

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KANUN
YOLUNDAN VAZGEÇME**

Doktora Tezi

Yunus Anıl AY

Eskişehir 2023

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME

Yunus Anıl AY

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kasım 2023

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Yunus Anıl AY'ın "Türk Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme" başlıklı tezi 22/11/2023 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği"nin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim dalında Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) :	Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ	
Üye	: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ	
Üye	: Doç. Dr. Reşit KARAASLAN	
Üye	: Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA	
Üye	: Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU	

Prof. Dr. Saime ÖNCE
Enstitü Müdürü

ÖZET

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME

Yunus Anıl AY

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kasım 2023

Danışman: Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

Bu çalışmada, 07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7194 sayılı Kanun'un 27'nci maddesi ile 213 sayılı Kanun m. 379'da yeniden düzenleme yapılarak ihdas edilen kanun yolundan vazgeçme kurumu incelenmiştir. Bu inceleme kapsamında ilk bölümde hak arama hürriyeti, dava hakkı, kanun yoluna başvuru hakkı ve ayrıca tasarruf ilkesine bağlı olarak idari yargılama hukukunda davadan ve kanun yolundan vazgeçme kabiliyeti değerlendirilmeye çalışılmıştır. İkinci bölümde vergi davasının hukuki niteliği, idari yargılama hukukundaki dava tipolojisi yönünden ele alınmış ve üçüncü bölümde de kanun yolundan vazgeçmenin hukuki niteliği ve kapsamı incelenip vergi hukukundaki benzeri kurumlarla kıyaslaması yapılmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak kurumun yapısal ve işlevsel bakımdan birtakım sorunlu yönlerinin olduğu kanaatine varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi davası, davadan feragat, kanun yoluna başvuru, kanun yolundan vazgeçme, mali yapılandırma.

ABSTRACT

WAIVER OF LEGAL REMEDY IN TURKISH TAX LAW

Yunus Anıl AY

Department of Public Finance
Anadolu University, Institute of Social Sciences, November 2023

Supervisor: Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

In this study, the mechanism of waiver of legal remedy, which was introduced by amending Article 379 of the Law No. 213 with Article 27 of the Law No. 7194 published in the Official Gazette dated 07.12.2019 and numbered 30971, is examined. Within the scope of this examination, in the first part, the freedom to seek rights, the right to sue, the right to apply for legal remedies and also the ability to waive the lawsuit and legal remedy in administrative jurisdiction depending on the disposition maxim are tried to be evaluated. In the second part, the legal nature of tax litigation is analyzed in terms of the typology of litigation in the administrative jurisdiction, and in the third part, the legal nature and scope of the waiver of legal remedy is analyzed and a comparison with similar mechanisms in tax law is made. As a result, it is concluded that the mechanism has some problematic aspects in terms of structure and function.

Keywords: Tax litigation, waiver of the lawsuit, application for legal remedy, waiver of legal remedy, fiscal restructuring.

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Yunus Anıl AY

İÇİNDEKİLER

BAŞLIK SAYFASI	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. HAK ARAMA HÜRRİYETİ, DAVA VE KANUN YOLUNA BAŞVURU HAKKI VE BU HAKKIN UZANTISI OLARAK DAVA VE KANUN YOLUNDAN FERAGAT.....	3
1.1. Genel olarak hak arama hürriyeti	3
1.1.1. Hak ve hürriyet kavramları	4
1.1.1.1. Hak kavramı.....	4
1.1.1.2. Hürriyet kavramı.....	13
1.1.2. Hak arama hürriyeti	21
1.1.2.1. Dava kavramı ve hakkı.....	25
1.1.2.2. Sav ve savunma hakkı	30
1.1.2.3. Tasarruf İlkesi.....	32
1.1.2.4. Kanun yoluna başvurma hakkı	34
1.1.2.4.1. Kanun yolu kavramı.....	34
1.1.2.4.2. Kanun yoluna başvurma hakkı.....	39
1.2. Dava ve kanun yolundan feragat	46
1.2.1. Davadan feragat	46
1.2.2. Kanun yolundan feragat ve vazgeçme.....	54

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ DAVASI VE KANUN YOLLARI	63
2.1. Vergi Yargılamasının Kapsamı.....	63
2.1.1. Vergi yargısında görülen vergi konulu yargılamalar	70
2.1.1.1. Tarh aşamasında ortaya çıkabilecek davalar	72
2.1.1.1.1. Vergi aslı ve feri yükümlülükleri bakımından.....	72
2.1.1.1.2. Vergi kabahatleri bakımından	73
2.1.1.2. Tahsil işlemine karşı açılan davalar	76
2.1.1.3. Vergi idaresinin düzenleyici işlemlerine karşı açılan davalar	79
2.1.1.4. Vergi idaresinin doğrudan vergi veya ceza miktarı ile ilgili olmayan işlemleriyle ilgili yargılamalar	79
2.1.2. Vergi yargısı dışında görülen vergiyle ilgili yargılamalar	80
2.1.2.1. Vergi tarhiyla ilgili davalar bakımından ayrık durumlar	80
2.1.2.2. Vergi suçları ile kamu icra suçlarıyla ilgili davalar.....	84
2.1.2.3. Tahsil aşamasında genel mahkemelerde görülecek uyuşmazlıklar ..	85
2.1.2.4. İş mahkemelerinde görülen vergiyle ilgili uyuşmazlıklar	86
2.2. Vergi Davası	88
2.2.1. Genel olarak idari davaların niteliği	88
2.2.1.1. Genel olarak iptal davası.....	89
2.2.1.2. Genel olarak tam yargı davası.....	103
2.2.1.3. Genel olarak sözleşmeden kaynaklanan davalar	106
2.2.2. Vergi davasının niteliği	107
2.2.3. Vergi davasında ehliyet.....	119
2.2.3.1. Vergi mükellefi yönünden	119
2.2.3.2. Vergi sorumlusu yönünden	125
2.2.3.2.1. Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri yönünden	126
2.2.3.2.2. Tüzel kişilerin yöneticileri veya temsilcileri yönünden	130

2.2.3.2.3. Tüzel kişiliği olmayan oluşumlarda vergi sorumluluğu yönünden	135
2.2.3.2.4. Vergi kesenler yönünden	138
2.2.3.3. Vergi davasının açılması	140
2.2.3.3.1. Aynı dilekçeyle birden fazla vergiye veya cezaya karşı dava açma	140
2.2.3.3.2. Birden fazla kişi tarafından aynı dilekçeyle dava açma	144
2.2.3.4. Bağlantılı davalar	145
2.3. Vergi Yargılaması Hukukunda Kanun Yolları	148
2.3.1. Olağan kanun yolları	149
2.3.1.1. İstinaf kanun yolu	149
2.3.1.1.1. Amacı ve işlevi	149
2.3.1.1.2. Başvuru yöntemi	153
2.3.1.1.3. İncelemenin yöntemi ve kapsamı	154
2.3.1.1.4. Kararın niteliği ve sonuçları	163
2.3.1.2. Temyiz kanun yolu	164
2.3.1.2.1. Temyizin amacı ve işlevi	164
2.3.1.2.2. Başvuru yöntemi	164
2.3.1.2.3. İnceleme yöntemi ve kapsamı	165
2.3.1.2.4. Kararın niteliği ve sonuçları	165
2.3.2. Olağanüstü Kanun Yolları	167
2.3.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi	167
2.3.2.1.1. Amacı ve fonksiyonu	167
2.3.2.1.2. Başvuru yöntemi	167
2.3.2.1.3. İncelemenin yöntemi ve kapsamı	168
2.3.2.1.4. Kararın niteliği ve sonuçları	169
2.3.2.2. Kanun yararına temyiz	170

2.3.2.2.1. Amacı ve fonksiyonu	170
2.3.2.2.2. Başvuru yöntemi.....	170
2.3.2.2.3. İncelemenin yöntemi ve kapsamı	171
2.3.2.2.4. Kararın niteliği ve sonuçları.....	171

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ HUKUKUNDA KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME KURUMU	172
3.1. Kanun Yolundan Vazgeçme	172
3.1.1. Hukuki niteliği.....	174
3.1.2. Hükmün kapsamı.....	191
3.1.2.1. Kavram sorunu	191
3.1.2.2. Davanın vergi mahkemesinde açılması.....	194
3.1.2.3. Davanın vergi / ceza ihbarnamesine karşı açılması.....	195
3.1.2.4. Davanın mükellef veya sorumlu tarafından açılması.....	201
3.1.2.4.1. Davanın mükellef tarafından açılması ve KYV'ye başvuru.....	201
3.1.2.4.2. Davanın vergi sorumlusu tarafından açılması ve KYV'ye başvuru	204
3.1.2.4.2.1. Davanın gerçek kişinin vergi sorumlusu tarafından açılması ve KYV'ye başvuru	204
3.1.2.4.2.2. Davanın tüzel kişinin vergi sorumlusu tarafından açılması ve KYV'ye başvuru	212
3.1.2.4.3. İradi temsilcinin KYV'ye başvuru kabiliyeti.....	214
3.1.2.5. Davaların birden fazla işleme karşı tek dilekçeyle açılması durumunda KYV'ye başvuru	216
3.1.2.5.1. Vergi aslı ve cezalarına karşı aynı dilekçeyle dava açma durumunda KYV'ye başvuru.....	216
3.1.2.5.2. Bireysel ve düzenleyici vergisel işlemlere karşı aynı dilekçeyle dava açma durumunda KYV'ye başvuru	223

3.1.2.6. Davanın birden fazla kişi tarafından müşterek dilekçeyle açılması durumunda KYV'ye başvuru	225
3.1.2.7. Davaların birleştirilmesi durumunda KYV'ye başvuru	228
3.1.2.8. Davaların ayrılması	230
3.1.2.9. Davaya müdahale.....	230
3.1.2.10. Davanın ihbarı.....	233
3.1.3. Kararın niteliği bakımından KVV'ye başvuru kabiliyeti	233
3.1.3.1. KYV kapsamında olmayan kararlar	233
3.1.3.2. Davanın davacının lehine sonuçlanması	234
3.1.3.3. Davanın davacının aleyhine sonuçlanması yönünden	240
3.1.3.4. Davanın davacının kısmen lehine kısmen aleyhine sonuçlanması yönünden.....	243
3.1.3.5. İstinaf aşamasını takiben başvuru kabiliyeti.....	245
3.1.4. Kanun yoluna başvurma dilekçesinin vergi dairesine verilmesi ve sonuçları.....	247
3.1.4.1. Başvuru yöntemi	247
3.1.4.2. Başvurunun değerlendirilmesi ve idarenin takdir yetkisi.....	250
3.1.4.3. KYV'den vazgeçme kabiliyeti.....	255
3.1.5. Kanun yolundan vazgeçmenin hüküm ve sonuçları	256
3.1.5.1. KYV'ye başvuru üzerine mahkemece verilecek karar	256
3.1.5.2. Ödeme miktarının hesaplanması ve ödeme zamanı	261
3.1.5.3. Yargılama giderleri yönünden değerlendirme.....	265
3.1.6. Vazgeçme sonucunda oluşan kararın kanun yararına temyize konu edilmesi.....	269
3.1.7. Vazgeçme sonucu hak ihlaline yönelik bireysel başvuru kabiliyeti.....	270
3.1.8. 1.1.2020'den önce açılan davalarda KYV'ye başvuru kabiliyeti.....	271
3.2. Kanun Yolundan Vazgeçmenin Benzer Vergi Hukuku Kurumlarıyla Karşılaştırılması	272

3.2.1. Af.....	272
3.2.2. Uzlaşma	281
3.2.2.1. Tarhiyat sonrası uzlaşma	282
3.2.2.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma	287
3.2.2.3. Uzlaşma ile KYV arasındaki benzerlik ve farklılıklar	289
3.2.2.3.1. Amaç ve işlevleri yönünden	289
3.2.2.3.2. Hukuki nitelikleri yönünden	289
3.2.2.3.3. Konuları ve kapsamı yönünden.....	290
3.2.2.3.4. Başvuru kabiliyeti, taraflar ve iradelerinin etkisi yönünden	291
3.2.2.3.5. Hüküm ve sonuçları yönünden.....	294
3.2.2.3.6. Kuruma yönelik idarece düzenleyici işlem yapma kabiliyeti yönünden	296
3.2.3. Cezalarda İndirme	297
3.2.4. 213 sayılı Kanun m. 359’da düzenlenen “(adli) cezada indirim”e yönelik etkin pişmanlık	299
3.2.5. Pişmanlık ve ıslah	301
3.2.6. İzaha Davet	303
3.2.7. Hata düzeltme.....	305
3.2.8. Karşılıklı anlaşma usulü	308
3.2.9. Terkin	310
3.2.10. Tahakkuktan vazgeçme	311
SONUÇ	313
KAYNAKÇA.....	322
EKLER	
ÖZGEÇMİŞ	

KISALTMALAR

a.g.k.	: Adı geçen kaynak
AY	: Anayasa
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
bkz.	: Bakınız
Çev.	: Çeviren
E.T.	: Erişim tarihi
Ed.	: Editör
İDD	: İdari dava dairesi
KDV	: Katma değer vergisi
KYV	: Kanun yolundan vazgeçme
m.	: Madde
mük. m.	: Mükerrer madde
s. K.	: Sayılı kanun
s.	: Sayfa
sr. n.	: sıra numaralı
ss.	: Sayfa sayısı
TÖUz. Yön.	: Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliği
Uz. Yön.	: Uzlaşma yönetmeliği
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğerleri / ve devamı
VDD	: Vergi dava dairesi
VUKGT	: Vergi usul kanunu genel tebliği

GİRİŞ

Vergi hukukunda yargı dışı çözüm yolu niteliğinde düzenlenen sürekli nitelikli ve anlaşmazlığı yargıya intikal ettirmeden sonlandırma işlevi gören hukuki kurumlar olarak uzlaşma, cezalarda indirme, pişmanlık ve ıslah ile izaha davet bulunmaktadır. Bu kurumlardan uzlaşmada vergi veya ceza miktarı üzerinde mükellef ve vergi idaresi anlaşabilmekte, diğerlerinde ise ceza miktarı yönünden mükellef üzerinde bir rahatlama yapılabilmektedir. Bununla birlikte son yıllarda çıkarılan dönemsel nitelikli ve af benzeri düzenlemeler kapsamında değerlendirilebilecek mali yapılandırma kanunlarıyla da mükellef ve idarenin yargılama sırasında da vergi veya ceza miktarı üzerinde uzlaşabildiği düzenlemelere rastlanabilmektedir. Bu düzenlemelerden yararlanılabilmesi için gerçekleştirilmesi gereken şartlar ise genel olarak mükellefin açtığı vergi davasından veya kanun yolundan vazgeçmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

2019 senesinde yapılan düzenlemeyle 213 sayılı Kanun m. 379'a eklenen kanun yolundan vazgeçme kurumu ile yargılama aşamasının belli bir kesitinde ve kanun hükmünün öngördüğü belli sınırlar içinde de vergi veya ceza miktarı üzerinde mükellef ile idarenin uzlaşması mümkün hale getirilmiştir. Hükmün kanun yolundan vazgeçme şeklinde düzenlenmesi, son yıllarda çıkarılan mali yapılandırma kanunlarında kullanılan bir kavramdan esinlenildiğini göstermekle birlikte mali yapılandırma kanunlarının tarh dışında tahsil sürecine ilişkin konuları kapsamaması ve ayrıca sadece kanun yolundan vazgeçmeyi değil davadan feragate de sonuç bağlamaları ve fakat m. 379'un sadece tarhiyat aşamasında tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda geçerli olması aralarındaki farkı ortaya çıkarmaktadır.

Vergi hukukunda sürekli bir kurum olarak düzenlenen kanun yolundan vazgeçme, mükellefin idareye başvurusuyla birlikte hüküm ve sonuçlarını doğurduğu için bir yandan vergi hukukundaki idari çözüm yollarıyla önemli ölçüde benzerlik taşımakta diğer yandan başvuruyla birlikte hâlihazırda ortaya çıkan mahkeme kararının sonuçlarını kısmen de olsa ortadan kaldırıp yeni bir hukuki durum tesis etmektedir. Böylece kurum bünyesinde hem maddi vergi hukukuna hem de vergi yargılaması hukukuna ilişkin özellikler taşımaktadır. Bu bağlamda kurumun hak arama hürriyeti, vergi davası, idari yargılama hukukunda davadan feragat, yargılama hukuku kapsamında kanun yoluna başvuru ve kanun yolundan feragat gibi kavram ve kurumlarla ilişkisi açıklanarak diğer idari çözüm yollarıyla olan benzerliği ve

farklılığının ortaya konulması ve vergi hukukunda konumlandırıldığı yerin tespiti önem arz etmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. HAK ARAMA HÜRRİYETİ, DAVA VE KANUN YOLUNA BAŞVURU HAKKI VE BU HAKKIN UZANTISI OLARAK DAVA VE KANUN YOLUNDAN FERAGAT

1.1. Genel olarak hak arama hürriyeti

Genel olarak hak arama hürriyeti, kişilere bir yargı organı önünde haklarının fonksiyonun gereği olarak sav ve savunma kabiliyeti tanımak olarak ifade edilebilse de geniş anlamda sadece yargı organından değil, devletin diğer organ ve unsurlarından yapılacak talepler de bu kapsamda değerlendirilebilir. Örneğin kişinin idareye başvurarak haksız işlemin kaldırılmasını talep etmesi veya bir kişinin, sivil toplum kuruluşunun veya baskı grubunun bir konuda yasama organından kanuni düzenleme yapılmasını talep etmesi de bu anlamda hak arama hürriyetinin kapsamı içinde değerlendirilmeye elverişli görünmektedir¹.

Hak arama hürriyeti gerek kendisi bir kavram olarak gerekse de içinde bulundurduğu kavramlar itibarıyla birtakım tanımlamaları yapmayı gerektirmektedir. Dolayısıyla hak arama hürriyetini tanımlayabilmek için öncelikle *hak* ve *hürriyet* kavramları tanımlanmalıdır.

Hürriyet; hukukça yasaklanmamış, öznesi hukuki kişiler olan ve sınırladığı alan içinde kişilere tanımlanan hareket kabiliyetidir². Hak; hürriyet evreninde tanımlı olmak üzere, sahibinin belli bir konudaki menfaatine yönelik koruma ve sahibinin bu korumadan yararlanmasını sağlayan yetkidir³. Bu kavramlarla yakın ilişki içinde olan

¹İlgisi yönünden bkz. İ. Ö. Kaboğlu (2016). *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*. (11. Baskı). İstanbul: Legal Yayıncılık, s. 288-289.

²Bkz. K. Gözler (2020). *İnsan Hakları Hukuku*. (3. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 66; Bkz. M. Erdoğan (2019). *İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku*. (7. Baskı), Ankara: Hukuk Yayınları, s. 34.

³Gözler, 2020, **a.g.k.**, 66. Gözler'in konu hakkındaki tanımları için bkz. Gözler, 2020, **a.g.k.**, 63-73.; Bkz. M. Dural ve S. Sarı (2013). *Türk Özel Hukuku Cilt I Temel Kavramlar Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri*. (8. baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 148. Hak kavramını açıklayan teorilerle ilgili bkz. H. Kelsen (1949). *General Theory of Law and State*. (3. baskı), (Çev: Anders Wedberg), Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, s. 78-85; Ş. Gözübüyük (2013). *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları* (35. bası), Ankara: Turhan Kitabevi, s. 160; K. Oğuzman ve N. Barlas (2012). *Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar Temel Kavramlar* (18. bası), İstanbul: Vedat Kitapçılık, s. 141-142; A. Eren (2020). *Anayasa Hukuku Dersleri Genel Esaslar Türk Anayasa Hukuku*. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 413-414 ve s. 414 – 37. dipnot; A. Mumcu ve E. Küzeci (2019). *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri* (8. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 14-15; O. Uygun (2020). *Devlet Teorisi* (7. Baskı). İstanbul: Onikilevha, s. 514.

ödev ise belli bir hukuk evreninde, kişilere belli bir şekilde davranmayı veya davranmamayı emreden yükümlülüklerdir⁴.

Hak ve hürriyet kavramlarının birbirleriyle oldukça ilgili ve yakın anlamlı kavramlar olduğu görülmektedir. Ancak teknik yönden ikisi aynı anlama gelmez. Bu konuda *Gözler*'in de ifade ettiği gibi hak; hürriyetten sonra gelmekte, esasında onun alt kümesini oluşturmaktadır⁵.

1.1.1. Hak ve hürriyet kavramları

1.1.1.1. Hak kavramı

Hukuki bağlamda hak kavramını⁶ açıklamaya çalışan temelde iki teori ve bunların birleşimi karma teori bulunmaktadır⁷. Bunlardan menfaat teorisine göre hak, sahibinin belli bir konudaki menfaatini koruma işlevini sağlar⁸. İrade teorisine göre ise hak, hukuk sistemince sahibine tanımlanmış iradi yetkidir ve hakkın sahibi, üstün iradesini diğer kişilerin iradesi üzerinde etkili olmasını sağlar⁹. Menfaat teorisi, hak sahibinin kişisel menfaatleri dışındaki, örneğin toplumsal menfaatler gibi menfaatlerde işlevsiz kalması yönünden; irade teorisi de hak sahibinin iradesinin hukukça değil, doğa tarafından bahşedildiği ve iradesi olmayanların da hak sahibi olabileceği sebebiyle eleştirilmiştir¹⁰. Nihayet karma teori; hakkın hem irade unsuru hem de menfaat unsurundan hareketle açıklanabileceğini kabul etmektedir¹¹. Buna göre hak ile sahibinin belli bir konudaki menfaati koruma altına alınmıştır ve bu koruma bir irade ile harekete geçirilebilir; ancak bu irade mutlaka hak sahibinin iradesi olmak zorunda değildir¹². Elbette teknik yönüyle ele alındığında hakkın, hukuk düzleminde belirginleşmesi için onun birtakım koruma araçlarıyla donatılması gerektiğini söylemek gerekir¹³.

⁴A. Güriz (2013). *Hukuk Başlangıcı* (15. Baskı), Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 52.; Bkz. M. Ventura (1934). *Roma Hukuku Birinci Cilt*. İstanbul: Ahmet İhsan Matbaası, s. 3-4.

Gözler, 2020, **a.g.k.**, 74; K. Gözler (2015). *Hukuka Giriş* (12. baskı), Bursa: Ekin, s. 401.

⁵Gözler, 2020, **a.g.k.**, 66.

⁶Hakkın unsurları hakkında bkz. P. Vinogradoff (1924). The Foundations of a Theory of Rights. *The Yale Law Journal* 34(1), ss. 60-69, s. 60-63.

⁷M. Özyörük (1959). *Hukuka Giriş*, Ankara: Ege Matbaası, s. 202-215. Bkz. Gözler, 2015, **a.g.k.**, 394-396.

⁸Güriz, 2013. **a.g.k.**, 50. İlgisi yönünden bkz. Gözler, 2015, **a.g.k.**, 395; Vinogradoff, 1924, **a.g.k.**, 62.

⁹Güriz, 2013, **a.g.k.**, 49.

¹⁰Güriz, 2013, **a.g.k.**, 49-50.

¹¹Güriz, 2013, **a.g.k.**, 51.

¹²Güriz, 2013, **a.g.k.**, 51.

¹³Bkz. N. Meriç (2011). *Medenî Yargılama Hukukunda Tasarruf İlkesi*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 65.

Bir haktan söz edilebilmesi için onun hukuki kişiliği haiz bir sahibi olmalıdır¹⁴. Yalnız buradaki kişiyi geniş anlamda düşünmek gerekir. Bu gerçek veya tüzel kişi olabileceği gibi ayrı bir tüzel kişiliği olmayan kişi toplulukları da olabilir¹⁵.

Hakkın mahiyeti, konusuna göre değişmektedir. Örneğin kişinin maddi ve manevi vücut varlığı üzerindeki kişilik hakkı veya bir eşya üzerindeki mülkiyet hakkı bunu gösterir. Hakkın düzenleme alanına göre çeşitlendirilmesine yönelik özel haklar ve kamu hakları şeklinde birtakım ayrımlar da yapılmaktadır¹⁶. Ancak bu yönde bir ayrımın hakkın koruma işlevi bakımında belirgin bir fark ortaya koymadığı düşünülmektedir. Elbette hak sahibinin Anayasa'dan¹⁷ (AY) kaynaklanan bir temel hakkının ihlal edilmesiyle hak sahibinin özel hukuktan kaynaklanan bir hakkının ihlal edilmesi durumunda hakkın koruma işlevinin sağlanması özellikle muhatabın, yöntemin veya tatmin şeklinin farklılığını içerebilmektedir. Aslında bu yöndeki bir farklılık objektif hukuk ve subjektif hak ayrımının yapılmasını gerektirmektedir¹⁸. Objektif hukuk, hukuki normların bütünü ve kamunun kolektif haklarının kümülatifini ifade ederken; subjektif hak, kişilere bizatihi olarak kendi menfaatlerini korumak için hukukça bahsedilen gücü ifade etmektedir¹⁹. Subjektif hak, genel olarak ve yoğun bir şekilde özel hukukta belirginleşip gelişmiştir ki özellikle malvarlığına ve şahıs varlığına dayalı haklar olarak temel bir ayrımında incelenebilmektedir²⁰. Bununla birlikte, özellikle dava edebilme kabiliyeti sağlayan temel hakların sadece özel hukuk karakterli subjektif nitelikli haklar değil, ayrıca kamusal karakterli haklar olduğunu da zikretmek gerekir²¹. En nihayetinde bir subjektif hakkın ayırt edici ölçütü, onun bir uyumsuzluk durumunda dava veya benzer bir mekanizmayla devletçe sağlanan bir koruma yöntemiyle etkinliğe kavuşturulabilmesidir²². Dolayısıyla bir hakkın olduğu yerde dava kabiliyeti de bulunur²³ (*ubi jus ibi remedium*)²⁴.

¹⁴Dural ve Sarı, 2013, **a.g.k.**, 188-189; Oğuzman ve Barlas, 2012, **a.g.k.**, 176.

¹⁵Örneğin adi şirket, miras şirketi gibi kişi topluluklarının tüzel kişiliği yoktur. Bkz. Dural / Sarı, 2013, **a.g.k.**, 188-190.; Oğuzman ve Barlas, 2012, **a.g.k.**, 176. Konuyla ilgili ayrıca bkz. Gözler, 2020, **a.g.k.**, 177-184.

¹⁶Hak çeşitleri hakkında bkz. Gözler, 2015, **a.g.k.**, 402 vd.

¹⁷09.11.1982 tarihli ve 17863 sayılı Resmî Gazete.

¹⁸Bu konuda bkz. B. Rüthers, C. Fischer ve A. Birk (2016). *Hukukun Temelleri: Hukuk Teorisi ve Hukuk Metodolojisi*. (Çev: İ. Doğan, R. Aldudak ve H. Eymen Aydın), Ankara: Astana Yayınları, s. 67 vd.

¹⁹Rüthers, Fischer ve Birk, 2016, **a.g.k.**, 67-68.

²⁰Rüthers, Fischer ve Birk, 2016, **a.g.k.**, 68.

²¹Rüthers, Fischer ve Birk, 2016, **a.g.k.**, 68; Ayrıca bkz. Gözler, 2015b, **a.g.k.**, 403.

²²Rüthers, Fischer ve Birk, 2016, **a.g.k.**, 68.; "...Bir objektif hukuk kaidesinin subjektif bir hak mı doğurduğunu yoksa sadece bir in'ikâs mı husule getirdiğini anlamak için haksahibinin bir hukuk yoluna müracaat edip edemeyeceğine; hukukî vasıtaları harekete getirip getiremeyeceğine bir mütalebe ve dâva

Hakkın bir hukuki olay, hukuki fiil ya da hukuki işlem ile edinimi sonucunda hak sahipliği ortaya çıkar²⁵. Hakkın işlevi, kişiye belli bir menfaati üzerinde hareket edebilme kabiliyeti sağlamasıdır. Kişi, iradesiyle bu menfaat üzerinde bir davranışta bulunabilir. Hakkın bu yönden sağladığı güç, kişiye iradesini diğerleri üzerinde kabul ettirme kudreti sağlar²⁶. Diğerleri bu iradeyle çatışma haline girdiğinde de hak sahibi hakkın koruma işlevinden yararlanarak bu çatışmayı bertaraf edebilir veya ettirebilir. Hakkın menfaat üzerindeki koruma işlevi, menfaatin gerek maddi yönüyle gerekse de manevi yönüyle korumayı amaçlar.

Kişilerin hak (ve borç) sahibi olma kabiliyeti hak ehliyeti kavramıyla açıklanır ve hukukun öngördüğü şartı sağlayan herkesin hak ehliyeti bulunur²⁷. Örneğin Türk Hukukunda tam ve sağ doğmak şartıyla tüm gerçek kişiler hak ehliyetine sahiptir. Hak ehliyetine sahip kişiler, haklar ve borçlar edinebilirler. Ancak edinmenin şekli bakımından bu, her zaman kişinin kendi fiiliyle gerçekleşmeyebilir. Bununla birlikte, kişinin kendi fiili ile bir hak ve borç edinmesi fiil ehliyetine sahip olmasıyla açıklanır²⁸. Dolayısıyla fiil ehliyeti olmayan kişinin kendi fiiliyle hak edinmesi mümkün olmamakla beraber hukukun belirlediği şartlar dâhilinde birtakım haklar ve borçlar edinmesi mümkündür. Fiil ehliyeti olsun veya olmasın hak sahibi kendine tanımlı hakkın işlevinden yararlanır. Bu yararlanma, hak sahibinin kendi veya bir başkasının fiiliyle de mümkün olabileceği²⁹ gibi hukukun sağladığı mekanizmalar eliyle de sağlanabilir.

Bir hak ihlal edildiğinde veya ihlal edilme tehlikesi bulunduğunda, hak sahibinin bu ihlali veya tehlikeyi bertaraf edebilmesi için hakkın koruma işlevi devreye girer³⁰. Hakkın niteliğine ve önemine göre koruma işlevini harekete geçirmek, hak sahibinin seçimine bırakılmış veya bırakılmamış olabilir. Bazen hakkın koruma işlevi yönünden

hakkı mevcut olup olmadığına bakmalıdır. Eğer bu yol (anspruch) mevcutsa subjektif bir hak var demektir; yoksa sadece bir objektif hak ve onun bir in'ikâsı mevcuttur..." S. S. Onar (1966). *İdare Hukukunun Umumî Esasları I. Cilt* (3. baskı), İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, s. 489.

²³Bkz. A. H. Berki (1948). *Hukuk Mantığı ve Tefsir*. Ankara: Güney Matbaacılık ve Gazetecilik, s. 165-167.

²⁴*Ubi jus ibi remedium*: Hakkın olduğu yerde dava vardır. (<https://www.oxfordreference.com> E.T.: 24.02.2021). Konuyla ilgili bkz. D. H. Zeigler (1987). Rights Require Remedies: A New Approach to the Enforcement of Rights in the Federal Courts. *Hastings Law Journal* 38(4), ss. 665-728, s. 670-680.

²⁵Dural ve Sarı, 2013, **a.g.k.**, 190.

²⁶Bkz. Vinogradoff, 1924, **a.g.k.**, 60-61.

²⁷M. Dural ve T. Ögüz (2013). *Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku* (14. baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 39.

²⁸Dural ve Ögüz, 2013, **a.g.k.**, 48.

²⁹Dural ve Sarı, 2013, **a.g.k.**, 172-173.

³⁰Bununla ilgili bkz. H. Pekcanitez, O. Atalay ve M. Özkes (2020). *Medeni Usûl Hukuku* (8. bası), Ankara: Yetkin Yayınları, s. 37.

hak sahibinin bu korumadan yararlanıp yararlanmaması kural olarak hak sahibinin iradesine bırakılmıştır. Örneğin bir borç ilişkisinde alacaklı, borcunu gereği gibi ifa etmeyen borçluya karşı, onu borcun ifasına zorlayacak birtakım hukuki yollara başvurma yetkisi kazanır. Alacaklı, bu yetkiyi kullanabileceği gibi bundan imtina da edebilir.

