

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

**VERGİ DARESİNİN ÖNLEMLERDEN DOĞAN HUKUK
SORUMLULUĞU**

Yüksek Lisans Tezi

HAZIRLAYAN
Eda AYRANCI

ANKARA- 2012

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

**VERGİ DARESİNİN ÖNLEMLERDEN DOĞAN HUKUK
SORUMLULUĞU**

Yüksek Lisans Tezi

HAZIRLAYAN

Eda AYRANCI

DANIŞMAN

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

ANKARA- 2012

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

**Vergi İdaresinin Ön İşlemlerden
Doğan Hukuki Sorumluluğu**

Yüksek Lisans Tezi


Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mustafa AKKAYA

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. Mustafa AKKAYA



Yrd. Doç. Dr. İbrahim Nihat BAYAR

Yrd. Doç. Dr. Cenker GÖKER



Tez Sınavı Tarihi 06.06.2012

TÜRK YE CUMHUR YET
ANKARA ÜN VERS TES
SOSYAL B L MLER ENST TÜSÜ MÜDÜRLÜ Ü'NE

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

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

.....

imzası

.....

Ç NDEK LER

Ç NDEK LER	i
KISALTMALAR	v
G R	1
I. VERG LEND RME ALANINDA BA KALA IM	1
II. ÇALI MANIN KONUSU ve ZLEN LECEK YOL.....	6

B R NC BÖLÜM

VERG LEND RME SÜREC NDE ÖN LEMLER ve TAB OLDUKLARI HUKUK REJ M

D) VERG DENET M NDE ÖN LEMLER N DO U U ve TAR HSEL GEL M	10
II) DAR LEM TEOR S Ç NDE ÖN LEM ve LG L KAVRAM TARTI MALARI.....	17
A. DAR LEM.....	17
B. CRA L K -LAZIM-ÜL CRA OLMA-KES NL K	20
C. CRA OLMAYAN LEMLER.....	22
1. GÖSTER C LEMLER.....	23
2. Ç DÜZEN LEMLER	24
3. HAZIRLAYICI (ÖN) LEMLER	25
4. AYRILAB L R LEM KURAMI.....	27
5. VERG DARES N N ÖN LEMLER	29
D. TAM YARGI DAVALARI BAKIMINDAN CRA L K	34
E. DAR EYLEM.....	39
III) VERG HUKUKU BAKIMINDAN ÖN LEMLER	42

A. GENEL KAPSAM	42
B. YOKLAMA	43
1. YETK ve USUL	43
2. YOKLAMA ve EL KOYMA	48
C. VERG NCELEMES (REV ZYON).....	51
1. YETK VE USUL.....	53
2. NCELEME ve EL KOYMA	60
3. NCELEME ve SUSMA HAKKI	63
4. 6009 s. KANUN DE KL LE OLU TURULAN YEN DÜZEN.....	67
D. ARAMA	68
1. YETK ve USUL	71
2. ARAMA ve EL KOYMA.....	73
3. ARAMA ve “KORUMA TEDB RLER NEDEN YLE TAZM NAT.....	77
E. B LG TOPLAMA.....	78
1. YETK ve USUL	79
2. B LG TOPLAMA ve K SEL VER LER N KORUNMASI... a. Vergi Mahremiyeti.....	82 86
F. ÖN LEMLER N SONUÇLARI	88
1. YOKLAMANIN SONUÇLARI	88
2. NCELEMEN N SONUÇLARI.....	90
3. ARAMANIN SONUÇLARI	92

II. BÖLÜM

VERG DARES N N ÖN LEMLER NEDEN YLE HUKUK SORUMLULU U

I) DAREN N SORUMLULU U KAVRAMI ve GEL M	93
A. HUKUK DEVLET ve DAREN N SORUMLULU U TEOR S	93
B. DAREN N SORUMLULU U ve VERG LEND RME FAAL YETLER	99

C. ANAYASA LE OLU TURULAN SORUMLULUK S STEM	101
II) DAREN N SORUMLULU U, SORUMLULU UN NEDENLER ve KAVRAMSAL BEL RLEMELER.....	105
A. DAREN N SORUMLULU U.....	105
B. DAREN N KUSURSUZ SORUMLULU U	106
C. DAREN N KUSURLU SORUMLULU U	107
1. H ZMET KUSURU.....	108
2. K SEL KUSUR.....	112
3.H ZMET KUSURU ve K SEL KUSURUN B RL KTEL	115
4. RÜCU.....	120
D. SORUMLULU UN ARTLARI	124
1. ZARAR	125
2. DAR DAVRANI	128
3. NEDENSELL K BA I.....	129
E. SORUMLULU UN KALKMASI YA DA AZALMASI.....	130
1. MÜCB R SEBEP.....	130
2. BEKLENMEYEN DURUMLAR.....	131
3. ZARAR GÖREN N KUSURU	131
4. ÜÇÜNCÜ K N N KUSURU	132
III. VERG DARES N N HUKUK SORUMLULU U	132
A. ÜLKEM ZDE VERG DARES N N SORUMLULU U.....	133
1. HAK HLALLER N N G DER M YOLU: TAM YARGI DAVASI.....	133
2. VERG LEND RME SÜREC NDE TAM YARGI DAVALARI	137
a. Mahkeme Kararını Uygulamayan Vergi dairesi Aleyhine Açılmış Bir Dava.....	138
b. Gecikme Faizi stemi çeren Davalar	141
c. İhtiyati Haciz Sonrası Tam Yargı Davaları.....	147

3. VUK ve CMK ARASINDA B R KES M ALANI : “ARAMA” NEDEN YLE TAZM NAT	149
B. ABD'DE VERG DARES N N SORUMLULU U.....	154
1. FTCA (<i>Federal Haksız Fiil ddiaları Kanunu</i>	154
2. BIVENS ÇT HADI (<i>Bivens v. Six Unknown Named Agents- 1971</i>	157
3. FTCA'NIN SORUMLULU A ST SNA GET REN HÜKÜMLER : 28 U.S.C. § 2680	161
SONUÇ.....	169
KAYNAKÇA	173
ÖZET.....	188
ABSTRACT.....	189

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birle ik Devletleri
a.g.e	: Adı Geçen Eser
a.g.m	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
A. .H.M.	: Avrupa nsan Hakları Mahkemesi
A. .H.S.	: Avrupa nsan hakları Sözle mesi
Akt.	: Aktaran
Ay.	: Anayasa
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
Dan.	: Danı tay
D.	: Daire
DDK	: Dava Dairleri Kurulu
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
Der.	: Dergi
dn	: Dipnot
E.	: Esas
E.T.	: Eri im Tarihi
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
YUK	: dari Yargılama Usulü Kanunu
DDK	: dari Dava Daireleri Kurulu
K.	: Karar
Mah.	: Mahkeme
md.	: Madde
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı

s.	: Sayfa
T.	: Tarih
UM	: Uyu mazlık Mahkemesi
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
V.U.K.G.T.	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebli i

Tartılabilir. Zira “müteri” kavramı ilk bakıta “mükellef”e göre ayrıcalıklı, yükümlendirilen de il daha çok yararlanan hatta vergi ili kisinde belirleyici bir statüyü çarını tırmakta ve daha barıçıl görülmektedir. Ancak bu kavrama yakından bakıldıında, çok daha tartımalı ve yalnızca ekonomik mülahazaların sonucu olduugörülebilir⁵. Zaten mükellefin ya da idare karısında bireyin müteri olarak algılanması, bu fikir sahiplerince de ekonomik yaklaşımın siyasetin üzerindeki zaferi olarak değerlendirilmektedir⁶.

Yine, idare ve birey ili kilerinin yönetim olarak de il “yönetim” ekinde yani “karılıklı ya da birbiriyle etkileim içindeki yönetim” olarak ele alınması gerektiğileri sürülmekte, katılımcı demokrasi ve öz yönetimin gerekliliğide bu görüşe gerekçegösterilmektedir. Bugün örneğin; çou alanda hayatımızın bir parçası haline gelen “e-devlet” kavramının da bu yaklaşımın bir ürünü olduugiddia edilmektedir⁷. Yukarıda açıklamaya çalıştığımız birtakım kavramba kalamlarında yönetim düüncesinin de payı olduusöylenbilir. Zira ülkemizde özellikle 90’lı yıllardan itibaren dile getirilen yönetim, topluma çok boyutlu, çok aktörlü ve hiyerarşik olmayan bir yönetim vaat etmektedir⁸. Hiyerarşiyerine hesap verebilirlik ve sorumluluğuyönetilme yerine “hep birlikte yönetim”i ikame eden yönetim teorisyenleri, kamu yanında özel sektörü ve aynı zamanda kar amacı gütmeyen aktörleri de, aralarında bir e itsizlik olmaksızın, bu “hep birlikte yönetim” olgusu içinde süjele tirmektedir. Hemen ardından yönetimin ba arısının “müteri tatmini” ile ölçüleceğive bu hep birlikte yönetim olgusunun

⁵ KARYA DI, adı geçen eserinde piyasa mekanizmasının geldiğinoktada vergi idaresinin, mükellefi tıpkı bir müteri olarak görüp ona göre hukuki düzenlemeler yapması ve bunları adil, tarafsız ve rekabeti engellemeyecek tarzda uygulaması gerektiğini belirtmiştir. s.V.

⁶ EKMEKÇİ, Esra; a.g.e., s.110.

⁷ EKMEKÇİ, Esra; s. 108.

⁸ ÖZER, Mehmet Akif; “Yönetim Üzerine Notlar”, Sayı tay Der., S.63, s.59-89.

piyasanın belirleyiciliği içinde olacaktır da eklenmektedir⁹. Birey ise “Hani birlikte yönetecektik ?” sorusu ile baş başa bırakılmaktadır.

Öteden beri vergi, devletler için en önemli gelir kaynağıdır ve makroekonomik politikaların belirlenmesinde vergilerin rolü yadsınamaz. Bu yüzden, vergi idaresinin mükellef algısında ekonomik mülahazaların izlerine rastlanması ya da vergi kavramının ekonomik değişim ve gelişmeler ile etkileşimi olan karılanmalıdır. Ancak vergilendirme ilişkisi, tarafları açısından salt ekonomik değil aynı zamanda siyasal ve kamusal bir ilişkidir. Zira devletler yurttarlarından iktidar sahibi sıfatıyla vergi almaktadır¹⁰. Hatta tüm demokratik sürecin vergilendirilme tartışması ile başlı başına söylenilebilir¹¹. Tarihe baktığımızda; demokrasi veya halkın yönetime katılma talebinin ardında çok güçlü ekonomik gerekçeler olduğunu görürüz¹². Gerçekten de mutlak iktidarlardaki devlet-hükümdar tahakkümünün halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi vergilendirme dir. Bu noktada, Latince “Büyük Özgürlükler Sözleşmesi” anlamına gelen “Magna Carta Libertatum” ilk metindir. Savaş masraflarını karşılamak için Kral John’un uygulamak istediği bir vergiye karşı halktan, asillerden ve kiliseden gelen tepkiler karşısında kendi yetkilerini asiller ve din adamları nezdinde sınırlandırdığı Magna Carta ile ilk kez temsilsiz ve keyfi vergilendirme, aslında keyfi idare reddedilmiştir. Magna Carta’dan sonra bu alandaki mücadele, birçok ülkede çeşitli metinlerle kendini göstermeye devam etmiştir. İngiltere’de 1628 tarihli (Petition of Rights) Haklar Dilekçesi ve 1689 tarihli Haklar Kanunu (Bill of Rights), Magna Carta ile başlayan sürecin devamında önemli bir yere sahiptir. Yine gerek 1776 Amerikan Devrimi

⁹ ÖZER, Mehmet Akif; a.g.m., s.59-89.

¹⁰ SCHMIDT, s. 68’de şöyle demektedir: ”Dinsel bir cemaat ya da kilise, üyelerinden inançları için ölmelerini ve ehilliği ya amalarını talep edebilir ama bunu yalnızca cemaat üyelerinin kendi selameti için isteyebilir, iktidar sahibi sıfatıyla değil. Aksi halde kilise siyasal bir birime dönüşür.”

¹¹ ÇAĞAN, Nami; a.g.e.,s.14.

¹² BURG, David F.; A World History of Tax Rebellions, An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts and Rids from Antiquity to the present, An Imprint of Taylor, New York 2003, Preface.

gerekse 1789 Fransız Devrimi'nin ardında yatan asıl gerekçe vergilere ili kindir¹³. Aynı ekilde kendi tarihimize baktı ımızda Sened-i ttifak Magna Carta'ya benzer ekilde vergilemede ölçülülü ü öngören, padi ahın ayanlar kar ısında yetkilerini sınırlamaya ba ladı ı siyasal bir metin, anayasal demokrasi hedefimize do ru ilk adımdır. 1906'da ba latılan “kelle vergisi”nin halk üzerinde olu turdu u ekonomik a ırlık ise, II. Me rutiye'tin ilanını hazırlayan sebeplerden birini te kil eder¹⁴. Tabii, bu örneklerden günümüze gelene kadar farklı vergi tanımlarının yapıldı ı ve artık mükellef ile yurtta kavramlarının birbirinin tam kar ılı ı olmadı ı kabul edilmektedir. Bugün artık vergi sırf bir vatandaşlık ödevi¹⁵ olarak tanımlanmayıp, demokrasinin bedeli¹⁶, hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı¹⁷ olarak da nitelendirilmektedir. Hatta gelece e dair vergi kavramına farklı anlamlar yüklenebilece ine ili kin öngörülerde de bulunmaktadır¹⁸. Ancak bizim baktı ımız yerden bütün bu nitelendirmeler, “vergi” kavramının kendisini de il, me rulu unu ya da tek yanlı vergilendirme yetkisinin gerekçesini açıklamaya yönelik dü ünsel çabalar olarak görünmektedir. Bu tanım ya da nitelendirmelerden hiçbiri verginin tek

¹³ ULUATAM, Özhan; Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla VERGİ HUKUKU, Genel Esasları ve Vergiler, Gözden Geçirilmiş ve Geni letilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, 1995, s.21 vd.

¹⁴ 1765 yılında Amerika Ba ımsızlık hareketi ngiltere tarafından kabul edilen vergi kanunlarına (Stamp Act) kar ı bir direni hareketi olarak ba lamı tir. Temsil olmadan kamu yararı için bile olsa kimsenin mülkü üzerinden vergilendirilemeyece i ve mülkünden mahrum bırakılmayacağı nı düzenleyen Virginia Anayasası bu hareketin önemli bir sonucudur. Yine 1789 Fransız htılali sonucunda ilan edilen Fransız nsan ve Yurtta Hakları Bildirgesi'nin olu umunda, öncesinde Kral 16'ncı Lois'nin Fransız maliyesine çeki düzen vermek için asilleri vergilendirmek istemesi etkindir. Bu noktada, belirtilmelidir ki bahsetti imiz ba ımsızlık ve ihtilal hareketlerinin ya anmasında, halkın a ır vergiler altında olmasının yarattı ı mücadeleye sosyo-ekonomik güç ve sınıf mücadeleleri e lik etmi tir.

*Hatta Amerika'da ba ımsızlık sava ı, öncelikle vergilendirme yetkisini kazanabilmek için verilmi tir. ÇA AN, a.g.e., s.20-22.

¹⁴ KUMRULU, Ahmet; Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, A.H.F.D., Cilt: XXXVI, Sayı 1-4, Yıl 1979, s.148 v.d., BERKAN smet, Radikal Gazetesi, “Tarihten Ders Alınsaydı (5)” Ba lıklı ve 20.07.2008 Tarihli Makale, DEM REL, Muammer; II. Me rutiye Öncesi Erzurum'da Halk Hareketleri (1906-1907), Kültür Bakanlı ı/1231, Kaynak Eserler Dizisi/51, s.10.

¹⁵ ÇA AN, Nami; s.4.

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

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

¹⁸ YALTI SOYDAN, Billur; “2000’li Yılların Vergisel Mozai i : Günümüz Verilerinden Gelece in Olasılıklarına”, Yaklaşım Der., S.92,93, A ustos, Eylül 2000.

yanlı ya da zorunlu bir kaynak aktarımı¹⁹ olma niteli ini ortadan kaldırmamaktadır. Kanımızca, hiçbir mükellef, demokrasinin bedelini ödedi ini dü ünerek beyanname düzenlemez ya da vergilendirme sürecindeki i lem ya da eylemlere katlanmaz. Zira bütün bunlar öncelikle birer zorunluluktur. Dolayısıyla; “vergi”, “idare” ve “mükellef” kavramlarında daha çok ekonomik tercihlere²⁰ dayanan bu evirilme süreci irdelenirken, vergi ili kisinin özünde barındırdı ı tahakküm ya da iktidar olgusu göz ardı edilmemelidir.

Di er yandan; son yıllarda, dünyada vergi idarelerinin “mükellef odaklı yakla ımla” yeniden yapılandırılması ve vergilendirme sürecinin etkin, adil ve effaf hale getirilmesi, genel olarak tüm ülkelerin gündemini me gul etmektedir²¹. Ekonomi yanında hukukun da “küreselle mesi”, dünya ölçe inde standart kuralların ve kurumların olu turulmasına sebep olmaktadır. Dünya ölçe inde ya anan bu süreç, vergilendirme alanına ortak bir mükellef hakları standardının kurulma çabası olarak yansımaktadır. Yine in a edilen bu insan hakları standardı, devletin vergilendirme yetkisi üzerinde piyasa yönelimli sınırlamalara kar ı, aynı yetkinin bir ba ka açıdan sınırlandırılması olarak görülmektedir²².

Bu tür bir ortak standart olu turulması, mükellefin vergilendirme süreci boyunca u rayabilece i olası hak ihlallerine kar ı korunması, haklarının çe itli metinlerle belli edilip güvence sa lanması içindir. Tabii vergilendirme, öncelikle mülkiyet hakkı ile bir çatı ma göstermektedir. Ancak özellikle vergi denetimi

¹⁹ SAYGILIO LU, Nevzat; Dan. 2006 yılı Kurulu Sempozyumu , “Anayasanın 73. maddesi Kar ısında Yürütme Organının Kullandı ı Yetkilerin Sonuçları”, www.danistay.gov.tr. E.T.:07.03.2010.

²⁰ KARYA DI, Nazmi; a. g. e., s.V-3.

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

²² YALTI, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, stanbul 2006, s.7.

sürecinde; özel hayatın gizliliği, susma, adil yargılanma, kişisel verilerin korunması hakları ve genel olarak kişinin maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkı olmak üzere, Anayasamızca ve çeşitli uluslararası metinlerle belirlenmiş birçok temel hak ve özgürlük alanının ihlali sonucunu doğurabilmektedir. Kanımızca yükseltilmeye çalışılan bu hak standardı, yalnızca hakların belli edilmesi ile değil hak ihlalleri karşısında mükelleflere somut korunma mekanizmalarının sağlanması ile mümkün olabilecektir. Ülkemizde de benzer şekilde; 25.02.2005 tarihinde Maliye Bakanlığı Gelir daresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi, genellikle yükümlülük ve ödevleriyle özdeşleşmiş²³ mükellefin haklarından bahseden idari bir metin olarak karşımıza çıkmış ve idare mükellef ile olan ilişkilerine “yeni” bir boyut kazandırmıştır. Ancak; Bildirge’nin ihlali karşısında; somut bir idari başvuru yolu düzenlenmemiştir. YUK 11 ve 13. maddelerinde düzenlenen genel başvuru yollarının da hukuka aykırılık iddialarının sonuçlandırılması bakımından etkisizliği bilinmektedir. Bu sebeple idari yargı, idarenin hukuki sınırlar içinde faaliyet göstermesi beklentisinin tatmininde yegâne muhatap olma durumunu sürdürmektedir. Haklarının ihlal edildiğini düşünen vergi mükelleflerine kalan, iddia ve taleplerini idari yargı önünde dile getirmek olacaktır²⁴.

II. ÇALIŞMANIN KONUSU ve ZİLENECEK YOL

idare-birey ilişkilerinde özellikle de vergi idaresi ve mükellef arasında yaşanan baskı süreci idarenin sorumluluğu teorisine nasıl yansıtacaktır ya da yansıtacaktır? Amacımız *do rudan* bu soruyu cevaplamak değildir.

²³ SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul 2009, s.47.

²⁴ ERKUT, Celal; " idari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve " idari Dava" ların Kapsamı", 2000 Yılında idari Yargı Sempozyumu, Danıştay Yayını, Ankara 2000, s.89.

Çalı mamızın çerçevesi vergi idaresinin “Ön lemler”²⁵ ya da “Mükellefi Denetim Yolları”²⁶ ba lı ı altında ele alınan ve VUK’nun 127-152. maddeleri arasında düzenlenen “Arama, Yoklama, nceleme ve Bilgi Toplama” gibi davranı ları sırasında, mükelleflere verdi i zararın ya da olu turdu u hak kayıplarının nasıl ve hangi dayanaklarla giderilece i konusu ile çizilmi tir. Ancak çerçeve doldurulurken, bu ba kala ım süreci de bize e lik edecektir. Gerçekten de tezin ilerleyen kısımlarında, bu ba kala ımın dayanak gösterildi i ülke uygulamalarından örnek kararlar sunulacaktır²⁷.

Çalı mamıza konu etti imiz, tarh i lemi öncesinde idarenin bilgi edinme ya da denetim yollarından sayılan “Arama, nceleme, Yoklama ve Bilgi Toplama” kurumları, yukarıda kısaca de indi imiz hak ihlallerinin, çokça ya andı ı idari süreçlerdir. Gerçekten de; ço u platform ve alanda bu konuda ya anan hukuka aykırılık iddiaları dile getirilmekte, tarhiyat öncesinde de vergi idaresi ile kar ı kar ıya gelen mükellefin korunması gerekti i belirtilmektedir²⁸. Ancak bu i lemlerin, ön i lem kategorisinde de erlendirilmeleri nedeniyle idari davaya konu edilmeleri ço u zaman mümkün olmamaktadır. Kimi zaman aylarca, haksız yere ya da ayırımcı bir saikle, i yerinde vergi incelemesi gerçekleştirilen bir mükellefin, sırf bu nedenle u radı ı hak ihlali ve kazanç kaybının nasıl giderilece i sorusunun cevabı ise henüz tam olarak verilememektedir. Çalı mamızın temel sorularından biri olarak, bu sorunun cevabı idari dava türlerinden tam yargı davası ekseninde aranacaktır.

²⁵ ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇA AN, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s.99.

²⁶ OKTAR, Ate ; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, st. 2009, s. 180, KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, s. 222.

²⁷Çalı mamın ilgili bölümlerinde ABD ve A HM uygulamalarına yer verilecektir.

²⁸ KIZILOĞLU, İsmail; “Vergi ncelemesinde Ma dur Olan Mükellefin Korunması Gerekti i”, Mercek Der.,C.:10, S.:37, 2005, s.70-72.,ÇET NKAYA, O uz; “Vergi ncelemesinin Gere inden Uzun Sürmesinde darenin Hukuksal Sorumlulu u”, Yakla ım Der.,Y.:10, S.: 113, Mayıs-2002. ,s.190., ÜSTÜN, Ümit Süleyman; Türk Vergi Hukukunda darenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s.283.

Di er yandan; arama ve el koyma i lemleri ile ilgili olarak; Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 141-144. maddeleri arasında düzenlenen koruma tedbirleri nedeniyle tazminat hükümlerinin, vergi mükellefleri açısından uygulanabilir olup olmadığı hususuna da çalı mamızın ilgili kısımlarında de inmeyi amaçlamaktayız.

Çalı mamıza ba larken; Danı tay kararları arasında yaptığımız taramada, mükelleflerin vergi idaresine, ön i lemler nedeniyle yöneltti i bir sorumluluk davasına rastlamadık. Uygulamadaki bu sonucun, ön i lemler dolayısıyla verilen raporların ya da fi lerin tek ba ına idari davaya konu edilemeyece ine²⁹ ilik bir “ön yargı”dan do mu olabilece i dü ünülebilir. Acaba bu gerçekten bir ön yargı mıdır ya da ortada idari eylem sayılabilecek bir davranı oldu undan ve sırf bu haliyle tam yargı davasına konu edilebilece inden söz edilebilir mi? Ön i lemler nedeniyle, kilerin u radıklarını iddia ettikleri her tür zarar, idarenin sorumlulu u kapsamında mıdır? Yine zarar nasıl ispat edilecektir? Tüm bu sorular, mükelleflerin evlerine, i yerlerine ya da i çevrelerine sızan ve temel hak ve özgürlüklerine do rudan etkisi olan ön i lemlerin, tabi olaca ı sorumluluk kurallarının belirlenmesi açısından önemlidir. Bu sebeple, mükellef cephesinden bakıldı ında, ihlalin giderilmesi veya zararın kar ılanması; idare açısından ise sorumlulu un sınırının çizilmesi ve Anayasa 125/son hükmünün bir suiistimal aracı olarak kullanılmasının önüne geçilmesi hukuk devleti ilkesinin gere idir. Bu tür bir belirlilik idareye güveni arttıracak hatta mükellefin “vergi idaresi” ve “vergi” algısını dahi de i tirebilecektir.

Bütün bu mülahazalarla ba ladığımız çalı mamız iki bölümden olu maktadır. İlk bölümde, vergi idaresinin ön i lemleri olarak nitelendirilen arama,

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

inceleme, bilgi toplama ve yoklama kurumlarının tabi oldu u hukuki rejim; ikinci bölümde ise vergi idaresinin ön i lemlerden do an sorumlulu u anlatılmaya çalı ılacaktır.

B R NC BÖLÜM

VERGİLENDİRME SÜRECİNDE ÖNLEMLER ve TAB OLDUKLARI HUKUK REJİMİ

D) VERGİ DENETİMİNDE ÖNLEMLERİN DOĞUŞU ve TARHSEL GELİŞİM

Vergiye doğuran olay ile vergi kanunlarının etki alanına giren mükellefin, gerçek vergi borcunun hesaplanması için tarhihlemesi gerekmektedir. Tarhihleme, bakan vergilendirme sürecinde asli nitelik taşıyan, bireyin hukukunu etkiler ve bu yüzden kural olarak idare ve bireyin ilk kararıdır. Türk vergi düzeninde kabul edilen, çoğu modern vergi sisteminde olduğu gibi, mükellefin vergi borcunun hesabında, beyanının esas alınmasıdır. Ancak kimi zaman, mükellefler çeşitli sebeplerle beyan ödevlerini tam olarak yerine getiremeyebilir. Hatta beyan usulünde, diğer usullere nazaran vergi kaçakçılığına eğilim daha fazladır ve ancak etkin bir vergi idaresi ve cezalandırma sayesinde beyan sistemi ile oluşturulan çağdaş vergiciliğin tamamlanabileceği düşünülmektedir³⁰. Yine vergi kaçakçılığının evrensel bir problem olduğu, ülkelerin vergi kaçakçılığını önleme yollarının, yalnızca kendi sınırları içindeki matrahları korumakla sınırlı kalmayıp; diğer ülkelerin vergi matrahlarını da kendi vergilendirme yetkileri içine çekme hedefine yöneldiği gözlenmiştir³¹. Bütün bu hususlar, beyan usulünün uygulandığı sistemlerde vergi denetiminin önemini ve üzerindeki tartışmaları daha da arttırmaktadır.

³⁰ ÇUBUKÇU ÖZKÖK, Dilek- PINAR, Abuzer; “Vergilendirme Süreçlerinde Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi: Uluslararası Deneyimlerden Seçmeler”, MUALLA ÖNCEL’E ARMAĞAN, C LT I, A.Ü.H.F., Ankara 2009, s.478-480.

³¹ ÇUBUKÇU ÖZKÖK, Dilek- PINAR, Abuzer; s.478.

Beyan sisteminin i lemedi i, aksadı ı ya da kötüye kullanıldı ı durumlarda tarh i lemi ikmalen, re'sen ya da idarece yapılır. Bu tür tarhiyatta, vergi idaresinin harekete geçip mükellefin mükellefiyetinin boyutlarını, gerek beyan edilen bilgilerin do rulu unu ara tırmak suretiyle gerekse hiç beyan edilmemi durumda, mükellefiyeti ortaya çıkarmaya yönelik bir takım i lemleri gerçekleştirerek göstermesi gerekir. Yani aslında, tarh i leminden önce de idare ve mükellefin kar ı kar ıya geldi i birçok durum vardır. “Arama, nceleme, Bilgi Toplama ve Yoklama” ekinde toparlayabilece imiz bu durumları yansıtan ön i lemler, aynı zamanda vergi denetiminin önemli araçlarını ifade eder. Zira ön i lemler ile gerçek vergi borcu hesaplanacak, kimi mükelleflerin kendileri için haksız bir istisnai uygulamaya yol açarak vergi kaçırmaları ya da vergi kaybına neden olması önlenecektir³². Yani ön i lemler, idari safhada vergide adalet ve e itlik ilkelerine hizmet etmektedir. Tabii bu kurumlar, modern anlamda vergicili in hukukumuza yansımalarıdır. Özellikle; Cumhuriyet dönemi ile birlikte vergi denetiminin olu tu u ve hukuki me ruiyet kazandı ı söylenilebilir. Bugün gerek Anayasa'da gerek Avrupa nsan Hakları Sözleşmesi'nde ve özellikle Vergi Usul Kanunu'nda, vergi idaresinin denetim yetkisinin sınırlarına dair birçok norm bulabilmekteyiz. Bu ba lık altında, vergi denetiminde bugüne nasıl gelindi i, Osmanlı Dönemi'nden ba lanılarak kısaca açıklanmaya çalış ılacaktır.

Tarım ekonomisine dayanan Osmanlı Devleti, sadece vergilerin toplanmasına yönelik bir maliye yapılanmasına sahip de ildi. Osmanlı Devleti, Selçuklulardan esinlenip geli tirdi i tımar³³ ya da dirlik denilen sistem ile bugün

³² AKDO AN, Abdurrahman; Vergi ncelemesi, Ankara ktisadi Ve Ticari ilimler Akademisi Yayın No:127, Ank. 1979, s.9.

³³ Osmanlı mparatorlu u'nda geçimlerini veya hizmetlerine ait masrafları kar ılamak üzere bir kısım asker ve memurlara, muayyen bölgelerden kendi nam ve hesaplarına tahsil salâhiyeti ile birlikte tahsis edilmi olan vergi kaynaklarına ve bu arada bilhassa defter yazılarındaki senelik geliri 20 bin akçaya

devletlerin ayrı mecralarda yürüttü ü birçok kamusal faaliyeti bir araya getirmi ti. Bu sebeple, Osmanlı devlet örgütlenmesinin temeli³⁴ durumunda görülen tımar sistemine göre devlet, “sipahi” adı verilen memurlarına “dirlik” denilen toprakların tasarruf hakkını vermekte, sipahiler ise bu toprakların i letme hakkını köylülere devredip köylülerin devlete ödemekle yükümlü oldukları “a ar” adı verilen vergileri toplamaktaydı³⁵. Aynı zamanda, sipahiler, elde ettikleri toprak gelirleri ile asker yeti tirmekte ve bunun yanında, birçok kamusal hizmet ifası ile sorumlu tutulmu idi³⁶.

Tımarlı sipahilerin vergi toplarken kullandıkları denetim yetkisi ve bu yetkinin sınırlarına dair olarak ise³⁷, her tımarlının ya da zaimin (zeamet sahibinin) kendi defterinde hangi resmi³⁸ almaya izinli ise onu alabilirdi, bunun dı nda kimseden bir ey isteyemeyece i söylenilebilir³⁹. Yine sipahi, reayadan (yönetilen, mirî araziye ekip biçen, tasarruf eden) miktar ve cinsleri kanunlarla tespit edilmi olan vergiden fazlasını tahsil edemezdi. Yetkisini a an sipahiden dirli i (tımarı), bir daha geri verilmemek üzere alınırdı. Kendisi de ba ka bir bölgeye reaya olarak gönderilirdi. Çünkü devletin kendisine verdi i yetkiye tecavüz etmi , güveni kötüye

kadar olan askerî dirliklere verilen isimdir. BARKAN, Ömer Lütfi; slam Ansiklopedisi, Tımar Maddesi'nden Akt. KAZICI, Ziya; “Tımar”, <http://samil.ihya.org/ansiklopedi/timar.html> adresinden ula ılabilir. E.T.:10.03.2011.

³⁴ ÜÇÖK, Co kun; MUMCU, Ahmet; BOZKURT, Gülnihal; Türk Hukuk Tarihi,13. Bası, Ankara 2008, s. 263.

³⁵ Bazı yazarlara göre aslında a ar, bir tür toprak kirasıdır. PEL N, Fazıl; Finans İmi Ve Finansal Kanunlar, smail AKGÜN Basımevi, stanbul 1945, s.131.

³⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÜÇÖK, MUMCU, BOZKURT, s. 264–266.

³⁷ ÜÇÖK, MUMCU, BOZKURT; a.g.e., ENER, Abdüllatif; Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, aret Yayınları, Bilimsel Ara tırmalar Dizisi:6, stanbul, s. 36–41. , PEL N, Fazıl; a.g.e. ,s.131-140., 250-254., PAKALIN, Mehmet Zeki; Maliye Te kilat Tarihi, Maliye Bakanlı ı Tetkik Kurulu Yayını, Yayın No:1977-180/1,(1442-1930),C.:1, s.1-54., KARAMURSAL, Ziya; Osmanlı Mali Tarihi Hakkında Tetkikler, Türk Tarih Kurumu Yayınları VIII. Seri-No:11, Ankara 1940, s.167–206, G RAY, Filiz; Maliye Tarihi, Ezgi Kitapevi, Bursa, 2001, 84–121.

³⁸Bazı e yadan ve i lerden alınan vergi veya harç anlamını ta ır. <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=resim&ayn=tam> adresinden ula ılabilir. E.T.:16.10.2010.

³⁹ KARAMURSAL, Ziya; s.168.

kullanımı ve halka “haksızlık” etmi olurdu. Bu noktada, sipahilerin denetlenmesi amacıyla “toprak kadısı” adı verilen kadıların görevlendirildiği de eklenebilir⁴⁰.

Osmanlı Devleti’nde genel olarak; vergi toplama ve denetimine ilişkin ulaşılabildiğimiz en genel ve somut veri ise bu çok ayaklı tımar sisteminin özellikle toprakların genişlemesi ve kamu finansmanına duyulan ihtiyacın artması ile bozulup; iltizam usulüne⁴¹ yer verilmesi ve mültezimlerin de köylüye zulmünün, Osmanlıyı maliye yapılanması konusunda yeni arayışlara sevk ettiği dır.

Bu arayış, Osmanlıda Tanzimat reformlarıyla “muhassıl” adı verilen mali devlet memurlarının atanması ile geçici de olsa sona ermiş, hem Tanzimat’ın tüm ülke düzeyinde tanıtılması hem de vergilerin belli bir düzen içinde toplanması bakımından muhassıllara büyük umutlar bahşenmiştir. Muhassıllar, Muhassıllık Meclisleri ile birlikte vergi tahsilâtı yapmak ve tahrir konusunda görevlendirilmişlerdir. Muhassıllara herkesin istisnasız isim ve öhreti ile ne kadar emlak, arazi ve hayvanı olduğu, tüccar ve esnafın bir senede tahminen ne kadar ticaret ve geliri olacağını inceleyerek tahrir etme görevi de verilmiştir⁴². Bu görevin bugünkü önemi kavramına en yakın tarihsel örnek olduğu söylenilebilir⁴³. Zira muhassıl, hem bugünkü anlamda mükellefin beyan ödevini yerine getirmekte hem de mükellefiyetin gerçek boyutlarını ortaya çıkarmaya yönelik olarak denetimde bulunmaktadır.

⁴⁰Babakanlık Osmanlı Arşivi, Mühimme Defteri, nr. 5, 34’den Akt: KAZICI, Ziya; a.g.m.

⁴¹Tanzimat Fermanı’nda iltizam ile ilgili olarak “...alattı tahribiyeden olup hiçbir vakitte semerei nafıası görülmeyen iltizam usulü muzırrasın el yevm cari olup bu ise memleketin mesalihi siyasiye ve umuru maliyesini bir adamın yedi ihtiyarına ve belki pençei cebrü kahrına teslim demek olarak ol dahi zaten eyüce bir adam de ilse heman kendi çıkarına bakup cemi hareket ve sekenatı zulüm ve gadirden ibaret olmasile ...” ifadelerine yer verilmiştir. Aktaran PEL N, Fazıl; a.g.e. s. 250.

⁴²Muhassılların bölgelerinde yürüttükleri bu ara tırmalar neticesinde oluşturdukları tahrir defterleri Muhassıllık Meclislerince denetlenmekte ve gerekli görüldüğünde nihai olarak merkezde denetlenmeleri için İstanbul’a gönderilmekteydi. ENER, Abdüllatif; a.g.e., s. 36-41.

⁴³ Bu konuda bahsi geçen bir değerlendirme de 1879 yılında kurulan Heyeti Maliye-i Tefti Kurulu’nun vergi denetimi konusundaki ilk mercii oldu udur. Ayrıntılı bilgi için bkz. ÇAVU , Adnan; “Vergi dairesinin Yüklümüyü Denetim Yolları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s.22.

Hemen Tanzimat'ı takiben 1840 yılında "Talimatı Seniye"⁴⁴ adı verilen bir kanunla göreve başlayan muhassıllara bırakılan umutların da boşa çıktığını söylemeliyiz. Çünkü muhassıllar, inisiyatiflerine bırakılan vergi toplama ve tahrir işinde birtakım yolsuzluklara karıştı, özellikle avar vergisi bakımından zamanında harekete geçmeyip, tıpkı mültezimler gibi köylünün mahsulünün tarlada beklemesine ve kaybedilmesine sebep olmuştur. Tabii Tanzimat reformlarından memnun olmayan bir takım çevrelerin uğradığı getirim kaybı da muhassılların ve yeni maliye sisteminin eleştirilmesinde ve başarısız sayılmasında etkilidir⁴⁵.

Tanzimat öncesi iltizam usulünün uygulandığı dönemde, iltizama verilmeyen vergileri tahsil etmek görevi mahalle heyetleri, muhtarları ve imamlarına verilmişti. Muhassılların başarısızlığı sonrasında tahsil işi iltizam usulünün de kaldırılması sebebiyle yine muhtarların yetkisine verilmiştir. 1870 tarihinde kurulan ilk "Heyeti Tahsiliye" paraya el sürmemiştir, salt muhtarları denetlemiştir. Heyeti Tahsiliye de başarısız sayıldıktan sonra yerini jandarma maiyetinde "Tahsil Bölükleri"ne bırakılmış, zabitanın fiilen tahsilata kalkması ise tüm ülke üzerinde son derece olumsuz etkiler bırakmıştır. Tahsil işini mahalle heyetlerinin elinden alan hukuki düzenleme ise 1903 tarihli Tahsili Emval Nizamnamesidir. İlk muntazam tahsil tekilatı ise 1908 Mevzuatı'ndan sonra kurulmaya bırakılan ancak kalıcı olamayan idarelerdir⁴⁶.

⁴⁴ Talimat-ı Seniye 19 Zilkade 1255(20 Ocak 1840) Abdurrahman Vefik, Tekalif Kavaidi Cilt II, s.7-50, Dersaadet 1330'dan Akt. T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma ve Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1998/348, Osmanlı Vergi Mevzuatı, Ankara 1998, s.157.

⁴⁵ ENER, s.42-43.

⁴⁶ PEL N, Fazıl; a.g.e. ,s.251.

755 s. Kazanç Vergisi Kanunu'nun 1926 yılında yürürlüğe konulması ile daha önceden sadece tahrir ve karineye dayanan vergi denetimine "inceleme" kurumu dâhil edilmiştir. 1931 tarihli ve 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu'nun 8-11. maddeleri arasında ise "yoklama" düzenlenmiştir⁴⁷. Yine 1908'den sonra hayvanlar üzerinden alınan vergiler ve gümrük vergisi ile hukukumuza giren beyannameye dayalı sistem, 755 s. Kanunla, kazanç ve veraset vergileri ile yaygınlaştırmıştır⁴⁸. Beyannameleri inceleme görevi Tahakkuk Teftiş Memurlarına verilmiştir⁴⁹. Bu memurlar yeterli görülmemiştir, 2395 s. Kazanç Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi ile serbest çalışan "Yeminli Hesap Mütahhassıs"larından bahsedilmiştir. Aynı Kanun'un 41. maddesine göre, Maliye müfettişleri ve murakıpları ile tetkik memurları da benzer yetkilere sahip kılınmıştır⁵⁰. Bu görev ve yetkiler, vergi denetiminde, Hesap Uzmanları Kurulu'nun oluşturulmasına kadar öncül nitelik taşımıştır. Hesap Uzmanları Kurulu'nun nihayet 28.03.1945 tarihinde göreve başlaması ise vergi denetiminde bir milat niteliğinde görülmektedir. Zira vergi denetimi, araçları ve personelinin bugüne gelmesinde 1949-50, 1961 reformlarının yapılmasında ve günümüzde HUK önemli bir alevi sahiptir⁵¹. Bahsi geçen 1949 ve 1961 reformlarının temeli, yürürlüğe giren vergi usul kodlarıdır. Gerçekten de 1949 yılında kabul edilen 5432 s. Vergi Usul Kanunu ile bugünkü vergi denetimi sisteminin hukuki alt yapısı kurulmuştur. 213 s. VUK'nun 117-142. maddeleri arasında düzenlenen ve bugün önemli olarak adlandırılmayan yoklama, inceleme ve

⁴⁷ BAYKARA, Bekir; Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, s.168.

⁴⁸ PEL N, Fazıl; a.g.e., s.181.

⁴⁹ BAYKARA, Bekir; a.g.e.,s.170.

⁵⁰ BAYKARA, Bekir; s.170.

⁵¹<http://www.huk.gov.tr/kurumsal.asp> web adresinden alınmıştır. E.T.: 06.01.2010.

bilgi toplama hükümlerine benzer düzenlemeler, 1949 tarihli Vergi Usul Kanunu'nda da yer bulmu tur⁵².

Görüldü ü üzere; hem vergi hem de vergi toplama i i devletin ekonomik ve siyasal hayatının en önemli göstergelerinden olmu tur. Yukarıda, kısaca ifade etmeye çalı tı ımız tarihçe içinde, dönemlerin siyasal ve sosyo-ekonomik özelliklerine bilinçli olarak yer verilmemi tir. Ancak vergi toplama yöntemi ve vergi denetiminin geçirdi i de i im, Osmanlı Devleti'nin siyasal ve ekonomik ya amındaki seyre paraleldir. Örne in; kimilerine göre vergiden çok bir toprak kirası sayılan “a ar” ve “tumar” Batıdaki örneklerinde oldu u gibi feodaliteyi, iltizam koca bir imparatorlu un mahsulünü hesaplayıp vergilendirmekte ya anan güçlü ü yansıtır. Tanzimat ise hukuk devleti olabilmenin ya da “iyi yönetim”in arzulandı ı bir dönemdir ve muhassıllar ile modern vergicili in temelleri atılmaya çalı ılmı tur. Tanzimat ve Me rutiye arası dönemde ise muhtar ve köy heyetleri vergi tahsil etmi tir. Zira bu dönem “ stibdat” dönemidir ve Tanzimat'tan sonra bir geri adım niteli i ta ır. Me rutiye döneminden sonra da kısa süreli fakat bugüne yakla an bir mali sistem kurulmaya çalı ılmı ancak Osmanlı Devleti'nin içinde bulundu u durum, yeniden iltizama dönülmeyi zorunlu kılmı tur. hale yöntemlerinde birtakım de i klikler yapılarak ve bazı denetim mekanizmaları olu turularak, iltizam, ba ımsızlık sava ı verip kazanmı ve Cumhuriyet'i kurmu devletin 1925 yılına kadar vergi tahsil yöntemi olmaya devam etmi tir⁵³.

⁵² BAYKARA, Bekir; s.170.

⁵³ PEL N, Fazıl; a.g.e., s.305-306.

II) DAR İLEMLER TEORİSİNDE ÖN İLEMLER ve LG L KAVRAM TARTI MALARI

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

A. DAR İLEMLER

idari işlem ülkemizde tek ve herkesçe kabul edilen bir tanıma sahiptir. Kavram belli özellikleri (*kural olarak tek yanlı olma, icrailik ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanma*) itibarıyla tarif edilmekte, gerek doktrin gerek mahkeme kararlarında çeşitli tanımlamalar yapılabilmektedir⁵⁴. En genel biçimiyle idari işlem; idarenin, hukuki sonuç doğurmak amacıyla dışa vurduğu irade açıklamaları ekinde tanımlanmaktadır⁵⁵. Tabii bu tanım son derece genel ve idari işlemin kimi özelliklerini belli etmekten uzaktır. Bu sebeple tanım birkaç adım daha öteye götürülmüş ve idari işlemin idare hukukuna ve keza uyuşmazlık hallerinde idari yargıya tabi olan, kamu gücüne dayanan hukuki işlemler; yani hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamaları olduğu belirtilmiştir⁵⁶.

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

⁵⁴ AKYILMAZ, Bahtiyar; idari Usul İlkeleri I 1'inde idari işlemin Yapılı Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.23-30.

⁵⁵ GÖZLER, Kemal; idare Hukuku Cilt-1, Bursa 2003, s.549, GÜNDAY, Metin; idare Hukuku, maj Yayınevi, Ankara 2004, s.109.

⁵⁶ GÖZLER, s.554.

açısından, idari i lemin açıklandığını görüyoruz⁵⁷. Ülkemizde genel bir idari usul kodunun olmayışının bu sonuçta payı olduğu söylenebilir. Zira idari i lem kavramı diğer ülkelerde idari usul kodlarınınca tanımlanmakta ve idari i lem dava konusu edildiğinde, yasadaki tanım esas alınmaktadır. Yani iptal davasına konu edilebilen ve edilemeyen idari i lemler ekinde bir ayırıma gidilmeksizin; usul koduna göre ortada idari i lem varsa idari davaya da konu edilmektedir. Gerek iptal gerekse yükümlendirme(tam yargı) davaları bakımından, idari Usul Kodu'nun esas alındığı Alman idari yargılama sistemi bu konuda örnek olarak verilebilir⁵⁸.

Alman idari Usul Kodunda idari i lem, “Kamu hukuku sahasında somut durumu düzenlemek amacıyla idari makam tarafından alınan, idarenin dışındaki doğrudan doğruya hukuki sonuçlar doğurmaya yönelik her karar, emir veya kamu gücü tedbiridir.” ekinde tanımlanmaktadır. GÖZLER, bu tanımın “kamu gücü”, “idari makam”, “düzenleme”, “somutluk ve bireysellik” ve “dolaysız doğrudan hukuki etki” olmak üzere; beş unsuru içerdiğini belirtmektedir⁵⁹. Bütün bu unsurlar içinde; ön idari lemleri açıklayabilmek bakımından en önemlileri ise “düzenleme” ve “dolaysız doğrudan hukuki etki”dir.

Alman idare Hukukunda “düzenleme” bizde olduğundan daha farklı ve geniş bir biçimde anlaşılmaktadır⁶⁰. Zira bizde “düzenleme” terimi daha çok genel, soyut ve kişilerden bağımsız olarak kural koyan ve yalnızca idari i lem türlerinden birini ifade eden düzenleyici idari lemleri çağrılmaktadır. Oysa Alman idare Hukukunda her idari i lem aslında bir düzenleme olarak nitelendirilir. Düzenleme ile kastedilen de yine hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklamasıdır. Kişiler üzerinde yeni

⁵⁷ ERKUT, Celal; İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İDARE İLEMLERİNİN KAVRAMI, Ankara 1990., AKYILMAZ, Bahtiyar; a.g.e. 30-45.

⁵⁸ AKYILMAZ, s.30-45.

⁵⁹ GÖZLER, a.g.e., s.555.

