adına düzenlenen ihbarname ekinde yer almasa dahi (X) Ltd. Şti. bu tarihyatın iptaline yönelik açacağı davada, idarenin savunmasıyla beraber mahkemece raporların da ara karar üzerine istenmesiyle birlikte, tarafına isnat edilen fiilleri öğrenerek savunmasını buna göre yapabilecek, bu durumda adil yargılanma bakımından herhangi bir ihlal durumu da oluşmayacak ve yargılamanın seyrine göre faturaların sahte olup olmadığı hususu açığa kavuşacaktır. Ancak (X) Ltd. Şti.'nin düzenlediği faturaları kullanan ve izaha davet edilen (Y) Ltd. Şti. için aynı durum söz konusu olmayacaktır. İzaha davet kapsamında izahat sunan (Y) Ltd. Şti.'nin

<sup>24</sup> ÜREL, Gürol, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2012, s. 63.

açıklamalarına karşın faturaların sahteliği idarece sabit kabul edildiğinden, (Y) Ltd. Şti.'nin izahı yerinde görülmeyip izaha davet kapsamında düzeltme beyannamesi vermesi istenecektir. Bu durumda, (Y) Ltd. Şti. tarafından izaha davet kapsamında düzeltme beyanı verildiğinde, ihtirazi kayıt konulamayacak olup söz konusu beyana karşı dava açılması da mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, (X) Ltd. Şti.'nin kendisi adına düzenlenen vergi tekniği raporuna açmış olduğu dava sonucunda faturaların sahte olmadığı ispat edilmiş ve hüküm altına alınmış olsa dahi, izaha davet kapsamında beyanname veren (Y) Ltd. Şti. açısından faturaların sahte olduğu yönünde nihayete erecektir. Bu nedenle, (Y) Ltd. Şti.'nin izaha davet edilmesine dayanak vergi tekniği raporu tebliğ edilmediği için savunma ve adil yargılanma hakkı bakımından ihlale yol açabilecek şekilde ilerleyecektir. Diğer taraftan, izaha davet kapsamında düzeltme beyannamesi verilmediği takdirde, izahı yerinde görülmediğinden inceleyeme veya takdir komisyonuna sevk edileceği için bu işlemlerin sonucuna yargı yoluna başvurusu mümkün hale gelecektir.

## **8. ÖN TESPİT VE İZAH DEĞERLENDİRME KOMİSYONLARI**

Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinin (c) fıkrasında, Hazine ve Maliye Bakanlığı ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak mercii belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde ön tespit ve izah değerlendirme komisyonları oluşturulmuştur.

### **8.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları**

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve uygun görülen daire başkanlıklarında oluşturulacak Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu, komisyon başkanı dâhil üç vergi müfettişinden oluşur. Ayrıca, söz konusu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı veya daire başkanlıkları bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

## 8.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulan ön tespit ve izah değerlendirme komisyonları ilgisine göre vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklara bağlı olarak görev yapacaklardır. Bunun yanında, vergi dairelerine bağlı olarak da komisyon kurulabilir.

Vergi dairesi başkanlıklarında oluşturulacak komisyon, vergi dairesi başkanı veya grup müdürünün başkanlığında, başkan dâhil toplam üç kişiden, defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon ise, defterdar veya defterdar yardımcısının başkanlığında, başkan dâhil toplam üç kişiden oluşur. Vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıklar bünyesinde birden fazla komisyon kurulması mümkündür.

Vergi dairelerinde kurulan komisyon, vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından görevlendirilen, başkan dâhil toplam üç kişiden oluşur.

## 8.3. Komisyonların Görev ve Yetkileri

Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonu;

a) Kendisine intikal ettirilen bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin, Vergi Usul Kanununun 370'inci maddesinde belirtilen ön tespiti yapar.

b) İzaha davet yazısının ilgililere tebliğ edilmek üzere gönderilmesini sağlar.

c) Kendisine yapılacak izahları değerlendirerek, değerlendirme sonucunu içeren yazının, tebliğ edilmek üzere, ilgili mükelleflere gönderilmesini sağlar.

## 9. İZAHA DAVETİN OLUMLU TARAFLARI

Vergilendirme süreci; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Bu süreçte, mükelleflerin de yükümlülükleri bulunmasına karşılık, vergilendirme ve buna bağlı takip işlemleri esasen vergi idaresi tarafından yürütülmektedir. Vergi idaresi, kamu gücüne dayanan tek taraflı işlemlerle vergi kanunlarını re'sen uygulamaktadır. Bu nedenle, vergi idaresi ile mükellefler arasında, vergi



kanunlarının uygulanması nedeniyle uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Diğer taraftan, 213 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine istinaden vergilendirmenin gerçek mahiyeti esas olduğundan vergi idaresi tarafından ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar yapılabilmektedir.<sup>25</sup>

İdarece tespit edilen hususlar nedeniyle ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar yapılmadan önce izaha davet müessesesi işletilerek vergiye gönüllü uyum amaçlanmış olup, böylece vergi gelirlerinin hazineye intikali de hızlandırılmış olacaktır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23'üncü maddesine göre, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemenin bitirilmesi esas olup, incelemelerin bu sürelerde bitirilememesi halinde ek süre talep edilmesi de mümkündür. İzaha davetten yararlanmak isteyen bir mükellefin, 30 gün içinde vergi aslı ile %20 vergi ziyayı cezasını ödemesi gerektiğinden, mükellefin incelemeye sevk, inceleme sürecinin tamamlanması (1 yıl, 6 ay, 3 ay veya daha uzun süreler) ve ihbarnamenin tebliği vb. uygulamalardan oluşan süreçler beklenmeksizin verginin tahsiline imkân sağlanmaktadır.

İzaha davet müessesesi, izaha davet edilenler hakkında yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemekte veya vergi ziyasına sebebiyet verildiği izaha davetten yararlanıldığı durumlarda indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.<sup>26</sup>

Diğer taraftan, 213 sayılı Kanun'un 370'inci maddesi ve 519 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde, izaha davet müessesesinden yararlanan mükellefin, 376'ncı madde kapsamındaki cezada indirim uygulamasından ayrıca yararlanmasını engelleyen bir durum bulunmamaktadır. Vergi ziyayı cezasında 376/1'inci madde uyarınca

<sup>25</sup> BATUR, Ömer, Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2020, S. 43, s. 203-217.

<sup>26</sup> 519 Seri No.lu VUK Genel Tebliği Açıklama Notu.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

yarısı oranında indirim yapıldığında, mükellef tarafından ödenecek vergi ziyayı cezası %10'a düşebilmektedir.

İzaha davet edilen mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet verdiği anlaşıldığında, izaha davet kapsamında düzeltme beyanı vermeleri istenmekte olup, düzeltme yapmayanlar incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmektedir. Bu açıdan, henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için inceleme öncesine ilişkin bir idari çözüm yoludur.

Mükellef hakkında olumsuz bir işlem yapılmadan önce idare tarafından dinlenilmesi, ona açıklama imkanı sunulması, hukuk devletinin ve iyi yönetimin bir gereğidir. Ayrıca, usul ekonomisinin gerçekleştirilmesi, mükellefle işbirliği/gönüllü uyumun artırılması ve böylece kıt kamu kaynaklarının verimli şekilde kullanılması açılarından da olumludur. Dolayısıyla, izaha davet kurumu, mükellefler ile idarenin, uyuşmazlıkların azalması bakımında da yargının yararına görülmektedir.<sup>27</sup>

İzaha davet edilen mükelleflerin, ön tespit sonrası sunacakları belgelerden izaha davet şartlarını taşımadıkları anlaşıldığında (örneğin, sahte belge kullanımına ilişkin ön tespitte bilinen tutarlardan farklı tutarlardaki belgelerin yasal deftere kaydedildiği ve bunun da Kanun'da yer alan hadleri aştığı anlaşıldığında), izaha davet süreci işletilemeyecektir. Ancak, mükellefler tarafından 213 sayılı Kanun'un 344/3'ncü maddesi kapsamında kanuni süresinden sonra beyanname vermeleri mümkündür. Bu durumda, anılan madde gereği, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden, kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler kapsamında vergi ziyayı cezası %50 oranında kesilecektir.

---

<sup>27</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 13.

## 10. İZAHA DAVETİN UYGULANMA SONUÇLARINA İLİŞKİN SAYISAL VERİLERİN ANALİZİ

İzaha davet müessesesi, 2018 yılının Mart ayında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde fiilen uygulanmaya başlamıştır.<sup>28,29</sup> Buna ilişkin veriler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2018 yılı faaliyet raporlarında yer almaktadır. Bunun için önceki bölümlerde içeriğini detaylı şekilde açıkladığımız, Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonları tarafından alınan karar türlerini başlıklar halinde belirtmekte fayda bulunmaktadır.

Komisyon tarafından izaha ilişkin durumun mahiyetine göre, aşağıdaki karar türlerinden uygun olanı verilmektedir.<sup>30</sup>

Karar No	Karar Türü	Nihai/Ara Karar
1 No.lu Karar	İzahın Komisyonca yeterli bulunduğu	Nihai Karar
2 No.lu Karar	İzahın Komisyonca yeterli bulunmadığı	Ara Karar
3 No.lu Karar	İzaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği	Nihai Karar
4 No.lu Karar	Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu	Ara Karar
5 No.lu Karar	İlgili birime gönderilmesi	Nihai Karar

<sup>28</sup> “Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki izaha davet uygulamalarına pilot olarak başlanıldığı için veri paylaşılmamıştır.” Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 111.

<sup>29</sup> “İzaha davet müessesesi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulanamadığından ölçüm yapılamamıştır. Gerekli yasal düzenlemeler yapılmış olup, 2021 yılında yapılan analiz çalışması sonucunda elde edilen bulgulara göre vergi ziyana sebebiyet verdiği yönünde emareler bulunan mükellefler nezdinde İzaha davet müessesesi uygulanabilir olacak ve sürdürülebilirlik sağlanacaktır.” Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu, s. 50.

<sup>30</sup> Adı geçen rehber, s. 42-56.

Ara kararlar (2 ve 4 no.lu), mükellefin izahatı üzerine Komisyon tarafından alınan ve mükellefin düzeltme beyanı yapmasının beklendiği kararlardır. Henüz süreci sonuçlandırmadığından, faaliyet raporunda bunlara ilişkin veriler belirtilmemiştir. Nihai karar olan 1 ve 3 no.lu kararlar ise mükellef tarafından yapılan izahın uygun bulunması veya düzeltme beyanlarının verildiğinin anlaşılması üzerine alınan kararlar olup, incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmeksizin işlemleri tamamlanır. Nihai karar olan 5 no.lu karar ise; vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevkini sağlamak üzere İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonuna gönderilmesi; düzeltme beyanı verilmesine karşın ödeme şartının yerine getirilmemesi veya süresinden sonra izaha davet kapsamında beyanname verilmesi nedeniyle, beyannamenin kanuni süresinden sonra verilen beyanname kapsamındaki %50 vergi ziyai cezalı beyana tadil edilmesi amacıyla gerekli işlemler yapılmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmesi gibi vb. durumlar için alınmaktadır.

**Tablo 1: 2018 Yılında Komisyonlarca Alınan Karar Adetleri<sup>31</sup>**

1 No.lu Karar	3 No.lu Karar	5 No.lu Karar	Toplam
1.142	560	2.719	4.421

Tablo 1’de yer alan verilerden, 1 ve 3 no.lu kararların toplamda 1.702 adet (1.142+560) olduğu görülmektedir. Buna göre, 1.702 adet işlem sorunsuz bir şekilde izaha davet kapsamında neticelenmiş olup, incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmesine gerek kalmamıştır. Dolayısıyla, hem idareye inceleme yapılması yönünde bir yük oluşmadığı gibi, mükellefler açısından da maddi ve psikolojik yük de oluşmamıştır. Diğer taraftan, 5 no.lu karar izaha davet sürecinde tam sonuç alınmaksızın ilgili birime gönderilmesi anlamına geldiğinden, %61’inin (2.719/4.421) kısmen veya tamamen olumsuz sonuçlandığı söylenebilir. Örneğin, izaha davetten yararlanarak %20 vergi ziyai cezalı düzeltme beyanı verilmesine rağmen, ödeme şartının yerine getirilmediği gerekçesiyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname

<sup>31</sup> Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s. 52.

kapsamına tadili için ilgili vergi dairesine gönderilmesi hususu, kısmen olumsuz sonuçlanması anlamına gelir. Burada, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesine gerek kalmamakla birlikte, şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyannameye tadil edilerek %50 vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

**Tablo 2:** 2018 Yılı İzaha Davet Sonuçları (TL)<sup>32</sup>

Arttırılan Matrah	Arttırılan Vergi	Ödenecek Vergi	Ödenen Vergi	Ödenecek İzah Zammı	Ödenen İzah Zammı
43.373.857	6.036.944	4.949.899	3.549.366	3.265.466	1.900.452

Tablo 2'deki verilerden ise izaha davet müessesesi kapsamında, 43.373.857 TL matrah artırım ve 6.036.944 TL vergi artırım yapıldığı, çıkan vergilerin 4.949.899 TL'sinin ödenecek aşamaya geldiği, bunun da 3.549.366 TL'sinin tahsil edildiği görülmektedir. Bu şekilde tahsil edilen vergilerin, inceleme ve tahsil süreci beklenmeksizin hızlıca Hazine'ye intikal ettiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, 1.900.452 TL izah zammı da tahsil edilmiştir.

## SONUÇ

İzaha davet müessesesinde, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu ve uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi amaçlanmıştır. Hakkında ön tespit yapılarak izaha davet edilen mükelleflerin açıklamaları yeterli bulunduğu takdirde incelemeye veya takdir komisyonuna sevk edilmeksizin işlemleri sonlandırılmaktadır.

Diğer taraftan, mükelleflerin izahları ilgili komisyon tarafından yeterli bulunmayabilir. Bu durumda ise komisyonun belirlediği koşullar çerçevesinde mükelleflerin düzeltme beyanı vermeleri istenilmektedir. Koşullar dahilinde mükelleflerin incelemeye veya takdir komisyonuna

<sup>32</sup> Adı geçen Rapor, s.52.

Ömer BATUR  
Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

sevk edilmemeleri ve vergilerin Hazine'ye hızlıca intikali sağlanmaktadır.

Mükelleflerin, izaha davet kapsamında beyanname vermeleri halinde dava açmaları mümkün görünmemektedir. Bu nedenle, mükelleflerce iyi analiz edildikten sonra izaha davet kapsamında beyanname vermeleri gerekir. Ancak, ön tespitin dayanağı olan vergi tekniği raporlarının, vergi mahremiyetinin ihlal edilmemesi gerekçesiyle izaha davet edilenlere tebliğ edilmemesi söz konusu olabileceğinden mükelleflerin sağlıklı bir değerlendirme yapmaları engellenmiş olabilir. Bu durumda, mükellefler açısından adil yargılanma ve savunma haklarının ihlali gündeme gelmektedir. Ancak, mükellefler tarafından izaha davet kapsamı dışında, kanuni süresinden sonra verilen beyanname kapsamında düzeltme beyanı vermeleri ve buna ihtirazi kayıt koyarak dava açmaları halinde; görülecek davada, idare tarafından mahkemeye sunulan vergi tekniği raporu mahkemece değerlendirilmek suretiyle gerçek durumun tespiti mümkün hale gelebilir. Diğer taraftan, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan davalarda işin esasına girilmesi hususunda farklı içtihatlar bulunduğu hususunu da belirtmekte fayda görmekteyiz.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, izaha davet müessesesinin hem idare hem de mükellefler açısından olumlu tarafları bulunmaktadır. Uygulama sonuçlarına ilişkin sayısal verilerin değerlendirilmesinden ise, izaha davet müessesesi henüz tam anlamıyla uygulamaya konulmamış olmasına rağmen birçok mükellef tarafından faydalanıldığı anlaşılmaktadır.

### **KAYNAKÇA**

04/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 Sayılı KDV Kanunu.

21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

18/06/2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 306 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.

25/07/2017 tarih ve 30134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 482 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

08/03/2018 Tarih ve 2018/1 Sıra No’lu İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışma Usul ve Esasları Genelgesi.

18/01/2019 tarihli İzah Değerlendirme Komisyonları Çalışmalarına İlişkin Rehber

30/07/2020 tarih ve 31201 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 519 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

ARSLAN ÖNCÜ, Gülay, Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2015, S:20, s.186-188.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar, Vergi Dünyası Dergisi, 2017, S. 433, s. 6-14.

BATUR, Ömer, Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2019, S. 43, s. 203-217.

CANDAN, Turgut, Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet, 2016, <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/> (Erişim Tarihi: 03/05/2021)

İNCEOĞLU, Sibegl, Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu.

Ömer BATUR

Mehmet Ümit YUSUFOĞLU

ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.

ÜREL, Gürol, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, 2012.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 07/04/2021).

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=201933&pkanunnumarasi=6728> (Erişim Tarihi: 03/05/2021).



# DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

## (DIGITAL SERVICE TAX)

Mümin GÜNGÖR\*

### ÖZ

Her geçen gün dünya ve ekonomi daha çok dijitalleşmektedir. Dijitalleşen dünya ve ekonomi ilerleyen zamanda çok önemli olgular olarak karşımıza çıkmaya başlayacaktır. Kaldı ki bu önemin etkisi şimdiden hissedilmeye başlanmıştır. Buna göre hem özel hem de kamu alanlarında dijitalleşmeye ayak uydurulmaya çalışılmaktadır. Bu yönde özellikle Türkiye’de e-devlet, e-fatura, e-defter, e-tebligat, e-vergi dairesi, e-sistemler gibi düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Yine özel sektörde dijital ekonomi ile hızlı ivme yakalayarak daha güçlü duruma gelmişlerdir. Araştırmanın konusunu 2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanunla getirilen ve henüz çok yeni ve güncel bir yere sahip olan Dijital Hizmet Vergisi oluşturmaktadır. Bu çalışma ile verginin gerekçesi, önemi, içeriği, mükellefleri, konusu ve ilerleyen süreçte ne yönde ivme alınacağı hususları irdelenmeye çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Globalleşen Dünya, Dijitalleşen Ekonomi, Dijitalleşen Ekonominin Vergilendirilmesi, Dijital Hizmet Vergisi, 7194 Sayılı Kanun.

### ABSTRACT

The world and the economy are becoming more and more digital with each passing day. The digitalizing world and economy will begin to appear as very important phenomena in the future. Moreover, the impact of this importance has already begun to be felt. Accordingly, efforts are

---

Makalenin Geliş Tarihi : 10.02.2021

Makalenin Kabul Tarihi : 02.12.2021

\* Tarsus Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu Adalet Programı Hukuk Bölümü Öğretim Görevlisi

mmngngr46@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0002-4731-2605

made to keep up with digitalization in both private and public areas. In this direction, particularly in Turkey, e-government, e-billing, e-books, e-notification e-tax office, began to make arrangements such as e-systems. Again, in the private sector, they have become stronger by gaining rapid momentum with the digital economy. The subject of the study is the Digital Service Tax, which was introduced by Law No. 7194 of 2019 and has a very new and up-to-date place. With this study, the rationale, importance, content, taxpayers, subject of the tax and what direction will be accelerated in the coming process will be examined.

**Keywords:** Globalizing World, Digitalizing Economy, Taxation of Digitalizing Economy(Digitalization), Digital Service Tax, Law No. 7194.

## 1. GİRİŞ

Devlet, bir insan topluluğu (halk), bir ülke, kendi üstünde herhangi bir siyasal otoriteye bağlı olmayan yönetim(örgütlenmiş bir kamu otoritesinin varlığı ve egemenlik) olmak üzere bu üç temel ögenin bir araya gelmesiyle ortaya çıkan tüzel kişiliktir, varlıktır.<sup>1</sup> Devleti oluşturan bu öğelerden egemenlik kavramının çeşitli tanımlamaları bulunmaktadır. Bu tanımlamalardan birçoğuna değinmek önemli olacaktır. Egemenlik, üstün iktidarı, hiçbir denetime bağlı olmayan kesin buyruklar verme gücünü ifade etmektedir.<sup>2</sup>

Egemenlik(iktidar) unsuru, kural koymak, savaş veya barış ilan etmek, yargılama yapmak, para basmak, vergi koymak gibi yetkileri içermektedir. Devlet bu yetkileri sayesinde egemenliğini ve üstün iradesini gerçekleştirmektedir. Devletlerin sahip olduğu egemenlik yetkisini kullandığı en önemli alanlardan biri de vergilendirme

<sup>1</sup> ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, 1.Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.1; RÍCARDO David, Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri, 1.Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2008; GÖZLER, Kemal, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 13.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s.24; PAZARCI, Hüseyin, Uluslararası Hukuk, Gözden Geçirilmiş 12.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.148;

<sup>2</sup> ÇAĞAN, s.2, PAZARCI, s.148; GÖZLER, s.92.

yetkisidir.<sup>3</sup> Bu sebeple vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik yetkisinin mali alana yansması veya bu alanda kullanılması şeklinde ifade edilmektedir.<sup>4</sup> Bu itibarla, çağımızda egemenliğin ayrılmaz bir parçası olan vergilendirme yetkisi devletin varlık koşuludur.<sup>5</sup> Vergilendirme yetkisi, bir devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma mevzuunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Farklı bakış açısıyla vergilendirme kavramı, egemenlik gücü sebebiyle devlete ait olan bir verginin uygulamaya konulmasına, alınmasına (koyulmasına) ve toplanmasına yönelik yetkidir.<sup>6</sup>

Devletin vergilendirme yapması mevzuunda akla gelen ilk örnek olarak, Roma İmparatorluğunun cebri ekonomiye dönüşen vergilendirmesinde vatandaşlarının “maliyenin objesi”, devletin ise en kudretli ve tek “müteşebbisi” konumuna getirilmesiyle karşılaşmaktadır<sup>7</sup>. Yine tarih sahnesinde bu yönde birçok olaylar ve bu olaylar bazında sonuçlar vuku bulmuştur. Bu olaylardan birisi olarak ortaçağın en önemli hadiselerinden Magna Charta bulunmaktadır. İkinci olarak Fransız İhtilali yer almaktadır. Fransız İhtilâlinin temelinde vergi sistemine karşı var olan tepkiler bulunmaktadır. Milli egemenliğin tezahür ettiği, tarih sahnesine açıkça kendisini gösterdiği bu hadisenin altında yatan unsurun vergilendirme olması, bizlere egemenlik ile halkların vergilendirilmesi arasında çok kuvvetli bağlantının olduğunu göstermektedir.<sup>8</sup> Merkezileşen devlet ile birlikte artan kamu maliyesi yekününü karşılamak için vergilerin alınması sistemli hale getirilmiştir.

<sup>3</sup> ÇAĞAN, s.2; RİCARDO, s.123; GÖZLER, 92

<sup>4</sup> ÇAĞAN, s.5-6; RİCARDO, s.123; KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukuku, 1.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.85; MUTLUER, M.Kamil ve DAYANÇ, N.Nilay, Vergi Hukuku Genel Ve Özel Hükümler, Değiştirilmiş Ve Güncelleştirilmiş 4.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s.13.

<sup>5</sup> ÇAĞAN, s.8 vd.; RİCARDO, s.123; KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7.Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.97.

<sup>6</sup> ÇAĞAN, s.2; RİCARDO, s.123; TURAN, Metin, Bilişim Vergi Hukuku, 1.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s.1.

<sup>7</sup> SCHMÖLDERS, Günter, Allgemeine Steuerlehre, 4.Überarb. Und Erg., Duncker & Humblot, Berlin, 1965 (Çeviren:Turhan, Salih, Genel Vergi Teorisi, Gözden Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.), s.18; Çagan, s.13 vd.

<sup>8</sup> SCHMÖLDERS,18; ÇAĞAN, s.13 vd.

Başka bir ifadeyle kamu maliyesinin muazzam bir şekilde genişlediği bir dönem olan 19. ve 20. asırda vergi sisteminin düzenlenmesi büyük önem arz etmekteydi.<sup>9</sup> Netice itibariyle kralın kişiliğinden bağımsız, kendi başına tüzel olarak hukuk süjesi olan devlete ait hukuk niteliğine ulaşması ise bürokratik ve mali sistemin olgunlaşması süreciyle birlikte 19.yüzyılı bulmuştur. İşte bu noktada devletin söz konusu niteliği elde etmesindeki en önemli hadise olarak 1789 Fransız İhtilali karşımıza çıkmaktadır.

Yine bu hareketle birlikte vergilemenin hukuki esasının dayandırıldığı önemli teori olan “istifade teorisi” ortaya çıkmıştır. Bu teoriye ve Fransız Millet Meclisinde yapılan tanıma göre vergi, “*vatandaşların müşterek borcu ve toplum tarafından kendilerine sağlanan faydaların fiyatıdır.*”. Bu hareketle ortaya çıkan bu teori önemini 20.yüzyıla kadar devam ettirmiştir. Yine bu kapsamda bir başka tanımda vergiler, devletin himayesi altında elde edilen gelirin, huzur içinde kullanılabilmesi ya da bunun güvenliğinin sağlanması gayesiyle fertler tarafından devlete verilen paylardır<sup>10</sup>. Bu tanımlamaya bir örnek olarak, feodal beylere, sahip oldukları vergi yüklemeye karşılık, uyruklarını içten ve dıştan gelecek tehlikelere karşı koruma, kanunların verdiği güvenliği sağlama ve sınırları savunma vazifesi yüklenir<sup>11</sup>. Vergilerin birinci ve en önemli görevi, harçlar, şerefiyeler, mülk ve teşebbüs gelirleri veya istikrazlar ile karşılanamayan devlet ihtiyaçlarını karşılayabilmektir.<sup>12</sup>

Devletin gelişiminin alacağı yön açısından küreselleşme, dijitalleşme<sup>13</sup> ve bunların arttırdığı uluslararası ticaret ve iş ilişkiler, savaşçı ve siyasal ilişkileri geriletme yolunda önemli bir yol aldığı belirtilmektedir. Söz konusu bu ekonomik gelişmeler, barış içinde yaşama hakkının oluşturmuş olduğu taşınır kapitalin, savaş hakkının oluşturduğu toprak mülkiyeti karşısında daha önemli bir konuma sahip

<sup>9</sup> SCHMÖLDERS, s.59; ÇAĞAN, s.24-25.

<sup>10</sup> SCHMÖLDERS, s.59; ÇAĞAN, s.25.

<sup>11</sup> OPPENHEİMER, Franz, Devlet, 1.Baskı, Engin Yayıncılık, İstanbul, 1997, s.84.

<sup>12</sup> SCHMÖLDERS, s.59.

<sup>13</sup> Dijitalleşme yani dijital dönüşüm; nesnelerin interneti, artırılmış gerçeklik, sanal gerçeklik, blok zincir, yapay zeka, 3 boyutlu yazıcılar, insansız araçlar, robotlar ve benzeri gelişimleri içeren yaşanan dönüşümdür.

olmaya başlamasına yol açmaktadır. Bu durumunda, siyasal yolları ve bunların oluşturduğu neticeleri ortadan kaldırarak ekonomik yolların hakim olacağı bir noktaya kadar yani mantıksal bir hedefe varıncaya değin ilerlemeye olanak sağlayacağı düşünülmektedir<sup>14</sup>. Başka bir ifadeyle küreselleşmenin ön plana çıktığı bir dönemde ekonominin ulus devlet modelini ortadan kaldırma baskısı yarattığı veya devlete yeni rol biçeceği ifade edilmektedir.<sup>15</sup>

Devlet, bunun en açık yansımaları hiç tartışmasız vergilendirme alanında da yaşayacaktır. Bu noktada egemenlik unsurunun ve bu unsurun içerisinde bulundurduğu vergilendirme yetkisinin bu gelişmeler ışığında değişime uğrayacağı kaçınılmaz bir gerçekliktir. Dijitalleşmenin egemenlik ve vergilendirme açısından etkisini ve önemini ortaya koymak çalışmanın amacıdır. Küreselleşme ve dijitalleşme egemenlik algısını ve egemenliğin kullanılmasını etkileyecektir.<sup>16</sup>

Araştırma ile 2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanunla getirilen ve henüz çok yeni ve güncel bir yere sahip olan Dijital Hizmet Vergisi ele alınarak verginin gerekçesi, önemi, içeriği, mükellefleri, konusu ve ilerleyen süreçte ne yönde ivme alınacağı hususları irdelenmektedir. Dijital Hizmet Vergisinin getirilmesinde gerekçe olarak teknoloji ve bilişimde yaşanan gelişmelerin vergilendirilmesi gerektiği, vergilendirilmemesi halinde adil bir durumun oluşmayacağı ve uluslararası alanda da bu yönde birçok düzenlemenin yapıldığı ve yapılmaya devam edeceği belirtilmiştir.<sup>17</sup> Düzenleme de Dijital Hizmet Vergisinin “*Konusu(m.1)*”, “*Tanımları(m.2)*”, “*Mükellef ve Vergi Sorumlusu(m.3)*”, “*Muafiyet ve İstisnalar(m.4)*”, “*Verginin Matrahı, Oranı ve Hesabı(m.5)*”, “*Vergilendirme Dönemi, Beyanı, Tarhı, Ödenmesi(m.6)*”, “*Vergi Güvenliği(m.7)*” bulunmaktadır. Dijital Hizmet Vergisi, elde edilen hasılat (gelir) üzerinden alınan dolaylı bir vergi çeşididir. Bunlara sırasıyla tek tek kısaltılmış bir şekilde değinilecek ve

<sup>14</sup> OPPENHEİMER, s.198.

<sup>15</sup> DOĞAN, İlyas, Parçalayan Küreselleşme, 1.Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2006, s.101.

<sup>16</sup> KILIÇER, Erhan ve KILIÇER, İmran Peker, Dijital Ekonomide Vergilendirme, 2.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s.24 vd.

<sup>17</sup> TBMM Yasama Dönemi:27, Yasama Yılı:3, Sıra Sayısı:128, s.8; KILIÇER ve KILIÇER, s.26.

daha sonra bu konu hakkında değerlendirmelerimizi de ifade ederek çalışmayı tamamlayacağız.

## 2. DİJİTALLEŞMENİN VERGİLENDİRİLMESİ

Dijital ekonomi ve dijitalleşmenin vergilendirilmesi konuları sosyal, kültürel ve ekonomik alanda yaşanan gelişmeler, yenilikler ile birlikte konuşulmaya ve tartışılmaya başlanılmıştır, bu konu vergi alanında ivme kazanmıştır.<sup>18</sup> Zira bu gelişmelerle sınırlara bağlı olmaksızın, herhangi bir fiziksel ortamda yer almaksızın şirketler<sup>19</sup> ticari faaliyette bulunabilmektedir. Bu yönüyle dijital ekonomi, geleneksel “tuğla harç şirketleri” ve sınır ötesi mal satışı için tasarlanan vergi sistemini de derinden sarsmaktadır. Zira geleneksel şirket ve ekonominin vergilendirilmesine nazaran dijital ekonominin vergilendirilmesi daha zor olduğu ifade edilmektedir.<sup>20</sup>



<sup>18</sup> DURGUN, Gamze ve DEMİRER, Sebahat, “Dijital Hizmet Vergisi” Vergide Gündem Elektronik Dergisi, S:3, 2020, s.5; KILIÇER ve KILIÇER, s.27-28.

<sup>19</sup> Bu şirketlere örnek olarak çoğunluğu da Amerikan menşeli olan Intel Corp, Ebay Inc, Netflix Inc, Google, Facebook Inc ve Amazon.Com Inc şirketleri gösterilebilir.

<sup>20</sup> Avrupa Komisyonu (2017), “A Fair And Efficient Tax System İn The European Union For The Digital Single Market Raporu”, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf) (Erişim Tarihi: 02.01.2021).

Dijitalleşmenin vergilendirilmesi, özellikle de globalleşme ile birlikte birden fazla bölgede faaliyette bulunabilen şirketlerin oluşması, yaygınlaşması ve bu durumun vergi mevzuatı ile dijitalleşme arasındaki uyumsuzluk oluşturması gibi konular 2010 yılından itibaren uluslararası alanda konuşulmaya başlanmıştır. Genel itibariyle de uluslararası alanda dijital ekonomin vergilendirilmesi için son dönemlerde çok önemli çalışmalar yapılmaktadır. Bu yönde hem uluslararası hem de ulusal alanda dijital ekonomi üzerine yeni bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Bu yönde ilk çalışma uluslararası alanda dijitalleşmenin vergilendirilmesi mevzuu 2013 yılında “Matrah Erozyonu ve Kârın Kaydırılması(Base Erosion and Profit Shifting:BEPS)” isimli OECD projesi<sup>21</sup> ile başlamıştır. 22 Mayıs 2013 tarihinde de dijital ekonomin vergilendirilmesi mevzuunda Avrupa Konseyinin tavsiyeleri yer almaktadır. Bu tavsiyeler çerçevesinde Avrupa Konseyinin biri rapor diğeri Tebliğ(Communication)<sup>22</sup> olmak üzere iki önemli çalışması bulunmaktadır.

Dijital hizmet sektöründe yaşanan hızlı gelişmeler dolayısıyla bu mevzuda tüm dünyada uygulanan ortak bir vergileme rejimi daha oluşturulmamıştır. Ancak bazı ülkelerin bu alanı vergilendirmeye başladığı görülmekle birlikte bazı ülkelerinde vergilendirme yapmak için çalışmalar başlattığı bilinmektedir<sup>23</sup>.

Çeşitli ülkelere bakılacak olduğunda dijital hizmet vergisi, Amerika’ da “taxation of dijital goods(dijital ürünlerin vergilendirilmesi)”, Fransa’ da “La taxe sur les services numériques (dite taxe GAFA-digital service tax)”, Almanya’da “Digitalsteuer wiederbeleben/ digitale Dienstleistungssteuer” şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Daha kapsamlı bilgiler aşağıdaki 1 Numaralı tabloda yer almaktadır.

<sup>21</sup> Detaylı bilgi için bkz. <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (Erişim Tarihi: 02.01.2021).

<sup>22</sup> Detaylı bilgi için bkz.[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf)(Erişim Tarihi: 02.01.2021).

<sup>23</sup> ERASLAN, Hasan, “Yeni Bir Vergi:Dijital Hizmet Vergisi” Köşe Yazısı, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2019, s.1; KILIÇER ve KILIÇER, s.67 vd.