Diğer yandan ceza hukuku da hakkın korunmasına katkıda bulunur³¹. Hak sahibinin ihlal edilen menfaati, cezalandırma ile ihlal edilen menfaatin gerçek tatminini değil, ama görünüşte bir tatminini sağlamaktadır. Bununla birlikte, kural olarak cezalandırma için hak sahibinin özel bir davranışta bulunması gerekmez. Devlet, ihlal edilen menfaatin büyüklüğüne göre kendiliğinden harekete geçerek faili cezalandırır. Kendisine karşı işlenen bir cürüm dolayısıyla mağdur, faile karşı kayıtsız kalsa bile devletin -suçun niteliğine göre değişmekle birlikte- cezalandırma yetkisini kullanması -çoğunlukla- zorunludur³². Failin devletçe cezalandırılması, ödetme ve önleme fonksiyonuyla hak sahibine psikolojik bir tatmin sağlamaktadır. Dolayısıyla bu durumda hak sahibinin ihlal edilen menfaati doğrudan onarılmış olmamaktadır. Elbette böyle bir örnekte subjektif hakkın gerçek koruma işlevi, mağdurun ihlal edilen subjektif menfaatinin onarılması olarak düşünülebilirse de objektif hukukun ortaya koyduğu cezalandırma fonksiyonunun subjektif hakkın sağladığı korumanın bir yansıması mı yoksa devlete yüklenen ve gerçekleştirilmesi gereken kamusal alandaki düzenin tesisini sağlama ödevinin bir gereği mi olup olmadığı çok açık değildir. Aslında cezalandırmanın amacı ve işlevinin kamusal karakterli olduğu, bununla birlikte kişilerin subjektif menfaatleri üzerinde de tamamlayıcı bir koruma sağladığı³³ ve nihayetinde bunların girift bir şekilde bulunduğu söylenebilir.

Hakkın ihlali dolayısıyla hukuk düzenince kurulmuş menfaat dengesi ihlal edilmiş olur³⁴. Dengenin yeniden tesisi için bu ihlalin veya ihlal tehlikesinin bertaraf edilmesi gerekir³⁵. Hukuk, objektif yönden bu dengeyi; subjektif yönden de ihlal edilen menfaati onarabilmek için birtakım mekanizmalar ve araçlar öngörmüştür³⁶: Talep, dava, cebri

³¹İlgisi yönünden bkz. S. Dönmezer ve S. Erman (1994). *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt I* (11. Baskı). İstanbul: Beta, s. 8-12 ve 112-113.

³²İlgisi yönünden bkz. Dönmezer ve Erman, 1994, **a.g.k.**, 113.

³³İlgisi yönünden bkz. F. Erem (1973). *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Cilt: I Genel Hükümler*. (10. Baskı). Ankara: Sevinç Matbaası, s. 59-60.

³⁴Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2020, **a.g.k.**, 37.

³⁵Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2020, **a.g.k.**, 37.

³⁶Bkz. R. Serozan (2015). *Hukukta Yöntem*. İstanbul: Vedat Kitapçılık, s. 46-48.

icra, hak sahibinin kendi hakkını koruması (ihkakıhak) gibi hukuki mekanizmalar, hakkın koruma işlevini yerine getirmek için öngörülen hukuki araçlara örnek verilebilir³⁷. Dikkat edilirse bu sayılanlar, koruma için öngörülen hukuki yöntemlerdir. Bu yöntemlerden biri veya birkaçı işletilse dahi koruma amacına ulaşmayabilir. Oysaki korumanın ilk amacı, subjektif yönden hak sahibinin ihlale uğrayan menfaatini onarmak, ilkinde göre daha geride kalan amacı da objektif yönden hukuki barışı sağlamaktır. Buna rağmen amaca uygun olarak işletilen yöntem –koruma mekanizmaları ve araçlarının tabiatı itibarıyla çizilen sınırlar göz önüne alındığında- tesirsiz kalabilir³⁸. Örneğin para borcunu ödemeyen borçluya karşı alacaklının icra takibine girişmesi ve fakat borçlunun üzerinde haczedilebilecek bir değer bulunmaması gibi bir sebeple alacaklının alacağına kavuşamamasında olduğu gibi. Ya da mahkemenin, tanığın yalan beyanlarını dikkate alarak verdiği kararın davacının aleyhine sonuçlanması gibi³⁹. Şüphesiz benzer örnekler çoğaltılabilir. Öyleyse koruma amacı ve yönteminin hukukça öngörülmesi ile bunun etkinlik kazanıp kazanmaması birbirinden ayrılır. Başka bir deyişle hakkın tanınması ve sağladığı koruma işlevi için öngörülen amaç ve yöntem statik bir koruma sağlamakla birlikte her zaman dinamik bir yapıya kavuşamayabilir. Dolayısıyla korumanın dinamik yapıya kavuşması için etkili bir yöntemin belirlenmesi, hukuk sistemince tanınması ve işletilmesi gerekir. Ancak en etkili yöntemin belirlenmesi ve işletilmesi durumunda bile hakkın tam anlamıyla etkinliğe kavuşması mümkün olmayabilir. Gerçekten de hakkın menfaati korumasına ilişkin ne kadar araç tanınmış olursa olsun⁴⁰ bazı ihlallerin oluşturduğu zararların gerçek telafisi hiçbir zaman gerçekleşmeyebilir. Örneğin bir trafik kazasında muhtelif uzuvlarını kaybeden bir kişinin, kaybedilen bu uzuvlarını yapısal ve işlevsel olarak tam anlamıyla geri getirmek çoğu zaman mümkün değildir⁴¹.

Diğer yandan hakkın koruma işlevinin temel amacı, hak sahibinin menfaati üzerinde subjektif yönden tatminini sağlamayı değil, objektif ve makul bir telafiyi

³⁷Bkz. G. Antalya ve M. Topuz (2016). *Medeni Hukuk Cilt I*. Ankara: Seçkin, s. 409-447.; Bkz. Dural ve Sarı, 2013, **a.g.k.**, 247-262.; Bkz. Gözübüyük, 2013, **a.g.k.**, 185-188.; Bkz. Oğuzman ve Barlas, 2012, **a.g.k.**, 312-348.

³⁸Bkz. Zeiglar, **a.g.k.**, 680-682.

³⁹Bkz. Zeiglar, **a.g.k.**, 680.

⁴⁰“Medeni Hukukta yaptırımdan söz edilince, akla daha çok a. koruyucu, kurtarıcı ve püskürtücü (negatoire), b. tenfiz edici (executoire), c. onarıcı (reparative) ve telafi edici (compensatoire) yaptırımlar gelir.” Serozan, 2015, **a.g.k.**, 46.

⁴¹İlgisi yönünden bkz. Zeiglar, **a.g.k.**, 680.

gerçekleştirmeyi amaçlar⁴². Örneğin hak sahibinin bir eşya üzerindeki mülkiyet hakkından yola çıkılırsa, onun bu eşyaya atfettiği algısal subjektif değer, hukukça öngörülen objektif değerın çok üstünde olabilir. Öyleyse hak ile sahibinin bu menfaatine yönelik mutlak bir tatminin gerçekleştirilmesi zordur. Dolayısıyla ihlal edilen menfaatin onarılması, objektif yönden gerçekleştirilebilir. Örneğin tazminat davalarında tazmini gereken ihlal edilmiş menfaatin sebepsiz zenginleşmeye dönüşmesinin önlenmesi gereğı bundan kaynaklıdır⁴³. Bununla birlikte, hak sahibinin ihlal edilen menfaatinin öngörülen yöntemler işletilmesine rağmen uzun bir süre sonra telafi edilememesi veya masraflı bir şekilde telafi edilebilmesi gibi durumlarda da korumanın tam anlamıyla gerçekleştiğinden bahsetmek kolay değildir. Zaten böyle bir gerçekleşmeyi de menfaatin objektif ve makul suretle onarılması suretiyle gerçekleşme amacı kapsamında değerlendirmek zor olur. Dolayısıyla hakkın koruma işlevinin amacı, yöntemi ve etkinlik kazanması unsurları yönünden bir değerlendirme yapıldığından bu unsurların birbirinden ayrı düşünülmesi mümkün değildir. Burada ise özellikle korumanın amacının gerçekleşebilmesi için öngörülecek yöntem ayrıca önem taşımaktadır. Çünkü amaca uygun yöntem kurgulanmadan amaçlanan işlevin gerçekleşmesi, diğer bir deyişle etkinlik kazanması zor olur.

Doğrudan talep yönteminde hak sahibi, ihlal edilen menfaatinin onarılması için kendisi ödevliye karşı doğrudan bir talepte bulunur⁴⁴. Talebin şekli; bir şeyin yapılması, yapılmaması veya verilmesini istemek şeklinde olabilir. Esasında talep ile hak sahibi, ödevliden kendi üstün iradesine saygı göstermesini ve bunun gereğine uygun hareket etmesini istemektedir; ödevli hak sahibinin üstün iradesine uygun davranışı gerçekleştirdiyse hak sahibinin talep yetkisi doğmaz, dolayısıyla talep yetkisi ödevlinin hak sahibinin menfaatini ihlal ettiğinde ortaya çıkar⁴⁵.

Dava yöntemi, hukuki ilişkide taraflardan birinin ilişkinin dayanağı yükümlülüğünü yerine getirmemesi dolayısıyla ortaya çıkabilir. Ya da talep hakkını doğrudan kullanıp yükümlüye üstün iradesinin gereğini yaptırnamamış ve menfaat ihlali veya ihlal tehlikesi ortadan kalkmamış hak sahibinin, bu ihlali veya ihlal tehlikesinin

⁴²İlgisi yönünden bkz. A. D. Keskin (2016). *Objektif Manevi Zarar Teorisi Açısından Manevî Tazminat*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 99-113.

⁴³İlgisi yönünden bkz. Keskin, 2016, **a.g.k.**, 99-113.

⁴⁴Bkz. Dural ve Sarı, 2013, **a.g.k.**, 249.

⁴⁵Bkz. Dural ve Sarı, 2013, **a.g.k.**, 249-250.

bertaraf edilmesi için bir yargı organından korunma talep etmesidir⁴⁶. Talepte bulunma yetkisi, hakkın edinimiyle kazanıldığı gibi genel olarak⁴⁷ dava hakkı da dayandığı bir hak bulunmazsa ortaya çıkmaz⁴⁸. Bununla birlikte, yargı organınca gerçekleştirilen hukuki koruma genelde davanın dayanağı hakkın tespiti ve tespit edilen hakkın gereğinin yapılmasını emretmekten ibarettir⁴⁹. Oysaki hakkın salt işlevi de esasında bu yönde bir emri zaten sağlamaktadır⁵⁰. Ancak yargı organının verdiği kararla hak sahibinin maddi yöndeki haklılığı artık şekli bir duruma da bürünmektedir ki bu durum onun talep edebilirlik yetkisinin tanınırlığını, subjektif (nispi) ilişkiden objektif bir talep edilebilirlik evrenine taşımaktadır.

Doğrudan talepte bulunan alacaklının talebine rağmen borçlunun borcunun gereğini yapmaması ile davacının lehine sonuçlanan hükmün davalı tarafından yerine getirilmemesi bu yönüyle çok fark taşımamaktadır. Bu durumdan ayrılan belirgin bir örnek ise inşai sonuç doğuran davalar olabilir ki bu tip davalarda da hükmün etkinlik kazanması kendiliğinden gerçekleşmez⁵¹. Örneğin özel hukuktaki boşanma davası boşanmayla sonuçlanırsa tarafların üzerinde doğrudan ama soyut karakterli inşai bir etki doğurur⁵²; ancak hükmün etkinliği kendiliğinden gerçekleşmiş olmaz⁵³. Benzer bir örnek idari yargı veya anayasa yargısının norm denetimiyle ilgili davalarında da görülür⁵⁴. Diğer yandan özellikle eda ve tespit davalarında hükmün etkinliği için ayrıca bir yönetme başvurulması gerekebilir. İşte bu tip bir durumda da icra organları vasıtasıyla hükmün, dolayısıyla da hakkın sağladığı koruma işlevinin etkinliği sağlanmaya çalışılır⁵⁵. Ancak inşai sonuç doğuran davalarda dahi icracı bir mekanizmanın hükmün etkinliğini sağlamaya yönelik bir işlemde bulunulması gerektiği söylenebilir.

⁴⁶Bkz. Dural ve Sarı, 2013, **a.g.k.**, 251.; Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 271.

⁴⁷Tespit davaları bir hukuki ilişkinin varlığını belirlemeye yönelik açılabilir, ancak buna rağmen davacının tespit davası açma yönünde bir hukuki yararının bulunması beklenir ki bu hukuki yarar menfaati üzerinde beliren tehlikenin giderilmesine yöneliktir. Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 279-281.

⁴⁸Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 293.; Bkz. B. Kuru, R. Arslan ve E. Yılmaz (2013). *Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı* (24. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, s. 205-206.

⁴⁹Dural ve Sarı, 2013, **a.g.k.**, 251.; Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 278-279.

⁵⁰Konuyla ilgili bkz. M. R. Belgesay (1943). *Dava Teorisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, s. 8.

⁵¹Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 282.

⁵²Bkz. E. Önen (1981). *İnşai Dava*. Ankara: Oğaç Matbaası, s. 66-69.

⁵³Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 282.

⁵⁴Bkz. Önen, 1981, **a.g.k.**, 160-164.

⁵⁵Bkz. H. Pekcanitez vd. (2012). *İcra ve İflâs Hukuku*. (10. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, 49 vd.

Hakkın sağladığı temelde iki işlev bulunmaktadır. Tüketme işlevi hakkın menfaat üzerindeki konu ile ilgili sahibine bir kullanma, yararlanma ve devretme kabiliyeti verir. Bu alt fonksiyonların hepsi her konuda bir arada bulunmak zorunda değildir. Örneğin özel haklardan olan mülkiyet hakkından bahsedilirse eşya üzerinde kurulan bu hak, sahibine tüm bu fonksiyonları işletme kabiliyeti sunmaktadır. Bununla birlikte, yaşama hakkından bahsedildiğinde, hak sahibinin bu hakkı gerek hukuki gerekse fiziki olarak devretme kabiliyeti bulunmaz⁵⁶. Bununla birlikte, yaşama hakkı hukuki anlamda tüketilerek biten bir hak değildir. Öyleyse hakkın tüketiminden kastedilen, bunun her zaman için harcamakla biten veya nihayete erdirilen nitelikte bir fonksiyon olması değildir.

Korunma kabiliyeti ile ilgili olarak da özellikle gerçek korumanın iradeye bağlı olarak sağlanıp sağlanmaması üzerinde durmak gerekir. Çünkü iradesi olmayanların bu korumadan nasıl yararlanabilecekleri sorunu ortaya çıkmaktadır. Hak sahibi olmasına rağmen ve hukukça o konuda iradesi sınırlandırılmış olan kişinin bu korumadan yararlanabilmesi için objektif hukukun kurgusu dâhilinde ve kişinin menfaatinin gereklerini yerine getirmek üzere zorunlu bir müdahale ile kendisine kanuni temsilci atanır⁵⁷. Dikkat edilirse burada hukukun ortaya koyduğu özel bir mekanizma dolayısıyla korumanın işlevselliği sağlanmış olmaktadır.

Hakkın özel veya kamusal nitelikli olması da onun asıl işlevini ortaya koymak yönünden ayırt edici bir nitelik taşımamaktadır⁵⁸. Kamu hukukundan doğan haklarla özel hukuktan doğan haklar arasındaki belirgin farkın ne olduğunu ortaya koymak kolay görünmemektedir. Kamu hukukundan doğan haklar, kişinin kamu hukukunun temsilcisi olan devlet veya kamusal mekanizmalarına karşı ortaya çıkan menfaatleri üzerinde tanımlıdır⁵⁹. Kişilerin özel hukuktan kaynaklanan hakları ise eşitler arası menfaatlerin üzerinde kurulu görünmektedir. Dikkat edilirse hakkın işlevi değişmemekle birlikte aradaki ilişkinin özelliği ve serbesti alanının genişliği değişiklik göstermektedir. Çünkü özel hukukta taraflar arası eşitlik ve irade serbestisi, kamu hukukunda bu eşitliğin ve irade serbestisinin ortadan kalkması ve kamunun menfaatleri lehine kısıtlanması

⁵⁶Hakların çeşitleri hakkında bkz. Gözler, 2015, **a.g.k.**, 402 vd.

⁵⁷İlgisi yönünden bkz. Vinogradoff, 1924, **a.g.k.**, 60-62.

⁵⁸İlgisi yönünden bkz. M. Atan, E. Ekinci ve İ. Karakoyunlu (2023). Özgürlük ve Hak Kavramlarının Çatışan Doğası: Özgürlük Hakkı ve Hak Özgürlüğü Görüşleri. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 14 (54), ss. 131-160, s. 134.

⁵⁹Bkz. Gözler, 2015, **a.g.k.**, 402-403.

yönlerinden belirgin bir fark yaratmaktadır⁶⁰. İlişkinin tarafları arasındaki eşitlik, özellikle kamu hukukunun temsilcisi devlet veya kamusal hukuki mekanizmaların kullandıkları egemenlik gücü dolayısıyla kişinin iradesine tanınan üstünlüğü kırmaktadır⁶¹. Diğer yandan devlet veya kamusal mekanizmaların kullandıkları güç sınırsız değil, hukuka bağlı ve ondan kaynaklanan bir şekilde ortaya çıkar⁶². Bundan dolayı gücü kullananın irade serbestisinden de bahsetmek çoğu zaman mümkün değildir. Örneğin devlet, egemenlik yetkisine dayalı olarak alması gereken bir vergiyi almaktan, alması gereken askeri almaktan veya cezalandırması gereken faili cezalandırmaktan -istisnalar bir kenara bırakılırsa- imtina edemez⁶³. Bu irade, egemenin kendisine aittir ve onun tarafından sınırlandırılabilir ki devlet veya diğer kamusal mekanizmalar onun sınırlarını belirlediği alanda hareket kabiliyetine sahip olur.

Bununla birlikte, irade noktasında tartışılacak bir başka husus idarenin bu yöndeki işlevi tetikleyici bir davranışta bulunup bulunamaması noktasında oluşur. Örneğin idare, bağlı yetkiyle hareket etmek zorunda olduğundan idareye ait bir hakkın ihlali gerçekleşirse kanunun emrettiği şekilde bu ihlali ortadan kaldırmaya yönelik bir girişimde bulunulması zorunluluğu bulunmaktadır. İdarenin iradesi, Kanun'un amir hükmüyle bağlı olmaktadır. Ancak bu durum, idarenin hiç iradesinin olmadığı anlamına gelmemekte, idarenin iradesinin serbestliğinin kanunca sınırlandırıldığı alanda takdir yetkisini kullanabileceği anlamına gelmektedir⁶⁴.

Örneğin bir kira sözleşmesinde kiraya veren, kiraya konu eşyayı belli bir bedel karşılığında kiracının kullanımına bırakmaktadır. Kiraya veren eşyanın belli bir süre boyunca kiracı tarafından kullanılmasından dolayı bir alacak hakkına sahip olur. Diğer yandan kiracı da sözleşmeyle öngörülen süre içinde eşyayı kullanma hakkını (*usus*) elde etmiş olur. Kiraya veren eşya üzerindeki mülkiyet hakkına dayanarak hukuki bir işlem tesis etmiştir. Bu hakkını kendi menfaatiyle ilgili bir işlemle kullanmıştır. Sözleşmenin diğer tarafında yer alan kiracı için de aynı durum geçerlidir. Elbette kanunların sözleşmenin niteliğine, geçerlilik şartlarına, tarafların yükümlülüklerine ilişkin ortaya

⁶⁰İlgisi yönünden bkz. R. Aybay (2017). *Genel Kamu Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s. 5-6.

⁶¹İlgisi yönünden bkz. Aybay, 2017, **a.g.k.**, 5-6.

⁶²İlgisi yönünden bkz. T. B. Balta (1970). *İdare Hukuku 1 Genel Konular*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, s. 124.

⁶³İlgisi yönünden bkz. Balta, 1970, **a.g.k.**, 124; Aybay, 2017, **a.g.k.**, 5-6.

⁶⁴Konuyla ilgili olarak bkz. S. S. Onar (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt 1* (3. Baskı). İsmail Akbün Matbaası: İstanbul, s. 428-429.

koyduğu asgari öngörülere uyulması, onların bu sözleşme ile kazanılan hakları bakımından kendi bireysel menfaatlerini ortadan kaldırmamaktadır. Daha doğrusu kanunların bu özel ilişki içindeki hareket kabiliyetini taraflardan birini veya her birini korumak için öngördüğü koruyucu hükümler dolayısıyla onu kamusal bir karaktere dönüştürmemektedir. Taraflar, bireysel menfaatlerini ilgilendiren bir konuda belli bir serbesti içinde uygun iradeleriyle birtakım hakları edinmişlerdir. Diğer yandan bu kira sözleşmesinin kiracısı idare olsaydı ve bu kiralamayı kamu hizmetinin yürütülmesi için yapmış olsaydı, kiraya veren kendi bireysel menfaatini ilgilendiren bir hak edinmekle birlikte kiracı idarenin bu işlemi kamunun menfaatlerine özgülünen bir nitelikte ortaya çıkmış olurdu. Sözleşmenin taraflarından birinin kamuyu temsilen idare olması ve konunun da kamunun menfaatlerini içine alması durumu da bunun birtakım ayrıcalıkları taşımasını meşru hale getirmektedir⁶⁵. Benzer şekilde kiraya veren, kira sözleşmesi dolayısıyla gelir elde ettiği için bu gelir üzerinden ödeyeceği vergi bakımından devlet ile arasında kurulan vergi ilişkisinde, vergi idaresinin bu vergiyi almaktan imtina edebilme kabiliyeti bulunmaz. Dikkat edilirse özel kişiler arasındaki hukuki ilişkilerde irade, subjektif menfaatlerin çatışmasına ilişkin harekete geçerken kamu hukuku ilişkisinde subjektif menfaatle kamusal menfaat arasında bir çatışma olduğundan dolayı kamuyu o konuda temsil eden hukuki mekanizmanın iradesi sınırlandırılmıştır. Kamu hukuku ilişkisinde kişinin devlete veya idareye karşı iradesi ise sınırlandırılmasa da kamusal menfaatin korunması konusundaki hassasiyetler dolayısıyla ona diğeri üzerinde baskın gelebilecek ayrıcalıklar tanınabilmektedir⁶⁶. Kamusal menfaatleri koruma düşüncesiyle kendisine verilen kamu gücü ayrıcalıklarını kullanan hukuki mekanizmaların keyfiliğe ve aşırılığa varmaması için bu gücün verililişi, kullanma yöntemi ve şiddetinin kanunla düzenlenerek belirginleştirilip alanının sınırlandırılması sayesinde kamusal menfaat ile bireysel menfaat arasında ölçülü bir ilişkinin kurulması amaçlanmıştır.

1.1.1.2. Hürriyet kavramı

Hürriyet sözcük anlamı itibariyle; “*Herhangi bir kısıtlamaya, zorlamaya bağlı olmaksızın düşünme veya davranma, herhangi bir şarta bağlı olmama durumu,*

⁶⁵İlgisi yönünden bkz.N. Osten (1938). *İdarî Mukavele ve Âmme Hizmeti İmtiyazlarının Hukukî Mahiyeti*. İstanbul: Arkadaş Basımevi, s. 5-6.

⁶⁶İlgisi yönünden bkz. Osten, 1938, **a.g.k.**, 7-10 ve 46-47; O. Sancakdar vd. (2019). *İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı*. (8. Baskı). Ankara: Seçkin, s. 548-549.

serbestî” veya “her türlü dış etkiden bağımsız olarak insanın kendi iradesine, kendi düşüncesine dayanarak karar vermesi durumu” şeklinde tanımlanmaktadır⁶⁷. Kavramın hukuki bağlamdaki tanımı da bundan çok farklı olmamakla birlikte şöyledir: “Bireyin, kişinin başkalarına zarar vermeden, yasaklayıcı bir kural olmaksızın istediği gibi davranabilmesi. Hür olma durumu.”⁶⁸

Hürriyet, diğerlerinin hak ve özgürlüklerini ihlal etmemek kaydıyla kişilere sağlanan bir serbest hareket etme gücü olarak da tanımlanabilir⁶⁹. Ancak belirtmek gerekir ki hürriyet kavramının sosyal, ekonomik, kültürel, siyasi ve hukuki çok yönlü boyutu düşünüldüğünde geçerli bir tanım yapmak güçleşmektedir⁷⁰. *Kapani*’nin isabetle belirttiği gibi hürriyet kavramının çok yönlü oluşu, onun subjektif yaklaşımlı şekilde tanımlanmasına sebep olmakta⁷¹ ve bu yüzden de kavramın objektif bir şekilde tanımlanması zorlaşmaktadır.

Elbette bu çalışmada, bu kavramın hukuki yönüyle tanımlanması ve belirginleştirilmesi amaçlanmaktadır. Kavramın teknik hukuk boyutu itibariyle ortaya konulabilmesinin özellikle hak kavramıyla olan ilişkisini belirginleştirmek adına faydalı olabileceği düşünülmektedir. Çünkü hakkın, hürriyetin somutlaşmış hali olduğu yaklaşımı⁷² kabul edilir veya hak, hürriyetin alt kümesi olarak değerlendirilirse⁷³ onun gibi teknik yönü belirgin bir kavramın hürriyet kavramı olmadan düşünülmesi eksik kalacaktır. Öyleyse hukuki bağlam içinde hürriyet kavramına yönelik birtakım çıkarımlarda bulunulmalıdır.

Bu konuda çıkış noktası olarak 1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası⁷⁴ (AY) ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) esas alınabilir. Bu belgelerin özellikle temel haklar ve hürriyetlerle ilgili düzenlemelerinde hak ve hürriyet kavramlarının çokça kullanıldığı görülmektedir. Örneğin Anayasa’nın *kişi hakları ve ödevleri* başlıklı ikinci bölümünde; *sürelî ve süresiz yayın hakkı, kamu tüzel kişilerinin*

⁶⁷<https://sozluk.gov.tr> (E.T.: 28.02.2021); Türk Hukuk Kurumu (1991). *Türk Hukuk Lûgatı*. (3. Baskı). Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 137.

⁶⁸C. Yelbaşı (2014). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, Ankara: Sim Matbaacılık, s. 256.

⁶⁹Bkz. Gözler, 2015b, **a.g.k.**, 399.

⁷⁰M. Kapani (2013). *Kamu Hürriyetleri* (7. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, s. 3-6; Ayrıca bkz. N. Öktem ve A. U. Türkbağ (2014). *Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet* (6. Baskı), İstanbul: Der Yayınları, s. 87 vd.

⁷¹“...Hürriyet sanki ışığa tutulmuş, ışığı renklere bölen bir prizma’dır: herkes ona bakarak kendi açısından gördüğü rengi veya renkleri tasvir eder...” Kapani, 2013, **a.g.k.**, 3.

⁷²Bkz. Tekin Akıllıoğlu (1995). *İnsan hakları I: Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları, s. 8 vd.

⁷³Gözler, 2020, **a.g.k.**, 66.

⁷⁴9.11.1982 tarihli ve 17863 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete.

elindeki basın dışı kitle haberleşme araçlarından yararlanma hakkı, düzeltme ve cevap hakkı, mülkiyet hakkı gibi tanımlanan birtakım hakların yanı sıra haberleşme hürriyeti, yerleşme ve seyahat hürriyeti, din ve vicdan hürriyeti, düşünce ve kanaat hürriyeti, düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti, bilim ve sanat hürriyeti ve basın hürriyeti, hak arama hürriyeti şeklinde birtakım hürriyetler de tanımlıdır. Benzer durum AİHS'nin sistemi içinde de bulunmaktadır. Örneğin burada da yaşam hakkı, adil yargılanma hakkı gibi birtakım haklardan bahsedilirken ifade özgürlüğü, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü gibi birtakım özgürlüklerden bahsedilmektedir. Peki bu ve benzeri temel düzenlemelerden neden bazıları için hak kavramı kullanılırken diğerlerinde hürriyet (özgürlük) kavramı kullanılmaktadır⁷⁵? Anayasa, neden kişi hak ve ödevleri başlığı altında sadece kişi hak ve ödevlerinden bahsetmekle yetinmemiştir de burada hürriyetleri de zikretmiştir? Bu, bilinçli bir tercih midir yoksa hak ve hürriyet kavramlarının birbirlerine benzerliğine dayanılarak ve birbiri içinde eritilerek oluşturulmuş bir yapı mıdır? Örneğin mülkiyet neden bir hak olarak zikredilmiştir de bir hürriyet olarak tanımlanmamıştır? Yine örneğin *dernek kurma hürriyeti* başlıklı AY m. 33/1'in "*Herkes, önceden izin almaksızın dernek kurma ve bunlara üye olma ya da üyelikten çıkma hürriyetine sahiptir.*" şeklindeki ifadesi ile *toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı* başlıklı AY m. 34/1'in "*Herkes, önceden izin almadan, silahsız ve saldırısız toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkına sahiptir.*" şeklindeki ifadesinde hak ve hürriyet kavramları yer değiştirseydi bunun nasıl bir etkisi ve sonucu olabilirdi? Ya da *hak arama hürriyeti* başlıklı AY m. 36/1'in "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" şeklinde ifade edilerek hak arama hürriyetini açıklamak için neden bir haktan bahsedilmektedir?

Öncelikle belirtmek gerekir ki temel hak ve hürriyetlerin bulunduğu metinlerin mutlak bir şekilde teknik hukuki metinler olarak düşünülmesi zordur. Hürriyet kavramının doğuşu ve ilk defa tartışılmaya başlanıldığı dönemlerden bugüne kadar gerçekleşen kazanımlar bir mücadelenin ürünüdür⁷⁶. Bu mücadele siyasi, sosyal, ekonomik, kültürel ve başka yönlerden sebepleri olan olağanüstü olaylarla şekillenmiştir. Dolayısıyla bu kazanımların sonucu birtakım hukuki metinlere işlendi

⁷⁵İlgisi yönünden bkz. B. Tanör (1978). *Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar*. İstanbul: May Yayınları, s. 14.

⁷⁶İlgisi yönünden bkz. Tanör, 1978, **a.g.k.**, 28-29.

diye, bu metinlerin sadece teknik hukuki boyutuyla değerlendirilmesi gerekmez. Diğer bir deyişle temel hak ve hürriyetleri içeren temel metinler, sadece hukuki yönden değerlendirilemez. Başka yönleriyle de ele alınıp değerlendirilmeleri gerekir ki bu da onları hukuk yönüyle değerlendirilemez metinler haline getirmez. Dolayısıyla temel hak ve hürriyetlerle ilgili kullanılan kavramların ve oluşturulan kurumların çok yönlü bir yaklaşımla kendi içindeki tutarlılığına bakmak gerekir. Öyleyse Anayasa veya AİHS’de yer alan hak ve hürriyet kavramları, aslında temel hak ve hürriyet kavramının bütünü içinde ve hak ve hürriyetin birbiri içinde eridiği ve özdeşleştiği şekliyle algılanabilir⁷⁷. Bu kavramların birbirinin yerine kullanılabilirliği; aslında bunların çıkış kaynağı olan insan hakları kavramının, devletlerin kişi haklarını güvence altına alan düzenlemeleri olarak yeniden anayasalara işlenmesinden başka bir şey değildir⁷⁸. Hak olarak da hürriyet olarak da zikredilse, bu düzenlemelerin temelde iki ortak özelliği; insan onuruna saygıya dayanması ve devletin veya başkasının müdahalesine karşı devletçe bir güvence öngörmesidir⁷⁹.

Bu noktada, temel hak ve hürriyetlerin anayasal metinlerde tanımlanmasının subjektif bir hakkın kanunca tanımlanması arasındaki farkın ve ilişkinin açıklığa kavuşturulması gerekir. Hemen belirtilmelidir ki temel hak ve hürriyetlerin anayasalardaki kavramsal karşılıklarıyla düzenlenmesi, kanun koyucu tarafından yapılacak bir yasanın sınırlarını ve özellikle dokunulamayacak bir alanı da tespit ettiğinden, özellikle hak olarak da zikredilen düzenlemelerin teknik hukuki bağlamda daha çok hürriyet kavramının karşıladığı *soyutluğa* yaklaştığı düşünülmektedir⁸⁰. Örneğin Anayasa’nın mülkiyet hakkı konusundaki öngörüsünü çıkış noktası kabul eden kanun koyucu, mülkiyet hakkını ilgilendiren konularda yapacağı kanun nitelikli düzenlemelerde, kişilerin bu temel hakkına (hürriyetine) yönelik çizilen sınıra bağlı olarak birtakım *somut* subjektif haklar ve bunların işlevine yönelik araç ve yöntemler belirleyebilecektir. Böylece esasında Anayasa’da tanımlı mülkiyet ile ilgili temel hürriyetlerini kullanma konusunda somutlaşmış subjektif hakların işlevi ortaya

⁷⁷İlgisi yönünden bkz. Gözler, 2020, **a.g.k.**, 96; Tanör, 1978, **a.g.k.**, 30-31.

⁷⁸İlgisi yönünden bkz. M. Dikmen Caniklioglu (2001). Anlamı, Kapsamı ve Sınırlarıyla Temel Haklar ve Anayasalarımız. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Mahmut Tevfik Birsal’e Armağan)*. s. 467-470.

⁷⁹Bkz. Dikmen Caniklioglu, 2001, **a.g.k.**, 468-470.

⁸⁰İlgisi yönünden bkz. Kapani, 2013, **a.g.k.**, 51-53.