⁶⁰ AKYILMAZ, Bahtiyar; a.g.e. s.41.

bir hak veya borç yaratıldı ında, mevcut hak ve borçlar de i tirildi inde ya da kaldırıldı ında hukuki sonuç gerçekte mi tir. Yine ki ilerin ya da e yanın hukuki statüsünün belirlenmesine yönelik irade açıklamaları da hukuki sonuç barındıran düzenlemelerdir⁶¹.

AKYILMAZ ise düzenleme kavramını açıklayabilmek için u örnekleri vermektedir. Yazara göre; ki ilere olumlu ya da olumsuz yüküm yüklenmesi, izin ya da ruhsat ile belli bir hukuki durumun güvencesinin verilmesi, ilgilinin istemin reddi, bir hukuki ili kinin yeniden yapılandırılması, kanundan do an ancak tartı malı ya da üpheli bir durumun tespiti, bir eyin kamusal özelliklerinin belirlenmesi ya da ondan ne ekilde yararlanılaca ına dair kurallar konulması durumlarında “düzenleme”den söz edilecektir⁶².

Konumuz açısından önem ta ıyan idari i lem unsurlarından bir di eri de “dı sal hukuki etki” dir. Bu unsur açıklanırken; yazarlar, düzenleme unsurunda bahsedilen “hukuki durumlarda de i iklik yapma” hususunu referans almaktadır. Buna göre; yukarıda açıklanan “düzenleme” ile ilgili ki i ya da nesnelere hukuki alanlarında, kanun tarafından idarenin faaliyetlerine ba lanmı ya da do rudan idari makamın iradesi sonucu ortaya çıkmı bir hukuki etki olu turulmalıdır⁶³.

Alman dare Hukukundan yola çıkarak açıklamaya çalı tı ımız bu iki özellik ya da unsurun bizim sistemimizdeki görünümü ise –zaman zaman farklı terimler kullanılsa da- esas olarak “icrailik”tir.

⁶¹ GÖZLER, Kemal; s.556.

⁶² AKYILMAZ, s.42.

⁶³ AKYILMAZ, Bahtiyar; s.45.

B. CRA L K- LAZIM-ÜL CRA OLMA- KES NL K

icrailik, hemen hemen tüm idare hukuku doktrini içinde, idari i lemin ayırıcı bir özelli i ya da özelli i olarak gösterilmektedir⁶⁴. idare Hukuku'nun Fransız Kamu Hukukundan esinlenilerek oluşturulduğu ülkemizde, icrailik kavramını ilk kez kullanan Fransız yazar Hauriou'nun, "idare edilenler üzerinde hukuki etki oluşturmak" şeklinde yaptığı icrailik tanımının bugün de geçerli sayıldığını belirtelim⁶⁵.

icrailik özelli i idari davaların kabul edilebilirlik şartlarından birini ifade etmesi nedeniyle önemlidir. 2577 s. YUK md. 14/3.d hükmü, ancak kesin ve yürütülmesi gerekli olan i lemlerin idari davaya konu edilebileceğini öngörmektedir. Yani, i lemler kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte değilse, idari yargıç davayı daha ilk inceleme aşamasında reddedecektir. Kesin ve yürütülmesi gerekli olmayı, icrailik özelli i nin idari yargılama usulündeki karışıklığı olarak gösteren yazarlarla⁶⁶ birlikte, kavramın icrailikten daha farklı ve dar bir içeriğe sahip olduğunu söyleyen yazarlara da⁶⁷ rastlanmaktadır. Bizim de paylaştığımız bu ikinci görüşe göre; "kesinlik", "yürütülmesi gerekli olma" ve "icrailik" birbirinden farklı kavramlardır. Kesinlik, i lemin, idari usulün son aşamasını da geçirmiş olmasını, hukuki sonuç yaratabilmesi için başka bir idari makamın onayına gereksinimi bulunmamasını⁶⁸, diğer bir deyişle;

⁶⁴ ONAR, Sıddık Sami; idare Hukukunun Umumi Esasları, Smail AKGÜN Basımevi, 3. Bası, Cilt-1, İstanbul 1966, s. 384-389., G R TL , Smet; B LGEN, Pertev; AKGÜNER, Tayfun; idare Hukuku IV, DER Yayınları, İstanbul 2008, s.995, GÖZÜBÜYÜK, İbrahim; TAN, Turgut; idare Hukuku Cilt-I, Güncellenmiş 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2004, s.418, GÜNDAY, Metin, idare Hukuku, Maj Yayınları, Ankara 2004, s.112, ERKUT, Celal; a.g.e., s.117 v.d., GÖZLER, a.g.e., s.593.

⁶⁵ HAURIOU, M.; Précis De Droit Administratif, Paris 1929, s.358'den Akt. SEZGİNLER, Murat; idare Hukukunun Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İlemler Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.43.

⁶⁶ GÖZLER, a.g.e., s.594.

⁶⁷ ERKUT, Celal; "Kesin ve Yürütülebilir İlemler Kavramı" I. Ulusal idare Hukuk Kongresi, Bildiri Özetleri, Danıştay Yayın No: 50,1-4 Mayıs 1990, Ankara, s.109.v.d.

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

i lemin uygulanmaya hazır, tamam(nihai) bir i lem niteli inde oldu unu göstermektedir⁶⁹.

Yürütülmesi gerekli olma ya da eski deyimle “lazım-ül icra” olma ise Danı tay’ın yaptığı tanıma göre; idari i lemin, yine bir ba ka idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin, -do rudan- bireylerin hukuki alanlarını u ya da bu ekinde etkileme gücüne sahip olmasıdır⁷⁰. Aslında, bu tanım, icrailik özelli i ile ilgili olarak yaptığı ımız açıklamalardan çok farklı görünmemektedir.

Kanımızca; bugün “yürütülebilirlik” ekinde de adlandırılan icraili in, idari i lemin içinde barındırdı ı ve yöneldi i e yanın ya da ki ilerin hukukunu do rudan etkileme potansiyeli oldu u söylenebilir. Lazım-ül icra olma ise i lemin içinde barındırdı ı bu gücün ilgilisi üzerinde uygulanması gereklili idir. Bununla birlikte; icrailik kavramının, idari i lemin en çetrefil ö esi oldu u haklı olarak belirtilmi tir⁷¹. Zira kavramın içinin doldurulması son derece güçtür. Bu güçlük, hem doktrinde yazarlar hem de yargıçlar tarafından icrailik yanında ba ka terimlerin de kullanılması sonucunu do urmu ancak ortaya konulan bu yeni kavramlar, konunun aydınlanmasına katkı da bulunmakla birlikte, birtakım anlam karı ıklıklarına da yol açmı tir⁷². “Etkili olma”, “yürütülebilirlik”, “yürütülmesi zorunlu” ya da “kesin ve nihai olma”, “final i lem”, “uygulanabilirlik” bunlardan sadece birkaçıdır. Öyleyse nedir, hukuki etki olu turmak ya da hukuki durumlarda de i iklik yapmak? Ta ınmazımız kamula tırıldı ında, memur olarak atandı ımızda ya da meslekten çıkarıldı ımızda hiç üphesiz statümüz ya da e yamızın statüsü de i tirilmi tir ve

⁶⁹ ERKUT, İ lemin Kimli i, s.120. Bu sebeple, ERKUT, ön i lemler bakımından ayrıca bir öneme sahip oldu unu belirtmektedir.

⁷⁰Kesinlik ve yürütülmesi zorunlu olma kavramları ile ilgili olarak kullanılan ifadeler hem Danı tay kararlarında yer bulmakta hem de doktrin tarafından kabul görmektedir.

⁷¹ ERKUT, s.117.

⁷² ERKUT, s.117.

icrai i lemden söz edilir. Ancak maalesef; idare ile bireyin kar ıla tı ı ve bireyin etkilendi i idari davranı lar bunlardan ibaret de ildir. dare, memuru ile ilgili bir disiplin soru turması yaptırdı ında, rapor tanzim edip televizyon ekranlarında bu soru turma sonuçlarını açıkladı ında, hakkımızda yalnızca mükellefiyet kaydı yapıldı ında ya da geçici bir el koyma kararı söz konusu oldu unda; bu davranı ların idari davaya konu edilmeleri ile ilgili olarak takınaca ımız tavır yukarıdaki örneklerde oldu u kadar kesin olamamaktadır. Ancak dikkat edilece i üzere; bu tavır, idari davaların kapsamını geni leten ya da daraltan bir sonucu da beraberinde getirecektir. dari davranı lara kar ı yargısal yolların kapatılmı olması ise hak arama özgürlü ünün bizatihi ihlali anlamına gelecektir. Bu sebeple, vergilendirme sürecinde gerçekleştirilen ön i lemleri, icrai olmayan i lemler kategorisinde konumlandırırsak bile bu i lem ve eylemlerin, idari davaya konu edilebilmesi hususunun, “hak arama özgürlü ü” kaygısı içinde ele alınması gerekti ini imdiden belirtmeliyiz.

C. CRA OLMAYAN LEMLER

darenin faaliyetlerini yürütürken, icrai i lemleri kadar bu niteli i haiz olmayan⁷³, kimilerince etkisiz⁷⁴, kimilerine göre de iptal davasına konu edilebilecek kadar etkiye sahip olmayan⁷⁵ bir takım kararları da vardır. dare belli bir konuya ili kin görü ünü açıkladı ında, tavsiyede bulundu unda veya bireylerden ba ımsız olarak iç düzeninde bir i lem gerçekle tirdi inde, yalnızca bilgi verdi inde ya da ba ka bir makama danı tı ında, hukuki alanlara bir müdahale olmadı ından, idari dava açılmasına da gerek kalmayaca ı varsayılmaktadır. Bu sebeple, bu tür bir

⁷³ GÜNDAY, a.g.e., s.112., GÖZLER, a.g.e., s.593 v.d.

⁷⁴ GÖZÜBÜYÜK, eref; Yönetmelik, Güncelle tirilmi 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, s.157. v.d.

⁷⁵ ÖZAY, İ Han; Günlü ında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 2004. s.309.

i lemin dava konusu edilmesi durumu, kanun koyucu tarafından da yersiz görülüp ilk amada reddi gereken i llerden sayılmı tır. (YUK md. 14/3.d) Bu i lemlerin, bazı yazarlar tarafından iptal davasına konu olmayan idari i lemler ekinde ele alındıklarını⁷⁶; bir kısım yazar tarafından ise bizatihi idari i lem niteli inde görülmeyip yalnızca idari i lem benzeri sayıldıklarının⁷⁷ altını çizelim. crai niteli e sahip olmayan bu i lemler, ço u yazar tarafından farklı kategoriler altında ele alınmaktadır⁷⁸. Bu çalı mada, DURAN'ın “Gösterici lemler, ç Düzen lemleri ve Hazırlayıcı lemler” ekinde yaptı ı sınıflandırmanın⁷⁹ kullanılaca ını ve konumuz açısından özellikle önem ta ıyan kategorinin “hazırlayıcı i lemler” kategorisi oldu unu belirtmeliyiz. Bu sebeple, gösterici i lemler ve iç düzen i lemleri kısaca açıklanmaya çalı ılacaktır.

1. GÖSTER C LEMLER

Gösterici i lemler, icrai olmayan i lemler kategorisi içinde geni bir alanı ifade eder. darenin uyarıları, duyuruları, bilgilendirmeleri, niyet, temenni, ya da dü ünçe bildirimleri, basın açıklamaları bu kapsamda de erlendirilebilir. Yine tesis edilen bir idari i lemin yalnızca teyit edildi inin gösterildi i ya da onu tebli eden

⁷⁶GÜNDAY, s.112, GÖZLER, s.595.

⁷⁷ YAYLA, Yıldızhan; dare Hukuku, Filiz Kitabevi, stanbul 1985, s.82.

⁷⁸ KAYA, Cemil; GÜHF Dergisi, Türk dare Hukukunda crai Olmayan lemler, Cilt IX, Sayı: I-II, Haziran-Aralık, 2005, s.8-9. http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/IX_246-276.pdf adresinden ula ılabilir. E.T.:16.10. 2010.

*Cemil KAYA, doktrinde bu konuda yapılan çe itli ayırımları u ekinde sıralamı tır. “GÖZÜBÜYÜK-TAN bu i lemleri görü belirten i lemler, danı ma i lemleri, hazırlık çalı maları, uygulama ile ilgili i lemler ve idarenin içyapısı ve i leyi i ile ilgili i lemler olmak üzere be ; DURAN, gösterici i lemler, hazırlayıcı i lemler ve iç düzen i lemleri olmak üzere üç; G R TL - B LGEN- AKGÜNER, bildirici, beyan edici, hazırlayıcı ve iç düzen i lemleri ekinde dört; ÖZYÖRÜK, iç düzen i lemleri, hazırlayıcı i lemler ve tamamlayıcı i lemler ekinde üç; GÜNDAY, gösterici i lemler, hazırlık i lemleri ve iç düzen i lemleri olmak üzere üç; YILDIRIM, niyet açıklama, görü bildirme, tavsiyede bulunma, danı ma i lemleri, hazırlık i lemleri olmak üzere be ; ERKUT, iç düzen i lemleri, hazırlık i lemleri, bilgi verici ve açıklayıcı nitelikte i lemler, uygulamaya ili kin i lemler, hukuki etkisini yitirmi i lemler ve idarenin yersiz i lemleri olmak üzere altı; GÖZLER, hazırlık i lemleri, teyit edici i lemler, iç düzen i lemleri ve hazırlık i lemleri ekinde dört ba lık altında toplamı tır.

⁷⁹ DURAN, Lütfi; dare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, stanbul 1982, s.397.

veya duyuran i lemler de gösterici i lemlere örnek olarak verilebilir. Bu i lem türünde bir hukuki de i iklik amaçlanmaz ve tesis de edilmez. Söz konusu de i iklik zaten vardır ya da var olması planlanmaktadır. dare, bu i lemler ile yalnızca bir olay ya da olguya ili kin alelade bir iradeyi dı a vurur ya da bu iradenin altını çizer. Bu yüzden, idari davaya konu olmaya elveri li görülmemi lerdir.

Bu noktada, yukarıda andı ımız örneklerden bazıları için belli açıklamalar yapmak durumundayız. Örne in; idare, uyarma i lemi üzerine ilgili hakkında do rudan bir yaptırım uygulayabilecekse ya da bu uyarı ile ki iye onu ba layan ve ileride kendisi için hukuki sonuçları olacak bir süre tanınmı sa, bu uyarı gösterici i lemden ziyade, icrai nitelik ta ıyan bir i lemdir. Aynı ekilde, sadece görü bildiren bir i lem olsa da, bir memur hakkında amiri ya da yetkili bir idari makam tarafından yapılan de erlendirmeler, ileride memurun özlük haklarını etkileyecek ise dava konusu yapılabilecektir⁸⁰. Bu iki örne in tüm gösterici i lemlere te mil edilebilece ini ve tabii ki, ortada gösterici niteli i a ıp icrai nitelik kazanmı bir i lem varsa idari davadan söz edilebilece ini belirtmeliyiz.

2. Ç DÜZEN LEMLER

ç düzen i lemleri, kayna ını, idarenin esaslarından biri olan hiyerar iden alır. Gerçekten de, idare (organik) içinde bütünlü ü sa layabilmek, da ınık halde bulunan idari makamlar ve görevliler arasındaki ba ı olu turabilmek ve böylece toplumun ihtiyaçları veya beklentilerinin tatmininde yeknesaklık ve uyumun sa lanabilmesi için kademeleme gereklidir⁸¹. Bu kademeleme ast-üst ili kisine dayanan bir emir komuta zincirini ifade etmekte; bu zincirin kopmaması için de ortak hareket etme imkânı olu turan birtakım düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

⁸⁰DURAN, a.g.e., s.398.

⁸¹GÜNDAY, Metin, a.g.e., s.70.

Tamim, direktif, genelge, tebliğ, sirküler gibi adlarla anılan, idarenin içyapısı ve iyleyişini ilgilendiren bu düzenlemeler⁸² aynı zamanda idarenin takdir yetkisinin ve bu yetkinin kullanımında idareye atfedilen eylem ve davranma yükümlülüğünün de birer görünümü niteliğindedir. Bu düzenlemelerle, idare, muhatabı olan kamu görevlileri ya da makamlarına, kanun, tüzük ya da yönetmeliklerin idarenin hizmet ve iyleyişine nasıl yansıtılacağını göstermeyi amaçlamış olabileceği gibi; normlar hiyerarşisinin kuralları çerçevesinde kendi düzenini oluşturmak adına yeni kurullar da getirebilir⁸³. Yine doktrinde tipik örnekler olarak bilinen matbu ve üniform örnekler de iç düzen örnekleri kategorisinde ele alınmaktadır⁸⁴.

Bu haliyle, iç düzen örnekleri, idarenin bünyesi dışına taşınmayan ancak dolaylı olarak idare dışına etki eden bir nitelik göstermektedir. Bu sebeple, üçüncü kişilerin hukuki alanlarında doğrudan bir etki oluşturmayacakları düşünüülerek, icrai olmayan örnekler kategorisinde yer almakta ve idari davaya konu edilememektedirler⁸⁵. Ancak belirtilmelidir ki idare, direktif, sirküler ya da atipik bir başka düzenleyici örnek ile kamu görevlisinin ya da üçüncü kişilerin hukukunu değiştirmekte ise, örneğin adına bakmaksızın, idari yargıç, önüne bu tür bir uyuşmazlık gelmişse, bu davada iyleyişin esasına girerek inceleme yapacaktır. Danıştay uygulaması da bu yönde gelişmiştir⁸⁶.

3. HAZIRLAYICI (ÖN) ÖRNEKLER

idari faaliyet içinde gerçekleştirilen örnek ve eylemlerin bir kısmı belli bazı örneklerin gerçekleştirilmesine ve hazırlanmasına hizmet eder, bir diğer deyişle; asıl

⁸² GÖZÜBÜYÜK, a.g.e.,s.160.

⁸³ ERKUT, idari örneğin Kimliği, s.133-134.

⁸⁴ ERKUT, s.135.

⁸⁵ Dan. 12. D., E.1965/2656- K.1965/1241. , T. 29.11.1965, Danıştay 12. Daire Kararları, Birinci Kitap, Cilt II, s.442.

⁸⁶ Dan. 12. D. E.67/587, K.68/1941, T. 24.10.1968.

i lemlerin olu turulma prosedürünün birer parçası durumundadır⁸⁷. Varlık sebepleri, idari i lemler tesis edilirken; idarenin, do ru yönlendirilip bilgilendirilmesi için bir hazırlık safhasına ihtiyaç duyulmasıdır. Zira kamu yararı amacını gerçekle tirebilmek için objektif bir idare politikası içinde seçim hakkının kullanılması, ön inceleme ve ara tırma olgularının gereklili ini ortaya koymaktadır⁸⁸. Bu hazırlık safhası geçilmeden asıl icrai i lem gerçekle tirilmemelidir. Ancak bu hazırlık a aması, asıl i lemin tesisi bakımından ba layıcı da de ildir, zira asıl irade sahibi, asıl i lemi tesis edecek idari makamdır⁸⁹. Hazırlayıcı i lemler, bu sebeple yalnızca usuli bir **güvence** niteli i ta ır⁹⁰.

Soru turma i lemleri, danı ma ve tavsiye kararları, mütalaa ve raporlar, bir sınav tutana ı, idari bir kurulun önerisi, vergi incelemesi raporu, kamula tırılacak ta ınmazın belirlenmesi ya da bir kamu ihalesinin projelendirilmesi, hazırlık i lemlerine örnek olarak verilebilir. Görüldü ü üzere; ortada henüz icrai bir i lem yoktur, idare yalnızca asıl i lemine hazırlanmaktadır. Bu yüzden, salt bu tür hazırlık süreçlerine dair bir denetim öngörülmemi ; bireylerden, idarenin asıl i lemi gerçekle tirmesinin beklenmesi istenmi tir. Çünkü aslında icrai (asıl) i lem ve onun hazırlık sürecinde tesis edilen i lemler birbirinden ayrı i lemler de ildir. Hazırlayıcı i lemler ayrı bir iradeyi yansıtmamakta, asıl i lemin bünyesi içinde de erlendirilmekte ve asıl i lemin denetimi sırasında, onların da denetlenmesi gerekti i kabul görmektedir⁹¹. Hazırlık i lemlerindeki hukuka aykırılık ise asıl i lemin ekil unsuru açısından sakatlanması sonucunu do uracaktır⁹².

⁸⁷ ERKUT, dari lemin Kimli i, s.139.

⁸⁸ ERKUT, s.121.

⁸⁹ GÖZLER, a.g.e.,s.595.

⁹⁰ DURAN, a.g.e. s.399.

⁹¹ ERKUT, a.g.e., s.140.

⁹² SEZG NER, Murat; a.g.e., s.69.

4. AYRILABİLİR İLEMLER KURAMI

Hazırlık i lemlerinin asıl i lemin dava konusu edilmesi durumunda denetlenene dair bu yaklaşım, idari i lemler teorisi içinde son derece tutarlıdır ancak idarenin asıl (icrai) i lemlerini usul kılıfı altında saklayarak yargısal denetimden kaçırma ihtimali de öngörülme türü⁹³. Bu ihtimale karşı, idare hukuku doktrini ayrılabilir i lemler kuramını geliştirmiş ve icrai bir karar usul i lemleri içinde yer alması bu i lemin, usulden ayrılarak bağımsız bir i lemler muamelesi görmesi gereği bildirilmiştir⁹⁴. Ayrılabilir i lemler kuramı yalnızca hazırlık ya da usul i lemleri içindeki asıl idari i lemler bakımından değil; aynı zamanda özel hukuk i lemlerinin içine gizlenmiş bulunan icrai (asıl) i lemlerin ayrılıp, yargısal denetime tabi tutulması içindir⁹⁵.

Ayrılabilir i lemler kuramının tüm hazırlık süreci bakımından değil sadece hazırlık i lemlerinin yapılarak asıl i lemler gerçekleştirildiği durumda i lemlerle ilgili ifade eden bir görüş de bulunmaktadır⁹⁶. Gerçekten de GÖZLER'e göre, ayrılabilir i lemler kuramının uygulanabilmesi için hazırlık i lemlerinin yapılmaması ya da yapılması reddedildiği için asıl i lemler de yapılamaması gerekmektedir. Zira hazırlık i lemlerinin yapılamaması asıl i lemler de tesisini engeller ve ortada zımni bir ret kararı bulunduğundan, bu i lemler bağımsız olarak dava konusu edilmesi gerekir. Örneğin; yardımcı doçentlik kadrosuna atamalar, dekanın bu konudaki önerisini sunmasından sonra rektör tarafından yapılır⁹⁷. Dekanın bu tür bir öneriyi rektöre sunmaması nedeniyle süreç tıkanacak olursa, dekanın aslında bir hazırlık i lemi niteliğindeki

⁹³H.Charles, Actes Rettachables et Actes De'tachables en Droit Administratif Français, These, Nice 1965, s. 265'ten Akt., Sezginer, Murat; a.g.e. s.69-70.

⁹⁴ Charles s. 265'ten aktaran, Sezginer, Murat; s.69-70.

⁹⁵ SEZGİNER, Murat; s.20.

⁹⁶ GÖZLER, Kemal; a.g.e., s.603-605.

⁹⁷2547 s.Kanun 23. Madde.

önerisi ya da daha do ru bir deyimle, öneride bulunmama davranı ı, asıl i lem statüsü kazanacak ve ba ımsız olarak dava konusu edilebilecektir⁹⁸. Bunun dı ında, asıl i lem gerçekte tirilmi se hiçbir biçimde onun hazırlayıcısı olan i lemin dava konusu edilmesi mümkün olmayacaktır⁹⁹. Hazırlık i lemleri adı altında gerçekte tirilen i lemlerin ortaya çıkarabilece i tek icrai etki asıl i lemin gerçekte tirilememesi olmayabilir. Bu yüzden, yazarın, ayrılabilir i lem kuramını daraltan bu yorumuna katılmadı ımızı belirtmeliyiz. Ayrıca ayrılabilir i lem kuramının birçok hukuki i lem kategorisi bakımından geçerli olabilece i kabul edilmektedir¹⁰⁰.

Ayrılabilir i lem kuramının esası, zaten icrai i lemin kendisine verilen isimden ya da yer aldı ı süreçten ba ımsız olarak ayırt edilmesi ve dava konusu edilebilmesidir. Hazırlık i lemleri bakımından da daha asıl i lem olu madan önceki safhada, icrailik gücünü haiz olan i lem ayrılarak dava konusu edilebilmelidir. Hatta benzer eilde, idarenin asıl i lemi önceden ortaya koyan ihsas-ı rey niteli indeki i lemleri de ayrıca dava konusu edilebilecektir¹⁰¹.

Genel olarak; icrai olmayan tüm i lem süreçleri bakımından bir de erlendirme yapmak gerekirse, i lemin iptal davasına konu edilmesi bakımından dı nitelendirmesinin de il, içeri indeki icrailik vasfının ya da hukuki durumları de i tirebilme gücünün esas alınması gerekti i söylenebilir. Zira iptal davası genel niteliklidir yani aksi belirtilmedi i sürece, tüm idari i lemlerin ba ımsız olarak dava konusu edilmesini gerektirir¹⁰².

⁹⁸ GÖZLER, s.602.

⁹⁹ GÖZLER, s.604.

¹⁰⁰ ERKUT, a.g.e., s.140.

¹⁰¹ Charles s.268'den Akt. Sezginer; a.g.e., s.74.

¹⁰² SEZGNER; s.35.

5. VERGİ DAİRESİNİN ÖN İLEMLERİ

Vergi idaresinin başvurduğu önlemlerde amaç, yukarıda kısaca değinildiği üzere; isabetli, adil ve hukuka uygun bir tarhiyelemi gerçekleştirilebilmek için mükellefiyeye ilişkin olguların çeşitli yöntemlerle araştırılıp tespit edilmesidir. Esasında vergi idaresi, önlemler sonucunda temel olarak, iki asıl işlem gerçekleştirir. Bunlar, **tarhiye** ve **vergi cezası** tesis edenlemlerdir. Bulemler, vergi idaresinin tipik ve asıl idari lemleri olmaları sebebiyle ve VUK md. 378 hükmü gereğince, vergi davalarının konusunu oluşturlar. Ancak vergi idaresinin asıl işlem olmak bakımından “tarhiye” öne çıkar ve önlemler de tarhiye üzerinden açıklanır.

VUK’nun 20. maddesinde tarhiyelemi şekilde tanımlanır: *”Verginin tarhiye, vergi alacının kanunlarda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacık miktarı itibarıyla tespit edilen idari muameledir.”* Yasal tanımdan hareketle, tarhiyeleminin vergilendirme sürecindeki ilk ve asli idari işlem olduğu konusunda tereddüt bulunmamaktadır¹⁰³. Zira tarhiyelemi sonucunda, vergi dairesinin tek yanlı iradesiyle, mükellefe somut bir vergi borcu ihdas edilmekte ve bu yüzden tarhiyelemi, kesin ve yürütülmesi gerekli niteliktedir. Ancak matrah saptanması, mükellefle ilgili bilgi toplama, yoklama, inceleme ve arama gibi lemler asli olmayıp tarhiyeleminin hazırlayıcısı durumundadır¹⁰⁴. Bu yüzden vergilendirme sürecinde önlemler olarak addedilmeleridir. Tarhiyelemi öncesinde, idarenin sübjektif matrah saptama yöntemleri olan ikmalen, re’sen ya da idarece tarhiyelemlerinde, önlemlere başvurulur. Önlemlerde idarenin başka bir idari işlem yapma iradesi yoktur, asıl

¹⁰³ TUNCER, Selahattin; Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003, s. 168.

¹⁰⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s.90.

amaçlanan, tarh i lemini ya da asıl bir ba ka i lemi gerçekte tirecek olan vergi dairesinin do ru yönlendirilmesidir. Bu yüzden ön i lemler, ayrı bir i lem olarak de il, tarh i leminin olgunla tırılması sürecinin birer parçası olarak dü ünülmekte ve ön i lemlere ili kin olarak yapılacak ikâyet ve itirazların da tarh i leminin dava edilmesi durumunda gündeme getirilmesi gere i benimsenmektedir. Zira ortada kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte bir i lem yoktur. Vergi idaresinin ön i lemleri, vergi mahkemelerinde incelenen davalarda, ancak yasal olarak dava konusu edilebilecek asıl i lemle birlikte ve o i lemin ekil unsurunun de erlendirmesinde yer bulabilir. Bir idari i lemin ekil unsuru, o i lemin yapılma prosedürünü ifade eder ve yukarıda da belirtildi i üzere, bireyler bakımından güvence niteli i ta ır¹⁰⁵. Bu prosedüre ya da ekil kurallarına uyulmaması, di er bir ifadeyle, hazırlık i lemlerinin ya da ön i lemlerin hiç ya da gere i gibi yapılmaması, ekil açısından hukuka aykırılık örne idir. Konuyla ilgili olarak verilen mahkeme kararlarında da, örne in; vergi incelemesinin i yerinde yapılması gerekti inden, i yerinde yapılmayan incelemeye dayalı olarak tesis edilen tarh i lemi hukuka aykırı görülmü tür¹⁰⁶. Yine, vergi incelemesinde mükellefin lehine ve aleyhine olan tüm hususların bir arada de erlendirilerek matrah farkı bulunması gerekir. nceleme yani ön i lem bu ekilde gerçekte tirilmemi se yapılan ikmalen tarhiyat hukuka aykırı olacaktır¹⁰⁷.

Sonuç olarak; ön i lemler sonrasında düzenlenen tutanaklar hukuki sonuç barındıran ve delil niteli i ta ıdıkları kabul edilen ancak kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte görülmeyen hukuki belgelerdir. Gerek doktrinde yazarlar gerekse yargı yerleri tarafından, ön i lemlerin asıl i leme hazırlık niteli inde görülmeleri

¹⁰⁵ GÜNDAY, s.132.

¹⁰⁶ KIZILOT, ükrü; Vergi Uyu mazlıklarıyla İlgili Danı tay Kararları Ve Özelgeler-4, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2002, s.931., Dan. 4. Dr., E.1994-4263- K.1995-3877, T.11.10.1995.

¹⁰⁷ KIZILOT ükrü; Danı tay Kararları Ve Özelgeler-4, s.909. Dan.3. Dr., E. 1996-177-K.1997-2593. T.19.6.1997.

nedeniyle, yoklama fi ve cetvelleri ile inceleme rapor ve tutanaklarıyla ilgili olarak bu sonuca varılmaktadır¹⁰⁸. Ancak yukarıda belirtildi i gibi; tarhiyat öncesinde yani ön i lemler sırasında da vergi idaresi, asıl ya da icrai bir i lem gerçeikle tirmi se, teorik olarak; bu i lem ayrılarak iptal davasına konu edilebilmelidir.

Çalı mamızın sonraki kısımlarında, ayrıntılarıyla incelenece i üzere; mükellefin incelenmesi sonucunda, incelemeye varılan sonuçların yer aldı ı inceleme raporları, **belli durumlarda**, vergi idaresi açısından ba layıcıdır. nceleme raporu düzenlendikten sonra, vergi idaresine bu konuda takdir ve de erlendirme yetkisi tanınmamı tır¹⁰⁹. Dolayısıyla, inceleme sırasında, örne in, VUK md. 30 hükmüne göre re'sen vergi tarhını gerektiren bir durumla kar ıla ıldı ında, inceleme elemanınca belirlenen matrah ya da matrah farkı re'sen takdir edilmi sayılır. Böyle bir durumda vergi idaresinin yalnızca tarhiyata hazırlanmayıp aksine bir sonuca vardı ı ve bu sonucun öncelikle ihsas-ı rey niteli inde bir idari i lem oldu u söylenebilir. Zira idare nihai olarak yapaca ı tarh i lemi ile ilgili iradesini inceleme raporu ile önceden ortaya koymaktadır. Daha sonra üzerinde de i iklik yapılamayacak (kesin) ve ona göre i lem tesis edilecek (yürütülmesi gerekli) olan inceleme raporu ile mükellefin hukukunda bir “düzenleme” yapıldı ını ve raporun, tarhiyat beklenmeden, yargı yerlerinde denetlenebilece i hususunun en azından tartı ılması gerekti ini söylememiz yanlı olmaz.

Benzer bir gerekçeyle, Danı tay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2005 yılında verdi i bir kararla, bu tarihe kadar verilen yargı kararlarının aksine, inceleme raporunu, kesin ve yürütülmesi gerekli nitelikte görmü ve iptal davasına konu

¹⁰⁸ ÖNCEL-KUMRULU-ÇA AN, a.g.e., s.90., KARAKOÇ, a.g.e. ,s.187 v.d., ÇAVU , s. 139,237. Aynı yönde yargı kararları için bkz. Dan. 4. Dr., E.1993/4430-K.1995/372, T.30.01.1995.

¹⁰⁹ ÇAVU , s. 237,242.

edilebilece ine hükmetmi tir¹¹⁰. Aslında davada, kesin ve yürütülmesi gerekli görülen rapor de il, rapor sonucunda, mükellefin zarar hesabının izleyen yıla da etki gösterecek ekilde yapılmı olması ve bu hesabın izleyen yılda, vergi idaresinin yapaca ı tarhiyat için ba layıcı olmasıdır. Yani, kararla, sırf inceleme raporuyla ula ılan sonucun, mükellefin hukuku bakımından bir nevi borç ihdası niteli i ta ıdı ı sonucuna ula ılmı tır¹¹¹.

Doktrinde BA ARAN, bahsi geçen kararı ele tirmekte ve söz konusu ba layıcılı ın yalnızca hukuka uygun incelemeler için geçerli olaca ını, bunun dı nda vergi dairesi memurlarının, inceleme raporunun hukuka aykırı oldu unu dü ünmeleri halinde, üst makamlara (G B üzerinden inceleme elemanın ın ba lı oldu u Ba kanlı a) ba vurarak raporu geçersiz kılabilce ini belirtmektedir. Zira incelemenin tek ba ına mükellef bakımından bir sonucu yoktur ve bu yüzden incelemeyi hazırlık i lemi olarak nitelendirmek gerekir¹¹².

Kanımızca, vergi dairesi memurlarının inceleme raporunun hukuka aykırı oldu unu dü ünmeleri ve bir iç denetim mekanizmasına ba vurarak geri alınmasını ya da kaldırılmasını sa lama ihtimalleri, i lemin kesin ve yürütülmesi gerekli olma

¹¹⁰ Dan. VDDK, E.2005/201-K.2005/308, T. 23.12.2005., <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> adresinden ula ılabilir. E.T.: 18.10.2010.

¹¹¹ Karara göre, "...Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdı ı yetki çerçevesi içinde yaptırdı ı inceleme sonucu düzenlettirdi i raporda, 1998 yılını zararlar kapadı ını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdi i kurum kazancı re'sen belirlenmi , zararı kabul edilmemi , ancak sahip oldu u yatırım indirimi hakkı nedeniyle tarhı gereken bir kurumlar vergisi hesaplanmamı tır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gere ince ödenmesi gereken vergilerin do rulu unu ara tırmak, tespit etmek ve sa lamak amacıyla düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ve yatırım indirimi miktarını do rudan etkileyece i açık oldu undan ve vergi dairelerinin Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları göz önüne alındı ında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadı ndan bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari i lem olmadı ını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini do rudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik ta ımaları nedeniyle idari davaya konu olu turaca ndan, aksi görü le davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamı tır."

¹¹² BA ARAN YAVA LAR, Funda; "Türk Hukukunda Vergi ncelemesi", Vergi Sorunları Der., S.261, Haziran-2010, s. 106-108.

niteli iyle do rudan ilgili de ildir. Bu yüzden bizce bahsi geçen karar, VUK md. 378 hükmü dar yorumlanmayacak olursa yerindedir. Zira bu tür zarar azaltımı kararları, ek bir tarhiyat olarak nitelendirilerek VUK md. 378 hükmü içinde yorumlanabilir¹¹³. Bu noktada VUK'nun 378. maddesinden de bahsetmek gerekmektedir.

Anılan maddeye göre, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebli edilmesi olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmesi olması lazımdır. 2577 s. dari Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlü e girdi i 1982 yılından önce, ayrı bir vergi yargısı bulunmadığı için 1963 tarihli VUK'da, yargılama usulüne ilişkin kurallar yer almaktadır¹¹⁴. VUK'nun 378. maddesi de bu kurallardan biridir. Bu hüküm ile 1982 öncesinde, mükelleflerin hangi vergilendirme i lemlerine karşı dava açabilece i **örnekleme** yoluyla düzenlenmek istenmiştir. Dolayısıyla, bugün kabul edilen, mükellefin hukukunu etkileyen herhangi bir i lemin vergi davasına konu edilebilece i dir¹¹⁵.

¹¹³SÖNMEZ, Erdal; AYAZ, Garip; Vergi Yargısı, Olu Yayıncılık, Ankara 1999, s.220-221. Yazarlar, 66 s. VUK Genel Tebli i'nin a a ıdaki hükmünü de görü üne dayanak olarak göstermektedir.

“Vergi incelemesinin (mükellefin beyan etti i zararın matrah te kil etmeyecek daha az bir miktara icra) eklinde sonuçlanması halinde, mükellefin ileriki hesap dönemleriyle ilgili vergi matrahlarına müessir olan bu durumu belirten inceleme raporunun vergi dairesine tevdiinde bir nüshasının mükellefe bilgi için yazı ile tebli edilmesi ve alınacak imzalı belgenin raporun vergi dairesinde kalan ikinci nüshası ile birlikte dosyasında muhafaza olunması iktiza eder.”

¹¹⁴ AKKAYA, Mustafa; “Vergi Hatalarının Yargısal Yolla Düzeltilmesinde Süre”, Yaklaşım Der., Y.:2, S.:13, Ocak 1994, s.158.

¹¹⁵ ÖZTÜRK, Burak K.; “ dari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına İlişkin Kısa Bir De erlendirme”, MUALLA ÖNCEL'E ARMA AN, C LT I, A.Ü.H.F., Ankara 2009, s.1116.

D.TAM YARGI DAVALARI BAKIMINDAN CRA L K

“cra ilik” ölçütü genellikle iptal davalarıyla ilgili olarak tartışılması konusu edilmekte, tam yargı davaları bakımından ise bu tartışmaya daha nadir rastlanmaktadır¹¹⁶. YUK md.14/3.d hükmünde iptal ve tam yargı davaları arasında bu bakımdan bir ayırım gözetilmemekte, “idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli olan bir işlem olup olmadığı” ibaresi kullanılmaktadır. Ancak tam yargı davalarının iptal davalarından farklı olan yönleri vardır¹¹⁷. Bilindiği gibi iptal davası, YUK md.2/1.a hükmü uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı oldukları iddia olunan idari işlemler nedeniyle menfaati ihlal edilen kişiler tarafından açılmaktadır. Tam yargı davaları ise YUK md. 2/1.b uyarınca; kişisel hakkı, bir idari işlem, eylem ya da sözleşme nedeniyle ihlal edilen kişiler tarafından açılır.

İptal davalarında, dava konusu edilen idari işlemin objektif hukuk kurallarına uygun olup olmadığı incelenir ve aykırılığın saptanması halinde işlemin iptali ile yetinilir. Tam yargı davalarında ise davacının kişisel hakkının bir idari işlem, eylem ya da sözleşme ile ihlale uğrayıp uğramadığı araştırılmakta ve ihlal olduğu sonucuna ulaşırsa, mahkeme bir eda hükmü ile bu ihlalin giderilmesine karar vermektedir¹¹⁸. Bu yüzden, hüküm ya da yargının “tam” sayıldığı söylenebilir. Fransa’da DUEZ tarafından yapılan tanım ile tam yargı davaları, *davacının hâkimden kanuni gerçeğe dayanarak subjektif bir hakkının mevcudiyetini yahut kendisi lehine bazı haklar doğuracak bir durumun tespitini istediği* bir dava

¹¹⁶Dan. DDK. E.2002/191-K.2002/644, T. 20.09.2002, Dan. DDK. E.1960/48-K.1966/1578, T.25.11.1966, DDDK Kararları, Birinci Kitap (1965-1978), 1981, s.722., Dan 8.D., E.84/115-K.85/317., T. 26.03.1985, DD.1986, S.60-61., s.393-395., KAYA, Cemil; a.g.m. s.2.

¹¹⁷ ONAR, a.g.e., s.1803 v.d.

¹¹⁸ES N, Yüksel; Danı tay’da Açılacak Tazminat Davaları, Birinci Kitap: Usul, Ankara 1976, s.11-12.

türüdür¹¹⁹. Çalı mamızın ikinci bölümünde ayrıntılarıyla de inilece i üzere, idarenin sorumlulu u olgusu, tam yargı davaları aracılı ıyla iddia olunur ve somut olaylar bazında sa lanır. Fransa'daki algılanı biçiminin aksine, tam yargı davaları, ülkemizde, özellikle yargısal uygulamada tazminat talebinden öte algılanmamaktadır¹²⁰. Ancak bu algı ele tiri almakta, idarenin sorumlulu u olgusunun salt zarar hesabına indirgenemeyece i haklı olarak belirtilmektedir¹²¹.

Di er yandan, tam yargı davalarının, iptal davalarına oranla; hâkime hem inceleme ve ara tırma hem de hüküm verme yetkisi bakımından geni bir alan sundu u belirtilmektedir. Yine tam yargı davalarının, iptal istemleri dı ında idari yargı önünde dile getirilen her türlü **dinlenebilir** talebin yargıç tarafından ele alınıp de erlendirilmesinin amaçlandı ı bir yargısal ba vururu türü oldu u da eklenmektedir¹²². Bu durumun bireylere etkisi ise iptal davalarının kendilerine sa ladı ı hukuki korumadan daha geni bir korunma alanın sa lanması olacak ve ba vurucular birçok talebi tam yargı davaları ile ileri sürebilecektir. Bu yüzden icraile in, tam yargı davaları bakımından nasıl ele alınması gerekti i hususu, konunun tüm bu boyutları dü ünülerek incelenmeyi hak etmektedir.

YUK 2/1.b, 12 ve 13. maddeleri ba vuruculara, dört farklı ekilde tam yargı davası açma imkânı tanımaktadır. İki, ilgilinin hakkını ihlal eden i lem ya da eyleme kar ı do rudan tam yargı davası açmasıdır. kincisi, ki inin açaca ı iptal davasına tam yargı davasını da eklemesi ve iki istemi birlikte ileri sürmesidir. Üçüncüsü, ilgilinin öncelikle iptal davası yoluna ba vurması ve bu dava sonucunda verilen

¹¹⁹ DUEZ, Paul; dare Hukuku, 1952, s.411'den Akt. BA PINAR, Recep; Yüzyıl Boyunca Danı tay, Danı tay Matbaası, 2. Baskı, Ankara 1986, s.482.

¹²⁰ BA PINAR, s.484. * Yazar, bu sebeple "tam yargı davası" teriminin isabetli olmadığını belirtmi tir.

¹²¹ OZANSOY, Cüneyt; Tarihsel ve Kuramsal Açıdan darenin Kusurdan Do an Sorumlulu u, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1989, Giri .

¹²² ERKUT, Celal; dari Yargıya Ba vururu Haklarının Sınırı ve " dari Dava"ların Kapsamı, s. 84 v.d.

hükümü dayanak yaparak tam yargı davası açmasıdır. Dördüncüsü ise, bir idari eylemin uygulanması ya da icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı (icra tarihinden itibaren dava açma süresi içinde) tam yargı davası açılmasıdır. Bu noktada sormamız gereken ilk soru şu olacaktır: icrai olmayan ya da sadece hazırlayıcı (ön) nitelik taşıyan bir idari eylem kararı, hakkının ihlal edildiği iddiasında olan başvurucu, iptal davası açma yoluna gitmeden, doğrudan tam yargı davası açarsa, bu istemin ilk incelemesi nasıl sonuçlanır? İkinci olarak; başvurucu, açtığı iptal davasının ilk incelemede reddedilmesi durumunda, tam yargı davası açma yoluna gidebilecek midir? Yani, idari yargıç, “kesin ve yürütülmesi gerekli olma” ölçütünü tam yargı davasının ilk incelemesinde daha farklı biçimde ele alabilir mi ya da almalı mıdır? İptal ve tam yargı davalarından beklenen hukuki koruma birbirinden farklı olduğuna göre bu sorulara olumlu yanıt verilebilir. İptal davasıyla amaçlanan, hukuka aykırı idari eylemin hukuk dünyasından silinmesini sağlamaktır ve böylece hukuk devleti ilkesini temin etmektedir. Bu sebeple, hukuk düzeninde de idari eylemlerin icrai bir idari eylemin varlığı gerekir. Ancak tam yargı davası ile idari eylem ya da eylem nedeniyle ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi, saldırının durdurulması eski durumun iadesi ya da uğranılan zararın tazmini istenir¹²³. Tam yargı davalarında dava edilen idari davranışın hukuka uygunluğu tartışılabilir. Zira her hukuka aykırılık idarenin sorumluluğunu doğurmayabilir¹²⁴. Dolayısıyla tam yargı davaları bakımından ele alınması gereken asıl husus, bir hakkı ihlal eden idari bir davranış olup olmadığıdır.

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

¹²³ GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s.263-265.

¹²⁴ DURAN, Lütfi; “İdari Eylemlerden Sorumluluk”, ÜHFM, C.XXXIII, S.3-4, İstanbul 1968, s.8 v.d.

Danı tay kararını da dayanak göstermektedir. Kararlardan birinde, i yerinde stok eker bulundu u iddiasıyla, davacı tacir, ikâyet edilip, belediye ekiplerinin yaptı ı inceleme sonucu tutulan zabıtle savcılı a sevk edilmi tir. Stokçuluk yaparak fiyat artı na sebebiyet vermek suçu nedeniyle belli bir süre tutuklu kaldıktan sonra davacı tacir, mahkeme kararıyla aklanmı tir. Davacı, bu nedenle u radı mı iddia etti i zararın tazmin edilmesi için dava açmı ancak dava, belediye ekiplerince düzenlenen tutana ın kesin ve yürütülmesi gerekli bir i lem olmadı ı gerekçesiyle reddolunmu tur. Zira mahkemeye göre, ne davacı ne de davacının i yeri hakkında belediyece icrai bir faaliyette bulunulmu tur¹²⁵.

Anılan davada, davacı beraat etti ine göre, haksız tutuklamadan dolayı 466 s. Kanun Dı ı Yakalanan veya Tutuklanan Kimselere Tazminat Verilmesi Hakkında Kanun'un ilgili hükümleri uyarınca, adli yargıda dava açılması gereklidir. Sırf bu açıdan dü ünüldü ünde, Danı tay kararı yerinde görülebilir. Ancak Mahkeme, söz konusu tutana ı yalnızca “kesin ve yürütülmesi gerekli olma” ölçütü bakımından de erlendirmi tir. Bu vasıfta bir idari i lem tesis edilmese de, hukuka aykırı bir denetim faaliyeti ile ba vurucunun kişisel hakları ihlal edilmi tir. Ba vurucu bu nedenle u radı ı zararın tazminini talep etmekteyken; incelemenin, tutana ın niteli i ile sınırlı kalması, kanımızca tam yargı davasının anlamına ters dü mektedir. Zira bu denetim faaliyeti sırasında ortaya çıkan idari davranı ların, bir idari i lemin uygulaması niteli indeki eylemden ziyade, yasal bir yetkiden kaynaklı kolluk eylemi niteli inde oldu u da dü ünülebilir. Kaldı ki bir idari i lemin uygulaması niteli inde bir eylem dava konusu edilse bile, icrailik ölçütünün tam yargı davasında nasıl ele alınaca ı hususu tartı ılabilir. Daha da önemlisi; mahkeme kararının kabulü, idareye

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

kesin ve yürütülmesi gerekli i lem tesis etmedi i sürece hukuka aykırı davranma serbestîsi tanımaktadır ki bu tür bir hareket alanının hukuk devleti ilkesi ile ba da mayaca ı açıktır.