Küresel çapta bir sorun olarak dijital şirketlerin vergilendirilmesi noktasında bu şirketlerin önemli bir pazarı ve bu şirketlere gelir sağlayan kaynak ülke konumundaki Türkiye, kendi pazar alanından elde edilen gelir üzerinden vergi almak için böyle bir girişimde bulunmuştur<sup>24</sup>. Halihazırda Türkiye “*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*” başlıklı Vergi Usul Kanunu<sup>25</sup> (VUK) 1’inci maddesine eklenen 7’nci bentle, Gelir Vergisi Kanununun (GVK)<sup>26</sup> 94’üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK)<sup>27</sup> 15 ile 30’uncu maddelerine eklenen bentler sayesinde yurtdışından sağlanan “internet reklam hizmetleri için yapılan ödemeleri” zaten %15 oranında vergi stopajına tabi tutmuştur.<sup>28</sup>

Bununla birlikte uluslararası alanda yaşanan gelişmelerle Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi, 05.12.2019 tarihli 7194 sayılı Kanunla (DHVK)<sup>29</sup> Türk vergi sistemi içerisinde yerini almıştır. Gelir üzerinden elde edilen vergiler olan Gelir Vergisi içerisinde şimdide Dijital Hizmet Vergisi getirilmiştir. Daha önceden 2016 tarihli 6745 sayılı Kanun değişikliği<sup>30</sup> ile internet ortamında verilen reklam hizmetleri Gelir ve Kurumlar Vergisi stopajı kapsamına alınmıştı. Ancak ayrı bir vergi türü olarak değil var olan vergiler altından stopaj yapılması(%15) olarak karşımıza çıkmaktaydı. Bu durum birçok eleştiriyi üzerine toplamaktadır. Zira bu getirilen vergi daha önce getirilmiş olan internet ortamında verilen reklam hizmetleri stopajını kaldırmamaktadır. Yani böylece aynı hizmetten hem gelir ve kurumlar vergisi hem de dijital hizmet vergisi alınmış olacaktır. Reklam hizmet stopaj oranı %15, Dijital Hizmet Vergisi oranı %7,5 vergi oranıyla her ikisinin alınması aşağıdaki tabloda farklı ülkelerde getirilen vergi oranlarına kıyasen çok yüksek bir vergilendirmenin olduğu yönündeki eleştirileri haklı kılmaktadır.<sup>31</sup>

<sup>24</sup> KAHRAMAN, Abdulkadir, “*Vergi Paketi=Yeni Vergiler Ve Vergi Artışları*” Vergide Gündem Elektronik Dergisi, S:1, 2019, s.3.

<sup>25</sup> RG. Sayı - Tarihi: 10703-10.01.1961.

<sup>26</sup> RG. Sayı - Tarihi: 10700-06.01.1961.

<sup>27</sup> RG. Sayı - Tarihi: 26205 - 13.06.2006.

<sup>28</sup> KAHRAMAN, s.3.

<sup>29</sup> RG. Sayı - Tarihi:30971 - 07.12.2019.

<sup>30</sup> RG. Sayı - Tarihi:29824 - 07.09.2016.

<sup>31</sup> KILIÇER ve KILIÇER, s.111-112; DEĞİRMENDERELİ, Ali, Türk Vergi Sistemi, 1.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020, s.229.



Ülke	Küresel Hasılat Eşiği	Yurt İçi Hasılat Eşiği	Vergi Oranı	Ölçek (Vergini Konusu)	Durum
Austria (AT)	€750 milyon	€25 milyon	5%	Online reklamcılık	Teklif (Yürürlük Ocak 2020)
Belgium (BE)	€750 milyon	€50 milyon AB içinde	3%	Kullanıcı verisinin satışı	Teklif edildi
Czech Republic (CZ)	€750 milyon	CZK 50 milyon (€2 milyon)	7%	· Hedef reklamcılık · Çok taraflı dijital ara yüzlerin kullanımı · Kullanıcı verisinin tahsisi	Teklif edildi
France (FR)	€750 milyon	€25 milyon	3%	· Çok taraflı dijital ara yüzlerin kullanımı · Hedef reklamcılık · Reklam amacıyla kullanıcılara ilişkin verinin nakli	Yürürlüğe girdi (Geriye dönük olarak 1 Ocak 2019)
Hungary (HU)	HUF 100 milyon (€306,890)	N/A	7.5%	Reklam hasılatı	Yürürlüğe girdi
Italy (IT)	€750 milyon	€5.5 milyon	3%	· Dijital ara yüzlerin kullanımı · Kullanıcılara mal ve hizmet satın almayı sağlayan çok taraflı dijital ara yüzlerin kullanımı · Dijital ara yüz kullanılarak sağlanan kullanıcı verisinin nakli	Teklif edildi (Yürürlüğe 1 Ocak 2020'de girecek)
Spain (ES)	€750 milyon	€3 million	3%	· Online reklamcılık · Online reklamla satış · Veri satışı	Teklif edildi. İspanya Parlamentosu, dijital hizmetler vergisini de içeren hükümetin 2019 bütçe teklifini reddetti. Bununla birlikte vergi yeniden gündeme alınacak ve tartışılmaya devam edilecek görünüyor.
United Kingdom (GB)	£500 milyon (€554 milyon)	£25 milyon (€28 milyon)	2%	Arama motorları, sosyal medya platformları ve online piyasaların hasılatı	Teklif edildi.

**Tablo.-1:Çeşitli Ülkelerde Dijital Vergilemeye İlişkin Gelişmeler<sup>32</sup>**

<sup>32</sup> TBMM Yasama Dönemi:27, Yasama Yılı:3, Sıra Sayısı:128, s.8.

### 3.DİJİTAL HİZMET VERGİSİ

#### 3.1.Türkiye’de Dijitalleşmenin Vergilendirilmesi Tarihçesi

Türkiye’de dijitalleşmenin ve onun sonucu olan dijital ekonominin vergilendirilmesi mevzuunda birçok kanuni düzenleme yapılmıştır. Türkiye ise dijital alan ve vergilendirilmesi konusunda çeşitli çalışmalar yapmaya devam edecek gibi gözükmektedir. Bu yönde ilk olarak 7061 sayılı Kanun’un<sup>33</sup> 41’inci maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun’un (KDVK)<sup>34</sup> 9’uncu maddesine birinci fıkrasına “*Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir*” cümlesi eklenmiştir. Bu düzenleme ile yurt dışından verilen söz konusu hizmetten Türkiye’de faydalandığı için Türkiye’nin vergilendirme hakkı oluşturulmuştur. Bu sayede Apple, Google, Facebook gibi uluslararası dijital hizmet firmaları, Türkiye’deki gerçek kişilere oyun, yazılım, uygulama ve benzeri hizmetler üzerinden KDV hesaplamaları ve bu KDV tutarlarını aylık olarak beyan etmek ile yükümlü kılınmıştır. Düzenleme 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.<sup>35</sup>

İkinci olarak bu alanda “*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*” başlıklı VUK 11. maddesine 6745 sayılı Kanun ile eklenen fıkra uyarınca, 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı<sup>36</sup> ile internet ortamında alınan reklam hizmetleri karşılığı yapılan ödemeler 01.01.2019 tarihi itibarıyla tevkifat kapsamına alınmıştır. Söz konusu düzenleme ile internet ortamında reklam hizmeti verenlere ya da verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden %15 oranında tevkifat yapılması yükümlülüğü getirilmiştir. Son durumda dijital alanda hizmet veren veya hizmet verilmesine aracılık eden tam/dar mükellef gerçek kişiler ile dar mükellef kurumlara

<sup>33</sup> RG. Sayı - Tarihi: 30261 - 05.12.2017.

<sup>34</sup> RG. Sayı - Tarihi:18563 – 25.10.1984.

<sup>35</sup> KILIÇER ve KILIÇER, s.82.

<sup>36</sup> RG. Sayı - Tarihi: 29824 - 07.09.2016.

yapılan ödemelerde tevkifat oranı %15 uygulanırken, tam mükellef kurumlar için oran %0 olarak belirlenmiştir.<sup>37</sup>

Aracı konumda olanların internet ortamında reklam hizmetini verene yapacağı ödemeler de stopaja tabidir. Aracı konumda olan tam mükellef kuruma yapılacak ödemelerde tevkifat yapılmayacak olup, ödemenin bu aracı tarafından tam mükellef kurum haricinde tam/dar mükellef gerçek kişi ya da dar mükellef kuruma yapılması halinde %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Tevkifatı yapmakla yükümlü olanlar, ödeme tam/dar mükellef gerçek kişilere yapılıyor ise GVK 94. madde kapsamında belirtilenler, ödeme dar mükellef kurumlara yapılıyor ise KVK 30. madde düzenlemesinde belirtilenlerdir.<sup>38</sup>

Buna göre Türkiye’de fiziki bir işyeri (hatta serverı bile) olmadığı için mükellef yapılamayan Google, Facebook ve Twitter gibi dijital dev şirketlerin online reklam gelirleri üzerinden %15 stopaj yapılması sağlanmıştır. Türkiye’deki bir şirket örneğın Google ya da Facebook platformları üzerinden bir reklam vermeyi talep ettiğında bu reklam bedeli üzerinden %15 vergi hesaplayarak vergi dairesine ödeme yapmak zorundadır. Söz konusu bu vergi özünde bu geliri sağlayan Google ya da Facebook’un vergisi olmakla birlikte, piyasa kurallarının neticesi olarak finansal yönden hizmetten yararlanan Türkiye’deki kişinin üzerinde kalmağa devam edecektir.

Mevcut durum yukarıda ifade edildiği üzereyken son olarak ayrıca 7194 sayılı Kanun ile yeni bir yükümlülük getirilmiştir. Bu son getirilen düzenleme 7194 sayılı Kanunla Dijital Hizmet Vergisidir<sup>39</sup>. Bu son düzenleme ile Türk vergi sistemine yeni bir vergi türü olarak teknolojiye ve bilişimde yaşanan gelişmelerin vergilendirilmesi gerektiği, vergilendirilmemesi halinde adil bir durumun oluşmayacağı ve uluslararası alanda da bu yönde birçok düzenlememin yapıldığı ve yapılmaya devam ettiği gerekçeleri belirtilerek<sup>40</sup> getirilen Dijital Hizmet Vergisi ile gaye “a) *Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri*

<sup>37</sup> KILIÇER ve KILIÇER, s.84.

<sup>38</sup> KILIÇER ve KILIÇER, s.86.

<sup>39</sup> RG. Sayı ve Tarihi:30971, 07.12.2019.

<sup>40</sup> TBMM Yasama Dönemi:27, Yasama Yılı:3, Sıra Sayısı:128, s.8.

*iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil); b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler; c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil) ve yine d)bu üç bentte sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden de (DHVK.m.1)” elde edilen hasılatın vergilendirilmesidir.<sup>41</sup>*

1658 sayılı “Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Strateji ve Bütçe Başkanlığınca Hazırlanan Orta Vadeli Mali Plan (2020-2022)’in Onaylanması Hakkında” Cumhurbaşkanlığı Kararı<sup>42</sup> ile de oluşan dijitalleşmenin vergi ve vergilendirme alanına yansıtılmak suretiyle kayıt dışı ekonomi ve vergi kayıp/kaçığı önlemeğe çalışmasının gerekliliği vurgulanmıştır. Bu noktada e-fatura ve e- teminat mektubu olmak üzere elektronik belge kullanımı teşvik edileceği ve böylece belgelerin elektronik ortama aktarılmasıyla oto kontrolün ve merkezi denetimin güçlenmesine katkı sağlanacağı ifade edilmiştir. Yani vergi incelemesinde ve denetiminde verimliliği sağlamak için e-denetime ağırlık verileceği ifade edilmiştir. Ve en önemlisi de tüm vergi hizmetlerinin elektronik ortamda sunulması hedefi ifade edilmiştir. Küçük ölçekli mükelleflerin vergi kayıtlarını elektronik ortamda tutması da sağlanmaya çalışılacaktır. Sonuç olarak iş ve işlemlerin dijitalleştirilmesinin öncelikli alan ve çok önemli olduğu vurgusu yapılmıştır.

2019 Tarihli ve 7194 sayılı Kanun ile Dijital Hizmet vergisi isminde yeni bir vergi getirilmiştir. Özellikle bu vergiyle hedeflenen şirketler örneğin Google, Facebook, Amazon, Alibaba, Apple gibi dijital

<sup>41</sup> KILIÇER ve KILIÇER, s.87; DEĞİRMENDERELİ, s.229.

<sup>42</sup> RG. Sayı ve Tarihi:30914, 10.10.2019.

ekonomi payı güçlü olan şirketlerdir. Türkiye açısından dijitalleşmenin vergilendirilmesi tarihçesi genel hatlarıyla bu şekildedir.<sup>43</sup>

Kanunun arkasından taslağı 5 Şubat 2020 tarihinde görüş ve öneriye açılmış olan, dijital hizmet vergisinin uygulamasına ilişkin açıklamalar ile usul ve esaslarının belirlenmesine yönelik olarak hazırlanan Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği(bundan sonra “*tebliğ*” olarak ifade edilecektir), 20 Mart 2020 tarihli ve 31074 sayılı Resmî Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.<sup>44</sup>

Aşağıda yer alan başlıklarla Dijital Hizmet Vergisinin konusu, tanımları, mükellef ve vergi sorumlusu, muafiyet ve istisnalar, verginin matrahı, oranı, hesabı, vergilendirme dönemi, verginin beyanı, tarhi, ödenmesi ve vergi güvenliğine ilişkin bilgilerle devam edilecektir.

### 3.2. Dijital Hizmet Vergisi Kavramları

Dijital Ortam(Sanal Alem), fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrim içi faaliyetin olduğu her türlü ortamdır<sup>45</sup>. Sanal alemde yani internet ağı üzerinde oyundan, uygulamaya; müzikten, filme; reklamdanda, e-ticarete sunulan tüm hizmetler<sup>46</sup> dijital hizmet olarak ifade edilmektedir. Bu hizmetin aktarılmasını, verilmesini sağlayanlara da dijital hizmet sağlayıcıları<sup>47</sup> olarak belirtilmektedir.<sup>48</sup>

<sup>43</sup> Sayan, s.2

<sup>44</sup> Verginin konusu verginin kanuniliği ilkesi gereğince açık ve net bir biçimde, detaylı şekilde kanun tarafından düzenlenilmelidir. Ancak ne yazık ki 7194 sayılı Kanunda bu netlik sağlanmadığı gibi bu alanı Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile netleştirmeğe çalışmaktadır. Ancak bu düzenleme ile verginin konusunun tespit edilmesi, genişletilmesi “*Verginin Kanuniliği İlkesine*” aykırılık oluşturacağı ifade edilmelidir.

<sup>45</sup> Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği, s.4.

<sup>46</sup> Dijital hizmet Apple, Google, Facebook, Instagram, Twitter, Netflix, Spotify gibi sağlayıcılarla birlikte yerli veya yabancı online satış yapan belirtilen sınırı aşan tüm e-ticaret ve pazar yeri şirketlerini ve bu şirketlerin sunduğu hizmetleri içermektedir.

<sup>47</sup> Dijital hizmet vergisine tabi olan sağlayıcıların ilgili formlarını ve finansal raporlarını, [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresine 31 Mayıs tarihine kadar elektronik olarak yüklemesi gerekmektedir. Gelir İdaresi tarafından açılan bu sitede özellikle sağlayıcıların dijital hizmet vergisine tabi olup olmayacakları bilgisine ulaşabilecekleri bir online test de yer almaktadır( [https://www.digitalservice.gib.gov.tr/kdv3\\_side/main.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366](https://www.digitalservice.gib.gov.tr/kdv3_side/main.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366)

Bu noktada vergilendirmenin yapılabilmesi için dijital hizmetin Türkiye’de sunuluyor olması gerekmektedir. Şu şekilde ki, Türkiye’de sunuluyor olması “*Hizmetin Türkiye’de sunulmasını, hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesini (Değerlendirmeden maksat, hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Şu kadar ki, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz.)*” şeklinde ifade edilmektedir(DHVK.m.2/1-ç).

### 3.3.Verginin Konusu

7194 sayılı Kanun’un birinci maddesinde hangi hususların verginin konusu olacağı belirtilmiştir. Buna göre “*a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil); b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler; c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil) ve yine d)bu üç bentte sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden de (DHVK.m.1)” elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin konusunu oluşturmaktadır.<sup>49</sup>*

bc7617458b6679dec12675154a01fccc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535f d70a7098396c74a6f7(Erişim Tarihi: 05.02.2021)).

<sup>48</sup> KILIÇER ve KILIÇER, s.112-13; TURAN, s.70 vd.