çıkabilecektir⁸¹. Örneğin mülkiyetin yer, konu, kişi ve zaman gibi değişkenlere bağlı olarak kazanılması, kullanılması, kaybedilmesi, diğer kişilere yönelik etkisi gibi teknik hukuki özelliklerin ve yöntemlerin kanunca belirlenmesi sayesinde bir anayasal hak ve hürriyete ilişkin uygun davranış tipinin bir kanun ile belirginleştirilmesi sağlanabilmektedir.

Kanun koyucunun bir temel hak ve hürriyeti ilgilendiren konuda, kanuni bir düzenleme yapmasındaki temel amacının ise bir hak ve hürriyetin gerçek işlevinin ortaya çıkarılarak, bunun dışında sebep olabileceği taşkınlıklardan arındırılabilmesi ve kişilerin anayasal düzlemde statik olarak bulunan hürriyetlerinin dinamik olarak kullanabilmelerinin mümkün kılınması olduğu düşünülmektedir. Gerçekten de örneğin Türk Medeni Kanunu'nun⁸² eşya hukukuyla ilgili mülkiyet konusuna ilişkin araçlar ve hukuki kurumlar ortaya konulmasaydı, kişilerin sadece anayasal mülkiyet hakkına dayanarak bu haklarını işlevsel ve uygun şekilde kullanabilmeleri kolay olmazdı. Ya da mülkiyet konusunu düzenleyen kanunlar olmasaydı, mülkiyet hakkını kullanmak isteyen kişiler, diğerlerinin hak ve hürriyetlerine müdahale eden davranışlarda bulunabilirlerdi. Örneğin bir arazi üzerinde mülkiyet hakkı iddia eden kişi, İmar Kanunu olmasaydı bu arazi üzerinde istediği yükseklikte çok katlı bir toplu konut binası yapabilirdi. Ya da belki de anayasal mülkiyet hakkına dayanarak arazisini nükleer atık çöplüğüne çeviren bir kişinin davranışının, Çevre Kanunu olmasaydı hukuka aykırılığı tartışmalı hale gelebilirdi.

Dikkat edilirse Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerle ilgili çizdiği çerçevenin içi, kanun koyucu tarafından doldurularak hak ve hürriyetlerin (ki burada hak olarak zikredilse de hukuki bağlamı itibarıyla hürriyet kavramına yaklaşıldığı düşünülmektedir) subjektif hakların belirginleştirilmesi; yer, konu, kişi ve zaman değişkenlerine göre belirlenen araç ve kurumlarla tüketme; kullanma, yararlanma ve devretme gibi uygun işlevlerin öngörülen yöntemler belirlenerek ortaya çıkarılması ve kişi davranışlarının da buna uygun gerçekleştirilmesi, hem kişilerin hürriyetlerinin

⁸¹Anayasalarda tanımlı bulunan temel hak ve hürriyetler bir kanunla somutlaştırılmadığında -çoğunlukla- soyut ve statik düzenlemeler olmaktan öteye tesir edememektedirler. Aslında kanunlaştırma işinin bir yönüyle devletin liberal yaklaşımdan sosyal yaklaşıma evrildiği süreçte yaygınlaştığı ve bu suretle öneminin kavranabildiği söylenebilir. Bu konuda Kapani'nin *Lacordaire*'den naklettiğine göre “*kuvvetli ile zayıf karşı karşıya bulunduğu zaman hürriyet ezici, kanun ise kurtarıcı olur.*”. Kapani, 2013, **a.g.k.**, 51-52. Dolayısıyla klasik liberal yaklaşımda yayılan *kuvvetli olanın* hürriyet alanı, sosyal devlet anlayışıyla birlikte *zayıfın* haklarının kanunlarla belirginleştirilmesiyle birlikte daraltılabilmektedir.

⁸² 8.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmî Gazete.

somut subjektif haklar olarak kullanılmasını hem de anayasal temel hak ve hürriyetlerin sebep olabileceği taşkınlıkların önlenmesi sağlanabilmektedir.

Elbette Anayasa birtakım temel hak ve hürriyetleri düzenlerken ortaya çıkabilecek taşkınlıklar konusunda birtakım öngörülerde bulunup, bunu daha temel hak ve hürriyeti düzenlerken ortaya koyabilmektedir⁸³. Örneğin AY m. 34/1'in "*Herkes, önceden izin almadan, silahsız ve saldırısız toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkına sahiptir.*" şeklindeki düzenlemesinde toplantı ve gösteri yürüyüşü düzenleme hakkının silahsız ve saldırısız şekilde yapılabileceği vurgulanmaktadır. Şüphesiz Anayasa'nın her konuda önceden bir öngörüsü olmayabilir. Bununla birlikte, özellikle bir temel hak ve hürriyetin çekirdek alanı ve bunun dışında kalan taşkınlıkları konusunda zaten Anayasa'nın *temel hak ve hürriyetlerin kötüye kullanılamaması* başlıklı 14. maddesi ile ilişkisi kurularak bir değerlendirmede bulunulmasının mümkün olduğudur. Aslında bu düzenleme sayesinde kanun koyucu tarafından somutlaştırılmamış bir temel hürriyetin sağladığı fonksiyonun, çekirdek alanının dışına taşması engellenmek istenmektedir. Hatta m. 14'ten bağımsız olarak bazı temel hak ve hürriyetler kendilerine yönelik sınırlama kabiliyetlerini de kendileri belirlemişlerdir. Elbette bir temel hak ve hürriyetin işlevi dışına taşmasının engellenmesi için yapılan girişimler, ona yönelik keyfi bir müdahale tehlikesi de yarattığından bu tehlikenin önüne geçmek için Anayasaca sınırlamanın *şekli, sebebi ve ölçüsü* gibi yönlerinden sınırlama yetkisi sahibinin gücü kısıtlanmaktadır (AY m. 13).

Yine eklemek gerekir ki kanun koyucu açısından, AY m. 14 hükmüne; tesis edilen kanuni düzenlemelerde subjektif hakların sınırlarının belirlenmesine yönelik olarak, ona bir kılavuz hüküm olarak başvurulabilir. Örneğin Medeni Kanun'da, Anayasa'da öngörülen kötüye kullanma yasağının yansımasının dürüstlük kuralı (ilkesi) olarak öngörülen düzenlemesi bununla bağdaştırılabilir (4721 s. K. m. 2)⁸⁴. Elbette kanun koyucu bir temel hürriyetle ilgili hiçbir düzenleme yapmasaydı, o hürriyetin taşkınlıkları m. 14'ün devreye girmesiyle engellenebilirdi; kaldı ki AY m. 14 hiç olmasaydı dahi bir temel hak ve hürriyetin kati bir şekilde ve sınırsız olarak uygulanması eşyanın tabiatı gereği zaten mümkün olmazdı⁸⁵.

⁸³Bkz. E. Özbudun (2017). *Türk Anayasa Hukuku* (17. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, s. 111-121; Ayrıca konuyla ilgili bkz. B. Tanör ve N. Yüzbaşıoğlu (2016). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku* (16. bası), İstanbul: Beta, s. 139-141.

⁸⁴Bkz. A. Yarıyan (2013). *Türk Medeni Hukuku Temel Bilgiler*, Ankara: Yetkin Yayınları, s.121.

⁸⁵Bkz. Özbudun, 2017, **a.g.k.**, 121; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 146 vd.

Eğer Anayasa, bir temel hak ve hürriyeti düzenlemediyse, öngörülme- yen hürriyet alanıyla ilgili kişiler bu hürriyetlerden nasıl faydalanabilir? Kanun koyucunun yasama yetkisinin aslı bir yetki olduğu kabulünden yola çıkılırsa, Anayasa’da öngörülme- yen bir konunun kanun koyucu tarafından ilk elden (aslî olarak) düzenlenmesi mümkündür⁸⁶. Elbette bu düzenleme kaynağını doğrudan Anayasa’dan almasa da Anayasa’ya aykırı olmaması gerekir⁸⁷. Öyleyse Anayasa’da yer almayan bir temel hak ve hürriyetin -ki temel hak ve hürriyetler esasında insan haklarının birer yansımasıdır- anayasalarda yer almasalar da var olmadıklarını iddia etmek kolay değildir. Çünkü insanın sırf insan olmaktan kaynaklanan birtakım hakları bulunmaktadır⁸⁸. Örneğin AY m. 2’nin “...*insan haklarına saygılı...hukuk Devletidir.*” ifadesinde yer alan insan haklarına saygılı olmak ibaresinin gereği olarak, Anayasa’da düzenlenmese o anayasada insan haklarının tanınmadığını iddia etmek söz konusu olamaz⁸⁹. İnsan hakları mutlaka bir yazılı metinde düzenlenmek zorunda değildir. Diğer yandan temel hak ve hürriyetler konusunda *modern kamu hürriyetler*den bahsedildiğinde bunların *Anayasa* veya kanunla düzenlendiği⁹⁰, *klasik kamu hürriyetler*inden bahsedildiğinde ise bunların bir kanunla düzenlenmesi gerektiği⁹¹, nihayetinde ise insan haklarının temel hak ve hürriyetleri de kapsadığı söylenebilir⁹².

Bu açıklamaları takiben şu husus da belirtilmeden geçilmemelidir: Anayasa tarafından tanımlanan temel hak ve hürriyetler bulunmasına rağmen, bir subjektif haktan bahsedebilmek için kanun koyucu tarafından mutlaka o konuda bir kanuni düzenleme yapılması mı gerekir? Kanun koyucu tarafından bir düzenleme yapılsa da subjektif hak olmanın gereklilikleri ortaya çıktığı sürece bir hakkın bulunduğunu ve bu hakkın koruma işlevinin olduğunu kabul etmek gerekir. Kişinin belli bir konudaki menfaatine yönelik ihlal, o konuyla ilgili doğrudan bir koruma işlevini harekete geçirecek yöntem ve mekanizma ortaya koyulmasa bile Anayasal korumanın işlevinin

⁸⁶Özbudun, 2017, **a.g.k.**, 211.

⁸⁷Özbudun, 2017, **a.g.k.**, 212.

⁸⁸Ventura, 1934, **a.g.k.**, 13.

⁸⁹*İnsan haklarına saygılı olma ile insan haklarına dayalı olmanın farklı anlama gelip gelmediği yönündeki tartışmalar hakkında bkz. M. Yanık (2008). 1982 Anayasası’nın İnsan Hakları Anlayışının Uluslararası Belgeler ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (12) 1-2, ss. 1133-1161, s. 1149-1157; B. Kuzu (1994). Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarının İnsan Hakları Açısından Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası 54(1), ss. 71-101, s. 76-80.*

⁹⁰Modern kamu hürriyetleri hakkında bkz. Gözler, 2020, **a.g.k.**, 102.

⁹¹Bu konuda bkz. Gözler, 2020, **a.g.k.**, 102.

⁹²Bkz. Gözler, 2020, **a.g.k.**, 100-102.

devam edebileceği düşünülmektedir. Bu bağlamda subjektif hakkın koruma yöntemi olarak örneğin dava açma kabiliyeti sağlandığı sürece hakkın gerçek işlevi tanımlanmıştır. Dolayısıyla Anayasa’da öngörülen bir temel hak ve hürriyetin bir kanunca hiç veya ayrıntılarıyla düzenlenmemesi o yönde subjektif bir hakkın oluşamayacağı yönünde anlaşılamaz. Önemli olan kişinin belli bir konudaki menfaati üzerindeki koruma işlevinin uygun bir yöntemle öngörülmüş olmasıdır⁹³. Bu yöntem, Anayasa tarafından genel bir çerçeve içinde öngörüldüyse de o konudaki subjektif hakkın varlığını kabul etmek gerekir. Öyleyse Anayasa’da öngörülen bir temel hürriyet mermer bir kütleye benzetilirse o hürriyete ilişkin spesifik olarak yapılan kanuni düzenleme de kişilerin subjektif haklarını belirginleştirmek için⁹⁴ bu mermer kütlenin yontularak anlamlı bir şekle büründürülmesidir. Yoksa mermer kütlenin yontulmaması, onun varlığını ortadan kaldırmaz. Örneğin 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu⁹⁵ olmasaydı; özel hukuka dayalı subjektif hakkı ihlal edilen bir kişi, dava yoluyla bu hakkın koruma işlevinden yararlanamayacak mıydı? Şüphesiz ki AY m. 36’nın sağladığı *hak arama hürriyeti* hükmünün gereği olarak bu kişi bir mahkemede dava açabilecekti. Ancak bu davanın açılmasıyla ilgili olarak özellikle uygulanacak usulün belirsizliği sebebiyle birtakım sorunlar ortaya çıkabilirdi. Örneğin davalının yerleşim yeri Çanakkale olmasına rağmen davacının art niyetli şekilde alacak davasını Iğdır’daki bir mahkemede açması durumunda, davacının hak arama hürriyetine uygun hareketi yönünden tartışmaların ortaya çıkmaması mümkün olmazdı. Ya da kişinin özel bir alacak davasını Anayasa Mahkemesi’nde açması gibi absürt bir durum ortaya çıkabilirdi. Elbette bu süreçte hürriyetin kötüye kullanılması yasağı devreye girecekti. Ancak kötüye kullanımla ilgili bir iddia ve buna yönelik ispat arayışları da pek muhtemeldir ki yargılamayla ilgili süreçlerin uzamasına yol açacaktı. Bu da haktan beklenen işlevin tam manasıyla etkinliğe kavuşmasına engel olacaktı. Belki bu tip durumların önüne geçmek amacıyla yargı organları birtakım formüller üretebilirlerdi⁹⁶. Nihayetinde bu tip durumların önünde geçmek amacıyla olmalıdır ki kanun koyucu tarafından olsun veya yargı organları tarafından olsun, kişilere anayasal hürriyetlerle bahsedilen güçlerin, öngörülen birtakım araç ve yöntemlerle ve uygun formüllerle

⁹³Bkz. Rüthers, Fischer ve Birk, 2016, **a.g.k.**, 68-69.

⁹⁴Konuyla ilgisi yönünden bkz. Onar, 1966a, **a.g.k.**, 422-425, 497, 504.

⁹⁵4.2.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmî Gazete.

⁹⁶İlgisi yönünden bkz. Dikmen Caniklioğlu, 2001, **a.g.k.**, 476.

şekillendirilip hürriyete ait taşkınlıkların ortadan kaldırılmasının amaçlandığı söylenebilir.

1.1.2. Hak arama hürriyeti

Temel bir hürriyetin tanınması ve bu hürriyet alanının somutlaştırılarak subjektif hakka evrilerek işlevsel hale getirilmesi sayesinde kişi, hürriyet alanında hareket etme kabiliyeti kazanmaktadır.

Hukuk sisteminde kişilere subjektif bir hak tanındıysa bu hakkın koruma işlevi, hak olmanın gereği olarak kendi özelliği içinde zaten bulunmaktadır. Daha açık bir ifadeyle; bir subjektif haktan bahsedilebilmesi için zaten o hakkın koruma işlevini de sağlıyor olması gerekir⁹⁷. Koruma işlevinin hukuki boyutuyla değerlendirildiğinde en kabul edilebilir şekli de dava yöntemidir⁹⁸. Bununla birlikte, bu yönüyle hakkın tanınması, koruma işlevini zaten kendi içinde bulunduruyor olsa bile soyut ve statik bir niteliktedir. Öyleyse hak ile öngörülen bu statik gücün, dinamik bir karaktere kavuşturulması için birtakım mekanizmalara da ihtiyaç duyulmaktadır⁹⁹. Hak arama hürriyeti kavramının anlamı da burada önem kazanmaktadır.

Kişinin, ihlal edilen hakkına yönelik bu ihlalin ortadan kaldırılması ve bozulan menfaatinin onarılması için devletin yetkili organlarına başvurabilmesi, bu başvurusunun etkili ve adil bir şekilde yürütülüp sonlandırılmasını ve nihayetinde de zedelenen menfaatinin onarılmasını ister¹⁰⁰. İşte kişinin bu yöndeki isteğini gerçekleştirmek için ona sağlanan hukuki kabiliyet, hak arama hürriyeti olarak ifade edilebilir¹⁰¹. Kişinin başvurusunun *etkili* ve *adil* bir süreçte nihayete erdirilmesi, aslında hak arama hürriyetinin özelliklerini de ortaya koymaktadır. Bu bağlamı itibarıyla başvuru merciinin idari, siyasi veya yargısal bir fonksiyonla hareket edip etmemesi de ayırt edici bir özellik ortaya koymaz. Ancak münhasıran adil bir sürecin işletilebilmesi için buna uygun yargısal fonksiyon özelliği taşıyan bağımsız bir merci tarafından koruma talebinin incelenip karara bağlanmasının diğerlerinden ayrı bir öneminin olduğu söylenebilir.

⁹⁷M. Aydın (2006). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Hürriyeti. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61 (3), s. 4.

⁹⁸Bkz. M. Erdoğan (2018). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Hukuk Yayınları, s. 69-70.

⁹⁹İlgisi yönünden bkz. Y. Atar (2019). *Türk Anayasa Hukuku* (13. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 109-110.

¹⁰⁰İlgisi yönünden bkz. M. S. Gemalmaz (2012). *Uluslararası İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş Cilt I* (8. Baskı). İstanbul: Legal Yayıncılık, s. 179-180.

¹⁰¹İlgisi yönünden bkz. Kaboğlu, 2016, **a.g.k.**, 288-289.

*Etkililik*¹⁰² ile kastedilen ilk olarak, hak ihlali dolayısıyla yapılacak onarıma yönelik değerlendirmenin makul bir sürede yapılması ve bir hüküm ile sonuçlandırılması ve bu hükmün de gecikmeksizin uygulanması için gereken tüm tedbirlerin alınmış olmasını ifade eder¹⁰³. Örneğin mahkemece yapılacak yargılamanın başvuru konusu itibariyle bir senede sonuçlandırılması mümkünken bu süre beş veya altı seneyi bulan bir yargılamaya dönüştüyse makul süre aşılmış demektir ki bu durumda etkili bir başvuru yolundan bahsedilemeyecektir¹⁰⁴. Yine eklemek gerekir ki birtakım işlemlerde ve davalarda zaman unsurunun farklı bir yönüyle ortaya çıkan önemi itibariyle birtakım tedbirlerin normatif düzlemde öngörülüp yetkili makamlarca uygulanma kabiliyetinin güvence altına alınmış olması da bu kapsamda değerlendirilebilir¹⁰⁵. Örneğin medeni yargılamada ihtiyati tedbir kurumunun düzenlenmesi (6100 s. K. m. 389) ve uygulanması bununla bağdaştırılabilir. Benzer şekilde idari yargıda yürütmeyi durdurma kararı verilmesi (2577 s. K.¹⁰⁶ m. 27), vergi alacaklarında ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk kararı alınabilmesi (6183 s. K. m. 13, 17) gibi olanakların öngörülmesi etkililiğin zamansal yönüyle ilişkilendirilebilir.

Yine etkililiğin diğer bir yönü, hakkı ihlal edilenler için bu ihlal konusuna yönelik değerlendirmeyi yapacak bir mercie kolay şekilde erişimin sağlanması ve bunun güvence altına alınması gerekliliğiyle açıklanabilir¹⁰⁷. Diğer yandan başvuru yolunun başvuranın kişisel özellikleri yönüyle etnik köken, dini inanç veya cinsel yönelimi gibi ya da başka bir sebeple kısıtlanmaması veya normatif bir kısıtlama olmasa bile uygulamacıların bu yönde başvuru yolunun kullanılmasını engelleyen veya güçleştiren bir tutum içinde bulunmaması gerekliliği olduğu söylenebilir¹⁰⁸. Benzer şekilde erişime yönelik kolaylığın başvuru konusu, başvuru yer ve mekânı, başvuru şekli ve yöntemi yönleriyle de elverişliliğin sağlanması gerekliliği şeklinde anlaşılabileceği düşünülmektedir. Münhasıran etkililiğin tüm bu yönleriyle ilgili başvuru imkânlarının

¹⁰²Bkz. Kaboğlu, 2016, **a.g.k.**, 288; N. Meriç (2014). Medeni Yargılama Hukukunda Tasarruf ve Taleple Bağlılık İlkesinin Kapsamı ve Bazı Güncel Kararların Değerlendirilmesi. *SDÜHFD (MİHBİR Özel Sayısı)*, 4 (2), s. 30.

¹⁰³İlgisi yönünden bkz. Aydın, 2006, **a.g.k.**, 35-36.

¹⁰⁴Bkz. European Court of Human Rights (Authority of the Jurisconsult) (2020). *Guide on Article 13 of the European Convention on Human Rights- Right to an effective remedy*, https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_13_ENG.pdf, s. 7 ve 15, 41 (E.T.: 02.02.2021).

¹⁰⁵İlgisi yönünden bkz. Aydın, 2006, **a.g.k.**, 34.

¹⁰⁶20.1.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazete.

¹⁰⁷https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_13_ENG.pdf, s. 18 (E.T.: 02.02.2021).; Etkililik ile ilgili bkz. Meriç, 2014, **a.g.k.**, s. 30.

¹⁰⁸https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_13_ENG.pdf, s. 48 (E.T.: 02.02.2021).

hem açık ve öngörülebilir şekilde normatif düzlemde hukuk sisteminde tanımlanmış olması (*de jure*) hem de bunların devletçe fiilen uygulanabilmesi (*de facto*) için bütün öngörülebilir önlemlerin alınmış olması gerekliliği vurgulanmalıdır¹⁰⁹.

Adillik ile kastedilen ise başvuru yapılan merciin başvuruyu objektif bir şekilde inceleyip karara bağlaması gerekliliğini ifade etmektedir. Elbette yukarıda etkililikle ilgili olarak ifade edilen özellikler burada da geçerlidir. Gerçekten de burada da objektif bir değerlendirmeyi sağlayacak normatif düzlem kurgulanmadan bunun etkinliğini beklemek zor olur. Mahkemelerin fonksiyonlarını adillik karakteriyle kullanabilmeleri için buna uygun kurgulanan normatif bir düzlemde uygun araç, yöntem ve mekanizmanın tesis edilmiş olması ve uygulamacıların da bu normatif düzlemdeki kurguya uygun hareket etmesi gerekir¹¹⁰. Elbette bunun için de hâkimlerin görevlendirilme veya seçilme usulleri, görev ve coğrafi teminatları, mahkemelerin kuruluşuna yönelik teşkilat yasalarının objektifliği ve yetkinliği esas alınarak ve bağımsızlığı ve tarafsızlığı sağlamaya yönelik kurgulanması gerekir.

Başvuru mercinin idari, siyasi veya yargısal fonksiyonlu olmasının ise yapılacak değerlendirmenin objektifliğini etkileyebilir. Bundan dolayı olmalıdır ki devlet gücünü ilk elden paylaşan bir yargı organının olması ve başka başvuru mercileri olsa bile yargısal fonksiyonu bulunan bir mahkemeye her zaman başvuru imkânının tanınması hak arama hürriyeti için ayrıca önem taşır. Adalet ile yargının özdeşleştirilme çabasının sebebi de bu olmalıdır. Çünkü bağımsız ve tarafsız bir mahkemenin sağlayacağı objektiflik, idari veya siyasi bir başvuru merciinin sağlayacağı objektiflikten çok daha etkili olacaktır. Elbette bundan, doğrudan doğruya, idari veya siyasi fonksiyonlu bir başvuru merciinin benzeri bir fonksiyonu hiç gerçekleştiremeyeceği anlamı çıkarılamaz; ancak bunların objektif değerlendirme yapma kabiliyetlerinin mahkemelerin bu yöndeki kabiliyetlerine göre daha kırılgan bir yapıda oldukları düşünülebilir.

Anayasa'nın *hakların korunması ile ilgili hükümler* başlıklı alt bölümünde düzenlenen *hak arama hürriyeti* başlıklı m. 36 ve *kanuni hâkim güvencesi* başlıklı m. 37 hükümleri dikkate alındığında koruma işlevinin esas olarak ortaya çıkarılacağı merciin bir yargı organı olarak öngörüldüğü görülmektedir. Dikkat edilirse AY m. 36 hak arama

¹⁰⁹https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_13_ENG.pdf, s. 9 ve 20 (E.T.: 02.02.2021). İlgisi yönünden bkz. Aydın, 2006, **a.g.k.**, 34.

¹¹⁰Belirli ilkesi hakkında bkz. O. Can (2005). Belirli ilkesine Anayasal Bir Bakış. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi* 9(1-2), ss. 89-125, s. 95-100; A. Gülçür (2018). AİHM ve Türk Anayasa Mahkemesi'nin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirli ilkesinin incelenmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 24(1), ss. 149-175, s.152-154.

hürriyeti ile sağlanan gücün idari veya siyasi başvuru yolundan ziyade esas koruma yönteminin yargısal koruma yöntemi olarak benimsendiği görülmektedir¹¹¹. Yine “...adil yargılanma hakkına sahiptir.” ibaresi ile de adil yargılanma hakkının yargısal fonksiyonlu koruma içinde zikredilmesi bir tesadüf olmamalıdır. Bununla birlikte, yargısal fonksiyon kullanan mahkemelerin zaten kullandıkları güç itibariyle ve bağımsızlıklarının¹¹² gereği olarak adil bir şekilde yargılama sürecini işletmeleri beklenir. Diğer bir deyişle hukuk devletlerinde, bir mahkemenin gerek organik teşkilatlanması gerekse fonksiyonel yönden kullandığı gücün, eşyanın tabiatı itibariyle adil olma özelliğini taşıması gerektiği düşünülmektedir. Bu yöndeki vurgu, yargı organlarının yapı ve işleviyle o kadar özdeşleşmiştir ki Anayasaca bu doğal karakteristik özellikleri vurgulanmadan geçilmemiştir. Diğer yandan Anayasa’nın yargısal başvuruyla birlikte idari ve siyasi başvuruyla da ilişkilendirilebilecek m. 40/1’in “Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkanının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir.” ifadesi ile m. 74 hükmünün¹¹³ “Vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisine yazı ile başvurma hakkına sahiptir...” şeklindeki düzenlemelerinde adillikle ilgili bir vurgulamanın olmadığı görülebilir. Yargısal başvuru dışındaki başvuru yollarında, bu fonksiyonları kullanan mercilerin adil bir süreç içinde hareket etmeyecekleri doğrudan düşünülemese de bunların, yargı fonksiyonu kullanan mahkemelere kıyasla adalet kavramıyla özdeşleştirilmesi kolay olamamaktadır. Yine de Anayasa’nın bütünü ele alındığında ve devletin hukuk devleti karakteri düşünüldüğünde adillik niteliği, gücünü Anayasa’dan veya kanunlardan alan her merciinin işlemlerini yerine getirirken taşıması gereken bir özellik olduğu söylenebilir. Benzer şekilde AY m. 125/1’in “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır...” ifadesinde adil yargılanmadan bahsedilmemesi de yapılacak yargılamanın adil bir süreci haiz olması gerekliliğini yok saymaz. Kaldı ki AY m. 125 düzenlemesi hiç olmasaydı bile idarenin işlem ve eylemlerine karşı yargı yoluna başvuru kabiliyetinin varlığını zaten AY m. 36’nın öngörüsü sayesinde mümkün

¹¹¹İlgisi yönünden bkz. Mumcu ve Küzeci, 2018, **a.g.k.**, 254; Aydın, 2006, **a.g.k.**, 34.

¹¹²İlgisi yönünden bkz. M. Özen (2010). Yargı Bağımsızlığını Zedeleyen Düzenleme, Uygulamalar ve Bağımsızlığı Sağlamaya Yönelik Çözüm Önerileri. *Ankara Barosu Dergisi* 1, ss. 31-65, s. 34 vd.; F. Özkul (2016). Anayasalarımızda Yargının Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı. *Ankara Barosu Dergisi* 3, ss. 201-263, s. 254-257.

¹¹³Bu konuda bkz. Aydın, 2006, **a.g.k.**, 34.

ve yeterli kabul etmek gerekirdi¹¹⁴. Bundan dolayı AY m. 36'yı hak arama hürriyetinin özellikle dava hakkını teminat altına alan asli bir düzenleme olarak kabul edilebileceği, AY m. 125'i de bunun tamamlayıcısı bir tali düzenleme olarak kabul edilebileceği söylenebilir.

Öyleyse hakkın koruma amacının etkinliğe kavuşabilmesi için bunun bir yöntemle güvence altına alınması gerekir. Bu da hak arama hürriyetiyle açıklanmaktadır. Hak arama hürriyeti, hakların etkin bir şekilde korunması sağlayan yöntem ve mekanizmaların hukukça kurgulanması, kurulması ve kişilerin de bu yöntem ve mekanizmalardan etkili bir şekilde yararlanabilme kabiliyetidir¹¹⁵. Bununla birlikte kişilerin bu konudaki erişimlerini güvence altına alabilecek her türlü ifade ve siyasi katılıma ilişkin girişim ve talepleri de bu anlamda düşünülebilir. Örneğin kişinin etkili ve adil bir yargı organına başvuru imkânının yanı sıra sivil toplum örgütlerinin belli bir konuda kanun çıkarılmasını talep etme kabiliyetleri de bu kapsamda görülebilir.

1.1.2.1. Dava kavramı ve hakkı

Dava, sözcük anlamı itibariyle yürütmelik, dilem; anlaşmazlığın giderilmesi için bir mahkemeye başvuru yapılması veya bir menfaatin hukuk yoluyla korunmasının talebi demektir¹¹⁶.

Hakkın koruma amacına yönelik etkinliğin sağlanabilmesi için kişilere tanınan yöntemlerden biri de davadır. Genelde hak sahibi, yükümlüden hakkın sağladığı üstün iradesine uygun hareket etmesini bekler. Bazen bu beklentisini bir taleple beyan eder. Buna rağmen yükümlü, hak sahibinin üstün iradesini tanımaz veya gereğine uygun davranmazsa ilişkinin bir çekişmeye dönme ihtimali pek muhtemeldir¹¹⁷. Böyle bir durumda çekişmenin giderilmesi ve hak sahibinin hakkın sağladığı korumadan yararlanması gerekir¹¹⁸. Çünkü hak sahibinin meşru müdafaa, ıztırar hali ve kuvvet kullanma gibi istisnai haller dışında kendi hakkını kendisinin alması (ihkakıhak) mümkün değildir¹¹⁹. Hakkın koruma işlevinin etkinliğini sağlamak için kişilere devletin

¹¹⁴Aydın, 2006, **a.g.k.**, 34.

¹¹⁵Bkz. Erdoğan, 2019, **a.g.k.**, 236-237; Aydın, 2006, **a.g.k.**, s. 5.

¹¹⁶Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 134.

¹¹⁷Bkz. H. Pekcanitez (2017). *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku*. (15. Baskı). (Ed.) H. Pekcanitez vd., İstanbul: Onikilevha, s. 923.

¹¹⁸Bkz. N. Bilge ve E. Önen (1978). *Medeni Yargılama Hukuku Dersleri* (3. Baskı). Ankara: Sevinç Matbaası, s. 384-385.

¹¹⁹Gözler, 2015, **a.g.k.**, 411-413.

yargı organlarına; bir mahkemeye, başvuru kabiliyeti sağlanmasına dava hakkı denir¹²⁰. Bu tanım genelde kişinin subjektif hakkının korunmasına yönelik bir işlevi ifade etmektedir. Ancak dava kavramının sadece bu bağlamıyla değerlendirilmesi tartışılabilir. Çünkü kişinin subjektif hakkı dışında ama hukuk kurallarının etkinliğinin sağlanmasıyla birlikte düşünüldüğünde, bunu daha geniş bir anlamda değerlendirme gereği doğmaktadır. Gerçekten de davanın klasik anlamından yola çıkıldığında bu anlamın en belirgin karşılığını bulduğu yer medeni yargılamadaki davalardır (*actio civilis*). Bununla birlikte idari yargıda veya ceza yargısındaki davalar da bundan çok farklı değildirler. İdari yargıda genelde davacının objektif yönlü idari işlem veya eylemle hakkı ihlal edilen bir kişi olması dışında klasik dava kavramının anlamı kapsamında değerlendirilebileceği söylenebilir. Yine cezalandırmanın amacı da subjektif hakkın sağladığı gibi menfaat üzerinde bir koruma oluşturmaktadır. Ancak cezalandırmada, suç ile ihlal edilen menfaatin derecesine göre değişmekle birlikte devletin cezalandırma yetki ve görevini ve bunun öngördüğü amacı gerçekleştirmeye çalışan tamamlayıcı bir koruma sunulduğunu söylemek daha isabetli olabilir. Bununla birlikte, norm denetimi konusunda yapılan başvuruların da dava olarak adlandırıldığı görülmektedir. Örneğin Anayasa yargısındaki soyut norm denetimleri veya idari yargıdaki düzenleyici işlemlerin denetimleri klasik dava kavramının sunduğu anlamdan birtakım farklılıklar taşıdığı düşünülebilir.