Di er bir görü sahibi DURAN ise, idari i lemin en belirgin özelli inin, idarenin tek yanlı iradesi ile hukuki durumları etkileyebilme gücü oldu unu; bu sebeple icrai olmayan i lemlerin ikâyet ve itirazlara konu edilemeyece ini ancak bazı kayıt ve artlarla, belki, idarenin sorumlulu una sebep te kil edebilece ini belirtmi tir. Yine, idarenin icrai niteli e sahip olmayan bu belgelerinin hukuk açısından, bazen idari eylem niteli inde görülebileceklerini de eklemi tir¹²⁶. DURAN'ın bizim de payla tı ımız bu görü ü, çalı mamız açısından ele alındı ında, u iki soruyu sormak mümkündür: İki, acaba hangi kayıt ve artlarla asli bir i lemin hazırlık safhası idari eylem sayılarak idarenin sorumlulu una sebep te kil edecektir? kincisi, vergi idaresinin gerçekle tirdi i ön i lemler nedeniyle açılacak sorumluluk davaları bu görü ün pratik bir örne i olabilir mi?

¹²⁶ DURAN, Lütfi ; dare Hukuku.,s.398.

E. DAR EYLEM

dare faaliyetlerini gerçekle tirirken, idari i lemler yanında idari eylemler de gerçekle tirir. Zira idarenin kamu hizmeti ve özellikle kolluk faaliyetlerini sadece idari i lemlerle yürütmesi mümkün de ildir. Bu kamusal faaliyetler gerçekle tirilirken, kamu görevlileri tarafından sıklıkla kamusal mekânlar içinde bazen de dı ında kamusal araç ve gereçler kullanılarak idari eylemler meydana gelir¹²⁷. dari i lemde oldu u gibi idari eylemin de yasal bir tanımı yapılamamı tır. dari i lemlerden farklı olarak idari eylemler, hukuk dünyasında de il maddi âlemde sonuç do urur. dari eylemler, ya bir idari i lemin maddi âlemde de sonuç do urabilmesi için onun uygulayıcısı biçiminde ya da idareye do rudan yasa ile tanınmı bir yetkinin kullanılması biçiminde kar ımıza çıkarlar¹²⁸. Örne in; yıkım kararı verilen bir evin idare tarafından yıkılması yani yıkımı öngören i lemin icrası bir idari eylemdir. Aynı ekilde; idarenin bir yangını söndürme çalı ması veya adli ve idari kolluk uygulamaları da saf idari eylem olarak de erlendirilir¹²⁹. dari eylem olgusu açıklanırken bu ayırımı gidilmesinin anlamı udur: E er ortada idari i lemin uygulayıcısı olan bir idari eylem var ise bu eylemin denetimi, uygulayıcısı oldu u i lem üzerinden yapılacaktır. Zira bu tür idari eylemler, idari i lemin hukuki rejimine tabi kılınmı tır¹³⁰. Yani, YUK md.12 uyarınca bir idari i lemin uygulanmasından do an zararın tazmini için açılmı olan davada, uygulanması nedeniyle zarar görülen i lemin hukuka uygunlu u tartı ılacaktır. KAYA'nın yukarıda belirtti imiz görü ü de bu teoriyle ili kilendirilebilir. dari eylemlerle amaçlanan, maddi âlemde bir de i iklik yaratılması olsa da, hukuk düzenince, idari

¹²⁷AYANO LU, Taner; dari Eylemin Tanımlanması, Legal Yayınları, stanbul 2004. , s.220.

¹²⁸ DEM RKOL, Selami; “ dare Hukukunda dari Eylemler Olgusu”, Sayı tay Dergileri, S.40, s.2., <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der40m5.pdf>. adresinden ula ılabilir. E.T.:16.10.2010.

¹²⁹ DEM RKOL, a.g.e., s.2.

¹³⁰ ERKUT, dari lemin Kimli i, s.12.

eylemlere bazı hukuki sonuçlar bağlanmıştır¹³¹. Bu sonuçlardan en önemlisi, Ay. md. 125/son hükmü uyarınca, idarenin sorumluluğu konusunda kararımıza çıkmaktadır. Anayasa koyucu, bu hükümle, idareyi kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü tutmaktadır. İdari işlem ve idari sözleşmelerin uygulanmasında kalan ve idarenin her türlü faaliyetlerinden, hareketsiz kalmasından, araçlarından, hayvanlarından, taşınır ve taşınmaz mallarından veya tesislerinden doğan zararların idari eylem olgusu içinde değerlendirileceği belirtilmektedir¹³². Yine sorumluluk esası bakımından bir idari işlemin uygulayıcısı durumunda bulunan eylemlerle saf idari eylemler arasında bir fark gözetilmez. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi, idari işlemin uygulayıcısı olan idari eylemin dava konusu edilmesi durumunda, asıl dava edilen dayanak idari işlemdir. İdari eylemin bir idari işlemin uygulayıcısı olduğu durumlarda, dayanak idari işlem bir hazırlık işlemi ya da iç düzen işlemi de olabilir¹³³.

İdari eylemi açıklamak bakımından, yukarıda yapılan ayırımın pratik sonuçları bulunmaktadır. Hukuki rejim ve yargılama usulü bakımından asıl idari eylem olarak kabul edilen, temelinde bir idari işlem olmayan, fizik alanında görülen iş, hareket, ameliye ve çalımlar, yani saf idari eylemlerdir¹³⁴. Saf idari eyleme doğrudan tam yargı davası açıldığında, bu dava YUK md. 13 hükmünde yer alan kurallara tabi olacaktır. YUK md. 13/1 hükmü gereğince başvurucunun, davasını açmadan önce davalı idareye başvurarak ön karar alma zorunluluğu vardır ve dava açma süresi bakımından da idareye başvuru tarihi esas alınır. Oysa bir idari işlemin uygulanmasından doğan idari eyleme karşı açılan davada bu tür bir ön karar alma zorunluluğu yoktur ve dava açma süresi için, işlemin uygulanma tarihi esas alınır.

¹³¹ DEM RKOL, Selami; a.g.m. s.8, AYANO LU, Taner; a.g.e., s.81.

¹³² DEM RKOL, s.2.

¹³³ AYANO LU, s.110.

¹³⁴ AYANO LU, s. 110.

Yapılan ayırımın yargı kararlarında da sıklıkla kar ıla tı ımız önemli pratik sonuçları bunlardır¹³⁵.

Kuramsal bir ayırımı kanunda bu tür pratik sonuçlar ba lanması, güçlülere yol açtı ı ve gerçeğe ilgisi olmadığı gerekçesiyle haklı olarak ele tirilmektedir¹³⁶. Ele tiri sahibi DURAN'a göre, “...*her idari eylem yakın veya uzak, açık veya kapalı mutlaka bir i lemin uygulanmasından ibarettir. Me erki bu eylem hiçbir mevzuat hükmü ile ili kili olmasın ya da dare fonksiyonu dı nda kalsın.*” Yazar, görü üne zarar görenlerin açacakları sorumluluk davasında ancak gerekli oldu u takdirde, bunun dayandı ı i lemin sa lık ve geçerlili inin tartı lıca ını eklemekte ve **idarenin sorumlulu una yol açan olgunun, idarenin her türlü tutum ve davranı ı** oldu u sonucuna varmaktadır¹³⁷.

E er vergi idaresinin tarhiyattan önce gerçeğe tirdi i “ön i lemler” bir hazırlık i lemi olarak görülür ise, örne in; mükellefin i yerine gelinip inceleme yapılmasını, bu hazırlık i leminin uygulaması niteli indeki bir idari eylem olarak algılamamız gerekir. Ancak ön i lemler ba lı ı altında yapılan “yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama” faaliyeti -a a ıda ayrıntılı ekilde açıklanaca ı üzere- dayana ını do rudan kanundan alan bir kolluk faaliyeti olarak algılandı nda, bütün bu idari süreç sorumluluk hukuku bakımından bir idari eylem süreci olarak da kabul edilebilir. Görüldü ü üzere; bu ayırım, aynı idari süreç bakımından farklı de erlendirmeleri beraberinde getirecek ve ba vuruculara açacakları tam yargı davalarında, dava açma süresi ve ön karar alma zorunlulu u olup olmaması

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

¹³⁶ DURAN, Lütfi; Türkiye daresinin Sorumlulu u, TODA E Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara 1974, s. 84.

¹³⁷ DURAN, Sorumluluk, s.84. Aynı yönde görü için bkz. OZANSOY, Cüneyt; a.g.t, Giri . Yazar, sorumluluk hukuku açısından idari i lem ve idari eylem arasında farklı yöntemlerle sorgulanmayı gerektiren bir ayırımın anlamlı ve pratik görülmedi ini ve “idari davranı ” kavramının idari i lem ve eylemi kapsayacak ekilde kullanıldı ını belirtmi tir.

yönünden gereksiz bir tereddüt ya atabilecektir. DURAN'ın sorumlulu a yol açan olguyla ilgili olarak yaptığı genişletici yorum da bu noktada bir kez daha önem kazanmaktadır.

III. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN ÖN İNLEMLER

A. GENEL KAPSAM

Vergi sistemimizde “ön inlemler” terimi, genel olarak kabul görmekle birlikte, bu terim ile kastedilen “Yoklama, nceleme, Arama ve Bilgi Toplama” kurumları, aynı zamanda vergi ceza sisteminde suçla ilgili hususların ortaya çıkarılması, araştırılması ve delil toplanmasını kapsayan bir tür adli kolluk faaliyeti¹³⁸ ya da delil tespiti¹³⁹ olarak nitelendirilmektedir. Yine konuyla ilgili olarak; -bizim de payla tığımız- adli-idari özellikler taşıyan bir kolluk faaliyeti¹⁴⁰ nitelendirmesi de yapılmıştır. Zira ön inlemler, kolluk faaliyeti olarak nitelendirilecekse, bunun kendine özgü ve adli-idari özellikler taşıyan bir kolluk faaliyeti olduğunu belirtmekte fayda var. Gerçekten de, vergi idaresi, ön inlemleri gerçekleştirirken inlenen vergi suçlarıyla bozulan düzeni yeniden tesis etmek adına, suçla ilgili hususları ortaya çıkarmayı amaçladığı gibi, yaptığı denetimle vergi düzenini koruyarak bozulmasını önlemeyi de hedeflemektedir.

¹³⁸ YALTI, Billur; “ nsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II” Vergi Sorunları Der., S.144, Eylül-2000, s.113.

¹³⁹ SABAN, Nihal; a.g.e., s.186.

¹⁴⁰ SABAN, Nihal; s.183.

B. YOKLAMA

1. YETKİ ve USUL

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

“Maksat ve yetki:

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

Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları ara tırmak ve tespit etmektir.”

Kısaca yoklama, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan ancak vergilendirmeyi etkileyen hususların ortaya çıkarılmasıdır¹⁴¹. Bu sebeple, vergi idaresi, yoklama ile bu hususları içeren her türlü maddi olguyu, fiili durumu, kayıt ve belgeyi ara tırmabilecektir. Yoklama, vergi idaresi nezdinde, vergiyi doğuran olay ile kayıtlar arasındaki bağlantının kurulmasını sağlamakta ve öncelikle mükelleflerin belge düzenine uymaları sonucunu doğurmaktadır¹⁴². Zira yoklama sırasında, mükellef ve sorumluluğun tespiti, iş yerlerinde fiili envanter ve hasılat tespiti, ödeme kaydedici cihaz kullanılıp kullanılmadığının kontrolü, yine iş yerleri, nakil vasıtaları ve taahhütler üzerinde de belge denetimi gerçekleştirilmektedir¹⁴³. Örneğin vergi idaresi, yaptırdığı bir yoklama sonucu, davacının ilçe ve köylerde yapılan özel e lence ve dü ünlerde

¹⁴¹ KANET , Selim; Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1986, s.165.

¹⁴² ÇAVU a.g.e., s.125

¹⁴³ ÇAVU , s.125 v.d.

klavye çalıp arkı söyledi ini tespit etmi ve serbest meslek erbabı olarak ki i hakkında mükellefiyet tesis etmi tir¹⁴⁴.

Görüldü ü üzere, yoklama, vergiyi do uran olayın ya da verginin konusunu olu turan iktisadi unsurların daha sürecin ba nda, olu anında ve oldu u yerde tespitini sa layan bir bilgi edinme ya da denetim yoludur. Bu yönüyle de daha sonra açıklayaca ımız vergi incelemesinden ayrılır¹⁴⁵. Ancak hemen belirtilmelidir ki; yoklama, VUK'nun devam eden hükümlerine göre, yalnızca bir tespit veya ara tırma i lemi sınırları içinde kalmayabilir. Özel yetki verilen durumlarda zapt ya da (CMK'nun deyimiyile) “el koyma” i lemleri de, yoklama i lemi ile gerçekleştirilebilir. Gerçekten de 127. maddenin devamında yoklama i leminin a a ıdaki yetkileri de içerebilece i belirlenmi tir.

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

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

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

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin i yerlerinde bulundurulup bulundurulmadı ını, tasdikli olup olmadı ını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadı ını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmedi i ile kullanılıp kullanılmadı ını, faturasız

¹⁴⁴ Dan. 4. Dr. E.2002/4036-K.2003/2246., T.07.10.2003.

¹⁴⁵ BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.143.

mal bulunup bulunmadı ını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadı ını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dı ında kalan ve vergi kaybının bulundu una emare te kil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

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

e) Ta uma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın ta itta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, ta inan malın sahibi belli de ilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, di er mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlı ının belli edece i esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Yetkisini haizdirler.

Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne ekilde ve hangi hallerde kullanılaca ını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlı ı yetkilidir.

Yoklamaya yetkili olan memurlar ise VUK 128. maddede sayılmı tır.

Madde 128 – Yoklama:

1. Vergi dairesi müdürleri;

2. Yoklama memurları;

3. Yetkili makamlar tarafından yoklama i i ile görevlendirilenler;

4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;

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

Genel olarak, yoklama yapmaya yetkili olan görevliler bu ekinde belirlenmiştir. Ancak günlük hâsılatı tespit etme ve nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapma yetkisi sadece özel yoklama yetki belgesi bulunan memurlara verilmiştir¹⁴⁶.(VUK md.127, 168 Seri No’lu VUKGT)

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

Yoklama, VUK 130. madde hükmü gere i her zaman yapılabilir ve ilgiliye ne zaman yapılacağı haber verilmez. Zira yoklamanın amacı vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılmı hususları saptamaktır¹⁴⁷.

Yoklama üzerine tespit olunan hususlar veya kanun koyucunun deyişimiyle yoklama neticeleri yoklama fi ine kaydedilir. Yoklama fi i tutanak mahiyetindedir. (VUK md.131/1). Bu hüküm, yoklamanın ön i lem niteli inde görülmesinin de yasal dayana ı durumundadır. Tutanak mahiyetindeki yoklama fi i, VUK 30. madde hükmünde düzenlenen re’sen tarhiyata ve VUK mükerrer 30. maddede düzenlenen idarece tarhiyata sadece dayanak te kil eder. Bu fi ler yoklama yerinde iki nüsha halinde düzenlenerek tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili

¹⁴⁶ ÜREL, Gürol; Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara 2003, Yaklaşım Yayınları, s.254.

¹⁴⁷ ÇAVU , a.g.t., s. 119 v.d.

adamına¹⁴⁸ imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse, keyfiyet fi e yazılır ve yoklama fi i polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.(VUK md.131/2)

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

Maliye Bakanlığı ı'nın belirleyece i bazı hallerde ise yoklama, toplu ekilde yapılır. (VUK. md.133/2) Toplu yoklamada bir mükellef toplulu u ya da i grubu söz konusudur ve münferit fi yerine yoklama cetvelleri kullanılır. Neticeler de toplu olarak bu cetvellerde gösterilir.(VUK md.133/1) Amaç, tek bir mükellefe ya da i letmeye yönelik bir ara tırmadan ziyade, kayıt dı ı mükelleflerin saptanması, muhtasar beyanname verenlerin beyanlarının do rulu unun ara tırılması, basit usule tabi mükelleflerin bu usule tabi olma ko ullarını a ıp a madı ının saptanmasıdır¹⁴⁹. Bu ekilde belirlenecek mükellef ya da i grupları içindeki her mükellef, istisnasız yoklamaya tabi tutulacaktır. Yoklama cetveli kullanılan bu hallerde ihtilafı bir olay var ise yoklama fi i mahiyetinde ayrı bir tutanakla tespit olunur. (VUK. md.133/3)

¹⁴⁸ ÜREL, Gürol; a. g. e., s. 255.

¹⁴⁹ YAYMAN, Derya; "Vergi Denetiminde Etkinli in Sa lanması", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamı Doktora Tezi, zmir 1999, s.140.'den Akt. Çavuş , Adnan; a.g.t. s.118.

2. YOKLAMA ve EL KOYMA

VUK 127. maddesinin (c) ve (e) fıkralarında düzenlenen ve tespit dı ında, el koyma ya da zapt niteli i ta ıyan yetkilerin tartı ılması gerekti i, haklı olarak ileri sürülmektedir¹⁵⁰. Zapt ya da el koyma, ceza muhakemesinde kanıt olabilecek veya müsadere edilebilecek e ya üzerinde, zilyedin sahip oldu u tasarruf yetkisinin, rızası dı ında kaldırılarak; söz konusu e yanın resmi makamların denetimi altına alınmasıdır¹⁵¹. Buna ek olarak, ceza muhakemesinde koruma ya da kolluk tedbirleri, bir cezai uyu mazlı ın çözümünde araç niteli i ta ıyan ve muhakeme sonucunda verilecek kararın yerine getirilebilmesine olanak sa layan, temel hak ve özgürlüklere do rudan ve dolaylı olarak müdahalede bulunan geçici sınırlamalardır¹⁵². El koyma i lemi de ceza muhakemesi açısından ele alındı ında, bu tedbirlerden biridir.

Adı geçen hükümlerden VUK md.127/c, vergi idaresine, **“kanuni defter ve belgeler dı ında kalan ve vergi kaybının bulundu una emare te kil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak”** yetkisi tanımaktadır. Bu i lemin ceza muhakemesi hukuku anlamında bir “el koyma” i lemi oldu u ve öncelikle “Özel hayatın gizlili i ve korunması” ba lı ını ta ıyan Anayasa md.20/2 hükmüne aykırılık ta ıdı ı noktasında üphe bulunmamaktadır¹⁵³. Bununla birlikte, daha sonra incelenece i üzere “arama” sonrasında yapılan el koyma i lemleri ile ilgili olarak sıkı ekil artları öngörölmü iken -aralarında farklılık olmadı ı halde-

¹⁵⁰ SABAN, Nihal; a.g.e., Vergi Hukuku, s.186.

¹⁵¹ KUNTER, Nurullah; YEN SEY, Feridun; NUHO LU, Ay e; Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. Baskı, Beta Yayınları, stanbul 2006, s.932.

¹⁵² KUNTER-YEN SEY-NUHO LU; s.731-734.

¹⁵³ KANET , Selim; a.g.e., Vergi Hukuku, s.166, SABAN, Nihal; a.g.e., s.185, KARAKOÇ, Yusuf; a.g.e., s.189., ÇAVU , Adnan; a.g.t. , s.137., BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.148.

yoklama sonrasında yapılan el koyma işlemi için bu tür kararların düzenlenmemi olması da ayrıca ele tiri almaktadır¹⁵⁴.

Bahsi geçen Anayasa md. 20/2 hükmü şöyledir:

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

Söz konusu Anayasa hükmüne rağmen, VUK md.127/c, kâğıtların defter ve belgelerine el konulması ile ilgili olarak ne hâkim kararının gerekliliğinden ne de Anayasanın 20/2 madde hükmü ile oluşturulan süreçten söz etmektedir. Yine CMK'nun “El koyma kararını verme yetkisi” başlıklı 127. maddesinin 4. fıkrasında da “Zilyedliğinde bulunan eylemler veya diğer malvarlıkların diğerlerine el konulan kimse, hâkimden her zaman bu konuda bir karar verilmesini isteyebilir.” denmektedir. VUK'nun el koyma yetkisi veren hükümlerinde bu tür bir itiraz müessesinin düzenlenmemi olması da ayrıca ele tiri almaktadır¹⁵⁵. Benzer şekilde; VUK md. 127/e hükmünde de karayollarında gerçekleştirilen yoklamalarda, vergi idaresine “Taahhüt irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taahhütta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taahhüt malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak”,

¹⁵⁴ BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.150.

¹⁵⁵ KANET, Selim; a.g.e., s.166.

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

bu haliyle Anayasaya aykırılıkları önüne götürmeyen bu iki hüküm ile ilgili olarak; doktrinde ÇAVU , bazı önerileri sürmüştür. ÇAVU 'a göre öncelikle, VUK'nun 127. maddesinde yapılacak açık bir düzenleme ile ya da CMK'nun "el koyma" tedbirine ilişkin hükümlerine atıf da bulunularak Anayasaya aykırılık giderilebilecektir. Ayrıca VUK'nun 127. maddesinde yapılabilecek bu açık düzenlemede, el koymanın hâkim kararı ile yapılabileceği belirtildikten sonra, "Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde, defterdarın ya da defterdara ulaşılamıyorsa vergi dairesi başkanının yazılı emri ile el koyma yapılabilir, hâkim kararı olmaksızın yapılan el koyma işlemi yirmi dört saat içinde hâkim onayına sunulur." ekinde bir hüküm de eklenebilir. Zira yazara göre, Anayasanın 20. maddesinde geçen "gecikmesinde sakınca bulunan hallerde **kanunla yetkili kılınmış mercii**" ibaresi ile kastedilen yalnızca savcı ya da kolluk amiri olamaz. Bu ibare ile amaçlanan, özel yasalarda bazı konulara da yazılı el koyma emri yetkisi verilerek, özellikle vergi gibi uzmanlık gerektiren bazı konularda çabuk ve isabetli karar vermeyi sağlamaktır. Kaldı ki el koyma yetkisi verilebilecek defterdar, vergi dairesi müdürü ya da yoklama memurunun amiri sıfatıyla, aynı zamanda bir tür kolluk amiridir¹⁵⁶.

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

¹⁵⁶ ÇAVU , Adnan; a.g.t., s.137.

kolluk tarafından tesis edilsin bir idari i lemdir¹⁵⁷. Gerçekten de el koyma kararı, idari i lemin yukarıda saydığımız tüm özelliklerini göstermektedir. Zira el koyma kararı ile geçici de olsa, kişinin mülkiyet hakkı kısıtlanmakta ve bireyin hukuki alanını etkileyen bir kamu gücü uygulanmaktadır. Danıştay da konuyla ilgili olarak verdiği bir kararda, 1402 s. Sıkıyönetim yasasına dayanarak kolluk hizmetlerini yürüten idarece, davacının e yalarına el konulması tasarrufunun idari mevzuat çerçevesinde; hukuk alanında yenilik doğuran bir irade açıklamasını yansıtması nedeniyle, idari eylem değil, idari i lem oldu unu saptamıştır¹⁵⁸. Her ne kadar; Danıştay, bahse konu kararında, idari i lem ve eylem ayırımı üzerinden bir değerlendirme yapmış olsa da, hüküm, konumuz açısından da yol göstericidir. Bu sebeple, zilyetli inde bulunan e yaya el konulan mükellef, yoklama i leminin kesin ve yürütülmesi gerekli olup olmadığını tartışmasından bağımsız olarak, sırf el koyma i lemi aleyhine yürütmeyi durdurma istemli iptal ya da tam yargı davalarını açabilecektir. İdari davalar, CMK'nun ilgili maddelerinde düzenlenen “hâkime itiraz” mekanizması kadar çabuk ve basit olmayabilir ancak idari i lem ya da eylemle karılaştıran herkes için birer hukuki çare durumundadır. Yine yoklama sürecinde tesis edilen el koyma i lemi ile ilgili olarak yaptığımız bu değerlendirimin, yukarıda açıklamaya çalıştığımız ayrılabilir i lem kuramının bir örneği oldu unu söyleyebiliriz.

C. VERGİ İNCELEMESİ (REVİZYON)

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

¹⁵⁷ Aynı yönde bir diğer görüş için Bkz. BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.148.

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

öneminden ve bu denetim üzerinde yoğun tartışmalardan bahsedilmiştir. Aslında modern muhasebe denetimi, sanayi devriminin doğurduğu bir ihtiyaç olarak İngiltere’de ortaya çıkmış ve büyük işletmelerin kurulmasıyla birlikte işletme hesaplarının denetlenmesi bir zorunluluk haline almıştır¹⁵⁹. Özellikle işletmeler bakımından, denetim ve ara tırma faaliyetinin en önemli ve sık başvurulan aracı ise vergi incelemesi olmuştur. “inceleme” kurumu vergi sistemimizde VUK’nun 134-141. maddeleri arasında düzenlenmektedir.

VUK md. 134/1 hükmü uyarınca, vergi incelemesi ile amaçlanan *ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*. Vergi incelemesi bu hükümden hareketle, farklı ekillerde tanımlanmaktadır. Bu tanımlardan ilki, “...beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir ara tırma faaliyeti...” şeklindedir¹⁶⁰. Zira VUK md. 134/2 hükmü, incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde incelemenin, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasını ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurları da içine alabileceğini düzenler. Bir başka tanımda, vergi incelemesinin aynı zamanda beyanların doğruluğunu sağlamaya yönelik bir denetimi ifade ettiği¹⁶¹ ve yalnızca, defter, kayıt ve belgeler ile envanter üzerindeki ara tırmaları değil, her türlü ara tırmayı kapsadığı belirtilmiştir. Gerçekten de, vergi dairesindeki kayıtlardan çıkarılacak bilgiler, istihbarat arivindeki bilgiler, mükelleflerle ilgili olan alıcı veya satıcılardan alınan bilgiler ile tanık ifadeleri bu kapsamda görülmüştür. Yine resmi daireler, bankalar, sigorta şirketleri, tapu daireleri, noterler, mahkemeler gibi iz bırakacak nitelikteki işletmeler açısından alınacak bilgi ve belgeler,

¹⁵⁹BAYKARA, Bekir; a.g.e., s.169.

¹⁶⁰ÖNCEL-KUMURLU-ÇAĞAN; a.g.e., s.100.

¹⁶¹ÇAVUŞ, s.182.

nakliye irketlerinden alınacak ve mükellefin özel giderleri, servet durumu, kendisi, e i ve çocuklarının ya am seviyesini gösterir bilgi ve belgeler incelemede de erlendirilebilecek hususlara dâhildir¹⁶². Görüldü ü üzere, vergi incelemesi, inceleme elemanlarına çok geni bir ara tırma yetkisi verir.

Bu geni çaplı ara tırmanın muhatapları ise kısaca vergi mükellef ve sorumlularıdır¹⁶³. VUK md. 137 hükmünün deyi iyle, **VUK ve di er kanunlar** uyarınca defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel ki ilerdir. Kanun koyucu, incelemeye tabi olma konusunda, defter tutacaklar ile evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz mecburiyeti olanları referans almı tır. Defter tutacaklar, VUK 172 ve 173. maddeleri arasında düzenlenmi tir. Buna göre, ticaret ve sanat erbabı, ticaret irketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi i letmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdur. Yine iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi i letmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidir. Muhafaza ve ibraz yükümlülü ü VUK md. 253-256, belge kullanma mecburiyeti ise VUK 232-236. maddeleri arasında düzenlenmi tir. Di er kanunlar uyarınca defter tutacaklar arasında tacirler yer aldı ından TTK md. 66 (6102 s. Yeni Türk Ticaret Kanunu md. 64) hükmüne göre defter tutmakla yükümlü olan tacirler de vergi incelemesine tabidir¹⁶⁴.

1. YETK ve USUL

Vergi incelemesine yetkili olanlar ise VUK'nun 135. Maddesine (**De i ik: 7.7.2011-KHK-646/4 md.**) göre u ekilde düzenlenmi tir:

¹⁶² B YAN, Özgür; Mali Pusula, “Vergi nceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları” Mart-2006, Y. 2, S. 15, s. 76-86.

¹⁶³ BAYKARA, Bekir; a.g.e. s.170.

¹⁶⁴ ÇAVU , s.187-188.

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

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

Bu ki iler dı ında, ba ka ki iler tarafından yapılan ya da yapılmak istenen vergi incelemeleri hukuka aykırıdır¹⁶⁵. Bu ba lamda, inceleme yapacak olanlar, incelemeden önce, mükellefler ya da incelemeye muhatap olanlara, inceleme yetkisini gösterir foto raflı kimlik belgesini göstermekle yükümlüdür.(VUK md.136)

VUK md. 139 uyarınca, inceleme kural olarak incelemeye tabi olan ki inin i yerinde yapılır. Hükmün amacı, inceleme elemanının i letmeyi gezip görmesi, i in türü, niteli i ve geni li i hakkında bilgi sahibi olmasını sa lamaktır. ncelemenin i yerinde yapılmasının pratik yararları (tüm dokümanların vergi dairesine ta nmasının zorlu u ve incelenen ki i bakımından olu turaca ı sorunlar) yanında, i letmenin i leri hakkında yakından bilgi sahibi olmak ve mükellefle idare arasındaki ili kilerin kar ılıklı i birli i ve anlayı ı içerisinde geçmesini sa lamak da incelemeden beklenenler arasındadır¹⁶⁶. Ancak i yerinin müsait olmaması, ölüm, i in terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde, incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. ncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya belgeleri belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemi sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir. nceleme elemanlarının, yukarıda belirtilen

¹⁶⁵ Aynı yönde Dan. Kararları için Bkz.ÜREL, Gürol; a.g.e. s.263.

¹⁶⁶ AKDO AN, a.g.e., s.77., B YAN, Özgür; a. g. m., s.2.

istisnai durumlar söz konusu olmaksızın, defter ve belgelerin do rudan do ruya vergi incelemesi yapılmak üzere daireye ibrazını istemeleri hukuka aykırıdır. Bu gibi durumlarda, yargı organlarınca da, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi, mükellef aleyhine herhangi bir i lem yapılması ya da re'sen takdir sebebi sayılmamaktadır¹⁶⁷.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılaca ının önceden haber verilmesi mecbur de ildir.(VUK md. 138/1) nceleme, neticesi alınmamı hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamana ımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir¹⁶⁸.(138/2) Önceden inceleme yapılmı veya matrahın re'sen takdir edilmi olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani de ildir.(138/3) Yine vergi incelemesinin ne kadar sürece ine dair kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

VUK md. 140 hükmü vergi incelemesi sırasında uyulacak esasları düzenlemektedir. Hüküm, bu tez çalı masının yazımı sırasında, **1 Ocak 2011** tarihinde yürürlü e girecek olan **6009 s. Kanun**¹⁶⁹ ile de i ikli e u ramı tır. Hükümün kanun de i ikli inden önceki haline de inmek gerekmektedir.

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

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

¹⁶⁷ B YAN; a.g.m., s.2.

¹⁶⁸ VUK 114. maddeye göre, vergi alaca ının do du u takvim yılını takip eden yıldan ba layarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebli edilmeyen vergiler zaman a ımına u rar.

¹⁶⁹ Kabul Tarihi:23.07.2010, R.G. Tarih- Sayı: 01.08.2010-27609.

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

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

Görüldü ü üzere, vergi incelemesinin esaslarına dair hükümde çok ayrıntılı düzenlemeler bulunmamaktadır. Yukarıda vergi incelemesinin çok geni ve derinlemesine bir ara tırma faaliyetini ifade etti ini belirtmi tik. Bu denli geni bir yetki kullanımının sınırlarına ya da esaslarına dair ayrıntılı düzenlemelerin bulunmaması birçok yazar tarafından ele tirilmektedir¹⁷⁰. Örne in; hükmün bu haline göre, inceleme i leminin ne zaman ve neden ba ladı ı ya da ne kadar sürece i belirlenmi de ildir¹⁷¹. Gerçekten de inceleme i leminin sebep unsuru yani hangi durumda ki inin incelemeye alınca ı konusunda bir belirlilikten söz edilememektedir. Çok çe itli sebeplerle ve inceleme elemanı veya hiyerar ik üstünün takdirine ba lı olarak hatta bazen bir tesadüf sonucu mükellefler vergi incelemesi için seçilebilir¹⁷². Bu durumu yerinde aylarca inceleme yapılan mükellef bakımından hak, zaman ve kazanç kaybına neden olabilmektedir.

¹⁷⁰ BAYKARA, Bekir,a.g.e.,s.10.

¹⁷¹DO RUSÖZ, Bumin; Referans Gazetesi, “Vergi ncelemelerinde Yeni Düzen”, 06.09.2010 tarihli makale.

¹⁷²Uygulamada mükelleflerin, vergi incelemesine seçilme nedenleri olarak unlar sayılmaktadır: *”Tamamen tesadüfen, bir konu genel olarak taranırken, sektör incelemesi sırasında ya da bir ba ka irket incelenirken, ona mal veya hizmet satılmı veya alınmı sa... hbar varsa (Genellikle de eski çalı anlardan gelir), ikili anla malar çerçevesinde alınan bilgiler çerçevesinde, kara para incelemeleri sırasında ya da tek vergi numarası uygulaması çerçevesinde toplanan bilgilerden hareketle yapılan kontrollerde(Banka faiz gelirleri incelemeleri, gayrimenkul satı incelemeleri, borsa satı incelemeleri)... Beyanname, ekleri ve bilanço/gelir tablosu dip not tutarsızlıkları, mali idarece

Di er yandan, mükelleflerin tamamının incelemeye alınması mümkün olamayacağından, incelemeye alınacak mükelleflerin seçilmesi doğaldır¹⁷³. Ancak hukuk devletinde beklenen, mükelleflerin hangi durumlarda incelemeye alınacağını bilmesi ya da seçilme kriterlerinin objektif olarak saptanması olmasıdır. Yani seçimin, bütçe politikası gözetilerek, idarenin takdir yetkisi sınırları içinde yapılması gerekmektedir. İnceleme, idare hukuku bakımından kişinin statüsünde icrai bir devlet işi olarak görülür ancak söz konusu süreç, hukuk alanı dışına çıkan ve sosyal, psikolojik ve ticari etkiler gösteren zorlu bir süreçtir. Zira mükellef için inceleme her bakımdan ek bir “maliyet” ortaya çıkarır. İncelemeye alınan mükellefin işine yoğunlaştıkça dolayısıyla alternatif kazanç kaybı, her soruşturma gibi inceleme sonucunun belirsizliği nedeniyle işletme için hayati kararların ertelenmesi ve tabii ki incelenmenin verdiği psikolojik sıkıntı, incelemenin mükellefe getirdiği yükün bir kısmıdır. Daha da fazlası, inceleme haberini alan bankaların işletmeye kredi sağlamada konusunda çekingen davrandıkları, eski kredileri tahsil etmeye çalıştıkları hatta borsaya kayıtlı şirketlerde hisse senetlerinin değerlerinin düştüğü ve yine ulusal ve uluslararası düzeyde mükellefin kredi notunun düştüğü bilinmektedir¹⁷⁴.

fiilenmi olma (Sahte belge kara listesine girme), kasa hesabının işlenmesi, yüksek ortaklar cari hesabı, işlenmiş bir "kanunen kabul edilmeyen gider" rakamı beyan edilmesi durumlarında... Düzeltme beyanları, vergi iade talepleri, sürekli ve yüksek miktarda devreden KDV, sürekli zarar beyan ediliyor olması...

Kârlılık oranının sektörel ortalamaya göre sapma göstermesi (Elektronik beyan sonrası vergi idaresi daha fazla veriyi elektronik ortamda alıp işleyebilir, kar ırtabilir hale getirilebilir), beyannamenin işlenmiş indirimi satırında gösterilen rakamlarla ilgili yeterli açıklama yapılmaması vb.” http://www.dunyagazetesi.com.tr/vergi-incelemesine-neden-secilebilirsiniz-_50_12563_yazar.html? Adresinden ulaşılabilir. E.T.: 11.09.2010. Yine vergi incelemesine alınma bakımından sıklıkla duyulan umut bir başka neden de “büyük mükellef” olmaktır. “Büyük mükelleflere vergi incelemesi” başlıklı haber.<http://www.stargazete.com/ekonomi/buyuk-mukelleflere-vergi-incelemesi-haber-262767.htm> adresinden ulaşılabilir. E.T.: 11.09.2010.

¹⁷³ ÇAVU , a.g.t., s.188.

¹⁷⁴ BAYKARA, Bekir; a.g.e. , s.174.

nceleme i lemlerinin genellikle, vergi idaresinin inceleme birimlerince hazırlanan yıllık plan ve programlarında¹⁷⁵ belirlenen ilkelere göre yapıldı ı ve incelenecek mükellefin öncelikle faaliyet gösterdi i sektör bazında belirlendi i de bildirilmektedir¹⁷⁶. Hukuki dayana ı Maliye Tefti Kurulu Yönetmeli i¹⁷⁷ olan bu plan ya da programlar, her yıl Mart ya da Nisan ayı içinde belirlenir ve o yılki inceleme ihtiyaçları ve bunlara ait esaslar ile koordinasyon ilkelerini içerir¹⁷⁸. Bu plan ve programlar, Maliye Bakanlığı tarafından onaylanmakla kesinle ece inden, planlarda yer alan sektör ve mükelleflere Bakanlık müdahalesi her zaman mümkündür. Bu durum, incelemelerin ya da aslında vergi denetiminin siyasi güdülerle yapılabilece i ku kusunu uyandırmakta, Gelir daresi Ba kanlı ının kurulmasıyla olu turulan yarı özerkli e darbe vuruldu u bildirilmektedir¹⁷⁹. Bu yüzden vergi incelemesine seçilecek mükellef ya da sektörler belirlenirken, yukarıdan a a ıya de il de a a ıdan yukarıya bir belirlemenin daha etkin ve tarafsız sonuçlara ula tıracaq bir yol olaca ı haklı olarak önerilmektedir¹⁸⁰.

Ancak inceleme birimlerinin de kendi aralarında tek düze bir uygulaması olmadı ı eklenmekte ve HUK uygulaması incelemeye seçilme bakımından örnek gösterilmektedir¹⁸¹. Buna göre; haklarında “izlenecek mükellefler” kartı açılanlar ve üpheli görülenler, daha önceki incelemelerde vergi kaçırdıkları saptananlar ve önemli kusurları bulunanlar, sürekli olarak zarar bildiriminde bulunanlar, hiç inceleme görmemi olanlar, bir önceki yılın incelenecek bildirimler listesine girmi

¹⁷⁵ BA ARAN YAVA LAR, Funda; a.g.m., s.96.

¹⁷⁶ BA ARAN YAVA LAR, Funda; s.93.

¹⁷⁷ R.G. Tarih ve Sayısı: 21.05.1964-11708.

¹⁷⁸ BA ARAN YAVA LAR; s.93.

¹⁷⁹ DO RUSÖZ, Bumin; “Vergi Denetimi Siyasalla ıyor” ,Referans Gazetesi, 08.07.2010 tarihli makale http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=141692. Adresinden ula ılabilir. E.T.:20.10.2010., BA ARAN YAVA LAR, s.95.

¹⁸⁰ BA ARAN YAVA LAR, s.95.

¹⁸¹ ÇAVU , s.189.

olmakla birlikte o yıl incelenmemi bildirimler, bildirdikleri gelirler sürekli ve büyük ölçüde dalgalanma gösterenler, ticari kazançlarda karları öz sermayelerine göre düşük olanlar, genel giderleri gayri safi kara göre çok yüksek olanlar, zirai kazançlarda zirai zarar bildirip de bunu diğer kazançlarına mahsup edenler, serbest meslek kazançlarında i türü ve çalışma alanındaki duruma göre, giderlerinde ola anüstü yükseklik görülenler¹⁸² vergi incelemesine seçilirler.

Yine vergi idaresi, ciddi bir ihbar üzerine ya da vergi dairesinde, VUK md. 30 gereince re'sen tarhiyatı ya da özel bilgi ve uzmanlığı gerektiren durumlarda mükellefleri incelemeye sevk edebilmektedir¹⁸³.

Bunlar dışında, inceleme elemelinin hangi durumlarda yapılacağı ile ilgili tek yasal düzenleme, VUK md. 367/2 hükmüdür. Hüküm uyarınca; VUK 359. maddesinde yer alan suçların iflendiğine dair çeşitli vesilelerle bilgi sahibi olan Cumhuriyet Başsavcılığı, ilgili vergi dairesini durumdan haberdar edecek ve eğer gerekirse vergi suçu raporu düzenlenmesi için inceleme yapılmasını talep edecektir. Zaten Savcılık, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı'nın inceleme elemanına yaptıracak bu inceleme sonunda hazırlanacak vergi suçu raporu olmadan iddianame düzenleyemez. Zira Ceza Muhakemesi Hukuku açısından VUK md.367 hükmü ile oluşturulacak vergi suçu raporu, dava artı niteliğinde bir mütalaadır. Mütalaanın yokluğunda ceza davası açılmısa durma kararı verilip, vergi suçu raporu beklenecektir¹⁸⁴.

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

¹⁸² AKDO AN, a.g.e., s.86-87.

¹⁸³ ÇAVU , s.190.

¹⁸⁴ BAYKARA, Bekir; "Vergi inceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", Vergi Dünyası Der., S.277, Eylül 2004, s.15,24.

bilgisizli inden kaynaklanan muhasebe i lem ve kayıtlarındaki hataları tespit edip düzletmeye yarayan **hata incelemesidir**. kincisi, vergi kaçırma amacına yönelik muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması için gerçekleştirilen **hile incelemesidir**. Üçüncüsü ise, i letmeye ili kin tüm kayıt ve belgelerin vergi kanunları ile belirlenen usul ve esaslara uyulup uyulmadı ı yönünden yapılan **kanuni ölçülere uygunluk incelemesidir**¹⁸⁵.

2. NCELEME VE EL KOYMA

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

nceleme tutana ının delil olma niteli i hatta ço u zaman mükellef aleyhine delil olma niteli i nedeniyle, mükellefin konuya ili kin itiraz ve açıklamalarının tutana a geçirilmesi gerekir. Zira inceleme sonucunda edinilmi bilgi ve belgeler incelemenin mükellef üstünde olu turdu u baskının sonucudur. Tabii itiraz ve açıklamaların tutana a geçirilmesi için öncelikle tutanak hazırlanması gerekmektedir. Bu ba lamda, tutanak hazırlanmasının elemanın takdirine bırakılması ele tiri konusu yapılmı inceleme sürecindeki her eyin tutanakla belgelenmesi beklenmi tir¹⁸⁶.

tiraz ve açıklamaların tutana a geçirilmesi yönündeki talebin yerine getirilmemesi açık bir kanuna aykırılıktır ve inceleme elemanının sorumlulu unu gerektirir. Mükellefin tutana ı imza etmemesi durumunda ise tutana a konu edilen

¹⁸⁵ ÇAVU , s.222 v.d.

¹⁸⁶ SABAN, Nihal; Vergi Hukuku, s.190, ÇAVU , a.g.t., s.230.

tüm belge ve bilgilere el konulacak ve tarh edilen vergiler ile kesilen cezalar kesinle inceye kadar bunlar, mükellefe geri verilmeyecektir¹⁸⁷.

Mükellefin inceleme tutanaklarını imza etmemesi üzerine, içeri inde kanuna aykırılık tespit edilen defter ve belgelerin, tutanak imzalanana kadar idarece muhafaza altına alınarak idarenin kendine özgü bir ba ka el koyma yetkisi kullandı ı da söylenebilir. Bu yetki, kendine özgü bir el koyma yetkisidir çünkü e er el konulan defter ve belgeler suç unsuru içermekte ise, el koyma i leminin, CMK'nun arama ve el koyma ile ilgili hükümlerine uyularak gerçekleştirilmesi gerekir¹⁸⁸. Gerçi, VUK md. 141/3 hükmü, 143. maddeye atıf yapmaktadır ancak atıf yapılan 143. madde, arama sırasında bulunan defter ve belgelere el koyma usulünü düzenlemektedir. A a ıda da ayrıntılarıyla anlatılaca ı üzere, arama, incelemeyi farklı olarak sulh ceza yargıcının izniyle ve vergi kaçakçılı na dair makul bir üphenin varlı ı durumunda ba vurulabilecek bir tedbirdir. Oysa inceleme sonrasında yani 141. madde nedeniyle yapılan el koyma i lemleri bu tür bir sürecin sonucunda gerçekleştirilmez. Dolayısıyla, md. 141/3 hükmünün, 143. maddeye yaptığı ı atıf, belli ölçüde eksikli i giderse de inceleme sonucunda yapılan el koyma kararlarının hukuka uygunlu unu tesis edememektedir¹⁸⁹. Kısaca suç unsuru içeren belge ve defterlere el koyma i leminin hukuka uygun sayılması için CMK md. 123 v.d. ile VUK md. 143 hükümlerinin birlikte uygulanması gerekmektedir.

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

¹⁸⁸ ÇAVU , s. 231.

¹⁸⁹ ÇAVU , s.231-232.

Di er yandan, e er inceleme sonucunda, inceleme tutana na konu edilen ve tutana nın imzalanmaması sonucu el konulan belge ve defterler, suç unsuru içermiyorsa, sırf imzalamama nedenine dayalı bu el koyma i lemi evleviyetle hukuka aykırı görülmektedir. Zira el konulan bu belge ve defterler ço u zaman mükellefin aleyhine hususlar içermekte, ki i kendi aleyhine delil vermeye zorlanmakta ve kendini suçlamama hakkı ihlal olunmaktadır. Bu tür bir durumda, mükellefin “imzadan imtina etti i” ekinde bir erh koyularak tutanak tamamlanabilir¹⁹⁰.

Ancak kanun koyucu, inceleme sonrasında verilen el koyma kararlarına konu edilen defter ve belgelerin, suç unsuru içerip içermedi ine dair bir ayırım yapma gere ini duymamı ; yalnızca, suç unsuru içeren belge ve defterlerin tutanak imzalanırsa da geri verilmeyece ini hükme ba lamı tır. (VUK md.141/2) Yukarıda, yoklama ile ilgili olarak yapt ımız açıklamalarda VUK md. 127/c ve e fıkralarının Anayasa'nın md. 20/2 hükmüne açık biçimde aykırı oldu unu belirtmi tik. Yoklama ve el koyma ba lı ı altında yapt ımız açıklamaları burada tekrar etmeyece iz. Ancak belirtmeliyiz ki, VUK md. 127/c ve e fıkraları gibi, VUK md 141/2 hükmünde düzenlenen el koyma yetkisi de ba ta Ay. md. 20/2 hükmüne aykırıdır. Anayasa koyucunun md. 20/2 de öngördü ü el koyma süreciyle, korumaya çalı tı ı mülkiyet hakkının vergi idaresi tarafından ihlalidir. Di er yandan, yukarıda da belirtildi i gibi mükellef kendi aleyhine delil vermeye zorlanmakta, delil içerebilecek hususlar Anayasaya aykırı bir yolla ele geçirilmektedir. Yani, vergi idaresinin yoklama ve inceleme sırasında kullandı ı bu el koyma süreçleri, Ay. md. 35 hükmüne ve ele geçirilen belge ve defterlerin mükellefler aleyhine delil olması sebebiyle, Ay. md. 38/5 ve 38/7 hükümlerine de aykırılık göstermektedir. Bu sebeple, kanun koyucunun bu süreçleri, a a ıda de inilecek olan 6009 s. Kanun

¹⁹⁰ ÇAVU , s.231.

de i ikli iyle Anayasaya uygun hale getirmesi gerekirdi. Ancak söz konusu de i iklikte, ne inceleme ne de yoklama sürecinde verilen bu el koyma kararlarıyla ilgili olarak bir düzenleme yapılmı tır.