<sup>49</sup> KILIÇER ve KILIÇER, s.113; DEĞİRMENDERELİ, s.229; Verginin konusu verginin kanuniliği ilkesi gereğince açık ve net bir biçimde, detaylı şekilde kanun tarafından düzenlenmelidir. Ancak ne yazık ki 7194 sayılı Kanunda bu netlik

Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri, Kanun'un 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil olmak üzere dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Söz konusu hasılatın, reklam verenin kendisi, reklam alanın acentesi veya aracılık hizmeti sunan diğer üçüncü kişilerden elde edilmesinin vergilendirmeye etkisi yoktur.<sup>50</sup>

Dijital ortamda yapılan içerik satışları ve içeriklerden yararlandırmaya yönelik hizmetler, Kanun'un 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Ancak, ilgili mevzuatları çerçevesinde yetkilendirilmelerine bağlı olarak faaliyette bulunan Türkiye'de ve yurt dışında yerleşik borsaların, takas merkezlerinin ve saklama kuruluşlarının görev ve yetkileri kapsamında dijital ortamda sundukları hizmetler ile Türkiye'de ilgili mevzuat çerçevesinde yetki sahibi kurum ve kuruluşlar tarafından tertip edilen her türlü şans oyunu veya müşterek bahse katılma hakkını sağlayan bilet veya kuponların sanal bayi sıfatıyla dijital ortamda satışı, Kanunun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında değerlendirilmez.

Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri, Kanun'un 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi

---

sağlanmadığı gibi bu alanı Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile netleştirmeye çalışmaktadır. Ancak bu düzenleme ile verginin konusunun tespit edilmesi, genişletilmesi "Verginin Kanuniliği İlkesine" aykırılık oluşturacağı ifade edilmelidir; TURAN, s.71-72.

<sup>50</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.229; TURAN, s.70 vd.

hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler de mezkûr bent uyarınca verginin konusuna girer.

Son olarak, dijital ortamda sunulan hizmetlere aracılık hizmetleri, Kanun'un 1'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisine tabidir. Bu kapsamda, dijital ortamda sunulan; mağaza içinde mağaza, kullanıcıya ürün özelliklerini filtreleme ya da fiyat, marka, model ve benzeri bazında karşılaştırma ve sıralama yapma suretiyle yönlendirme gibi aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat verginin konusuna girer.

Burada bentlerde belirtilen hizmetler hakkında dikkati çeken bir husus, tek bir hizmet sağlayıcı bu sayılan hizmetlerden hangisini sunuyor ise sunduğu hizmet için vergiye tabi olacaktır. Zira vergilendirmeyi, verginin konusunu verilen hizmet ve hizmetin çeşitleri oluşturmaktadır.

### **3.4.Muafiyet ve İstisnalar**

#### **3.4.1.Vergi Muafiyeti**

Kanun'un 4'üncü maddesiyle Dijital Hizmet Vergisi'nin muafiyet ve istisnaları belirlenmiştir. Verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin ilgili yıldan önceki yılda, Türkiye'den elde edilen hasılatı 20 milyon Türk Lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avrodan az olan dijital hizmet sağlayıcılar dijital hizmet vergisinden muafıdır(DHVK.m.4/1). Böylelikle, verginin kapsamına yalnızca büyük ölçekli işletmelerin alınması hedeflenmiştir. Yukarıda belirtilen her iki haddin de aşılması durumunda muafiyet sona erer.<sup>51</sup>

#### **3.4.2.Vergi İstisnası**

Dijital Hizmet Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasında ifade edilen "*a) 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nun ek 37'nci maddesi kapsamında üzerinden Hazine payı*

<sup>51</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.230.



ödenen hizmetler; b) 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesi kapsamında üzerinden özel iletişim vergisi alınan hizmetler; c) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 4'üncü maddesi kapsamındaki hizmetler; ç) 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesinde tanımlanan Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler; d) 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun'un 12'nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri” dijital hizmet vergisinden istisnadır. Bu hizmetlerden elde edilen hasılat vergiden istisna olacaktır<sup>52</sup>(DHVK.m.4/6).

Örneğin, DHVK.m.4/6-c bendi gereğince Bankacılık Kanunu'nun 4'üncü maddesi kapsamındaki hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinden istisna tutulmuştur. Yani bankacılık faaliyetler dolayısıyla elde edilen hasılat vergiden istisnadır. Hizmeti sunan banka veya finansal kuruluşun yerleşik olduğu ülkenin önemi olmaksızın söz konusu istisna uygulanacaktır. Buna göre, bankalar veya ilgili mevzuat kapsamında yetkilendirilen diğer finansal kuruluşlar tarafından dijital ortamda sunulan; vadeli işlem sözleşmelerinin, opsiyon sözleşmelerinin, birden fazla türev aracı içeren basit veya karmaşık yapıdaki finansal araçların alım satımına aracılık işlemleri; sermaye piyasası araçlarının ihraç veya halka arz yoluyla satışına aracılık işlemleri; daha önce ihraç edilmiş olan sermaye piyasası araçlarının aracılık maksadıyla alım satımının yürütülmesi işlemleri; sigorta acenteliği ve bireysel emeklilik aracılık hizmetleri dolayısıyla elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinden istisna olacaktır.<sup>53</sup>

Diğer önemli bir konu ise dijital hizmetin vergilendirilmesi mevzuundaki muafiyet ve istisnasında esas alınacak tek kanunun Dijital Hizmet Vergisi Kanunu olmasıdır. Başka bir anlatımla dijital hizmetin vergilendirilmesi mevzuunda diğer kanunların öngördüğü muafiyet ve istisnalar bu vergi kanununun yürürlüğe girdiği andan itibaren

<sup>52</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.230.

<sup>53</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.230.

uygulanmayacaktır(DHVK.m.4/7). Örneğin, bir kurumun kuruluş kanununda gelirlerinin her türlü vergi, resim, harç, pay ve fondan muaf olduğuna dair hüküm bulunsa bile artık bu kurumun DHVK'nın konusuna giren hizmetleri dolayısıyla elde ettiği hasılat dijital hizmet vergisi üzerinden vergilendirilecektir.<sup>54</sup>

### 3.5. Vergi Mükellef ve Vergi Sorumlusu

Verginin mükellefi, dijital hizmet sağlayıcılarıdır (dijital service providers).<sup>55</sup> Daha net bir ifade ile verginin konusunu oluşturan hizmetlerin sunumunu yapanlara dijital hizmet sağlayıcıları denilmektedir(DHVK.m.2/1-b). Söz konusu bu sağlayıcılar da dijital hizmet vergisinin mükellefini oluşturmaktadırlar. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen tam mükellef-dar mükellef ayrımı ile dar mükellefin kendi içerisindeki ayrımların bu vergi kapsamında hüküm ifade etmeyeceği de açıkça belirtilmiştir.<sup>56</sup> Netice olarak vergi konusu hizmetlerin sağlayıcıları, muaf olmadığı takdirde dijital hizmet vergisinin mükellefi olacaklardır(DHVK.m.3/1).

Ayrıca dijital hizmet vergisi kapsamında kanun tarafından oluşturulmuş bir sorumluluk ile de karşılaşılmaktadır. Verginin ödenmesini güvence altına almak için oluşturulmuş olan vergi sorumlusunun Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci ve Dijital Hizmet kanununun 3'üncü maddesi hükümlerince yetki ve sorumlulukları söz konusu olacaktır. (DHVK.m.3/1).

*“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir (DHVK.m.3/2).”* şeklinde hükmün kanunda yer alması açıkça Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasına aykırılık oluşturmaktadır. Zira bir kişinin vergi sorumlusu, mükellefi olabilmesi ancak kanunla mümkündür. Mükellef belirleme yetkisinin bir bakanlığa kanun aracılığıyla verilmesi açıkça anayasal bir ilke olan verginin kanuniliği

<sup>54</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.231.

<sup>55</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.230; ERASLAN, s.3; DURGUN ve DEMİRER, s.6.

<sup>56</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.230; ERASLAN, s.3; DURGUN ve DEMİRER, s.6.

ilkesine aykırı olmaktadır. Bu hallerin doğrudan DHVK’da açıkça belirtilmesi, söz konusu hükmünde kaldırılması gerekmektedir.

### 3.6.Verginin Oranı, Matrahı ve Hesabı

Dijital Hizmette vergilendirmede esas alınacak verginin matrahını, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetlerden elde edilen hasılat oluşturmaktadır. Elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinin matrahıdır. Sağlanan hasılat her ne isim altında olursa olsun hepsi matrah olarak değerlendirilmektedir. Buna göre, sağlanan dijital hizmetlere ilişkin vade farkları, fiyat farkları, kur farkı, faiz, prim ve benzeri değerler matrah içerisinde yer almaktadır. Yine vergi konusunu oluşturan dijital hizmetin parçası veya tamamlayıcısı vasfındaki hizmetler için alınan bedellerde matraha dahildir. Bununla birlikte dijital hizmet sağlayıcılar tarafından ödenmiş olan katma değer vergisi hasılat içerisinde değildir.<sup>57</sup>

Netice itibariyle tespit edilen net hasılat üzerinden alınacak vergi matrahı oluşturmaktadır. Söz konusu matrah, vergilendirme yapılabilecek bedeldir. Bu bedelin ne oranda alınacağına ilişkin kanun tarafından tayin edilen sayısal oran vergi oranıdır. Dijital hizmet vergisi de, verginin kapsamına giren hizmetlere ilişkin geçerli vergi oranının matraha uygulanması suretiyle hesaplanır. Verginin bu matrahı üzerinden %7.5 vergi oranında da vergi alınması söz konusu olacaktır. Ancak bu noktada bu oranın Cumhurbaşkanı tarafından %1 kadar indirilebileceği ve iki katına kadarda artırılabilceği ifade edilmiştir<sup>58</sup>. Ayrıca hesaplama aşamasında herhangi bir vergi indiriminin de yapılamayacağı ifade edilmiştir(DHVK.m.5). Eğer verginin konusuna giren birden fazla hizmet tek bedel karşılığında birlikte sunulmakta ise matraha esas vergi oranı bu hizmetlerden en yüksek bedele sahip olana ilişkin bedel dikkate alınacaktır.<sup>59</sup>

<sup>57</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.230.

<sup>58</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.230; Bu ifade çok tartışılmaktadır. Zira Cumhurbaşkanı verilen bu yetkinin “*Vergilerin Kanuniliği İlkesini*” ihlal ettiği belirtilmektedir (KAHRAMAN, s.3.).

<sup>59</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.230; KILIÇER ve KILIÇER, s.112-113.

### **3.7.Vergilendirme Dönemi, Verginin Beyanı, Tarhı, Ödenmesi ile Vergi Güvenliği**

#### **3.7.1. Beyan esası, Vergilendirme dönemi**

Vergi dönemi takvim yılının birer aylık dönemlerinin esas alındığı, verginin tarh edilmesinde ise beyan usulünün esas alındığı görülmektedir(DHVK.m.6). Buna göre, dijital hizmet vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh olunmaktadır. Vergi sorumlusunun olduğu hallerde(DHVK.m.3/2’te belirtilenler) bu kişilerin beyanı ile dijital hizmet vergisi tarh etmektedir.<sup>60</sup>

Vergi süresinin altı aylık olarak alınmasının belirlenmesi hem işverenlere hem de mali müşavirlere daha fazla belge ve işlem olması dolayısıyla gereksiz bir yük teşkil etmektedir. Bunun yerine matrahın 3 aylık veya 6 aylık periyotlarla belirlenmesi daha yerinde olacaktır. Bu yönde tebliğ Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın bu süreyi 3 aylık şeklinde düzenleme yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir. Dijital hizmet vergisi beyannamelerinin tamamı [www.digitalservice.gib.gov.tr](http://www.digitalservice.gib.gov.tr) adresi üzerinden elektronik ortamda da verilebilmektedir.<sup>61</sup>

Tarh yeri, dijital hizmet sağlayıcı KDV mükellefi ise bu vergi bakımından bağlı buldukları vergi dairesi, eğer KDV mükellefi değilse Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek olan vergi dairesi tarafından tarh işlemi yapılmaktadır.

#### **3.7.2. Verginin ödenmesi**

Dijital hizmet vergisi, bir vergilendirme döneminde beyanname verme süresi içerisinde mükellef veya sorumlular tarafından ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu vergi ödemesi, dijital hizmet vergisi mükelleflerce gelir veya kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak da indirilebilmektedir.<sup>62</sup>

#### **3.7.3. Verginin Güvenliği ile Vergi Suç ve Cezası**

DHVK’nın 7’nci maddesi ile yeni bir vergi suçu ve cezası getirilmiştir. Ancak burada getirilen çok önemli yeni bir ceza

<sup>60</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.231-232.

<sup>61</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.232.

<sup>62</sup> DEĞİRMENDERELİ, s.232.

bulunmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vergi suçunun oluşması durumunda mevcut vergi cezalarına ek olarak “*dijital hizmeti engelleme*” yetkisi verilmektedir. Buna göre dijital hizmet vergisinin beyan edilmemesi halinde “*Beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen bu Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye’deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak 213 sayılı Kanun’da sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta veya diğer tüm iletişim araçları ile ihtarda bulunulabilir ve bu durum Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde ilan edilir. İlandan itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde, dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verilir ve bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Engelleme kararlarının gereği bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir.*” şeklinde cezalar öngörülmüştür. Söz konusu ceza, ekonomik edimin yerine getirilmemesi ve “*vergi güvenliği*” gerekçe gösterilmek suretiyle temel hak ve özgürlüklere tehdit oluşturmaktadır. Zira Anayasasının 17, 22, 25, 26, 28 ve birçok maddesi ile dijital hizmetlere erişim en temel insan hakkıdır. Bu hakkın yukarıda ifade edilen gerekçelerle engellenmesi, hukukun ve Anayasa’nın temel ilkeleri karşısında eleştiriye çok açık bir düzenlemedir. Söz konusu düzenleme hem Anayasa’nın ifade ettiğimiz hükümlerine hem de 48’inci maddesinde düzenlenen çalışma ve sözleşme hürriyetine ilişkin hükümlerine aykırılık oluşturmaktadır.

7194 sayılı Kanun’un 52’nci maddesi gereğince dijital hizmet vergisi 1 Mart 2020 Tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

#### **4. Dijital Hizmet Vergisi Kapsamında 7253 sayılı Kanununa Genel Bakış**

5651 sayılı Kanunun düzenleme alanına ilişkin en son ve en büyük değişiklik 2020 tarihli ve 7253 sayılı “*İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair*

*Kanun*<sup>63</sup> ile olmuştur. Söz konusu düzenleme aynı zamanda 7194 sayılı Kanun’la da yakından bağlantılıdır. Kanun ile 5651 sayılı Kanun’a sosyal ağ sağlayıcısı tanım olarak eklenip, günlük erişimi bir milyon kullanıcının üzerinde olan sosyal ağ sağlayıcıları için düzenlemeler yapılmıştır.

Düzenlemeyi incelemeye geçmeden önce şu hususları ifade etmek önemli olacaktır. Buna göre kanunla ilgili sosyal ağlara Türkiye’de en az bir temsilci belirleyip bildirme zorunluluğu, Türkiye’deki kullanıcı verilerinin Türkiye’de bulundurulması yükümlülüğü ve 5651 sayılı Kanun m. 9 ve 9/A kapsamında yapılacak başvurulara ilişkin 48 saat içinde cevap verme zorunluluğu getirilmiştir. Temsilci bulundurma zorunluluğu getirilmiştir. Getirilen bu düzenleme sosyal ağ sağlayıcıları tarafından görevlendirilen temsilcilerin vergi uygulaması noktasında GVK'nın 8'inci maddesinde düzenlenen daimi temsilci müessesesi ile benzerlik taşımaktadır. Bu zorunluluğun yerine getirilmemesi yani yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılarına 5651 sayılı Kanun’da öngörülen prosedürlere uygun biçimde temsilci belirlenmemesi halinde ise dört aşamalı bir yaptırım sistemi öngörülmüştür. Yaptırımların ilk ikisi idari para cezası olup hali hazırda Türkiye’de temsilcilik açmayan sosyal ağ sağlayıcılarına bu cezalar tebliğ edilmiştir. Yaptırımların üçüncü aşamasını ise reklam yasağı oluşturmaktadır. Buna göre Türkiye’de mukim vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin ilgili sosyal ağ sağlayıcısına yeni reklam vermesi yasaklanacak, bu kapsamda yeni sözleşme kurulamaz ve buna ilişkin para transferi yapılamayacaktır.<sup>64</sup> Bu yasağın ardında da temsilcilik açılmaması durumunda bant genişliğinin daraltılması(%90 oranına kadar), diğer bir deyişle erişim kısıtlamasına/engellenmesine gidilecektir. Netice olarak kademeli biçimde artacak biçimde uygulanacak yaptırımlar açıkça belirtilmiştir.

İnternet ortamında yapılan ve içeriği 5651 sayılı Kanun’da listelenen suçları oluşturduğu konusunda yeterli şüphe sebebi bulunan yayınlarla ilgili olarak uygulanan erişimin engellenmesinin yanı sıra içeriğin çıkarılması yaptırımı da eklendi. Böylece daha özel bir sınırlama

<sup>63</sup> RG. Tarih-Sayı: 31.07.2020-31202.

<sup>64</sup> Bu yönde Twitter, Periscope, Scope ve Pinterest bakımından reklam yasağı da öngörülmüştür bkz. RG.Tarih-Sayı: 19.01.2021-31369.

getirilmek suretiyle hakkın kısıtlanması azaltılmak istenmiştir. Böylece erişim engellemesi yerine içeriğin çıkarılması sağlanacaktır.