Medeni yargılamada dava (*actio civilis*); talep edilen hukuki korumaya göre¹²¹ eda, tespit ve inşai dava türlerine ayrılmaktadır¹²². Ayrı bir dava türü olsa da tespit, esasında tüm davaların özünü oluşturmaktadır¹²³. Gerçekten de hüküm sonucu olumlu

¹²⁰Bkz. Bilge ve Önen, 1978, **a.g.k.**, 384-385; Dural ve Sarı, 2013, **a.g.k.**, 251; Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2020, **a.g.k.**, 271; Pekcanitez, 2017, **a.g.k.**, 923; Belgesay, 1943, **a.g.k.**, 5-7; B. Tahiroğlu ve B. Erdoğan (1989). *Roma Usul Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 6-12; İ. E. Postacioğlu (1975). *Medeni Usul Hukuku Dersleri*. (6. Baskı). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 180-230. İlgi yönünden bkz. S. S. Onar ve M. R. Belgesay (1944). *Adliye Hukukunun Umumi Esasları*. İstanbul: Nümune Matbaası, s. 6-7; S. S. Onar (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt 3* (3. Baskı). İsmail Akbün Matbaası: İstanbul, s. 1761 vd.; C. Erkut (1990). *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*. Ankara: Danıştay Matbaası, s. 77; G. Kaplan (2020). *İdari Yargılama Hukuku*. (6. Baskı). Bursa: Ekin, s. 9-15; Ş. Gözübüyük (2013). *Yönetmelik Yargı*. (33. Baskı). Ankara: Turhan, s. 10; A. D. Ulusoy (2022). *İdari Yargılama Hukuku*. (3. Baskı). Ankara: Yetkin, s. 11-12; T. Tan (2017). *İdare Hukuku*. (6. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 618; R. Çağlayan (2016). *İdari Yargılama Hukuku*. (8. Baskı). Ankara: Seçkin, s. 44 vd.; E. E. Atay (2021). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin, s. 19-22.

¹²¹Genel olarak talep sonucuna göre dava türleri ise terditli dava, seçimlik dava, objektif dava birleşmesi, kısmi dava ve mütelahe dava şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2020, **a.g.k.**, 278-289.

¹²²Pekcanitez, 2017, **a.g.k.**, 960.

¹²³Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 175; Pekcanitez, 2017, **a.g.k.**, 960.

veya olumsuz bir davranışın icrasını emretse de veya yeni bir hukuki durum teşkil edecekse de öncesinde bir tespitin yapılması gerekir. Dikkat edilirse medeni muhakemede dava, kapsamı itibarıyla subjektif hak sahibinin doğrudan doğruya hakkın koruma etkinliğini sağlamaya yönelik bir taleple mahkemenin harekete geçirilmesi, bu yönde bir tespitle bulunulmasını ve tespit edilen hukuki durumun geçerliliğine yönelik bir hüküm kurulmasını amaçlamaktadır. Burada ön plana çıkan, kişinin özel hukuktan kaynaklı subjektif hakkı ve bu hakka bağlı olan talep edebilme kabiliyetidir. Bununla birlikte, özellikle kamu düzenini ilgilendiren ve devletin ve toplumun bu düzenin gerçekleşmesi yönünde menfaati bulunduğu düşünüldüğünde birtakım medeni davaların devletçe açılabilceğini belirtmek gerekir¹²⁴. Örneğin Kanun'da yasak amaç güden veya yasaklı faaliyetlerde bulunan bir vakfın sona erdirilmesi için (4721 s. K. m. 116) ya da aile hukukundan kaynaklanan birtakım durumlarda (4721 s. K. m. 146, 294, 298, 301, 318), cumhuriyet savcısına yüklenen dava açma görevi ve yetkisinin temelini bu oluşturmaktadır¹²⁵.

Ceza ilişkisindeki dava kavramı da benzer niteliklidir. Aslında özel hukukta kişinin subjektif hakkı için bir *actio civilis* ile harekete geçmesiyle ceza hukukunda devletin -ki devlet de bir hukuki kişiliktir- ihlal edilen bir hak ve bu ihlalin sonucu cezalandırma için bir *actio criminalis* ile harekete geçmesi birbirinden çok da farklı değildir¹²⁶. Ancak burada belki şöyle bir tartışma ortaya çıkabilir: Ceza hukukunda korunan değer -devletin doğrudan kendisine karşı işlenen suçlar bir kenara bırakıldığında- kişilerin subjektif hakkı mıdır yoksa devletin hakkı mıdır¹²⁷? Suç ile subjektif bir hak ihlal edilirken ayrıca devletin suçu önleme, kamu düzenini ve toplumsal barışı sağlama, kişilerin haklarını koruma, gibi¹²⁸ kamusal görevlerini yerine getirme kabiliyetine yönelik bir ihlal olmadığını söylemek zordur. Düzenin teşkili ve kişi hak ve hürriyetlerinin korunması ise bir haktan ziyade görev olarak

¹²⁴Bu konuda bkz. A. S. Genç (2019). *Cumhuriyet Savcısının Özel Hukuk Davalarında Yeri* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 50-51.

¹²⁵Bu konuda bkz. M. Dural, T. Ögüz ve M. A. Gümüş (2008). *Türk Özel Hukuku Cilt 3 Aile Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 89, 266, 274, 279.

¹²⁶Konuyla ilgisi yönünden bkz. "...*Ius publicum ad statum rei Romanae spectat, ius privatum ad singulorum utilitatem (amme hukuku Roma devletine, hususi hukuk ise fertlerin menfaatlerine taalluk eder) ...*" A. B. Schwarz (1935). *Medenî Hukuk Dersleri* (Çev.: Hıfzı Veldet). Marifet Matbaası: İstanbul, s. 9.

¹²⁷İlgisi yönünden bkz. F. Erem, A. Danışman ve M. E. Artuk (1997). *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (14. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 682.

¹²⁸İlgisi yönünden bkz. S. Dönmezer ve S. Erman (1994). *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt II*. (10. Baskı). İstanbul: Beta Basım, s. 566.

görülmektedir¹²⁹. Devletin kendi varlığını teminat altına alabilmesi ve düzeni sağlayabilmesi için de görevlerini yerine getirme konusunda bir engelle karşılaşmaması gerekir. Devletin görevlerini ifa etmesinde hem kendi varlığı hem de toplumun varlığına yönelik bir menfaatin olduğu söylenebilir¹³⁰. Dolayısıyla devletin kamusal düzeni tesis etmesinde gerek toplumsal barışı sağlama gerekse kişilerin hukuki güvenliğini sağlama görevi, aynı zamanda onun varlığının da doğal bir sonucunu teşkil etmektedir. Bu menfaate aykırı bir hareketin bir tepkiyi de ortaya çıkaracağını kabul etmek gerekmektedir. Bu durumda suç ile aslında kişilerin subjektif haklarının korunmasına katkı sağlanırken, diğer yandan devletin de birtakım menfaatleri üzerinde korunma sağlanması amaçlanmaktadır denilebilir. Suç dolayısıyla açılan davada davacının *kamu hukuku* olmasının temelini de bu karma menfaatler veya hakların bir bileşkesinin oluşturduğu düşünülmektedir.

İdari dava türleri temelde ikiye ayrılmaktadır¹³¹. Özellikle tam yargı davaları, idari işlem veya eylemle hak sahibinin ihlal edilen subjektif menfaatini onarmaya yönelik bir koruma sağlamaktadır ki bu yönüyle medeni davalarla arasında bir fark bulunmaz¹³². Bununla birlikte iptal davalarının subjektif yönüyle bir hakkın korunması mı yoksa objektif yönüyle hukuka aykırı tesis edilmiş bir idari işlemin tespitiyle ortadan kaldırılması¹³³, dolayısıyla da onarılmasını mı amaçladığı çok belirgin değildir. Genel eğilim ise iptal davalarının objektif yönü ağır basan davalar olduğu yönündedir¹³⁴. Bununla birlikte iptal davalarında güncel bir menfaatin ihlal edilmiş olması gerektiğine yönelik dava şartı aranması özelliği, onun subjektif yönüne işaret etmektedir. İptal davası, bireysel idari işlemlere karşı gerçekleştiğinde subjektif yönü daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Ancak düzenleyici idari işlemlere karşı gerçekleştiğinde objektif yönü yoğun bir şekilde belirginleşmektedir. Çünkü düzenleyici idari işlemler bir yargı kararıyla iptal edildiklerinde bu hükümler herkes için yürürlükten kalkmış olmaktadır; buna rağmen bireysel idari işlemlerin iptal edilmeleri durumunda bu hükümler kişiler üzerinde nispi bir etki doğurmaktadır¹³⁵. Bununla birlikte 2577 sayılı

¹²⁹İlgisi yönünden Bkz. A. Öztekin (2015). Devletin Asli ve Sürekli Görevleri (Temel Kamu Hizmetleri) ve Özellikleri. *Akdeniz İİBF Dergisi* 15(30), ss. 10-19, s. 17-19.

¹³⁰Bkz. Schwarz, 1935, **a.g.k.**, 9.

¹³¹B. Akyılmaz, M. Sezginer ve C. Kaya (2023). *Türk İdari Yargılama Hukuku*. (8. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 105.

¹³²Bkz. Ulusoy, 2022, **a.g.k.**, 72-75; Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 276-277; Atay, 2021, **a.g.k.**, 328-329.

¹³³İlgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 105-106.

¹³⁴Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 169-170.

¹³⁵Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 271.

Kanun m. 2/1-a'da öngörülen ve menfaat ihlaline dayanan bireysel idari işlemlere karşı açılan iptal davası ile aynı Kanun m. 12'de öngörülen ve hak ihlaline dayanan bireysel idari işlemlere karşı açılan iptal davası arasında da fark olduğunu söylemek gerekir. Birincisi, doğrudan bir hak ihlaline dayanmamakla birlikte bir yargılama hukuku aracı olan *davada menfaate*¹³⁶ dayandırılabilir ki burada her zaman için gerçek anlamda bir hak ihlali olmayabilir¹³⁷. Bu durumda her menfaat ihlali dolayısıyla açılan bir dava, gerçek davanın özelliklerini taşımayabilir. Bundan bir *hukuki çare* olarak bahsedilebilir. Diğer yandan doğrudan bir hak ihlalinden bahsedilebildiğinde, burada hakkın koruyucu dava fonksiyonu devreye girdiğinden işlemin iptali talebi ve sonucu subjektiftir. Dolayısıyla burada gerçek bir davadan bahsedilebilir¹³⁸. Elbette bunların ikisinin de idari işlemin iptaline yönelik sonuçları bakımından pratikte ayırt edilebilecek belirgin bir farklılığın çoğunlukla olmadığı düşünülmektedir.

Anayasa yargısında dava; iptal davası (soyut norm denetimi), Yüce Divan sıfatıyla yaptığı yargılamalarla ilgili davalar ve siyasi parti kapatma davalarından oluşmaktadır. Yüce Divan sıfatıyla yapılan veya siyasi parti kapatmakla ilgili davalar yukarıda kamu düzeniyle ilgili yapılan açıklamalar kapsamında değerlendirilebilir gözükmektedir. Gerçekten de burada davacı, savcılık makamı ve temsil ettiği unsur kamu hukuku ve dava hakkının koruma sağlamaya yönelik temelini kamu düzeni oluşturmaktadır.

Kişinin subjektif hakkının veya kamunun objektif hukukunun gerçekleşmesi arasında görünüşte bir fark olduğunu, ama gerçekte aynı yapı üzerinde kurulu bir sistem bulunduğu düşünülebilir. Kişinin menfaatine yönelik hakkın tüketme ve koruma gibi işlevlerinin sağlanması ile kamunun ortak menfaatlerine yönelik benzer işlevlerinin sağlanmasında kamu için bu görevi üstlenen hukuki mekanizmalar bulunur ve bunlar hukukun kendilerine tanıdığı sınırlar dâhilinde bu yetkilerini kullanır.

Hukuk sisteminin üzerinde hak tanımladığı gerçek ve tüzel kişilerin fiil ehliyetlerinin sınırlandırılmasında dava hakkının onlar tarafından doğrudan kullanımı mümkün olmayabilir. Diğer yandan bir kişilikten bahsedilemediği ve fakat hukukun özel olarak tanımladığı topluluk, kamu veya buna benzer belli oluşumların mahkemelerin yargılama fonksiyonlarından faydalanabilmelerinin sağlanması gerçek

¹³⁶İlgisi yönünden bkz. E. Hanağası (2009). *Davada Menfaat*. Ankara: Yetkin, s. 26-27.

¹³⁷İptal davasında menfaat ihlali hakkında bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 228-231; Ulusoy, 2022, **a.g.k.**, 94-99; Atay, 2021, **a.g.k.**, 204-209

¹³⁸Bu konuda ayrıntılı açıklama için ikinci bölümdeki vergi davası başlığına bakınız.

bir davadan ziyade hukuki bir çare¹³⁹ olarak istisnai düzenlemeler olarak nitelendirilebilir.

Davayı, hakkın bir uzantısı olarak kabul etmek ve davayı haktan ayrı düşünmemek gerekir. Aslında aralarındaki ilişki, hakkın maddi yönünden ziyade onu koruma altına alan yönetime ilişkin bir bağlantıdır. Yönetime yönelik bir ayırmada da onun şekli bağlamda ortaya koyduğu kabiliyetleri kullanmak ve bunlardan yararlanmayı ifade eden ayrı bir dava hakkı kavramının ortaya çıkması ve bu kavramın yönetime ve usule ilişkin hareket alanı içinde değerlendirilmesi gerekir¹⁴⁰. Örneğin alacaklının alacak hakkını, dava hakkını kullanarak bir mahkeme aracılığıyla ileri sürmesi ve talebine bağlı bir hüküm kurulmasını talep etmesi itibarıyla bunun yargılama hukukunun nimetlerinden faydalanılmasına yönelik anlaşılması gerektiği düşünülmektedir. Bu da göstermektedir ki aslında dava hakkının dayanağı, asıl hakkın kendisi olmakta, dava hakkı asıl hakka bağlı ve fakat onun alt fonksiyonu olarak¹⁴¹ ortaya çıkan bir kamusal hak olmaktadır¹⁴².

1.1.2.2. *Sav ve savunma hakkı*

Sav ve savunma hakkı, hak arama hürriyetinin temelini oluşturur¹⁴³. Genel anlamda sav, ileri sürüldüğü kişi, makam veya mercice gerçekliği bilinmeyen olgu, olay veya düşüncelerdir. Savunma ise sav kapsamında ileri sürülen olgu, olay veya düşüncelerin olmadığı, başka şekilde olduğu veya aksinin olduğu savıdır. Hukuki bağlamda sav ve savunma ise ileri sürme yönteminin -çoğunlukla- bir mahkeme aracılığıyla yapılmasından ibarettir¹⁴⁴. Bu yönüyle sav ve savunma dava hakkının kullanılması için fiilen bir mahkemeye başvurmak anlamı taşır¹⁴⁵.

Yukarıda hakkın etkinliğe kavuşması için kurgulanan yöntemlerin hepsinde taraflar birbirlerine karşı sav ve savunmada bulunabilirler. Sav ve savunmalarını birbirlerine karşı ispatlayabilirler. İspatı gerçekleşmiş bir savın veya savunmanın bulunmasına rağmen taraflar kendilerinden beklenen davranışı gerçekleştiriyor

¹³⁹İlgisi yönünden bkz. U. Ersoy (2015). Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuki Çare ve Kanun Yolu Kavramları Bağlamında Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın İtiraz Yetkisi. *Ceza Hukuku Dergisi* 10 (29), ss. 67-124.

¹⁴⁰İlgisi yönünden bkz.İ. E. Postacıoğlu (1956). *Dava Teorisi Üzerinde Bazı Mülâhazalar*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.

¹⁴¹Bkz. Bilge ve Önen, 1978, **a.g.k.**, 385.

¹⁴²Bkz. Belgesay, 1943, **a.g.k.**, 10-15.

¹⁴³Anayasa Mahkemesi'nin 19.09.1991 tarih 1991/2 Esas ve 1991/30 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁴Belgesay, 1943, **a.g.k.**, 64.

¹⁴⁵Belgesay, 1943, **a.g.k.**, 64.

olabilir. Bu da çoğunlukla taraflar arasında bir çekişmenin ortaya çıkmasına sebep olur. Dolayısıyla bir hukuki ilişkide tarafların uyuşmazlık içine düşmesi ihtimalini olağan karşılamak gerekir ve bu uyuşmazlığın objektif bir makamca objektif bir şekilde ortadan kaldırılması gerekebilir. Daha doğrusu hukuk devleti olmayı benimseyen bir memlekette böyle bir gereklilik bulunur¹⁴⁶. Genelde bir çekişme durumunda taraflar mahkemeye başvurarak bu çekişmenin adil bir şekilde giderilmesini talep ederler. Yine genelde bu aşamada sav sahibinin sıfatı davacıya, savunma sahibinin sıfatı da davalıya dönüşmektedir¹⁴⁷. Bununla birlikte tarafların üzerinde anlaştıkları çekişmenin objektif bir şekilde yürütüleceğine inandıkları bir merci veya kişiye de bu çekişmeye konu olayın gerçekliğe kavuşturularak sonlandırılması mümkün olur¹⁴⁸.

Sav ve savunmanın önemi, tarafların bağımsız ve tarafsız bir merci önünde kendilerinin dinlenmeleri ve sav ve savunmalarının dayanağı olan olgu, olay veya düşüncelerini kanıtlama imkânının sağlanmasından ibarettir. Elbette tarafların ortaya koydukları sav ve savunmalarının karar makamını ikna edebilmesi ve bir sonuca ulaşabilmesi için ispatlanması gerekir. İspat, kişinin dayandığı hukuki vakıaların hukuki ölçüde gerçekliğinin kabulünün sağlanmasıdır. Diğer bir deyişle sav ve savunmada bulunan kişinin bunların kapsamı içinde ileri sürdüğü olgu, olay ve düşüncelerin gerçekliğinin ortaya çıkarılması faaliyetidir¹⁴⁹. Bununla birlikte ispat faaliyeti, dayanılan vakıaların mutlak suretle ortaya çıkarılmasını değil, ancak hukukun aradığı şekil ve ölçüde ortaya çıkarılmasını gerekli kılar. Sav ve savunma sahibi maddi anlamda haklı olsa bile, sav ve savunmasını destekleyecek delilleri hukukun aradığı şekil ve ölçüde ortaya koyamazsa maddi yönden haklılığını şekli yönden haklılıkla birleştirememiş olur¹⁵⁰.

¹⁴⁶İlgisi yönünden bkz. N. Erdemir (1988). Hukuk Devleti ve Savunma. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 81-90, s. 85-87; O. Akgönenç (1988). Savunmanın Tarihi Gelişmesi Üstüne Düşünceler. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 16-19; İ. Özturanlı (1988). Hak Arama ve Savunma Özgürlüğü. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 125-130. Ş. Aslangül (1988). Hak Arama Özgürlüğü ve Savunma. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 20-28.

¹⁴⁷Yargılama hukukunda çekişmeli meselelerde, medeni yargıda ve idari yargıda taraflar davacı ve davalı olarak nitelendirilir. Ancak ceza yargılamasında taraf kavramından ziyade yargılamanın süjeleri üzerinde süreç gerçekleşir. Burada kanunca tanımlı bir davacı ve davalı taraf bulunmaz. Savcı, sanık, katılan, hâkim vb. gibi yargılama süjeleri bulunur.

¹⁴⁸Bkz. A. Çeçen (1988). Savunmanın Çağdaş Anlamı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 43-53, s. 43-44.

¹⁴⁹Bkz. Çeçen, 1988, **a.g.k.**, 43-45.

¹⁵⁰İlgisi yönünden bkz. C. Apaydın (2020). Ceza Muhakemesi Hukukunun Temel İlkeleri. *Terazi Hukuk Dergisi* 15 (166), ss. 1212-1233, s. 1216-1223.

Anayasa m. 36/1 de “Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” diyerek sav ve savunma hakkını birbiriyle ilişkili bir şekilde öngörerek¹⁵¹ hak arama hürriyetinin temeline oturtmaktadır. Benzer düzenlemeler AIHS m. 6 ve 13’te de öngörülmektedir.

1.1.2.3. Tasarruf İlkesi

Tasarruf sözcük anlamı itibariyle, “Bir şeyi istediği gibi kullanma yetkisi, kullanım”¹⁵² veya “bir şeyi kullanma yetkisi, kullanım. Sâhibolma.”¹⁵³ şeklinde ifade edilmektedir.

Genel olarak özel hukukta kişilerin iradelerine tanınan serbestlik sayesinde, kişilerin subjektif hakları üzerinde tasarruf yetkisi ve imkânı bulunmaktadır¹⁵⁴. Bu durumun yansıması medeni yargılama süreci içinde de devam eder¹⁵⁵. Medeni yargılamanın özel hukuk uyuşmazlıklarının çözümlendiği yer olması, bu yargılamalarda yer alan tarafların eşitler arası bir ilişki içinde bulunmaları göstermektedir ki bu tip davalara konu haklar özel subjektif haklardır¹⁵⁶. Yargılama aşamasından önce dahi özel subjektif hakkın sağladığı işlevleri harekete geçirme konusunda hak sahibine tanınan irade serbestisi, yargılama sürecine girmiş bir uyuşmazlık boyunca da devam etmektedir. Bununla birlikte Meriç’in belirttiği gibi tasarruf ilkesi ve tasarruf yetkisi aynı anlama gelmez; çünkü emredici nitelikteki yargılama hukuku, maddi hukukun değerleri ile açıklanamaz¹⁵⁷. Gerçekten de medeni yargılamada özel subjektif hak sahibi, bu hakkının koruma işlevini gerçekleştirmek için bir mahkemeden koruma talep ettiğinde dava hakkını kullanmaktadır ki özel hakka bağımlı olan bu dava hakkı, kamusal karakterli bir subjektif haktır¹⁵⁸. Hak sahibi, maddi subjektif özel hakkının sağladığı üstünlüğü yükümlüye kabul ettiremediğinden veya yükümlü bu üstünlüğü

¹⁵¹Bkz. İ. Özgenç ve C. Şahin (2001). İddia ve Savunma Hakkı. *Ankara Hacı Bayram Veli Hukuk Fakültesi Dergisi* 5(2), ss. (Belirtilmemiş), s. (sonuç).

¹⁵²www.sozluk.gov.tr (E.T.: 22.03.2022).

¹⁵³Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 616.

¹⁵⁴Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2020, **a.g.k.**, 227. Ayrıca bkz. G. Erdönmez (2017). *Pekcanitez Usul Medenî Usûl Hukuku*. (15. Baskı). Ed. H. Pekcanitez vd., İstanbul: Onikilevha, s. 783-784.

¹⁵⁵Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2020, **a.g.k.**, 227; İlgi yönünden bkz. T. Arslanpınar Tat (2020). İcra Dairesi Tarafından Vaktinden Evvel Satış. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 33 (151), ss. 199-234, s. 202-204.

¹⁵⁶İlgi yönünden bkz. Erdönmez, 2017, **a.g.k.**, 785.

¹⁵⁷N. Meriç, 2011, **a.g.k.**, 46.

¹⁵⁸İlgi yönünden Bkz. B. Umar (2011). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi*. Ankara: Yetkin, s. 105-107.

herhangi bir sebeple tanımadığında hak sahibi devletten -burada devlet gücü yargı organı tarafından kullanılmaktadır- üstün iradesinin tespitini ve yükümlü nezdinde kabul edilmesinin sağlanmasını ister. Nihayetinde tasarruf ilkesi bu yargılama sırasında ve yargılamaya etki edebilecek şekilde, tarafın yargılama içinde ve yargılamaya yön vermeye yönelik alandaki hareket kabiliyetini göstermektedir¹⁵⁹. Tasarruf ilkesine göre davacının talebi olmadan yargı organı kendiliğinden bir davaya bakamaz ve kişi dava açmaya zorlanamaz¹⁶⁰.

Tasarruf ilkesi ve tasarruf yetkisinin maddi hukuk ve yargılama hukuku açısından özellikle çakıştıkları bazı hususlar bulunmaktadır. Bu çakışma konuları her iki sahada da etki doğurmaları yönünden sulh, kabul, feragat; talep edilebilirlik yönünden ise taraf ehliyeti ve dava ehliyeti olarak ifade edilebilir¹⁶¹.

Meriç, tasarruf ilkesinin temel hatlarını şu şekilde belirtmektedir:

“Davacının yargılamayı başlatması (Ne procedat iudex ex officio),

Davacının yargılamanın konusunu ve böylelikle dava konusunu belirlemesi,

Davacının davayı geri alması, davadan feragat etmesi, davalının davayı kabul etmesi ve tarafların sulh olmaları,

*Tarafların kanun yoluna başvurmaları, kanun yolu başvurularını geri almaları, kanun yoluna başvurudan feragat, kanun yolunda incelenmesini istedikleri sebebi belirlemeleri.”*¹⁶²

Şu hâlde, davacının subjektif hakkına bağımlı dava kabiliyeti, yargılama hukuku alanında tesir etmekte ve anlam kazanmaktadır. Fakat bunu tetikleyebilen davacının asıl subjektif hakkıdır. Dolayısıyla davacının asıl hakkı üzerindeki tasarruf kabiliyeti, yargılama aşamasında da devam etmelidir. Bununla birlikte bu durumun idari davalar yönünden nasıl ele alınacağı sorunu ortaya çıkabilir. Çünkü idari yargılama hukukunda kişinin subjektif hakkı ile idarenin işlem veya eylemiyle kamu düzeninin gereklerine uygunluğunun her ikisi de denetlenebilmektedir. Hatta kişinin doğrudan hak ihlaline değil, ancak menfaat ihlaline dayanan bireysel veya objektif işlemlere karşı açılan iptal davalarında (2577 s. K. m. 2/1-a), idari işlemin denetimi ön plana çıkabilmektedir. Bu

¹⁵⁹Bkz. Meriç, 2011, **a.g.k.**, 62.

¹⁶⁰Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 335. Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2020, **a.g.k.**, 184; Erdönmez, 2017, **a.g.k.**, 785.

¹⁶¹Meriç, 2011, **a.g.k.**, 46.

¹⁶²Meriç, 2011, **a.g.k.**, 53-54.

davaların objektiflik karakteri ağır bastığından dolayı burada tasarruf ilkesinin ya sınırlı bir geçerliliğinden -örneğin sadece yargılamayı başlatabilme¹⁶³ veya kanun yoluna başvurabilmeden- bahsedilebilir. Fakat kişinin subjektif hakkını ihlal eden idari işlem veya eylemlere karşı açılan davalarda, davacı yönünden dava açma, kanun yoluna başvurma, davadan feragat, davayı geri alma veya kanun yolundan feragat kabiliyetlerini kullanabileceği, dolayısıyla medeni yargılama hukukunda olduğu gibi tasarruf ilkesinin davacı yönünden geniş bir uygulama alanı olabileceği söylenebilir ki Danıştay’ın da kararlarında ilkeye atıf yaptığına rastlanabilmektedir¹⁶⁴.

1.1.2.4. Kanun yoluna başvurma hakkı

1.1.2.4.1. Kanun yolu kavramı

Mahkeme kararlarının henüz kesinleşmeden kanunlara veya hukuka aykırılıkları yönüyle başka bir mahkeme tarafından denetlenmesi olanağına kanun yolları denilmektedir¹⁶⁵. Denetleme aynı yargı kolunda aynı dereceli bir başka mahkemece yapılıyorsa yatay eksenli, aynı yargı yolunda üst dereceli bir mahkeme tarafından yapılıyorsa dikey eksenli kanun yolu incelemesinden bahsedilebilir. Bu kapsamdaki değerlendirmede, kanun yolu kavramının, yargılama hukukunun dayanağı usul kanunlarının kanun yolu ile teşkil ettikleri kurumları ifade eden dar anlamda kanun yolu

¹⁶³Ancak bu da zaten “Bir yerde davacı yoksa hâkim de yoktur.” şeklindeki genel bir ilkeye dayanır. Bu konuda bkz. Erdönmez, 2017, **a.g.k.**, 785.

¹⁶⁴“...Hiç kimse kendi lehine olan bir davayı açmaya zorlanamayacağı gibi, açmış olduğu bir davayı sonuna kadar takip etmeye de zorlanamaz. Bu ilkenin doğal sonucu olarak, davacılar dilerse, açmış oldukları bir davayı, davadan feragat etmek suretiyle sona erdirebilir. Anayasa’nın 36. maddesinde yer alan, ‘Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.’ kuralı kapsamında, bu ilke bir hak olarak Anayasa’da da yer almaktadır. O hâlde, bir kimsenin açmış olduğu davadan vazgeçebilmesi, Anayasal ve yasal haklarının bir sonucu olarak değerlendirilmelidir. (KURU Baki, Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt: IV, 2001, İstanbul, s. 3544). Bu bağlamda, muhakeme hukukuna hâkim olan temel ilkelerden tasarruf ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan davadan feragat hakkının, iptal davaları bakımından da mutlak bir biçimde kısıtlanması mümkün değildir. / Yapılan değerlendirmeler çerçevesinde, bir idarî işlemin hukuka aykırılığının bir yargı kararıyla tespit edilmesinden sonraki bir aşamada, iptal davalarında davadan feragatin hüküm ve sonuç doğurmayacağının kabulü için; dava konusu işlemin salt kişisel yararı değil, kamu yararını ilgilendirmesi ve aynı zamanda davanın kişisel yarar amacıyla açılmamış olması, başka bir anlatımla, kamu menfaati gözetilerek, vatandaşlık, tüketicilik, vergi mükellefliliği, hemşehrilik, ikâmet, belli bir gruba mensup olma gibi gerekçelerle dava konusu işlem ile menfaat bağı kurulmuş olması gerekmektedir. Aksi hâlde, idari işlemlerin birçoğu kamuyu ilgilendiren objektif bir nitelik taşıdığından, bu işlem ile salt özel bir menfaat bağı kurarak iptal davası açmış olanların, davalarından feragat yönündeki iradeleri sonuç doğurmayacaktır...” Danıştay 13. Dairesi’nin 13.12.2021 tarihli 2020/3874 Esas ve 2021/4490 Karar sayılı kararı. Aynı yönde Danıştay 13.12.2021 tarihli 2020/3346 Esas ve 2021/4491 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 20.7.2023).

¹⁶⁵Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 334; Ayrıca bkz. Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 573.

kavramı içinde kaldığı düşünülmektedir (6100 s. K. m. 341-381; 2577 s. K. m. 45-55; 5271 s. K.¹⁶⁶ m. 260-323)¹⁶⁷. Hemen belirtilmelidir ki dar anlamda ve geniş anlamda kanun yolu kavramına yönelik açıklamalar, genelde yargılama hukuku bakımından nihai kararın *erteleyici* ve *aktarıcı* etkilerine göre yapılmaktadır¹⁶⁸. Oysaki kanun yolu kavramının sadece yargılama hukukuna ait bir kavram olmadığı düşünülmektedir.

Kanun yolu kavramı daha geniş anlamda düşünülürse bir işleme karşı¹⁶⁹; yargısal koruma işlevi sağlayan başvurular dışında, idari ve siyasi başvuru yollarının öngörülmesi de kanun yolu kavramı ile ilişkilendirilebilmektedir ki bunun da geniş anlamda kanun yolu kavramının kapsamı içinde değerlendirilebileceği düşünülmektedir. Örneğin bir idari işleme karşı açılan iptal davası ya da meclisin teşri işlemlerine karşı gerçekleştirilen norm denetimleri geniş anlamda kanun yolu kavramı içinde değerlendirilebilir görünmektedir. Gerçekten de kavramın bu yöndeki karşılığını *temel hak ve hürriyetlerin korunması* başlıklı AY m. 40/2'nin “*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.*” şeklindeki ifadesinden çıkarmak da mümkündür. Devletin işlemleri geniş anlamda düşünüldüğünde sadece yargısal işlemleri ifade etmez; yürütme organına ve idareye ait icrai nitelikli işlemlerin¹⁷⁰ yanı sıra yasamanın teşrii nitelikli işlemleri de bu kapsamda değerlendirilebilir.

Konuyla ilgili güncel bir örnek 5236 Sayılı Kabahatler Kanunu'nun *kanun yolu* kavramını, kabahate ilişkin idari yaptırım kararına karşı yapılacak başvuruyla ilgili öngörüsünde de görmek mümkündür. Gerçekten de mezkûr Kanun, bütünü itibarıyla değerlendirildiğinde ve münhasıran birinci kısım dördüncü bölümü *Karar Verme Yetkisi ve Kanun Yolları* şeklindeki düzenlemesi ile *başvuru yolu* başlıklı m. 27 hükmü altında idari yaptırım kararına karşı başvurunun sulh ceza hâkimliğine karşı yapılabileceği öngörüsü göz önüne alındığında böyle bir çıkarım yapılabilmektedir¹⁷¹. Dolayısıyla

¹⁶⁶17.12.2004 tarihli ve 25673 sayılı Resmî Gazete.

¹⁶⁷Benzer yönde düzenleme için bkz. 353 sayılı Askeri Mahkemeler Kuruluşu ve Yargılama Usulü Kanunu m. 195-243.