3. NCELEME ve SUSMA HAKKI

nceleme kurumunun **bizatihi kendisinin Anayasa ve A HS kapsamında yer alan susma hakkına¹⁹¹ aykırılık ta ıdı ı yolundaki** bir di er görü ü de belirtmeliyiz¹⁹². İlgili görü sahiplerinin hareket noktası, VUK md. 137 ve 359/a.2 hükümleridir. VUK md. 137’de incelemeye tabi olanlar belirlenirken, defter ve belgeleri ibraz yükümlülü ü olanlara i aret edilmi ve bu yükümlülü ün ihlali durumunda, VUK md. 359/a.2 uyarınca, ki i hakkında hapis cezasına hükmolunaca ı öngörölmü tür.

Kendini suçlamama ya da kendi aleyhine delil vermeye zorlanamama hakkı, ilgili A HM kararlarında sanı ın susma hakkına duyulan saygı ile ili kilendirilmi tir¹⁹³. Mahkemenin ilgili kararlarına göre, “Kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanı a kar ı iddiasını, sanı ın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemlerine ba vurmada n ispat etmesi gere ine dayanır.” Bu açıdan bakıldı ında, vergi uygulaması defter ve belge düzeni üzerine kurulu olsa da; mükellefin defter ve belgelerini ibraza zorlanması, arzusu hilafına kendisiyle

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

¹⁹²SABAN, s.191.

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

ilgili olarak ileride verilmesi olası ceza mahkûmiyetine katkı sunması anlamına gelecektir¹⁹⁴.

A HM kararlarında konuyla ilgili birkaç husus göze çarpmaktadır. İlk olarak, idarenin mali ara tırma ve soru turma yapması veya bu kapsamda getirdi i yükümlülükler susma hakkını zedelemeyebilir. Ancak bunun için idarenin ba ka yollarla delil elde etme iste i ve yeterlili i içinde olması gerekir¹⁹⁵. Yani delil toplama i öncelikle iddiasını ispat edecek idareye aittir ve bu i yapılırken baskı yöntemlerine ve zorlamaya dayanılmamalıdır¹⁹⁶.

Di er bir davada¹⁹⁷ ise A HM, önemli bir hususu ayırt etmektedir. Ki iye getirilen yükümlülük ve yükümlülü e uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımın, susma hakkı kapsamında de erlendirilebilmesi için devam eden ya da ba laması muhtemel bir ceza davası gereklidir. Yani ki i, yükümlülü ünü yerine getirdi inde, susma hakkı yokmu çasına yine kendisiyle ilgili olarak verilecek ceza mahkûmiyetine katkı sunmu olur.

YALTI, A HM'nin susma hakkı ile ilgili içtihadını, vergi denetimi perspektifinden u ekilde özetlemektedir¹⁹⁸: “ Vergi idaresi bir vergi suçunun i lendi ini ortaya koyacak bir delili vergi yükümlüsünden tedarik etmek amacıyla yükümlüyü zorlayamaz.” kinci olarak, “Susma hakkı, hem dava öncesi ara tırma safhasını (Funke V. France Davası) ve ceza riski ta rıyan inceleme süreçlerini (J.B. v. Switzerland Davası) hem de ceza davasını kapsar.”

¹⁹⁴ YALTI, Billur; s. 140

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

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

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

¹⁹⁸ YALTI, Billur; s. 148.

Ülkemizde de bu konu Anayasa Mahkemesince tartışılmı tır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda hapis cezası öngören VUK md. 359/a.2 hükmü, iki kez ve farklı itirazlarla mahkemenin önüne götürülmü tür. İkinci Mahkeme, hükmün, **“Hiç kimse, yalnızca sözle meden do an bir yükümlülü ü yerine getirmemesi nedeniyle özgürlü ünden alınamaz.”**¹⁹⁹ ekindeki ilkeye aykırılı ı iddiasını de erlendirmi , vergilendirmenin bir sosyal sözleşme ili kisi sayılamayaca ı ve ibraz yükümlülü ünün de sözleşme de il kanundan do an bir yükümlülük oldu u gerekçesiyle aykırılık iddiasını reddetmi tir²⁰⁰. Bizce karar gerekçe yönünden yerindedir zira sözleşme ili kisi sayılabilecek neredeyse en son ey vergilendirmedir. Tabii mahkemenin bu davada susma hakkını hiç tartışmamı olması ele tirilmektedir²⁰¹.

Anayasa Mahkemesi, VUK md. 359/a.2 hükmünün, do rudan Ay. Md. 38/5’de düzenlenen susma hakkına aykırı oldu u iddiasıyla açılan ikinci bir davada ise vergi incelemesine alınan ve defter ya da belgelerini ibraz etmekten imtina eden mükellefin sanık statüsünde olmadı ı gerekçesiyle bu iddiayı da reddetmi tir²⁰². Yukarıda da belirtildi i üzere susma hakkından söz edilebilmesi için bir ceza davası gerekli görülmü tür ancak bu davanın ba lamı ya da ba laması muhtemel olması yeterlidir²⁰³. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi, yaptı ı bu yorumla, ilgili A HM kararlarından farklı olarak, inceleme sonucunda mükellef hakkında idari ceza

¹⁹⁹ Ay. Md. 38/8.

²⁰⁰ Ay. Mah.11.03. 2003, E.2002/55-K.2003/8. R.G. Tarih/Sayı: 16.12.2003/25318

http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1828&content=adresinden_ulasilabilir. E.T.: 09.10.10.

²⁰¹ YALTI SOYDAN, Billur; s. 149.

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

²⁰³ BAYKARA, sanık statüsünün, inceleme elemanının, mükellef veya vergi suçuna i tirak etti i dü ünülen ki iye, suç yüklendi ini gösterir biçimde soru sormaya ba laması ya da ifade alması ile ba layaca ını belirtmektedir. BAYKARA, Bekir; a.g.m., s.23.

kesilebilece ini ya da vergi suçu raporu düzenlenip olası bir ceza mahkûmiyeti ihtimalini gözetmemi tir.

Yine Anayasa Mahkemesi'ne göre, “...*defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak içindir.*” Oysa A HM, susma hakkını vergi denetimi kapsamında mükellefe getirilen yükümlülüklerin me rulu u ekseninde tartı mamakta ve vergi idaresinin, vergi yükümlüsünün hukuka aykırı eylemlerini baskı yöntemlerine dayanmadan ispat etmesi ile ili kilendirmektedir²⁰⁴.

A HM konuyla ilgili bir di er kararında, susma hakkının özünün kaldırılıp kaldırılmadı ı saptanırken, mükellefi delil vermeye zorlamanın mahiyet ve derecesi, usulde buna ili kin korunma mekanizmalarının bulunup bulunmaması ve bu ekilde elde edilen malzemenin ne yönde kullanıldı ının de erlendirmesinin de yapılması gereklili ini bildirmi tir²⁰⁵.

nceleme kurumunun, vergi kayıp ve kaçaklarını önleme adına etkin araçlardan biri oldu u dü ünüldü ünde; bahsetti imiz bu son kararın önemi fark edilecektir. Zira inceleme kurumunun ba lı ba ına susma hakkına aykırı oldu unun kabulü, mükelleflere getirilen tüm defter tutma ve bilgi verme yükümlülüklerinin bu kapsamda de erlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumda, artık vergi denetiminden söz edilemeyecektir. Bu yüzden, inceleme kurumunun ba lı ba ına kendisinin susma hakkına aykırı oldu unu söyleyemiyoruz. Ancak ülkemizde inceleme ya da ön i lemlere maruz kalan mükelleflerin, bu i lemlerle ilgili olarak;

²⁰⁴ YALTI, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.144.

²⁰⁵ Allan v. United Kingdom kararından Akt. YALTI, Billur; s.141.

neredeys e hiçbir hak ihlali bakımından, do rudan bir korunma mekanizmasına sahip olmamaları tartı ılması gereken önemli hususlardan biridir.

4. 6009 s. KANUN DE KL LE OLU TURULAN YEN DÜZEN

6009 s. Kanun de i ikli i vergi incelemesi için önemli düzenlemeler getirmektedir. Bu kanun de i ikli iyle, genel olarak; vergi incelemesinin gerek ba lama anı, kapsam ve süresi, gerekse muhataplarının seçim yöntemi bakımından yeknesak bir uygulamanın ve yine yapılan incelemeler neticesinde düzenlenen inceleme raporları için, idarenin kendi içerisinde bir öz denetim mekanizmasının getirilmeye çalı ıldı ını görüyoruz.

6009 s. Kanun de i ikli i ile ilk olarak; VUK md. 140 hükmüne eklenecek 2. fıkra tüm vergi incelemelerinin tutanakla belgelendirilece i hükmünü getirmektedir.

kinci olarak; de i iklikle birlikte 140. maddeye eklenecek 6. fıkra hükmü ile inceleme süresi sınırlandırılmı ; bu sürenin tam incelemelerde bir yılı, sınırlı incelemelerde altı ayı geçemeyece i öngörölmü tür.

Yine anılan de i ikli in getirdi i önemli yeniliklerden biri de rapor okuma komisyonlarıdır. Yukarıda bahsetti imiz vergi inceleme sürecinde öz denetim, 6009 s. Kanun ile bu komisyonlardan beklenmektedir. Aslında 6009 s. Kanun de i ikli inden önce de vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporları, vergi dairesine gönderilmeden önce, her birimin kendi bünyesinde kurulu rapor okuma komisyonlarınca okunmakta ve tespit edilen maddi ve hukuki hatalar düzeltilmekte idi. Ancak 6009 s. Kanun de i ikli i ile yapılan her vergi incelemesinin rapor okuma komisyonlarından geçmesi yasal bir zorunluluk haline gelmi tir. Zira rapor de erlendirme ya da okuma komisyonunun onay vermedi i bir

rapor i leme konulamayacaktır. Komisyon, vergi inceleme elemanlarının, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebli ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenledi i sonucuna ula ırsa, bu yönde rapor düzenlenmesini isteyecektir. Ancak bu konuda, inceleme elemanı ile rapor de erlendirme komisyonları arasında anlaşmazlık olması halinde ise rapor, Bakanlık veya Gelir dairesi Ba kanlı ı bünyesinde kurulacak “Merkezi Rapor De erlendirme Komisyonu” na gidecektir. Nihayet inceleme raporunun üst okuma komisyonu durumunda bulunan merkezi rapor de erlendirme komisyonunun görüşü ü do rultusunda hazırlanıp vergi dairesine tevdi i bir zorunluluktur. Ayrıca belli tutarları a an raporların do rudan merkezi rapor de erlendirme komisyonlarında de erlendirilece i belirtilmelidir²⁰⁶.

D. ARAMA

Kelime anlamı, birini veya bir eyi bulmaya çalı mak²⁰⁷ olan “arama” terimi, hukuk alanında da önemli bir yer tutar. Gizlenen e ya, olay ya da olgunun aranması söz konusu olaca ından, arama kavramının ça rı tırdı ı hukuki kavramlar öncelikle suç, delil ve suç i lenmesinin önlenmesidir. Bu yüzden özellikle ceza muhakemesi hukuku içinde yer verdi imiz arama, aslında kar ımıza iki ekilde çıkar. İki, idari kolluk faaliyeti kapsamında kamu düzenini tehlikeye sokan ki i veya e yayı bulmak ve onları muhafaza altına almak için yapılan önleme aramasıdır²⁰⁸. dare hukukuna tabi kılınmı bu tür aramada esas olan idari kolluk faaliyetine paralel biçimde kamu

²⁰⁶GÜNAY, Fehmi; “Vergi nceleme Raporlarının leme Konulmasında Yeni Dönem: Rapor De erlendirme Komisyonları”

“http://www.muhasabenet.net/makaleler_fehmigunay_hatay%20vd%20bsk_vergi%20inceleme%20raporlarının%20inc%20yeni%20donem.html” adresinden ula ılabilir. E.T.: 06.02.2011.

²⁰⁷<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=aramak&ayn=tam> adresinden ula ılabilir. E.T.: 15.08.2010.

²⁰⁸ *Önleme araması, Örneğin; PVSK, CGİK, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Sıkıyönetim Kanunu vb.*

düzeninin bozulmasının önlenmesidir. Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeli i'nin²⁰⁹

19. maddesine göre önleme araması:

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

kincisi ise adli kolluk faaliyeti kapsamında suç i lendikten sonra, suç veya suçlunun ortaya çıkarılması için yapılan ve ceza muhakemesi alanındaki adli aramadır²¹⁰. Adli arama, yine Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeli i'nin 5. maddesinde, *“bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemidir.”* ekinde tanımlanır.

ster önleme amaçlı isterse adli(bastırma) amaçlı yapılsın, arama geçici olarak ba vurulabilecek bir tedbirdir²¹¹. Zira arama ile ki ilerin özel hayatın gizlili i hakkı, bu hakla ili kili olan konut dokunulmazlı ı hakkı (Ay. md. 21) ve haberle me

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

²¹⁰ KUNTER-YEN SEY-NUHO LU; a.g.e., s.914.*CMK md. 116 v.d.

²¹¹ AKSOY, emsettin; A HM, Uluslararası Yargı ve Yargıtay Kararları I 1 nda Önleme ve Koruma Tedbiri Olarak Arama, Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s.19.

hürriyeti (Ay. md. 22) hatta adil yargılanma ve mülkiyet hakkı ihlal edilebilmektedir²¹². Kişinin temel hak ve özgürlükleri yanında ticari ya da amiyane itibarı bakımından da, arama kurumunun “araştırma ve inceleme” bir kamusal yetki kullanımını olduğu belirtilmiştir²¹³.

VUK’nun 142-147. maddeleri gereğince arama, vergi idaresinin de başvurduğu tedbirlerden biridir. Yine vergi hukukunda arama, CMK ile düzenlenmiş özel düzenlemeler içeren bir tür “vergi incelemesi” olarak da değerlendirilir. VUK md. 142/1 uyarınca, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırmasına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Öyleyse, vergi hukukunda “arama” kurumu ile amaçlanan öncelikle vergi kaçakçılığı suçuna delil olabilecek defter, belge ve diğer evrakın ele geçirilmesidir²¹⁴.

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

²¹² YALTI, a.g.e., s. 80 v.d.

²¹³ KOÇAK, Hakkı; “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, Vergi Dünyası, S.:213, Mayıs 1999, s.61-63.

²¹⁴ KOÇAK, Hakkı; s.67.

uygulamak durumundadır. Yine VUK ve CMK yanında Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeli i de vergi idaresi için ba layıcı olan bir di er hukuki düzenlemedir²¹⁵.

1.YETK ve USUL

Vergi idaresinin arama yapabilmesi için ilk art, çe itli kaynaklardan alınan duyum, ihbar ya da yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırđına dair emarelerin veya makul bir üphenin²¹⁶ varlı ıdır²¹⁷. Bu emareler, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların inceleme yapmasını gerektirir ve görülen bu lüzum üzerine, gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh ceza yargıcından, aramalı inceleme yapabilmek için izin istenir. Sulh ceza yargıcından arama izni isteyecek olanlar vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır. Sulh ceza yargıcının istenilen yerlerde arama kararı vermesi gereklidir ki bu karar, yargıcın takdir yetkisi dâhilindedir²¹⁸. (VUK md. 142/1) E er sulh ceza yargıcı, arama yapabilmek için yasal artların olu madı nı dü ünmemekte ise arama talebinde bulunan vergi idaresine izin vermeyebilir. Yine, nezdinde arama yapılan mükellefin hak alanına bir müdahale söz konusu oldu u için, bu müdahalenin me ru amaçla-vergi kaçakçılı nın önlenmesi- orantılı olup olmadı nı de erlendirecek mercii, kararı

²¹⁵ ÇAVU , a.g.t., s.281.

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

*”Makul üphe” kavramı Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeli i’nin 6. maddesinde açıklanmıştır . Hükme göre; makul üphe, hayatın akı na göre somut olaylar kar ısında genellikle duyulan üphedir. Makul üphe, aramanın yapılaca ı zaman, yer ve ilgili ki inin veya onunla birlikte olanların davranı tutum ve biçimleri, kolluk memurunun ta ndı ndan üphe etti i e yanın niteli i gibi sebepler göz önünde tutularak belirlenir. Makul üphede, ihbar veya ikâyeti destekleyen emarelerin var olması gerekir. Belirtilen konularda üphenin somut olgulara dayanması arttır. Arama sonunda belirli bir eyin bulunaca nı veya belirli bir ki inin yakalanaca nı öngörmeyi gerektiren somut olgular mevcut bulunmalıdır.

²¹⁷ ÜREL, Gürol; a.g.e., s.265.

²¹⁸ SABAN, Nihal; a.g.m.

verecek olan yargıçtır²¹⁹. Yargıca tanınan yetki, mükellefler için hukuka aykırı aramaların önlenmesi noktasında, Anayasa ve kanun koyucunun amaçladığı öncelikli güvencedir.

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

Arama kileri nezdinde gerçekleştirilir. Kilerin üstü, e yası, ev ve i yerleri, araç ya da kapalı yerlerin aranması ekinde yapılabilir. (VUK md. 142, CMK md.116) Aramanın ne zaman yapılacağı na dair VUK 142-146. maddeleri arasında bir hüküm bulunmadığı ndan, VUK md.147 gereince, ilgili CMK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. CMK'nun 118/1 hükmüne göre, konutta, i yerinde veya di er kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz. Ancak suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden ki i veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, gece vakti de arama yapılabilecektir.(CMK md. 118/2)

Yine arama kararında bulunması gereken hususlarla ilgili olarak da CMK hükümleri esas alınacaktır. CMK md. 119/2 uyarınca; arama karar veya emrinde; aramanın nedenini oluşturan fiil, aranılacak ki i, aramanın yapılacağı konut veya di er yerin adresi ya da e ya, karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresi, açıkça gösterilmelidir. Arama kararında belirtilen süre a ılırsa, aramaya devam edebilmek için tekrar yargıca başvurulması gerekmektedir²²⁰.

²¹⁹ SABAN, Nihal; a.g.m.

²²⁰ ÇAVU , s.282.

Arama sırasında hazır bulunabilecekler ile ilgili olarak ise yine VUK ilgili hükümlerde bir düzenleme bulunmadığından, CMK md. 120²²¹ ve diğer hükümlerin uygulanması gerektiğini söyleyebiliriz.

2. ARAMA ve EL KOYMA

Arama sırasında delil olabileceği düşünülen defter ve belgelere el konulabilir. VUK'nun 143. maddesinde yalnızca “defter ve vesikalar”dan bahsedilmektedir. Ancak hemen belirtelim ki günümüz şartlarında, vergi kaçakçılığı ya da suçlarına delil olabileceği tahmin edilen her türlü kaset, disket, mektup, CD, vb. e yaya el konabilir²²². Öncelikle VUK md.143/1 hükmüne göre; aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgeler ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit olunur. Belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit olunması ayrıntılı tespit demektir.(VUK md. 143/2)

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

²²¹Aramada hazır bulunabilecekler

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

²²²KOÇAK, s.63.

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

Bu i ler:

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

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

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmu veya kaplar içinde daireye nakledilmi olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamı olsa bile, inceleme yapanın çalı tı ı yere sevk veya celp edilebilir.

Yine bu hükümlere göre el konulup alınan defter ve belgelerin iyi saklanması arttır. El konulan defter ve belgelerin iyi saklanmamasından do an zarar konusunda ise idarenin tazminle yükümlü oldu u açıkça ve ayrıca düzenlenmi tir. (VUK md. 143/son)

Yukarıdaki hükümler uyarınca verilen el koyma kararlarının dayana ı arama kararı oldu undan el konulabilecek belge ve defterler bu arama kararında ayrıca belirtilmelidir. E er belirtilmemi se, CMK md.127/3 hükmü gere ince; hâkim kararı olmaksızın yapılan el koyma i lemi, yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına

sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi hâlde el koyma kendili inden kalkar²²³.

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

El konulan bilgi ve belgelerin nasıl incelenece ini düzenleyen VUK md. 144/1 hükmüne göre, arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her i ten önce yapılır. nceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan ahsi ve özel mektup ve di er evrak makbuz kar ılı nda sahiplerine geri verilir.(VUK md. 144/2)

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

²²³ ÇAVU , a.g.t., s.286.

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

Sürenin ne kadar uzayacağı konusunda VUK veya CMK hükümlerinde bir düzenleme bulunmadığından, talep edilen kadar süre verilebileceği gibi, yargıç re'sen de süre takdir edebilir. Sürenin uzatılması için yapılan talebin haklılığı yine yargıç tarafından takdir edilecektir. Haklı bir sebebe dayanmamakta ya da idare el koyduğu bilgi ve belgeleri inceleme yetkisini suiistimal etmekte ise sulh ceza yargıcının talebi reddeder, yargıcının ret kararına karşı CMK md. 267 gereğince itiraz yasa yoluna gidilebilir²²⁴.

ÇAVU , süre uzatım taleplerinin reddi durumunda, vergi idaresinin, VUK md. 145 uyarınca, el koyduğu bilgi ve belgeleri geri vermekle yükümlü olduğunu belirtmektedir. Yazar, bizim de katıldığımız görüşüne gerekçe olarak, belge ve belge yasasına el konulan kişinin suç şüphesi ve ceza tehdidi altında bulunması nedeniyle aile, iş ve sosyal hayatı bakımından sorunlar yaşayabileceğini göstermektedir. Ayrıca, kişinin suç şüphesi altına girmesiyle başlayan adil yargılanma hakkı kapsamında, makul sürede davasını sonuçlandırmayı isteme hakkı bulunmaktadır. Bu sebeple, arama sonrasında daireye götürülen belge, defter ya da belge yanının incelenmesi için vergi idaresinin -hele de süre uzatım taleplerinin reddolunması durumunda- sınırsız bir süresi bulunmamaktadır²²⁵. Zaten VUK'nun 142 v.d. maddelerinde, kanun koyucu arama sonrası inceleme hükümlerini düzenlemiştir ve bunlar için, 134-

²²⁴ ÇAVU , s.301.

²²⁵ ÇAVU , s.302-303.

141 maddeleri arasında yer verdi i basit vergi incelemesinden farklı esaslar getirmi tir.

“*İncelemenin bitmesi*” ba lıklı VUK md. 145/3 hükmüne göre ise el konulan defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur.

3. ARAMA ve “KORUMA TEDB RLER NEDEN YLE TAZM NAT”

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

Kanun koyucunun bu tür bir düzenleme getirmesindeki amaç, asılsız ihbarlar nedeniyle mükellef nezdinde arama yapılmı sa, mükellefin arama nedeniyle gördü ü zararın tazminini, ihbarı yapan ki iden isteyebilmesidir²²⁶. Bir di er özel ki inin asılsız ihbarı nedeniyle yapılacak aramalara kar ı mükellefin hukuk davalarıyla kendisini koruması beklenmi tir. Vergi idaresinin asılsız bir üphesi ile ki i, haksız ve ölçüsüz ekilde aranmı hatta bazı belge ve defterlerine el konmu , arama sonunda ise tarhiyat yapılmamı , vergi suçu raporu da düzenlenmemi ise mükellef zararın tazminini nasıl sa layacaktır? VUK’da yalnızca, 143/son uyarınca, aramada bulunan defter ve belgelerin iyi saklanmamasından do an zararın tazmin edilece i belirtilmi tir. VUK hükümlerinde bunun dı ında bir hüküm bulunmaması ve 147. maddesinde, CMK’nun ilgili hükümlerine yapılan atıf nedeniyle, bu noktada CMK md. 141-144 hükümleri uygulama alanı bulacaktır. CMK md. 141-144 hükümlerinde -2.bölümde ayrıntılarıyla incelenece i üzere- kanun koyucu, koruma tedbirleri nedeniyle zarar gören ki iler, maddi ya da manevi zararlarının giderilmesini

²²⁶ KOÇAK, Hakkı; a.g.m., s.61.

öngörmü tür. Gerçekten de, CMK md. 141/1.i bendi uyarınca, hakkındaki arama kararı ölçüsüz bir şekilde gerçekleştirilen, yine md. 141/1.j bendi gereğince de e yasına ve diğer malvarlıklarında yerlerine, koşulları olmadığı halde el konulan veya korunması için gerekli tedbirler alınmayan ya da e yası veya diğer malvarlıklarında yerleri amaç dışında kullanılan veya zamanında geri verilmeyen kişiler maddi ve manevi her türlü zararlarını devletten isteyebilirler. Vergi idaresinin yapacağı arama ve arama sırasında el koyma işlemlerinin yukarıdaki sebeplerle hukuka aykırılığı ya da orantısızlığı iddia olunursa CMK 141 v.d. hükümleri uygulanır. Mükellefin bu düzenlemeler uyarınca yapacağı tazminat talepleri dışında, baskı haklı ve somut zarar iddiaları bakımından tam yargı davaları da, Anayasa md. 125/ son hükmünün genel niteliği nedeniyle gündeme gelecektir²²⁷.

E. BİLGİ TOPLAMA

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

“Bilgi Toplama” kurumunun tanımı şu şekilde yapılmaktadır²²⁸: *”Beyanların doğruluğunu araştırmak, vergiye müteallik olayları kavramak amacıyla ya da vergi denetimlerinde kullanılmak üzere yükümlü, yükümlü ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler ile kamu idare ve müesseselerinden alınan ya da istihbarî çalışmalar ile elde edilen bilgi ve belgelerin toplanıp arşivlenmesidir.”*

²²⁷ AKSOY, emsettin; a.g.e., s. 156 v.d.

²²⁸ ÇAVU, Adnan; a.g.t., s. 150.

Bilgi toplama ile ilgili olarak VUK'nun belirlediği yetki ve usul kurallarına geçmeden önce, mükellefiyetin saptanabilmesi ve mevcut mükelleflerin doğru bir şekilde vergilendirilebilmesi²²⁹ için birçok ülkenin vergi sisteminde olduğu gibi, vergi sistemimizde de idarenin farklı kaynaklardan topladığı bilgilerle bir tür vergi istihbaratı faaliyeti yürüttüğünü söyleyebiliriz. Hatta gerçek ve tüzel kişiler hakkında bilgi toplayan, belli sektörlerle ilgili istihbarat araştırması yapan ve gerektiğinde çalışmaları Emniyet Genel Müdürlüğüne istihbarat Daire Başkanlığı ile Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlıkları ile müştereken yürüten vergi istihbarat uzmanlarının olduğunu belirtmek gerekir²³⁰.

1. YETKİ ve USUL

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

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

²²⁹ AYDIN, Selda; Mükellefin Gizlilik Alanına (Sır Çevresine) İlişkin Hakları, Vergi Sorunları Der., S.213, Haziran-2006, s.26.

²³⁰ AYDIN, Fazıl; Vergi İstihbarat Arayışı, Vergi Sorunları Der., S.167., Ağustos-2002, s.228 v.d.

²³¹ ÇAVUŞ, Adnan; a.g.t., s. 151 v.d.

içine almaktadır²³². 148. maddede düzenlenen bilgi verme zorunluluğu arızidir. Yani ihtiyaç halinde bu kriterlere başvurulur ve olayın şartlarına göre bilgi talebinin içeriği değerlendirilebilir²³³.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere istem yazı ile tekrarlanıp kuvvetlendirilir ve cevap vermeleri için kendilerine makul bir süre tayin olunur. Süre sonunda cevap vermeyenlerle ilgili olarak, VUK Mükerrer 355. madde hükmü uygulanarak özel usulsüzlük cezası kesilecektir²³⁴. Ancak cezanın kesilebilmesi için bilgi istenirken; gerektiğinde bilgi verilmediği durumda, bu cezanın kesileceğine ilişkin uyarının, ilgiliye bildirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte; ilgililer, bilgi istenmek üzere vergi dairesine hiçbir biçimde zorla getirilemeyecektir. (VUK md.148/2)

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

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

²³² ÇAVU , Adnan; s.158.

²³³ BAĞARAN, Funda; Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları Ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, Vergi Sorunları Der. S.143, Ağustos-2000, s.179.

²³⁴ Bu cezanın da susma hakkına aykırı olduğu belirtilmektedir. YALTI, Billur; a.g.e., s.149.

VUK, belli olaylar bakımından ayrı bir düzenleme yapma ihtiyacı duymu ve 150. madde hükmünde ölüm olayları ve buna ba lı intikallerle ilgili bilgilerin vergi idaresine bildirilmesi gere i düzenlenmi tir.

Mülga 1412 s. CMUK'un 88. maddesi, 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlü e giren 5271 s. CMK'nun 125. maddesine kar ılık gelmektedir. Yeni düzenlemeye göre, cezasının alt sınırı 5 yıl veya daha fazla olan suçlara ili kin belgeler devlet sırrı oldu u gerekçesiyle mahkemeye kar ı gizli tutulamaz. Ancak devlet sırrı niteli indeki bilgileri içeren belgeler, sadece yargıç veya mahkeme heyeti tarafından incelenebilir. Bu belgelerde yer alan ve yalnızca yüklenen suçu açıklı a kavu turabilecek nitelikte olan bilgiler, yargıç veya mahkeme ba kanı tarafından tutana a kaydedilir. Vergi kaçakçılı ı suçu da dâhil olmak üzere, vergi suçları için öngörölmü cezaların hiçbirinin alt sınırı 5 yıl olmadı ı için, devlet sırrı niteli i ta rıyan bilgi ve belgeler, vergi idaresine kar ı gizli tutulabilecektir. Ancak do rudan do ruya vergiye ili kin olmak üzere, bu belgelerde yer alan borç miktarı ve alacaklıların adlarına ili kin bilgiler istenebilir.

VUK'nun “ stihbarat Ar ivi” ba lıklı 152. maddesine göre, md. 150 hükmündeki ölüm olayları ve buna ba lı intikallerle ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat ar ivlerinde gizli olarak saklanır.

Bu ar ivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabilece i Maliye Bakanlı ınca tespit olunur.

Bilgi istihbarat ar ivlerinin düzenlendi i 25.06.1951 tarih ve 3/13287 sayılı Mali stihbarat Ar ivi Yönetmeli i²³⁵, 05.10.2006 tarih ve 26310 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 28.08.2006 tarih ve 2006/10933 sayılı Yönetmelik gere ince yürürlükten kaldırılmı tır.

2. B LG TOPLAMA ve K İSEL VER LER N KORUNMASI

Vergilendirmeye ili kin hususlarda vergi idaresi, ço u kamusal faaliyeti sırasında ise modern devlet ki isel verilere ihtiyaç duymaktadır. Özellikle planlama, sosyal devletin ya ama geçirilmesi ile adli ve idari kolluk faaliyetleri sırasında devlet bilgi toplar, bunları kullanır, i ler ve saklar. Bu durumun bazı alanlarda bir tür bilgi tekeline dönü tü ünü belirten KÜZEC , neredeyse do umdan ölüme kadar toplanan bilgilerin idarenin elinde büyük bir güç olu turdu undan bahseder²³⁶.

Ancak hemen belirtilmelidir ki bilgi toplama hususunda özelde vergi idaresinin motivasyonu çok daha üst seviyelerdedir. Gerçekten de, motivasyonun geldi i noktayı göstermek açısından, geçti imiz aylarda gündeme gelen bir tartı ma²³⁷ bizce dü üdürücüdür. Alman hükümeti, kimli i belirsiz ki iler tarafından yapılan bir ihbar sonucu; mükelleflerinin sviçre bankalarında açtırdıkları sırda hesapları ve bunlarla ilgili bilgilerin yer aldı ı bir CD'yi söz konusu ki ilerden önemli bir miktar para kar ılı nda satın alaca ını açıklamı tır. Zira Alman yetkililere göre vergi kaçakçılı ının önlenmesi ya da vergi toplamak için el altından ya da yasa dı ı yollarla elde edilmi veriler de kullanılabilir.

Hukuki açıdan bakıldı ında; kendi içinde durum, öncelikle bir veri hırsızlı ı ve hukukun genel ilkelerine aykırı yöntemlerle yürütülen bir suç soru turmasıdır.

²³⁵ R. G. Tarihi : 21.07.1951, No: 7864

²³⁶ KÜZEC , Elif; Ki isel Verilerin Korunması, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s.318-319.

²³⁷ <http://www.ntvmsnbc.com/> adresinde 13.02.2010 tarihinde yer alan haberdan alınmı tır.

Zira dikkat edilirse; olayda söz konusu olan, vergi kaçakçılığını önleme adına, uluslararası antlaşmalar çerçevesinde yapılan bir yardımla mı ya da bilgi paylaşımıdır. Kimlik belirsizliklerle yapılan bir pazarlık söz konusudur ve yalnızca ekonomik açıdan bakıldığında; son derece mantıklıdır. Bu değerlendirilmeyi, vergi kaçakçılığı suçu ile mücadelenin koruduğu hukuki yararı bir kenara iterek yapmadığımızı belirtelim. Zira öncelikle vergi ödevine uyan ve uymayan yurtta arasında e itli in sa lanması, me rulu u tartı ılamaz bir amaçtır. Ancak “*delil elde etme*”nin hukukun genel ilkeleriyle çizilmiş bazı sınırları vardır -örneğin; hukuka uygun metotlarla delil elde etme²³⁸- ve idarenin mücadele ettiği gelir elde ettiği tek suç; vergi kaçakçılığı için de bu sınırlar geçerli olmalıdır.

Modern devletin verilere duyduğu ihtiyacın kaçınılmazlığı yanında, bilgi tekelinin idareye kattığı bu gücün sınırlandırılması için, verilerin toplanması, işlenmesi ve aktarılmasına ilişkin bir hukuki korunma ihtiyacı belirgindir²³⁹. Kamusal hizmetlerin elektronik ortamda sunulması anlamına gelen e-devlet²⁴⁰ uygulamalarıyla birlikte ise devletin ulaşılabildiği veri sayısı ve veri güvenliğinin nasıl sağlanacağına ilişkin tartışmalar, bu korunma ihtiyacını daha da arttırmaktadır. Zira e-devlet uygulamalarıyla amaçlanan, kamusal hizmetlerin sunumunda, kırtasiyeciliğin azaltılması hatta bugün farklı alanlarla oluşturulan veri tabanlarından²⁴¹ bir bütün halinde faydalanılmasıdır. Dolayısıyla, aslında kurumların farklı veri tabanlarında edindikleri verileri birbirine aktarması (bütünleşme) e-devlet uygulamalarıyla hedeflenen sonucun bir diğer parçasıdır. Beraberinde getirdiği

²³⁸ KUNTER; YEN SEY; NUHO LU; a.g.e., s.1081 v.d.

²³⁹ WADE, William- FORSHY Christopher; Administrative Law, 8. Baskı, Oxford University Press, Büyük Britanya 2000, s.61.’den Akt. KÜZEC , s.319.

²⁴⁰ UYAP, MERN S, VEDOP bu tür e-devlet uygulamaları örneklerindedir.

²⁴¹ Veri tabanı ile kastedilen, özellikle elektronik ortamda saklanan düzenli bilgi topluluğudur. <http://www.veritabanim.com/veri-tabani-nedir/> adresinden ulaşılabılır. E.T. : 16.10.2010.

hukuki tartı malar yanında, zaman ve maliyet tasarrufu sağladı ı üphe götürmeyen e-devlet uygulamalarından biri de VEDOP²⁴², tur.

Birçok e-devlet uygulamasından önce 1998 yılında başlatılan VEDOP ile otomasyon²⁴³ uygulamasına alınan vergi dairelerine gelen günlük bilgilerin merkeze aktarımı yapılmaktadır. Vergi dairesinden aktarılan bilgiler internet aracılığıyla Genel Müdürlük, Defterdarlık ve Vergi Dairesi bazında kullanıma açılmıştır²⁴⁴. VEDOP ile oluşturulan bu veri ambarı içinde çok sayıda veriyi barındırmaktadır. Yalnızca birkaç örnek vermek gerekirse; Veri Ambarı Bilgi Sistemi'ni (VER A) kullanan yetkili vergi idaresi elemanı, mükellefe ilişkin kurum ortakları ile mükellefin ortak olduğu şirketlere, sahte ve yanıltıcı belge durumuna, bazı konularda banka bilgilerine ve tabii mükellefin genel bilgilerine (ikametgâh vb.) erişebilmektedir²⁴⁵. Yine örneğin, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ve satışlarına ilişkin Ba-Bs formları²⁴⁶ da VEDOP ile oluşturulan bu veri tabanında bulunması zorunlu güncel verilerdendir²⁴⁷. Bu sayede vergi idaresi, mükelleflerin beyan usulüyle verdiği bilgiler ile kendisinin bizzat topladığı bilgileri bu veri tabanları içerisinde karşılaştırmaktadır²⁴⁸. Vergi idaresince, VUK md. 152 ve Mükerrer madde 257 hükümleri uyarınca oluşturulan

²⁴² Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi

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

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

²⁴⁵ ALPTÜRK, Ercan; Tüm Yönleriyle Hırs ve Hırs Kramiyesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, s.220 v.d. BA ARAN YAVA LAR, Funda; s.97-98.

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

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

²⁴⁸ AYDIN, Fazıl, s.218.

vergi istihbaratı ar ivi ve VEDOP ile öngörülen veri tabanları, mükellefler bakımından bir ba ka hakkı, ki isel verilerin korunması hakkını gündeme getirmektedir.

Ki isel verilerin korunması hakkı, aslında büyük ölçüde özel hayatın gizlili i hakkından do mu ancak zaman içinde ondan ayrılmı bir ba ka hak alanını ifade etmektedir. Bu yüzden ki isel verilerin korunması hakkını ihlal eden her davranı özel hayatın gizlili i hakkının da ihlali sayılacaktır²⁴⁹. Özel hayatın gizlili i hakkını **”Bireylerin, toplulukların ve kurumların kendileri hakkındaki bilgilerin ne zaman, nasıl ve hangi kapsamda ba kaları ile ili ki içinde bulunaca na kendilerinin karar verme hakkıdır.”** ekinde tanımlayan Alan WESTIN, bu tanımla iki hak alanı arasındaki kesi meyi göstermi tir²⁵⁰. Ki isel verilerin korunması hakkı, birçok ba ka hak alanıyla ili kilendirilebilirse de tıpkı özel hayatın gizlili i hakkında oldu u gibi, öncelikle bir insan hakkı olarak görülmelidir. Zira bu hak alanı aslında tek bir de eri, insan onurunu korur²⁵¹.

Hakkın içeri i bazı ilkeler çerçevesinde belirlenmi tir. Bir hukuk düzeninde ki isel verilerin korunması hakkından söz edebilmek için, öncelikle veriler hukuka ve dürüstlük kuralına uygun olarak toplanmalı ve i lenmelidir. kinci olarak, verilerin toplanıp i lendi i tüm süreç boyunca belirli, me ru ve açık amaçlar do rultusunda hareket edilmelidir. Ki isel veriler, toplanma ve bunu izleyen i leme amaçları açısından yeterli ve onlarla ilgili olmalı ve a ırı olmamalıdır. Yine veriler, do ru ve e er gerekli ise güncel olarak tutulmalı ve verilerin tutulma süreleri de amacın gerektirdi inden daha uzun olmamalıdır. Ayrıca, ki inin veriler üzerinde denetimini

²⁴⁹ KÜZEC , Elif; a.g.e., s.74.

²⁵⁰ WEST N, Alan F., Privacy and Freedom, Atheneum, ABD 1970, s.7'den Akt. KÜZEC , s.73.

²⁵¹ BLOUSTE N, Edward J., “Privacy as an Aspect of Human Dignity” Newyork University Law Review, Y.1964, C.39, S.5, s.962-1007'den Akt. KÜZEC , s. 77., s.60-102.

sa layabilmek adına bilgilendirilmesi, ki iye verilerine ula ım ve onları düzeltme imkânının tanınması yanında, ki inin verilerinin i lenmesine ve do rudan pazarlanmasına itiraz hakkının bulunması gerekmektedir²⁵².

Öncelikle, yukarıda sayılan ilkelerin ülkemizde, ne genel olarak bireyler ne de yukarıda yaptı ımız açıklamalar ı ında, mükellefler için uygulandı ı söylenebilir. Ancak bu konuda, mükellefler bakımından VUK'nun vergi mahremiyeti hükümleri ile olu turulan koruma alanından söz edilmelidir.

a. Vergi Mahremiyeti

Ki isel verilerin korunması hakkı, VUK md. 5 hükmünde²⁵³ düzenlenen vergi mahremiyeti ile belli ölçüde korunmaktadır. Bu hüküm, Anayasa ve A HS kapsamında güvence altına alınan özel hayatın gizlili i hakkının yasal düzeydeki yansımalarından biridir²⁵⁴. Vergi mahremiyeti, en genel anlamıyla, mükellefin sırlarının gizli tutulmasını ifade eder. Mükellefin sırları, gerek özel hayatına gerekse meslek ve sanatına veya ticari hayatına ait gizli kalması gerekenlerdir²⁵⁵.

Vergi mahremiyeti, mükelleflerin beyan ettikleri verilerin açıklanmayaca ına dair güven duymalarını sa lar. Kamusal olanın bireysel olana tercih edildi i vergilendirme ili kisinde, mahremiyet, birey yararının do rudan korundu u bir kurumdur²⁵⁶. Tabii hükümle olu turulan koruma, yalnızca mükelleflerin beyan etti i bilgilerle sınırlı kalmayıp vergi idaresinin herhangi bir vesileyle edindi i ve gizli

²⁵² KÜZEC , Elif; a.g.e., s.195-219.

²⁵³ Belirtmek gerekir ki, vergi mahremiyetinin düzenlendi i tek hüküm VUK'nun 5. maddesi olmayıp, 6183 s. AATUHK ve 4208 s. Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunda da benzer düzenlemeler bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. SONSUZO LU, Elif; "Çe itli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine li kin Düzenlemelerin De erlendirilmesi", Vergi Sorunları Der., S.141, Haziran-2000, s.116 v.d.

²⁵⁴ YALTI, Billur; a.g.e., s.175.

²⁵⁵ ERO LU, Nurettin; Açıklamalı ve Çıtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara 1989, s.11.'den Akt. GED K, Gül en; "Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yer Alması" Vergi Dünyası Der. S.317, Ocak 2008, s.126.

²⁵⁶ SONSUZO LU, Elif; s.116 v.d.

kalması gereken her bilgiyi kapsar. Mahremiyet hükümlerini ihlal edenler ise VUK md. 362 ve TCK md. 239²⁵⁷ hükümlerine göre cezalandırılacaktır. Hükümün devamında, mükellefin mahremiyet beklentisinin sınırlarını oluşturan bazı istisnalar getirilmiştir.

Vergi mahremiyeti ile oluşturulan koruma alanının, istisna hükümleri ile oldukça daraltıldığı belirtilmektedir²⁵⁸. Bu istisna hükümlerinden, özellikle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ya da kullandıkları vergi inceleme raporlarıyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağına ilişkin düzenleme, haklı olarak eleştirilmektedir. Zira inceleme raporları kesin hüküm niteliindedir²⁵⁹. Buna rağmen, sadece inceleme raporu esas alınarak, mükellefi hem kendi meslek odasına hem de 3568 s. Kanun uyarınca kurulmuş meslek birlik ve odalarına bildirmek, mükellefin baskın haklarını ihlal etmek anlamına gelecek ve masumiyet karinesine de aykırı davranış olacaktır²⁶⁰. Yine düzenlemenin, incelemenin kişisel hakları üzerindeki önemli bir baskın etkisi olduğunu söylememiz yanlış olmayacaktır. Bunun dışında, VUK md. 5 hükmünün, yukarıda açıklamaya çalıştığımız kişisel verilerin korunması hakkını koruma bakımından yetersiz kaldığı açıktır. Öncelikle, hüküm “mahremiyet”i yani gizli olanları korumaya yönelmiştir. Oysa kişisel verilerin ya da özel hayatın korunması hakkı yalnızca kişilerin gizlemek isteyecekleri

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

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

²⁵⁸ GED K, Gül en ; a.g.m., s.126.

²⁵⁹ SONSUZO LU, Elif; a.g.m., s.133.

²⁶⁰ SONSUZO LU, Elif; s.133.

ya da onları utandıran bilgilerin if a edilmemesinden ibaret de ildir²⁶¹. Ki isel verilerin korunması hakkı, aynı zamanda, ki ilerinin, sahip oldukları tüm bilgiler üzerinde, bir denetim ve tasarruf yetkisini gerektirir. Bunun için mükellefin verilerinin ancak hangi amaçlar için, kimlerce kullanılacağı ve hangi durumlarda üçüncü ki ilere aktarılabilmesi öngörebilmesi gerekmektedir. Bu tür bir öngörülebilirli in ise ancak yukarıdaki ilkeleri içeren genel bir ki isel verilerin korunması yasası ile mümkün olacağı haklı olarak iddia olunmaktadır²⁶².

F. ÖN İLEMLERİN SONUÇLARI

Vergilendirme sürecinde ön i lemlerin idare hukuku bakımından hazırlık i lemi sayıldığı ve asıl i lemlerin olu turulma usulünün birer parçası olduklarını belirtmektedir. Bu bağlamda, her bir ön i lem bakımından, vergi idaresinin ön i lemler sonucunda tesis ettiği asıl i lemlere ya da i lem süreçlerine kısaca değinilecektir.

1.YOKLAMAMANIN SONUÇLARI

Yoklama i lemi sonucunda vergi idaresi, mükelleflerin gerek i e ba lama gerekse i i bırakma ile ilgili olarak bilgi verme ödevlerini yerine getirmemeleri dolayısıyla, öncelikle mükellefiyete ili kin olarak, mükellefiyet tesisi²⁶³, de i ikli i ya da mükellefiyetin silinmesi gibi asıl i lemler gerçekte tirmektedir.

Yoklama sonucunda vergi idaresi, artları olu mu sa, tarh i lemi de tesis edebilir. Ancak bu ola an bir beyana dayalı tarhiyat olmayacak, vergi idaresi yoklama sonucunda elde ettiği bilgiler do rultusunda, do rudan **idarece** tarhiyat

²⁶¹ KÜZEC , Elif; a.g.e., s. 78.

²⁶² KÜZEC , a.g.e., s.348.

²⁶³ Dan. 4. Dr. E.2002/4036-K.2003/2246. T.07.10.2003.

yoluna gidebilecektir²⁶⁴. Verginin idarece tarhı; ikmalen ve re'sen tarhiyat dı ında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunlarında düzenlenen belirli zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine verilen yükümlülükleri yerine getirmemeleri sebebiyle, zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Yine VUK md. 131 hükmü gere ince düzenlenen yoklama fi lerine dayanılarak idarece tarh mümkündür. (VUK Mükerrer Madde 30)

Bunun dı ında -a a ıda açıklanacak olan- re'sen tarhiyat ya da ikmalen tarhiyat yoluna gitmek için yoklama sonucunda vergi idaresi bazı delil ve belgeleri elde etmi olacak ve mükellefi takdir komisyonlarına ya da incelemeye sevk edebilecektir. Yani yoklama fi i tek ba ına re'sen tarhiyat ya da ikmalen tarhiyat için yeterli de ildir ancak bu süreçleri ba latabilir²⁶⁵.

Yoklama ile mükelleflerin belge düzenine ya da yasal deyimle, vergi kanunlarının usul ve ekle ili kin hükümlerine uyup uymadıkları denetlendi inden, yoklama sonucunda usulsüzlük cezaları²⁶⁶ uygulanabilecektir.

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

²⁶⁴ÇAVU , s.146.

²⁶⁵ÇAVU , s.145.

²⁶⁶ *Usulsüzlük cezaları için bkz. VUK md. 252 -253.*

üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlı ının belli edece i esaslar dâhilinde tasfiye edilebilir.)

2. NCELEMEN N SONUÇLARI

nceleme, yoklamaya göre daha derinlemesine bir ara tırma veya denetim faaliyeti oldu undan, sonuçları da yoklamaya göre daha geni olacaktır. Vergi idaresinin inceleme sonucunda yapaca ı ilk i tabii ki tarhiyattır. Yine inceleme raporu do rultusunda ikmalen ya da re'sen tarhiyat yollarına ba vurulabilir²⁶⁷.

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

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

²⁶⁷ÇAVU , s.240 v.d.