Yine 5651 sayılı Kanun uyarınca verilecek idari para cezalarının tebligatına ilişkin kolaylaştırıcı usul öngörüldü. Bu kapsamda, idari para cezası muhatabının yurt dışında bulunması durumunda elektronik posta veya diğer iletişim araçlarıyla yapılan bildirim 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre yapılan tebligat hükmünde olacaktır.

Son olarak ise 5651 sayılı Kanun uyarınca yer sağlayıcılara uygulanacak para cezaları artırılarak, ilgili aralık 100.000 TL ile 1.000.000 TL olacak biçimde yeniden düzenlenmiştir.

Türkiye'de temsilci bulundurma zorunluluğu 7194 sayılı Kanun ile birlikte değerlendirilirse gerek ulusal gerekse uluslararası vergi uygulamaları açısından önemli hükümler getirmektedir.

Buna göre 7253 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle 5651 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (j) bendine "*IP adresi*" ibaresinden sonra gelmek üzere "*port bilgisi*" ibaresi ve "(s) *Sosyal ağ sağlayıcı: Sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, konum gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşımlarına imkân sağlayan gerçek veya tüzel kişileri,*" şeklinde bent eklenmiştir.

7253 sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle 5651 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine "*(5) Bu Kanun kapsamında verilen idari para cezaları, muhatabın yurt dışında bulunması hâlinde Kurum tarafından doğrudan muhataba üçüncü fıkradaki usulle de bildirilebilir. Bu bildirim 1959 tarihli ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre yapılan tebligat hükmündedir. Bu bildirim yapıldığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebligat yapılmış sayılır.*" şeklinde fıkra eklenmiştir.

7253 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle 5651 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin altıncı fıkrasında yer alan "*on bin Türk Lirasından yüz bin Türk Lirasına*" ibaresi "*yüz bin Türk lirasından bir milyon Türk lirasına*" şeklinde değiştirilmiştir.

7253 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle 5651 sayılı Kanun'un muhtelif birçok maddesinde yer alan başlık ve içerik şeklinde tashih edilmiştir. 8'inci maddesinin onbirinci fıkrasında yer alan "*erişim sağlayıcısına*" ibaresi "*ilgili içerik, yer ve erişim sağlayıcısına*" şeklinde

değiştirilmiş, aynı fıkraya “yirmidört saat içinde” ibaresinden sonra gelmek üzere “erişim sağlayıcı tarafından” ibaresi eklenmiştir.

7253 sayılı Kanun’un 5’inci maddesiyle 5651 sayılı Kanun’un 9’uncu maddeye dokuzuncu fıkradan sonra gelmek üzere aşağıdaki onuncu fıkra eklenmiş, mevcut onuncu fıkra buna göre teselsül ettirilmiş ve aynı fıkroda yer alan “sorumlu kişi” ibaresi “içerik, yer ve erişim sağlayıcıların sorumluları” şeklinde değiştirilmiştir. “(9) Birlik tarafından ilgili içerik ve yer sağlayıcılar ile erişim sağlayıcıya gönderilen içeriğin çıkarılması ve/veya erişimin engellenmesi kararının gereği derhâl, en geç dört saat içinde ilgili içerik ve yer sağlayıcılar ile erişim sağlayıcı tarafından yerine getirilir. (10) İnternet ortamında yapılan yayın içeriği nedeniyle kişilik hakları ihlal edilenlerin talep etmesi durumunda hâkim tarafından, başvuranın adının bu madde kapsamındaki karara konu internet adresleri ile ilişkilendirilmemesine karar verilebilir. Kararda, Birlik tarafından hangi arama motorlarına bildirim yapılacağı gösterilir.”

7253 sayılı Kanun’un 6’ncı maddesiyle 5651 sayılı Kanunu’na ek madde 4 eklenmiştir. “(1) Türkiye’den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcı<sup>65</sup>; Kurum, Birlik, adli

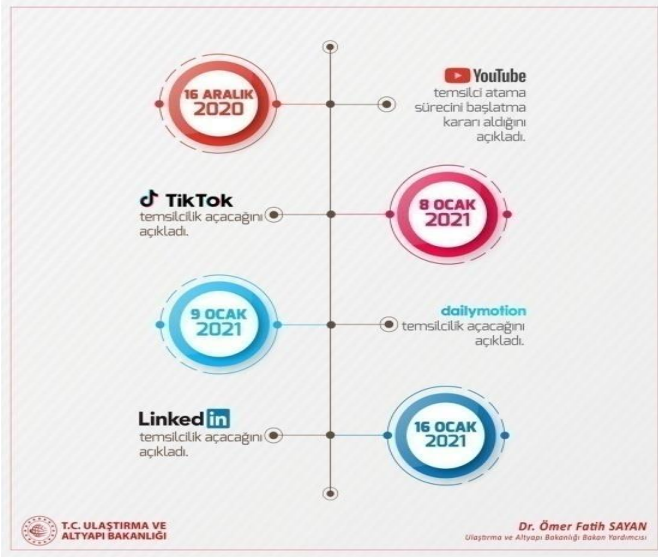
<sup>65</sup> Buna ilişkin olarak Twitter’ın Türkiye’de temsilci ataması gösterilebilir. Bu yönde basında “Ulaştırma ve Altyapı Bakan Yardımcısı Ömer Fatih Sayan, Twitter’ın Türkiye’ye temsilci atayacağını açıkladı. Sayan, “İnternet trafiği bant genişliğinin daraltılması yaptırımı uygulanmadan, Twitter’ın da 7253 sayılı kanunun getirdiği yükümlülükleri yerine getireceğini açıklaması sevindirici” açıklamasını yaptı. 1 Ekim 2020’de Resmi Gazete kararıyla günlük erişimi 1 milyonu aşkın sosyal ağların, Türkiye’de temsilcilik bulundurması kararı alınmıştı. Twitter, Türkiye’de tüzel kişilik oluşturacağını açıkladı Twitter’ın resmi blog hesabından “Türkiye’deki Twitter Üzerine Bir Güncelleme” başlığıyla açıklama yapıldı. Twitter’ın Türkiye’de tüzel kişilik oluşturma gerekçelerine dair detayların verildiği açıklamada, platformun misyonunun kamusal sohbete hizmet etmek ve servisin insanların bağlantı kurabileceği, güvenilir bilgiler bulabileceği ve kendilerini dünyanın herhangi bir yerinde ifade edebileceği bir yer olmasını sağlamak olduğu belirtildi. Açıklamada, “Açık İnternet’i korumaya ve savunmaya kararlıyız. Bu çalışmanın bir parçası olarak da çevrim içi hizmetler için bölgesel ve küresel standartların oluşturulması çağrısında bulunmaktayız. Küresel ve parçalı olmayan yapıların; çevrim içi toplulukları ve onların haklarını koruduğuna ve çevrim içi toplulukların interneti tüm dünyada aynı şekilde deneyimleyebilmelerini sağladığına inanıyoruz. Buna ek olarak, açık ve rekabetçi bir ortamda, daha küçük şirketler, büyük



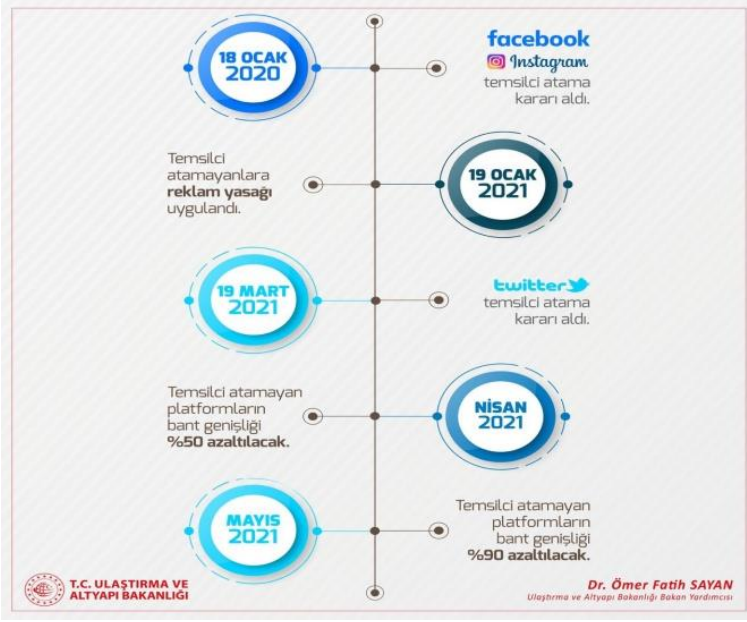
veya idari makamlarca gönderilecek tebligat, bildirim veya taleplerin gereğinin yerine getirilmesi ve kişiler tarafından bu Kanun kapsamında yapılacak başvuruların cevaplandırılması ve bu Kanun kapsamındaki diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin için yetkili en az bir kişiyi Türkiye’de temsilci olarak belirler ve bu kişinin iletişim bilgilerine kolayca görülebilecek ve doğrudan erişilebilecek şekilde internet sitesinde yer verir. Sosyal ağ sağlayıcı bu kişinin kimlik ve iletişim bilgilerini Kuruma bildirmekle yükümlüdür. Temsilcinin gerçek kişi olması hâlinde Türk vatandaşı olması zorunludur. (2) Birinci fıkrada düzenlenen temsilci belirleme ve bildirme yükümlülüğünü yerine getirmeyen sosyal ağ sağlayıcıya, Kurum tarafından bildirimde bulunulur. Bildirimden itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi hâlinde sosyal ağ sağlayıcıya Başkan tarafından on milyon Türk lirası idari para cezası verilir. Verilen idari para cezasının tebliğinden itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi hâlinde otuz milyon Türk lirası daha idari para cezası verilir. İkinci kez verilen idari para cezasının tebliğinden itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi hâlinde Başkan

şirketlerle birlikte çalışmanın yanı sıra gelişebilirler." ifadelerine yer verildi. "Türkiye’de hizmet sunmaya yönelik devam eden çabalarımızda, kısa süre önce değiştirilen 5651 sayılı İnternet Yasası’nı yakından inceledik. Twitter’ın Türkiye’de platformu kullanan herkesin kullanımına açık kalmasını sağlamak için tüzel kişilik oluşturmaya karar verdik. Bu kararı alırken, açık ve kamusal sohbeti savunmayı ve hizmetimizin her yerdeki insanlara sunulmasını sağlamayı içeren temel misyonumuzu rehber edindik. Türkiye’de Twitter kullanan kişilerin fikirlerini ve verilerini korumaya kararlıyız. Hükümetten ve kanuni yaptırımlardan gelen talepleri nasıl ele aldığımız konusunda şeffaf olmaya devam edeceğiz. Twitter, ifade özgürlüğü üzerine kurulmuştur ve insanların fikirlerini çevrim içi ortamda ifade etme evrensel haklarına saygı duyuyoruz. Twitter’da belirlenmiş bir insan hakları amacına sahibiz ve süreçlerimizi, ürünümüzü ve politikalarımızı hesap verebilir şekilde düzenliyoruz. Her zaman olduğu gibi kurallarımızı tarafsız ve sağduyulu bir şekilde uyguluyoruz ve uygulayacağız. Türkiye’deki kamusal sohbeti korumak, insanları bu sohbete erişmek için güçlendirmek ve değerlerimizi savunmak için çalışmayı sürdüreceğiz." Twitter tarafından bildirilen temsilci atama kararı ile birlikte Pinterest dışında Türkiye’de temsilcisi olmayan sosyal ağ sağlayıcısı kalmadı. Bakan Yardımcısı Sayan, "Temsilci atamaya yönelik Pinterest’in yaptığı çalışmaları da yakından takip ediyoruz" açıklamasını yaptı." şeklinde önemli bilgide yer almaktadır (TRT Haber, <https://www.trthaber.com/haber/gundem/twitter-turkiyeye-temsilci-atayacak-566015.html>, Erişim Tarihi: 21.03.2021).

tarafından Türkiye’de mukim vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin ilgili sosyal ağ sağlayıcısına yeni reklam vermesi yasaklanır, bu kapsamda yeni sözleşme kurulamaz ve buna ilişkin para transferi yapılamaz. Reklam yasağı kararının verildiği tarihten itibaren üç ay içinde bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi hâlinde Başkan, sosyal ağ sağlayıcının internet trafiği bant genişliğinin yüzde elli oranında daraltılması için sulh ceza hâkimliğine başvurabilir. Başvurunun kabulüne ilişkin hâkim kararının uygulanmasından itibaren otuz gün içinde söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmemesi hâlinde Başkan, sosyal ağ sağlayıcının internet trafiği bant genişliğinin yüzde doksan oranına kadar daraltılması için sulh ceza hâkimliğine başvurabilir. Hâkim ikinci başvuru üzerine vereceği kararında, yüzde elliden düşük olmamak kaydıyla, sunulan hizmetin niteliğini de dikkate alarak daha düşük bir oran belirleyebilir. Bu kararlara karşı Başkan tarafından 5271 sayılı Kanun hükümlerine göre itiraz yoluna gidilebilir. Hâkim tarafından verilen kararlar erişim sağlayıcılara bildirilmek üzere Kuruma gönderilir. Kararların gereği, bildirimden itibaren derhâl ve en geç dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir. Temsilci belirleme ve bildirme yükümlülüğünün yerine getirilmesi hâlinde; verilen idari para cezalarının dörtte biri tahsil edilir, reklam yasağı kaldırılır ve hâkim kararları kendiliğinden hükümsüz kalır. İnternet trafiği bant genişliğine yapılan müdahalenin sona erdirilmesi için erişim sağlayıcılara Kurum tarafından bildirim yapılır.”. Aşağıda Tablo 1-4: Sosyal Ağ Sağlayıcıya İlişkin Bilgiler bulunmaktadır.

Tablo 1-4: Sosyal Ağ Sağlayıcıya İlişkin Bilgiler<sup>66</sup>

<sup>66</sup> Twitter, Ulaştırma ve Altyapı Bakan Yardımcısı Dr. Ömer Fatih SAYAN Hesabı, [https://twitter.com/ofatihsayan/status/1373017598972026885?ref\\_src=twsrc%5Etfw%7Ctwcamp%5Etweetembed%7Ctwterm%5E1373017598972026885%7Ctwgr%5E%7Ctwcon%5Es1\\_&ref\\_url=https%3A%2F%2Fwww.trthaber.com%2Fhaber%2Fgundem%2Ftwitter-turkiyeye-temsilci-atayacak-566015.html](https://twitter.com/ofatihsayan/status/1373017598972026885?ref_src=twsrc%5Etfw%7Ctwcamp%5Etweetembed%7Ctwterm%5E1373017598972026885%7Ctwgr%5E%7Ctwcon%5Es1_&ref_url=https%3A%2F%2Fwww.trthaber.com%2Fhaber%2Fgundem%2Ftwitter-turkiyeye-temsilci-atayacak-566015.html), Erişim Tarihi:20.03.2021.



7253 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle 5651 sayılı Kanununa geçici madde 5 eklenmiştir. Buna göre, “ (1) Sosyal ağ sağlayıcılar, ek 4'üncü maddenin; a) Üçüncü fıkrası kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmek üzere bu maddenin yürürlük tarihinden itibaren üç ay içinde gerekli çalışmaları tamamlar. b) Dördüncü fıkrası kapsamındaki yükümlülükleri uyarınca hazırlayacakları ilk raporlarını, 2021 yılı Haziran ayında Kuruma bildirir ve internet sitesinde yayımlar.” MADDE 8- Bu Kanunun; a) 1'inci maddesiyle 5651 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (s) bendi, 6'ncı ve 7'nci maddeleri 1/10/2020 tarihinde, b) Diğer hükümleri yayımı tarihinde, yürürlüğe girer. MADDE 9- Bu Kanun hükümlerini Cumhurbaşkanı yürütür.”

Dijital hizmet vergisi ele alındığında 7253 sayılı Kanun'a bakılması öneme haizdir. Bu anlamda 7253 sayılı Kanun'a dijital hizmet vergisi bakıldığına yukarıda ifade edilen şekilde önemli birçok çıktılarla karşılaşılmaktadır. Ortaya çıkan bu çıktıların etkisi bir sonraki başlığımızda detaylıca ele alınacaktır.

## 5. Dijital Hizmet Vergisine İlişkin Değerlendirmeler

7194 sayılı Kanunla getirilen Dijital Hizmet vergisi ile dijital ekonominin vergilendirilmesi ve bu alanda kayıt dışı ekonominin önlenmesi hedeflenmektedir. Böylece devlet açısından yeni bir gelir elde edilebilecek alan oluşturulmakla birlikte mevzuat boşluğu da kapatılmış olmaktadır. Lakin yukarıda içeriğine ve sorunlarına değinmeye çalıştığımız bu vergiye ilişkin olarak OECD'nin çalışma yapması pek önemlidir. Zira küresel, dijital ekonominin sekteye vurdurulmadan, önü kesilmeden vergilendirilmesi ekonominin gelişmesi ve insanlığın ilerlemesi açısından pek faydalı olacaktır. Bu noktada dijital ekonominin uluslararası alanda uzlaşısı ile vergilendirilmesi için kalıcı çözüm üretilmesi önem arz etmektedir.

Dijital Hizmet vergisi birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Bu sorunların belirtilmesi önem arz etmektedir. Bu sorunlara değinmekte fayda bulunmaktadır.