¹⁶⁸Konuyla ilgili olarak bkz. M. Özkes (2008). *Sorularla Medenî Usûl Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf ve Temyiz)*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, s. 3 ve 5.

¹⁶⁹Konuyla ilgili bkz. Belgesay, 1943, **a.g.k.**, 8.

¹⁷⁰İlgisi yönünden bkz. A. Akgül (2008). İdari Usul Açısından Ödeme Emrinde Kanun Yolunun ve Dava Açma Süresinin gösterilmesi. *Terazi Hukuk Dergisi* 3 (26), ss. 101-112.

¹⁷¹Benzer yönde düzenlemeler: 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu m. 11'de “...veya gerçeğe aykırı beyanda bulunan vakıf yönetimine Genel Müdürlükçe her bir eylem için beşyüz Türk lirası idarî para cezası verilir. İdarî para cezalarına karşı tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümlerine göre kanun yoluna başvurulabilir.” şeklinde, 5651 Sayılı İnternet

belirtilmelidir ki kavram, özellikle bir devlet işleminin denetimiyle ilgili olarak kullanılmaktadır.

Dava kavramı ile kanun yolu kavramları arasında belirgin bir fark bulunmadığı ileri sürülebilseydi, kanun koyucunun neden iki farklı kavramı aynı veya benzer işlevleri sağlayan kanunların kurguladıkları kurumlar için kullandığını açıklamak zor olurdu. Çünkü farklı kavramlar olsalar da kurgusal düzlemde teşkil ettikleri kurumsal yapıları ile sundukları fonksiyonlar itibariyle kişilerin hak arama hürriyetlerinin gerçekleşme amacını taşıdıkları düşünülebilir. Ancak bütünü itibariyle konuya yaklaşıldığında farklı fonksiyonların aynı veya aynı fonksiyonların farklı kavramlarla ifade edilmeleri, hak arama hürriyeti için kurgulanan yöntemle ilişkin kavramsal ve kurumsal birliğin oluşmasını, özellikle öngörülebilirlik ve belirlilik yönlerinden olumsuz şekilde etkileyebilir. Örneğin 5326 sayılı Kanun¹⁷² kapsamında, bir kabahat dolayısıyla hakkında idari para cezasına hükmedilen kişi, bu karara karşı sulh ceza hâkimliğine başvurduğunda ve başvurusu reddedildiğinde hakkında 5326 sayılı Kanun m. 31/2'ye göre vekâlet ücretine hükmedilmesi gerekir. Kişinin bu durumda başvurusunun reddedilmesi yeterlidir ve ayrıca itiraz yoluna başvurup başvurmaması önemli değildir. Aksi durumda ise yani başvurunun kabul edildiği takdirde de masraflar ve vekâlet ücretinin idare aleyhine hükmedilmesi gerekir. Dikkat edilirse burada idari yaptırıma karşı başvuru yolu zaten kanun yolu olarak kurgulanmıştır. İlginçtir ki çoğu zaman tatbikatta, bu başvurularda 5326 sayılı Kanun m. 31/2'ye göre vekâlet ücretine

Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun m. 8/12'de "Bu Kanunda tanımlanan kabahatler dolayısıyla Kurum tarafından verilen idarî para cezalarına ilişkin kararlara karşı, 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre kanun yoluna başvurulabilir." şeklinde, 4904 Sayılı Türkiye İş Kurumu ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun m. 20/2'de "Bu Kanunda düzenlenen idari para cezaları, Kurum ile çalışma ve iş kurumu il müdürlüklerince verilir, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre Kurumca tahsil edilir ve Kurum bütçesine gelir kaydedilir. Tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ödenmeyen idari para cezaları, bu sürenin bitiminden itibaren kanuni faizi ile birlikte tahsil edilir. Kanun yoluna başvurulması, idari para cezalarının takip ve tahsilini durdurmaz. İdari para cezaları hakkında, bu Kanunda hüküm bulunmayan hâllerde 30/3/2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümleri uygulanır." şeklinde, 4733 Sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun m. 8/10'da "Bu Kanun hükümlerine göre verilen idarî yaptırım kararlarına karşı 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre kanun yoluna başvurulabilir..." şeklinde, 4081 Sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun m. 10'da "...Murakabe heyetinin verdiği;...b) Diğer kararlarına karşı bu Kanun hükümlerine göre, kanun yoluna başvurulabilir." şeklinde ve 6415 sayılı Terörizmin Finansmanının Önlenmesi Hakkında Kanun m. 11/2'de "Malvarlığının dondurulması kararında; kararın kimin hakkında verildiği, sebepleri, kapsamı, süresi ve bu karara karşı başvurulabilecek kanun yolları ile başvuru süresi yer alır." şeklinde, öngörülmektedir.

¹⁷²31.3.2005 tarihli ve 25772 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete.

ve masraflara hükmedilmediğine rastlanılmaktadır¹⁷³. Hatta hükmedildiğinde dahi kanun yararına bozmaya konu edilmesi¹⁷⁴, bu yöndeki düzenlemelerde geçen *başvuru yolu* ve *kanun yolu* kavramlarının uygulayıcılar tarafından farklı yorumlandığını düşündürmektedir¹⁷⁵. 5326 sayılı Kanun m. 31/2’de geçen kanun yolu kavramını; uygulayıcıların, eğer mahkemenin kararına karşı yapılan itirazla bir vekalet ücretine ve yargılama masrafına hükmedileceğine yönelik sanki yargılama hukukuna özgü bir kanun yolu başvurusu şeklinde anladıkları kuvvetle muhtemeldir. Bu yanlış anlaşılmanın sebebinin büyük oranda Kanun’un *kanun yolu* kavramını alışılmışın dışında kullanmasından kaynaklandığı düşünülmektedir¹⁷⁶. Oysaki Kanun; bu

¹⁷³“...Anılan ihbarnamede; Dosya kapsamına göre, Yargıtay 7. Ceza Dairesinin 06/05/2014 tarihli ve 2014/2966 esas, 2014/8580 sayılı ilamında da belirtildiği üzere; 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun ‘Kanun yoluna başvuru dolayısıyla oluşan bütün masraflar ve vekalet ücreti, başvurusu veya savunması reddedilen tarafça ödenir.’ şeklindeki 31/2. maddesi nazara alındığında, somut olayda başvurusu reddedilen şirket tarafından, kendini vekille temsil ettiren, kararına itiraz edilen kurum lehine vekalet ücreti ödenmesine hükmedilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde karar verilmesinde isabet görülmediği gerekçesiyle 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 309. maddesi uyarınca anılan kararın kanun yararına bozulması isteminde bulunulmakla gereği görüşüldü;...” Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 11.6.2015 tarihli 2015/2627 Esas ve 2015/2693 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.2.2022).

¹⁷⁴“...Her ne kadar başvurusu reddedilen muteriz aleyhine vekalet ücretine hükmedilemeyeceği, itiraz yoluna başvurulması halinde bu başvurunun reddi halinde hükmedilebileceği gerekçesiyle, kararın kanun yararına bozulması istenmiş ise de 5326 sayılı Yasanın 31/2. maddesinde ‘Kanun yoluna başvuru dolayısıyla oluşan bütün masraflar ve vekalet ücreti, başvurusu veya savunması reddedilen tarafça ödenir.’ düzenlemesinin bulunduğu, bu düzenlemedeki ‘kanun yolu’ ibaresi ile kastedilenin, 5326 sayılı Yasanın 22 ila 31. maddeleri arasındaki düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, kabahatlinin, hakkında uygulanan idari yaptırıma karşı başvurusu ile başlayan süreç olduğu, nitekim aynı yasanın 30. maddesinde de ‘Kanun yoluna’ başvuran kişiden ve kararına karşı ‘kanun yoluna’ başvuru idareden bahsedildiği, Yasanın sistematığında de idari yaptırımın uygulanmasının ‘karar’ olduğu, anılan yasanın 27 ve 29. maddelerinde düzenlenen başvuru ve itiraz yollarının da ‘kanun yolu’ olarak anıldığı cihetle, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı’nın kanun yararına bozma istemine dayanan ihbarname içeriği yerinde görülmediğinden, CMK’nın 309. maddesi uyarınca kanun yararına kararın bozulmasına dair talebinin REDDİNE, 27.10.2021 tarihinde oy birliğiyle karar verildi...” Yargıtay 7. Ceza Dairesi’nin 27.10.2021 tarihli 2021/20698 Esas ve 2021/13692 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.2.2022).

¹⁷⁵“...6273 sayılı Çek Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 3. maddesi ile değişik 5941 sayılı 5/10. maddesi uyarınca çek düzenleme ve çek hesabı açmaktan yasaklanma kararına karşı yapılacak itirazların 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun 27. maddesine göre yapılacağı, kanun yoluna başvuru halinde vekalet ücretine hükmedilmesi konusunun ise aynı Kanun’un 31/2. maddesinde ‘Kanun yoluna başvuru dolayısıyla oluşan bütün masraflar ve vekalet ücreti, başvurusu veya savunması reddedilen tarafça ödenir.’ şeklinde düzenlendiği, bu kapsamda...Cumhuriyet Başsavcılığının 20/06/2014 tarihli idari yaptırım kararına karşı talepte bulunan tarafından vekalet ücreti hükmedilmesi gerektiği şeklinde talebin kanun yoluna başvuru niteliğinde bulunmadığı gözetilerek talebin reddi yerine yazılı şekilde kabulüne karar verilmesinde isabet görülmediğinden 5271 sayılı CMK’nın 309. maddesi uyarınca anılan kararın bozulması lüzumu kanun yararına bozma talebine dayanılarak ihbar olunmuştur...Kanun yararına bozmaya atfen düzenlenen ihbarnamedeki düşünce yerinde görüldüğünden; GEREĞİ DÜŞÜNÜLDÜ: Sulh Ceza Mahkemesi’nin 11/07/2014 tarih ve 2014/1057 D. İş sayılı kararının 5271 sayılı CMK’nın 309. maddesi gereğince, BOZULMASINA...” Yargıtay 15. Ceza Dairesi’nin 2.3.2015 tarihli 2015/2551 Esas ve 2015/21639 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.2.2022).

¹⁷⁶Bu yöndeki anlayışın bir başka sebebinin ise yargı unsurlarının ve yargılama hukuku yazınının kanun yolu kavramını genel olarak bir yargılama hukuku kurumu olarak ve bir mahkeme kararının denetimine özgülenmiş olarak değerlendirme eğiliminden kaynaklandığı düşünülmektedir.

başvuruyu, 2577 sayılı Kanun sisteminde olduğu gibi *iptal davası* veya sadece *dava* olarak adlandırsaydı böyle bir karışıklık belki de ortaya çıkmayacaktı.

İdari kararın yine bir idari mercii tarafından denetlenmesi durumunda da kanun yolu kavramının kullanıldığı görülmektedir. Örneğin 6087 Sayılı Hâkimler ve Savcılar Kurulu Kanunu¹⁷⁷ m. 32/2-c hükmü, karara karşı kanun yoluna başvurma olanağından bahsetmektedir. Hâkimler ve Savcılar Kurulu'nun idari yapısı ve işlemlerinin idari nitelikli olması¹⁷⁸ özelliği ile kesinleşmiş bir meslekten ihraç kararı haricinde yargı yoluna başvuramama hükmü düşünüldüğünde, idarenin tesis ettiği bir işlemin idarenin üst dereceli bir mercii tarafından denetlendiği ve buna yönelik denetimin kanun yolu olarak ifade edildiği söylenebilir. Elbette bu da geniş anlamda kanun yolu kavramı içinde değerlendirilebilir.

Yargılama hukuku açısından değerlendirildiğinde, kanun yolu sayesinde hukuka uygun tesis edilmemiş bir mahkeme kararının düzeltilmesi sağlanır¹⁷⁹. Kanun yolları; itiraz, istinaf, temyiz incelemesi ve ilk derece mahkemesinin kendi yargılaması da dahil edildiğinde, iki veya üç dereceli olarak öngörülebilmektedir. Olağan kanun yolları, taraflarca¹⁸⁰ belli bir süreye kadar başvuruya birlikte ilk derece mahkemesinin nihai kararının kesinleşmesini engellemektedir. Olağanüstü kanun yollarında ise bu durumdan farklı olarak kesinleşmiş bir mahkeme kararının -içtihat birliği oluşturmak amacıyla- yeniden gözden geçirilmesi ve yeniden hüküm tesis edilmesiyle işleyen bir süreç bulunmaktadır.

Kanun yolunun temel amacı; mahkemece verilen yanlış bir kararın düzeltilerek taraf menfaatinin, münhasıran hükmün maddi yönü itibarıyla doğruluğunun güvence altına alınması¹⁸¹ ve yargı kararlarında memleket geneline yönelik bir birliğin sağlanmasıdır. Mahkemece verilen bir kararın yanlış olma ihtimalinin öngörülmesi doğaldır; çünkü mahkemeler de hatalı kararlar verebilir¹⁸². Münhasıran kararı denetleyecek üst derece mahkemesi daha deneyimli hâkimlerden oluşacağından, hatalı karar oluşma olasılığı önemli derecede azaltılmış olur¹⁸³. Diğer yandan üst derece

¹⁷⁷18.12.2010 tarihli ve 27789 sayılı Resmî Gazete.

¹⁷⁸Bu konuda bkz. M. Yanık (2010). Karşılaştırmalı Hukuk ve Uluslararası Standartlar Işığında HSYK'nın Oluşumu, Çalışma Şekli ve Kararlarının Denetimi. *Anayasa Yargısı*, 26 (1), s. 171-173.

¹⁷⁹Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 531; Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 573; N. Centel ve H. Zafer (2016). *Ceza Muhakemesi Hukuku* (13. bası). İstanbul: Beta, s. 793.

¹⁸⁰Ceza muhakemesinde süjeler olarak anlaşılmalıdır.

¹⁸¹Bkz. A. Karslı (2014). *Medeni Muhakeme Hukuku* (4. bası). İstanbul: Alternatif Yayıncılık, s. 697.

¹⁸²Bkz. Özkes, 2008, **a.g.k.**, 3.

¹⁸³Bkz. Özkes, 2008, **a.g.k.**, 1-2.

mahkemelerince yapılacak denetimle memleket genelinde benzer konularda farklı içtihatların oluşması önlenecektir. Gerçekten de belli bir konuda ve birbirine benzeyen vakılarda birden fazla mahkemece tesis edilen farklı kararlar, kişilerin hukuka yönelik güvenlerini zedeleyebilir. Kişilerin sürpriz bir sonuçla karşılaşma tehlikesi altında, serbestçe ve güven içinde davranmalarını beklemek zordur. Dolayısıyla üst dereceli mahkemelerin kararlarıyla sağlanan içtihat birliği ile hukuki öngörülebilirlik sağlanabilir.

1.1.2.4.2. Kanun yoluna başvurma hakkı

Kişinin diğer kişiler veya idare tarafından hakkı ihlal edildiğinde onun subjektif hakkına bağımlı dava hakkını işleterek yargıya başvuru kabiliyeti bulunur. Kişinin bir mahkemece bir hakkı ihlal edildiğinde ise -bu genelde yargılama hukukuna ait bir kamusal haktır- kişi, bu mahkemenin kararının denetimi için üst dereceli bir mahkemeye başvurabilir. Kişinin dava hakkı, asıl subjektif hakkına bağımlı ve fakat onun alt fonksiyonunda tanımlı bir kamusal haktır¹⁸⁴. Maddi subjektif haklar kişilere dava fonksiyonunu sunduğuna göre dava hakkının ihlali dolayısıyla da böyle bir imkânın kişiye tanımlanması gerekir.

Kanun yoluna başvuru hakkı, hak arama hürriyeti ve dava hakkının zorunlu bir unsurudur ve onlardan ayrı düşünülemez¹⁸⁵. Mahkemece aleyhine karar verilen taraf, bu karardan tatmin olmadıysa, bu kararın hukuka uygunluğunu bir üst mahkemede tespit ettirme ihtiyacı duyabilir¹⁸⁶. Bu isteği doğal karşılamak gerekir. Kaldı ki nasıl yürütmenin ve yasamanın kendilerine münhasır işlemleri bir denetime tabi tutuluyorsa, yargının yargısal işlemleri de bir denetime tabi tutulmak zorundadır¹⁸⁷. Çünkü hem mahkemeler hatalı kararlar verebilir¹⁸⁸ hem de denetimsiz bir gücün keyfiliğe evrilmesi tehlikesi bulunur¹⁸⁹. Elbette yargının bağımsızlığı ilkesinin zorunlu sonucu olarak (AY

¹⁸⁴İlgisi yönünden bkz. Belgesay, 1943, **a.g.k.**, 9-16; Tahiroğlu ve Erdoğan, 1989, **a.g.k.**, 33-34.

¹⁸⁵Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 16.04.1986 tarihli 1985/23 Esas ve 1986/2 Karar sayılı kararı (Karşı oy görüşleri).

¹⁸⁶E. Yılmaz (1988), Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 131-155, s. 132. Bkz. Tahiroğlu ve Erdoğan, 1989, **a.g.k.**, 46-47.

¹⁸⁷İlgisi yönünden bkz. P. Gilles (2012). Almanya'da Kararlara Karşı Kanun Yolları: Çeşitlilik, Karmaşıklık, Klişeler ve Sorgulanabilir Meşruiyet. (Çev. Abdulkadir Haşhaş). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16(Özel Sayı), 2015, ss. 123-132, s. 131.

¹⁸⁸Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2020, **a.g.k.**, 467.

¹⁸⁹Kanun yolunun meşruiyeti hakkında bkz. Gilles, 2012, **a.g.k.**, 131.

m. 9, 138, 140/2,3, 154/5, 155/5, 159/1) yargısal nitelikli işlemlerin denetiminin ancak bir yargı organı tarafından yerine getirilmesi uygun olur.

Kanun yolu hakkının sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağı meselesi tartışmalıdır¹⁹⁰. Örneğin Türk hukukunda medeni davalarda genelde dava konusunun değerine göre bu hakkın sınırlandırıldığı görülmektedir (6100 s. K. m. 341, 362/1-a). Benzer yönde sınırlamalar idari davalar ve vergi davalarında da bulunmaktadır (2577 s. K. m. 45/1, 46/1-b). Ceza davalarında ise bunun görünümü adli para cezalarının veya mahkemece hükmedilen hürriyeti bağlayıcı cezanın miktarı esas alınarak belirlenmiştir (5271 s. K. m. 272/3-b, 286).

Kanun yolu denetimi, doğrudan doğruya mahkeme kararının geçerliliğini etkilemektedir. Bir mahkeme kararının sonucu da özellikle davanın taraflarının hukuki durumlarını etkilemektedir. Öyleyse kanun yolu denetimine başvuru kabiliyeti gerek sav sahibi davacının gerekse de savunmada bulunan davalının; sav ve savunma haklarının doğal bir uzantısı olarak kabul edilebilir. Hak sahibinin hak ile kurduğu subjektif ilişki, onun hukuk düzeni tarafından korunacağına olan inancını da içerir. Bununla birlikte, bir menfaatin değerine göre hukukça sağlanan bir koruma yönteminin sınırlanması anlaşılamamaktadır. Burada ölçüme tabi tutulan ve sınırlamanın sebebini oluşturan mesele, menfaate yüklenen maddi bir değerdir. Oysaki kişilerin sağlanan haktan subjektif haklarının gerçekleşmesinin yanı sıra bir mahkemenin verdiği hükmün doğruluğu objektif hukukun tesisini de sağlamaktadır¹⁹¹. Hukuken kanun yolu mekanizması teşkil edildikten sonra birtakım davaların bundan faydalanmasına izin verip birtakım davalara, dava konusu yönünden şartlar belirleyerek izin vermemenin kanun yolunun ortaya koyduğu amaç ve işlevle bağdaşmadığı düşünülmektedir¹⁹². Özellikle dava konusunun değeri üzerinden yapılan sınırlama, deyim yerindeyse yargının küçük işlerle meşgul edilmemesine mi yöneliktir? Ya da belki kişilerin gereksiz yere kanun yollarına başvurarak yargının iş yükünü artırmayı önlemeye yöneliktir. Ancak birtakım kişilerin bu yöndeki olanakları gereksiz yere

¹⁹⁰Bkz. Yılmaz, 1988, **a.g.k.**, 142 vd.; Pekcanıtez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 474-475; Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 531-533; Atay, 2021, **a.g.k.**, 435 vd.; İ. Özbay (2011). 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununa Göre İstinaftan Sonraki Temyiz Sistemimizde Temyiz Edilebilen ve Edilemeyen Kararlar. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 69 (1-2), ss. 411-438, s. 425-426.

¹⁹¹İlgisi yönünden bkz. K. Yıldırım ve R. Aşit (2022). Türk Hukukunda ve Mukayeseli Hukukta Kanun Yolunun Amacı. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 28(2), ss. 865-904, s. 890.

¹⁹²İlgisi yönünden bkz. Gilles, 2012, **a.g.k.**, 131.

kullanmalarının, bu hakları sınırlandırmayı veya ortadan kaldırmayı gerektirecek geçerli bir argüman olmadığı düşünülmektedir. Çünkü bir şeyin kötüye kullanımı, onun düzgün kullanımına karşı bir argüman oluşturamaz (*abusus non tollit usum*)¹⁹³.

Bu konuda medeni yargılamadaki kanun yoluna başvuru hakkına dair sınırlandırmaya yönelik hüküm hakkında Anayasa'ya aykırılık itirazı, Anayasa Mahkemesi tarafından reddedilmiştir¹⁹⁴. Mahkemenin ret gerekçesi; kamu yararı sebebiyle kanun yoluna başvuru hakkının sınırlandırılabilirliği, böylelikle davaların süratlendirilebileceği ve Yargıtay'ın iş yükünün azaltılabileceğine yönelik bir temele dayanmakta ve dava konusunun değerine göre kanun yoluna başvuru hakkının sınırlandırılması durumunun, kanun yoluna başvuru hakkının ortadan kaldırıldığı şeklinde yorumlanamayacağı yönündedir. Benzer konuda Anayasa Mahkemesi, ceza davaları için kanun yoluna başvuru hakkına yönelik sınırlandırmaya ilişkin 5271 sayılı Kanun m. 286/2-d hükmünü iptal etmiştir¹⁹⁵. Yüksek Mahkeme'nin gerekçesinin temeli, özellikle hürriyeti bağlayıcı bir ceza söz konusu olduğundan sınırlamanın ölçülülük ilkesi içinde ele alınması ve bu yönde de amaç ve araç ilişkisinde orantılı bir düzenlemeyi gerektirmesine dayanmaktadır.

Kanun yoluna başvuru hakkı ile hak arama hürriyetinin yakın ilişkisi dikkate alındığında, kanun yoluna başvuru hakkının sınırlandırılması, aslında hak arama hürriyetine yönelik bir sınırlandırma olarak görünmektedir¹⁹⁶. Yukarıda hak arama hürriyeti ile yapılan açıklamalarda ortaya konulmaya çalışıldığı üzere hak arama hürriyeti ile hakkın koruma işlevine yönelik öngörülen yöntemin etkinliğe kavuşturulması amaçlanmaktadır. Kanun yoluna başvuru hakkı da kurgulanan yöntemin ve etkinliğinin sıhhatini doğrudan etkilemektedir.

Diğer yandan *temel hak ve hürriyetlerin korunması* başlıklı AY m. 40/2'nin “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.” şeklindeki hükmün geniş yorumlanması gerektiği düşünülmektedir. Buna göre devletin işlemlerini temel olarak teşrii, icrai veya yargısal olarak ayrıldığı düşünülürse bu nitelikteki işlemlere karşı her zaman bir kanun yolunun varlığı olmalıdır. Çünkü hükümde geçen “...başvuracağımı...” ifadesi ihtiyarî olma

¹⁹³*Abusus non tollit usum*: Bir şeyin kötüye kullanımı onun düzgün kullanımına karşı bir argüman oluşturmaz (<https://www.merriam-webster.com> E.T.: 25.09.2021).

¹⁹⁴Anayasa Mahkemesi'nin 20.01.1986 tarihli 1985/23 Esas ve 1986/2 Karar sayılı kararı.

¹⁹⁵Anayasa Mahkemesi'nin 27.12.2018 tarihli 2018/71 Esas ve 2018/118 Karar sayılı kararı.

¹⁹⁶İlgisi yönünden bkz. Gilles, 2012, **a.g.k.**, 131.

durumunu değil, bir zorunluluğu çağrıştırmaktadır. Dolayısıyla yargısal işlemler de bundan bağımsız olamaz.

AY m. 36, 125 ve 148 hükümleri dolayısıyla yargısal başvuru yollarının diğer işlemlere karşı üstünlüğü ortadadır, ancak bir yargısal işleme karşı da yargısal bir kanun yolunun da bulunması zorunluluğunun AY m. 40/2, 154/1 ve 155/1 hükümlerinin bir gereği olarak ortaya çıktığı düşünülmektedir. Örneğin AY m. 40/2 bakımından konu ele alındığında bir mahkeme veya bir idari merci bir karar verdiğinde bu kararında, karara karşı başvurulabilecek bir kanun yolu varsa bunu göstermelidir¹⁹⁷. Ya da hükmün ilk çağrıştırdığı anlam bu yöndedir. Bununla birlikte, bu hüküm geniş yorumlanırsa; yasama, yürütme ve yargının kendilerine özgü fonksiyonları işletirken tesis ettikleri işlemlerin mutlaka bir kanun yolu denetimi olanağının olmasını gerektirdiği düşünülmektedir¹⁹⁸. Mezkûr hüküm, özellikle yasama yönünden ele alındığında, bu erkin tesis ettiği yargılama kanunlarında mahkeme kararlarına karşı da mutlaka bir kanun yolu denetimi öngörülmesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Ya da böyle bir sonuca ulaşılmasaydı bile en azından kanun yolu hakkını sınırlandırıcı veya ortadan kaldıracı yönde bir düzenleme tesis edilememelidir. Bu bağlamda birtakım konularda ilk derece mahkemelerinin verdikleri kesin kararlar veya örneğin AYM'nin norm denetimleri veya başka konularda verdiği kararların da -bunların müstakil birer yargı erki işlemi oldukları göz önüne alındığında- yargısal bir kanun yolu denetimine tabi tutulması gerektiği¹⁹⁹ düşünülmektedir²⁰⁰. Elbette bu denetim sınırsız olamaz ve bir noktada sonlanması gerekir. Örneğin Anayasa m. 154/1 ve 155/1 hükümleri, bu sınırı

¹⁹⁷İlgisi yönünden bkz. Akgül, 2008, **a.g.k.**, 110-111.

¹⁹⁸İlgisi yönünden bkz. Gilles, 2012, **a.g.k.**, 131; Pekcanitez, Atalay, Özkes, 2020, **a.g.k.**, 475.

¹⁹⁹AYM'nin kararlarının denetimiyle ilgili bu yaklaşımı kurgusal düzlemde tartışılmaktadır. Çünkü AY m. 153/1'in, Yüksek Mahkeme'nin verdiği kararların kesinliğini öngörmesi, böyle bir düzenleme yapmayı elverişsiz bir hale getirmektedir.

²⁰⁰İlk derece mahkemesinin tesis ettiği karar, müstakil ve kurucu nitelikli olarak kabul edilirse bu karara karşı yapılan kanun yolu incelemesi müstakil ama denetime yönelik bir niteliği haiz olmalıdır. Sistemin önceki kurgusunda, yani Danıştay ve Yargıtay'ın ilk derece mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz fonksiyonunun olduğu zamanda, bu yaklaşım sağlanabiliyordu. İstinaf sistemi Türk Hukukuna entegre edildikten sonra ve istinaf incelemesinin esasa ilişkin yapıma kabiliyeti sağlandıktan sonra bu kabiliyetin denetim fonksiyonundan uzaklaştığını ve ikame yargılama yaparak yeniden bir müstakil ve kurucu nitelikli yargısal işlem tesis ettiği düşünülmektedir. En azından istinaf mercilerinin ilk derece mahkemelerinin verdiği kararları kaldırıp yeniden işin esasına girdikleri durumlarda böyle bir durumun ortaya çıktığı düşünülebilir. Bu tip kararlar ortaya çıktığında ortada ikame ve fakat yeni bir karar olduğundan bunun da yine yargısal bir denetime tabi tutulması gerekliliği, bu bağlam içinde, düşünülebilir.

Yargıtay ve Danıştay veya kanunlarca bunların yerine öngörülecek bir yargı mercii olarak belirlemiştir²⁰¹.

Diğer yandan kanun yoluna başvuru hakkının sınırlandırılmasının gerekçesi genelde menfaatin maddi değerinin azlığı çokluğuna, yargının iş yükünü hafifletmeye veya yargılamanın süratli çözümünü sağlama gibi gerekçelerle yapılmaktadır²⁰².

Türk Hukuku bakımından kanun yoluna başvuru hakkının adli ve idari davalar yönünden sınırlandırılmasının Anayasa'nın 154. ve 155. hükümlerine göre değerlendirildiğinde ceza davaları yönünden AİHS ve ilgili protokolün iki dereceli yargılamayı gerektirdiği durumu da dikkate alındığında, bu durumun ilk bakışta uygun olduğu düşünülebilmektedir. Ancak kanunlarınca üç dereceli olarak kurgulanan bir

²⁰¹Hemen belirtmelidir ki AY m. 40/2 ile ilgili bu yaklaşımım, AY m. 154/1 ve m. 155/1 hükümlerinin "...kanunun başka bir adli yargı merciiine bırakmadığı karar ve hükümlerin..." veya "...kanunun başka bir idari yargı merciiine bırakmadığı karar ve hükümlerin..." ibareleri dolayısıyla kabul görmeyebilir. Elbette Anayasa Koyucu, bu Anayasa hükümlerini teşkil ederken bir istinaf sistemi, Türk Hukuk sisteminde bulunmuyordu. Ancak Türk yargılama hukukunun istinaf sistemine hiç de yabancı olmadığını belirtmek gerekir. Sistem, Cumhuriyet sonrasında kaldırılmış olsa da muhtelif zamanlarda bu sisteme olan ihtiyacın dile getirildiği ve bununla ilgili kurguların gündeme taşındığı belirtilmektedir. Bu durum, Anayasa Koyucunun bu itibarla bu düzenlemeler bakımından bir açık kapı bıraktığı şeklinde de yorumlanabilir. Ancak bu hükümlerden anlaşılması gerekenin -her ne kadar ilgili hükümler yüksek yargı mercii ifadelerini kullanmasalar da- Yargıtay veya Danıştay'a denk olabilecek olan bir yargı merciidir ki Anayasa'nın önceki düzenlemelerinde bunların muadili olarak askeri yargıda bulunan *Askeri Yargıtay* ve *Yüksek Askeri İdare Mahkemesi* olabileceği düşünülmektedir. Bunların bulundukları zamanda kendilerine ait müstakil bir yargı yolu da bulunmaktaydı. Ancak bu yargı yolları, kendi kanunlarının belirlenmişti. Bu mahkemeler ilga edildiğinden, mevcut durumda bunların bölge adliye mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri olarak anlaşılmasının ve bunların Yargıtay ve Danıştay'ın son denetim mercii işlevine ikamesi şeklindeki yorum çok da isabetli olamayacağı düşünülmektedir. Yine, istinaf kanun yolunun yargılama hukukuna entegrasyonu genel kanun yolu olarak görev yapması ve temyiz kanun yolunun sınırlı olarak bu işlevi yerine getirmesi düşüncesi dolayısıyla bu yaklaşım uygun bulunmayabilir. Ancak bu yaklaşımın temel dayanak noktası -kanun yolu denetiminde- memleketteki içtihat birliğini sağlama amacına ve kişilerin bundan faydalandırılmaları işlevine dayanmaktadır. Bu çıkarımın aksi yönünde bir karar olarak bkz. "...Bir çok hukukî ereklar güdülerak oluşturulmuş bulunan kanun yollarının çeşit ve biçimlerine göre yasalarla belli edilen inceleme yerleri, az da olsa, bazen itiraz konusu işlem veya kararın bir an önce düzeltilmesini sağlamak amacıyla işi yapan veya kararı veren mahkemenin veya hâkimin kendisi olabileceği gibi, bir çok kez aynı veya üst görevli başka hâkim veya mahkemeler veyahut üst derece mahkemeleri, yani Yargıtay dahi olabilir. Nitekim, Anayasa'nın 139. maddesinde "Yargıtay, adliye mahkemelerince verilen karar ve hükümlerin son inceleme merciidir." denilmiş olması, yasaların bu yargı yerinden başka inceleme yerleri koymasını engelleyici sayılamaz; aksine, yasaların, gerek kişi haklarını güvence altına almak gerekse kamu düzenini kollamak amaçlarını birlikte gözönünde tutarak, başka başka yargısal denetim yolları ve dolayısıyla inceleme yerleri dahi koyup belli edebileceğini gösterir. / Kanun yollarına başvurmaları inceleyip karara bağlamakla yetkili ve görevli olan yargı yerlerince yapılacak incelemeler sonunda verilecek kararlardan hangisinin kesin olduğunu belli etme dahi, Anaysanın 136. maddesi hükmü ile Anayasadaki temel ilkelere ve güvence kurallarına aykırı olmamak üzere, yasa koyucunun takdirine bırakılmıştır. Olayda, kanun yollarından olan 'itiraz' yoluna başvurmaları incelemekle görevli ve yetkili bir yargı yerince verilmiş bulunan kararın kesin olduğunu saptayan itiraz konusu kuralın da anılan temel ilkelere ve güvence kuralları ile bağdaşmayan bir yönü bulunmadığı için Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülemez..." Anayasa Mahkemesi'nin 18.2.1971 tarihli 1970/Esas ve 1971/21 Karar sayılı kararı (www.anayasa.gov.tr E.T.: 10.2.2022). Ayrıca istinaf kanun yolunun tarihi hakkında bkz. C. Akil (2010). *İstinaf Kavramı*. Ankara: Yetkin, s. 181-201.