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

Üçüncü olarak; inceleme sonucunda ki i hakkında idari ceza uygulanabilir. Yoklama sonucunda oldu u gibi inceleme sonucunda da usule ya da ekle aykırı bir durumla kar ıla ılırsa usulsüzlük cezası kesilir²⁶⁸. Yoklamadan farklı olarak ise inceleme sonucunda mükellef hakkında VUK md. 341 ve 344 hükümleri uyarınca vergi ziyayı cezası da kesilebilecektir. Vergi ziyayı düzenleyen VUK md. 341 hükmüne göre, vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. ahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçe e aykırı beyanlar ile sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Vergi incelemesinin di er bir önemli sonucu ise vergi suçu raporu düzenlenmesidir. VUK md. 367 hükmü gere ince inceleme elemanı, VUK 359. maddede düzenlenen hallerle kar ıla ır ve vergi kaçakçılı ı suçunun olu tu una kanaat getirirse vergi suçu raporu düzenlemeli ve ilgili C. Ba savcılı ına ihbarda bulunmalıdır. C. Ba savcılı ına vergi suçu raporuyla yapılacak bu ihbar soru turma artıdır ancak Savcılık soru turma sonunda bu rapor içeri ine göre karar vermek zorunda de ildir²⁶⁹.

²⁶⁸ÇAVU , s.245 v.d.

²⁶⁹ÇAVUŞ, s.240.

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

3. ARAMANIN SONUÇLARI

Arama, yukarıda bahsedildiği üzere; vergi kaçakçılığı suçunun infazına yönelik makul bir üphe ile ve sulh yargıcının kararıyla mümkündür. Bu üphe ve yargıç kararıyla arama yapan yetkili memurlar, arama sonucunda, -inceleme sonuçlarına benzer şekilde- vergi kaçakçılığı suçunun olutuna dair vergi suçu raporu düzenleyebilir ya da re'sen veya ikmalen vergi tarhı yoluna gidebilir²⁷⁰.

²⁷⁰ÇAVU , s.304 v.d.

K NC BÖLÜM
VERGİ İDARESİNİN ÖN İLEMLER NEDEN YİLE HUKUK
SORUMLULUĞU

D) DARENİN SORUMLULUĞU KAVRAMI ve GELİŞİMİ

A. HUKUK DEVLETİ ve DARENİN SORUMLULUĞU TEORİSİ

Vergi denetiminin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin ihlali sonucunu doğurabilecek bir süreç olduğu belirtilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, vergi denetiminin ya da diğer bir deyişle, vergi idaresinin “ön işlemleri” olarak isimlendirilen işlemler ve eylemlerinin, idarenin sorumluluğu içindeki konumu saptanmaya çalışılacaktır. “Sorumluluk” farklı anlamlar yüklenilebilecek bir terimdir; bu çalışmamızda, sorumluluk terimi ile bir kimsenin başkasına verdiği zararı “ödeme” zorunluluğunu ifade eden hukuki sorumluluk²⁷¹ kastedilmektedir. Vergi idaresinin ön işlemleri nedeniyle hakları ihlal olunanların, bu ihlallerin oluşturduğu haksızlık ve zararları, idari yargı yerleri önünde nasıl ve hangi kapsamda dile getirebilecekleri hususu önem taşır.

Çalışmamızın ilk bölümünde, vergi kavramının devlet egemenliğinin en belirgin görünümü ve önkoşulu²⁷² olduğu ifade edilmiştir. Bu bölümde de, vergi idaresinin sorumluluğu irdelenirken, egemenlik kavramı hareket noktası olacaktır. Zira tarafları devlet ve birey olan her ilikin, hangi zamanda ve zeminde olursa olsun, egemen ve ona tabi olanlar arasındaki sorunsalı içerdiği²⁷³ bilinmektedir. Hele de “sorumluluk” söz konusu olduğunda, bu konu daha belirgin hale gelir; zaten

²⁷¹ TANDOĞAN, Haluk; Türk Mesuliyet Hukuku, Ajans-Türk Matbaası, A.Ü. H.F. Yayınları, Ankara 1961, s. 4.

²⁷² KANET, Selim; “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri(I)”, İktisat-Maliye Der., C.36, Austos-1989,S.8, s.320 v.d.

²⁷³ OZANSOY, a.g.t., s.346.

devletin sorumlulu u kuramına ili kin aray ların, bu süreç sorgulanmadan bir yere varması da olanaklı de ildir²⁷⁴.

“Egemenlik” ve “sorumluluk” kavramları birbiri ile uzunca bir süre ba da tırlamamı , “egemenlik” bireyin üstünde ve ona kar ı direnebilen bir güç olarak görülmü tür²⁷⁵. Devlet egemenli i mutlak olarak görüldü ünden, **“Devlet hükümrandır ve bu takdirde ancak kendi iradesiyle mevcut olabilece i için kendisini tehdit eden emperatif bir kaideye ba lanamaz veyahut Devlet kendisini tehdit eden emperatif bir kaideye ba lıdır ve bu takdirde artık hükümran de ildir.”** denilmi tir. Bugün kabul edilemez olan bu dü ünce çerçevesinde, “idarenin sorumlulu u” fikrinin geli mesi mümkün de ildir. Çünkü ya devlet egemendir ve bu halde sorumlu de ildir ya da Devlet sorumlu olabilir ancak artık egemen olmayacaktır²⁷⁶. Devlete yüklenen bu sorumsuzluk fikri, özellikle 18. yüzyıldan önce hükümdara tanınan mutlak egemenlik yetkisinden kaynaklanmakta, ayrı bir devlet tüzel ki ili inin olu masıyla, devlet “sorumsuz” hükümdarın yerine geçirilmektedir²⁷⁷. Bu dü üncenin esasından de i ti ini söyleyen BA G L, egemenli in idarenin ya da memurlar zümresinin sultas ı olmadığını belirtmi ve “sorumluluk” fikrinin, devlet kuvvetini zapt için önemli bir araç olaca ından bahsetmi tir²⁷⁸. Devlet kuvvetini zapt etme dü üncesi, hukuk devleti idealini belki de birebir kar ılar. Zira hukukla zapt edilen ya da ba lanan devlet, faaliyetlerinde hukuka uygun davranma al ı kanlı ını edinmi , Anayasa Mahkemesi’nin deyimiyle;

²⁷⁴ OZANSOY, s.346.

²⁷⁵BA G L, Ali Fuad; “Devletin ve Di er Amme Hükmi ah ıslarının Mesuliyeti Meselesi(1)”, Adliye Ceridesi, Y.31, 1940, s.582 v.d.

²⁷⁶ DUGU T, Leon; Traite de droit constitutionnel, 3 ed. T.I. s.632’den Akt. AYGEN, Cemal; Yeni Anayasaya Göre darenin Kendi Fiilinden Sorumlulu u, Teksir, Ankara 1963, s.14-16. , DUEZ, Paul; Mukavele Dı ında Amme Kudretinin Mes’uliyeti, Çev. : brahim SEN L, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik, T.A.O., Ankara1950.

, s.2.

²⁷⁷ OZANSOY, s.346-350.

²⁷⁸ BA G L, s.582.

bireylere hukuk güvencesi sa lama bilincinde olan devlettir²⁷⁹. İlk kez Almanya'da 19. yüzyılda kullanılan hukuk devleti kavramı, bugünkü anlamını Fransa'da kazanmış ve hukuk ile devlet arasında kurdu u sıkı ba sayesinde, yukarıda bahsedilen egemenli i me rula tır tır²⁸⁰.

Hukuk devletinden söz edebilmek için, **ana haklar güvenli i ile idarenin kanunili i ve yargısal denetimi** olmak üzere; temelde iki unsurun gerekli oldu u kabul edilmektedir. idarenin yargısal denetimi, kanuna ve onun hukuki yorumuna göre, idare edilenlerin haklarını ihlal eden ya da hukuka aykırı olup da menfaatlerine dokunan her türlü idari i lem ve eylemi kapsamaktadır²⁸¹. Bunun yanında, ana haklar güvenli ini sa lamak adına ve normlar hiyerar isi kuramının etkisiyle, yasaların Anayasaya uygunluk denetimi de hukuk devletinin unsurları arasında, yerini almı tır²⁸².

idarenin sorumlulu u fikrinin hangi teorik temele dayandırılaca ı sorusuna verilen cevaplar²⁸³ farklıdır. Sorumluluk fikrinin -en azından Fransa'da- bayındırlık faaliyetlerinin ki ilere verdi i zararın tazmininden do mu olması, sorumlulu un teorik temelini, “kamu külfetleri önünde e itlik” ya da genel olarak “hukuki müsavat” oldu u yolundaki görü lere neden olmu tur²⁸⁴. Bazı bireylerin, kamusal faaliyetler nedeniyle, maddi ya da manevi varlı nda meydana gelen eksilmelerin

²⁷⁹ AL EFEND O LU, Yılmaz; “Hukuk-Hukukun Üstünlü ü-Hukuk Devleti”, Ank. Bar.Der., 2001/2, s. 31. Ay. Mah. E. 1992/22-K.1992/40. T. 17.06.1992. http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1028&content=adresinden_ula_ılabilir. E.T.: 20.11.2010.

²⁸⁰ BLECKMANN, Albert; “L’Etat de droit dans la Constitution de la Republique federale d’Allemagne” Puvoirs, 22, 1982, s.5-6’dan Akt. KABO LU, brahim; “Türkiye’de Hukuk Devletinin Geli imi”, s.139 v.d., “yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDQ5MDUxMDQ4MDQ4” adresinden ula ılabılır. E.T.: 20.11.2010.

²⁸¹ BALTA, Tahsin Bekir; KUBALI, Hüseyin Nail; “Türkiye’de Hukuk Devleti Anlayı ı”, A.Ü. SBF Der., C.15, S.3, Ankara 1960, s. 3-8.

²⁸² KABO LU, s.144.

²⁸³ *Bu cevapların ayrıntılı de erlendirmesi için Bkz. OZANSOY, Cüneyt, a.g.t, s.33 v.d.

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

giderilmesi ve böylece aleyhlerine bozulan e itli in tekrar sa lanması da idarenin sorumlu tutulması için tali bir amaç sayılabilir. Ancak bizim de payla tı ımız görüşü e göre, idarenin sorumlu tutulmasındaki nihai ve asıl amaç, hukuk devletini tesis edebilmektir²⁸⁵. Bu sonuca iki açıdan varılabilir: ilki, idarenin yargı organınca sorumlu tutulması sonucunda zarar gören, her halükarda hukuki bir tatmin elde etmekte ve kendisini egemene kar ı güvende hissetmektedir. kincisi de sorumlu tutulan idare, gerçekle tirdi i hak ihlalini, hukuk adına ve vasıtasıyla gidermek durumunda kalmaktadır. Zira idarenin sorumlulu u meselesi, özellikle kusurlu sorumluluk sahasında, daha çok bir hesap sorma ve hesap verme meselesidir. Benzer ekilde, idarenin sorumlulu u olgusunun ancak hukuk devleti ilkesinin gerçekçi yorumu ve kamusal gücün hukuka uygun kullanım zorunlulu u dü üncesi içinde de er kazanaca ı haklı olarak ifade edilmektedir²⁸⁶. Bu ba lamda, hukuk devleti ideali, sebep oldu u zararlı sonuçları telafi etmeyi bilen bir devleti gerektirdi i gibi, devletin zarar do urucu faaliyetlerden kaçınmasını ve onları önleyici tedbirleri almasını da içermektedir²⁸⁷.

Her ne kadar, hukuk devletinin tesisi konusunda iptal davaları öne çıksa da, bir idari karara kar ı açılan en uygun dolaylı denetim davasının, idari kararın yarattı ı haksızlıkları gidermeye yönelik tazminat davası oldu u ve böylece iptal davasına konu edilemeyecek nitelikte olan idari kararların da yargı yerlerince denetlenebilece i ngiliz hukukçularca da belirtilmi tir²⁸⁸. Bu görüş , genel olarak ta ıdı ı önem dı ında, bizim çalı mamız için ayrıca bir öneme sahiptir. Zira ilk bölümde, icrai olmamaları sebebiyle iptal davasına konu edilemedikleri saptanan ön

²⁸⁵ BA G L, Ali Fuad; a.g.m., 582 v.d., AYGEN, Cemal; a.g.e., s.99 v.d., GÖZÜBÜYÜK, ref; a.g.e., s.285., OZANSOY, s.33.

²⁸⁶ BARTLSPERGER, Richard; "Die Folgen von Staatsunrechaus Gegenstand der Gesetzgebung", NJW 1968, s.1703v.d.'dan Akt. OZANSOY, s. 6, 9, 346.

²⁸⁷ MAUNZ, Theodor; DURIG, Günter; HERZOG, Roman; Grundgesetz Kommentar, München,1958, Rdn.4, BARTLSPERGER, s.1703'den Akt. OZANSOY, s.32.

²⁸⁸CANDAN, Turgut; a.g.e., s. 120-121.

İlemlerin, hukuka uygun yürütülmesi bakımından, bu işlemler sebebiyle vergi idaresine yöneltilecek sorumluluk davaları, etkin bir denetim mekanizması olu turacaktır.

Herkes gibi, devlet de sahip oldu u tüzel kişilik vasfı nedeniyle, faaliyetleri dolayısıyla meydana gelen zararı, zarar sahiplerine ödemeye mecburdur. İdarenin de herkes gibi sorumlu olacağı fikri, hukuk devleti ilkesinin gelişimine paralel şekilde, Fransız İhtilali'nden sonra, özellikle artan bayındırlık faaliyetleri ile özel mülkiyet hakkının çatılması nedeniyle doğmuştur²⁸⁹. Fransız Haklar Beyannamesinde ve sonrasında Fransız Anayasasında mülkiyet, ihlali caiz olmayan ve kutsal bir hak olarak sayılmış ve ancak kanunla öngörülen bir kamu yararı nedeniyle ve de erisi peşin ödenmek şartıyla, hak sahibinin bu haktan mahrum edilebileceği düzenlenmiştir²⁹⁰. Bu şekilde özel mülkiyetin ihlal edilemeyeceği esasının benimsenmesi, bayındırlık faaliyetleri sırasında verilen zararlar nedeniyle idarenin sorumlu tutulması ile sonuçlanmıştır.

Roma Hukukuna dayanan sorumluluk fikri, idarenin sorumluluğunda çıkışı noktası kabul edilmiş ve idarenin de, herkes gibi sorumlu olduğu kabul edilmiş ise de, zamanla idarenin sorumluluğu konusu, kendi kurallarını oluşturmuştur. Bu sonuç, ünlü BLANCO kararında²⁹¹ açıkça gözlenmektedir. Bu karar, adli ve idari mahkemeler arasındaki görev uyuşmazlığının, Fransız Uyuşmazlık Mahkemesince

²⁸⁹ GÜRİSOY, Kemal Tahir; “İdarenin sorumluluğuna ilişkin ilkelere Son Gelişmeler ve İsviçre Hukukundaki İdarenin Hukuki Sorumluluğunun Ana Hatları”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu (İdare Hukuku Alanında Sorumluluk), Ankara 1979, s. 72.

²⁹⁰ AYGİN, Cemal; a.g.e., s.18 v.d.

²⁹¹ AYGİN, s.27 v.d.,*1873 tarihli kararın içeriği kısaca şöyledir: Agnes BLANCO adında 5 yaşında bir çocuk, Bordeaux'da bir tütün fabrikasında çalışırken dört kişilerin, içi tütün dolu bir küçük vagonu, maaza ile hangarı birbirinden ayıran sahada çektikleri sırada yere düşürülmüş ve ciddi surette yaralanmıştır. Çocuğun babası Code Civil'in 1382 v.d. maddelerince adli mahkemelerde, kızına ika edilen zarar verici fiilin müterek failleri olan dört kişi ve aynı zamanda ajanlarının ihmetsizliğinden hukukten mesul olan devlet aleyhine tazminat davası açmıştır.

çözümlemesinden ibarettir ancak esasa etkisi, idarenin sorumluluğu hukukunun özerkliği sonucunu doğurmasıdır²⁹².

BLANCO kararı ile şöyle denilmiştir:

“ Kamu hizmetinin yürütümünde çalıtırdığı özel kişilere verilen zararlardan dolayı Devlet’e düşen sorumluluk, Code Civil’de yer alan ve özel kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ilkeler tarafından yönetilemez. Esasen genel ve mutlak olmayan bu sorumluluğun, hizmetin gereklerine ve özel kişilerin haklarıyla Devletin haklarını uzlaştırmak ihtiyacına göre de işlenen özel kuralları vardır. “

idarenin sorumluluğu fikrinin özerkliği, Fransız doktrini tarafından da çoğunlukla benimsenmiştir ancak karıt görüş ifade eden bir yazar dikkat çekmiştir. Yazara göre, kamu sorumluluğu rejimi özerk ise de, bir bakıma özel sorumluluk rejimiyle karıtımdan ve hatta bu iki sorumluluk rejimi benzer veya ortak olduğundan, bu özerklik yalnızca kısmi bir özerkliktir. İki olarak bir ayrılığın esaslı belirtileri bulunmadıkça, kamu sorumluluğuna özerklik vermeye ve onu diğerinden ayırmaya hakkımız yoktur²⁹³.

BLANCO kararı ile idarenin sorumluluğu fikrine özerklik kazandırıldığı söylenece de, idarenin sorumluluğu fikri, *“hâkimiyet-temiyet”* ayırımına bağlanmıştır ve idarenin ancak temiyet tasarruflarından, yani özel kişiler gibi davranması ile ilgili eylemlerinden dolayı sorumlu olacaktır fikri gündeme gelmiştir. Bu sebeple belli bir süre, önemli bir hâkimiyet tasarrufu olması nedeniyle polis faaliyetleri, bir

²⁹² T.C. 8 fevriyer 1873, cite in Dalloz, 1873, s.17’den Akt. CANDAN, Turgut; Fransa ve İngiltere’de idarenin Sorumluluğu, Çeviri, Dan. Yayın Bürosu Yayınları, No:39, Bakanlık Basımevi, Ankara 1984, s.1.

²⁹³ E SENMANN, Charles, Sur le degre d’originalite de la responsabilitee tracontractuelle des personnes publiques: J.C.P.1949,I,742 et 751 ‘den Akt. CANDAN, Turgut; a.g.e., s.3-4.

sorumsuzluk alanı olarak varlığını sürdürmüştür²⁹⁴. Bu tür bir ayırımın yapıyor olması, aslında idari sorumluluk fikrinin özerkliğine ve idareyi özellikle egemen olduğu için sorumlu tutma ihtiyacına ters düşmektedir. En başta “sorumsuzluk” durumunun yansımaları olarak görülebilecek bu ayırımın ikincil sonuçlarından biri de idarenin bazı faaliyetleri bakımından sorumlu tutulması için daha ağır bir kusurun gerekliliğidir²⁹⁵. Gerek zor ve tehlikeli gerekse kamu açısından hayati nitelikte olmaları nedeniyle, bazı kamusal faaliyetler dolayısıyla ancak “normal”in üstünde bir kusurun sorumluluğuna sebep olabileceği kabul edilmiştir. Stisnai durumlar, harp, isyan ve karışıklıklar, yangınla mücadele hizmeti, polis hizmeti, sağlık hizmetleri, kamu maliyesi ya da vergi işleri ve idari vesayet işleri bu kapsamda görülmüştür²⁹⁶ ancak uzun bir süreden sonra, bu içtihatla yumuşama gerçeği gerçekleşmiştir.

B. DARENİN SORUMLULUĞU ve VERGİLENDİRME FAALİYETLERİ

darenin sorumlu tutulabilmesi için ağır kusurun aranması kamusal faaliyetlerden biri de vergi işleri olmuştur. Fransız Danıştay’ı vermiş olduğu birçok kararda ancak olağan ve ağır kusur hallerinde vergi idaresinin sorumluluğundan söz edileceğine hükmetmiştir²⁹⁷. Mahkemenin vergi işleriyle ilgili olarak verdiği kararları yorumlayan Fransız hukukçu TROTABAS, şu notu düşmüştür²⁹⁸: “Bütün bu kararlardan çıkan sonuç, *vergi tahsil hizmetlerinin ilke olarak sorumsuzluğudur.*

Vergi, kaçınılmaz nitelikte nedeniyle sert ve korkunç görünmek zorunda olan ve

²⁹⁴ AYGEN, Cemal; a.g.e., s. 29 v.d.

²⁹⁵ GÖZLER, Kemal; a.g.e., II, s. 1001-1023.

²⁹⁶ ONAR, a.g.e. III, s. 1741., CANDAN, Turgut; a.g.e., s.20-30., GÖZLER, s.1001-1023., ES N, Yüksel; Danıştay’da Açılacak Tazminat Davaları(Esas), Balkanolu Matbaacılık, Ankara 1973, s.47.

²⁹⁷ Vergi idaresinin ilke olarak sorumsuzluğu ancak ağır kusuru durumunda sorumluluğunun kabul edildiği kararlar için Bkz. C.E. 21 juin 1935, Sieur Barneyrat, Dalloz 1935, C.E. I juillet 1927.Demoneuil, Dalloz periodique 1928, III, p:21’den Akt. CANDAN, s. 26.

²⁹⁸ C.E. 21 juin 1935, Sieur Barneyrat, Dalloz 1935,III, p:65 note Trotobas’dan Akt. CANDAN, s.27.

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

Bu içtihat doktrin tarafından uzun yıllar ele tirilmi ve yine mahkemenin, 1962 yılında verdi i bir karar vesilesiyle yeniden gündeme gelmi tir. Özellikle WAL NE, bu içtihadın artık hiçbir ciddi kanıta dayanmadı ını belirtmi tir³⁰⁰. Mademoiselle LEMASUR ER de benzer ifadeler içeren notunda, bazı faaliyetleri nedeniyle idarenin sorumlu tutulması için a ır kusur aranıyor olmasını, bazen nazik yer ve zaman ko ullarından bazen de gerçekte tirilen faaliyetin teknik güçlüklerinden kaynaklandı ını belirtmi tir. Bu güçlükler, yazara göre, örne in sa lık hizmetleri için söylenebilirse de maliye hizmetleri için her zaman söylenemez. *“Öyleyse, vergi hizmetlerinden sorumlu olabilmesi için idarenin a ır kusurunun aranması gere i, Devlet hazinesine gelir sa lamaya yönelik hizmetin i leyi ini felce u ratmak endi esi ile mi ileri sürülecektir?”* LEMASUR ER’e göre, idari yargıcın hazineye kar ı *“ho görüsünün” etkisi görülmedikçe, vergi i leri alanında, a ır kusur ölçütü, yalnızca tarihsel niteli iyle ça a aykırı varlı ını sürdürecektir.* Ayrıca kusursuz sorumlulu u da kabul ederek sorumluluk alanını geni letmeye çalı an içtihadın cesur tutumu ile ba da mayacaktır³⁰¹. Fransız Danı tay’ı, bütün bu ele tirilere ra men söz konusu içtihadı 1990’lı yıllara kadar sürdürmü tür. Gerçekten de Mahkeme, 27 Temmuz 1990 tarihinde vermi oldu u Burgeois kararıyla, a ır

²⁹⁹ CANDAN, a.g.e., s.27.

³⁰⁰ C.E. 22 Temmuz 1949, Auberyhk. Not Waline’denAkt. CANDAN, a.g.e., s. 29.

³⁰¹ C.E. 21 decembre 1962,Dame-Husson- Chiffre, Rec Lebon,p:702’dan Akt. CANDAN, a.g.e., s.29 v.d.

kusur artının vergi idaresinin her faaliyetinde de il gerçekten güçlük ya anan faaliyetlerinde aranaca mı, dava konusu olaydaki vergi i leminin ise özel bir güçlük içermemesi sebebiyle, idarenin a ır olmayan basit kusurundan sorumlu olaca ına hükmetmi tir³⁰².

Fransa'daki bu içtihat, ülkemizde de bazı davalar bakımından kabul görmü , her ne kadar Danı tay 1961 Anayasası döneminde yumu attıysa da, bu katı içtihadı belli bir süre uygulamı tır. Ancak Danı tay'ın daha sonradan özellikle yı n hareketleri ve polis hizmetleri nedeniyle, a ır kusur ölçütünü aramaktan vazgeçti i gözlenmi tir³⁰³. Doktrinde de kimi yazarlarca, bireylerin sa ladıkları yararlar a kar ılıklı, kamusal hizmetlerin ola an ve kaçınılmaz bazı zararlarına tahammül etmeleri gerekti i ifade edilmi tir³⁰⁴. Ancak OZANSOY tarafından isabetle belirtildi i üzere, "a ır kusur" ölçütü, Anayasa'nın olu turdu u sorumluluk sistemine yakı mamaktadır ve bu ölçütün sorumlu olma ya da olmama açısından belirleyici kabul edilmesi yanlı tır. Zira bu tür hizmetler nedeniyle de ki ilerın zarar görmesi ve ba kalarına oranla bir kamusal külfete maruz kalmaları mümkündür³⁰⁵. Bu noktada, kusur a ırlı ının, sorumlu olunup olunmayaca ı noktasında de il, ne kadar sorumlu olunaca ı noktasında belirleyici bir ölçüt olabilece ini belirtmek gerekir³⁰⁶.

C. ANAYASA LE OLU TURULAN SORUMLULUK S STEM

Konunun Fransa'daki içtihadı geli iminden farklı olarak, ülkemizde, idarenin sorumlulu u, 1961 Anayasasının 114/3 hükmü ile anayasal düzeyde kurulmu , bu

³⁰² (C.E., 27 Temmuz 1990, Bourgeois, RDCE, 1990 s. 242), De Laubadere, Venezia ve Gaudamet, op. cit.,C.I, s. 988'den Akt. GÖZLER, a.g.e, s.1001-1023.

³⁰³ OZANSOY, a.g.t., s.275 v.d. ES N, s. 60-71.* Aynı yönde Dan. kararları için Bkz. Dan. 8. Dr. E.1960/4765-K.1962/1180 T.09.04.1962, E.1966/1889-K.1966/3489. T.13.12. 1966.

³⁰⁴ DURAN, darenin Sorumlulu u, s.35.

³⁰⁵ OZANSOY, s.278.

³⁰⁶ MRE, Zahit; Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri, stanbul 1949, s.18-19.

hüküm, 1982 Anayasasının md. 125/ son hükmü ile de aynen korunmu tur. Hükme göre, “ *dare, kendi eylem ve i lemlerinden do an zararı ödemekle yükümlüdür.*”

Anayasa koyucu, genel sorumluluk ilkesi yanında di er bazı Anayasa hükümlerinde de idarenin sorumlulu u ile ilgili kurallar belirlemi tir. “*Temel hak ve hürriyetlerin korunması*” ba lıklı Anayasa md.40³⁰⁷/3 hükmünde, “*Ki inin, resmi görevliler tarafından vaki haksız i lemler sonucu u radı ı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.*” denilmektedir.

Yine Anayasa'nın kamu hizmeti görevlileriyle ilgili olarak “*2.Görev ve Sorumlulukları, Disiplin Kovuşturmasında Güvence*” ba lıklı md.129/5 hükmünde, “*Memurlar ve di er kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken i ledikleri kusurlardan do an tazminat davaları kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdi i ekil ve artlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.*” denilmi tir. Bütün bu hükümlerin de erlendirmesine geçmeden önce, genel bir sorumluluk kuralı öngörmemesine ra men, Anayasa md.19/son hükmünü de hatırlamak gerekir. 19. maddede genel olarak ki i hürriyeti ve güvenli ine ili kin kurallar konmu ve son fıkrada da, (*Değişik: 3/10/2001-4709/4 md.*) “*Bu esaslar dı nda bir i leme tâbi tutulan ki ilerinin u radıkları zarar, tazminat hukukunun genel prensiplerine göre, Devletçe ödenir.*” denmi tir.

Anayasa koyucu, md.125/son ile yalın ve genel bir hüküm getirerek idarenin sorumlulu u olgusunun esasını ortaya koymu , madde gerekçesinden anla ıldı ı

³⁰⁷ XV. Temel hak ve hürriyetlerin korunması

Madde 40 – Anayasa ile tanınmı hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden ba vurma imkanının sa lanmasını isteme hakkına sahiptir.

(Ek:3/10/2001-4709/16 md) Devlet, i lemlerinde, ilgili ki ilerinin hangi kanun yolları ve mercilere ba vuraca mını ve sürelerini belirtmek zorundadır.

Ki inin, resmi görevliler tarafından vaki haksız i lemler sonucu u radı ı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.

üzere de, kusurlu-kusursuz sorumluluk ayırımı, kusurun a ırlık derecesi ve ilgili di er konuların içtihatla halledilmesi dü üncesini benimsemi tir³⁰⁸. Aslında idarenin sorumlulu unun aracı niteli indeki tam yargı davaları, 1925 t. ve 669 s. urayı Devlet Kanunu ile kabul edilmi ve idarenin sorumlulu u için yasal bir dayanak gösterilmi ancak bu hükümler konuyla ilgili olarak maddi bir içeri e sahip kılınmamı tir³⁰⁹. Ba vuruculara yasal düzeyde tam yargı davası açma imkânı getirilmesine ra men, 1950’li yıllara kadar Danı tay’ın bu konuda ihtiyatlı bir yakla ım sergiledi i gözlenmi tir³¹⁰. Bu sebeple, 1961 Anayasasının bugün de korunan ilkesel hükmü, özellikle kusursuz sorumlulu u da içine alan yapısı nedeniyle önem ta ır. Bununla birlikte, hüküm, kusura dayanan sorumluluk hukuku ilkelerini dı arıda bırakır tarzda da yorumlanamaz³¹¹. Danı tay Dava Daireleri Kurulu da 1971 tarihinde verdi i bir kararda³¹² *hükmün mutlak ve sınırsız bir sorumluluk buyruğu olarak yorumlanmaması gerektiğini, aksi takdirde; idarenin hukuka uygun olarak tesis ettiği bütün eylem ve işlemlerinden doğan zararı telafi etmesi gibi bir sonucun ortaya çıkacağını saptamıştır. Bu yüzden hükmün idarenin sorumluluğu ilkeleriyle sınırlı olarak uygulanması gerektiğine karar verilmiştir.*

Anayasa md. 125/ son hükmü “idare”yi ba lı ba ına bir sorumluluk süjesi olarak tanımlamı ve idarenin kendi davranı larından sorumlu olaca ı kuralını getirmi tir. Ancak yukarıda belirtilen di er Anayasal hükümlerin birlikte de erlendirmesi neticesinde, Anayasa koyucunun, bir sorumluluk sistemati i olu turup olu turmadı ının sorgulanması gerekir. Anayasa md. 40/3 ve 129/5 hükümleri, 125/son hükmünden farklı olarak sorumluluk ve ödemenin kanunla

³⁰⁸ ÖZTÜRK, Kazım; Gerekçeli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Ajans-Türk Matbaası, C.III, Ank. 1966, s.3153.

³⁰⁹ DURAN, idarenin Sorumlulu u, s.6.

³¹⁰ ÖZGÜLDÜR, Serdar; AY M Kararları I ı nda Tam Yargı Davaları, Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s.27.

³¹¹ OZANSOY, a.g.t.,s.201 v.d.

³¹² ES N, a.g.e., s.277-279. Dan. DDK, E.1971/270-K.1971/709 T. 25.06.1971.

belirlenece inden söz etmektedir ve söz konusu hükümler arasında zarar veren süje bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Ay. md. 125/son hükmünde, zarar verebilecek süje, idare iken, adı geçen Ay. md.40/3 hükmünde “resmi görevliler”, 129/5 hükmünde ise “memurlar ve di er kamu görevlileridir”. Dolayısıyla, Ay. 40/3 ve 129/5 hükümlerine göre, sorumlulu un sebebi, idarenin de il görevlilerin davranı larının niteli idir. Ayrıca, Ay. md. 40/3 ve 129/5 hükümleri, sorumluluk hukukunda önemli bir yere sahip olan rücu mekanizmasını Anayasal düzeyde öngörmektedir. Bunun yanında, 129/5 ve 40/3 hükümlerinin, yargılama usulüne ili kin oldukları ve aslında kamu görevlilerinin davranı ları nedeniyle zarar görenlerin açacakları sorumluluk davaları için, davalıyı gösteren hükümler oldu u belirtilmi tir. Zira üç hükmün ortak noktası da zararı idarenin tazmin edece idir. Ancak 129/5 ve 40/3 hükümlerinin, idarenin ba kasının(ajanlarının) fiilinden do an sorumlulu unu, yani ikincil bir sorumluluk süjesi olması durumunu ça rı tırdı ı da söylenmi tir³¹³. Bu yüzden, bütün bu hükümlerin uyumlu bir biçimde uygulanması olana mın bulunmadı mını belirten DURAN, adı geçen Anayasal hükümler arasında genel-özel veya kural-istisna ili kisi olmayıp, hükümlerin birbiriyle çeli en ve çatı an ilkeler içerdi ini belirtmi tir³¹⁴. darenin sorumlulu u olgusu ile ilgili bu hükümler arasında genel-özel ya da kural-istisna hüküm ili kisi bulunmadı ı fikrini payla makla birlikte, a a da da ayrıntılarıyla incelenece i üzere, söz konusu hükümlerin birbiriyle çatı ır nitelik ta ıdı mını söylemek kanımızca güçtür.

³¹³ OZANSOY, a.g.t., s.205 v.d.

³¹⁴ DURAN, Personelin Sorumlulu u, s.14.

II) DAREN N SORUMLULU U, SORUMLULU UN NEDENLER ve KAVRAMSAL BEL RLEMELER

A. DAREN N SORUMLULU U

Sorumluluk en genel tanımıyla, bir ki inin hakka veya kanuna aykırı fiilinin, ba kası hakkındaki zararlı neticesinden hesap vermeye mecbur olması veya zarar görenin hakkını elde edebilmek için, zarar verenin malvarlı ına ba vurabilmesidir³¹⁵. Zarar gören, zarar verenin malvarlı ına ba vurabilir çünkü kendi malvarlı ı zarar veren lehine eksilmi , hukuken iki patrimuan arasındaki denge kaybolmu tur³¹⁶. Bu tanım, büyük ölçüde haksız fiil sorumlulu unu ifade eder, fiilin haksızlı ı, failin kusurunu da içinde barındırır. Bizde, haksız fiil sorumlulu u bakımından kusur, genellikle kast ya da ihmal ekinde tasnif edilir. Kast bilerek ve isteyerek zararlı sonuca sebebiyet verilmesidir. hmal ise ngiliz Hukukunda yapılan tanımıyla; yasal bir “uyanık davranma yükümlülü ünün” ihlalidir ve do urdu u zarar ihmalde bulunan tarafından istenmi de ildir. Buna göre, her ki i “kom u”suna zarar vermeye elveri li olan ve normal olarak önceden görülebilen ihmal ve fiillerden kaçınmak için makul bir dikkat ve özeni göstermek zorundadır³¹⁷. Yani genel olarak kusur, ayrıca zarar verme niyetini içermeyebilir ama e er içeriyorsa, daha a ır bir hal alacaktır³¹⁸. dare de bu yükümlülük altındadır ancak özellikle Fransız içtihadının ve Anayasalarımızın kurdu u sorumluluk sisteminin etkisiyle, yalnızca kusurlu davranı larından de il, belli ölçüde kusursuz ancak zarar do uran davranı larından da sorumlu tutulmaktadır. Gerçekten de Fransız Hukukunda, idarenin sorumlulu undan söz edilebilmek için (i) tazmini mümkün bir zarara neden olan, (ii)

³¹⁵ BA G L, a.g.m., s.598.

³¹⁶ ES N, a.g.e., s.14 v.d., ONAR, a.g.e., s.1686 v.d.

³¹⁷ SALMAND, Law of Torts, 16. Baskı, 1973'den Akt. CANDAN, a.g.e., s.111-112.

³¹⁸Note de M. Duguit, Sous Cour D'appel de Bordeaux, 19 juin 1917. Montpilie, Sirey1918, 2.p.1'den Akt. CANDAN, s.87.

bir Fransız kamu tüzel kişisine atfedilebilen, (iii) zarar doğurucu bir olayın gerçekleşmesi gerekmektedir³¹⁹. Görüldüğü gibi, kusur ilk etapta sayılan bir sorumluluk türüdür.

B. DARENİN KUSURSUZ SORUMLULUĞU

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

Bugün kabul edilen ekli ile kusursuz sorumluluk hallerinden ilki, idarenin tehlikeli faaliyetleri, araç ve gereçleri dolayısıyla kusuru olmasa da zararlı sonuca sebebiyet vermesi durumunda sorumlu tutulmasıdır. Örnek olarak, cephaneli in ya da helikopterin patlaması ya da lokomotiften ateş dökülmesi sonucunda yaralanan bir kişiye idarenin tazminat ödemesi verilebilir. İkincisi mesleki risktir. Kamu hizmetinde çalışan bir kişinin görevi sırasında ya da görevi nedeniyle zarar görmesi durumunda idarenin sorumluluğunu ifade eder. Bu durumda, idare ajanına karşı kusursuz sorumlu olacaktır³²⁰. Bunun yanında, idare, kamu hizmetlerinin yürütülmesine, görevleri gereği de il, kendi istekleri ile katılan kişilerin bu nedenle uğradıkları zararlar bakımından da, kusursuz olarak sorumludur³²¹.

³¹⁹ CANDAN, s.10.

³²⁰ GÜNDAY, Metin; a.g.e., s.340-345.

³²¹ GÖZÜBÜYÜK, İbrahim; Yönetmelik Yargısı; s.314.

Üçüncüsü, sosyal risktir ve kamu düzenini bozmaya yönelik terör olayları, büyük isyan ya da karışıklık halleri nedeniyle zarar uğrayan kişilerin zararlarının tazmini için içtihat, idarenin kusursuz sorumlu olacaktır ilimindedir. Hatta sosyal risk ilkesine dayanarak hüküm verilen hallerde, kusur aranmadığı gibi, idarenin davranışı ile zararlı sonuç arasında illiyet bağı da aranmayabilir. Sonuncusu ise “kamu külfetleri karşısında eşitlik” ilkesiyle hatırlanan ve özellikle kamulaştırmalar, yol ve köprü yapımları, kısaca bayındırlık faaliyetleri nedeniyle kişilere verilen zararın tazmini ile ilgilidir. Yani tüm toplumun yararlanacağı bir faaliyet, belli kişilere ya da kişilere külfet altına sokmuşsa külfetlerin eşit olmayan dağılımının dengelenmesi gereklidir³²². Aynı şekilde, bazen idarenin hukuka uygun davranışları da bu kapsamda görülerek, kusursuz sorumlu sayılmasına neden olmuştur³²³.

C. DARENİN KUSURLU SORUMLULUĞU

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

³²² GÜNDAY, Metin; a.g.e., s.340-345.

³²³ GÖZÜBÜYÜK,, s.313.

mekanizmasını da i lemez kıldı nı ifade etmi tir³²⁴. Bu yüzden, genel olarak sorumluluk hukukunda oldu u gibi idarenin sorumlulu u olgusu bakımından da “kusur” önemlidir.

Roma Hukukunda “**Nulla in demnitas sine culpa**” ilkesi, kusur olmadan tazminattan söz edilemeyece ini ifade eder. Yukarıda da belirtildi i gibi, zararın ba kasına tazmin ettirilmesi için, zararın o ki inin kusurlu davranı ndan do mu olması, fiilin haksız sayılması gerekir. Bu haksızlık aslında, zarara neden olan fiilin hukuk düzenince kınanmasını içerir ve o fiile “kusurlu” niteli ini verirken failin davranı nda bir irade eksikli i görür. Dolayısıyla, kusur, fail ile fiil arasındaki psi ik ba mın ara tırılması ile saptanabilecek, insana özgü bir eksikli i ifade eder³²⁵. Bizatihi sorumlulu u kabul edilen idarenin, i lem ve eylemleri ile arasında bu tür bir psi ik ba mın bulunamayacak olması, kendine özgü bir kusuru, yani hizmet kusuru kavramını do urmu tur.

1. H ZMET KUSURU

Hizmet kusuru, SARICA'nın yaptığı ı tanımla,

“...idarenin ifa ile mükellef oldu u herhangi bir amme hizmetinin, ya kurulu unda, tanzim ve tertibinde veya te kilatında, bünyesinde, personelinde yahut i leyi inde gereken emir, direktif ve talimatın verilmemesi, nezaret, murakabe, tefti in icra olunmaması, hizmete tahsis olunan vasıtaların kifayetsiz, elveri siz kötü olması, icap eden tedbirlerin alınmaması, geç, vakitsiz hareket

³²⁴ OZANSOY, a.g.t., s.203 v.d.

³²⁵ OZANSOY, ag.t., s.168 v.d.

*edilmesi... vb. ekinde tecelli eden, birtakım aksaklık, aykırılık, bozukluk, intizamsızlık, eksiklik, sakatlık arz etmesidir*³²⁶.

Hizmet kusuru kavramı, idarenin sorumlulu u dü ünmesine atfedilen özerkli in en önemli göstergelerinden biridir. Zira yukarıda da açıklandı ı üzere, kusur kavramının tüm sübjektif içeri ine ra men, hizmetin kendisine kusur atfedilmesi, idarenin sorumlulu u konusuna özgü ve **ba ımsız** bir kavramdır. Hizmet kusurunun ortaya çıkmasında, idarenin sorumlulu u konusunun özgün olu unun yanı sıra, kamu görevlilerinin, üçüncü ki ilere kar ı korunması ve zarar görenlerin, ödeme kabiliyeti olan bir sorumluluk süjesi(idare) ile kar ı kar ıya getirilmesi dü ünmesi de etkilidir³²⁷.

Hizmet kusuru ajanlardan ba ımsız olarak hizmete atfedilen bir kusur oldu undan ve idarenin, kendi sorumlulu u için art ko uldu undan **asli** niteli i haiz görülmü tür. Yine “idare” terimi ile ifade edilen tüm kamu tüzel ki ilerinin sorumlulukları bakımından geçerli oldu u ve idarenin sorumlulu u konusunda esas ve genel bir kuralı te kil etti i için **genel** niteliklidir³²⁸. Ortaya çıkan zararlı sonuca neden olan fiili kimin olu turdu una ili kin olarak, ismen, cismen belli bir ajanın ara tırılıp, kusurun bu ajana yüklenmesine ihtiyaç duyulmadı ından da **anonim**dir. Gerçekten de bir hizmette bulunan kusurların her zaman, bu hizmeti yerine getiren görevlilere atfedilmesi mümkün de ildir. Örne in; kanunlarda ve di er düzenlemelerdeki eksiklikler, mali tahsisatın yetersizli i, personelin teknik ve bilimsel açıdan yetkin biçimde seçilip yeti tirilememesi, hizmeti yürüten görevlilerin ahlısları dı ında kalan, daha ziyade objektif bir mahiyet arz eden olumsuzluklardır. Bunlar sebebiyle, ahsen sorumlu tutulacak olanlar, milletvekilleri ve devletin üst

³²⁶ SARICA, Ragıp; Hizmet Kusuru ve Karakterleri, HFM, C.XV, S.4, stanbul 1949, s.857.

³²⁷ AYGEN, s.55.

³²⁸ ONAR, s.1694 v.d..

yönetim kadrosudur. Bu kriterlerin daha çok siyasi sorumlulukları söz konusu olacağından, idarenin sorumluluğu, genel olarak devlete yüklenmiş bir borçtur³²⁹. Yine hizmet kusuru, somut olaylara göre değişen **esnek** bir kavramdır. Zira genel sorumluluk kurallarından farklı olarak, idarenin sorumluluğu olgusunda, devletin hakları ile özel hakları uzlaşma zorunluluğu bulunduğundan³³⁰ her olayın şartlarına, hal ve vaziyetin icaplarına göre hizmet kusurunun mevcudiyeti ve derecesi değişir³³¹. Tabii, konunun içtihatı ekilde gelişmesi nedeniyle, bu sonuç çok daha ırtıcı değildir.

Esinlenen Fransız içtihadına göre, öteden beri, hizmet kusurunun üç ekilde ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Zarara sebep olan ya da zararlı sonuçla ilgili sayılan hizmet **kötü** işliyor, gereği gibi yürütülmiyorsa kusurludur. Örneğin; Danıştay, *gümrük kapısındaki arama ve yoklama(muayene) sırasında, aranan kişiye karşı, hizmet gerekleri dışında ve sosyal durumu ile bağdaşmayacak şekilde davranılmış olmasının idare yönünden hizmet kusuru teşkil ettiğine* hükmetmiştir³³². Yine hizmet, belli bir çabuklukta ya da zamanında işletilmemi, **geç** kalınması kusurludur. Danıştay, *bir kararında, hemen ameliyat edilmesi gereken apandisitli bir hastanın ilgisizlik yüzünden ameliyatının gecikmesi sonucu apandisitinin delinerek ölmüş olmasını, idarenin hizmet kusuru sayımı* tır³³³. Son olarak, idarenin sunması gereken, görev alanı içindeki bir hizmet **hiç** sunulmaması ya da işletilmemi ise hizmet kusurundan söz edilir³³⁴. Bu duruma örnek olarak ise, Danıştay'ın *sulama kanalının*

³²⁹ ONAR, s.1695 v.d., ÖZDEMİR R, Necdet; Hizmet Kusuru Teorisi Ve İdarenin Sorumluluğu, Yeni Desen Matbaası, Ank. 1963, s.22-23.

³³⁰ BLANCO Kararı.

³³¹ ÖZDEMİR R, Necdet; a.g.e., s.25 v.d., DUEZ, a.g.e., s.25 v.d.

³³² ES N, s.32. Dan. 12. D. E.1969/4304-K.1971/1943. T. 21.09.1971.

³³³ ES N, s.46. Dan. 12. D. E.1967/788-K.1968/2448. T.25.12.1968.

³³⁴ SARICA, a.g.m., ONAR, a.g.e., s.1694 v.d., AYGİN, a.g.e. s.57 v.d., ÖZDEMİR R, s.50 v.d., OZANSOY, a.g.t., s.266 v.d.

*yapımındaki yetersizlik sonucu su baskınına uğrayan ekili yerde meydana gelen zararın, hizmet kusuru nedeniyle tazmin edilmesine hükmetti i kararı verilebilir*³³⁵.

Hizmet kusuru kuramının uygulanabilmesi için, hizmette saptanan olumsuzlu un, belli bir a ırlıkta olması gerekti i de konuyla ilgili Fransız içtihatlarından biridir. Hizmet kusuru kavramının esnek niteli i de aslında buradan gelmektedir. Çünkü kusurun a ırlı nı saptayabilmek için kesin olmamakla birlikte, birçok ölçüt esas alınmakta, her somut olayda, bu ölçütler kullanılarak sorumluluk tespit edilmeye çalı ılmaktadır. Hizmetin sosyal önemi, görülmesinde ya anan güçlük, idarenin hizmeti yürütürken sahip oldu u olanaklar, zaman ve yer ko ulları, zarar görenin hizmet kar ısındaki durumu, zararın olasılık derecesi, hizmete ili kin yazılı hukuk kuralları, bu ölçütlerden bazılarıdır³³⁶. Danı tay Dava Daireleri Genel Kurulu da konuyla ilgili olarak, “...herhangi bir vakiada hizmete kusur isnadı için o hizmetin hedef ve gayesini, teemmül etmek ve hizmetin müteveccih bulunduğu maksadı temin için hareket tarzını, cereyan sırasındaki imkân ve şartlar dâhilinde kontrol etmek icap eder.” demektedir³³⁷.

Bu ölçütler kullanılarak, bazı hizmetler için “a ır kusur”un aranması gerekti i sonucuna varıldı nı, bazı hizmetler bakımından ise hafif bir kusurun yeterli sayılmaktadır. Örne in; *idarenin bizzat tertip ettiği eğlenceler, ölümlerin tekfin ve gömülmesi, idarenin bizzat kendi koyduğu düzenleyici bir metne uymaması ya da uyulmayı sağlamaması* gibi durumlarda, idarenin sorumlulu u için hafif bir kusur yeterli görülmü tür³³⁸. Hemen anla ılaca ı gibi, bu saptamalar, Fransız Danı tay’ının vermi oldu u kararlardan sonuç ve kural çıkarma çabasıyla olu turulmu tur. Yoksa

³³⁵ ES N, s.39. Dan. 12.D. E.1970/2931-K.1972/880 T. 22.03.1972.