5651 sayılı Kanun ile de internet erişiminin engellenmesine ilişkin genel düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemeler dışında internet erişiminin engellenmesi bir hakkın ihlali olduğu gibi aynı zamanda hukuka da aykırı olacaktır. Ancak oluşan ve süreçle gelişen internetinde

vergilendirilmesi yönünde önemli adımlarda atılmaktadır. Bu yönde 2019 tarihli ve 7194<sup>67</sup> sayılı Kanunla birlikte Dijital Hizmet Vergisi getirilmiştir. Bu vergi ile sanal alemde yani internet ağı üzerinde oyundan, uygulamaya; müzikten, filme; reklamdan, e-ticarete sunulan tüm dijital hizmetler vergilendirilmektedir. 7194 sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle vergi güvenliği için erişimin engellenmesinin yapılabileceği öngörülmüştür. Burada 7'nci madde bir nevi internet erişiminin engellenmesi olanağı getiren özel bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. İnternete erişim hakkının devletin vergi hakkı ile çatışmasının yansıması olarak ortaya çıkan erişimin engellenmesi kararı hukuki açıdan değerlendirilmelidir. Böylece hak ihlallerinin önüne geçilmesi ve yasal düzenlemede birtakım esaslı eksikliklerin gösterilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi güvenliği başlıklı 7'nci maddesinde internet erişimin engellenmesine ilişkin çok önemli düzenlemeleri içerisinde barındırmaktadır. Kanunda düzenlenen dijital hizmet vergisi, aynı Kanun'un 52'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi "*1'inci ila 7'nci maddeleri bu Kanun'un yayım tarihini izleyen üçüncü ay başında*" şeklindeki hükme göre 1 Mart 2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun sonrasında vergiye ilişkin olarak Mart 2020'de Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği (DHVUGT)<sup>68</sup> yayınlanmıştır. Tebliğle dijital hizmet vergisinin uygulamasına dair açıklamalar ile usul ve esaslar belirlenmiştir.

1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergilere ilişkin beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen bu Kanun kapsamındaki dijital hizmet sağlayıcılarına veya Türkiye'deki yetkili temsilcisine, bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için dijital hizmet vergisini tarha yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları, alan adı, IP adresi ve benzeri kaynaklarla elde edilen bilgiler kullanılarak 213 sayılı Kanun'da sayılan tebligat yöntemleri, elektronik posta veya diğer tüm iletişim araçları ile ihtarda bulunulur. Söz konusu ihtarda, hangi yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerektiği belirtilir ve dijital hizmet sağlayıcısından bu

<sup>67</sup> RG.Tarih-Sayı: 07.12.2019- 30971.

<sup>68</sup> RG. Tarih-Sayı: 20.03.2020-31074.

yükümlülüklerin, durumun taraflarına iletildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yerine getirilmesi istenir. Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde, dijital hizmet sağlayıcısına ilişkin bilgilere yer verilmek suretiyle Kanun'un 7'nci maddesi kapsamında ihtarda bulunulduğu, ihtar gereğinin yapılmaması halinde mezkûr maddeden kaynaklı tüm yetkilerin kullanılacağı ilan edilir(DHVUGT. G Başlığı).

İlandan itibaren otuz gün içinde bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi hâlinde, dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin, bu yükümlülükler yerine getirilinceye kadar engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığınca karar verilir ve bu karar erişim sağlayıcılarına bildirilmek üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna gönderilir. Engelleme kararlarının gereği bildirimden itibaren yirmi dört saat içinde erişim sağlayıcıları tarafından yerine getirilir (DHVUGT. G Başlığı).

Yükümlülüklerin yerine getirilmesi halinde; henüz erişimin engellenmesi kararı verilmemişse bu yönde karar verilmez, bu yönde karar verilmiş ancak BTK'ya gönderilmemiş ise işlemlere devam edilmez, karar BTK'ya gönderilmiş ancak henüz erişim sağlayıcıları tarafından kararın gereği yerine getirilmemişse Hazine ve Maliye Bakanlığınca işlemlere devam edilmemesi gerektiği hususu BTK'ya bildirilir. Eğer erişim sağlayıcıları tarafından erişim engellenmişse, Hazine ve Maliye Bakanlığınca erişimin engellenmesinin kaldırılması hususu BTK'ya iletilir, bu hususun bildiriminden itibaren yirmi dört saat içerisinde erişim sağlayıcıları tarafından dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişim açılır (DHVUGT. G Başlığı). Burada da anlaşılacağı üzere erişimin engellenmesi şeklindeki idari tedbir yükümlülüklerin yerine getirilmediği sürece devam edecektir. Hizmet sağlayıcının bu hizmeti yükümlülükleri yerine getirene kadar engellenmiş olacaktır.

Söz konusu düzenleme 5651 sayılı Kanun'da düzenleme bulan *“Önleme Amaçlı Olarak İçeriğin Çıkartılması Ve/Veya Erişimin Engellenmesi (İNTK.m.8/A); Kanun koyucu önleme amaçlı tedbire sadece belirli hallerde başvurulmasına imkân tanımıştır. Tedbir, yaşam hakkı ile kişilerin can ve mal güvenliğinin korunması, millî güvenlik ve kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi veya genel sağlığın korunması sebeplerinden bir veya bir kaçına bağlı olarak verilebilecektir (İNTK.m.8/A/1). İdari tedbirin alınması sebeplerinin*

*birinin veya birçoğunun bulunması halinde hâkim veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhurbaşkanlığı veya ilgili bakanlıkların talebi üzerine BTK Başkanı tarafından internet ortamında yer alan yayınlara ilgili olarak içeriğin çıkarılması ve/veya erişimin engellenmesi kararı verilebilir. Ancak dikkat edilmelidir ki hakim tarafından verilmeyen ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde BTK başkanı tarafından verilen içeriğin çıkarılması ve/veya erişimin engellenmesi şeklindeki idari tedbir kararı Başkan tarafından, yirmi dört saat içinde sulh ceza hâkiminin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi hâlde, karar kendiliğinden kalkar (İNTK.m.8/A/2).”* şeklindeki düzenlemeyle de çok yakın niteliğe sahip bir düzenlemedir. Dolayısıyla 7194 sayılı Kanun’da öngörülmüş olan engelleme kararının hukuki niteliği önleme amaçlı idari bir tedbirdir.

En temel hakların ihlal edilmesi hallerinde alınabilecek adli ve idari tedbirler sıkı koşullara bağlanarak kanunla getirildiği detaylıca yukarıda yer alan başlıkta incelemiştir. Özellikle idari merciler tarafından alınabilecek internet erişim engellenmesi idari tedbirler ile istisnai hallere ilişkin adli tedbirler muhakkak adli merci onayına tabi tutulması yönünde “*İdari tedbirin alınması sebeplerinin birinin veya birçoğunun bulunması halinde hâkim veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhurbaşkanlığı veya ilgili bakanlıkların talebi üzerine BTK Başkanı tarafından internet ortamında yer alan yayınlara ilgili olarak içeriğin çıkarılması ve/veya erişimin engellenmesi kararı verilebilir. Ancak dikkat edilmelidir ki hakim tarafından verilmeyen ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde BTK başkanı tarafından verilen içeriğin çıkarılması ve/veya erişimin engellenmesi şeklindeki idari tedbir kararı Başkan tarafından, yirmi dört saat içinde sulh ceza hâkiminin onayına sunulur (İNTK.m.8/A/1,2). Yine özel hayatın gizliliğinin ihlaline bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde doğrudan Başkanın emri üzerine erişimin engellenmesi BTK tarafından da yapılabilir (İNTK.m.9/A/8). Bu hallerde BTK başkanı tarafından verilen erişimin engellenmesi kararı, yirmi dört saat içinde sulh ceza hâkiminin onayına sunulur. Hakim, kararını kırk sekiz saat içinde açıklar (İNTK.m.9/A/9).”* şeklinde düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre hem adli hem idari tedbirler ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde istisnai olarak müracaat edilebilecek tedbirlerdir. Aynı zamanda da bu kararların adli merci denetiminden geçmesi de bir diğer aranan koşul olarak karşımıza çıkmaktadır.



Bu hal ve koşul karşısında korunmak istenen temel hak ve hürriyetler karşısında korunan bir diğer önemli hak olan internet erişim hakkı, düşünceyi açıklama ve yayma hakkı arasında ölçülü olarak denge sağlamaya çalışılmaktadır. Başka bir ifadeyle 5651 sayılı Kanun'da düzenleme bulan tedbirler ile erişim ve yayma hakları kullanılmak suretiyle temel hak ve hürriyetlerin ihlal edilmesinin önüne geçilmek istenmektedir. Ancak bu hakları korumak isterken de diğer hak olan internete erişim ve interneti yayma hakkının kullanımını ortadan kaldırmadan ancak kanunda öngörülen durumlarda demokratik toplum düzeni içerisinde ölçülü olarak tedbirlerin uygulanması sağlanmak hedeflenmektedir.

Netice olarak kanun koyucu bu kadar önemli bir konuda dengeyi gözeterek 5651 sayılı Kanun ile düzenlemeler yapmaktayken 7194 sayılı Kanun'la herhangi bir denge gözetmeksizin şartları koşulları öngörülmeden demokratik toplum düzeni içerisinde olmadan ve en önemlisi 5651 sayılı Kanun'da aradığı önemli şartları göstermeden düzenlemeler getirmesi, hem Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 10. maddesinde düzenleme bulan İfade özgürlüğüne hem de Anayasa'nın temel hakların sınırlandırılmasına (*An.m.13*), iletişim ve haberleşme hakkına (*An.m.22*) ve Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyetine ilişkin (*An.m.26*) hükümlerini<sup>69</sup> açıkça ihlal etmektedir.

Bu hal karşısında ya söz konusu düzenlemenin hukuk devleti ilkesi çerçevesinde, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin, lâik Cumhuriyet'in gereklerinin, ölçülülük ilkesine uygun, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla olacak şekilde düzeltilmesi ya da kaldırılması gerekmektedir.

Yine bir diğer önemli konuyu vergi yükünün kimin üzerinde kalacağı oluşturmaktadır. Tüketici açısından bakıldığında dijital hizmet sunan bu şirketlere yönelik vergiler büyük oranda tüketicilere vergi yansımaları ile aktarılacaktır. Tüketici bu sebeple pahalı hizmet satın almakla birlikte söz konusu verginin dolaylı olarak ödeyen konumuna gelmiş olacaktır. Başka bir ifadeyle vergi yükünün dijital hizmet talep eden tüketiciler üzerinde kalması olasıdır. Bizde bu bireyin en önemli

<sup>69</sup> ÇAĞAN, s.163 vd.

temel hak ve hürriyetlerinin önüne geçilmesine yol açacaktır. Bu durumda vergi yükünün kullanıcılar üzerinde değil; erişim sağlayıcılar üzerinde kalmasının ve uygulamanın da bu yönde olmasının yerinde olacağını düşünmekteyiz.

Diğer önemli sorunda dijital hizmet vergisinin çifte vergilendirme sorununa yol açmasıdır. Dijital hizmet veren şirketlerin çifte vergilendirmeye maruz kalmasına sebep olunacaktır. Bu durumda halihazırda Türkiye, “*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*” başlıklı VUK 11. maddesine 6745 sayılı Kanun ile eklenen 7’nci bentle, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ile 30’uncu maddelerine eklenen bentler sayesinde yurtdışından sağlanan “internet reklam hizmetleri için yapılan ödemeleri” zaten %15 oranında vergi stopajına tabi tutmuştur. Bu hükümlere dayanarak çıkarılan 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 1.1.2019 tarihinden itibaren, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere, %15 oranında stopaj vergisi yükümlülüğü getirilmiştir. Bu noktada söz konusu Dijital Hizmet Vergisi, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile getirilen stopaj vergisini kaldırmamakta olup, Dijital Hizmetlere ilişkin getirilen %7.5 oranında vergi yükümlülüğü, aksine bir düzenleme getirilene kadar 476 sayılı düzenleme ile getirilen %15 stopaj vergisi ile birlikte uygulanacaktır. Bu durumda, mükelleflerin aynı hizmet üzerinden birçok vergi ile vergilendirilmesi sorunu ile karşılaşmaktadır. Türkiye açısından sorunlardan bir diğeri de oranın fazla olmasıyla birlikte aynı nevi hizmet üzerinden birden fazla vergiyle vergilendirmenin yapılıyor olmasıdır. 7194 sayılı Kanunla getirilen Dijital Hizmet Vergisi ayrı bir vergi olarak Türk vergi sisteminde yerini almıştır. Bu durum birçok eleştiriyi üzerine toplamaktadır. Zira bu getirilen vergi daha önce getirilmiş olan internet ortamında verilen reklam hizmetleri stopajını kaldırmamaktadır. Reklam hizmet stopaj oranı %15, Dijital Hizmet Vergisi oranı %7,5 vergi oranıyla her ikisinin alınması yukarıda tabloda farklı ülkelerde getirilen vergi oranlarına kıyasen çok yüksek bir vergilendirmenin olduğu yönündeki eleştirileri haklı kılmaktadır.

Değinilmesi gereken bir diğer nokta vergilendirme sisteminin nasıl oluşturulacağıdır. Bu hususta AB direktifinde sistem, kullanılan cihazların IP adresi üzerinden kullanıcı konumu dikkate alınarak

oluşturulmuştur. Direktifin 5'inci maddesinde de ayrıntı olarak kullanıcı konumuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. DHVK'da ise IP kavramına değinilmediği gibi sistemin nasıl oluşturulacağı net olarak belirtilmemiştir. Bu noktada sadece “*hizmetin Türkiye’de sunulması*” kavramından hareketle kullanıcı konumunun baz alındığı çıkarılabilir. Ancak ne yazık ki tanımda da bu kavram net olarak ifade edilememiştir. Bu kavram “*Hizmetin Türkiye’de sunulmasını, hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesini (Değerlendirmeden maksat, hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Şu kadar ki, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz.)*(DHVK.m.2/1-ç)” şeklinde ifade edilmeye çalışılmıştır. Ancak bu tanımdan yukarı belirttiğim üzere net bir anlam çıkarmak zordur.

Bu durumda dijital hizmet sağlayıcılarının tespitinin kolay olmayacağı veya tespit edilse bile aşağıda belirteceğimiz noktalar dolayısıyla doğru vergilendirmenin olmayacağı ifade edilebilir. Şöyle ki, dijital hizmet vergisi kullanıcı konumu esas alınarak oluşturulması nedeniyle, bu mükelleflerin kullanıcı istatistiklerini(sayı, konum, cihaz...) IP adresi veya diğer yer tespitine imkan oluşturan yöntemlerle takip edilmesi gerekir, kaldı ki bu halde ciddi ek maliyet gerektirmektedir. IP adresi üzerinden kullanıcı konumunun tespiti, kullanıcı konumunun sürekli takibi ve bununla ilgili verilerin muhafazası edilmesi yaklaşımı eleştiriye açıktır. Mesela bir kullanıcı çifte vatandaşlığa sahip ve sürekli seyahat etmekteyse veya tek vatandaşlığı olmakla birlikte sürekli seyahat halinde bulunması ya da kullanıcının birden fazla cihazla bağlanması halinde yine haksız bir vergilendirme durumu ile karşı karşıya kalınacaktır. Kullanıcıların konumlarının IP üzerinden tespiti mevzudan ve bu mevzun hukuki belirsizliğinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca IP konumunun belirlenmesi mevzuunda sahte IP veya bot hesap gibi durumlarla karşılaşılacaktır.

Son eksiklik olarak, vergi güvenliğini sağlamak için alınan tedbirin önemli bir temel hak ve özgürlük olan ifade özgürlüğünü engelleyebileceği ve kişisel verilerin korunması ilkesine aykırılığı

oluşturabileceği konularıdır. İfade özgürlüğünün içeriği, bilgi alma, bilgi verme, bilgiye erişim sağlama gibi temel hakları da içerisinde barındırmaktadır. Devletin vergilendirme konusunda vergi borcu ödevini yerine getirmeyen vergi borçlusunun hizmet sağlayıcılığını engelleyebileceği ifade edilmiştir (DHVK.m.7). Hakeza yukarıda ifade ettiğimiz üzere vergilendirmenin yapılabilmesi yerin ve hangi hizmetlerden yararlandığı bilgilerinin sağlanması ile mümkündür. Bu durumda acaba kişisel verilerin korunmasına aykırılık oluşturmayacak mıdır? Bu durum devletlerin kullanıcıları izleme mekanizmasını oluşturmasına da sebep olabilecektir.

En nihayetinde değişen ve sürekli dönüşen ekonomik şartlara uyum sürecinde devletlerin gerekli düzenlemeleri yapması yerindedir. Ancak yapılan düzenlemelerin mali orantılılığı ve temel hak ve özgürlükleri gözeterek yapılması hukuk devletinin gerekliliğidir. Bu açıdan Türkiye’de dijital ekonominin, dijitalleşmesinin giderek arttığı ve önemli bir seviyeye geldiği aşikardır. Dijital hizmet vergisi, aşıkartlığı olan durum karşısında getirilen mali bir yükümlülüktür. Mali yükümlülüğe ilişkin düzenlemelerin yukarıda ifade ettiğimiz aksaklıklarının giderilmesi, temel hak ve hürriyetlere uygun hale getirilmesi çok yerinde olacaktır.