²⁰²İlgisi yönünden bkz. Yılmaz, 1988, **a.g.k.**, 154.

kanun yolu sisteminde ve aynı konudaki davalarda usul ekonomisi, hızlı yargılama ve kamu yararı vb. sebeplerle eşitlik ilkesine ve ölçülülük ilkesine aykırı sınırlamalarının yapılması -özellikle Anayasa'nın ilgili hükümleri gözetildiğinde- isabetli değildir (AY m.10, 13, 36, 40). Örneğin dava konusunun ekonomik değerinin gözetilerek yapılan sınırlamanın eşitlik ilkesine uygunluğunu açıklamak oldukça güçtür. Diğer yandan davanın esasını etkilemeyen konularda ve herkes için böyle bir ayrıma gidilebileceği belki söylenebilir. Örneğin medeni yargılamada görev ve yetkiye ilişkin kararlar veya geçici hukuki korumalar hakkında verilen kararlar hakkında temyize başvuru yapılamayacağına yönelik hüküm herkes için belli bir konudaki davada, yargılamanın esasını doğrudan veya dolaylı şekilde etkilemeyecekse kanun yolu başvurusuna yönelik bir sınırlamanın kabul edilebilir olup olmadığı tartışılabilir. Bu yönüyle bu tip kanun yolu sınırlamalarında eşitlik ilkesine bir aykırılıktan bahsedilmesi kolay olmaz. Ancak belki burada da sınırlamada elverişlilik ve zorunluluk unsurları yönünden bir tartışma yapılabilir. Bu konuda getirilen sınırlamayla öngörülen amaç ile sınırlama aracı arasında gerçekten zorunlu ve elverişli bir ilişki olup olmadığı da çok belirgin değildir. Elverişlilik yönünden ise bu kararlara karşı istinaf yolu açık olsa bile temyiz yolunun kapatılması, memleketteki içtihat birliğinin oluşturulması yönünden bir sakınca oluşturmaktadır. Elbette 2576 sayılı Kanun m. 3/C/4-c hükmü ve 5235 sayılı Kanun m. 35/3 hükümleri ile olağanüstü kanun yolu olan *kanun yararına bozma* kurumu sayesinde bu konudaki eksikliğin giderilebileceği de savunulabilir. Özellikle kanun yararına bozma sonucunda hükmün her zaman davanın tarafları yönünden sonuç doğurmadığı düşünüldüğünde, bunun etkili bir yöntem olarak tasavvur edilmesi güçleşmektedir. Zorunluluk yönünden ise -ki aslında bu sorun temelde istinafın varlık nedenini de sorgulayan bir sebeptir- istinaf sistemi kurulması yerine yüksek mahkemelerin daire ve yargıç sayısı artırılarak ve *Ulusal Yargı Ağı Projesi* sisteminin etkili kullanımı sağlanarak yargının iş yükü, usul ekonomisi veya süratli yargılamalarla ilgili sorunların zaten çözülebileceği düşünülmektedir²⁰³.

Bununla birlikte, ceza yargılamasıyla ilgili kanun yoluna başvuru hakkının sınırlandırılmasının Anayasa'ya aykırılığının özellikle eşitlik yönünden oldukça belirgin olduğu düşünülmektedir. Gerçekten de 5271 sayılı Kanun m. 286'nın 2. ve 3. fıkraları

²⁰³Kişilerin adalet ihtiyaçlarının karşılanmasıyla ilgili sosyal, kültürel ve ekonomik sorunların öncelikle çözümleri için birtakım tedbirlerin alınması gerekmektedir. Yoksa altta yatan bu tip yapısal sorunlar giderilmeden sadece hukuk sistemiyle sorunun çözülmesi için uğraşmanın isabetli bir yaklaşım olamayacağı düşünülmektedir.

birlikte değerlendirildiğinde bu sonuca ulaşmak kolaydır. Mezkûr Kanun m. 286'nın 2. fıkrasında temyiz kanun yolunu hürriyeti bağlayıcı cezanın miktarına bağlı olarak kapattıktan sonra buna dayalı istisnai olarak birtakım suçlar için bu hükmün işletilmeyeceğini ve bunlarda da ceza miktarına bakılmaksızın temyiz yoluna başvurulabilme kabiliyetini tanımının anlaşılabilir bir tarafı bulunmamaktadır. Örneğin hakaret suçu için hakkında iki yıl cezaya hükmolunan sanık, bölge adliye mahkemesince verilen bozma dışı karara karşı temyize başvurabilecek, ancak vergi kaçakçılığı nedeniyle yerel mahkemece hakkında beş yıl hapis cezasına hükmedilen ve istinafça başvurusu reddedilen sanık temyiz yoluna başvuramayacaktır. Özellikle haklarında hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilen kişilerin, yargı yolu içindeki en yüksek mahkemeye başvurularında hukuki yararlarının olmadığını düşünmek mümkün değildir. Kaldı ki hürriyeti bağlayıcı ceza yönünden, daha az miktardaki cezalar bile memleketteki içtihat birliğini sağlama fonksiyonu olan bir denetimden geçme olanağına sahipken, daha büyük miktartlı cezaların Yüksek Mahkeme'nin denetiminden bağışık tutmanın eşitlik ilkesiyle bağdaştırmak son derece zor olmaktadır. Elbette sınırlamaya yönelik elverişlilik ve zorunluluk unsurları bakımından yukarıda yapılan açıklamalar burada da geçerlidir²⁰⁴.

Ayrıca belirtilmelidir ki; AY m. 154/1 ve 155/1 hükümleri göz önüne alındığında da adli ve idari yargılamalarda ilk derece mahkemelerinin kararlarının en az bir yargısal denetime tabi tutulmaları gerektiği sonucu çıkmaktadır. Dolayısıyla belli konularda veya dava değerine göre ilk derece mahkemelerinin kararlarının kesin olduğunun kabul edilmesi bu itibarla da anlaşılabilir değildir. Elbette kanun yararına bozma veya kişiye Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yolunu kullanma kabiliyeti sağlamanın bu yöndeki sınırlamalar üzerinde rahatlatıcı bir etkisi olduğu düşünülebilir. Ancak nihayetinde bu kabiliyet, kanun yolunun sunduğu fonksiyonu tam anlamıyla karşılamamaktadır. Çünkü kanun yolu denetiminde kişinin benzer bir davayla ilgili olarak bir yüksek mahkemenin sunduğu içtihat birliğinden faydalanma imkânı da genişlemektedir. Örneğin kanun yolu denetimine gidilemeyen bir dava hakkında ilk derece mahkemesinin verdiği kesin hüküm, yüksek mahkeme içtihatlarından farklı olsa bile her zaman isabetli olmadığı ileri sürülemeyebilir. İlk derece hâkimi, o davayı farklı

²⁰⁴Devletin kanun yoluna başvuru imkânı sağlama mecburiyetinin olmadığı yönünde bkz. N. Meriç (2021). HMK Bağlamında Temel Sorunlar (İstinaf) (Sempozyum Konuşması). *Kent ve Hukuk*. (<https://www.youtube.com/watch?v=Isj9k8pohyE>, 2.50'den itibaren, E.T.: 22.01.2022).

bir şekilde yorumlayarak hüküm tesis etmiş olabilir. Ancak bu karara karşı kanun yolu denetimi mümkün olsaydı hâkim pek muhtemeldir ki yüksek mahkemenin işlettiği yorum kapsamı içinde hareket etme gereğini daha çok hissedecekti ve tesis ettiği karar da bu içtihadı yaklaşılabilecekti.

1.2. Dava ve kanun yolundan feragat

1.2.1. Davadan feragat

Hak sahibinin hakkın işlevini yönlendirme kabiliyetinin sınırları elverdiği sürece hakkıyla ilgili tasarrufları iradesine bağlı olarak dilediği gibi gerçekleştirme olanağı bulunur²⁰⁵. Bu, hakkın sağladığı koruma yöntemlerinden faydalanıp faydalanmama yönünde bir serbesti de sağlamaktadır. Bir hak, koruma yöntemi olarak dava hakkını da sağlar ki²⁰⁶ (*ubi jus ibi remedium*) hak sahibinin bu yöneme başvurup başvurmaması hali onun isteğine göre (*ad nutum*) şekillenir²⁰⁷.

Yukarıda hak ve hakkın koruma işleviyle yapılan açıklamalarda da belirtildiği gibi subjektif hakkın koruma işlevi bir gerçek koruma sağlamaktadır. Subjektif hak üzerinde koruma sağlayan diğer hukuki araçlar ise dolaylı bir korumadır. Gerçek korumadan yararlanıp yararlanmama üzerinde hak sahibinin mutlak bir irade serbestisi bulunur. Diğer bir deyişle hak sahibi, gerçek korumadan yararlanmak istemezse bu konuda kimse onu zorlayamaz. Ancak dolaylı objektif koruma devreye girdiğinde, hak sahibinin bu korumadan yararlanıp yararlanmama konusunda iradesine bakılmaz.

Hakkın özüne yönelik koruma yönteminin harekete geçirilmesi konusunda hak sahibine tanınan serbestlik sayesinde, dava yoluna başvuran hak sahibi, istediği zaman bu yoldan vazgeçebilir. Medeni yargıda bu durumun yansıması tasarruf ilkesi ile ifade edilmektedir²⁰⁸. Zaten medeni yargılamanın konusunun kişilerin özel subjektif haklarıyla ilgili gerçek korumadan faydalanma olduğu göz önüne alındığında bu durum belirginleşmektedir.

²⁰⁵İlgisi yönünden bkz. Meriç, 2011, **a.g.k.**, 53-54.

²⁰⁶Hak (*Ius*) ve dava (*actio*) ilişkisi hakkında bkz. M. Üçer (2018). *Roma Hukuku*. İstanbul: Onikilevha, s. 95-97.

²⁰⁷İlgisi yönünden bkz. Meriç, 2011, **a.g.k.**, 53-54.

²⁰⁸İlgisi yönünden bkz. Meriç, 2011, **a.g.k.**, 53-54; K. Yıldırım (2016). Medeni Yargılama Hukukunda Hakimin Rolü. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 22(3), ss. 3027-3044, s. 3042-44.

Medeni yargılamada davadan feragatte davacı -karşı tarafın veya mahkemenin rızasına bağlı olmaksızın- herhangi bir şarta bağlı olmayacak şekilde ve hüküm kesinleşinceye kadar, talep sonucundan tamamen veya kısmen vazgeçebilir²⁰⁹. Davadan feragat edilmesiyle mahkeme, davadan feragat dolayısıyla bir karar verir ve bu hüküm kesin hüküm gibi sonuç doğurur. Dolayısıyla dava, taraf iradesiyle sonlandırılmış olur. Feragat dolayısıyla mahkemece verilecek karar bir *ret kararıdır*²¹⁰. Bununla birlikte feragatin taraf iradesiyle yargılamayı sonlandıran bir işlem olması, hüküm kurulmadan önce yapılabilmesi -ki bu hakkın varlığı veya yokluğu üzerinde daha bir tespit yapılmadığı anlamına gelir- hükmün etkisinin kesin olması ve bundan dolayı da kanun yoluna başvurulamayacağı gibi özellikleri göz önünde bulundurulursa aslında verilecek kararın *karar verilmesine yer olmadığı kararı* olmasının²¹¹ daha uygun olacağı düşünülmektedir²¹². Bununla birlikte, feragat dolayısıyla verilen hükmün kesin hüküm

²⁰⁹Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 505-506.

²¹⁰Bkz. Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 507; S. Düğer ve S. Deliduman (2012). Medeni ve İdari Yargıda Davadan Feragat. *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1 (2), s. 29. “...Somut olayda, mahkemece davanın reddine karar verilmiş, davacının davadan feragati üzerine de ek karar ile davanın feragat nedeniyle reddine karar verilmiştir. İşbu kararı temyiz etmekte davalı ...'nin hukuki yararı bulunmadığından temyiz talebinin de kötüniyetle yapıldığı anlaşıldığından temyiz dilekçesinin reddine karar vermek gerekmiştir...” Yargıtay 14. Hukuk Dairesi'nin 10.3.2020 tarihli 2018/2143 Esas ve 2020/2905 Karar sayılı kararı; “...Feragat kesin hüküm gibi sonuç doğurur (...md.311). Davadan feragat halinde ne gibi bir karar verileceği kanunda gösterilmemiştir. Ancak, bu beyanın kesin hükmün hukuki sonuçlarını doğuracağı dikkate alındığında; davanın feragat nedeniyle reddi kararının verilmesi gerektiği açıktır. Feragat sonucunda davanın reddine karar verilmesi, davanın reddine bağlanan hukuki sonuçlar bakımından özellikle önem taşımaktadır. Nitekim, boşanma sebeplerinden herhangi birine dayanılarak açılan bir boşanma davasında; feragat halinde 'karar verilmesine yer olmadığına' şeklinde karar oluşturulması durumunda; ortada bir ret kararı bulunmayacağından feragat eden davacının Türk Medeni Kanununun 166/son maddesinden yararlanması mümkün olmayacaktır. Açıklanan sebeple; mahkemece dava hakkında ret kararı verilmesi gerekirken, 'karar verilmesine yer olmadığına' kararı verilmesi doğru olmamıştır. Ancak; bu yanlışlık taraflarca temyiz konusu edilmediğinden; bozma sebebi yapılmamış, yanlışlığa işaret edilmekle yetinilmiştir...” Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin 25.3.2013 tarihli 2012/22504 Esas ve 2013/8177 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 7.8.2022).

²¹¹“...Mahkemece feragat nedeniyle konusuz kalan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiş ise de; vekaletnamesinde davadan feragat etme yetkisi bulunan davacı vekilinin 07.01.2015 tarihinde davadan feragat ettiğini bildiren dilekçe verdiği anlaşıldığından mahkemece davanın feragat nedeniyle reddine karar verilmesi gerekirken feragat nedeniyle konusuz kalan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olup bozmayı gerektirir...” Yargıtay 13. Hukuk Dairesi'nin 16.6.2015 tarihli 2015/13199 Esas ve 2015/20530 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 7.8.2022).

²¹²Bu konuda bkz. N. Boran Güneysu (2014). *Medenî Usul Hukukunda Karar*, Ankara: Adalet Yayınevi, s. 142-145.; “...Bu nedenle; davacının davadan feragat etmesi nedeniyle davanın esasının incelenmesi olanağı kalmadığından, feragat nedeniyle karar verilmesine yer olmadığına karar verilmesi gerekirken, işin esasının incelenmesi suretiyle verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir...BOZULMASINA...” Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 5.2.2015 tarihli 2014/3599 Esas ve 2015/215 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr. E.T.: 29.01.2022).; Aynı yönde Danıştay 15. Dairesi'nin 17.9.2015 tarihli 2011/886 Esas ve 2015/5341 Karar sayılı kararı; Danıştay 10. Dairesi'nin 9.1.2019 tarihli 2015/2879 Esas ve 2019/123 Karar sayılı kararı. “...Dosyanın incelenmesinden, davalı idare vekili Av. ... tarafından verilen ve ... İdare Mahkemesi kayıtlarına 04/08/2021 tarihinde giren dilekçe ile temyiz isteminden feragat edildiğinin anlaşılması karşısında, temyiz talebi hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar

olması ve ayrıca davadan feragatin asıl haktan da feragat anlamına geldiğinden olsa gerektir ki mahkemelerin feragat dolayısıyla ret kararı verdikleri görülmektedir²¹³.

Davadan feragat, hüküm kesinleşinceye kadar yapılabilir ve feragatle birlikte hâkim bu konuda bir ek karar vermelidir (6100 s. K. m. 310/(1), (2)). Taraflarca kanun yoluna başvurulması durumunda ise dosya istinaf veya temyiz incelemesine gönderilmemelidir. Davadan feragate rağmen dosya bir şekilde kanun yolu incelemesi için gönderilirse istinaf veya temyiz mercii, yerel mahkemenin kararına yönelik bir incelemede bulunmamalıdır. Bu durumda yapılacak iş, istinaf veya temyiz mercii tarafından karar verilmesine yer olmadığı kararı verilerek dosyanın merciiine iletilmesinin sağlanması ve yerel mahkemenin feragate bağlı ek bir hüküm tesis etmesidir²¹⁴.

verilmesi gerekmektedir...” Danıştay 10. Dairesi’nin 20.9.2021 tarihli 2021/5413 Esas ve 2021/4148 Karar sayılı kararı. “...Davalı idare vekili tarafından temyiz isteminde bulunulduktan sonra 25/06/2021 tarihinde kayıtlara giren dilekçe ile temyiz isteminden feragat ettiğinden, temyiz istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmesi gerekmektedir...Bu durumda, davalı idarenin temyiz istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına, davacı istemi yönünden, Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 310. maddesinin 3. fıkrası uyarınca davadan feragat beyanı hakkında ek karar vermek üzere dosyanın ... İdari Dava Dairesi’ne gönderilmesine, 07/07/2021 tarihinde oybirliği ile karar verildi.” Danıştay 8. Dairesi’nin 7.7.2021 tarihli 2021/1556 Esas ve 2021/3605 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr. E.T.: 29.01.2022).

.; Bkz. Gözübüyük/Tan, 2017, **a.g.k.**, 1098.

²¹³“...Mahkemece, uyulan bozma kararı gereğince inceleme ve işlem yapılarak, davanın ecrimisil yönünden feragat nedeniyle reddine, kamulaştırmasız el atma nedeniyle tazminat davasının ise ... yönünden husumet yokluğundan reddine, diğer davalılar ... ve ... yönünden kabulüne dair hüküm kurulmuş; bu karar, davalılar ... ve ... vekillerince temyiz edilmiştir...” Yargıtay 5. Hukuk Dairesi’nin 10.2.2021 tarihli 2020/5471 Esas ve 2021/1221 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr. E.T.: 29.01.2022). “...Mahkemece, ...’nin açtığı davanın feragatten reddine...onanmasına...” Yargıtay 5. Hukuk Dairesi’nin 10.2.2021 tarihli 2020/10023 Esas ve 2021/1246 Karar sayılı kararı; “...hakkındaki davanın feragat nedeniyle reddine karar verilmiş; hüküm, davalılar ..., ... ve ... vekili tarafından temyiz edilmiştir...hükümün onanmasına...” Yargıtay 16. Hukuk Dairesi’nin 25.1.2021 tarihli 2021/91 Esas ve 2021/290 Karar sayılı kararı; “...Mahkemece; feragat nedeniyle davanın reddine karar verilmiş; hüküm, davalı vekili tarafından temyiz edilmiştir...düzeltilmiş bu şekli ile onanmasına...” Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 18.1.2021 tarihli 2018/7976 Esas ve 2021/204 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr. E.T.: 29.01.2022).

²¹⁴“...Somut davada davalı-davacı kadının feragatı bölge adliye mahkemesince karar verilmesinden sonra, fakat davacı-davalı kocanın kararı temyiz etmesinden ve dosyanın Dairemize gönderilmesinden öncedir. Bu durumda, bölge adliye mahkemesince HMK’nın 310/2 maddesi gereğince feragat konusunda dosya Yargıtaya gönderilmeden bir karar verilmesi gerekmele dosyanın bu gerekçe ile bölge adliye mahkemesine iade edilmesi ve bu aşamada temyiz incelemesi yapılmaması gerektiği görüşünde olduğumdan sayın çoğunluğun aksi yöndeki kararına katılmıyorum.” Yargıtay 2. Hukuk Dairesi’nin 11.4.2022 tarihli 2022/1032 Esas ve 2022/3434 Karar sayılı kararı (Karşı oy gerekçesi); “...Bu kanunî düzenlemeler uyarınca, davadan feragat istemi henüz dosya kanun yolu incelemesine gönderilmeden yapılmış ise dosyanın temyiz veya istinaf merciiine gönderilmemesi ve hükmü veren mahkemece feragat hakkında ek bir karar verilmesi gerekmele, öte yandan dosya kanun yolu incelemesine gönderildikten sonra davadan feragat edilmesi hâlinde ise dosyanın temyiz merciiince temyiz incelemesi yapılmaksızın feragat hakkında ek karar verilmek üzere hükmü veren mahkemeye gönderilmesi gerekmektedir...” Danıştay 13. Dairesi’nin 21.10.2020 tarihli 2020/3160 Esas ve 2020/2693 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 7.8.2023).

Feragatin hem maddi hukuk karakterli yönü hem de usul hukuku karakterli yönü bulunmaktadır²¹⁵. Gerçekten de feragatin Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olması, davacının tek taraflı bir feragat beyanıyla sonuç doğurması ve mahkemenin feragate bağlanan sonuçları uygulamak için tesis ettiği işlemlerin usul hukuku karakterli olması, kurumun usul hukuku yönüne işaret ederken; davanın davacının hakkının dayanağı bir iradi işlemle sonlandırılması ve feragat ile dava konusu haktan da vazgeçilmiş sayılması onun maddi karakterli yönünü ortaya çıkarmaktadır²¹⁶. Bununla birlikte geçerli bir feragat ile sonlanan davanın maddi anlamda kesin hüküm olarak kabul edileceğini belirtmek gerekir²¹⁷ (6100 s. K. m. 307, 309, 310, 311).

Bu noktada yeri gelmişken vurgulamak gerekir ki davadan feragat ile esas haktan da feragat edildiği anlamı çıkarılabildiğine göre ve davanın konusu da davacının esas hakkına bağlı talebine dayanıp belirlendiğine göre, feragat ile davanın konusuz kaldığı düşünülebilir ki bu yaklaşımdan yola çıkılırsa verilecek bir kararın karar verilmesine yer olmadığı kararı olması gerektiği söylenebilir²¹⁸. Bu yaklaşımdan hareket edilirse mahkemenin yapması gereken, feragat beyanını tutanağa bağlayıp (tespit edip) dosyaya yerleştirmek ve karar verilmesine yer olmadığı kararı vermekten ibaret olmalıdır²¹⁹.

Feragate oldukça benzeyen bir usul işlemi davanın geri alınmasıdır. Davadan feragat ile hak sahibi talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmektedir. Diğer bir deyişle feragat ile haktan vazgeçilmektedir. Davanın geri alınmasında ise haktan vazgeçilmemekte, dava açılmamış sayılmaktadır. Yine feragatin aksine davanın geri alınması için davalının rızası gerekir (6100 s. K. m. 123). Çünkü davanın geri alınmasıyla birlikte davalı üzerindeki aleyhe durumun yeniden ortaya çıkma ihtimali bulunmaktadır²²⁰.

İdari yargılamada davadan feragat ile ilgili 2577 sayılı Kanun'da özel bir düzenleme bulunmamakta, Kanun bu konuda 6100 sayılı Kanun'un feragatle ilgili hükümlerine atıf yapmaktadır (2577 s. K. m. 31/1). Bu noktada, medeni yargılamadaki feragatin idari yargılamadaki yansımalarının ne olacağı sorusu ortaya çıkmaktadır.

²¹⁵Bu konuda bkz. L. Akyol Aslan (2011). *Medenî Usul Hukukunda Davadan Feragat*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 191-195.

²¹⁶Bkz. Akyol Aslan, 2011, **a.g.k.**, 191-195.

²¹⁷Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 507-508.

²¹⁸Davanın konusuz kalması hakkında bkz. M. Atalı (2017). *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku* (15. bası). (Ed.) H. Pekcanitez, M. Özekes, M. Akkan, H. Taş Korkmaz, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 2041-2043.

²¹⁹Bkz. Boran Güneysu, 2014, **a.g.k.**, 142.

²²⁰Akyol Aslan, 2011, **a.g.k.**, 73.

Genelde bu yöndeki yaklaşım, medeni yargılamanın feragat ile ilgili hükümlerinin uygun düştüğü ölçüde idari yargılamaya uygulanması şeklindedir²²¹. İdari yargılamada gerek bireysel idari işlemlerin gerekse de düzenleyici idari işlemlerin iptali davalarında davacının davasından feragat etmesi durumunda feragate bağlanan sonuçların mutlak şekilde uygulanmasının -idari yargılamanın kamu düzeni ve kamu yararı gibi objektif karakterli yönünü ilgilendiren süreci göz önüne alındığında- mümkün olmadığını kabul etmek gerekir²²². Kaldı ki medeni yargılamada dahi birtakım ortak menfaatlerin, kamu düzeni veya yararının söz konusu olduğu durumlarda davacının davasından feragatine bağlanan sonuçlar mutlak olarak uygulanmamaktadır²²³ (6100 s. K. m. 70/3; 2004 s. K.

²²¹Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 466; F. Göçgün (2016), İptal Davasında Feragatin Uygulanabilirliği. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 20 (3), s. 239. “...2577 sayılı Yasanın 31. maddesiyle idari davalarda feragat istemleri üzerine Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununu hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlamaktadır. Ancak anılan yollama hükmünün idari davaların nitelikleri dikkate alınarak ve idari dava türleriyle bağdaştığı ölçüde uygulanabileceği açıktır...” Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 21.10.2004 tarihli 2004/745 Esas ve 2004/861 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 29.01.2022).

²²²Bkz. M. Yasin (2004). İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 8(3-4), ss. 149-184, s. 169.

²²³“...Davacı davasından feragat etse bile davalılardan birinin davaya devam etmek istemesi halinde mahkemece davaya devam edilerek işin esası hakkında karar verilmelidir. Bu nedenle davacının davadan feragat beyanına karşı hazır bulunan davalılardan diyecekleri sorulmalı, davaya devam etmeyi istemeleri halinde yargılamaya devam edilmelidir...” Yargıtay 14. Hukuk Dairesi’nin 13.2.2019 tarihli 2018/1420 Esas sayılı ve 2019/1329 Karar sayılı kararı; “...Paydaşlığın (ortaklığın) giderilmesi davaları iki taraflı, taraflar için benzer sonuçlar doğuran davalardır. Bu davalarda davalı da davacı gibi aynı haklara sahiptir. Bu nedenle davacının paydaşlığın satışı suretiyle giderilmesini istemesi davalıların aynen paylaşma istemesine engel teşkil etmez. Davacı davasından feragat etse bile davalılardan birinin davaya devam etmek istemesi halinde mahkemece davaya devam edilerek işin esası hakkında karar verilmelidir. Bu nedenle davacının davadan feragat beyanına karşı hazır bulunan davalılardan diyecekleri sorulmalı, davaya devam etmeyi istemeleri halinde yargılamaya devam edilmelidir...” Yargıtay 14. Hukuk Dairesi’nin 10.11.2016 tarihli 2015/7591 Esas ve 2016/9267 Karar sayılı kararı; aynı yönde Yargıtay’ın 2016/7934 Esas ve 2019/1582 Karar, 2016/4672 Esas ve 2019/6909 Karar, 2017/5572 Esas ve 2020/3206 Karar, 2019/179 Esas ve 2019/4753 Karar sayılı kararları (www.lexpera.com.tr E.T.: 29.01.2022). Ayrıca bu yönde bkz. Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 508; “...Dosyadaki yazılara, mahkeme kararında belirtilip yargıtay ilamında benimsenen gerektirici sebeplere göre, HUMK’nın 440. maddesinde sayılan hallerden hiçbirisine uymaması ve özellikle HGK 06.04.1983 tarih, 83/12-963 esas; 83/335 karar no’lu ilamı ile İİK’nın 165/2. maddesi hükmü gereğince, iflas kararı verilmesinden sonra yapılan davadan feragatin hüküm doğurmayacak olmasına göre, davalı vekilinin karar düzeltme isteminin reddi gerekmiştir...” Yargıtay 23. Hukuk Dairesi’nin 22.11.2017 tarihli 2017/1419 Esas ve 2017/3381 Karar sayılı kararı; benzer yönde Yargıtay’ın 2016/2243 Esas ve 2018/2098 Karar, 2014/6353 Esas ve 2014/6003 Karar sayılı kararları (www.lexpera.com.tr E.T.: 29.01.2022). Ayrıca konuyla ilgili bkz. G. Ülker (2016). *İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat*. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (Prof. Dr. Cevdet Yavuz’a Armağan) 22 (3), s. 3356. “...Yukarıda anlatılan bilgiler ışığında somut olay değerlendirildiğinde; davacının talebi Tarım Bağ-Kur sigortalılık süresinin tespitine ilişkin olup, hizmet tespiti olarak nitelendirilen bu tür davalar sosyal güvenlik hakkı ile bire bir ilişkilidir. Davacı vekili 02.02.2015 tarihli dilekçe ile 6552 sayılı Kanun’dan yararlanmak amacıyla davadan vazgeçtiğini beyan etmiş ancak mahkemece davacı vekiline ilgili beyanın içeriği açıklanmamıştır. Mahkemece hizmet tespiti davalarından feragat etmenin mümkün olmadığı davacı tarafı bildirilip 02.02.2015 tarihli dilekçenin 6100 sayılı HMK’nın 123 veya 150. maddeleri kapsamında olup olmadığı değerlendirilerek sonuca gidilmesi gerekli iken davanın feragat sebebiyle

m. 165; 5510 s. K²²⁴. m. 92). Öyleyse kamu düzeni ve kamu yararı gibi objektif niteliğin ön planda bulunduğu idari işlemlerin iptalini konu edinen idari yargılama sürecinde de feragate ilişkin hükümlerin mutlak şekilde uygulanması kabul edilemez.

Danıştay'ın feragat ile ilgili tutumu ise bireysel idari işlemlerin iptaline yönelik olan yargılamalarda da düzenleyici idari işlemlerin iptaline yönelik yargılamalarda da davaya konu işlemin kamusal objektif boyutunun yoğunluğuna yönelik olarak feragat ile ilgili hükümlerin sonuç doğurup doğurmayacağına göre şekillenmekte gibidir²²⁵.

reddine karar verilmesi hatalı olmuştur...” Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 3.6.2020 tarihli 2016/2671 Esas ve 2020/331 Karar sayılı kararı; “...*Davalı Kurum vekiline; ...oysaki hizmet tespiti davaları kamu davası niteliğinde olduğu, ...talep edilmiştir...Dairemizin bir önceki bozma ilamında belirtildiği üzere; inceleme konusu davada mahkemece, davadan feragat edilemeyeceği davacıya (vekiline) bildirilmeli, feragat beyanının HMK. 123. veya 150. maddelerinde düzenlenen haklardan birinin kullanımı niteliğinde olup olmadığı kendilerine sorulmak suretiyle belirlenmeli, beyanın, anılan anlamlarda kullanıldığı saptandığı takdirde duruma göre 123. veya 150. maddelerde öngörülen prosedür işletilmeli, aksi durumda ise elde edilecek sonuca göre dava konusu istem hakkında karar verilmelidir...*” Yargıtay 10. Hukuk Dairesi’nin 13.12.2020 tarihli 2020/8466 Esas ve 2020/7076 Karar sayılı kararı; aynı yönde Yargıtay’ın 2020/5362 Esas ve 2020/6809 Karar, 2020/2418 Esas ve 2020/6907 Karar sayılı kararları (www.lexpera.com.tr E.T.: 29.01.2022).

²²⁴16.6.2006 tarihli ve 26200 sayılı Resmî Gazete.