³³⁶ ES N, s.47-51.

³³⁷ ES N, s.53-54. Dan. DDGK, E.1948/8-K.1948/107. T. 09.11.1948.

³³⁸ ÖZDEM R, s.110 v.d.

GÖZÜBÜYÜK'ün isabetle belirttiği üzere; hangi hizmetler bakımından a ır hangi hizmetler bakımından hafif kusurun aranacağını kuramsal olarak belirlemek imkânı yoktur³³⁹.

Hizmet kusuru kavramının somut olaya göre esnetilebilmesi ve yukarıda anılan ölçütlerin idarenin sorumluluğu davalarında kullanılması gereklidir. Ancak kusurda aranan yoğunluğun, bütün bir hizmet kusuru kuramına yayılması ve somut olayın değerlendirilmesinden ziyade, belli bazı hizmetlerin, sorumluluk alanından kısmen de olsa dışlanması doğru sayılmamakta ve artık yargı yerleri de bu görüşe itibar etmemektedir. Danıştay da belli durumlarda, özellikle sağlık hizmetleri ile ilgili davalarda a ır kusuru aramakta ancak somut olaya göre, a ır kusurun aranmaması gerektiğine de hükmedebilmektedir. Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre, yargı kararlarının yerine getirilmemesi³⁴⁰, yine birçok kararında hükümlerine üzere, idari davranışlar nedeniyle ölüm olaylarının gerçekleşmesi ya da cismani zararların ortaya çıkması a ır kusur sayılmaktadır³⁴¹.

2. KİSEL KUSUR

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

³³⁹ GÖZÜBÜYÜK, s.287.

³⁴⁰ GÖZÜBÜYÜK, s.287.

³⁴¹ Dan. DD, E.2002/716-K.2003/91 T. 07.03.2003, Dan 10. Dr. E.1995/7086-K.1996/7534.

içtihadî niteli inden farklı olarak, hizmetten ayrı olan, hizmetle ilgili olmayıp, sadece hizmeti yürütmekle görevli ajan ve memura atfedilebilen ki isel kusur, özel hukuk kodlarının düzenleme alanı içinde yer almı ve ahsî kusur ile ilgili meseleler, bu kanunlar aracılı ıyla halledilmi tir³⁴².

darenin sorumlulu u ayrıca kabul edilmi iken, ajan veya memurların ki isel sorumluluklarına, yalnızca kendilerine isnadı mümkün olan fiil ve faaliyetler, yolsuzluk, aykırılık ve aksaklıklar bakımından gidilece i kabul edilmektedir³⁴³. Ancak bu iki kusur ve bu kusura ba lı olarak sorumluk süjesini belirlemek her zaman kolay de ildir. Bu ayırım hakkında, artık klasikle mi ve ilk açıklamaları yapan LAFERRERE, ki isel kusuru, failin fena huylarında, kötü maksat ve niyetinde veya ihmal, teseyyüp, tedbirsizlik ya da dikkatsizli inde aramı ve **sübjektif** referanslar göstererek belirlemeye çalı mı tır. Yazara göre, zararlı sonuç, do rudan ajan ya da memurun, kin ve garezi, zaafı, hırsları, siyasi dü ünçesi ve ihtiyatsızlıkları sebebiyle meydana gelmemi , yani bir insanı de il de az çok hataya maruz idare adamını ortaya koyuyorsa, fiil idari, kusur ise hizmetle ili kilidir³⁴⁴. Örne in; *bir valinin bir komite üyesini, müstafi addettiğini söylerken bu zat hakkında elinde, okunduğu takdirde komite efkârını ciddi surette etkileyecek mahiyette kabarık bir dosya bulunduğunu ilave etmesi, valinin kişisel kusuru sayılmı tir*³⁴⁵. Laferriere'in ileri sürdü ü sübjektif ölçüt dı nda, sübjektif ölçütle birlikte hala geçerliliklerini koruyan ba ka ölçütler de ileri sürülmü tür. Bunlar: **hizmetten ayrılabilen kusur ve a r kusur** ölçütleridir.

³⁴² AYGEN, s.41 v.d.

³⁴³ SARICA, Ragıp; “ ahsî Kusur ve Kıstasları”, İstanbul Barosu Der., C. XX, S.3, st. 1946, s.87 v.d.

³⁴⁴ SARICA, ahsî Kusur..., s.93., Laferriere Tarite de la Juridiction Administrative, Paris 1886, C.I, 2.Bast, s.467-648'den Akt. ÖZDEMİR, a.g.e., s.129.

³⁴⁵ SARICA, s.94.

Hizmetten ayrılabilen kusur, idarenin yerine getirdi i fonksiyon ve hizmet kavramlarının dı nda ve hizmete yabancı olan, memurun sorumlulu unu gerektiren ki isel kusurdur³⁴⁶. Bu ölçütü geli tiren DUGU T, memurun zarar veren harekette bulunurken görevinin gayesinden uzakla ıp uzakla madı ının ara tırılmasıyla ki isel kusurunun ayırt edilece ini söylemi tir. Memur idari bir fiili uygular görünmekle birlikte, gerçekte bu fiili yerine getirirken nasıl bir amaç gütmü tür? Bu amaç idare fonksiyonuna uygun mudur, yoksa bu fonksiyona yabancı ve aykırı bir amaç mıdır? Yazara göre, bu sorulara verilecek cevaplarla ki isel kusur tespit edilecektir³⁴⁷. Örnek vermek gerekirse; *bir belediye başkanının, belediye seçimleri dolayısıyla yaptığı incelemeler sonucunda, siyasi rakibi olan bir adayın seçim listesinden çıkarılması gerekmiştir. Ancak belediye başkanı, mevzuata göre belediye binası içinde, durumu ilan etmekle yetinecek yerde, sokaklarda dağıttığı ve duvarlara yapıştırttığı el ilanları ile bu kimsenin müflis olması sebebiyle, listeden çıkarıldığını ilan etmiştir. Bu fiil, belediye başkanına verilen görev ve sunması gereken hizmetle ilgili bulunmadığından, kişisel kusuru içinde görülmü tür.*

A ır kusur ölçütünde ise, memurun zararlı sonucun ortaya çıkmasında kusuru a ır ise ki isel kusuru sayılır. Hauriou'nun ileri sürdü ü bu fikir, di er bazı yazarlar tarafından da benimsenmi ancak sübjektif ve hizmetten ayrılabilen kusur ölçütleri kadar kabul görmemi tir³⁴⁸. Yine görevlinin zarar do uran davranı ının suç sayılması da ki isel kusurun saptanması için bir ölçüt olarak gösterilmi tir³⁴⁹. Ülkemizde de

³⁴⁶ ONAR, s.1702.

³⁴⁷ ÖZDEM R, s. 136 v.d.

³⁴⁸ ÖZDEM R, s. 131-135.

³⁴⁹ ÖZDEM R, s.138.

genel olarak, Fransız içtihat ve doktrini tarafından ortaya atılan bütün bu ölçütler bazen ayrı ayrı bazen de birleştirilerek benimsenmiş ve hala da uygulanmaktadır³⁵⁰.

3. HİZMET KUSURU ve KİŞİSEL KUSURUN BİRLİKTELİ

Kamu görevlisinin tamamen kendisine atfedilebilecek kişisel kusur kavramının, hizmet kusurundan ayırt edilmesi nispeten kolaydır. Ancak görevlinin kişisel kusuru dışında kalan kusurlu sorumluluk hallerinde, hatta bunlardan hizmet kusurunun oldukça anonimleştirilmiş örneklerde bile, gerçekte bir ya da birkaç ajanın kolektif katkısı ve ilgisinin bulunduğu durumların ayırt edilmesi bu kadar kolay olmamaktadır³⁵¹. Hükümet ile ajan arasındaki bu sıkı ve yakın bağ, Fransız Danıştay'ın kanun sözcüsü BLÜM tarafından, 1918 tarihli Lemonnier kararı için yazdığı nota şöyle ifade edilmiştir³⁵²: “...*ajan ve kusur belki hizmetten ayrılıyor fakat hizmet ve ajan kusurdan ayrılmıyor.*” Bu yüzden, Mahkemenin ilgili kararlarında, hizmetle ilgili kiden tümüyle yoksun olmayan “kişisel kusur” kavramının yaygınlaştırılması gerektiği bildirilmiştir³⁵³. Ajan, görünüşte, hizmetle ilgili olmayan bir işlem ya da eylem yaparken bile, üstlendiği kamusal görev ve yetkinin olanaklarından yararlanabilir ve bu durum, kusurun hizmetten ya da görevden tamamen ayrılmasını engeller³⁵⁴.

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

³⁵⁰ ÖZDEMİR, s.147., GÖZÜBÜYÜK, s.296.

³⁵¹ GÜRAN, Sait; “darenin ve Ajanının Sorumluluğunun Belirlenmesine İlişkin Düğümler”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, .Ü. Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, Ank. 15-16 Aralık 1978, s.188 v.d.

³⁵² DURAN, Lütfi; Türk Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu, Tahsin Bekir BALTA'ya Armağan, Sevinç Matbaası, Ank. 1974, s.110.

³⁵³ C.E. 21 avril 1937, Demoiselle Quesnel Rec. Lebon, p. 413.'den Akt. CANDAN, s.92.

³⁵⁴ GÜRAN, s.188 v.d.

sebebiyle meydana gelebilir. Memur, benzer ekle ve ço u halde, zararı önleyici veya tamir edici tedbirleri almakta ve yardımcılarını seçmekte serbest de ildir³⁵⁵. Yani aslında, ortaya çıkan zararlı sonuç, idare ve ajanının ortak yapımıdır³⁵⁶. Bu ortak yapım içinde hem bir hizmet kusurundan hem de ajanın hizmetten ayrılamayan görev(sel) kusurundan³⁵⁷ söz edilir. Görev kusuru, ba lı ba na incelenmeyi hak eden bir kavram olsa da, ilk olarak; ajanın, idari bir i lem veya eylem tesis ederken, mevzuata, üstlendi i görevin ve yürüttü ü hizmetin kural, usul ve gereklerine, ki sel olarak kendisine atfedilebilecek boyut ve biçimlerdeki aykırı davranı ı olarak ifade edilebilir³⁵⁸.

Yine görev kusurunun, “faili tam olarak belirlenebilen bir hizmet kusuru türü” ve “hizmetten ayrılamayan bir ki sel kusur” gibi özellikler gösterdi i belirtilmi tir. Bu özellikleri belirlendikten sonra, kavram, u eklede tanımlanmı tır³⁵⁹:

“Görev kusuru, somut olarak kamu görevlilerinin ki sel kusurlarından kaynaklanan bir davranı ı içerse de, aslında idarenin “kendi davranı ı” sayılması gereken ve dolayısıyla idarenin “kendi sorumlulu unu” do uran, hukuka ve göreve aykırılı ı, “göreve ve idareye” ili kin sayılmasını engellemeyen kusurun, somut personelde ki iselle en görünüm biçimidir.”

Görev kusuru her durumda ki sel kusuru içeren bir kusur türü olmakla birlikte, haksız fiil kusuru de ildir ve idari bir niteli e sahiptir. Zaten görev kusuru kavramının i levi de bu noktada kar ımıza çıkar. E er idari bir kusur içinde somut

³⁵⁵BELGESAY, Mustafa Re it; “Devletin Adli Faaliyetten Hukuki Mesuliyeti”, Adalet Der., S.7, Y.1960, s.345.

³⁵⁶GÜRAN, s.189.

³⁵⁷DURAN, s.105.

³⁵⁸GÜRAN, s.190.

³⁵⁹OZANSOY, s.285.

fail belirlenebiliyorsa, bu olguyu hizmet kusurunun anonim niteli i içinde eritip yitirmenin bir anlamı yoktur³⁶⁰. Zira hizmet kusuru kavramı üzerinde her durumda ısrar ederek, ajanların sanki hizmetle ilgili hiçbir sorumlulukları yokmu gibi davranmak ve tazminat ödeme konusunda, devlet hazinesini zarar o lanı durumuna getirerek aslında vergi mükelleflerinin sırtına bu sorumlulu u yüklemek, idarenin sorumlu tutulmasındaki asıl amaç ile ba da ır görülmemi tir³⁶¹.

Ülkemizde görev kusuru kavramı, aslında Alman sorumluluk sisteminden esinlenilerek kanunla an DMK md. 13 hükmü ile gündeme gelmi tir. Ancak, görev kusuru kavramının, Alman Hukuk sisteminde ifade etti i anlamdan ziyade, konuya ilgili anayasal ve yasal hükümlerimiz, Ay. md. 129/5 ve DMK md. 13 çerçevesinde yakla ılması gerekti i haklı olarak belirtilmi tir³⁶². Zira her ne kadar, Anayasa'nın 129/5 ve 40/3 madde hükümleri ile 125/ son hükmünün, birbiriyle, genel-özel, kural-istisnai ili kisi içerdini söyleyemesek de, 129/5 hükmünde idareye yüklenen sorumlulu un, Alman hukuk sistemini aksine, kamu görevlisinin kusurunun idarece üstlenilmesi anlamına gelmedi ini söyleyebiliriz. Çünkü zaten bu sorumluluk, idarenin 125/son hükmünde ifade edilen genel sorumlulu unun bir parçasıdır. Gerçekten de idare, personeli üzerindeki gözetim ve denetim yükümlülü ünü yerine getirmeyerek, personelin görev kusuru i lemesine fırsat vermekte ve bu durum ba lı ba na bir hizmet kusuru te kil etmektedir³⁶³. Örne in; *bir taksi şoförünün, askeri kamptan sivil giysilerle kaçan dört askerin saldırısına uğrayarak zarar görmesi sebebiyle açılan tazminat davasında Fransız Danıştay'ı, hizmet dışında işlenen*

³⁶⁰ OZANSOY, s.299,329.

³⁶¹ OZANSOY, s.351.

³⁶² OZANSOY, s.284,297.

³⁶³ DURAN, s.110.

*ancak yine hizmet kusuru ile açıklanabilen kişisel kusurun varlığına hükmetmiştir*³⁶⁴.

Zira idare, yakın gözetimi altında tutması gereken ki iler üzerindeki bu gözetim ve denetim yükümlülü ünü yerine getirmemi tir.

DMK'nun konuyla ilgili hükümleri ise 12 ve 13. maddeleridir³⁶⁵. 12. maddeye göre, *devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizli i sonucu idare zarara u ratılmı sa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır*. Bu maddeyle **memurun**, idareye kar ı mali sorumlulu unun genel olarak **–görevin kamu hukukuna tabi olup olma dı na bakılmaksızın–**düzenlendi i söylenebilir³⁶⁶.

Konuyla ilgili asıl hüküm yani DMK'nun 13. maddesine göre ise **“Ki iler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak u radıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine de il, ilgili kurum aleyhine dava açarlar**.

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

³⁶⁵ Ki isel sorumluluk ve zarar:

Madde 12 – (De i ik: 12/5/1982 - 2670/5 md.)

Devlet memurları, görevlerini dikkat ve itina ile yerine getirmek ve kendilerine teslim edilen Devlet malını korumak ve her an hizmete hazır halde bulundurmak için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar.

Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizli i sonucu idare zarara u ratılmı sa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesi esastır.

Zararların ödettirilmesinde bu konudaki genel hükümler uygulanır. Ancak fiilin meydana geldi i tarihte en alt derecenin birinci kademesinde bulunan memurun brüt aylı ının yarısını geçmeyen zararlar, kabul etmesi halinde disiplin amiri veya yetkili disiplin kurulu kararına göre ilgili memurca ödenir. Ki iler u radıkları zararlar:

Madde 13 – (De i ik: 12/5/1982 - 2670/6 md.)

(De i ik birinci fıkra 6/6/1990-3657/1 md.) Ki iler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak u radıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine de il, ilgili kurum aleyhine dava açarlar. Ancak, Devlet dairelerine tevdi veya bu dairelerce tahsil veya muhafaza edilen para ve para hükmündeki de erli ka ıtların ilgili personel tarafından zimmete geçirilmesi halinde, zimmete geçirilen miktar, cezai takibat sonucu beklenmeden Hazine tarafından hak sahibine ödenir. Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.

(Ek: 26/3/2002-4748/3 md.) kence ya da zalimane, gayri insani veya haysiyet kırıcı muamele suçları nedeniyle Avrupa nsan Hakları Mahkemesince verilen kararlar sonucunda Devletçe ödenen tazminatlardan dolayı sorumlu personele rücu edilmesi hakkında da yukarıdaki fıkra hükmü uygulanır. 12 nci maddeyle bu maddede belirtilen zararların nevi, miktarlarının tespiti, takibi, amirlerin sorumlulukları ve yapılacak i lemlerle ilgili di er hususlar Ba bakanlıkça düzenlenecek yönetmelik (Devlete ve Ki ilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi Ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Di er lemler Hakkında Yönetmelik, R. G. Tarihi: 13/8/1983, No: 18134.) le belirlenir.

³⁶⁶ DURAN, Türk Kamu Personelinin...., s.63.

...Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.”

Öncelikle belirtmelidir ki, hüküm, Anayasa'nın 129/5 ve 40/3 hükümlerine uygundur. Zira 129/5 hükmünde de *“Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken i ledikleri kusurlardan do an tazminat davaları kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdi i ekil ve artlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.”* denilmiştir. Anayasa md.40/3 hükmü uyarınca ise, *“Ki inin, resmi görevliler tarafından vaki haksız i lemler sonucu u radı ı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.”*

Yine, 13. madde ile kamu personeli için, yürüttükleri kamu hukukuna tabi görevler sebebiyle zarar gören kişilere karşı bir yargısal ba ı ı klı ın getirilmesi belirtilmektedir. Görevin kamu hukukuna tabi olup olmadığı belirlenirken, kullanılan yetki ya da ifa edilen görevin niteli i esas alınacaktır³⁶⁷. Zaten kanun koyucunun 13. madde hükmünü kanunla tırmasındaki amaç, memurların mütemadiyen mahkemelerde kendi aleyhlerine açılmış davalarla u rularını önlemek ancak getirilen rücu mekanizmasıyla da idareye karşı sorumluluklarını devam ettirebilmektir³⁶⁸. Zira idari ajanlar, görevlerini yerine getirir ve yetkilerini kullanırken, kişisel sorumluluklarına gidilece i endi esi ile daha dikkatli, objektif ve tedbirli olma gere ini duymaktadır. Diğer bir amaç ise, zarar gören kişilere açacakları sorumluluk davalarında, ödeme kabiliyeti personelinden daha yüksek olan bir sorumluluk süjesi bulmaktır³⁶⁹.

³⁶⁷OZANSOY, s.231.

³⁶⁸ Cumhuriyet Senatosu Tutanak Dergisi, Dönem 1, Toplantı 4, Cilt.30, 9.07.1965 günlü oturum, s.251'den Akt. DURAN, s.69.

³⁶⁹ DURAN, s.62,74.

DMK'nun 13. maddesi, memurun ki isel kusur alanını daraltırken, idarenin sorumluluk sahasını geni letmekte ve üçüncü ki ileri korumayı amaçlamaktadır. Ancak memur, idareye atfedilmesi mümkün olmayan kararları veya fiilleri ile üçüncü ki ilere zarar vermi se, 13. maddenin himayesine girmemektedir. Yine memur, herhangi ba ka bir sebeple, idarenin üçüncü ki iye kar ı sorumlu tutulmasına sebebiyet vermi se, idare kendisine rücu eder³⁷⁰.

4. RÜCU

Kelime anlamı, dönme, geriye dönme ya da cayma olan rücu, hukuk alanında, *“ödemede bulunan bir kimsenin, yaptığı bu ödemeyi, kısmen veya tamamen yapması gereken diğer kişilerden istemesi; örneğin müteselsil veya müşterek borçlarda, borcun tamamını ödeyen borçlunun yaptığı fazla ödeme oranında diğer borçlulara yönelmesi”* anlamını ta ır³⁷¹. Özel hukuktaki bu anlamından farklı olarak idare ve ajanı arasındaki iç ili kide ise, hizmet kusuru ve ki isel kusurun bir arada bulundu u ya da görev kusurunun söz konusu oldu u durumlarda, ajanın idareye kar ı sorumlu oldu u fikrine dayanır. dare ve ajanı arasındaki kamusal ili kiden do an rücu, özel hukuktaki anlamının aksine, idarenin sorumlulu u alanında, her türlü halefiyet dü üncesinden ba ımsızdır³⁷². Zira idarenin ajanına rücu edebiliyor olması, ajanın idareye kar ı sorumlu olmasından kaynaklanır. Yoksa ajan ve idarenin zarar gören ki iye kar ı birlikte(mü terek ya da müteselsil) sorumlu olmaları söz konusu de ildir.

Kanun koyucu, bir görü e göre, 13. maddede, ***...Kurumun, genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı saklıdır.***” diyerek, idareye zararlı sonuç nedeniyle sorumlulu u görülen görevliye dönüp dönmek hususunda bir takdir

³⁷⁰ ÖZYÖRÜK, Mukbil; dare Hukuku Ders Notları, Ankara1977, s.124.

³⁷¹ YILMAZ, Ejder; Hukuk Sözlü ü, Yetkin Yayınları, Geni letilmi 7. Baskı, Ankara 2002, s.1046.

³⁷² CANDAN, s.101.

yetkisi tanımıdır. Bu takdir yetkisinin, idarenin personeli koruma güdüsüyle davranıp rücu etmeme yönünde kullanılabileceği düşünülmektedir. Mevzuatta ilgili kurum adına rücu hakkını kimin kullanacağı belirtilmemiştir. Bu takdir yetkisinin ortada kaldığı da haklı olarak belirtilmiştir. Ancak diğer bir görüşe göre, Ay. md. 129/5 hükmü rücu konusunda bir baskı yetkiyi içerdiğinden, DMK md. 13 hükmü ile idareye takdir yetkisi tanındığını söylemek güçtür³⁷³. Zira Ay. md. 129/5 hükmünde kullanılan “...*kendilerine rücu edilmek kaydıyla*...” ibaresi, bu konuda idarenin takdir yetkisine sahip olduğu fikrine Anayasal bir engeldir. Ancak bu görüş kabul edildiğinde de, rücu konusundaki baskı yetkinin kim tarafından kullanılacağının belli edilmemiştir. Özellikle disiplin amiri ya da üst düzeyde bulunan memurun görev kusurunun bulunduğu durumlarda, rücu mekanizmasının nasıl ve kim tarafından işletileceği sorularına cevap bulmak gerekecektir. Bu yüzden rücu konusunun idarenin sorumluluğu olgusu içinde genel hükümlere (özel hukuk hükümleri) göre çözülemeyeceğini bildiren DURAN, konuya bizzat kanun koyucu tarafından açıklık getirilmesi gerektiğini inancındadır³⁷⁴.

13. madde hükmünde, idarenin sorumlu personele genel hükümlere göre rücu edileceği düzenlenmiştir. Bu “genel hükümler” ibaresinden neyin anlaşılması gerektiği tartışılmı, idarenin sorumluluğu olgusunun kendine özgü nitelikleri nedeniyle, “genel hükümler” ibaresinden, idare hukuku ilkelerinin anlaşılması gerektiği bildirilmiştir³⁷⁵. Mevcut uygulamada ise rücu davaları, adli yargı kolunda özel hukuk hükümlerine göre incelenip karara bağlanmaktadır. Zira adli yargı yerleri, DMK md. 13 hükmünde geçen genel hükümler ibaresinin, özel hukuk hükümlerini ifade ettiğini

³⁷³ OZANSOY, s.342.

³⁷⁴ DURAN, s.72.

³⁷⁵ DURAN, s.102.

dü ünmekte ve bu içtihadta ısrar etmektedir³⁷⁶. Uyu mazlık Mahkemesi de ilgili kararlarında rücu davalarının adli yargı yerlerinde çözümlenmesi gerekti ine hükmetmi tir³⁷⁷. DMK 13. madde uyarınca, kurum aleyhine dava açıldı ında, ya personelin hizmetten ayrılamayan ahsi kusuru, ya da hem bu görev kusuru hem de idarenin hizmet kusuru incelenip de erlendirilerek sorumluluk saptanacaktır. Tam da bu nedenle, kurum aleyhine açılan davayı inceleyecek olan idari yargı, rücu konusunda da idareye yol göstermelidir³⁷⁸. Bu görüş e, idarenin sorumlulu u konusunda ünlü KONURALP kararı dayanak gösterilmi tir³⁷⁹.

KONURALP kararından bahsetmek gerekirse; davacının, hakkındaki yargı kararlarının uygulanmaması nedeniyle, gerek stanbul Tıp Fakültesi Dekanlığı na karar ı gerekse Rektörlü e karar ı açmı oldu u davalarda karar veren Danı tay, a ır hizmet kusuruna hükmetmi tir. Aynı zamanda, ilk dava bakımından, zararlı sonucun ortaya çıkı ında, Dekan'ın da “ki isel” kusuru bulundu u ve idarenin mahkûm edildi i tazminatın %50'si oranında Dekan'a rücu edebilece i belirtilmi tir. İkinci davada da benzer ekilde, zararlı sonucun ortaya çıkı ında, Rektör Sıddık Sami ONAR'ın “ki isel” kusurunun % 40 oranında etkili oldu u ve davalı idarenin bu oranda Rektör'e de rücu edebilece ine hükmolunmu tur³⁸⁰. Tabii burada Danı tay, yukarıda açıklanmaya çalı ılan, aslında hizmet ya da görevden ayrılamayan ki isel kusurdan ya da görev kusurundan söz etmektedir. dari yargıcın bu tür durumlarda

³⁷⁶ AKYILMAZ, Bahtiyar; “ idarenin Kusurlu Personeline Rücu Sorunu”, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İletişim Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara, s. 546.

³⁷⁷ Akt. AYANO LU, Taner; a.g.e., s.259. UM, E.2000/14- K.2000/20, T. 12.06.2010, R.G. 24.07.2000-24119, E. 1995/35-K. 1995/37, T.03.07.1995, R.G. 31.07.1995-22360, E.1988/29-K.1988/37, T. 05/12/1988, R.G. 28.03. 1989- 20122.

³⁷⁸ T.C. 26 mai 1954. Moritz C/ Ministre de la Défense Natioanale, Sirey, III. p. 85' den Akt. CANDAN, s.101.

³⁷⁹ DURAN, 112. v.d.

³⁸⁰ AKURAL, Sami; Z YLAN, Çetin; Danı tay Sekizinci Daire Kararları (1960-1963), Güven Matbaası, Ankara 1963, s.178-180. KONURALP/ Rektörlük-ONAR, Dan. 8 D. E.1962/2867-K.1963/1192. T. 12.02.1963.

Dan. Kararlar Der., Y.23.,S.93-94, s.354-357. KONURALP/ Dekanlık- EGEL , Dan. 8.D. E.1963/9050-K.1964/7824. T. 10.11.1964.

hem hizmet kusurunu saptaması hem de ajanın görev kusurunu belirleyerek idareye yol göstermesi ve bir anlamda idareyi rücu zorlaması, Ay. md.129/5 hükmü bakımından yerinde görülmü tür³⁸¹. Zira bu durumda idare, ödedi i tazminatın tamamını ajandan istemek yoluna gidemeyecek ve ancak kusuru oranında personeline rücu edebilecektir. Bu sonuç, ilgili anayasal ve yasal kurallara da uyarlık ta ıyacak ve kanun koyucunun rücu mekanizmasının i letilmesi konusunda bıraktı ı bo lu u belli ölçüde doldurabilecektir. Ancak yine de rücu konusunda özel bir kanuni düzenlemenin yapılması gerekti i belirtilmi tir. Yine, DMK md. 13 hükmü uyarınca idari yargı yerinde kurum aleyhine dava açıldı ında, mahkeme, e er personelin görev kusurunun bulundu unu dü ünmekte ise, davayı, derhal ilgili personele ihbar etmelidir. Zira dava kurum aleyhine açılmı olsa da, sonuçlandı ında, personelin hak ve menfaati etkilenebilecektir³⁸².

Rücu, yukarıda saydı ımız Anayasal ve yasal maddelerden, yalnızca idareye tanınmı bir hak gibi algılanabilir ancak aslında çift taraflıdır. Gerçekten de idarenin sorumlulu u alanında rücu, hem idarenin personele kar ı hem de personelin idare aleyhine açaca ı bir dava ile mümkün olabilmektedir. 13. madde uyarınca idareye kar ı sorumluluk davası açılıp, idare sorumlulu a mahkûm olduktan sonra, idare, sorumlu personele kar ı açaca ı bir dava ile rücu edebilir. Aynı ekilde personel de kendisi aleyhine yalnızca ki isel sorumlulu u dolayısıyla açılıp sorumlu tutuldu u bir dava nedeniyle, aslında zararlı sonucun olu masında hizmet kusurunun yani idarenin sorumlulu unun bulundu u iddiasıyla idareye dava açıp rücu edebilir. Her iki iddianın da birer idare hukuku problemi içermesi dolayısıyla tam yargı davaları

³⁸¹ AKYILMAZ, a.g.m., s. 540.

*Her ne kadar yazar, görev kusuru kavramını reddederek, bunun yerine “ki isel kusur”u kullansa da, biz, çalı mamızın bütünlü üne uygun olması için görev kusuru kavramını kullanmayı tercih ediyoruz.

³⁸² AKYILMAZ, s.543.

aracılı ıyla ileri sürülmeleri gerekti i belirtilmektedir³⁸³. Zira her iki halde de bir arada bulunan hizmet kusuru ile ki isel kusurun ayırt edilebilmesi, kimin hangi kusur nedeniyle ne kadar sorumlu olaca ının saptanması gerekmektedir³⁸⁴.

OZANSOY'un isabetle belirtti i üzere; rücu davası, salt idarenin ödemi oldu u tazminatın geri alınması davası de ildir; ancak idare ile personeli arasındaki iç ili ki yi ve yükümleri belirleyen kurallar açısından zarar do uran davranı ın “sorgulanmasını” da içerir. Çünkü personelin üçüncü ki ilere kar ı yükümlülükleri, idareye kar ı görevleriyle özde de ildir ve farklı bir hukuki rejimi gerektirir³⁸⁵. Gerçekten de; özel hukuk sahası içinde, rücu ili kilerinde her ki i özel yararını dü ünür ve sorumluluk zincirinde kendisinden sonra gelen ki iye rücu eder. Ancak idare ve ajan arasındaki ili kiler, ajanın konumu vb. idarenin sorumlulu u olgusuna özgü olası sorunlar, uygulamada, kimin hangi yararı dü ünerek rücu mekanizmasını i letece i noktasında tereddütlere neden olmaktadır. Konunun bu boyutları, en azından rücu yetkisinin kim tarafından kullanılaca ı hususunun takdir yetkisine bırakılmasına getirilen ele tirileri haklı kılar niteliktedir.

D. SORUMLULU UN ARTLARI

Fransız Hukukuna benzer ekilde, ülkemizde de idarenin sorumlu tutulabilmesi için u üç artın varlı ı aranmaktadır: *zarar, idari davranış ve zarar ile idari davranış arasında kurulacak nedensellik bağı*.

³⁸³ Aynı yönde bir ba ka görü için bkz. OZANSOY, s.299

³⁸⁴ DURAN, s.99-102.

³⁸⁵ OZANSOY, s.344.

1. ZARAR

darenin tazmin sorumluluğundan söz edebilmek için, öncelikle, kişinin zarar görmesi, maddi ya da manevi varlığında bir eksilmenin meydana gelmesi gereklidir. Maddi zarar, kişinin mamelekinde veya korunan diğer hukuki menfaat kategorilerinde meydana gelen ve parayla ölçülebilen her türlü zararı ifade eder³⁸⁶. Yalnızca malvarlığındaki eksilmeler değil aynı zamanda kişinin kar mahrumiyeti ya da malvarlığındaki çoğalma imkânının ortadan kalkması da zarar olur. Zararın, tazmin borcunu doğurması için belli özelliklere sahip olması gerekir. Öncelikle zarar mevcut (gerçek) olmalıdır; zararın mevcut sayılması için ise ya gerçekleşmiş ya da gerçekleşmesi muhakkak olması gerekir. Tazmin borcunun doğabilmesi için zararlı sonuçtan, belli kişiler ya da kişilerin etkilenmesi gerekmektedir; yani özel bir zarar söz konusu olmalıdır. Olası ya da tesadüfi zararlar gerçekleşmedikçe tazmin borcu doğurmaz³⁸⁷. Danıştay, zararın gerçek ya da mevcut olması koşulunu, dar yorumlayarak, özellikle kar mahrumiyeti nedeniyle zarar iddialarını değerlendirilmemesi³⁸⁸ olsa da verdiği son kararlarla bu eğilimi terk etmeye başlamıştır. Örneğin; Danıştay VDDGK, haksız ya da yersiz olarak yapılan vergi tahsilâtında, mükellefin mahrum kaldığı karı içeren gecikme faizi talepli vergi iadesi davalarını kabul etmektedir³⁸⁹.

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

³⁸⁶HAKER , Hakan; “Türk Ve Alman Hukukunda Koruma Tedbirlerinden Dolayı Tazminat”, Sulhi DÖNMEZER Armağanı, Türk Ceza Hukuku Derneği, Atatürk Araştırma Merkezi Başkanlığı Yayını, Ankara 2008, s.889.

³⁸⁷ ONAR, s.1715-1718.

³⁸⁸ Dan. 6.D. E. 1985/143- K. 1985/880, T. 21.5.1985., Dan. Der. S.60-61.,s.275’den Akt. GÖZÜBÜYÜK, s.318.

³⁸⁹Dan. VDDGK E.2006/87-K. 2006/287. T. 18.10.2006.

üzerinde olu turdu u olumsuz etkiler bu kapsamda de erlendirilir. Bu tür davranı lardan bazıları, ki ilerın manevi varlıklarına yönelir ancak ki inin maddi varlı ında da bir eksilme olu turur. Örne in; bir tacirin eref ve haysiyetine tecavüz onun mali ya da mesleki itibarını da sarstı ı için do rudan do ruya mal varlı ında bir eksilme meydana getirebilir. Yani eref ve haysiyet dolayısıyla itibara, cismani veya estetik ızdırıp ve kayıplar dolayısıyla çalı maya ve kazanca etki eden zararlar hem maddi hem de manevi bakımdan tazminata esas olmaktadır. Buna kar ın; sadece manevi bir elem, üzüntü ya da acı do uran zararların tazmin borcu do urmayaca ı Fransız Danı tay'ı tarafından kabul edilmi tir. Ancak bazı kararlarında Mahkeme, davranı ın bir elem, ızdırıp ya da huzursuzluk meydana getirdi ini kabul etmi , sembolik bir miktar üzerinden tazminata hükmederek, davranı ın haksızlı ını ortaya koymu ve aynı zamanda yalnızca manevi bir etki yaratan bu davranı ın para ile ölçülemeyece ine karar vermi tir³⁹⁰.

Fransız Danı tay'ının bu konuda takındı ı katı tutuma ra men Danı tay'ın daha “ho görülü” oldu u bildirilmi tir³⁹¹. Danı tay manevi tazminat taleplerine yakla ımını gösterdi i bir kararında³⁹² u ifadeleri kullanmaktadır.

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

³⁹⁰ ONAR, s.1715-1718.

³⁹¹ İgili Dan. kararları için Bkz. GÖZÜBÜYÜK, s.320.

³⁹² Dan. 10. D. E. 1990/3954- K.1992 /1362 T.10.04.1992,Dan Der. S.86,Ankara 1993, s.585'den Akt. GÖZÜBÜYÜK, s.322.

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

Ki ilik haklarına yapılan bir tecavüzün, ki ilik üzerindeki etkisinin ya da olu an manevi zararın ne oldu u konusu ise aslında tartı malıdır. Bu tartı ma iki temel görü ü içerir. Bunlardan ilki **objektif** görü tür ve buna göre; manevi zarar, zarar görenin psikolojik varlı ı üzerinde nasıl bir etki yaptı ı göz önünde tutulmaksızın, bizatihi ki ilikte meydana gelen objektif azalmadır. Bunun dı nda ki inin bu hak ihlali nedeniyle duyaca ı acı, elem ya da ho nutsuzluk, sadece manevi zararın a ırla tırıcı unsurlarıdır³⁹³.

kincisi ise ülkemizde de egemen olan **sübjektif** görü tür ve buna göre manevi zarar, ki ilik haklarına yapılan tecavüz sonrasında ki inin duydu u acı, ruhsal dengesinde ya anan bozulma ya da ya ama sevincini kaybetmesi ekinde ortaya çıkan psikolojik etkidir³⁹⁴. Manevi zarar konusundaki bu iki görü yalnızca teorik bir ayrılı a kar ılık gelmez, aynı zamanda tüzel ki ilerin manevi tazminat talepleri ve tazminat talepleri dı nda ki ilik haklarını koruyan di er davaların

³⁹³STOLL, Empfiehltsicheine Neuregelung der Verpflichtung zum Geldersatzfürimmateriellen Schaden? (Verhandlungendes 45. Deutschen Juristentages, Bd. I/1, München und Berlin 1964), s.127 v.d.'dan Akt. KOÇAYUSUFPA AO LU, Necip; Ki ilik Haklarını Koruyan Manevi Tazminat davasına li kin Yeni Geli meler, Sorumluluk Hukukundaki Yeni Geli meler I. Sempozyumu, stanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, Ankara 21-22 Ekim 1977, s.144.

³⁹⁴KOÇAYUSUFPA AO LU, s.151.

(tecavüzün önlenmesi, durdurulması ve tespit davası) nasıl ele alınacağı hususu ile yakından ilgilidir. Zira ki i, bir kişilik hakkı ihlali kapsamında bir eylem, acı ya da ızdırıp hissetmeyebilir ancak ortada giderilmesi gereken objektif bir hak ihlali bulunabilir. Yine subjektif görüşün kabulü halinde, tüzel kişilerin manevi tazminat talepleri dayanaksız kalacaktır³⁹⁵. Oysa bilinmektedir ki gerek Yargıtay gerekse Danıştay vermiş oldukları kararlarda, tüzel kişilerin, kişilik haklarına yönelen saldırılardan doğan zararların tazmini için açtıkları davaları kabul etmektedir³⁹⁶. Yine Danıştay 2005 yılında verdiği bir kararda, davacı şirketin bir yıl süreyle bütün kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılmaktan yasaklanmasına neden olan eyleminin ilgili yasa kapsamında “yasak fiil ve davranış” niteliğinde olmadığını saptamıştır. Bu gerekçeyle verilen yasaklama kararının ise davacı şirketin ticari itibarını zedeleyeceğinden ve güvenilirliğini azaltacağından, davacı şirketin söz konusu eylemi nedeniyle uğradığı manevi zarara karşılık makul bir tazminata hükmedilmesi gerektiğine karar vermiştir³⁹⁷.

2. DAR DAVRANI

idarenin sorumlu tutulması için zararı doğuran davranışın idareye atfedilebilir olması, idarenin kişinin maddi ya da manevi varlığı üzerinde doğan zararın faili durumunda bulunması gerekmektedir³⁹⁸. Davranış idare adına ya da idare tarafından gerçekleştirilmemişse, idarenin tazmin borcundan söz edilemez. Danıştay konuyla ilgili bir kararında davranışın idari olması gerektiğini şöyle ifade etmiştir³⁹⁹:

³⁹⁵KOCAYUSUFPA AO LU, s.151 v.d.

³⁹⁶ERO LU, Müzeyyen; “Manevi Tazminat istemli Tam Yargı Davalarında Hak Sahipliği”, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara, s.521 v.d. *Yargıtay 4. H.D., E.1981/9783-K. 11230, YKD.,1982,C.8, S.1, s.36.

³⁹⁷ERO LU, s.523. Dan. 13. Dr., E.2005/1819-K.2005/4728. T. 26.09.2005.

³⁹⁸ONAR, s.1718.

³⁹⁹GÖZÜBÜYÜK, s.316. Dan. 6.D. E.1976/8388-K.1980/198 T.29.11.1980, Dan. Der. S.40-41. Ankara 1981, s. 206 .

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

3. NEDENSELLİK BAĞI

Son olarak; tazmin borcundan söz edebilmek için, zararın idareye atfedilebilen davranış yüzünden oluşması, yani davranışın, zararlı sonuç ile davranış arasında bir neden-sonuç ilişkisinin bulunması gerekir⁴⁰⁰. Bu ilişki doğrudan doğruya olmalı, zararlı sonuç, idari davranışın uygun ve normal sonucu olmalıdır. Özellikle zararın, olayların doğal akışına göre beklenmeyen, olağanüstü bir sonuç olduğu düşünülmekte ise idarenin sorumluluğuna gidilemeyecektir⁴⁰¹. Nedensellik bağı saptayabilmek her zaman kolay değildir. Bu saptamanın yapılması, teknik bilgi ve uzmanlığı gerektirebileceğinden, bu tür durumlarda, idari yargı yerinin bilirkişiye başvurması gerektiği belirtilmiştir⁴⁰².

Danıştay'ın konuyla ilgili bir kararı şöyledir:

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

⁴⁰⁰ ONAR, s.1723.

⁴⁰¹ GÖZÜBÜYÜK, s.316.

⁴⁰² GÜNDAY, s.346.

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

E. SORUMLULU UN KALKMASI YA DA AZALMASI

Zararlı sonuç ile idari davranı arasındaki nedensellik ba ını koparan ya da zayıflatan bazı durumlarda, idarenin sorumlulu u kalkar ya da azalır⁴⁰³. Bu hallerde sorumlulu un kalkması ya da azalması, idarenin sorumlulu una özgü olmayıp genel sorumluluk hukukuna ait bir kuraldır.

1. MÜCB R SEBEP

Zararlı sonucun ortaya çıkmasında, idarenin iradesi dı nda, deprem, sel, heyelan, yıldırım dü mesi hatta ihtilal gibi öngörülemeyen ve önlenemeyen olaylar etkili olmu sa, do al olarak, artık idarenin sorumlulu undan söz edilemez⁴⁰⁴. Zira bunlar idarenin hesap vermesi gereken durumlar de ildir. Tek ba ına mücbir sebebin ortaya çıkardığı bir zarar varsa, idarenin ne kusurlu ne de kusursuz olarak sorumlulu undan söz edilebilir. Ancak e er, idare, mücbir sebebin ortaya çıkardığı zararlı sonucun artmasına etkide bulunmu sa, zararda sebep oldu u artı oranında sorumlu olacaktır⁴⁰⁵.

⁴⁰³ GÜNDAY, s.346.

⁴⁰⁴ GÖZÜBÜYÜK, s.322.

⁴⁰⁵ Dan. 12. D. E.1972/2721-K.1975/1343. T. 18.6.1975. Amme daresi Der. C.8, S.3, s.213, 1975'den Akt. GÖZÜBÜYÜK, s.323.

2. BEKLENMEYEN DURUMLAR

Beklenmeyen durumlar ile mücbir sebep halleri birbirine çok benzemektedir; bu sebeple birbirlerinden ayırt edilmeleri zordur. Her iki durumda da idarenin iradesi dışında, önceden kestirilemeyen ve önlenmesi mümkün olmayan olaylar gerçekleşmektedir. Ancak beklenmeyen durumlarda, öngörülemeyen ve önlenemeyen olaylar idari davranışın içinde olur. Örneğin, idareye ait bir taşıtın freninin patlaması ya da elektrik kontağı gibi. Görüldüğü gibi, idarenin kusuru olmasa da, zararlı sonuç ile arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu yüzden, beklenmeyen durumlar, koşulları varsa, idarenin kusursuz sorumluluğuna sebep olacaktır⁴⁰⁶.

3. ZARAR GÖRENİN KUSURU

Zararlı sonucun ortaya çıkmasında, zarara uğrayanın kendi kusuru bulunmakta ise, kişinin kendi kusurunun idare ile zarar arasındaki nedensellik bağına etkisi oranında idare, hem kusurlu hem de kusursuz sorumluluğundan kurtulur. Gerçekten de zarar görenin kendi kusuru idari davranış ile zararlı sonuç arasındaki nedensellik bağını tamamen kesmişse, idare sorumluluktan kurtulur. Ancak zarar görenin kendi davranışı, zarar doğurucu tutum ve davranışlardan biri ise, kişinin kendi kusurunun ağırlığı oranında, idarenin sorumluluğunda azalma meydana gelir. Yine kusursuz sorumluluk söz konusu olduğunda da mahkeme zarar görenin kendi kusurunu dikkate alarak tazminat miktarını tespit edecektir⁴⁰⁷.

⁴⁰⁶ GÜNDAY, s.346., GÖZÜBÜYÜK, s.323.

⁴⁰⁷ GÖZÜBÜYÜK, s.324.

4. ÜÇÜNCÜ KİŞİNİN KUSURU

Zararlı sonuç, idare ve zarar gören kişilerin arasında üçüncü bir kişinin kusuru ile meydana gelmişse, idarenin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Üçüncü kişinin kusuru, zararın artmasına yol açmış ise, idarenin sorumluluğu üçüncü kişinin kusuru oranında azalır⁴⁰⁸.

III. VERGİ DAİRESİNİN HUKUKİ SORUMLULUĞU

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

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

⁴⁰⁸ GÜNDAY, s.347.

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

A. ÜLKEM ZDE VERGİ İDARESİNİN SORUMLULUĞU

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

1. HAK İHLALLERİNİN GİZLİ YOLU: TAM YARGI DAVASI

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

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

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

ancak belli bir paranın ödenmesinden ibaret oldu u kabul edilmektedir⁴⁰⁹. Bu yüzden tam yargı davaları, Fransa’daki anlamından farklı olarak, ülkemizde, özellikle de uygulamada yalnızca tazminat davası olarak algılanmaktadır⁴¹⁰. Bu dü üncenin en önemli gerekçesi, tazminat istemleri dı ında bir talep tam yargı davası ile ileri sürüldü ünde, idari yargıcın yargısal bir emir içeren ve yerindelik denetimine neden olacak bir karar verme ihtimalidir. Zira gerek Anayasa md. 125/4 gerekse YUK md.2/2 hükümleri, idari yargı yerlerince yerindelik denetimi yapılmasını yasaklamaktadır. Yine YUK md.3/2.d hükmüne göre; vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ili kin davalarla tam yargı davalarının dilekçelerinde uyu mazlık konusu miktarın bulunması gereklidir. Kısaca, her tam yargı davasında parayla ölçülebilen belli bir uyu mazlık miktarı dava dilekçesinde gösterilmeli, davalar bu miktar üzerinden açılmı olmalıdır. Yine YUK md. 28/6 hükmünde kanun koyucu, “tam yargı” yerine tazminat terimini kullanmaktadır⁴¹¹.

Çalı mamızın ilk bölümünde belirtildi i üzere, idarenin sorumlulu u olgusu yalnızca bir hesaplamadan ibaret de ilse, bu olguya araç kılınan tam yargı davalarını da tazminat talebiyle sınırlamak do ru sayılmaz. Yine YUK’nun anılan hükümlerinden hiçbirisi bizce tam yargı davalarının yalnızca tazminat talebi oldu u anlamında yorumlanamaz. Ancak tam yargı davaları ile tazminat dı ında bir talep ileri sürülmü se, idari yargıcın de erlendirmesi gereken, talebin yerindelik denetimine sebep olup olmayaca ıdır. Yani, idari yargıcın verece i hüküm ile idarenin yerine geçmesi sonucunu do uracak bir edim tam yargı davası ile istenmi ise yargıç bu davayı reddetmelidir. Bu husus da zaten sadece tam yargı davaları için de il, tüm idari davalar bakımından geçerlidir.

⁴⁰⁹ ONAR, a.g.e., s.1735, 1752.