## KAYNAKÇA

ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, 1.Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

DEĞİRMENDERELİ, Ali, Türk Vergi Sistemi, 1.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2020.

DOĞAN, İlyas, Parçalayan Küreselleşme, 1.Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2006.

DURGUN, Gamze ve DEMİRER, Sebahat, “*Dijital Hizmet Vergisi*” Vergide Gündem Elektronik Dergisi, S:3, 2020.

ERASLAN, Hasan, “*Yeni Bir Vergi:Dijital Hizmet Vergisi*” Köşe Yazısı, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2019.

GÖZLER, Kemal, Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 13.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.

KAHRAMAN, Abdulkadir, “*Vergi Paketi=Yeni Vergiler Ve Vergi Artışları*” Vergide Gündem Elektronik Dergisi, S:1, 2019.

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7.Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

KILIÇER, Erhan ve KILIÇER, İmran Peker, Dijital Ekonomide Vergilendirme, 2.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.

KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, Vergi Hukuku, 1.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

MUTLUER, M.Kamil ve DAYANÇ, N.Nilay, Vergi Hukuku Genel Ve Özel Hükümler, Değiştirilmiş Ve Güncelleştirilmiş 4.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.

OPPENHEİMER, Franz, Devlet, 1.Baskı, Engin Yayıncılık, İstanbul, 1997.

PAZARCI, Hüseyin, Uluslararası Hukuk, Gözden Geçirilmiş 12.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

RÍCARDO David, Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri, 1.Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2008.

SCHMÖLDERS Günter, Allgemeine Steuerlehre, 4.Überarb. Und Erg., Duncker & Humblot, Berlin, 1965 (Çeviren:Turhan, Salih, Genel Vergi Teorisi, Gözden Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.).

TBMM Yasama Dönemi:27, Yasama Yılı:3, Sıra Sayısı:128.

TURAN, Metin, Bilişim Vergi Hukuku, 1.Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.

Avrupa Komisyonu (2017), “A Fair And Efficient Tax System İn The European Union For The Digital Single Market Raporu”, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf) (Erişim Tarihi: 02.01.2021).

<https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (Erişim Tarihi: 02.01.2021).

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf) (Erişim Tarihi: 02.01.2021).

Mümin GÜNGÖR

[https://www.digitalservice.gib.gov.tr/kdv3\\_side/main.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fccc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7](https://www.digitalservice.gib.gov.tr/kdv3_side/main.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fccc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f7) (Erişim Tarihi: 05.02.2021).

## — • DANIŞTAY YAYINLARI • —

**I. DANIŞTAY DERGİLERİ****A. DANIŞTAY DERGİSİ**

Sayı: 1 – 90, Cumhuriyetin 50.Yılı Özel Sayısı ve Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı tükenmiştir.

Sayı: 91	Sayı: 113	Sayı: 135
Sayı: 92	Sayı: 114	Sayı: 136
Sayı: 93	Sayı: 115	Sayı: 137
Sayı: 94	Sayı: 116	Sayı: 138
Sayı: 95	Sayı: 117	Sayı: 139
Sayı: 96	Sayı: 118	Sayı: 140
Sayı: 97	Sayı: 119	Sayı: 141
Sayı: 98	Sayı: 120	Sayı: 142
Sayı: 99	Sayı: 121	Sayı: 143
Sayı: 100	Sayı: 122	Sayı: 144
Sayı: 101	Sayı: 123	Sayı: 145
Sayı: 102	Sayı: 124	Sayı: 146
Sayı: 103	Sayı: 125	Sayı: 147
Sayı: 104	Sayı: 126	Sayı: 148
Sayı: 105	Sayı: 127	Sayı: 149
Sayı: 106	Sayı: 128	Sayı: 150
Sayı: 107	Sayı: 129	Sayı: 151*
Sayı: 108	Sayı: 130	Sayı: 152
Sayı: 109	Sayı: 131	Sayı: 153
Sayı: 110	Sayı: 132	
Sayı: 111	Sayı: 133	
Sayı: 112	Sayı: 134	

\* T.C. Danıştay Dergisi, 151. sayısından itibaren ulusal hakemli bir dergi olarak yayın hayatına devam edecektir.

## **B. DANIŞTAY KARARLAR DERGİSİ**

Sayı: 1	Sayı: 4
Sayı: 2	Sayı: 5
Sayı: 3	Sayı: 6

## **C. T.C. DANIŞTAY KARARLAR DERGİSİ**

Sayı: 1	Sayı: 4	Sayı: 7
Sayı: 2	Sayı: 5	
Sayı: 3	Sayı: 6	

## **II. DANIŞTAYIN ÇEŞİTLİ DAİRE VE KURUL KARARLARI ÖZETLERİ**

### **A. YARGI KARARLARI**

#### **Yayın No:**

1. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararları I (1953-1966), 1966, s. 130
12. Danıştay Onuncu Daire Kararları 1972. s. XIV+340
15. Danıştay Dokuzuncu Daire Kararları 1973, s. XVI+296
16. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararları II, (1967-1972), 1973, s. 248
19. Danıştay Sekizinci Daire Kararları 1974, s. XXIV+518
22. Danıştay Onikinci Daire Kararları, Birinci Kitap, Cilt: I, 1976, s. XXXIV+650
22. Danıştay Onikinci Daire Kararları, Birinci Kitap, Cilt: II, 1976, s. XX+550
24. Danıştay Yedinci Daire Kararları, Birinci Kitap, (1965-1976), 1977, s. XXX+674, 2. Baskı
27. Danıştay Altıncı Daire Kararları, Birinci Kitap, (1965-1977), 1979, s. XXII+713
30. Danıştay Dava Daireleri Kurulu Kararları, Birinci Kitap, (1965-1978), 1981, s. XXXII+858



34. Danıştay Beşinci Daire Kararları, (1970-1981), Birinci Kitap Cilt: I, 1983, s. X+647
35. Danıştay Beşinci Daire Kararları, (1970-1981), Birinci Kitap Cilt: II, 1983, s. XV+663
37. İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları II, (1933-1983), ÇATAL Nurşen, Danıştay Savcısı, 1984, s. 144
40. Danıştay Onbirinci Daire Kararları, (1971-1981), 1984, s. XXIII+567
41. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararları III, (1973-1984), 1985, s. 148
47. Danıştay Dördüncü Daire Kararları, (1975-1979), 1989, s. IX+145

## **B. DANIŞMA KARARLARI**

### **Yayın No:**

31. Danıştay İstisari Düşünceler (Cumhuriyet Dönemi), (1929-1980), Birinci Kitap, Cilt:I, 1982, s. XI+638
32. Danıştay İstisari Düşünceler (Cumhuriyet Dönemi), (1929-1980), Birinci Kitap, Cilt:II, 1982, s. VIII+584
38. Danıştay İstisari Düşünceler (Fihrist, Cumhuriyet Dönemi), (1929-1983), 1984, ER Salih, Danıştay Tetkik Hakimi, s. 253

## **III. İDARE HUKUKU İNCELEMELERİ**

### **Yayın No:**

21. İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, 1976, s. 372
26. İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, 1978, s. 388, 2. Baskı, 1987
29. İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler III, 1981 s. 397, 2. Baskı, 1987

## IV. KİTAPLAR

### Yayın No:

- Yüzyıl Boyunca Danıştay (1868-1968), 1968
- Yüzyıl Boyunca Danıştay (1868-1968), s. XX+964, 2.Baskı, 1986
- 2. Alman İdare Mahkemeleri Kanunu, Çeviren: ERDOĞDU Ahmet, Danıştay İkinci Daire Başkanı, 1967, s. 84
- 3., 4., 5., 6., 7., 8. Danıştay Kitaplığında Bulunan Kitapların Fihristi
- 9. Modern Fransa'da Danıştay, Dr. FRDEMAN Charles E.; Çeviren: GÖKTEN Işık, Danıştay Eski Yardımcısı, 1971, s. 160
- 10. Anayasa Mahkemesi Kararları Işığı Altında Memurun Muhakematı Hakkında Kanun Tatbikatının Eleştirisi, ERGUT Eşref, Danıştay Üyesi, 1971, s. 52
- 11. Türkiye'de Zirai Kazancın Vergilendirilmesi, COŞKUN Sabri, Danıştay Yardımcısı, 1977, s. 74
- 13. Tüzüklerimiz, DİNÇER Güven, Danıştay Kanunsözcüsü, 1972, s. XIV+184
- 14. İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları, TUNCAY Aydın H., Danıştay Üyesi, 1972, s. 284
- 17. Danıştay Kanunu ve İlgili Mevzuat, 1973, s.105
- 18. Danıştay ve Bölge İdare Mahkemeleri, LETOURNEUR M., BAUCHET J., MERIC J.; Çeviren: BAŞPINAR Recep, Danıştay Üyesi, 1973, s.273 (Müellifi tarafından satış izni verilmemiştir.)
- 20. Yüzbeş ve Yüzaltıncı Yıllarda Danıştay, (Anayasa Değişikliklerine İlişkin Görüşleriyle)
- 23. Açıklamalı ve İçtihatlı İşletme Vergisi, GÜNGÖR A. İhsan, Danıştay Üyesi, 1977, s. 240
- 25. Danıştay Kanunu, 1978, s. 60
- 28. Yüzonbirinci Yılında Danıştay
- 36. Danıştay Kanunu ve İdari Yargı İle İlgili Mevzuat, 1983, s. 153
- 39. Fransa ve İngiltere'de İdarenin Sorumluluğu, DELCROS Xavier, DELCROS Bertrand, HANLOV Carol, DİSTEL Michel; Çeviren: CANDAN Turgut, Danıştay Tetkik Hakimi, 1984, s. XIX+130
- 42. Yüzondört ve Yüzondokuzuncu Yıllarda Danıştay

48. Tanzimattan Cumhuriyete Yasalarımız Dizini (1839-1923), 1990, s.284, Hazırlayan: Ahmet Ziya, Yeni Harflere Çeviren: ONAT Nuri
51. İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Yrd. Doç. Dr. ERKUT Celal, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi, 1990, s. XII+214
52. Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları, Hak. Yar. Dr. ALPAR Erol, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Üyesi, 1990, s. VIII+146
54. Hollanda Danıştay, Çeviren: COŞKUN Sabri, Danıştay Üyesi 1992, s. 27
56. İptal Davası, COŞKUN Sabri, Danıştay Üyesi , 1993, s. 46
58. Fransız Anayasası, Çeviren: ÖZEREN Ahmet Şükrü, Danıştay Üyesi, 1994, s. VI+35
- 60-A. Dünyada İdari Yargının Bugünü, Uluslararası Yüksek İdari Mahkemeler Derneği (AIHJA – IASAJ) Orijinal Metinlerinden Çeviri, 2002, s. VI+91
- 60-B. Dünyada İdari Yargının Bugünü, Uluslararası Yüksek İdari Mahkemeler Derneği (AIHJA – IASAJ) Orijinal Metinlerinden Çeviri + Orijinal Metinler, 2002, s. VI+102
61. İnsan Hak ve Özgürlüklerinin İdari Yargıç Tarafından Korunması, Uluslararası Yüksek İdari Mahkemeler Derneği (AIHJA – IASAJ) VII. Kongresi Sentez Raporu (23 – 25 Nisan 2001 Senegal) Çevirisi, 2002, s. VI+-33
62. Danıştay İçtüzüğü – Danıştay Tetkik Hakimlerinin Görev Yaptıkları Daire ve Kurulların Değiştirilmesinde Uygulanacak Esaslara İlişkin Yönetmelik – Yurtdışına Gönderilecek Danıştay Meslek Mensuplarının Seçimleri ile Diğer Esasların Belirlenmesine İlişkin Yönetmelik – Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Kuruluş ve Görev Yönetmeliği – Danıştay Arşiv Yönetmeliği – Danıştay Kıyafet Yönetmeliği – Danıştay Memurları Sicil Amirleri Yönetmeliği – Danıştay Memurları Disiplin Kurulu ve Disiplin Amirleri Yönetmeliği – Danıştay Personelinin Görevde Yükselme Yönetmeliği, 2002, s. 53

- 63.** Danıştay Kanunu – Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun – İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2002, s. 65
- 64.** Danıştay Kanunu – Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun – İdari Yargılama Usulü Kanunu, (Türkçe, Fransızca, İngilizce), Fransızca çeviri: ENGEZ Necati, İngilizce çeviri: Dr. ALTIPARMAK Kerem, 2003, s. 190  
- 125.Yıl – Hukuk Devleti, İdare Hukuku ve Danıştay(İngilizce-Fransızca), Tıpkı Basım, 2003, s. 44
- 66.** Hukukla Kırkbir Yıl, ALAN Nuri, Danıştay Başkanı, 2003, s. 312
- 69.** İdari Yargı Kararlarının Uygulanması, Uluslararası Yüksek İdari Yargı Mercileri Derneği VIII. Kongresi (26 – 28 Nisan 2004, Madrid) Genel Raporu Çevirisi, 2004, s. VI+45
- 70.** Danıştay Kanunu – Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun – İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2004, s.84
- 73.** Danıştay Kanunu – Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun – İdari Yargılama Usulü Kanunu, (Türkçe, Fransızca, İngilizce), Fransızca çeviri: ENGEZ Necati, İngilizce çeviri: Yrd.Doç.Dr. ALTIPARMAK Kerem, 2007, s.217
- 75.** İdari Hakimlerin Statüsü, Uluslararası Yüksek İdari Yargı Mercileri Derneğinin IX. Kongresi (22-24 Kasım 2007, Bangkok) Genel Raporu Çevirisi, 2008, s. 21
- 78.** Danıştay Kanunu – Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun – İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2009, s. 85
- 80.** Danıştay Kanunu – Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun – İdari Yargılama Usulü Kanunu – Danıştay Dava Daireleri Arasındaki İşbölümü, 2011, s. 98
- 85.** Vergi Uyuşmazlıklarını Değerlendirme Çalıştayı, 2014, s. 79

87. Danıştay Kanunu – Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun – İdari Yargılama Usulü Kanunu – Danıştay Dava Daireleri Arasındaki İşbölümü, 2015, s. 171
88. Danıştay Başkanlığı İç Kontrol El Kitabı, 2015, s. 43
90. Uluslararası Sözleşmelere Atıf Yapan Karar Örnekleri – Translated Judgements Which Refer to the International Conventions 2015, s. 206
92. İdari Yargıya İlişkin Uyuşmazlıklar Kapsamında Mülkiyet Hakkına Müdahaleler, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları, 2017, s.680
94. İnsan Hakları Komisyonu Çalışmaları, 1. Dönem (2014-2015), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Karar Analizleri, 2018, s. 149
95. İdari Yargı Komisyonu Çalışmaları, 1. Dönem (2017 – 2018), 2018, s. 261
96. Uluslararası Sözleşmelere Atıf Yapan Karar Örnekleri – Translated Judgements Which Refer to the International Conventions 2018, s. 318
97. Hukukta Yorum ve Hâkimin Yorumlama Yetkisi Paneli, 2018, s.69
98. Kamulaştırmasız El Atma (Hukuki El Atma) ve İlgili Danıştay Altıncı Daire Kararları, 2018, s.333
100. Kamu Görevlilerinin Sadakat Yükümlülüğü Paneli, 2018, s. 69
101. Danıştay Ondördüncü Daire Kararları (4 Cilt), 2019, s.465, s.556, s. 543, s. 533
102. İnsan Hakları Komisyonu Çalışmaları, 2. Dönem (2015-2016), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Maddeleri ve Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Karar Analizleri, 2019, s. 157
103. 150. Yılında Şûrâ-yı Devletten Danıştaya Uluslararası Sempozyumu, 2019, s. 216
104. İnsan Hakları Komisyonu Çalışmaları, 3. Dönem (2016-2017), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Çerçevesinde Temel Hak ve Özgürlükler, 2019, s. 222

105. İnsan Hakları Komisyonu Çalışmaları, 4. Dönem (2017-2018), Danıştay Kararları Çerçevesinde Temel Hak ve Özgürlükler, 2019, s. 397
107. İdari Yargı Komisyonu Çalışmaları, 2. Dönem (2018 – 2019), 2019, s. 261
108. İdari Yargı Komisyonu Çalışmaları, 3. Dönem (2019), 2020, s. 537
109. İnsan Hakları Komisyonu Çalışmaları, 5. Dönem (2019), Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Çerçevesinde Temel Hak ve Özgürlükler, 2020, s. 345
110. T.C. Danıştay Başkanlığı Karar Yazım Rehberi, 2020, s. 152