²²⁵Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 466; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 741; Danıştay 10. Dairesi’nin 20.12.2011 tarihli 2010/16395 Esas ve 2011/5749 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 29.01.2022). “...2577 sayılı *İdarî Yargılama Usulü Kanunu*’nda feragat konusu özel olarak düzenlenmemiş, Kanun’un 31. maddesi ile bu konuda Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na atıfta bulunulmuştur. Buna göre, anılan Kanun’un 307. maddesinde, feragat, davacının talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmesi olarak tanımlanmış; 309. maddesinin 1. fıkrasında, feragatin dilekçeyle veya yargılama sırasında sözlü olarak yapılacağı, 311. maddesinde de feragatin kesin hüküm gibi hukuki sonuç doğuracağı kurala bağlanmıştır. Ancak, bu kuralın idarî davaların nitelikleri dikkate alınarak ve idarî dava türleri ile bağdaştığı ölçüde uygulanabileceğinin kabulü gerekir. Bilindiği gibi, idarî yargıda iptal davası kural olarak; ilgililerin haklarını ve çıkarlarını korumanın yanında, yürütme ve idarenin hukuka uygun davranmasını gerçekleştirmeye yöneliktir. Bu nedenle de, sadece davacıyı ilgilendiren somut, subjektif nitelikteki işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda, hüküm verildikten sonra, karar kesinleşmeden davanın herhangi bir aşamasında davacının davasından feragati kabul edilebilir ise de, sadece davacıyı ilgilendirmeyen işlemlere karşı açılan davalarda, idarenin hukuka uygun davranmasının tüm kamunun menfaatine olduğu göz önüne alınarak, feragat talepleri davanın hukukî niteliği dikkate alınarak irdelenmelidir. Bu durumda, feragate ilişkin taleplerde, uyuşmazlık konusu olaydaki kamu yararı ve bireysel yarar ölçütünün belirlenmesinden sonra feragat hakkında karar verilebilecektir. Sadece davacıyı ilgilendirmeyen objektif nitelikteki bir iptal davasında kamu yararı ölçütü mutlak olduğundan, mahkemece verilen ve işlemin hukuka aykırı olduğunu belirleyen karardan sonra davacının davasından feragat etmesi iptal davasının niteliği ile bağdaşmaz. Uyuşmazlığa konu olayda, köy tüzel kişiliği tarafından 261 parsel sayılı taşınmazın satışına ilişkin ihalenin iptali istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemin, söz konusu taşınmazın satışına ilişkin ihale ilanının köyde yapılmadığı, yapılsaydı daha çok kişinin ihaleye katılacağı iddiasıyla iptali istenildiğinden verilecek karar tüm köyü etkileyebilecek nitelikte olup dava konusu işlemin de hukuka aykırı nitelikte olduğu açıktır. Bu itibarla, feragatin mahiyetinden hareketle, dava konusu edilen işlemin salt bireysel yarar yerine kamu yararını ilgilendirmesi ve bu anlamda objektif nitelikte olması, davanın sadece bireysel yarar amacıyla açılmamış olması ve dava konusu ihalenin iptali istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemin hukuka aykırı olduğunun saptanmış olması nedenleriyle, davacı A1 Köyü muhtar ve azaları olduğunu belirten kişilerce 07/03/2016 tarihinde kayda giren dilekçeyle ileri sürülen davanın düşmesi istemi kabul edilmeyerek, işin esasının incelenmesine geçilmiştir...” Danıştay 13. Dairesi’nin 24.6.2020 tarihli 2016/2145 Esas ve 2020/1578 Karar sayılı kararı; “...*İdare Mahkemesince, toplumu ilgilendiren idari işlemlere (imar plânı) karşı açılan iptal davaları kamusal nitelik taşıdığından, bu tür davalar açıldıktan sonra davacıların kişisel davalarda olduğu gibi davadan feragatinin kabul edilmemesi*

Öncelikle, bireysel idari işlemlerin iptali için açılan davalarla ilgili olarak; davacının dava kesinleşmeden önce her zaman feragat beyanı dikkate alınarak bir kararın verilmesi gerektiği düşünülebilir. Bu tip davalarda idarenin işleminin sıhhatiyle ilgili değerlendirme kamu düzeni ve menfaatini ilgilendiriyor olsa ve hatta aykırılığın boyutu, bir yürütmeyi durdurma kararı alınarak ortaya konulmuş olsa bile²²⁶ davanın açılmasının subjektif menfaat ihlalinin gerçekleşmesi şartına bağlanması, yargılamanın tahrik kaynağının davacının iradesi olması ve davasız bir yargılamanın olamayacağı, nihayetinde de hükmün nispi bir etki doğuracağı özellikleri göz önüne alındığında, feragatin hüküm kesinleşinceye kadar her aşamada mümkün olduğu kabul edilebilir görülmektedir²²⁷. Ancak bireysel idari işlemlerin iptaline yönelik davaların subjektif karakterinin yanı sıra objektif bir karakteri de bulunmaktadır. Gerçekten de bir idari işlemin yetki, sebep, usul, şekil, konu ve amaç yönlerinden hukuka uygunluğunun araştırılması ve bu araştırmanın yargılama boyunca resen yapılması, konunun objektif yönüne işaret etmektedir. Öyleyse bireysel bir idari işlemin iptali istemiyle açılan bir davanın da objektif bir yönünün, dolayısıyla kamu düzeni ve yararını içeren bir yönünün bulunduğu görülmektedir. Bu durumda mahkemece işin esasına yönelik bir değerlendirme yapılırsa ve hukuka aykırılık tespit edilirse ve davacının da davadan feragati kabul edilirse artık hukuka aykırılığın giderilemeyeceğine yönelik bir durum ortaya çıkmaktadır. O halde idari yargıda kamu düzeni ve yararı ya da davaların objektif yönü de göz önüne alındığında ve idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinin bulunduğu durumu dikkate alındığında, mahkemece iptali için başvurulana bireysel idari işlemin hukuka aykırılığı yönündeki bir tespit ve hatta güçlü bir kanı -yürütmeyi durdurma kararı gibi- oluştuğu sürece davacının feragatinin Kanun'dan doğan mutlak sonuçlarını uygulamak hukuk düzeninde kabul edilemez sonuçların doğmasına sebep olabilir²²⁸. Elbette bireysel idari işlemlerin iptali ile ilgili davalarda böyle bir

gerektiği, teknik yönden hukuka aykırılık nedenlerinin belirtildiği teknik bilirkişi raporun Mahkemece kabul edildikten sonra feragat dilekçesi verildiği gerekçesiyle feragat istemi kabul edilmeyerek davanın esası hakkında karar verilmiş ise de, davacı vekili tarafından yasal şekle uygun olarak davadan feragat edildiği anlaşıldığından, feragat isteminin kabul edilmesi suretiyle dava hakkında karar verilmesi gerekmektedir..." Danıştay 6. Dairesi'nin 5.2.2020 tarihli 2016/8873 Esas ve 2020/1028 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 29.01.2022).

²²⁶İlgisi yönünden bkz. S. Kara (2019). İmar Planı/Değişikliği Davalarında Feragat. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 14, ss. 309-328, s. 326-327.

²²⁷İlgisi yönünden bkz. M. Çakmak (2004). İdarî Yargıda Davadan Feragat. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 53 (1), ss. 185-194, s. 193; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 741.

²²⁸İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 466; Atay, 2021, **a.g.k.**, 210; Ulusoy, 2022, **a.g.k.**, 194; Çağlayan, 2016, **a.g.k.**, 332-337; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 743.

değerlendirme yapılabiliriyorsa düzenleyici idari işlemlerin iptaline yönelik davalarda *a fortiori* böyle bir değerlendirme yapılabilir. Çünkü düzenleyici idari işlemlerin iptaline yönelik davaların objektiflik karakteri çok daha yoğundur ve bu davaların hükümlerinin sonuçları özellikle *erga omnes* etkilidir. Bununla birlikte 2577 sayılı Kanun m. 12’de öngörülen iptal veya tam yargı davaları bakımından böyle bir yaklaşım yapılamayacağı düşünülmektedir. Diğer bir deyişle idari işlemin veya eylemin *hak ihlaline* sebep olduğu durumlarda açılan dava gerçek bir davanın özelliklerini taşımaktadır. Davacının hakkına dayandırarak açtığı bu dava tasarruf ilkesi gereği onun iradesine bağlı olarak şekillenmekte²²⁹ ve hükmün sonuçları *inter partes* etkili olmaktadır. Bu durumda davacının davadan feragati, 6100 sayılı Kanun’daki davadan feragatle ilgili hükümlere büyük ölçüde bir bağımlılığı gerektireceği düşünülmektedir²³⁰.

Şu hâlde gerek bireysel idari işlemlerin gerekse de düzenleyici idari işlemlerin iptaline yönelik davalarda, feragate ilişkin 6100 sayılı Kanun hükümlerinin mutlak olarak uygulanabileceğini söylemek zordur²³¹. Bununla birlikte, idari yargılamayla ilgili olarak feragatin yorumu ve uygulamasının nasıl olması gerektiğine yönelik yaklaşımlardaki farklılığın giderilmesi ve feragate bağlanan sonuçlar belirginleştirilmek isteniyorsa bununla ilgili yasal bir düzenlemenin yapılması²³² gerektiği düşünülmektedir. Gerçekten de idari yargılamada subjektif hakka ilişkin davaların konu alındığı medeni yargılamadaki kurumlara atıf yapılarak birtakım usul hukuku kurumlarının uygulanabilirliğini sağlamak oldukça güçtür; çünkü idari yargılama sürecinin ve özellikle -menfaat ihlaline bağlı- iptal davalarının kamusal nitelikli karakteri göz ardı edilerek medeni yargı kurumlarının doğrudan uygulanması kolay değildir²³³.

İdari yargılamadaki iptal davalarının aksine tam yargı davalarında feragat hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili bir sorun bulunmamaktadır. Çünkü tam yargı

²²⁹İlgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 735.

²³⁰Konuya aşağıda 2. Bölüm’de *vergi davası* alt başlığı altında değinilmektedir.

²³¹“...*Umumî hukukî durumların bu karakteri bir bakımdan müktesep haklardaki duruma yaklaşır ve onunla alâka kesbeder: umumî hukukî durumun tazammun ve ihtiva ettiği salâhiyet ferdî duruma inkılâp ettiği zaman feragat, vazgeçme mümkündür. Meselâ bir memur maaş, emeklilik gibi haklarından feragat edemez; fakat işlemiş ve kendisi bakımından ferdî bir duruma, alacağa inkılâp etmiş olan maaşından feragat edebilir...*” Onar, 1966a, **a.g.k.**, 483.

²³²Ülker, 2016, **a.g.k.**, 3381. Ayrıca bkz. Danıştay 6. Dairesi’nin 15.10.2020 tarihli 2017/7136 Esas ve 2020/9936 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 29.01.2022).

²³³“...*Davadan feragat konusunda mevcut olan sorunların temel nedeni, kamu hukuku anlayışı ve hukuk devleti ilkesi ile hareket eden idarî yargılama usulünde, özel hukuk mantığı ve subjektif hak kavramının esas olduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun uygulanmasıdır...*” Çakmak, 2004, **a.g.k.**, 185.

davaları idarece verilen zararın tazminine yönelik davalardır. Dolayısıyla zarar ve zararın üzerinde gerçekleştiği mağdur düşünülüğünde, bu aykırılık, subjektif hakkın ihlalinin ve dava da bu ihlalin sonucu meydana gelen subjektif zararın olumsuz sonuçlarının giderilmesini ilgilendirdiğinden davacının bu yöndeki talebi ve bu talepten vazgeçmesi yönündeki isteği medeni yargılamadaki tasarruf ilkesinin olağan sonuçlarını doğuracak, dolayısıyla feragat ile ilgili hükümler bu tip davalarda doğrudan uygulanabilme olanağı bulabilecektir.

1.2.2. Kanun yolundan feragat ve vazgeçme

Her ne kadar feragat ve vazgeçme kavramları sözcük anlamları itibariyle birbirlerine oldukça yakın anlamlı kavramlar olsalar da bunların arasında belirgin bir fark olup olmadığı ortaya koyulmalıdır. Çünkü davadan feragat bir hukuki kurum olması ve bunu tanımlamak için vazgeçme kavramı kullanılıyor olsa bile hukuki bağlam içinde bunlar arasında belirgin bir fark olup olmadığı irdelenmelidir.

Hemen belirtmelidir ki bu başlık altında irdelenen kanun yolundan vazgeçme veya feragat kavramı dar anlamda kanun yolu bağlamında ele alınmıştır. Yoksa yukarıda yapılan açıklamalarda belirtildiği gibi kanun yolu kavramı geniş anlamda değerlendirilirse aslında kanun yolunda vazgeçme veya feragat; davadan feragat ve idari başvuru yollarından feragati de kapsayabilir.

Sözcük anlamları itibariyle feragat; *hakkından kendi isteğiyle vazgeçme* olarak tanımlanırken, vazgeçme; *vazgeçmek, kendi hakkı saydığı bir şeyi artık istemez olmak veya niyetten veya karardan dönmek, caymak* şeklinde tanımlanmaktadır²³⁴.

Öncelikle belirtmek gerekir ki Kanun Koyucu, yargılama hukukuna ilişkin olarak kanun yolu kavramını yeknesak kullanmaktadır. Ancak yargılama hukukuyla ilgili temel kanun kabul edilebilecek farklı kanunlarda hem kanun yolundan vazgeçme hem de kanun yolundan feragat kavramları kullanılmaktadır. Örneğin medeni yargılamada konuyla ilgili olarak *feragat* kavramının kullanıldığı görülmektedir (6100 s. K. m. 349, 366). Bununla birlikte ceza ve vergi yargılamasında konuyla ilgili olarak *vazgeçme* kavramının kullanıldığı görülmektedir (5271 s. K. m. 266; 213 s. K. m. 379). Yine idari yargılamada *vazgeçme* kavramından bahsedilmektedir (2577 s. K. m. 48/6). Gerçi idari yargılamada 2577 sayılı Kanun m. 31'in yollamasında medeni yargılamadaki feragate ilişkin hükümlere yollama yapılmıştır. Ancak buradaki feragatin -hükümün kendi

²³⁴<https://sozluk.gov.tr> (E.T.: 22.04.2022).

bağlamı içinde değerlendirildiğinde ve bu hükmün de sınırlı bir sayımla bu öngörüde bulunduğu kabul edildiğinde- kanun yolundan feragate değil davadan feragate yönelik bir anlamı ortaya koyduğu düşünülmektedir. Ayrıca 2577 sayılı Kanun m. 48/6'nın "...temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu..." şeklindeki ibaresi de idari yargılama sisteminin benimsediği kavramı *vazgeçme* olarak zikrettiğinden, bu yönde bir çıkarım yapılabilmektedir.

Medeni yargılamada kanun yolundan feragat, 6100 sayılı Kanun m. 349/1'de "*Taraflar, ilamın kendilerine tebliğinden önce, istinaf yoluna başvurma hakkından feragat edemez.*" şeklinde düzenlenmiştir. Bu hüküm, istinaf kanun yolundan feragati öngörse de m. 366'da "*Bu Kanunun istinaf yolu ile ilgili 343 ilâ 349 ve 352 nci maddeleri hükümleri, temyizde de kıyas yoluyla uygulanır.*" denildiğinden temyiz kanun yolu için de aynı usulün işletileceği açıktır. Kanun yolundan feragat, kanun yoluna başvuru hakkı ortaya çıkınca kullanılabilen bir kabiliyet olmakla birlikte²³⁵ kanun yoluna başvuru yapılmış ve dosya merciine gönderilmemişse yerel mahkemece (dosya bölge adliye mahkemesindeyse bu mahkemece) ret kararı verileceği; dosya kanun yolu incelemesini yapacak mercie gönderilmişse bu mercii tarafından ret kararı verileceği öngörülmektedir²³⁶ (6100 s. K. m. 349). Davadan feragatin aksine kanun yolundan feragatte ilgili düzenleme, verilecek kararın ne olduğunu zikretmektedir. Bununla birlikte belirtilmelidir ki kanun yolundan feragat sadece davacı tarafından değil davalı tarafından da kullanılabilecek bir kabiliyettir. Karşı tarafın rızasına bağlı olmayan tek taraflı bir irade beyanıyla yargılama hukukunda hüküm ve sonuçlarını doğuran bir karaktere sahiptir. Sadece feragat beyanında bulunanın üzerinde hüküm ve sonuçlarını doğurabilecek bir usul işlemi olsa da katılma yolu ile kanun yoluna başvurulmuş durumlarda, kanun yoluna başvuran bundan feragat ederse katılan yönünden kanun yolu incelemesi de yapılamayacaktır (6100 s. K. m. 348/2).

Tarafların süresinde kanun yoluna başvurmamalarının her zaman için kanun yolundan feragat ettikleri anlamına gelemeyeceği düşünülmektedir. Çünkü kanun yolundan feragat eden tarafın bu yöndeki sonucu doğurmaya ilişkin sebebi, onun açık irade beyanı oluşturur. Diğer yandan süresi içinde kanun yoluna başvurmayan tarafın başvurmama sebebi; nihai kararın tatmin edici olması, sürenin kaçırılması, usulsüz

²³⁵Bkz. Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 576-577; Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 471-472; Umar, 2011, **a.g.k.**, 971.

²³⁶Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 472.

tebligat vb. bir sebepten kaynaklanabilir. Gerçi nihai karardan memnun olan ve hükmün bir an önce kesinleşmesini bekleyen tarafın kanun yolundan feragat etmesi de olasıdır. Elbette sebepleri farklı olsa da bu durumların doğurdukları sonuç, hükmün şekli anlamda kesinleşmesidir²³⁷. Şekli anlamda kesin hüküm, o davanın tarafları arasında sonradan ortaya çıkan aynı konu ve sebebe dayanan bir başka davada ise maddi anlamda kesin hüküm etkisi taşır²³⁸. Bu kesinlik; taraf, sebep ve konusu aynı olan bir davanın hukuki istikrar ve güvenlik sebebiyle tekrar incelenmesini önler²³⁹. Ancak bu kesinlik; tarafları, sebebi ve konusu farklı bir davada her zaman maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmez²⁴⁰.

İdari yargılamada kanun yolundan vazgeçme ile ilgili açık bir kanun hükmü bulunmamaktadır. Bu konuda çıkarım yapılabilecek tek hüküm 2577 sayılı Kanun m. 48/6'nın "*Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; merci tarafından verilecek yedi günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir...*" şeklindeki düzenlemesidir. Elbette bu düzenleme dolayısıyla idari yargıda kanun yolundan vazgeçme ile ilgili ayrı bir kurum olduğu söylenemez. Kaldı ki bu düzenleme sadece temyizle ilgili yargılama masraflarına yönelik mali gereklilikleri sağlamakla ilgili gibidir. Gerçi açık bir şekilde kanun yolundan vazgeçme burada ayrı bir kurum olarak öngörülmemekle birlikte hükmün bu yönde bir ifade kullanması, onu tarafın açık irade beyanına bağlı olmayan bir varsayım niteliğine büründürmektedir²⁴¹.

Bu düzenlemenin kanun koyucunun vazgeçmeye yönelik düzenlemesini, bilinçli bir tercihle kaleme alınmadığını düşündürmektedir. Çünkü kanun koyucunun böyle bir kurumun varlığından haberdar olmadığı söylenemez. Medeni yargılamayı ilgilendiren kanuni düzenlemede bunun açıkça yer alması da bunu göstermektedir. 2577 sayılı Kanun m. 31/1'de *davadan feragatin* sayılıp *kanun yolundan feragat* veya *vazgeçmenin* sayılmaması ise anlaşılabilir değildir. Çünkü davadan feragat ile kanun yolundan feragat arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin davadan feragat davacıya sağlanan

²³⁷Maddi ve şekli anlamda kesin hüküm hakkında bkz. M. Akkan (2009). Medeni Usul Hukukunda Tarafların Farklı Olması Durumunda Kesin Hükümün Delil Niteliği. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11 (Özel Sayı), ss. 3-61.

²³⁸Bkz. Akkan, 2009, **a.g.k.**, 5-10;

²³⁹Bkz. Akkan, 2009, **a.g.k.**, 55.

²⁴⁰Bkz. Akkan, 2009, **a.g.k.**, 55-56.

²⁴¹Bu düzenlemenin, bu çalışma açısından önemi ise 213 sayılı Kanun m. 379 açısından kendisini gösterebilir. Çünkü temyiz yolundan vazgeçme sayılmanın sonuçlarının m. 379'un tatbikiyle bir çatışma mı yoksa bir çakışma mı yaşayacağının ortaya koyulması gerekir.

bir kabiliyettir. Kanun yolundan feragatten ise davanın her iki tarafı da faydalanabilir. Davadan feragat haktan da feragat etme sonucunu doğurur; ancak kanun yolundan feragatte davaya konu haktan feragat sonucu ortaya çıkmaz.

Diğer yandan 2577 sayılı Kanun m. 31/1'in sınırlı sayıda belirlediği ve 6100 sayılı Kanun'un feragat ile ilgili düzenlemesine yaptığı atfın kanun yolundan vazgeçme için uygulanıp uygulanamayacağı noktasında bir tartışma ortaya çıkabilir²⁴². 2577 sayılı Kanun m. 31/1'in "...dosyanın taraflar ve ilgililerce incelenmesi, feragat ve kabul, teminat..." şeklindeki ifadesinde sayılan feragatin, kabul ile sayılması, bunun davadan feragat olduğunu düşündürmektedir. Gerçi 2577 sayılı Kanun'un 1982 tarihli bir kanun olması ve ilgili maddenin de 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nu değil; mülga 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nu esas alan bir düzenleme olması da bu görüşü destekler niteliktedir. Çünkü 1086 sayılı Kanun'un 91 ilâ 95'inci maddeleri *feragat ve kabul* şeklinde bir düzenlemeyi ihtiva ediyordu. Hatta 2577 sayılı Kanun m. 31/1'in ilgili cümlesinde feragat ve kabul sayıldıktan sonra bahsedilen teminat da 1086 sayılı Kanun'un feragat ve kabul kurumları düzenlemesinden sonra gelen 96 ilâ 100'üncü maddelerinde düzenlenmekteydi. Bu durum göstermektedir ki 2577 sayılı Kanun m. 31'in atıf yaptığı kurumlar, mülga 1086 sayılı Kanun²⁴³ sistematigi içinde yer alan davadan feragat ile ilgilidir. Yoksa kanun yolundan feragat 1086 sayılı Kanun m. 426/i ve m. 432'de düzenlenmekteydi ve bu hükümler de -her ne kadar davadan feragatle ortak noktaları bulunsa ve her ikisi de tasarruf ilkesi temeline oturuyor olsalar da- birbiriyle eş değer nitelikte değildir.

Yukarıda davadan feragatle ilgili olarak kamu yararı, kamu düzeni veya ortak menfaatlerin söz konusu olduğu durumlarda gerek medeni yargılamada gerekse de idari yargılamada bu hakkın kati bir suretle kullanılamayacağı üzerinde durulmuştu. Kanun yolundan feragatte ise bu yönde bir değerlendirme yapmak zorlaşmaktadır. Çünkü kanun yolu başvurusunun, esas hakla olan ilişkisi devam etse de sunduğu kabiliyet hâlihazırda verilmiş bir mahkeme kararının denetimini sağlamaktan ibarettir.

2577 sayılı Kanun sistemi içinde bir kanun yolundan feragat kurumu öngörülmediği için birtakım sorunların ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Öncelikle, ilk derece mahkemesinin kararına karşı istinaf kanun yoluna başvuran tarafın, dosya

²⁴²İlgisi yönünden bkz. M. Ahioğlu (2021). İdari Yargılama Hukukunda Bekletici Mesele. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 20, ss. 33-75, s. 36-43. ve 71.

²⁴³2.7.1927 tarihli ve 622 sayılı Resmî Gazete.

istinaf merciine gönderildikten sonra ve istinaf merciince bir karar verildikten sonra kanun yoluna başvuru hakkından feragat etmesi ne anlama gelebilir? Bu sorunun sorulmasının şöyle bir önemi bulunmaktadır: 6100 sayılı Kanun m. 349/1'e göre kanun yolundan feragat başvurusunun ne zaman yapılabileceği belirlenmiş olmasına rağmen 2577 sayılı Kanun'da bu yönde bir süre öngörülmemiştir. Kıyas yoluyla medeni yargıda düzenlenen kanun yolundan feragat kurumunun da burada işletilme olanağı bulunmamakta gibidir²⁴⁴. Çünkü 2577 sayılı Kanun m. 31 kıyas yoluyla uygulanabilecek 6100 sayılı Kanun'un kurumlarını sınırlı şekilde saymıştır²⁴⁵. Diğer yandan idari yargı hâkiminin 2577 sayılı Kanun'da hüküm bulunmayan konularda -m. 31'de o konuya ilişkin bir atıf olmamasına rağmen- 6100 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerine kılavuz hüküm olarak başvurmasında bir sakınca yoktur²⁴⁶.

Davacının davadan feragati ile aynı zamanda kanun yolundan vazgeçme talebi de olursa bu durum nasıl değerlendirilebilir? Davadan feragat hüküm kesinleşinceye kadar yapılabilmektedir. Örneğin nihai kararı veren mahkemenin kararına karşı kanun yoluna da başvurulur ve yine bu süre içinde davacı hem davasından hem de kanun yolu başvurusundan feragat ederse merci nasıl bir karar vermelidir? Birinci olasılıkta 6100 sayılı Kanun m. 349/2'nin "*Başvuru yapıldıktan sonra feragat edilirse, dosya bölge adliye mahkemesine gönderilmez ve kararı veren mahkemece başvurunun reddine karar verilir. Dosya, bölge adliye mahkemesine gönderilmiş ve henüz karara bağlanmamış ise başvuru feragat nedeniyle reddolunur.*" şeklindeki düzenlemesi ile 6100 sayılı Kanun m. 310/2'nin "*Feragat veya kabul, hükmün verilmesinden sonra yapılmışsa, taraflarca kanun yoluna başvurulmuş olsa dahi, dosya kanun yolu incelemesine gönderilmez ve ilk derece mahkemesi veya bölge adliye mahkemesince feragat veya kabul doğrultusunda*

²⁴⁴“...Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapan 31. maddesinde düzenlenmeyen ıslah ile miktar arttırımının kıyas yoluyla idari davalarda uygulanması mümkün olmadığından davacının talep ettiği maddi tazminat miktarını arttırma talebinin kabul edilmediği, idari davalarda taraflara miktar arttırma hakkının düzenlendiği 6459 Sayılı Kanun'un 11/04/2013 tarihinde yürürlüğe girmesinden sonra...” Danıştay 15. Dairesi'nin 7.6.2018 tarihli 2016/1479 Esas ve 2018/5758 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 18.07.2022).

²⁴⁵Bu konuda bkz. Ahioğlu, 2021, **a.g.k.**, 41-42; T. Candan (2022a). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. (9. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 1037. Ayrıca bkz. “...Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 185. maddesinde öngörülen davayı takipten vazgeçmek halinde, dava geri alınmakta ve ileride istenilen zamanda tekrar açabilme hakkı saklı tutulmakta; aynı kanunun 91. maddesinde öngörülen feragat halinde ise davacı netice talebinden yani hakkın özünden vazgeçmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinde davayı takipten vazgeçmek konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulmadığından, idari yargıda davayı takipten vazgeçmek mümkün değildir...” Danıştay 6. Dairesi'nin 27.2.1992 tarihli 1991/4453 Esas ve 1992/772 Karar sayılı Kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 18.07.2022).

²⁴⁶Bkz. Ahioğlu, 2021, **a.g.k.**, 42.

ek karar verilir.” şeklindeki düzenlemesi birlikte değerlendirildiğinde nihai kararı veren mahkemece, kanun yolu başvurusu reddedilerek, davadan feragate yönelik bir ek karar verilecektir. Bu olasılık, dosyanın kanun yolu merciine gönderilmediği durumlarda geçerlidir. İkinci olasılıkta, yani dosya temyiz incelemesi için merciine gönderilmişse 6100 sayılı Kanun m. 349/2 ihmal edilip davacının davadan feragat beyanına yönelik olarak m. 310/3’ün “*Feragat veya kabul, dosyanın temyiz incelemesine gönderilmesinden sonra yapılmışsa, Yargıtay temyiz incelemesi yapmaksızın dosyayı feragat veya kabul hususunda ek karar verilmek üzere hükmü veren mahkemeye gönderir.*” şeklindeki düzenlemesi esas alınmalıdır. Diğer bir deyişle, dosyanın temyiz incelemesi için merciine ulaştığı bir durumda, davacının hem davadan feragati hem de kanun yolundan feragatine yönelik bir karar vermeyi gerektirmemeli ve 6100 sayılı Kanun m. 349/2 ihmal edilerek doğrudan m. 310/3’ün uygulanması için dosyanın hükmü veren mahkemeye gönderilmesi gerektiği düşünülmektedir. Çünkü davadan feragatin, münhasıran haktan da feragat anlamına geldiği yaklaşımından hareketle dava hakkının ve kanun yoluna başvuru hakkının dayanağı olan asıl hakkın varlığından da artık bahsedilemeyeceğinden davadan feragate bağlanan sonuçlar öncelikle uygulanabilir görünmektedir.

Üçüncü olasılıkta ise ilk derece mahkemesinin kararına karşı kanun yoluna başvurulursa ve dosya da istinaf merciine intikal ederse ve aynı zamanda davacı tarafından hem kanun yolu başvurusundan feragat edilir hem de davadan feragat edilirse nasıl bir karar verilmesi gerektiği çok açık değildir. Çünkü 6100 sayılı Kanun m. 310/3’ün düzenlemesi sadece temyiz incelemesine yönelik bir olasılığı içermektedir. Anılan Kanun m. 310/3’ün bilinçli bir tercihle sadece temyiz kanun yolunu hedefleyen bir düzenleme olarak kaleme alındığı düşünülür ve istinaf merciinin dosya üzerinden yeniden bir karar verme kabiliyetinin bulunduğu da göz önüne alınırsa bu olasılıkta istinaf mercii hem kanun yolu başvurusunu reddedip hem de davadan feragate ilişkin kararı kendisinin verebileceği düşünülmektedir. Aslında bu sonuca m. 353/1-a’da, dosyanın ilk derece mahkemesine gönderilebilecek kararların sayımının yapıldığı için de ulaşılabilmektedir. Diğer yandan dosyanın yeniden ilk derece mahkemesine gönderilmesi gerekliliğinden bahsedilseydi, bunu usul ekonomisi ilkesi ile bağdaştırmak da zor olurdu.

Kanun yolundan vazgeçme ayrı bir kavram ve bir yargılama kurumu olarak - rastlanıldığı kadarıyla- açık bir şekilde sadece 5271 sayılı Ceza Muhakemesi

Kanunu'nda düzenlenmiştir. Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kanun yolundan vazgeçme kurumu hem yargılamaya hem de idari usule ilişkin karma bir kurum gibi görünmektedir.

Tarafın kanun yoluna başvurmaması ile açık bir irade beyanıyla kanun yolundan vazgeçmesinin ayrı bir düzenleme bulunmadığı sürece aynı sonuçları doğuracağı söylenebilir. Bununla birlikte, ayrı bir düzenleme ile kanun yolundan vazgeçme kurumu oluşturulduysa artık kişinin bu düzenleme kapsamında bir iradesinin olup olmadığı araştırılmalıdır. Örneğin 213 sayılı Kanun²⁴⁷ m. 379, kanun yolundan vazgeçmeye birtakım sonuçlar bağlamaktadır. Bu özel düzenleme sadece davacı yönünden hükümde öngörülen şartların sağlanması ile kanun yolundan vazgeçilirse sonuçlarını doğurabilir. Eğer davacı, bu yönde açık bir irade ortaya koymaz ve kanun yoluna başvurmazsa durumu ilgili hüküm kapsamında değerlendirilemez. Diğer yandan davalı açısından kanun yolundan vazgeçmeye dayalı özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Davalı açık iradesiyle bu yönde bir beyanda bulursa veya başvuru süresi içinde kanun yoluna başvurmaması yönünden ayırt edici bir durum ortaya çıkmayacaktır.

Ceza yargılamasında, cezalandırmanın hürriyeti bağlayıcı nitelikteki boyutu dikkate alındığında, münhasıran şüpheli veya sanık yönünden kanun yolu denetiminin oldukça önemli bir yeri olduğu söylenebilir. Medeni yargılamadaki tasarruf ilkesinin sağladığı kanun yoluna başvurma hakkının kullanılıp kullanılmamasına yönelik taraflara sunulan tercih imkânı²⁴⁸ ise burada bazı durumlarda kısıtlanmıştır. Diğer bir deyişle ceza yargılamasında yargılama süjelerinin yargılamaya yön vermeye yönelik iradeleri kısıtlıdır. Örneğin on beş yıl ve daha üstündeki hapis cezalarının bölge adliye mahkemelerince resen istinaf denetiminin yapılacağına yönelik düzenleme bu kapsamda zikredilebilir (5271 s. K. m. 272/1). Yine, Cumhuriyet savcısı tarafından sadece sanığın aleyhine değil ama lehine olmak suretile de kanun yolu denetimine başvurulabilir (5271 s. K. m. 260/3). Benzer şekilde, şüpheli veya sanığın yasal temsilcisinin veya eşinin onun adına kanun yoluna başvurma imkânının tanınması (5271 s. K. m. 262) ile zorunlu müdafinin²⁴⁹ veya zorunlu vekilin de (5271 s. K. m. 234/2)²⁵⁰ kanun yoluna başvurma

²⁴⁷ 10.1.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmî Gazete.

²⁴⁸ “...Bu itibarla, vazgeçme nedeniyle ortada temyizden inceleme istemi kalmadığı gibi sanık hakkındaki mahkûmiyet hükmü kendiliğinden de temyiz incelemesine tâbi nitelikte olmadığından dosyanın incelenmeksizin Özel Daireye iadesine karar verilmelidir...” Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 4.3.2008 tarihli 2007/232 Esas ve 2008/40 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.7.2023).