⁴¹⁰ CANDAN, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 2009, s. 158.

⁴¹¹ CANDAN, Turgut; Açıklamalı... s.159.

Di er yandan; belli bir paranın ödenmesi ekindeki tazminat yolu “tam” ve “gerçek” giderimi sa lamakta i levsiz kalabilir ya da her hak ihlali tazminatı gerektirmeyebilir. Ancak ihlalin olu turdu u objektif “haksızlık” durumu varlı mı sürdürecektir. Mükelleflerin özellikle ki ilik haklarının korunması ile ilgili olarak, belli bir paranın ödenmesi dı ndaki taleplerinin de (“makul” ve “mu lâk olmayan”) tam yargı davası ile ileri sürülebilece i görü ündeyiz⁴¹². Bu yüzden, tam yargı davalarının para dı ndaki giderim yollarını da içerecek ekinde geli tirilmesi gerekti i dü ünçesini payla maktayız. Gerçekten de tam yargı davalarında, olayın ko ullarına ya da ihlalin konusuna göre, “tazmin ve telafi” olgularının anlamına uygun dü en ba ka tazmin yöntemlerine ba vurulabilmelidir⁴¹³. Bu noktada, tecavüzün durdurulmasına dair davalar anılabilir. darenin bir eylemi nedeniyle ki ilik hakkı ihlal olan birey ya da mükellef açtı ı davada, bu haksız eylemin olu turdu u mevcut ki ilik hakkı tecavüzünü ispatlayabiliyor ise tecavüzün durdurulmasını talep edebilmelidir. Tecavüzün durdurulmasına dair bu istem, tecavüzü olu turan idari eyleme son verilmesi olabilece i gibi; buna ek olarak ya da tek ba ına, bu nedenle di er ki ilerde, birey ya da mükellef ile ilgili olarak olu an olumsuz de er yargılarının silinmesine ili kin olabilir⁴¹⁴. Örne in; idarenin özür dilemesi, mahkeme hükmünün kitle ileti im araçları ile ilanı vb. Zira ki iye ancak zarar olu tuktan sonra tazminat davası açma hakkı tanımak her zaman beklenen hukuki yararı sa lamayabilir. Hatta davacı, ki ilik hakkının ihlali nedeniyle manevi tazminat davası açsa ve davayı kazansa bile, lehine kurulan bu hüküm, sadece

⁴¹² * dari yargıca emir verme(Almanya, Fransa) veya aynen tazmine ya da zararın kayna ının durdurulmasını sa layacak önlemler alma yetkileri (Belçika, spanya, Yunanistan) tanıyan kimi AB ülke uygulamaları örnek gösterilebilir. Konuyla ilgili olarak ayrıntılı bilgi için Bkz. ATAY, Ethem; “Avrupa Birli i Ülkelerinde darenin Sorumlulu unun Temel lkeleri”, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İleti im Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara, s.566-567.

⁴¹³GÜBAN, Sait; “Türk dare Hukukunda Tazminat Miktarının Saptanması”, Sorumluluk Hukukundaki Yeni Geli meler III. Sempozyumu, stanbul Üniversitesi Yayınları, No:2758., 12-13 Mayıs 1979 Ankara, s.159. GÜBAN, Sait; Türk dare Hukukunda Tam Yargı Davalarının Hedef ve levi, yargı der., S.10, A ustos 1979, s.23.

⁴¹⁴ KOCAYUSUFPA AO LU, Necip; a.g.m., s.154-155.

manevi zararı giderir⁴¹⁵. Bunun dışında, ki i hakkında tecavüz durumu devam ediyorsa, kazandı ı manevi tazminat davasının bu açıdan bir anlamı olmayabilir⁴¹⁶. Yine, uygulamada sembolik miktarları içeren manevi tazminat taleplerinin de, ki ilik haklarını koruyan davaların geli tirilmesi gerekti ine dair ihtiyacın bir göstergesi oldu unu dü ünüyoruz. Zira her ne kadar, bu davalar tazminat davası adı altında açılrsa da, aslında sadece tespit davası niteli i ta ımaktadır. Davacının, örne in; 1TL'lik tazminat talebi ile bekledi i hukuki tatmin, davalının haksız oldu unun ya da kendi haklılı ının yargı yerince hüküm altına alınmasından ibarettir⁴¹⁷.

Benzer sayılabilecek bir tartı mayı CANDAN, idari yargı kolunda tespit davalarının ileri sürülüp sürülemeyece i ile ilgili olarak yapmakta ve yerindelik denetimi yasa ı nedeniyle, bu davaların ileri sürülemeyece i sonucuna varmaktadır⁴¹⁸. Öncelikle belirtmeliyiz ki yazarın, tespit davası ile kastetti i herhangi bir hak ihlalinin tespiti de il; ileride tesisi dü ünülen bir idari i lemin sebebi olabilecek hukuki durumların ve bunlarla ilgili maddi olayların, idarenin i lemi tesis etmeden önce saptanması istemidir⁴¹⁹. Yazar görü ünü u örnekle açıklamaktadır: Devlet memurunun anne ve babasının sa lık ve ekonomik durumları nedeniyle bakıma muhtaç olup olmadıklarının ve memur ile olan duygusal yakınlıklarının tespiti, çe itli idari kurulu lara yasayla verilen görevler arasındadır. Bu tespitin idari yargı yerinden istenmesi ise yazara göre yerindelik denetimi yasa ının ihlalidir. Yargı yerinin asıl görevi bütün bu idari usul tamamlandıktan sonra ba lamalıdır⁴²⁰. Buraya kadar yazarın de erlendirmesine katıldı ımızı belirtelim ancak devam eden açıklamalarında yazar, pratik ihtiyaçların belki adli yargı kolunda yeni dava türlerini

⁴¹⁵ ÖZTAN, Bilge; Medeni Hukukun Temel Kavramları, 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2003, s.266 v.d.

⁴¹⁶ KOCAYUSUFPA AO LU, Necip;, s.158.

⁴¹⁷ KOCAYUSUFPA AO LU, s.166.

⁴¹⁸CANDAN, a.g.e., s.220 v.d.

⁴¹⁹CANDAN, s.221.

⁴²⁰CANDAN, S.224.

do urabilece ini ancak idari yargı kolunda yasal düzenleme ile gerçekleştirilse bile buna asla yer olmadığını; bu tür bir de i ikli in ancak idari rejimin de i mesi ile mümkün olabilece ini belirtmi tir⁴²¹.

Yazarın genel olarak yaptığı ı bu son de erlendirmeye ise katılmadı ımızı ve bu dü ünceyi idare hukukunun içtihadı ve genç niteli i ile ba da tıramadı ımızı belirtmeliyiz. Hele de idarenin sorumlulu u olgusu söz konusu oldu unda *-ki bu olgunun neredeyse tamamen içtihadın ürünü olduğu ifade edilmişti-* bireyler için birer hukuki çare durumunda olabilecek yeni dava türlerini yasaklamamak gerekti i dü ünçesindeyiz.

Öte yandan, elbette ki bu tür taleplerin idari yargı yerlerince kar ılanabilmesi için uygun altyapının hazırlanmı olması gerekmektedir. Örne in; davacının bekledi i hukuki tatmin mevcut bir tecavüz durumunun kaldırılması oldu u için bu taleplerin kar ılanması belli çabuklukta olmalıdır⁴²². Nihayet; yargı yeri, davacının para edimi dı ndaki talebini kabul etse bile, hükmün icrası için gerekli yasal düzenlemelerin yapılmı olması gerekir.

2. VERGİ İLE İLİMLİ SÜRECİNDE TAM YARGI DAVALARI

Vergi davasının bizatihi kendisinin tam yargı davası olup olmadığını tartışması⁴²³ bir kenara bırakılırsa, istisnai olarak; vergi mahkemelerinde bakılacak iki tam yargı davası, yasal biçimde (YUK md.28) düzenlenmiştir. Uygulamada, vergi idaresine yöneltilen tam yargı davalarının da, bu kapsam dı na pek çıkmadı ı söylenilebilir. Bunlar: Vergi mahkemesi kararını uygulamayan idare aleyhine

⁴²¹ CANDAN, s.228.

⁴²² Örne in; 6183 s. AATUHK'un ihtiyati haciz ile ilgili olarak öngördü ü md.13 v.d. hükümlerine benzer düzenlemeler getirilebilir.

⁴²³ Vergi davalarının kuramsal niteli i konusunda ayrıntılı bir de erlendirme için Bkz. KUMRULU, Ahmet G.; Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, İlev-Yapı- İkeler-Nitelik, Baskı: Betacopy, Ankara 1989, s.103 vd.

açılacak tazminat davaları ile vergi dairesince kararın infazının geciktirilmesi nedeniyle, VUK md. 28/6 hükmünde öngörülen gecikme faizine ili kin davalarıdır⁴²⁴. Yasal olarak saptanmış bu iki dava türü dışında, vergi idaresine yöneltilen tam yargı davalarından bir di eri de haksız ihtiyati haciz i lemlerinden do an sorumluluk davalarıdır.

a. Mahkeme Kararını Uygulamayan Vergi daresi Aleyhine Açılmış Bir Dava

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

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

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

Dava, vergi idaresinin, 2009 yılında, yazılı ve görsel basında “**kara liste**” nitelendirmesiyle gündeme gelen "Kod Listeleri" uygulamasından kaynaklanmıştır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 1, 84 seri Notlu KDV Genel Tebliği'nin ilgili düzenlemeleri uyarınca, katma değer vergisi istisna ve indirimlerinin haksız yere uygulanmasını önlemek amacıyla, “Mükellefler Hakkında Yapılan Tespit Sonuçları” başlıklı 1 altında ve belli kodlarla bazı listeler oluşturulmuştur⁴²⁵.

Örneğin;

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

⁴²⁵Kod 1: Sahte Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB)düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükellefler ile bunların ortakları ve kanuni temsilcilerinin kurdukları veya ortak oldukları şirketler.

Kod 2: SMİYB kullandığı vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükellefler.

Kod 3: SMİYB düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilen kurumlar vergisi mükelleflerinin kanuni temsilcileri ve düzenleme fiiliyle ilgisi olduğu tespit edilen ortakları.

Kod 4: Bastırdıkları yasal belgelerin zayıf olduğu, kaybolduğu veya çalıntı olduğunu bildiren mükellefler.

Kod 5: Vergi daireleri tarafından yapılan tespitler sonucunda,

5/1: Haklarında rapor bulunmamakla birlikte SMİYB düzenlediği konusunda tespit bulunan mükellefler,

5/2: Haklarında rapor bulunmamakla birlikte SMİYB kullandığı konusunda tespit bulunan mükellefler.

5/3: Yapılan yoklamalarda bilinen adreslerinde bulunamayan ve yeni adresleri tespit edilemeyen mükellefler.

5/4: Defter, belge ibraz etmeyen veya incelemeye sevk edilenler ile birden fazla döneme ilişkin olarak KDV beyannamesini (süresinden sonra verenler hariç) vermeyen mükellefler.

Kod 6: Taklit edilen mükellefler listesi Kendisi hakkında herhangi olumsuz bir tespit veya rapor bulunmadığı halde, belgeleri taklit edilen mükellefler.

Kod 7: Mükellefiyetleri bulunmayan ancak üçüncü kişiler veya diğer tüzel kişiler vasıtasıyla Sahte Belge organizasyonu içerisinde bulunan ve sahte fatura ticareti yapanlar.

Kod 8: Yapılan yoklamalarda adreslerinde bulunmadıkları tespit edildiğinden 2004/13 seri numaralı "Uygulama Çıkarılımları Genelgesi" gereğince mükellefiyeti re'sen terk ettirilen mükellefler.

Kod 9 - 1: SMİYB düzenlediği vergi inceleme raporu ile tespit edilen ve haklarında "Form 11" düzenlendiği için VEDOP ortamında bakanlık listesinde yer alan mükellefler.

Kod 9 - 2: SMİYB kullandığı vergi inceleme raporu ile tespit edilen ve haklarında "Form 11" düzenlendiği için VEDOP ortamında bakanlık listesinde yer alan mükellefler

*Listenin tamamına, <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=5467> adresinden ulaşılabilir. E.T.: 12.02.2011.

Mükelleflerin bu listelerde yer alıyor olmasının ilk sonucu, yukarıda da i aret edildi i üzere, KDV iade taleplerinin özel esaslara göre yerine getirilecek olmasıdır. Buna ek olarak; kod listeleri ile ilgili bir di er önemli nokta, listelerin olu turdu u dolaylı etkidir. Buna göre, örne in; yalnızca hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri gerekçesiyle rapor düzenlenenler de il aynı zamanda bu ki ilerden mal ve hizmet satın alan ki iler de listelere alınmı tır. Bu durum, piyasada güvensizli e neden oldu u ve mükelleflerin ticari ili kiye girdikleri ki ilerın mali bilgilerini ö renmeye çalı maları sonucunu do urdu u için ele tirilmi tir. Sonuç olarak; KOD listeleri, mükelleflerin, KDV istisna ve indirimlerinin uygulanmasında özel esaslara tabi tutulması sonucunu do uran i lemler olmalarının yanında ticari itibarı zedeleyen sonuçlar da do urabilmektedir⁴²⁶.

Anılan davada, davacı, Kod 2 ve Kod 5 listelerine alınma i leminin iptali istemi ile dava açmı ve mahkemece yürütmenin durdurulması kararı verilmi tir. Davacı, ilgili vergi dairesine ba vurarak mahkemenin verdi i yürütmeyi durdurma kararı do rultusunda Kod 2 ve Kod 5 listesinden çıkarılmasını istemi tir. Ancak idare, davacının bu talebini yerine getirmemi ve esas hakkında verilecek karar üzerine bu talebinin yeniden de erlendirilece ini bildirmi tir. Bunun üzerine; davacı tarafından, yargı kararına ra men; idarece Kod listelerinden çıkarılmaması suretiyle zarara u ranıldı ı ileri sürülerek 100.000 TL maddi, 100.000 TL manevi olmak üzere, tazminat istemiyle idare aleyhine vergi mahkemesinde dava açılmı tır⁴²⁷.

Mahkeme, davacının maddi tazminat istemini, maddi tazminata hükmedilmesi için u ranılan maddi zararın gerçekleş mi ve somut delillerle

⁴²⁶SÜT, Ça ılı; a.g.m., s.1178.

⁴²⁷AYAZ, Eslem; “Vergi Mahkemesi Kararlarının Uygulanmamasının Tazminat Yaptırımı”, Yaklaşım Der., S.215, Kasım 2010.

(belgeler) ispatlanmı olması gerekti inden bahisle reddetmi tir. Manevi tazminat isteminin ise 5.000TL'lik kısmı kabul edilmi , yargı kararına ra men davacının kod listelerinden çıkarılmamasının ticari itibarı zedeler nitelikte oldu u ifade edilmi tir. İlk derecede verilen karar, Danı tay 3. Dairesi tarafından da onanmı tır⁴²⁸.

Öncelikle belirtmeliyiz ki, kararda, mahkeme kararının uygulanmaması dolayısıyla da olsa kod listesine alınma i leminin mükelleflerin ticari itibarını zedeleyen bir davranı oldu unun kabulü ve manevi tazminata hükmedilmesi önemlidir. Yine maddi tazminat isteminin reddi de kesinlikle yerinde olmu tur. Zira maddi tazminata hükmedilmesi için, önceki açıklamalarımızdan hatırlanaca ı üzere; gerçekte mi ya da gerçekte mesi muhakkak bir gelir kaybının ispat edilmesi gerekmektedir. Ancak kararda, idari yargı sistemimiz adına eksik olan ve tezimiz için önem ta ıyan yön, davacının elde etti i tatminin bu kadar dolaylı bir süreç sonucunda gerçekte mesidir. Mahkemece yürütmesi durdurulan bir i lemin, davacı hakkında uygulanmaya devam ediliyor olması da üphesiz; tazminatı gerektirir. Ancak bu uyu mazlıkta, davacının ticari itibarını zedeleyen asıl idari davranı , haksız yere kod listesinde yer almasıdır ki bu davranı ın iptal davasına konu edilmesi somut olaya göre tartışılabilir olsa da⁴²⁹, kanımızca tam yargı davasına konu edilebilmesi gerekmektedir.

b. Gecikme Faizi stemi çeren Davalar

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

⁴²⁸Dan. 3. Dr., 26.05.2010 T. E.2007/4267, K.2010/1716., AYZ, Eslem; a.g.m.

⁴²⁹Gerçekten de Danı tay kod listeleri ile ilgili olarak açılan davalarda, kod listesine alınma i leminin kesin ve yürütülmesi gerekli olup olmadığı na dair farklı de erlendirmeler yapmı tır. Konuyla ilgili farklı sonuçlara varılmı iki karar için bkz. Dan .3. Dr. 16.12.2008 T. E.2008/2341-K.2008/3926. Dan.4. Dr. 27.03.2008 T. E.2007/3328-K.2008/1162. SÜT, Ça ıl, a.g.m., s.1183-84.

gecikme faizi ödenmesi gere ini düzenlemektedir. Söz konusu hüküm çerçevesinde ya da mükelleflerin, genel olarak hizmetin geç i lmesi nedeniyle ileri sürdükleri gecikme faizi istemleri, Danı tay tarafından de erlendirilmektedir. Bu de erlendirme, hukuk devleti ve e itlik ilkeleri ile yakından ilgilidir⁴³⁰. Zira vergi mevzuatımızda, vergi borçlarının yasalarda belirtilen süreler içerisinde ödenmemesi durumunda, ödeme tarihine kadar hesaplanacak iki tür faizin mükellefleri tarafından asıl vergi borcuna ek olarak ödenmesi gere i öngörölmü tür. Bu iki tür faizin ilki; VUK md. 112 hükmünde düzenlenen *gecikme faizi*; di eri de, 6183 s. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51. maddesinde öngörölen *gecikme zammı*dır. Oranları aynı olan bu iki tür faizin nitelik ve amaçları da aynıdır. Bu amaç; bir Anayasa Mahkemesi kararında, vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi i lerinin finansmanında kullanan veya ba kasına ödünç veren ya da mevduat olarak bankaya yatıran mükellefin, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana e it miktarda sa ladı ı yararın asıl sahibi olan devlete geri verilmesi olarak tanımlanmı tır⁴³¹.

Göröldü ü üzere; Anayasa Mahkemesi, gecikme faizini devletin idare edilenlerden alaca ı vergiyi zamanında alamaması sebebiyle mahrum kaldı ı yarar olarak kabul etmektedir. Yine, Anayasa Mahkemesi'nin anılan kararında yapılan açıklamalardan anla ılaca ı üzere, devletin mahrum kaldı ı bu yarar; biri enflasyon sebebiyle paranın de erinde olu acak azalmayı giderme olana ı; di eri de, paranın neması olmak üzere iki unsurdan olu maktadır. Gecikme faizi oranının, her yıl, Bakanlar Kurulunca yeniden saptanmasının nedeni de budur. Dolayısıyla, vergi alaca ını, mükelleflerin hukuka aykırı davranı ları sebebiyle zamanında alamayan

⁴³⁰ AKYILDIZ, Ali; "Danı tay ve Hukuk Devleti", Hukuk Devleti, Hukuki Bir lke Siyasi Bir deal, Editörler: Ali Rıza ÇOBAN, Bilal CANATAN, Adnan KÜÇÜK, Adres Yayınları, Ankara ubat 2008, s. 535 v.d.

⁴³¹ Ay. Mah. E.1988/7- K.1988/27 T. 27.8.1988, R.G. Tarih ve Sayı: 26.12. 1988-20031

devlet, asıl vergi alacağı dışında, biri de er kaybı; di eri de paranın sağlayacağı gelir olmak üzere iki tür zarara uğramaktadır. Gecikme faizi ve gecikme zammı, devletin bu zararını gidermek amacına yöneliktir⁴³².

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

Danıştay'ın konuyla ilgili olarak verdiği son kararlardan bahsetmek gerekmektedir. Danıştay 7. Dairesi'nin 2002 yılında karara bağladığı bir olayda⁴³³, davacı şirket, ödediği vergilerin Gümrük Kanunu uyarınca iadesi gerekmektedir. Davacı şirket, ileri sürerek öngörülen süre içerisinde ve usulüne uygun olarak, 25.9.1996 tarihinde davalı idareye başvurmuştur. Davalı idare, bu istemi 2 yıl 10 ay 11 gün sonra 6.8.1999 tarihinde sonuçlandırmıştır. Bunun üzerine davacı, vergi tutarında geçiade sebebiyle dolar bazında meydana geldiği ileri sürülen ...- liralık de er kaybının tazminat olarak ödenmesi istemiyle dava açmıştır. İlk derecede Vergi Mahkemesi, **Gümrük Vergisi Kanunu'nda iadeyi gerektiren bir yasal hüküm bulunmadığı gerekçesiyle**, davacı şirketin istemini reddetmiştir. Danıştay 7. Dairesi ise makul sayılmayacak bu gecikmenin idarenin kendi iç işleyişinden kaynaklanması ve gecikmede davacı şirkete izafe edilebilecek bir kusurun bulunmaması nedeniyle olayda hizmet kusuru saptanmış ve iade ile birlikte faiz isteminin kabulüne karar vermiştir. **Daire, uyu mazlı nın çözümü için ba lı ba na idarenin sorumlulu u olgusuna dayanmış ; ayrıca bir yasal hükme ihtiyaç olmadığını** belirtmiştir.

⁴³² Gecikme faizine ilişkin bütün bu açıklamalar, Danıştay'ın künyelerini belirttiğimiz tüm kararlarında hüküm fıkralarında ya da ayrı kısımlarında kullanılmıştır.

⁴³³ Dan. E. 2000/4056-K. 2002/3285. T. 16.10.2002.

Ancak 2004 yılında VDDGK, 7. Dairenin tam aksine, bir verginin hukuka aykırı olarak tahsili nedeniyle, tahsil tarihinden itibaren mükellefler lehine faiz i leyece ine ili kin bir yasal düzenleme bulunmadı ndan, ilk derecede mükellef lehine faize hükmedilmesinin hukuka aykırı oldu una karar vermi tir⁴³⁴.

VDDGK'nun vermi oldu u bu karar sonrasında,7. Daire de yukarıda bahsedilen kararını de i tirme yoluna gitmi tir. 7.Daire'nin 2004 yılında önüne gelen bir ba ka olayda, davacı irket, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi ile yaptı ı ihale nedeniyle damga vergisi ödemi ancak ihale kararı, Sayı tay tarafından tescil edilmeyerek iptal edilmi tir. Davacı hükmünden yararlanmadı ı ihale için ödedi i verginin iadesi istemiyle önce idari ba vuru yoluna gitmi ancak yapılan ba vuru reddedilmi tir. Bunun üzerine, davacı, yaptı ı ba vurunun reddine ili kin i lemin iptali ve damga vergisinin yatırıldı ı andan itibaren yasal faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle dava açmı tır. Mahkeme ise, davacının istemini VUK md. 112/4 hükmü⁴³⁵ sınırları içinde de erlendirmi tir. VUK md. 112 hükmüne göre iade yapılabilmesi için, ya idarece re'sen düzeltme yapılması veya mükellefler tarafından, vergi hatasının düzeltilmesi için idareye bir ba vuruda bulunulmu ancak idarece düzeltme yapılmamı olması gerekmektedir. Olayda ise, mahkemeye göre, bu tür bir ba vuru söz konusu olmadı ndan, bu hükmün uygulanması imkânı yoktur ve davacının faiz yönünden, isteminin reddi kararı verilmi tir⁴³⁶.

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

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

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

AKYILDIZ; VDDGK ve 7. Daire tarafından verilen bu son kararları ele tirmi , artık devlet ile arasında bir mükellefiyet ili kisi olmadı ı halde, yersiz biçimde vergi ödemek zorunda kalan davacıya, VUK md. 112/4 hükmünde belirtilen idari süreçlerin dayatılmasının haklı bir gerekçesi olmadı ını belirtmi tir. Zira davacı sadece yersiz biçimde ödemek zorunda kaldı ı paranın iadesini talep etmi tir⁴³⁷. Bu tür taleplerin kendilerine birebir uyan yasa hükümleri aranarak kar ılanmaya çalı lması yerine idarenin sorumlulu u olgusu içinde de erlendirilmesi gerekmektedir. Karar, oy çoklu uyla çıkmı ; ayrı ık oyda da davanın idarenin sorumlulu u hukukunun genel ilkelerine göre çözümlenmesi gere i bildirilmi tir.

2006 öncesinde Danı tay'ın ilgili kararlarında tam bir yeknesaklıktan söz edilemezken; yine Danı tay 7. Dairesi'nin 2005 yılında verdi i bir karar⁴³⁸ ile konuyla ilgili Danı tay içtihadının yerle ti i söylenilebilir. 2005 yılında verilen bu kararda, davacı kurumca, finansal kiralama yoluyla ithal edilen uça a ili kin olarak; ta it alım vergisi tahsil edilmesi yolunda tesis edilen i lemin iptali ile yasal faize hükmedilmesi istemiyle dava açılmı tir. Vergi mahkemesi, dava konusu i lemin iptali isteminin kabulüne, yasal faize hükmedilmesi isteminin ise reddine karar vermi tir. Konuya idarenin sorumlulu u olgusu çerçevesinde yakla an Danı tay 7. Dairesi ise, vergi idarelerinin de, kurulu , görev ve yetkilileri bakımından birer kamu idaresi oldu unu ve hizmet kusuru olu turacak hukuka aykırı vergilendirme i lemlerinden vergi mükellefleri için do an zararların, i lemi yapan vergi idaresi tarafından kar ılanmasının gereklili ine i aret etmi tir. Bu karar ile aynı zamanda, mükelleflerin gecikme faizi istemlerinde de devletin uyguladı ı gecikme faizi ve zammı oranlarının geçerli olması gerekti i belirtilmektedir. Dairenin verdi i bu karar

⁴³⁷ AKYILDIZ, s. 539.

⁴³⁸ DO RUSÖZ, Bumin ; “Bir mükellef hakkı: Faiz”, 14.07.2008 tarihli makale. <http://baybul.com/muhasebe/983805-bir-mukellef-hakki-faiz-bumin-dogrusez.html> adresinden alınmı tir. E.T.: 31.01.2011. Dan. 7.Dr. E.2001/1208-K.2005/239. T. 24.02.2005.

VDDGK tarafından da onanmış oldu undan⁴³⁹, Danıştay'ın mükelleflerin gecikme faizine ilişkin tazminat talepleri ile ilgili olarak içtihat niteliği taşıyan bu son kararın ilgili kısmında da sunulmuştur. Son olarak, bu kararın A HM'nin konuyla ilgili içtihadına da uygun olduğu belirtilmelidir⁴⁴⁰.

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

⁴³⁹ Dan. VDDGK E.2006/87-K. 2006/287. T. 18.10.2006.

⁴⁴⁰ A HM'nin ilgili kararı ve değerlendirilmesi için bkz. YALTI, Billur; a.g.e., s.62. Eko-Elda AVEE v. Greece, 09.03.2006.

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

c. İhtiyati Haciz Sonrası Tam Yargı Davaları

İhtiyati haciz, vergi idaresinin özellikle vergi incelemesinin sonucu olarak sıkça başvurulan bir yöntemdir. Kamu borçlusunun, menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebren tahsil sürecinin borçlu tarafından engellenmesinin ya da büyük ölçüde zorla tırılmasının önüne geçmek amacı ile öngörülmüştür⁴⁴¹. Kısaca, 6183 s. Kanun'un "Kamu Alacaklarının Korunması" başlıklı 13. v.d. maddelerinde düzenlenen ihtiyati haciz, kamu alacağını güvence altına alan ve ancak belli şartların varlığı durumunda uygulanabilen bir koruma tedbiridir. İhtiyati haczin sonucu ise kamu borçlusunun, alacaklı idarenin muvafakati olmadan, ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde tasarrufta bulunamamasıdır⁴⁴².

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

⁴⁴¹ KARAKOÇ, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, s.587.

⁴⁴² KARAKOÇ, s.587-589.

haczedilen mallar gere i gibi muhafaza edilememi se, ihtiyati hacze muhatap olan ki iler zararlarının tazminini isteyebilecektir⁴⁴³.

htiyati haciz i lemleri, kimi zaman vergi idaresinin yaptı ı toplu bir uygulama sonucu olabilmektedir. 2007 yılı sonlarında bu durumun bir örne i ya anmı ; vergi idaresi, çok sayıda mükellefin banka mevduatına ihtiyati haciz koydurmu tur⁴⁴⁴. htiyati haciz son derece hassas bir i lemdir ve ancak yukarıda belirtti mi z artlar dâhilinde tesis edilir. Ancak bahsetti mi z uygulamada, zaman a mına u ramı borçlarla ilgili olarak dahi ihtiyati haciz i lemi uygulandı ı iddia olunmu tur. Hatta mükellefler, öncesinde bir ödeme emri ile istenmesi gerekti i halde, bu yola ba vurulmaksızın; do rudan mevduatlarının haczedildi ini öne sürmü tür. Öncesinde bir bildirim olmaksızın yapılan bu ihtiyati haciz i lemleri nedeniyle, mükellefler, ödeme planları ya da ticari ya amları olumsuz yönde etkilendi ini ifade etmi tir⁴⁴⁵. Görüldü ü üzere; ihtiyati haciz i lemleri, ön i lem olmasalar da, vergilendirme sürecinde idarenin sorumlulu u sonucunu do urabilecek, bir ba ka i lem türü olarak kar ımıza çıkmaktadır. Ancak ihtiyati haciz dolayısıyla tazminat istemi içeren Danı tay kararlarının, çok sayıda olmadı ı söylenilebilir⁴⁴⁶.

⁴⁴³ ARLAK, Jale Ceylan; Türk Vergi Hukukunda htiyati Haciz ve htiyati Tahakkuk, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamı Yüksek Lisans Tezi, 2007, s. 60.

⁴⁴⁴ DO RUSÖZ, Bumin;” Banka Mevduatlarına Haciz”, 29.10.2007 tarihli makale. http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1933 adresinden alınmı tir. E.T.: 31.01.2011.

⁴⁴⁵ DO RUSÖZ, Banka...

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

3. VUK ve CMK ARASINDA BİR KESİM ALANI : “ARAMA”

NEDENİYLE TAZMİNAT

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

Koruma tedbirleri mutlaka bir temel hak ve özgürlük alanını ihlal eder ancak muhakeme sonucunda maddi gerçeğin ortaya çıkarılması, çoğu zaman bu tedbirlerle mümkün olabilmektedir. Bu yüzden öncelikle, bu tedbirlerin, kişiler nezdinde zararlı sonuçlar doğurmasını engelleyici ve buna rağmen zarar oluşmuşsa tazmine yönelik mekanizmaların öngörülmesi gerekmektedir⁴⁴⁷. Bu mekanizmaların ilki koruma tedbirlerine ilişkin yasa hükümlerinin açık ve ayrıntılı biçimde düzenlenmesidir. Böylece, bireyler kendilerine uygulanabilecek koruma tedbirleriyle hangi durumlarda ve kapsamda kararlaştırabileceklerini tam olarak bilecektir. İkincisi de CMK 141-144. maddeleri arasında düzenlenen koruma tedbirleri nedeniyle tazminat hükümleridir. Adı geçen CMK hükümlerinde, haksız ya da hukuka aykırı biçimde koruma tedbirleri ile kararlaştırılan kimselere belli bir miktar para ödenmesi kabul edilmiştir⁴⁴⁸. Zira ki ilmi haksız yere bu tedbirlerle kararlaştırılmasında, Alman Hukukunda ifade bulduğu şekilde ceza muhakemesine kurban edilmiş olmaktadır⁴⁴⁹.

⁴⁴⁷ HAKER , a.g.m., s.867.

⁴⁴⁸ * Gerçekten de kişiler CMK md. 141-144 hükümleri uyarınca yalnızca belli bir miktarın ödenmesi edimini içeren tazminat talebinde bulunabilir. Bunun dışında, eski hale getirme, basında yayınlanma, ilan edilme gibi taleplerde bulunmak mümkün değildir. HAKER , s.888.

⁴⁴⁹ HAKER , s.868.

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

CMK md. 141 hükmünün⁴⁵⁰ ilgili kısmı şöyledir;

“Tazminat istemi

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

⁴⁵⁰Tazminat istemi

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

a) Kanunlarda belirtilen koşullar dışında yakalanan, tutuklanan veya tutukluluğunun devamına karar verilen,

b) Kanunî gözaltı süresi içinde hâkim önüne çıkarılmayan,

c) Kanunî hakları hatırlatılmadan veya hatırlatılan haklarından yararlandırılma isteği yerine getirilmeden tutuklanan,

d) Kanuna uygun olarak tutuklandığı hâlde makul sürede yargılama mercii huzuruna çıkarılmayan ve bu süre içinde hakkında hüküm verilmeyen,

e) Kanuna uygun olarak yakalandıktan veya tutuklandıktan sonra haklarında kovuşturmayaya yer olmadığına veya beraatlerine karar verilen,

f) Mahkûm olup da gözaltı ve tutuklulukta geçirdiği süreleri, hükümlülük sürelerinden fazla olan veya işlediği suç için kanunda öngörülen cezanın sadece para cezası olması nedeniyle zorunlu olarak bu cezayla cezalandırılan,

g) Yakalama veya tutuklama nedenleri ve haklarındaki suçlamalar kendilerine, yazıyla veya bunun hemen olanaklı bulunmadığı hâllerde sözlü açıklanmayan,

h) Yakalanmaları veya tutuklanmaları yakınlarına bildirilmeyen,

i) Hakkındaki arama kararı ölçüsüz bir şekilde gerçekleştirilen,

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

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

(2) Birinci fıkranın (e) ve (f) bentlerinde belirtilen kararları veren merciler, ilgiliye tazminat hakları bulunduğunu bildirirler ve bu husus verilen karara geçirilir.

i) Hakkındaki arama kararı ölçüsüz bir şekilde gerçekleştirilen,

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

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

Hüküm, ceza muhakemesinde ba vurulan arama ve el koyma tedbirleri bakımından devlete sorumluluk yüklemektedir. Tazminat istemlerinin nasıl ileri sürülece i ise devam eden maddelerde düzenlenmiştir. CMK md. 142⁴⁵¹ uyarınca, karar veya hükümlerin kesinleştiğinin ilgisine tebliğinden itibaren üç ay ve her hâlde karar veya hükümlerin kesinleşme tarihini izleyen bir yıl içinde tazminat isteminde bulunulabilir. İstem, zarara uğrayanın oturduğu yer adlı ceza mahkemesinde ve eğer o yer adlı ceza mahkemesi tazminat konusu işlemle ilişkili ise ve aynı yerde başka bir adlı ceza dairesi yoksa, en yakın yer adlı ceza mahkemesinde karara bağlanır.

⁴⁵¹Tazminat isteminin koşulları

Madde 142 – (1) Karar veya hükümlerin kesinleştiğinin ilgisine tebliğinden itibaren üç ay ve her hâlde karar veya hükümlerin kesinleşme tarihini izleyen bir yıl içinde tazminat isteminde bulunulabilir.

(2) İstem, zarara uğrayanın oturduğu yer ağır ceza mahkemesinde ve eğer o yer ağır ceza mahkemesi tazminat konusu işlemle ilişkili ise ve aynı yerde başka bir ağır ceza dairesi yoksa, en yakın yer ağır ceza mahkemesinde karara bağlanır.

(3) Tazminat isteminde bulunan kişinin dilekçesine, açık kimlik ve adresini, zarara uğradığı işlemin ve zararın nitelik ve niceliğini kaydetmesi ve bunların belgelerini eklemesi gereklidir.

(4) Dilekçesindeki bilgi ve belgelerin yetersizliği durumunda mahkeme, eksikliğin bir ay içinde giderilmesini, aksi hâlde istemin reddedileceğini ilgiliye duyurur. Süresinde eksikliği tamamlanmayan dilekçe, mahkemece, itiraz yolu açık olmak üzere reddolunur.

(5) Mahkeme, dosyayı inceledikten sonra yeterliliğini belirlediği dilekçe ve eki belgelerin bir örneğini Devlet Hazinesinin kendi yargı çevresindeki temsilcisine tebliğ ederek, varsa beyan ve itirazlarını onbeş gün içinde yazılı olarak bildirmesini ister.

(6) İstem ve ispat belgelerinin değerlendirilmesinde ve tazminat hukukunun genel prensiplerine göre verilecek tazminat miktarının saptanmasında mahkeme gerekli gördüğü her türlü araştırmayı yapmaya veya hâkimlerinden birine yaptırmaya yetkilidir.

(7) (Değişik: 25/5/2005 - 5353/20 md.) Mahkeme, kararını duruşmalı olarak verir. İstemde bulunan ile Hazine temsilcisi, açıklamalı çağrı kâğıdı tebliğine rağmen gelmezlerse, yokluklarında karar verilebilir.

(8) Karara karşı, istemde bulunan, Cumhuriyet savcısı veya Hazine temsilcisi, istinaf yoluna başvurabilir; inceleme öncelikle ve ivedilikle yapılır.

Görüldü ü üzere; CMK'nun 142. maddesi uyarınca, koruma tedbirleri nedeniyle açılacak tazminat davalarında görevli yargı yeri idare mahkemeleri de il a ır ceza mahkemeleridir. Kanun koyucu, “Koruma Tedbirleri Nedeniyle Tazminat” hükümleri ile ceza mahkemelerinde görülen istisnai bir tazminat davası öngörmü tür.

Devlet koruma tedbirlerinden do an zararı gidermekle yükümlüdür ancak CMK md. 143/2 gere ince; zararlı sonucun do umunda, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle görevini kötüye kullanan kamu görevlilerine rücu eder.

Koruma tedbirleri ya da özelde “arama” veya “el koyma” ile ilgili olarak tazminat yükümünün ne zaman do aca ı önemlidir. CMK'da, bu kanunda belirtilen ve tazminata konu olabilecek koruma tedbirlerinin, Anayasa ve yasalarda gösterilen kurallar dı ında uygulanmasından do an zararların tazmini düzenlendi i gibi, koruma tedbirlerinin bu kurallara uygun olarak uygulanması ancak bu tedbirlerin daha sonradan haksız yere uygulandı ının anla ılması durumunda da tazminat esası öngörölmü tür⁴⁵².

CMK md. 141/i bendi, arama ile ilgili olarak ise; tazminat isteminde bulunulabilmesi için arama yetkisinin ölçsüz ekilde kullanılması gere inden söz eder. Yine arama sırasında el koyma ile ilgili olarak j bendi, ko ulları olu madı ı halde el konulan veya korunması için gerekli tedbirler alınmayan ya da e yası veya di er malvarlı ı de erleri amaç dı ı kullanılan veya zamanında geri verilmeyen ki ilerinin tazminat isteminde bulunabilece ini öngörmektedir. Hükümlerden anla ılan udur: CMK md. 141/i ve j bentleri uyarınca; ki i hakkında yürütölen suç soru turma ya da kovu turması, kesinle mi mahkûmiyet ya da beraat hükmü ile sonuçlansa da, e er i ve j bentlerinde belirtilen artlar varsa ki i tazminat

⁴⁵²HAKER , s.869.

isteyebilecektir⁴⁵³. Zira kanun koyucu, arama ve el koyma ile ilgili olarak özel tazminat sebepleri belirlemiştir ve bu sebeplerin gerçekleşmesinde kiinin daha sonradan aklanmasının ya da mahkûm edilmesinin bir önemi yoktur. CMK md. 141/i ve j bentleri, tazminat isteminin ancak bu sebeplere dayandırılabilmesini düzenlemesi nedeniyle sınırlayıcı ancak soruşturma ya da kovuşturma sonrasında bu tedbirlere muhatap olmuştukillerin aklanması artını aramadığı için genişletici bir nitelik göstermektedir.

Kiinin, haksız yere arama ve el koyma işlemlerine maruz kalması, yani örneğin; arama işlemi ölçsüz bir biçimde gerçekleştilirmemi ancak haksız yere gerçekleştilirmiş ve zarar doğurmuşsa, kiinin tazminat hakkından söz edilemez mi? CMK'nun 141-144 hükümlerinin bu konuda bir sorumluluk esası getirmediğini görüyoruz. Bu tür durumlarda, CMK'nun bahsi geçen hükümleri uyarınca tazminat davası açılmasa da genel hükümlere göre idari yargıda dava açılabilmesi kabul edilmiştir⁴⁵⁴.

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

⁴⁵³ HAKER , s.875.

⁴⁵⁴ HAKER , s. 875.

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

B. ABD'DE VERGİ DAİRESİNİN SORUMLULUĞU

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

ABD'ye de genel olarak Anglo-Sakson hukuk sistemlerinde, idarenin sorumluluğu olgusunun haksız fiil hükümlerine tabi olduğu ve ancak kanunun ya da “*common law*” doktrininin zarar gören faydasına tanıdığı bir kuralın ihlali nedeniyle tazmin borcu doğacağı genel olarak bilinmektedir⁴⁵⁵. Ancak bu bilginin ötesinde, özellikle, ABD'de gerek Kongre'nin tasarrufları gerekse “*common law*” doktrininin etkisi ile oluşan, kapsamlı bir idarenin sorumluluğu olgusundan söz edilebilir. Bu olgu tezimiz için önem taşıyan yönleri ve genel hatları ile aktarılmaya çalışılacaktır.

1. FTCA (Federal Haksız Fiil Davaları Kanunu)

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

⁴⁵⁵GÜRSOY, Kemal Tahir; a.g.m., s.125.

⁴⁵⁶(June 25, 1948, ch. 646, Title IV, 62 Stat. 982, "28 U.S.C. Pt.VI Ch.171" and 28 U.S.C. § 1346(b) 2671-2680. <http://en.wikipedia.org/wiki/FTCA> adresinden alınmıştır. E.T.: 18.02.2011.

öngörmü tür. Bu gerçek anlamda bir feragattir zira egemen bağıklının “*common law*” doktrinindeki karılı da federal idarenin kendi rızası olmadan dava edilemeyece idir⁴⁵⁷. Yalnızca Kongre, bu bağıklıktan vazgeçmeye ya da onu sınırlandırmaya yetkili kılınmıştır⁴⁵⁸. FTCA yürürlü e girmeden önce, federal idarenin, ihmalkârlının tazmini özel talep layihaları(*bills*) ile mümkün olabilmektedir. Ancak bu layihalarının de erlendirilmesinin, Kongre’ye oldukça mühim bir yük getirdi i fark edilince; Kongre, FTCA ile haksız fiil iddiaları ile ilgili olarak; federal mahkemeleri görevli kılması ve kendisini bu yükten kurtarmıştır. Bu yüzden, bir görü e göre; Kongre’nin FTCA’yı yürürlü e koymasındaki asıl sebep, büyük ihtimalle kendisini bir miktar çalı maktan kurtarmaktır⁴⁵⁹.

FTCA ile bireylere federal idare ajanları tarafından i lenen haksız fiillerden ötürü federal idareye karşı, federal mahkemeler nezdinde dava açma imkânı tanınmıştır. Kanuna göre; federal idarenin sorumlu tutulmasında kullanaca ımız ölçüt u olacaktır: E er bir i veren ya da adam çalı tıran, adamının ya da çalı tırdı ki inin fiili veya ihmali dolayısıyla, bu fiilin veya ihmalin gerçekleşti i yer hukukuna göre sorumlu tutulabilecek ise federal idare de ajanının aynı fiilinden veya ihmalden sorumlu tutulabilir⁴⁶⁰. Görüldü ü üzere; ülkemizden farklı olarak; ABD’de idarenin sorumlulu u olgusu, kanuni ve üstlenilmi veya adam çalı tıranın sorumlulu una benzer bir haksız fiil sorumlulu udur.

⁴⁵⁷ COHEN, Henry- BURROWS, Vanessa K.; CRS Report for Congress, “Federal Tort Claims Act”, 11.12.2007, s.4, <http://www.fas.org/sgp/crs/misc/95-717.pdf>adresinden ula ılabilir. E.T.: 18.02.2011.

⁴⁵⁸ Federal Housing Administration v. Burr, 309 U.S. 242,244(1940) ve United States v. Chemical Foundation, Inc., 272 U.S. 1,20 (1926) ‘dan Akt. COHEN-BURROWS, s.4.

⁴⁵⁹ KRATZKE, William P.; “Some Recommendations Concerning Tort Liability Of Government and ts Employees For Torts And Constitutional Torts”, Citation: 9 Admin. L. J. Am. U. 1105, 1995-1996, s.1107.,

<http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/adminlj9&div=33&id=&page=> adresinden alınmıştır. E.T.: 18.02.2011.

⁴⁶⁰KRATZKE, s.1112.

FTCA, ABD’de ilk defa bir kanun aracılığıyla bireylere, federal idareyi dava etme hakkı tanıdığı için önemlidir. FTCA’nın ilk kez işletildiği dava ise “*B-25 Empire State Building Crash*” olarak bilinen bir uçak kazasına dayanır⁴⁶¹. Esasında bu olay, ABD’de FTCA’nın yürürlüğe girmesi bakımından da tetikleyici bir rol üstlenmiştir⁴⁶². Söz konusu olayda, devlete ait bir uçak, Empire State adı verilen binaya çarpmış ve on dört kişinin ölümüne yol açmıştır. Ölen kişilerden bazılarının yakınları FTCA hükümlerine dayanarak federal idareye karşı dava açarak tazminata hak kazanmıştır⁴⁶³.

FTCA ile federal idarenin bağı bağına bir sorumluluk süjesi haline gelmesi, tıpkı ülkemizde ya da daha doğrusu bir ifadeyle; Kıta Avrupası hukuk sistemlerinde olduğu gibi, şu şekilde gerekçelendirilmiştir: Bir sınıf olarak; federal ajanlar, hakları ihlal edilmiş vatandaşların zararlarını gereği gibi tazmin etmek için gerekli olan malvarlığına sahip değildir. Ayrıca federal ajanları, sırf görev fonksiyonlarını yerine getirmeleri dolayısıyla dava riskiyle baş başa bırakmak verimsiz ve başarısız bir idareye yol açacaktır. Bu yüzden federal idare, *sorumluluğunu açıkça me ru idari politikaların izlenmesini engellemediği durumlarda*, kendi çalışanları tarafından neden olunan zararlar dolayısıyla sorumluluğa maruz kalmalıdır⁴⁶⁴.

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

⁴⁶¹28 Temmuz 1945.

⁴⁶²http://en.wikipedia.org/wiki/B-25_Empire_State_Building_crash adresinden ulaşılabılır. E.T.: 18.02.2011.

⁴⁶³KRATZKE, s.1112.

⁴⁶⁴KRATZKE, s.1109.

sorumlulu u alanında önemli bir dönemeç olu turan bir Federal Yüksek Mahkeme⁴⁶⁵ kararından, Bivens içtihadından bahsetmek gerekir.

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

Amerika Birle ik Devletleri'nde, FTCA yanında, idari ajanların davranı ları nedeniyle zarar gören ki ilere tazminat davası açma hakkı tanıyan bir di er araç da **Bivens** içtihadıdır⁴⁶⁶. Bivens içtihadına konu olan olayda, federal narkotik büro elemanlarınca, uyu turucu bulundu u gerekçesiyle ancak arama izni olmaksızın, davacının evi aranmı ve bazı e yasına el konmu tur. Daha sonra davacı tutuklanmı ancak henüz soru turma a amasında serbest kalmı ve bir nevi aklanmı tur. Davacının Anayasal düzeyde haklarının ihlal edildi i iddiasıyla açtı ı dava, hem eyalet hem de bölge mahkemeleri tarafından reddedilmı tir. Nihayet Federal Yüksek Mahkeme'nin önüne gelen davada, Mahkeme, davacının maruz kaldı ı sürecin, ABD Anayasası'nın makul olmayan arama ve el koyma i lemlerine kar ı bireylere güvence getiren kısmına (**Fourth Amendment**) aykırı bulmu tur. Mahkemeye göre, e er ki inin federal düzeyde korunan (Anayasal)hakları ihlal ediliyorsa, federal mahkemeler, ortaya çıkan zararları tazmin etmeye yönelik uygun çareler olu turmalıdır. Kararın asıl ilginç yanı ise, bu tür taleplerle ilgili olarak; ki ilerin sorumluluk davası açabilece ine dair herhangi bir kanuni düzenleme bulunmasa bile, ki ilerin, Anayasal haklarının ihlal edilmesinin ba lı ba ına bir dava açma nedeni olarak kabul edilmesidir⁴⁶⁷. Zira önceki açıklamalarımızdan hatırlanaca ı üzere; ABD'de FTCA'da yazılı durumlar ya da Kongre'nin çıkardı ı di er özel kanunlarda

⁴⁶⁵ *“Federal Yüksek Mahkeme” ifadesi “The Supreme Court Of the United States” karşılığı olarak kullanılmaktadır.