## V. DANIŞTAY SEMPOZYUMLARI

### Yayın No:

- ATATÜRK'ün 100. Doğum Yılı Sempozyumu, 1981, s. 156
- 33. İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, 1982, s. 194
- 43. Kentleşmenin Getirdiği Çevre Sorunları Sempozyumu (İdare Hukuku Açısından), 1987, s. 183
- 49. Avrupa Topluluğu Hukuku Sempozyumu, 1989, s. 155
- 59. 2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu, 2000, s. 297
- 63. İdari Yargının Yeniden Yapılandırılması ve Karşılaştırmalı İdari Yargılama Usulü, Danıştay ve İdari Yargı Günü 133. Yıl, Sempozyum, 2003, s. 167
- 67. Danıştay ve İdari Yargı Günü 134. Yıl, Sempozyum, 2003, s. 173
- 68. Danıştay ve İdari Yargı Günü 135. Yıl, Sempozyum, 2004, s. 204
- 71. Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl, Sempozyum, 2004, s. 191
- 72. Danıştay ve İdari Yargı Günü 137. Yıl, Sempozyum, 2005, s. 244
- 74. Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl, Sempozyum, 2008, s. 306
- 76. Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl, Sempozyum, 2008, s. 341
- 77. Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl, Sempozyum, 2009, s. 159
- 79. Danıştay ve İdari Yargı Günü 141. Yıl, Sempozyum, 2010, s. 109
- 81. Danıştay ve İdari Yargı Günü 142. Yıl, Sempozyum, 2011, s. 160
- 82. Danıştay ve İdari Yargı Günü 143. Yıl, Sempozyum, 2011, s. 71

83. Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl, Sempozyum, 2013, s. 282  
84. Danıştay ve İdari Yargı Günü 145. Yıl, Sempozyum, 2014, s. 71  
86. Danıştay ve İdari Yargı Günü 146. Yıl, Sempozyum, 2014, s. 229  
89. Danıştay ve İdari Yargı Günü 147. Yıl, Sempozyum, 2015, s. 146  
91. Danıştay ve İdari Yargı Günü 148. Yıl, Sempozyum, 2016, s. 292  
93. Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl, Sempozyum, 2017, s. 293  
99. Danıştay ve İdari Yargı Günü 150. Yıl, Sempozyum, 2018, s. 149  
106. Danıştay ve İdari Yargı Günü 151. Yıl, Sempozyum, 2019, s. 202

## VI. ULUSAL İDARE HUKUKU KONGRELERİ

### Yayın No:

- I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Bildiri Özetleri, 1990, s. 180  
53. - I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, 1991, s. 464  
- I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İkinci Kitap, Kamu Yönetimi, 1991, s. 505  
- I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Üçüncü Kitap, Çeşitli İdare Hukuku Konuları, 1992, s. 307  
55. - II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Bildiri Özetleri, 1993, s. 163  
- II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünyada Bugünkü Yeri, 1993, s. VIII+356

## VII. TANITMA YAYINLARI

### Yayın No:

- Albüm (1968)  
- Albüm (1978)  
- Albüm (1985)  
- Albüm (1990)  
- Albüm (1995)  
- Albüm (2000)  
- Albüm (2003)  
- Albüm (2005)

- Albüm (2008)
- Albüm (2011)
- Albüm (2013)
- Albüm (2017)
- Albüm (2020)
- Danıştay (1868-1989), 1989, s. 24
- Danıştay (1868-1989), 1993, s. 24
- Danıştay (İngilizce) 2003, s.32
- Danıştay (İngilizce) 2005, s. 32
- Danıştay (Fransızca) 2005, s. 32



## DANIŞTAY TASNİF VE YAYIN KURULUNDAN DUYURU

### DANIŞTAY DERGİLERİNİN İÇERİĞİ VE YAYIMLANMA USULÜ İLE İLGİLİ BİLGİLER

03/01/2019 tarih ve 48 sayılı Danıştay Tasnif ve Yayın Kurulu kararı uyarınca; 1937 yılından beri yayımlanan T.C. Danıştay Başkanlığı süreli yayınlarından olan “Danıştay Dergisi”nin, içinde makalelerin ve Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları, Başkanlar Kurulu ve Dava Daireleri kararlarının bir arada bulunduğu biçiminin değiştirilerek, kararlar için “**T.C. Danıştay Kararlar Dergisi**”; makale, çeviri ve benzeri çalışmalar için “**T.C. Danıştay Dergisi**” adıyla iki ayrı dergi olarak yayımlanmasına karar verilmiştir.

“**T.C. Danıştay Dergisi**” 151. sayısından itibaren hakemli makalelerden oluşan **Ulusal Hakemli Dergi** olarak yayın hayatına devam edecektir. Temmuz ayında olmak üzere yılda bir kez yayımlanacaktır.

1. sayısından itibaren yayımlanacak olan “**T.C. Danıştay Kararlar Dergisi**”, Danıştay kurulları ve dava daireleri kararlarından oluşan bir dergi olarak yayın hayatına başlayacaktır. Ocak, Mayıs ve Eylül aylarında olmak üzere yılda üç kez yayımlanacaktır.

### 2021 YILINA AİT YAYIMLANACAK 153 SAYILI DANIŞTAY DERGİSİ FİYATINA İLİŞKİN AÇIKLAMA

Danıştay Tasnif ve Yayın Kurulunun kararı ile 2021 yılı birim satış fiyatının; **30 TL (Otuz Türk Lirası)** olarak belirlenmesine, idari yargı mensupları, öğretim elemanları ve üniversite öğrencilerine birim satış fiyatı üzerinden %50 indirim uygulanmasına karar verilmiştir.

T.C. Danıştay Dergisine ilişkin abonelik koşulları ekte yer almaktadır.

**-T.C. Danıştay Dergisi yılda bir kez yayımlandığından abonelik bulunmamaktadır. Yalnızca birim satış fiyatı üzerinden satışı yapılmaktadır.**

T.C. Danıştay Başkanlığı diğer yayınları ile yayınların fiyatlarına ilişkin detaylı bilgi için [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) adresini ziyaret ediniz.

Kamuoyuna duyurulur.

## T.C. DANIŞTAY DERĐİSİ YAYIN İLKELERİ

1. Danıştay Dergisi, ‘‘Hakemli Dergi’’ statüsünde yılda bir sayı olmak üzere, Temmuz ayında yayımlanan kurumsal bir dergidir.

2. Derginin yayın konusu; Danıştayın görev alanına giren konular (İdare Hukuku, İdari Yargılama Usulü Hukuku, Vergi Hukuku, Anayasa Hukuku, Kamu Hukuku) başta olmak üzere, Medeni Hukuk, Uluslararası Hukuk, İdari Yargılama Usulü Kanununda atıfta bulunulan hallere ilişkin olmak üzere Hukuk Muhakemeleri Kanunu gibi idari yargıyla ilgili alanlara ilişkindir.

3. Derginin yazım dili Türkçe’dir. Danıştay Tasnif ve Yayın Kurulunun uygun gördüğü durumlarda İngilizce yazılar da yayımlanır.

4. Dergiye gönderilecek yazılar, T.C. Danıştay Dergisi Yazım Kuralları’na ve Türk Dil Kurumu Yazım Kılavuzu’na uygun olmalıdır.

5. Dergide yayımlanması istenen yazılar Word formatında, **yayın@danistay.gov.tr** adresine e-posta yoluyla ya da CD’ye kaydedilmiş olarak aşağıdaki adrese posta yoluyla gönderilir: T.C. Danıştay Dergisi T.C. Danıştay Başkanlığı Üniversiteler Mah. Dumlupınar Bulvarı No:149 Eskişehir Yolu 10. Km. Çankaya/ANKARA

6. Dergiye gönderilecek yazılar, daha önce hiçbir yerde yayımlanmamıŐ ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

7. ‘‘Kör hakemlik’’ sistemi uyarınca, yazarların adı, yazı metninden çıkarılarak iki ayrı hakeme gönderilir. Yazara, yazının hangi hakemlere gönderildiği konusunda bilgi verilmez. Hakem incelemesinden gelen yazılar, hakem inceleme raporlarıyla birlikte Danıştay Tasnif ve Yayın Kurulu’na sunulur. Yazının yayımlanması, hakemler ve nihai olarak Danıştay Tasnif ve Yayın Kurulu tarafından uygun bulunmadığı takdirde, bu durum yazara bildirilir. Hakem raporları esaslı düzeltme içeriyorsa; rapor, hakem adı belirtilmeksizin yazara gönderilir. Makale, ancak bu düzeltmelerin yazar tarafından kabul edilerek metne işlenmesi, hakemlerin ve nihai olarak Danıştay Tasnif ve Yayın Kurulu tarafından uygun görölmesi koşuluyla yayımlanır.

8. Hakem değerlendirmesi sonucunda hakemlerden birinin olumlu, diğerinin olumsuz görüş bildirmesi durumunda, yazı üçüncü bir hakeme gönderilir. Yazının yayımlanabilmesi için en az iki hakemin

---

olumlu görüş bildirmesi gerekir. Hakemlerin raporlarının olumsuz olması durumunda tekrar bir hakem incelemesi yapılmaz.

**9.** Yayınlanmasına karar verilen yazılara hangi sayıda yer verileceğine Danıştay Tasnif ve Yayın Kurulu karar verir. Gönderilen yazılardan yayımlanmasına karar verilen yazılar, yazarına iade edilmez.

**10.** Yayınlanmak üzere gönderilen çeviriler için 05/12/1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre eser sahibinden izin alınmış olması ve bu iznin belgelendirilmesi şarttır. Çeviriler, orijinal metni ile birlikte ve yayımlandığı kaynağın da belirtilmesi suretiyle gönderilir. Çevirilerde de hakemlik sistemi uygulanır. Çeviri eser üzerinde hakemlik yapacak kişilerde dil yeterliliğine ve akademik unvana dikkat edilir.

**11.** Yayınlanmasına karar verilen yazıların tüm yayın hakları Danıştay Başkanlığı'na aittir.

**12.** Dergide yazıların yayımlanmış olması, yazara ait görüşlerin Danıştay tarafından paylaşıldığı ve desteklendiği anlamına gelmez. Dergide yayımlanan yazıların ve çeviri eserlerin telif haklarıyla ilgili tüm konularda, 05/12/1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır.

**13.** Dergide yayımlanan yazılardan ve çeviri metinlerden ancak kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

**14.** Yazıları yayımlanan yazarlara ve yazıların gönderildiği hakemlere, 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren "Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik" esaslarına göre telif ve hakem ücreti ödenir.

**15.** Yazarlara üçer adet, hakemlere ise birer adet dergi ücretsiz olarak gönderilir.

## T.C. DANIŞTAY DERGİSİ YAZIM KURALLARI

1. Danıştay Dergisine gönderilecek yazılar Word formatında, A4 boyutunda, üst, alt ve her iki kenardan 2,5 cm boşluk bırakılacak ve her iki yana yaslı olacak şekilde 1,5 satır aralığıyla, Times New Roman yazı karakteri ile 12 punto olarak yazılmalı, 2.000 kelimedenden az olmamalı ve 10.000 kelimeyi geçmemelidir.

2. Yazı için hazırlanacak kapak sayfasında yazının başlığı, yazar veya yazarların adı, soyadı, unvanı, görev yaptığı kurumun adı, kısa özgeçmişi, iletişim adresi ile telefonu ve e-mail adresi yer almalıdır.

3. Gönderilen yazılarda, ilk sayfasına Türkçe ve İngilizce dillerinde yazılmış başlık, öz (abstract) ve anahtar kelimeler (keywords) eklenmelidir. Öz, yazının amaç ve kapsamını en iyi şekilde ifade edecek ve 200 kelimeyi geçmeyecek şekilde 10 punto ile yazılmalıdır. Anahtar kelimeler, en çok 5 adet olmalı ve 10 punto ile yazılmalıdır.

4. Yazının başlığı büyük harflerle 14 punto ve koyu olarak yazılmalıdır. Yazının giriş ve sonuç bölümleri dâhil tüm ana başlıkları büyük harflerle koyu ve 12 punto ile alt başlıklar ise küçük harflerle koyu ve 12 punto olarak yazılmalıdır.

5. Metin içinde kullanılacak tablo ve şekillere sıra numarası ve başlık verilmelidir.

6. Atıflar, sadece dipnot şeklinde yapılmalıdır. Dipnotlar sayfa altında gösterilir ve metin içindeki dipnot numaraları noktalama işaretinden önce kullanılmalıdır.

7. Dipnot metinleri 10 punto, tek satır aralıklı, normal yazı stilinde olmalıdır. Dipnotta kaynak verilirken yazarın soyadının harfleri büyük ve adının sadece baş harfi büyük olmalıdır. Atıf yapılan kaynak kitap ise, sırasıyla; yazar veya yazarların soyadı, adı, kitabın adı, çeviren varsa (çev. adı ve soyadı), yayınlayan, yayın yeri, yayın tarihi ve atıf yapılan sayfa numarası verilir. Eser makale ise, makale adı çift tırnak içine alınır. İnternette yapılan alıntılarda, sırasıyla; yazarın soyadı, adı, yazarı yok ise internet sitesinin ait olduğu kurum (yayın yılı), “eserin adı”, internet adresi, (erişim tarihi) yer almalıdır.

İlk yazarı aynı olan eserlerde sıralamayı belirlemek için sırasıyla ikinci ve daha sonra gelen yazarların soyadları kullanılmalıdır. Tüm yazarları aynı olan eserler yılına göre eskiden yeniye doğru sıralanmalıdır. Tüm yazarları ve yılları aynı olan eserler ise yılın sonuna eklenen küçük harfler kullanılarak "2017a" ve "2017b" şeklinde birbirlerinden ayrılmalıdır. İlk yazarı ve yılı aynı olan üç ve daha fazla yazarlı eserler de aynı şekilde ayrılmalıdır. Kaynakçada tüm yazarların soyadları ve diğer adlarının ilk harfleri yer almalıdır.

**Kitap:** Yazar veya yazarların soyadı, adı, kitabın adı, çeviren varsa (çev. adı soyadı), yayınlayan, yayın yeri, yayın tarihi, sayfa numarası.

GÖZÜBÜYÜK, Prof. Dr. A. Şeref, Yönetmelik Yargısı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s.12.

WEBER, Max, Hukuk Sosyolojisi, (çev. Latif Boyacı), Yarıncı Yayıncılık, İstanbul, 2014.

BÜYÜKÖZTÜRK Şener, ÇAKMAK Kılıç Ebru, AKGÜN Özcan Erkan, KARADENİZ Şirin, DEMİREL Funda, Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Pegem Akademi Yayınları, Ankara, 2009, s.6.

**Kitaptaki Makale:** Yazar veya yazarların soyadı, adı, “makalenin adı”, eserin adı, derleyen varsa (der. adı soyadı), yayınlayan, yayın yeri, yayın tarihi, sayfa numarası.

GÜLAN, Prof. Dr. Aydın, “Güncellenmesi Gereken Bir Misyon: Danıştayın İstisnai Görevleri”, 150. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Sempozyum Günü, Danıştay Yayınları, Ankara, 2018, s. 61.

**Dergi Makaleleri:** Yazar veya yazarların soyadı, adı, “makalenin adı”, derginin adı, cilt numarası, sayısı, yayın tarihi, sayfa numarası.

ÜNLÜÇAY, Mehmet, “İdarenin Yargısal Denetimi ve Hukukun Üstünlüğü”, Danıştay Dergisi, Yıl 34, Sayı 107, 2004, s.1

**İnternet:** Yazarın soyadı, adı, yazar yok ise internet sitenin ait olduğu kurum adı (yayın yılı), “eserin adı”, internet adresi, (erişim tarihi).

Kamu Denetçiliği Kurumu (2014), “Soma Maden Kazasından Hareketle Kömür Madenciliğinde İş Sağlığı ve Güvenliği Özel Raporu”, <https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/soma%20rapor%2030122014.pdf> (Erişim Tarihi: 13.02.2019).

8. Kaynakçada, sadece metinde atıf yapılan eserlere yer verilmelidir. Kaynaklar yazarların soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalı ve aşağıdaki şekilde yazılmalıdır:

**Kitap:** Yazar veya yazarların soyadı, adı, eserin adı, çeviren varsa (çev. adı soyadı), yayınlayan, yayın yeri, yayın tarihi.

GÖZÜBÜYÜK, Prof. Dr. A. Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

WEBER, Max, Hukuk Sosyolojisi, (çev. Latif Boyacı), Yarıncılık, İstanbul, 2014.

BÜYÜKÖZTÜRK Şener, ÇAKMAK Kılıç Ebru, AKGÜN Özcan Erkan, KARADENİZ Şirin, DEMİREL Funda, Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Pegem Akademi Yayınları, Ankara, 2009.

**Kitaptaki Makale:** Yazar veya yazarların soyadı, adı, “makalenin adı” eserin adı, derleyen varsa (der. adı soyadı ), yayınlayan, yayın yeri, yayın tarihi.

GÜLAN, Prof. Dr. Aydın, “Güncellenmesi Gereken Bir Misyon: Danıştayın İstisnai Görevleri”, 150. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Sempozyum Günü, Danıştay Yayınları, Ankara, 2018.

**Dergi Makaleleri:** Yazar veya yazarların soyadı, adı, “makalenin adı”, derginin adı, cilt numarası, sayısı, yayın tarihi.

ÜNLÜÇAY, Mehmet, “İdarenin Yargısal Denetimi ve Hukukun Üstünlüğü”, Danıştay Dergisi, Yıl 34, Sayı 107, 2004.

**İnternet:** Yazarın soyadı, adı, yazar yok ise internet sitesinin ait olduğu kurum adı (yayın yılı), “eserin adı”, internet adresi, (erişim tarihi).

Kamu Denetçiliği Kurumu (2014), “Soma Maden Kazasından Hareketle Kömür Madenciliğinde İş Sağlığı ve Güvenliği Özel Raporu”, <http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/soma%20rapor%2030122014.pdf> (Erişim Tarihi: 13.02.2019).