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

⁴⁶⁷ COHEN-BURROWS, s.27.

bulunan sorumluluk hükümleri bir kenara bırakılırsa, federal idarenin sorumsuzlu u benimsenmi tir.

Bivens kararından sonra Federal Yüksek Mahkeme, *Davis v. Passman*⁴⁶⁸ davasında, Bivens içtihadı ile olu turulan sorumluluk alanını daha da geni letmi tir. Ki ilerın yalnızca Bivens kararında belirtilen “Fourth Amendment” bölümündeki haklarının de il, aynı zamanda “*Fifth Amendment*” kapsamında yer alan “*due process*” haklarının ihlal edilmesi(uygun hukuki usullerin suiistimali) durumunda da federal idarenin sorumlulu una gidilebilece ine hükmetmi tir.

Federal Yüksek Mahkeme, Bivens iddiası içeren sonraki davalarda ise “*special factors counseling hesitation*” “tereddüde yol açan özel etkenler” gibi bir ölçüt geli tirmi tir. Mahkemeye göre; önüne gelen olaylarda bazı özel etkenler, federal idarenin sorumlu tutulmasında tereddüt olu turmaktadır. Bu özel etkenlerin varlı ı nedeniyle somut olay, Bivens kararının ko ullarından ayrılmakta ve Bivens’in bu olay için emsal olma niteli i ortadan kalkmaktadır. *Chappell v. Wallace*⁴⁶⁹ davası bu konuda örnek gösterilebilir. Olay, Amerikan Deniz Kuvvetleri’nde görev yapan 5 askerin, üstlerinin kendilerine azınlık ırkına mensup oldukları gerekçesiyle ayrımcı davrandı ı ve bu nedenle anayasal haklarının ihlal edildi i iddiasıyla açılmı bir tazminat davasıdır. Mahkeme’ye göre; Kongrenin bu tür askeri meseleler konusunda özel düzenlemeleri zaten yapmı olması ve askeri idarenin kendine özgü bir disiplin yapısının bulunması ve hiyerar ik ili kilerinde özel ve ayrıcalıklı bir sisteme ihtiyaç duyuyor olması, davayı Bivens’ten ayıran özel

⁴⁶⁸Davis v. Passman 442 U.S. 228(1979).

⁴⁶⁹Chappell v. Wallace 462 U.S. 296,298(1983).

sebeplerdir. Bu yüzden Yüksek Mahkeme, askeri personelin, üstlerinin davranı ları nedeniyle, Bivens tipi dava açma yetkilerinin bulunmadı na hükmetmi tir⁴⁷⁰.

Bush v. Lucas davası⁴⁷¹ ise Federal Mahkeme'nin Bivens kararı ile olu turulan sorumluluk alanını oldukça daralttı ı bir içtihadıdır. Gerçekten de, Mahkeme, bu davada önceki kararlarında kullandı ı “*special factors counseling hesitation*” ölçütünü, Bivens içtihadını neredeyse ortadan kaldıracak ekilde geni letmi tir. Olayda, davacının bazı Anayasal hakları (*First Amendment*) ihlal edilmi tir ve davacıya idare tarafından tahsis edilen idari tazmin yolları yeterli de ildir. Kongre'nin bu konuda zarar gören davacıyı koruyan açık bir hükmü bulunmadı ı gibi; Mahkeme'nin bu konuda bir dava açma sebebi olu turmasını yasaklayan bir kanun hükmü de yoktur. Ancak Mahkeme, bütün bunlara ra men; “*special factors counseling hesitation*” ölçütünü kullanmı ve Bivens içtihadının bu davada emsal olamayaca ına hükmetmi tir. Zira Mahkeme'ye göre; hiyerar ik üstler, astlarının Bivens tipi davalarına maruz kalırsa, bu durum, onlara astları üzerinde disiplin i lemleri uygulamaları konusunda çekingen davranmalarına yol açacaktır. Bu yüzden mahkeme, bu davada ileri sürülen sebeplerin, ba lı ba ına bir sorumluluk sebebi olmaması gerekti i dü ünçesindedir⁴⁷².

⁴⁷⁰KRATZKE, s.1137-1138., COHEN-BURROWS, s. 24-25 v.d. * Konuyla ilgili Federal Yüksek Mahkeme içtihatlarından biri de United States v. Stanley 483 U.S. 669 (1987) davasıdır. Olayda, Askeriye bazı askerlerine kimyasal bir sava olması durumunda giyilecek kıyafetleri denetmi tir. Ancak bu kıyafetler, LSD adlı bir ilaç içermektedir ve bu durumla ilgili olarak askerler bilgi sahibi de ildir. LSD adlı maddeye maruz kalan askerlerde bazı rahatsızlıklar olu mu tur. Bu askerlerden biri (Stanley) tazminat davası açmı , uyu mazlık nihayetinde federal mahkemenin önüne gelmi tir. Federal Yüksek Mahkeme, olayda Bivens tipi bir dava açma sebebi bulunmadı ına hükmetmi tir. Zira Kongre konuyla ilgili koruyucu düzenlemeler yapmı tir ve askeri hizmet ve disiplin kendine özgü bir niteli e sahiptir.

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

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

Federal Yüksek Mahkeme'nin, Bivens içtihadının emsal olabilirli i ile ilgili olarak yaptı ı önemli yorumlardan biri de *Carlson v. Green* davasında⁴⁷³ gözlenir. Bu davada Mahkeme, Bivens tipi bir dava ile kar ıla ıldı ında, davalı tarafın, Kongre'nin ortaya çıkan zararın tazmini için açıkça ve e it etkide bir ba ka tazmin yolu öngördü ünü ispatlaması durumunda, Bivens içtihadının emsal olamayaca ına hükmetmi tir⁴⁷⁴. Carlson v. Green davasından sonra, Mahkeme verdi i di er kararlarıyla da⁴⁷⁵ artık bir ki inin davasını Bivens içtihadına dayandırmasını ve bu sayede tazminata hak kazanmasını oldukça zorla tırmı durumdadır. Buna ra men, Bivens kararının federal idare ajanları üzerinde olu turdu u olumsuz psikolojik etkinin azalması savunulmaktadır⁴⁷⁶.

Yüksek Mahkeme'nin Bivens kararı ve “Bivens” emsal gösterilerek açılmı davalarda verilen kararlar, bazı yazarlar tarafından ele tirilmi ve ortaya koyulan bu “Anayasal Haksız Fiil Doktrini”⁴⁷⁷ ba arısız sayılmı tır. Çünkü yazara göre; hiçbir kanun hükmü olmadan federal idarenin sorumlulu unu tartı an bu doktrin gerçeklikten ziyade bir hayal ürünüdür ve federal ajanların gerçekle tirdi i i lemler üzerinde felç etkisi olu turmaktadır⁴⁷⁸.

Di er yandan; Bivens içtihadının uygulamadaki sonuçlarını yorumlayan bir ba ka yazara göre; e er bir dava Bivens talebi ile açılmı sa, bu davanın federal idare ajanlarının ki isel sorumlulukları ile sonuçlanması hayalidir. Zira Bivens talebi içeren davalarda, federal idare, davanın tam bir tarafı durumundadır; vekâlet ücreti ve kar ı taraf davayı kazandı ında, tazminat ödemektedir. Yine yazara göre; Bivens

⁴⁷³Carlson v. Green 446 U.S. 14,18-19(1980).

⁴⁷⁴KRATZKE, s.1133.

⁴⁷⁵Schweiker v. Chilicky 487 U.S. 412,423 (1988), Mc Carthy v. Madigan 503 U.S. 140(1992).

⁴⁷⁶KRATZKE, s. 1143.

⁴⁷⁷Federal Yüksek Mahkeme, konuyla ilgili olarak; tazminat hükmüne neden olabilecek herhangi bir anayasal ihlal durumunda “anayasal haksız fiil” terimini kullanmaktadır. K. Davis, 5 ADM N STRAT VE LAW TREAT SE § 27: 1, (2d ed. 1984) .'den Akt. COHEN-BORROWS, s. 24.

⁴⁷⁸KRATZKE, s. 1129- 1130.

her ne kadar; ki ilere, Anayasal haklarının federal ajanlar tarafından ihlali kar ısında sunulmu bir hukuki çare gibi görünse de, aslında hükümet lehine sonuçlar do urmu tur. Çünkü Bivens talebinin kabul edilip, federal idarenin tazminata mahkûm edildi i kararlar son derece istisnaidir. Resmi verilere göre; Bivens kararının verildi i 1971 yılından 1985 yılına kadar, 12.000 Bivens istemli dava açılmış ancak bu davalardan, ilk derecede federal idarenin tazminata mahkûm edildi i davalar içinde yalnızca dört tanesi temyiz a amasında bozulmadan dönmü tür. Yine bir ba ka istatisti e göre; 1985 yılından sonra, Bivens talebi içeren davaların yalnızca %1'i, federal idare aleyhine sonuçlanmış tır⁴⁷⁹.

3. FTCA'NIN SORUMLULU A ST SNA GET REN HÜKÜMLER :

28 U.S.C. § 2680

FTCA'nın sorumsuzlu a getirdi i istisnaların kapsamını federal mahkemeler belirlemi tir. Örne in; Federal Yüksek Mahkeme,1972 yılında verdi i *Laird v. Nelms*⁴⁸⁰ kararında FTCA ile olu turulan sorumluluk sistemini, yine bu kanunun meclis görüşmelerini esas alarak sınırlamak istemi tir. Mahkemeye göre; tazminat davası tehdidi ile aksamaması gereken bazı kamusal faaliyetler, federal idarenin a ır ı veya sahte iddialar sonucu sorumlulu a maruz kalabilece i ve yine uygun tazmin yollarının zaten var oldu u durumlar sorumluluktan istisna edilmelidir⁴⁸¹. Bu kararın bir di er önemli sonucu, Mahkeme'nin FTCA hükümlerini federal idarenin kusursuz sorumlulu unu engelleyecek ekilde yorumlamasıdır ki bu durum hala ele tiri almaktadır⁴⁸².

⁴⁷⁹Corneilla T.L. Pillard , Taking Fiction Seriously: The Strange Results of Public Officials' Individual Liability Under Bivens, 88 Georgetown L.J. 65 (1999).dan Akt. COHEN-BORROWS, s. 27.

⁴⁸⁰Laird v. Nelms, 406 U.S. 797 (1972).

⁴⁸¹KRATZKE, s.1113-1114.

⁴⁸²KRATZKE, s. 1107-1108.

Federal Yüksek Mahkeme'nin FTCA'ya ilişkin bu yorumunu, " istisnalar" başlığı altında yasala tırmak amacıyla Kongre, 1974 yılında FTCA'ya **28 U.S.C. § 2680**⁴⁸³ hükümlerini eklemi tir. 28 U.S.C. § 2680 hükümleri ABD'de idarenin sorumlulu u konusunda büyük önem ta ımaktadır. Zira bu maddelerin ilk hükümlerinde FTCA'ya ya da aslında idarenin sorumlulu una getirilen istisnalar yer almaktadır. istisnalar, herhangi bir politikayı düzgün bir ekilde yansıtmadıkları ve aslında Federal Yüksek Mahkeme'nin yukarıda bahsetti imiz tarihsel yorumunu tam olarak kar ılamadıkları gerekçesiyle ele tirilmektedir. Zira Kongre'den beklenen, 28 U.S.C. § 2680 hükümlerini yürürlü e koyarak yapt ının aksine ve geni bir idari muamele alanını sorumluluktan muaf tutmak yerine, idarenin sorumlulu u hususunda yol gösterici ilkeler sunacak ekilde sorumluluk kuralları yapılandırmasıdır⁴⁸⁴.

28 U.S.C. § 2680 hükümlerinin ele tirilen uygulamalarından birine de inmek isteriz. Federal Yüksek Mahkeme'nin *Kosak v. United States*⁴⁸⁵ adı ile önüne gelen bir uyu mazlıkta, sanat koleksiyonuna gümrük memurlarınca el konulan davacı, kendisi kaçakçılık üphesiyle gözaltında iken söz konusu koleksiyona verilen zararların tazminini idareden talep etmi ancak idare talebi reddetmi tir. Bunun üzerine; gerek Federal Bölge Mahkemesi⁴⁸⁶ gerek Federal Yüksek Mahkeme, benzer kararlar vererek, 28 U.S.C. § 2680 hükümlerini gerekçe göstermi ve davacının tazminat isteminin kabulüne olanak bulunmad ını belirtmi tir⁴⁸⁷.

⁴⁸³http://www.law.cornell.edu/uscode/28/usc_sec_28_00002680----000-.html adresinden ula ılmı tir. E.T.:02.03.2011.

⁴⁸⁴KRATZKE, s.1107-1108.

⁴⁸⁵*Kosak v. United States*, 465 U.S. 848, 858(1984).

⁴⁸⁶Federal District Court.

⁴⁸⁷KRATZKE, s.1114.

28 U.S.C. § 2680'nin sonraki hükümlerinde ise istisnaların istisnaları yani yine Kongre'nin federal idareyi sorumlu tuttu u durumlar öngörülmektedir. Örne in; 28 U.S.C. § 2680(h) hükmünde, saldırı, yaralama, haksız yere tutuklama, haksız yere gözaltına alma, usullerin suiistimali, kötü niyetli soru turma(cezai) durumlarında federal idarenin sorumluluktan muaf tutulamayacağı düzenlenmiştir. Bunlar sınırlı sayıdaki kasıtlı haksız fiillerdir ve bunlar dışındaki haksız fiiller nedeniyle açılacak sorumluluk davaları ise adı geçen 28 U.S.C. § 2680 ilk hükümlerde yasaklanmıştır⁴⁸⁸.

28 U.S.C. § 2680 maddelerinin mükellefleri ilgilendiren kısmı ise (c)hükmüdür⁴⁸⁹. 28 U.S.C. § 2680 ilk maddelerde düzenlenen bu hükme göre; mükellefler, herhangi bir vergi ya da gümrük resminin toplanması ya da tarh edilmesi ile ilgili olarak; federal idareye karşı sorumluluk davası açamayacaktır. Diğer bir ifadeyle; Kongre, mükelleflerin gerçek vergi borçlarının hesaplanması ya da vergilerin toplanması sürecinde kar ılı tıkları davranışlardan doğabilecek tazminat taleplerini FTCA ile oluşturulan sorumluluk sisteminin kapsamı dışında tutmuştur⁴⁹⁰. Ancak hemen belirtmeliyiz ki; **28 U.S. C. 2680(c) hükmüne rağmen; Amerikan Teknik ve Muhtelif Gelirler Kanunu'nun 6241 s. bölümü, mükelleflere şu durumda federal idareye karşı tazminat davası açma hakkı tanımaktadır. Eğer ABD İç Gelir dairesi(IRS)⁴⁹¹ görevli ya da çalışanlarından biri, dikkatsizliği ya da kası ile İç Gelir Kanunu'nun herhangi bir hükmünü görmezden gelirse; mükellef bu sebeple şu kadar ı 100.000\$'a kadar olan zararını “gerçek ve**

⁴⁸⁸KRATZKE, s.1114.

⁴⁸⁹“ *The provisions of this chapter and section 1346 (b) of this title shall not apply to (c) Any claim arising in respect of the assessment or collection of any tax or customs duty...*”

⁴⁹⁰KRATZKE, s.1114.

⁴⁹¹Internal Revenue Service.

do rudan” olmak kaydıyla, federal idareden isteyebilecektir⁴⁹².Ancak 26 U.S.C.§ 7433 kapsamında yer alan bu hüküm, mükelleflere yalnızca verginin toplanması a amasında ortaya çıkan zararları bakımından yetki vermektedir. Gerçekten de her ne kadar; hükmün Kongre’deki görüşleri sırasında, madde kapsamına, verginin tarh edilmesi için tesis edilen i lem ve eylemler de dâhil edilmek istendiyse de hüküm, yalnızca vergilerin toplanması a amasında ortaya çıkan zararlarla sınırlanmıştır. Ayrıca bu hüküm, vergi ajanlarının, yalnızca ç Gelir Kanunu’nu ve bu kanunun uygulamasını gösteren metinleri ihlal etmeleri durumunda devreye girecektir. Bunun dışında, ajanların diğer federal kanunları ihlal etmeleri, mükelleflere tazminat davası açma hakkı tanıyan bu hüküm kapsamında de erlendirilmemektedir⁴⁹³.

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

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

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

aslında yeterli de ildir. Ancak hali hazırda Kongre, hükmü geni letecek ya da ba ka bir çare gösterecek bir yasal düzenleme yapmamı tır⁴⁹⁴.

ABD’de vergi idaresinin sorumlulu u olgusu ile ilgili olarak ve bütün bu açıklamaları peki tirecek önemli bir karardan bahsetmek gerekir. Karar, Amerikan Temyiz Mahkemesi 2. Dairesinin 2005 yılında verdi i ve tartı malara neden olmu bir onama kararıdır⁴⁹⁵. Olayda, Davacı, **Hudson Valley Black Press**, Afrika ve Latin kökenli Amerikan vatanda larına hizmet etmeyi amaçlayan bir azınlık gazetesidir. Gazetenin editörü, Charles A. Stewart, Amerikan ç Gelir dairesi(IRS)’nin kendi çalı anlarına kar ı, ırk ayırıcılı ı iddiasıyla açılmı bir davayı kaybetti ini bir makale yayınlayarak duyurmu ve IRS’nin bu ırkçı yakla ımını ele tirmi tir.

Bu makalenin yayınlanmasından iki hafta sonra, IRS, Stewart’a gazetenin vergi incelemesine alınabilece ini bildirmi ve kısa bir süre sonra, makalede ırkçılıkla suçlanan IRS görevlisi, William Strugatz, gazeteci Stewart’ı vergi incelemesi için ofisinde ziyaret etmi tir. Gazetecinin iddiasına göre; IRS görevlisi Strugatz, hakaret içeren ırkçı söylemlerde bulunmu ve yaptı ı vergi incelemesi sonucunda gerçe i yansıtmayan hileli bir rapor düzenlemi tir.

Gazete yanlı oldu unu dü ündükleri bu raporu imza etmekten imtina etmi ve IRS’den bir üst görevli de yanlı oldu u iddia olunan bu raporu reddetmi tir. Ancak IRS’nin adı geçen görevlisi Strugatz, tekrar ortaya çıkmı ve tehditlerini yineleyerek bu raporu imzalamaları için gazeteye baskı yapmı tir. Bunun üzerine;

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

⁴⁹⁵ COHEN-BORROWS, s. 5 Dipnot 11. * “*Section 6241 of the Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, P.L. 100-647, authorizes to taxpayers to sue the United States if “any officer or employee of the Internal Revenue Service recklessly or intentionally disregards” any provision of the Internal Revenue Code, and to recover up to \$100,000 in “actual and direct economic damages” sustained as a result of such action. 26 U.S.C. § 7433.*”

IRS, gazetenin incelenmesi için ikinci bir ki iyi görevlendirmi tir. Strugatz'ın yerini alan Richardson ismindeki bu son görevli Strugatz'ın incelemesine devam etmi ve gazetenin tüm muhasebe kayıtlarına el koymu tur. Strugatz'ın önceki raporu IRS'nin bir ba ka görevlisi tarafından reddedilmesine ra men; gazeteyi incelemeye devam etmelerini, Strugatz ve Richardson, gazetenin stopaj vergilerini ödemedede temerrüde dü tükleri savıyla gerekçelendirmi tir.

Bunun üzerine; artık yayın yapamaz hale gelen gazete, Anayasa'nın ilgili bölümlerinde yer alan haklarının (*First, Fourth, Fifth ve Fourteenth Amendment*) ihlal edildi i, gazete olarak kazanç kaybına u radıkları, iyi isim ve öhretlerinin zedelendi i iddiası ile Bivens talebinde bulunmu tur. Ancak gazetenin federal idareye kar ı açtı ı bu dava hem ilk derecede hem de temyiz a masında reddolunmu tur. Mahkemeler gerek ilk derecede gerekse temyiz a masında, mükellefin haksız bir inceleme ile kar ıla ması durumunda, yeterli korunma mekanizmaları ya da hukuki çaresi bulundu u gerekçesiyle Bivens talebini reddetmi tir. Temyiz Mahkemesi'ne göre; olayda oldu u gibi; misilleme incelemesine muhatap olan ya da bir ba ka ekilde inceleme nedeniyle ma dur olan mükellefler için hukuk düzeni birçok çare sunmaktadır⁴⁹⁶. Öncelikle mükellefler, IRS'nin ya da Amerikan ç Gelir daresi'nin açıkça yersiz ya da uygun olmayan bir bilgi alma talebi ile kar ıla ırlarsa bunu reddedebilirler. Bu durumda, idarenin bölge mahkemesine ba vurması ve mahkeme kanalıyla, mükelleften bu bilgileri talep etmesi gerekmektedir⁴⁹⁷. kinci olarak; inceleme ma duru mükellef, vergi incelemesinin yapılmasına kar ı koymaz ya da i birli inde bulunabilir ancak daha sonra inceleme sonucunda ortaya çıkacak matrah farkına kar ı itiraz edebilir.

⁴⁹⁶ HAMBLETT, Mark; "Circuit rejects First Amendment claim alleging retaliatory auditing by IRS", New York Law Journal, 6 June 2005, COPYR GHT 2005 American Lawyer Media L.P., www.westlaw.com adresinden eri ilmi tir.

⁴⁹⁷ 26 U.S.C. § 7602(a)(2),7604, United States v. Claes, 747 F.2d 491, 494 (8th Cir.1984).

Görüldü ü üzere; bizim sistemimize benzer biçimde, mükelleften tarhiyatı beklemesi isteniyor ancak bu imkân, Amerikan hukuk düzeninin haksız bir vergi incelemesi ile kar ıla an mükellefe sundu u çarelerden yalnızca bir tanesini ifade etmektedir.

Üçüncü olarak; Mahkeme, IRS nezdinde idari oturumlar yapılarak; ki inin haksız yere incelendi i iddiasında bulunabilece ini belirtmektedir. ç Gelir Kanunu'nun (Internal Revenue Code) ilgili hükümleri, IRS görevlilerinin, bu kanunun hükümlerini ihlal ederek, uygun olmayan ve gereksiz inceleme ve ara tırma faaliyetlerine giri meleri durumunda, disiplin cezaları öngörmektedir. Son olarak; karara göre, inceleme nedeniyle ma dur olan mükellefler, yukarıda bahsetti imiz 26 U.S.C.§ 7433 kapsamında yer alan hüküm uyarınca; federal idareye kar ı tazminat davası açmaya yetkili kılınmı tır. Mahkeme'ye göre bu imkân, Bivens içtihadının, bu olaya ve vergilerin belirlenmesi ve toplanması a aması ile ilgili olarak ileri sürülecek di er Bivens taleplerine uygulanması önünde bir engel te kil eder⁴⁹⁸.

Kararı ele tiren bazı yazarlara göre ise, evet, mükellefin çe itli yasalar aracılı ıyla bu tür misilleme incelemelerine kar ı ba vurabilece i yollar vardır ancak bunların ba arı ile sonuçlanma ihtimali en azından kısa vadede çok dü üktür. 26 U.S.C.§ 7433 hükümlerinin mükelleflere tanıdı ı tazminat davası hakkı ise vergi incelemeleri için de il ancak verginin toplanması a amasında ortaya çıkan zararlar içindir ve olaya uygulanma imkânı yoktur. Ayrıca gazete, tıpkı Bivens kararında oldu u gibi arama izni olmaksızın aranmı ve bu hukuka aykırı arama sonucu belgelerine el konmu tur. Bu yüzden, kararı ele tiren yazarlar, Bivens iddiasının bu davada uygulanabilir oldu u dü ünmektedir ve yine bu yazarlara göre; Mahkeme'nin

⁴⁹⁸ COHEN-BORROWS, s. 5 Dipnot 11. * *“Section 6241 of the Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, P.L. 100-647, authorizes to taxpayers to sue the United States if “ any officer or employee of the nternal Revenue Service recklessly or intentionally disregards” any provision of the nternal Revenue Code, and to recover up to \$100,000 in “actual and direct economic damages” sustained as a result of such action. 26 U.S.C. § 7433.”*

olayda Bivens içtihadını emsal kabul etmemesinin asıl sebebi; mükelleflerin, Bivens talebinde bulunan bir ba ka davacı kitlesi haline gelmesinin önüne geçmektir⁴⁹⁹.

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

SONUÇ

Dünyanın neredeyse her yerinde, bireyler, bir şekilde vergilendirme ili kisine dâhil olmakta ve egemen devlete borçlanmaktadır. Döneminin, siyasi, ekonomik, sosyal ve hatta teknolojik özelliklerinden doğrudan etkilenen bu borç ili kisi, tezin başında da indi imiz kimi me ru amaçlar ile açıklanmaktadır. Bu me ru amaçlar ve ili kinin ekli ile usulü zamana ve yere göre farklılaşsa da ili kinin esasında önemli bir de i iklik olduğu söylenemez.

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

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

bir i lem gerçekte tirmesi durumunda, bu i lemin ayrılarak iptal davasına konu edilebilece ini söylemek gerekir. Vergi idaresinin yoklama sırasında gerçekte tirdi i el koyma i lemleri, bu ba lamda örnek gösterilebilir.

Ön i lemler nedeniyle mükelleflerin hak ve özgürlüklerinin ihlal edildi i durumlarda ise yalnızca tarhiyatın iptal edilmesinin, vergi idaresi üzerinde yeterli bir denetim olu turdu unu söylemek zordur. Çünkü ön i lemin hukuka aykırılı ı nedeniyle tarhiyat usul ve ekil yönünden iptal edilse bile mükellefin ön i lemler nedeniyle u radı ı hak kayıpları ve zararlar varlı mı sürdürmektedir. Bu sebeple, meseleyi, salt icrailik niteli i ve iptal davasına konu edilebilme hususları üzerinden tartı mak hele de icrailik niteli ini, iptal ve tam yargı davalarında aynı ekilde ele almak, kanımızca do ru bir yakla ım de ildir. Bunun yerine; DURAN'ın yukarıda da belirtti imiz görü ü; yani ön i lemlerin kimi zaman idari eylem niteli inde görülebilecek ve idarenin sorumlulu una konu edilebilecek olmaları üzerinde durmak, sanıyoruz daha uygun olacaktır. DURAN, bu görü ü tüm ön i lemler bakımından ileri sürmü tür. Vergi idaresinin ön i lemleri ise idari-adli özellikler ta ıyan bir tür özel kolluk faaliyeti ya da birer denetim yolu niteli indedir. Kayna mı do rudan kanundan alan kolluk faaliyeti ise yargı yerlerince, idari eylem niteli inde görülmektedir. Bu yüzden, mükelleflerin vergilendirme sürecinde ön i lemlere kar ı açaca ı tam yargı davaları, DURAN'ın andı ımız görü ünün önemli bir uygulamasını olu turabilir.

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

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

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

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

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

KAYNAKÇA

I. K TAP VE MAKALELER

AKDO AN, Abdurrahman; Vergi ncelemesi, Ankara ktisadi Ve Ticari ilimler Akademisi Yayın No:127, Ank. 1979.

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

AKSOY, emsettin; A HM, Uluslararası Yargı ve Yargıtay Kararları I ında Önleme ve Koruma Tedbiri Olarak Arama, Seçkin Yayınları, Ankara 2007.

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

AKYILDIZ, Ali; “Danıştay ve Hukuk Devleti”, Hukuk Devleti, Hukuki Bir İke Siyasi Bir deal, Editörler: Ali Rıza ÇOBAN, Bilal CANATAN, Adnan KÜÇÜK, Adres Yayınları, Ankara ubat 2008.

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

AKYILMAZ, Bahtiyar; İdari Usul İlkeleri I ında İdarî İlemin Yapılı Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

AL EFEND O LU, Yılmaz; “Hukuk-Hukukun Üstünlü ü-Hukuk Devleti”, Ank. Bar. Der., Y.2001, S.2.

Amme İdaresi Dergisi, C.8, S.3, 1975.

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

ATAY, Ethem; “Avrupa Birli i Ülkelerinde darenin Sorumlulu unun Temel lkeleri”, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. leti im Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara.

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

AYDIN, Fazıl; “Vergi stihbarat Ar ivi”, Vergi Sorunları Der., S.167., A ustos-2002.

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

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

AYGEN, Cemal; Yeni Anayasaya Göre darenin Kendi Fiilinden Sorumlulu u, Teksir, Ank. 1963.

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

BARAKAN, Ömer Lütfi; slam Ansiklopedisi, Tımar Maddesi’nden Akt. KAZICI, Ziya; “Tımar”, <http://samil.ihya.org/ansiklopedi/timar.html> adresinden ula ılabilir. E.T.:10.03.2011.

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

BA ARAN, Funda; “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülü ünün Sınırları Ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Ba lı Özel Usulsüzlük Suçu”, Vergi Sorunları Der. S.143, A ustos-2000.

BA ARAN YAVA LAR, Funda; “Türk Hukukunda Vergi ncelemesi”, Vergi Sorunları Der., S.261, Haziran-2010.

BA G L, Ali Fuad; “Devletin ve Di er Amme Hükmi ahıslarının Mesuliyeti Meselesi(1)”, Adliye Ceridesi, Y.31, 1940.

Ba bakanlık Osmanlı Ar ivi, Mühimme Defteri, nr. 5, 34'den Akt: KAZICI, Ziya; <http://samil.ihya.org/ansiklopedi/timar.html> adresinde bulunan “Tımar” ba lıklı makaleden alınmı tır. E.T.: 16.10. 2010

BA PINAR, Recep; Yüzyıl Boyunca Danı tay, Danı tay Matbaası, 2. Baskı, Ankara 1986.

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

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

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

BERKAN, smet; Radikal Gazetesi, “Tarihten Ders Alınsaydı (5)” Ba lıklı ve 20.07.2008 Tarihli Makale.

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

BLECKMANN, Albert; “L’Etat de droit dans la Constitution de la Republique federale d’Allemagne” Puvoirs, 22, 1982.

BLOUSTE N, Edward J., “Privacy as an Aspect of Human Dignity” Newyork University Law Review, Y.1964, C.39, S.5.

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

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

CANDAN, Turgut; Fransa ve ngiltere’de darenin Sorumlulu u, Çeviri, Dan. Yayın Bürosu Yayınları, No:39, Ba bakanlık Basımevi, Ank. 1984.

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

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

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

ÇA AN, Nami; Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Yayınları, stanbul 1982.

ÇA AN, Nami; “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, A.Ü.H.F.D, C.XXXVII,S.:1-4,1980.

ÇAVU , Adnan; “Vergi daresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamı Doktora Tezi.

ÇET NKAYA, O uz; “Vergi ncelemesinin Gere inden Uzun Sürmesinde darenin Hukuksal Sorumlulu u”, Yakla ım Der.,Y.:10, S.: 113, Mayıs-2002.

ÇUBUKÇU ÖZKÖK, Dilek- PINAR, Abuzer; “Vergilendirme Süreçlerinde Vergi Kaçakçılı ının Önlenmesi: Uluslararası Deneyimlerden Seçmeler”, MUALLA ÖNCEL’E ARMA AN, C LT I, A.Ü.H.F., Ankara 2009.

Danı tay Dergisi, S.40-41. Ankara 1981.

Danı tay Dergisi, S.86, Ankara 1993.

Danı tay Kararlar Dergisi, Y.23.,S.93-94., Ankara.

DEM REL, Muammer; II. Me rutiyet Öncesi Erzurum’da Halk Hareketleri(1906-1907), Kültür Bakanlı ı/1231, Kaynak Eserler Dizisi/51.

DEM RKOL, Selami; “ dare Hukukunda dari Eylemler Olgusu”, Sayı tay Dergileri, S.40, s.2., <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der40m5.pdf>. adresinden ula ılabilir. E.T.:16.10.2010.

DO RUSÖZ, Bumin; Referans Gazetesi, “Vergi ncelemelerinde Yeni Düzen”, 06.09.2010 tarihli makale.

DO RUSÖZ, Bumin; “Vergi Denetimi Siyasalla ıyor” ,Referans Gazetesi, 08.07.2010 tarihli makale http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=141692 . adresinden ula ılabilir. E.T.:20.10.2010.

DO RUSÖZ, Bumin; "Bir mükellef hakkı: Faiz" 14.07.2008 tarihli makale, <http://baybul.com/muhasebe/983805-bir-mukellef-hakki-faiz-bumin-dogruso.html> adresinden ulaşılabılır. E.T.: 31.01.2011.

DO RUSÖZ, Bumin; "Banka Mevduatlarına Haciz", 29.10.2007 tarihli makale. http://www.muhasetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1933 adresinden alınmıştır. E.T.: 31.01.2011.

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

DURAN, Lütfi; Hukuk Ders Notları, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982.

DURAN, Lütfi; "Darilemeden Sorumluluk", ÜHFM, C.XXXIII, S.3-4, İstanbul 1968.

DURAN, Lütfi; Türkiye'de Sorumluluk, TODA E Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara 1974.

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

E SENMANN, Charles, Sur le degre d'originalite de la responsabilitee tracontractuelle des personnes publiques: J.C.P.1949,I,742.

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

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

ERKUT, Celal; Darile Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından DARILEMENKML, Danıştay Matbaası, Ankara 1990.

ERKUT, Celal; “Kesin ve Yürütülebilir İlim Kavramı” I. Ulusal İdare Hukuk Kongresi, Bildiri Özetleri, Danıştay Yayın No: 50,1-4 Mayıs 1990.

EROLU, Müzeyyen; “Manevi Tazminat İstemli Tam Yargı Davalarında Hak Sahipliği”, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku Sempozyumu, G.Ü. İktisadi İdari Fakültesi Basımevi, 28-29 Mayıs 2009 Ankara.

EROLU, Nurettin; Açıklamalı ve Çıkarıcı Vergi Usul Kanunu, Ankara 1989.

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

ESN, Yüksel; Danıştay’da Açılacak Tazminat Davaları, Birinci Kitap: Usul, Ankara 1976.

GEDİK, Gülen; “Vergi Mahremiyeti Kapsamındaki Bilgilerin Basında Yer Alması” Vergi Dünyası Der. S.317, Ocak 2008.

GERÇEK, Adnan; “Vergilemede Mükellef Hakları Bildirgesi ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 29, S. 209, Ocak 2006.

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

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

GÖZLER, Kemal; BİLGEN, Pertev; AKGÜNER, Tayfun; İdare Hukuku IV, İDARE Yayınları, İstanbul 2008.

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

GÖZÜBÜYÜK, İsmail; Yönetmelik Yargı, Güncelleştirilmiş 22. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara 2005.

GÜNDAY, Metin; İdari Hukuk, İmaj Yayınevi, Ankara 2004.

GÜRAN, Sait; “İdarenin ve Ajanının Sorumluluğunun Belirlenmesine İlişkin Değerlendirmeler”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, İstanbul İktisadi ve İdari Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 15-16 Aralık 1978.

GÜRAN, Sait; Türk İdari Hukukunda Tam Yargı Davalarının Hedef ve Amaçları, Yargı Derneği, S.10, Ankara 1979.

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

GÜRSOY, Kemal Tahir; “İdarenin sorumluluğuna ilişkin ilkelerde Son Gelişmeler ve İsviçre Hukukundaki İdarenin Hukuki Sorumluluğunun Ana Hatları”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler III. Sempozyumu (İdari Hukuk Alanında Sorumluluk), Ankara 1979.

HAKER, Hakan; “Türk Ve Alman Hukukunda Koruma Tedbirlerinden Dolaylı Tazminat”, Sulhi DÖNMEZER Anı, Türk Ceza Hukuku Derneği, Atatürk Araştırma Merkezi Başkanlığı Yayını, Ankara 2008.

HAMBLETT, Mark; “Circuit rejects First Amendment claim alleging retaliatory auditing by IRS”, New York Law Journal, 6 June 2005, COPYRIGHT 2005 American Lawyer Media L.P., www.westlaw.com adresinden ilmi tarama

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

HAUROU, M.; *Precis De Droit Administratif*, Paris 1929.

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

KABOLU, brahim; “Türkiye’de Hukuk Devletinin Gelişimi”, “yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDQ5MDUxMDQ4MDQ4” adresinden ulaşılabilir. E.T.: 20.11.2010.

KANET, Selim; “Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri(I)”, *ktisat-Maliye Der.*, C.36, A.ustos 1989,S.8.

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

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

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

KARYAĞI, Nazmi; *ABD Gelir daresinde Vergi incelemesi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2006.

KAYA, Cemil; *GÜHF Dergisi*, “Türk Hukukunda Craig Olmayan İncelemeler”, Cilt IX, Sayı: I-II, Haziran-Aralık, 2005. http://www.hukuk.gazi.edu.tr/editor/dergi/IX_246-276.pdf adresinden ulaşılabilir. E.T.:16.10.2010.

KIZILOĞLU, İsmail; “Vergi incelemesinde Mağdur Olan Mükellefin Korunması Gerektir”, *Mercek Der.*,C.:10, S.:37, 2005.

KIZILOĞLU İsmail; *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları Ve Özetler-4*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2002.

KOCAYUSUFPA AO LU, Necip; Ki ilik Haklarını Koruyan Manevi Tazminat davasına li kin Yeni Geli meler, Sorumluluk Hukukundaki Yeni Geli meler I. Sempozyumu, stanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, Ankara 21-22 Ekim 1977.

KOÇAK, Hakkı; “Aramalı Vergi ncelemesi ve Kar ıla ılan Bir Sorun”, Vergi Dünyası, S.:213, Mayıs 1999.

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

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

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

KUNTER, Nurullah; YEN SEY, Feridun; NUHO LU, Ay e; Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. Baskı, Beta Yayınları, stanbul 2006.

KÜZEC , Elif; Ki isel Verilerin Korunması, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.

LAFERRERE, Tarite de la Jurisdiction Administrative, Paris 1886, C.I, 2.Bası.

MAUNZ, Theodor; DURIG, Günter; HERZOG, Roman; Grundgesetz Kommentar, München,1958, Rdn.4.

OKTAR, Ate ; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, st. 2009.

ONAR, Sıddık Sami; dare Hukukunun Umumi Esasları, smail AKGÜN Basımevi, 3. Bası, Cilt-1, 2, 3. stanbul 1966.

OZANSOY, Cüneyt; Tarihsel ve Kuramsal Açıdan darenin Kusurdan Do an Sorumlulu u, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1989.

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇA AN, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.

ÖZAY, l Han; Gümlü ında Yönetim, Alfa Yayınları, stanbul 2004.

ÖZDEMİR, Necdet; Hizmet Kusuru Teorisi Ve darenin Sorumlulu u, Yeni Desen Matbaası, Ankara 1963.

ÖZER, Mehmet Akif; “Yönetim Üzerine Notlar”, Sayı tay Der., S.63, Ekim-Aralık 2006.

ÖZGÜLDÜR, Serdar; AY M Kararları I ında Tam Yargı Davaları, Yetkin Yayınları, Ankara 1996.

ÖZTAN, Bilge; Medeni Hukukun Temel Kavramları, 12. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2003.

ÖZTÜRK, Burak K.; “ dari Yargılama Hukuku Yönünden Vergi Davası Kavramına li kin Kısa Bir De erlendirme”, MUALLA ÖNCEL’E ARMA AN, C LT I, A.Ü.H.F., Ankara 2009.

ÖZTÜRK, Kazım; Gerekçeli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Ajans-Türk Matbaası, C.III, Ank. 1966.

ÖZYÖRÜK, Mukbil; dare Hukuku Ders Notları, Ankara 1977.

PAKALIN, Mehmet Zeki; Maliye Te kilat Tarihi, Maliye Bakanlı ı Tetkik Kurulu Yayını, Yayın No:1977-180/1,(1442-1930),C.:1.

PEL N, Fazıl; Finans İmi Ve Finansal Kanunlar, smail AKGÜN Basımevi, stanbul 1945.

PIETRUSZKIEWICZ, “Christopher M., A Constitutional Cause of Action and The Internal Revenue Code: Can You Shoot (Sue) the Messenger?”, Syracuse Law Review, Vol. 54, No. 1, 2004.,<http://ssrn.com/abstract=556000>adresinden kararın bir kısmına ula ılabilir

SABAN Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5. Baskı, stanbul 2009.

SABAN, Nihal; Anayasa Ve nsan Hakları Avrupa Sözle mesi ile Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak:Arama, http://www.egm.gov.tr/egitim/dergi/eskisayi/36/web/anayasa_hukuku_insan_haklari/prof_dr_nihal_saban.htm adresinden ula ılabilir. E.T.: 10.09.2010.

SALMAND, Law of Torts, 16. Baskı.

SARICA, Ragıp; Hizmet Kusuru ve Karakterleri, HFM, C.XV, S.4, st.1949.

SARICA, Ragıp; “ ahsi Kusur ve Kıstasları”, stanbul Barosu Der., C. XX, S.3, st. 1946.

SAYGILIO LU, Nevzat; Dan. 2006 yılı Kurulu Sempozyumu , “Anayasanın 73. Maddesi Kar ısında Yürütme Organının Kullandı ı Yetkilerin Sonuçları”, www.danistay.gov.tr. E.T.: 07.03.2010.

SCHMITT, Carl; Siyasal Kavramı, Çev. : Ece GÖZTEPE, Metis Yayınları, stanbul 2006.

DUEZ, Paul; Mukavele Dı ında Amme Kudretinin Mes'uliyeti, Çev. :
brahim SEN L, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik, T.A.O., Ankara1950.

SEZG NER, Murat; ptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir
lem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.

SONSUZO LU, Elif; “Çe itli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine
li kin Düzenlemelerin De erlendirilmesi”, Vergi Sorunları Der., S.141, Haziran-
2000, s.116.

SÖNMEZ, Erdal; AYZ, Garip; Vergi Yargısı, Olu Yayıncılık, Ankara
1999.

SÜT, Ça ıl; “Kod Listelerinin Hukuka Uygunlu u”, MUALLA ÖNCEL'E
ARMA AN, C LT I, A.Ü.H.F. Ankara 2009.

ARLAK, Jale Ceylan; Türk Vergi Hukukunda htiyati Haciz ve htiyati
Tahakkuk, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamı Yüksek
Lisans Tezi, 2007.

ENER, Abdüllatif; Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, aret
Yayınları, Bilimsel Ara tırmalar Dizisi:6, stanbul.

TANDO AN, Haluk; Türk Mesuliyet Hukuku, Ajans-Türk Matbaası, A.Ü.
H.F. Yayınları, Ank. 1961

Talimat-ı Seniye 19 Zilkade 1255(20 Ocak 1840) Abdurrahman Vefik,
Tekalif Kavaidi Cilt II, s.7-50, Dersaadet 1330.

T.C. Maliye Bakanlı ı Ara tırma ve Planlama ve Koordinasyon Kurulu
Ba kanlı ı, Yayın No: 1998/348, Osmanlı Vergi Mevzuatı, Ankara 199.

T GUE Jr., John; TEMK N, Jeremy H.; “What to Do When IRS Agents Misbehave?” New York Law Journal, Volume 231, No.97, 20 May2004., http://www.maglaw.com/publications/data/00050/_res/id=sa_File1/07005040022Morvillo.pdf adresinden ula ılabilir. E.T.: 05.03.2011.

TUNCER, Selahattin; Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003.

ULUATAM, Özhan; Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla VERGİ HUKUKU, Genel Esasları ve Vergiler, Gözden Geçirilmiş ve Geni letilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, 1995.

ÜÇÖK, Co kun; MUMCU, Ahmet; BOZKURT, Gülnihal; Türk Hukuk Tarihi,13. Bası, Ankara 2008.

ÜREL, Gürol; Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2003.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman; Türk Vergi Hukukunda idarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

ÜZELTÜRK, Hakan; “Mükellef Hakları: Yansımalar”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C.:1, S..7, Y. : 2005.

WADE, William- FORSHTY Christopher; Administrative Law, 8. Baskı, Oxford University Press, Büyük Britanya 2000.

WESTIN, Alan F., Privacy and Freedom, Atheneum, ABD 1970.

YALTI SOYDAN, Billur; “2000’li Yılların Vergisel Mozai i : Günümüz Verilerinden Gelece in Olasılıklarına”, Yaklaşım Der.,S.92,93, A ustos, Eylül 2000.

YALTI, Billur; “ nsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II” Vergi Sorunları Der., S.144, Eylül-2000.

YALTI, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul 2006.

YAYLA, Yıldızhan; İdare Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1985.

YAYMAN, Derya; “Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1999.

YILMAZ, Ejder; Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Genel İhtilaf 7. Baskı, Ankara 2002.

II. DİĞER KAYNAKLAR

www.danistay.gov.tr

www.kazanci.com.tr

* Kaynak bildirilmeyen Danıştay kararları için bu siteden yararlanılmıştır.

www.basbakanlik.gov.tr

*Tezde kullanılan mevzuat metinleri için bu siteden yararlanılmıştır.

<http://tdkterim.gov.tr/>

www.westlaw.com

www.heinonline.com

ÖZET

Çalı manın çerçevesi, vergi idaresinin, “Ön lemler” ya da “Mükellefi Denetim Yolları” ba lı ı altında ele alınan ve VUK’nun 127-152. maddeleri arasında düzenlenen “Arama, Yoklama, nceleme ve Bilgi Toplama” gibi davranı ları sırasında, mükelleflere verdi i zararın ya da olu turdu u hak kayıplarının nasıl ve hangi dayanaklarla giderilece i konusu ile çizilmi tir. Tarhiyat öncesinde büyük ölçüde korumasız kalan mükelleflerin, idarenin sorumlulu u mekanizması i letilerek korunması gerekti i dü üncesi ile ba lanılan bu çalı ma iki bölümden olu maktadır. İlk bölümde, ön i lemlerin dare, Vergi ve Ceza Muhakemesi Hukuku yönünden tabi oldukları hukuki rejim anlatılmı tir. İkinci bölümde ise vergi idaresinin tarhiyata hazırlık niteli inde olan bu i lemlerinden dolayı sorumlulu u meselesi, idarenin sorumlulu u hukuku içerisinde de erlendirilmi tir. Çalı ma, konuyla ilgili önemli tartı maların ya andı ı ABD uygulamasından kısaca bahsedilerek tamamlanmı tir.

ABSTRACT

Frame of this work has been drawn by the issue of how and on what basis, the damages done to tax-payers and the forfeitures created, by the tax administration in the course of its actions such as “Search, Examine, Inspection and Fact-Finding”, regulated between 127-152 articles of Statute of Tax Procedure under the heading of “Pre-transaction” or “Ways of Auditing Tax-Payers”, can be remedied. This work which has been started with the idea of ‘tax-payers who remain considerably unprotected in the phase of pre-assessment of taxes should be protected by operating the liability of government mechanism’ consists of two chapters. In the first chapter, the legal regime that pre-transactions are subjected in terms of Administrative Law, Tax Law and the Law of Criminal Procedure has been explained. In the second chapter, the issue of liability of tax administration due to its pre-transactions which are preliminary to assessment of taxes has been evaluated within the context of liability of government. The work has been completed by mentioning briefly the American practice which bears serious debates regarding the issue.