²⁴⁹ “...Kanun yolu başvurusunda bulunulması veya bu başvurudan vazgeçilmesi kural olarak asıl iradesine tabidir. Ancak maddenin 3. fıkrasında buna bir istisna getirilmiş ve on sekiz yaşını

veya bundan vazgeçmeye yönelik iradesinin şüpheli, sanığın veya katılanın bu konudaki iradelerinden üstün tutulması (5271 s. K. m. 266/3) gibi düzenlemelerin bulunması, ceza yargılamasında -medeni yargılamadaki salt taraf menfaatlerinin yargılamaya yön vermesiyle ilgili sürece karşılık- yargılamaya dâhil olan tüm süjelerin hakları gözetilmek suretiyle, maddi gerçeğin açığa çıkarılması yönündeki ilkenin ön planda tutulduğunu göstermektedir.

Ceza yargılamasında kanun yolundan feragat; kanun yoluna başvuru hakkı otaya çıktıktan sonra bu hakkın kullanılmayacağı beyanı, kanun yolundan vazgeçmenin ise kanun yoluna başvurduktan sonra bu başvurunun geri alınması şeklinde ifade edilebildiği gibi²⁵¹ kanun hükmünün, vazgeçme ve geri alma arasında bir ayrım yapmadığı, ilgili hükmün her iki durumu kapsadığı yaklaşımı da ileri sürülmektedir²⁵².

5271 sayılı Kanun m. 266, kanun yoluna başvurulduktan sonra vazgeçmenin hangi süreye kadar yapılabileceğini düzenlemektedir. Düzenleme bu yönde de olsa kanun yoluna başvuru hakkı ortaya çıktıktan sonra vazgeçme beyanı ile başvuru yapıldıktan sonra yapılan vazgeçme beyanı arasında nitelik itibarıyla bir farkın olmadığı düşünülmektedir. Bu iki olasılık bakımından ortaya çıkabilecek bir fark, başvuru yapıldıktan sonra dosyanın merciiine gönderilmesinden sonra ve başvurudan vazgeçme beyanının da bu sürede ulaşması durumunda vazgeçmeye yönelik kararı verecek merciiin farklılaşması bakımından olabilir. Bununla birlikte, her iki olasılıkta da vazgeçme beyanından sonra yeniden kanun yoluna başvurulamaz²⁵³. Ayrıca belirtmek

doldurmamış ya da sağır veya dilsiz veya kendisini savunamayacak derecede malul olan şüpheli veya sanığın, kanun yoluna başvurulması ya da başvurunun geri alınması konusundaki iradesi ile müdafisinin iradesinin çelişmesi hâlinde asılın değil, müdafinin iradesine üstünlük tanınmıştır..." Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 18.1.2023 tarihli 2022/442 Esas ve 2023/21 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.7.2023).

²⁵⁰Centel ve Zafer, 2016, **a.g.k.**, 804.

²⁵¹Centel ve Zafer, 2016, **a.g.k.**, 803; "...Temyiz kanun yolu başvurusunda bulunulduktan sonra, ilgililerin temyiz başvurusundan feragat ya da vazgeçme vb. içerikli taleplerinin, kanun yoluna başvurma hakkından feragat kapsamında değil yapılan kanun yolu başvurusunun geri alınmasını düzenleyen CMK'nın 266. maddesi kapsamında değerlendirilmesi ve talep içeriğinin açıkça temyiz başvurusunun geri alınması, diğer bir deyişle yapılan temyiz başvurusundan vazgeçme iradesini yansıtıp yansıtmadığına bakılması gerekir. İradenin açıkça yapılan temyiz başvurusundan vazgeçmeye yönelik olması hâlinde, temyiz davasının açılabilmesi için gerekli olan istek de ortadan kalkmış olacağından vazgeçilen bu temyiz davasından dolayı Yargıtayca temyiz incelemesi yapılamayacaktır..." Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 18.1.2023 tarihli 2022/442 Esas ve 2023/21 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.7.2023).

²⁵²F. Yenisey ve A. Nuhoğlu (2016). *Ceza Muhakemesi Hukuku* (4. Baskı). Ankara: Seçkin, s. 848-849. Ayrıca ilgisi yönünden bkz. E. Yurtcan (2016). *Ceza Yargılaması Hukuku*. (13. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi, s. 562.

²⁵³Yenisey ve Nuhoğlu, 2016, **a.g.k.**, 849.

gerekir ki otomatik istinaf bakımından 5271 sayılı Kanun m. 272/1'in amir hükmü karşısında başvurudan vazgeçmeye yönelik iradeye üstünlük tanınmamalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ DAVASI VE KANUN YOLLARI

2.1. Vergi Yargılamasının Kapsamı

Öncelikle belirtilmelidir ki ayrı bir *vergi yargılaması* kavramı ve bunun bir kapsamı olup olmadığı tartışılabilir. Çünkü vergilendirme işlemleri idari niteliktedir ve bu işlemlerin yargısal denetimi idari yargıda yapılmaktadır. Elbette ayrı vergi mahkemelerinin bulunması, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da ayrı vergi dairelerinin bulunması, kısaca ayrı bir vergi yargısının bulunması ve 2577 sayılı Kanun'da *vergi davası* kavramının geçmesi, ilk bakışta ayrı bir vergi yargılamasından bahsetmeyi gerektirebilir ki vergi hukuku yazınında *vergi davası* ve *vergi yargılamasına* ilişkin yadsınamayacak miktarda yapılmış çalışmanın olduğu da dikkate değerdir²⁵⁴.

²⁵⁴Vergi davası ve yargılamasıyla ilgili olarak bkz. M. Öncel vd., (2019). *Vergi Hukuku*. (28. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 205-208; M. Yüce (2019). *Vergi Yargılama Hukuku*. (6. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 57-60; Y. Karakoç (2021). *Vergi yargılaması Hukuku Ders Kitabı*. (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 185-191; Y. Karakoç (2014a). *Genel Vergi Hukuku*. (7. Baskı). Ankara: Yetkin yayınları, s. 801-805; M. Çakmak (2021). *İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 17-21; Ü. S. Üstün (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, s. 84-98; K. Mutluer ve N. Dayanç Kuzeyli (2019). *Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 268-277; Kaneti vd., (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 470-480; N. Saban (2016). *Vergi Hukuku*. (8. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, s. 579-582; N. Saban (1986). *Vergi Hukukunda Sorumluluk* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 83-90; M. Batı (2021). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Vergi İcra*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 539; D. Şenyüz, M. Yüce ve A. Gerçek (2018). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. (9. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 293-300; A. Akdoğan (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*. (13. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, s. 181-182;; T. Candan (2022b). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 1129-1142; Ö. Uluatam ve Y. Methibay (1999). *Vergi Hukuku*. (3. Baskı). Ankara: İmaj Yayıncılık, s. 228-242; T. Erdem (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 250-264; İ. Semiz (2020). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf*. Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü; A. M. Işık (2019). *Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet*. İstanbul: Onikilevha, s. 21 vd.; Ş. Göztepe (2021). *İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 38-40; A. Taşer (2020). *Vergi Yargılamasında Ehliyet*. İstanbul: Onikilevha, s. 11-17; M. Tekingündüz (1983). *İdari Dava Türleri ve Vergi Davası*. *Danıştay Dergisi* (50-51), ss. 56-59; T. Candan (1984). *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar*. *Danıştay Dergisi* (54-55), ss. 31-30, s. 31 vd.; C. Tumangil (1987). *Vergi Davasının Hukuki Niteliği*. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 39 (1), ss. 125-156, s. 127 vd.; A. Kumrulu (1990). *Vergi Yargısında Sorunlar*. 6. *Maliye Eğitimi Sempozyumu*. Antalya, ss. 119-136, s. 119-123; A. Kumrulu (1988). *Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 40 (1), ss. 237-250; L. Duran (1987). *İdari İşlem Niteliğindeki Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü I. Amme İdaresi Dergisi* 20, ss. 3-17; L. Duran (1988). *İdari İşlem Niteliğindeki Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü II. Amme İdaresi Dergisi* 21, ss. 63-77; M. Akkaya (1997). *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 46 (1), ss. 185-208, s. 190 vd.; Z.

Ancak benzer durumun adli yargı içinde bulunan medeni yargıda da olduğu görülmektedir ki burada yer alan özel görevli mahkemelerin yaptıkları yargılamalara yönelik bu şekilde bir kavramlaştırma ve kapsam belirleme girişimine çoğunlukla rastlanılmamaktadır. Bu şekilde konuya yönelik bir adlandırma girişimi ise özel bir yargılama kanunu ortaya çıktığında görülmektedir. Örneğin 7036 sayılı İş Mahkemeleri

Tunç (2021). *Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk*. İstanbul: Onikilevha, s. 225-236; E. U. Çakır (2020). Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları. *Mali Hukuk Dergisi*. 16 (184), ss. 943-978, s. 949-953; G. Kapucu ve M. Kocatepe (2021). Vergi Yargılamasında Tanık. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 7 (1), ss. 133-165, s. 141 vd.; N. Karataş Durmuş (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 18 (3-4), ss. 505-528, s. 512; S. Kılıç ve M. G. Kaya (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargı Sistemleri. *Sayıştay Dergisi*. 28 (107), ss. 37-64, s. 53 vd.; O. Sarıaslan (2019). Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözümlemesi Gereken Yeni Sorun Alanları. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 10 (37), ss. 271-302, s. 272-275; O. Sarıaslan (2016). Vergi Yargılamasında Harç Sorunu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 7(27), ss. 493-514, s. 497 vd.; O. M. Köstü (2013). Vergi Davasının Konusu. *Terazi Hukuk Dergisi*. 8 (86), ss. 30-37, s. 33-34; T. Gözler ve A. Demir (2015). Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü. *Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2 (4), ss. 28-41, s. 28 vd.; B. Demirbaş Aksüt (2010). Vergi Yargılaması Hukuku'nun Anayasal Temelleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12 (Özel Sayı), ss. 257-312, s. 260-262; S. Taner (2018). Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 136, ss. 185-224; O. Demir (2004). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 8 (3-4), ss. 185-234, s. 189-197; R. Armağan (2015). Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı-İptal Davası Tartışmaları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 2 (1), ss. 127-145. K. Canbazoglu (2010). Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 89, ss. 154-195; N. Çağan (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi* 37 (1), ss. 129-151, s. 143-144; B. Pınar (2014). Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı (Teori – Uygulama ve Sorunlar). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Hakan PEKCANITEZ'e Armağan)* 16 (Özel Sayı), Basım Yılı: 2015, ss. 4355-4397; B. Pınar (2022). Vergi Yargısının Birleştirme Yasağını İhlâl ile Seri Dava İnşası (Danıştay 7. Dairesi'nin Vekâlet Ücreti Kısıtlamasının Yerleşik Hale Gelmesi). *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 3 (1), ss. 141-166; S. Ağar (2006a). Vergi Davalarının Hukuki Niteliği. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 19 (62), ss. 262-297, s. 272 vd.; S. Ağar (2009). Vergi Davalarında Yasal Vekalet Ücretinin Maktu Olması -Sıra Dışı Bir Yasama Pratiği-. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 22 (84), ss. 308-318; S. Ağar (2006b). Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 19 (67), ss. 285-316; S. Ağar (2007). Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – II. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 19 (68), ss. 360-392; N. S. Doğan (2016). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Bursa Barosu Dergisi* 41 (96), ss. 132-135; G. Çayan (2019). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılanma Hakkı, Hakkın Kapsamı ve Vergi Davalarına Uygulanması. *Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi* 6 (2), ss. 85-116, s. 98 vd.; S. Acinöroğlu (2009). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 23(3), ss. 191-207, s. 198; A. Sağlam (2014). İhtilaflı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 2 (4), ss. 1-18; M. Arslan (2004). Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları. *Sayıştay Dergisi* 15 (53), ss. 99-114; Y. E. Yılmazoğlu (2016). Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyat Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 29 (124), ss. 323-356; L. Yaralı (2013). Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 71 (2), ss. 543-552; A. Gerçek (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 54 (3), ss. 157-193, s. 165-166. Ayrıca ilgisi yönünden bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1913-1916; Erkut, 1990, **a.g.k.**, 72; Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 174-175 ve 197; Gözübüyük, 2013, **a.g.k.**, 42-45; Ulusoy, 2022, **a.g.k.**, 49 ve 63; Tan, 2017, **a.g.k.**, 768 ve 975; Çağlayan, 2016, **a.g.k.**, 581-583; Atay, 2021, **a.g.k.**, 155 vd.

Kanunu²⁵⁵ veya 4787 sayılı Aile Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yargılama Usullerine Dair Kanun'da²⁵⁶ da birtakım özel yargılama usulü düzenlemeleri bulunmaktadır. Ancak bu yargılamalar nihayetinde medeni usul hukukunun kapsamı içinde değerlendirilmektedir. Elbette gerek 4787 sayılı Kanun m. 7/2'nin "*Özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, bu Kanunda hüküm bulunmayan konularda Türk Medenî Kanununun aile hukukuna ilişkin usul hükümleri ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır.*" şeklindeki düzenlemesinden gerekse de 7036 sayılı Kanun m. 9'un "*Bu Kanunda hüküm bulunmayan hâllerde 6100 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.*" şeklindeki düzenlemesinden anlaşılmaktadır ki bu Kanunların tamamlayıcısı 6100 Sayılı Kanun'dur.

Ayrı vergi mahkemeleri ve yargılaması kanunu bulunmamaktadır. Vergi yargısının tabi olduğu kanun(lar) ise idari yargı örgütünü bir bütün olarak ele alan 2575 ve 2576 sayılı kanunlardır²⁵⁷. Yargılama usulü de yine idari yargılama usulünü düzenleyen 2577 sayılı Kanun'da öngörülmüştür. 2576 sayılı Kanun m. 6'da vergi mahkemelerinin konu yönünden görevini tespit etmek dışında öngördüğü düzenlemeler; ayrık bazı hükümler dışında (2576 s. K. m. 13, m. 15/2, geç. m. 1/3-(c), (f), geç. m. 1/5, geç. m. 1/7, geç. m. 4, geç. m. 8...); genelde idare mahkemeleriyle ilgili ortak hükümlerdir. Benzer durum, yargılamalar yönünden 2577 sayılı Kanun için de geçerlidir. Bu Kanun da vergi yargılamasına yönelik müstakil hükümleri haizdir (2577 s. K. m. 3/1-e, m. 7/1, m. 7/2-b, m. 17/1, m. 27/4, m. 28/5, m. 31/2, m. 37, m. 63). Ancak idari yargılama kapsamı içinde, vergiyle ilgili yargılamalara yönelik birtakım spesifik hükümlerin bulunması dolayısıyla vergi yargısına ait ayrı bir vergi yargılaması hukukundan bahsetmeyi gerektirmediği düşünülmektedir. Belki de ayrı bir vergi yargılamasından bahsedilebilmesi için; Alman Hukuku'nda olduğu gibi²⁵⁸ bir bağımsız

²⁵⁵25.10.2017 tarihli ve 30221 sayılı Resmî Gazete.

²⁵⁶18.1.2003 tarihli ve 24997 sayılı Resmî Gazete.

²⁵⁷2575 sayılı Kanun: 20.1.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazete; 2567 sayılı Kanun: 6.1.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazete.

²⁵⁸İlgisi yönünden bkz. A. Değirmendereli (2015). Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 4(2), ss. 36-67, s. 39.

yüksek mali mahkemenin²⁵⁹, mali yargı örgütünün ve ayrı bir mali muhakeme kanununun²⁶⁰ olması gerekirdi²⁶¹.

Vergi yargılamasının kapsamını tespit edebilmek için öncelikle vergi hukukunun kapsamı üzerinde durulmalıdır. Bu bağlamda, ilk olarak *vergi ödevi* başlıklı AY m. 73/3'ün "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" şeklindeki düzenlemesinde, vergi dışında sayılan resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kavramlarının *vergi ödevi* başlığı içinde toplanması ve m. 73/1'in "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" şeklindeki düzenlemesi ile birlikte değerlendirildiğinde vergi hukukunun konusunun ortaya çıktığı görülebilir. Anayasa'nın kullandığı *vergi ödevi* kavramı, geniş anlamda vergi olmalıdır²⁶². Çünkü vergi dışında sayılan kavramlar ile benzeri mali yükümlülük kavramı bu durumu ortaya koymaktadır. Gerçekten de bunların alınma amacı kamu harcamalarını finanse etmeye özgülenmekte ve hepsi de kamu gücüne dayanılarak alınmakla birlikte aralarındaki belirgin farkın, münhasıran bunların alınma sebebi ve şekli yönünden ortaya çıktığı düşünülmektedir. Örneğin vergilerin belli bir karşılığı olmamasına rağmen harçların belli bir karşılığı bulunmaktadır. Diğer yandan fon gelirleri gibi gelirler de genelde belli bir kamusal örgütlenmenin, o örgütün mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere alınır²⁶³. Örneğin sosyal güvenlik prim ödemeleri, meslek örgütlerinin aidatları ve işsizlik fonuna ait gelirlerde kamusal bir giderin finansmanı için kamu gücüne dayanılarak bir gelir elde edilmektedir²⁶⁴. Bu yönüyle konuya yaklaşıldığında, devletin veya bir kamusal örgütlenmenin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm gelirler, geniş anlamda vergi hukuku kapsamında değerlendirilebilir görünmekle birlikte²⁶⁵ bu kıstasın tek başına, vergi hukukunun kapsamını belirlemek için yeterli olmadığı düşünülmektedir. Aslında bu konuda belirleyici ölçüt, *kamu harcamalarının finansmanı amacıyla kamu gücüne dayanılarak*

²⁵⁹Bkz. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland Art. 95/1 (<https://www.gesetze-im-internet.de> E.T.: 18.10.2021). Alman vergi yargı sistemi hakkında bkz. Kılıç ve Kaya, 2017, **a.g.k.**, 43-48.

²⁶⁰Bkz. Finanzgerichtsordnung (FGO) örneğin bkz. § 1, § 33, § 35, § 36, § 39, § 50, § 51, § 63 vd. (<https://www.gesetze-im-internet.de> E.T.: 18.10.2021).; Ayrıca ilgisi yönünden bkz. Sarıaslan, 2019, **a.g.k.**, 279-280.

²⁶¹Bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 202. İlgisi yönünden bkz. Sarıaslan, 2019, **a.g.k.**, 279-280.

²⁶²İlgisi yönünden bkz. A. Erginay (1959). Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 5, ss. 123-131, s. 124-130.

²⁶³Bkz. Y. Karakoç (2021b). *Kamu Maliyesi* (2. Baskı). Ankara: Yetkin, s. 96-98.

²⁶⁴Sosyal güvenliğin finansmanı ile ilgili olarak bkz. A. Güzel, A. R. Okur ve N. Caniklioğlu (2012). *Sosyal Güvenlik Hukuku*. (14. Baskı). İstanbul: Beta, s. 76-80.

²⁶⁵Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, s. 3.

alınma olabilir. Diğer yandan vergiyi diğer kamusal gelir unsurlarından ayırt etmeyi sağlayacak bir ölçüt ortaya koymak gerekirse; maliye biliminin bu konuda geliştirdiği kavramlaştırmadan faydalanılabilir²⁶⁶. Bu bağlamda sadece kamu kesiminin üretimine özgülenen ve bireysel faydanın ölçülme olanağı bulunmayan mal ve hizmetlerin finansmanı için vergiden bahsedilebilirken, özel kesimce de üretimi mümkün olan yarı kamusal mal ve hizmetlerde bireysel faydalanmanın ölçülebilme kabiliyeti olduğundan bunların finansmanı için de vergi dışındaki kamu gelirleri niteliğindeki mali yükümlülükler sayılabilmektedir²⁶⁷.

Elbette, geniş anlamda vergi hukuku kapsamında değerlendirilebilecek bir konu da AY m. 167/2'nin *“Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.”* şeklindeki düzenlemesidir. Dolayısıyla burada sayılan ek mali yükümlülükleri de vergi hukukunun kapsamı içinde görmek mümkündür.

Vergi hukukunun konusunu belirlemede kullanılacak esas ölçütün, kamu harcamalarının finansmanı amacıyla kamu gücü kullanılarak alınan değerler olduğu belirtildikten sonra sadece bu ölçüt ele alınarak yapılan belirlemede vergi suç ve kabahatleri kapsam dışında kalmaktadır. Çünkü kabahat dolayısıyla kesilen vergi cezaları sonuç itibarıyla hazineye intikal etse de bunların konuluş amacı mükelleflerin vergi düzenlemelerine riayet etmelerini sağlamak, diğer bir deyişle vergiyle ilgili aykırı davranışları engellemektir²⁶⁸. Diğer yandan 5018 sayılı Kanun'un *tanımlar* başlıklı m. 3/1-i'nin *kamu gelirini* *“Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri, ...”* şeklinde tanımlarken ceza gelirlerini de saymasıyla vergi cezalarının da bu kapsamda değerlendirilmesi yönünde geçerli bir zemin olduğu söylenebilir. Ancak dikkat edilirse burada bahsi geçen *ceza gelirleri*

²⁶⁶G. Yılmaz ve Ö. Biyan (2016). Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 38 (2), s. 339.

²⁶⁷Yılmaz ve Biyan, 2016, **a.g.k.**, 339.

²⁶⁸İlgisi yönünden bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.** 226; Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 491-493.

ifadesinin sadece vergiyle ilgili olan cezaları değil tüm idari ve adli nitelikli cezaları kapsadığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi idaresince kesilen cezaların idari nitelikli işlemler olmaları, bunları da vergi idaresinin fonksiyonlarına dâhil etme gereğini doğurmuş olabilir.

Kapsama dair daha kuvvetli ve geçerli bir dışlamanın, vergi suçları yönünden yapılabileceği düşünülmektedir. Burada aykırılığın boyutu daha büyük ve ihlal edilen hukuki değer daha önemli olduğu için öngörülen yaptırım hürriyeti bağlayıcı cezadır ve bunun amacı *sosyal bir tepkidir*²⁶⁹ ve fonksiyonu da önleme²⁷⁰ ve ödetmedir²⁷¹.

Vergiye bağlı ferî yükümlülükler ise verginin güncel değerini korumak amacını taşımaktadırlar²⁷² ve bunlar zaten asıl vergi borcuna bağlı olarak ortaya çıkabilirler. Dolayısıyla bunları vergi hukuku kapsamı içinde görmek eşyanın tabiatından kaynaklanır.

Bu açıklamalar göz önüne alındığında, geniş anlamda vergi hukukunun kapsamı tespit edilirken esas alınabilecek olan ölçütün; kamu giderlerinin finansmanı amacına özgülenmiş olmak suretiyle, kamu gücüne dayalı olarak alınan ekonomik değerler şeklinde ifade edilebileceği düşünülmektedir. AY m. 73/1'in "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" ifadesindeki kamu giderlerini karşılamak amacı, bu yönüyle dikkate alındığında, diğerleriyle arasındaki belirgin farkı ortaya koyduğu düşünülebilir.

Türk yargılama hukuku sistemi genel hatlarıyla ele alındığında, yüksek mahkemelerin örgütlenme sistemine göre bir ayırım yapıldığı görülmektedir. Anayasa

²⁶⁹Bkz. Dönmezer ve Erman, 1994, **a.g.k.**, 6.

²⁷⁰İlgisi yönünden bkz. A. Gökçen (2000). Hürriyeti Bağlayıcı Cezanın Amacı ve İnfaz Sistemleri. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 8(1-2), ss 205-215, s. 212-215.

²⁷¹İlgisi yönünden bkz. D. Yıldırım (2023). Hans Kelsen'e göre Nedensellik ve Ödetme İlişkisi. *İçtimaiyyat Sosyal Bilimler Dergisi* 7(1), ss. 245-254, s. 252.

²⁷²"...Gecikme faizini, vergiyi veya geliri doğuran olayın gerçekleşme tarihinden başlatmanın mükellefe ağır bir mali külfet yükleyeceği ve bu nedenle de vergi idaresi aleyhine dava açmaktan kaçınacağı, dolayısıyla, Anayasa'nın 36. maddesinde belirlenen Hak arama hürriyetinin sınırlanmış olacağı öne sürülebilirse de yukarıda, özellikle enflasyonist ortamda, faizin sahip olduğu önemle ilgili açıklamalar böyle bir iddianın savunulmasını olanaksız kılar. Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın ası! sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır. Yasa Koyucu; uygulanacak gecikme faizi oranlarının tesbitini Bakanlar Kurulu'na bırakmakla uygulamada değişen enflasyon oranlarının dikkate alınmasına ve böylelikle mükellefin, enflasyon oranı üstünde bir faiz ödemesine de engel olmuştur. Bu nedenlerle, gecikme faizinin dava hakkını engelleyeceği savı yerinde görülmemiştir..." Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.1988 tarihli 1988/7 Esas ve 1988/27 Karar sayılı kararı (www.anayasa.gov.tr E.T.: 18.7.2022).

Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay ve Uyuşmazlık Mahkemesi'nin örgütlenmelerine göre Anayasa yargısı, adli yargı, idari yargı ve uyuşmazlık yargısı şeklinde ayrımlar yapılabilmektedir²⁷³. Dikkat edilirse bunların hepsinde ayrı bir mahkeme teşkilatı ve kendine özgü ayrı bir yargılama kanunu bulunmaktadır²⁷⁴. Belirtilmelidir ki burada zikredilen *yargı* ve *yargılama* kavramları aynı anlama gelmemektedir. Yargı, yargılama faaliyetini gerçekleştiren anayasal ve kanuni organik teşkilatlanmayı ifade ederken; yargılama, yargı örgütünün yargısal nitelikli fonksiyonunu karşılamaktadır²⁷⁵. Dolayısıyla örneğin adli veya idari yargı yerinde yapılan bir yargılama usulü bu anlamda farklılaşabilir.

Vergi yargılaması bakımından bu yargılamanın konusuna dayalı bir ayırım yapma girişiminde bulunulduğunda, yargı örgütü içinde ayrı bir vergi yargısı örgütlenmesinin bulunması da dikkate değerdir. Hatta ayrı bir vergi mahkemesinin bulunması, ilk bakışta vergi yargılamasının kapsamını da belirlemeye yönelik bir çıkarımda bulunmayı sağlayabilir. Ancak Türk Hukuku bakımından böyle bir çıkarım yapılması kolay olamamaktadır. Çünkü vergi mahkemelerinin kurulması amacının vergilendirmenin mali teknik boyutunun ayrı bir uzmanlığı gerektirmesi sebebine dayanılmaktadır²⁷⁶. Benzer durumu idare mahkemeleri ile adli yargıda bulunan ticaret mahkemeleri, iş mahkemeleri, ceza mahkemeleri, icra mahkemeleri, tüketici mahkemeleri için de söylemek mümkündür²⁷⁷.

²⁷³Bkz. Gözler, 2015, **a.g.k.**, 97-98.

²⁷⁴Adli yargı örgütü: 5235 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun (7.10.2004 tarihli ve 25606 sayılı Resmî Gazete), 2797 Sayılı Yargıtay Kanunu (8.2.1983 tarihli ve 17953 sayılı Resmî Gazete) ile düzenlenmiştir. Adli yargılamalar bakımından ise ikili bir ayırım yapılmalıdır: Bu ayırmada hukuk yargılaması 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 7036 Sayılı İş Mahkemeleri Kanunu, 4787 Sayılı Aile Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yargılama Usullerine Dair Kanun. Ceza yargılaması bakımından genel nitelikli kanun 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun (10.12.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmî Gazete) muhakemeye ilişkin birtakım düzenlemelerinden ibaretken, özel nitelikli hükümler içeren ve ceza yargılamasını ilgilendiren kanunlar da bulunmaktadır: 3713 Sayılı Terörle Mücadele Kanunu (12.4.1991 tarihli ve 20843 sayılı Resmî Gazete), 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (31.3.2007 tarihli 26479 sayılı Resmî Gazete), 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu (4.5.1990 tarihli ve 20508 sayılı Resmî Gazete), 5651 Sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun (23.5.2007 tarihli ve 26530 sayılı Resmî Gazete), 4483 Sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun (4.12.1999 tarihli ve 23896 sayılı Resmî Gazete), 1632 Sayılı Askeri Ceza Kanunu (15.6.1930 tarihli ve 1520 sayılı Resmî Gazete) vb. İdari yargı örgütü: 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.

²⁷⁵K. Gözler (2019). *Devletin Genel Teorisi* (10. Baskı). Bursa: Ekin, s. 312.

²⁷⁶Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 805-807; Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 203.

²⁷⁷Bu konuda sorulması gereken birtakım sorular ortaya çıkmaktadır: Birtakım konulara ait uyuşmazlıklarda özel bir mahkemenin kurulması, bu konuların hukukun düzenlediği diğer konulardan

Elbette özel (uzmanlık) mahkemesi kurmanın Anayasa'ya aykırı olduğu söylenemez. Ancak bir coğrafi bölgede -iş yoğunluğu gibi gerekçelerle- bu mahkemeleri teşkil edip başka birtakım bölgelerde o bölgedeki genel mahkemeye bu görevi de yüklemenin kanuni hâkim güvencesiyle ve eşit işlem ilkesiyle tam olarak bağdaşmadığı düşünülmektedir. Bu yöndeki düzenleme ve uygulamaları da iş yoğunluğuna göre belirlemek hukuk tekniği açısından yeterli bir gerekçe oluşturmamakta gibidir. Bu bağlamda, özel görevli mahkemelerin dağılımının sistemleştirilmesinde sorunlar olduğu düşünülmektedir. Diğer yandan bu konudaki dağılımda -idari yargıda- vergi mahkemelerinin her idare mahkemesinin kurulduğu yerde bulunması ve idare mahkemelerinin vergi mahkemesi sıfatıyla bir vergisel uyuşmazlığa bakma kabiliyetlerinin olmaması dolayısıyla daha uygun bir sistemin benimsendiği düşünülmektedir.

2.1.1. Vergi yargısında görülen vergi konulu yargılamalar

Konusu vergi hukuku olmakla birlikte; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın vergi dairelerinde görülen davaların vergi yargılamasının gerçek kapsamını oluşturduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda vergi kabahatlerinin doğrudan doğruya verginin konusunu ortaya koymayı sağlayan esas ölçütü amaç unsuru yönünden birinci derecede karşılamıyor olsa da bunların spesifik olarak vergi hukukunu ilgilendiren düzenlemeler olmaları bu bağlamda değerlendirilmelerini sağlamaktadır. Bundan dolayı bunlarla ilgili uyuşmazlıklar da vergi mahkemelerinin görev alanı içinde tanımlanmış ve bunlar da 213 sayılı Kanun içinde düzenlenmişlerdir. Diğer yandan vergi suçlarını bu bağlamda değerlendirmek kolay değildir. Bunlar için de konu yönünden vergi kabahatlerine benzer bir ilişki kurulabilirse de bu davalar ceza mahkemelerinde görülmekte ve bunlara uygulanan muhakeme hükümleri -her ne kadar

daha önemli mi yapmaktadır? Birtakım hukuki konuların teknik boyutu diğerlerine nazaran daha yoğun olarak ortaya çıkabildiğinden bu yönde mahkemeler kurulması ihtiyacı mı ortaya çıkmıştır? Konuların önemine göre bir ayırım yapılması, kişilerin hak arama hürriyetleri bakımından farklı muamelelere tabi tutulacağı anlamına gelebilir. Konuların teknik boyutunun yoğunluğuna göre böyle bir ayırım yapılacaksa da teknik boyutu yoğun olan birçok konuda ayrı bir mahkeme teşkilatı kurmamak da bu yönüyle eleştirilebilir. Örneğin sağlıkla ilgili konular da oldukça tekniktir, ancak sağlık mahkemeleri bulunmamaktadır. Bununla birlikte, özel hukuk sözleşmeleriyle ilgili spesifik düzenlemelere ait aile, tüketici, ticaret veya iş mahkemelerinin görüldüğü uyuşmazlıklara ait konuların teknik boyutlarının bunlardan daha yoğun olduğu nasıl ileri sürülebilir?

213 sayılı Kanun'un muhakemeye ilişkin ayırık bazı hükümleri bulunuyor olsa da²⁷⁸-ağırlıklı olarak ceza muhakemesi düzenlemeleridir.

Genel olarak, Türk Hukuku bakımından bu yargılamaları gerçekleştirecek teşkilatlanma, idari yargı içinde örgütlenmiş olan vergi mahkemeleri ile bölge idare mahkemelerinin ve Danıştay'ın vergi dairelerinden oluşmaktadır (2575 s. K. m. 5, 17, 23; 2576 s. K. m. 1, 4, 6). Yargılama usulüne ait düzenlemeler de çoğunlukla İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda bulunmaktadır (2577 s. K. m. 1, 3, 7, 12...). Dolayısıyla müstakil bir vergi yargı örgütünden bahsedilebilmekle birlikte ayrı bir vergi yargılaması usulünden bahsetmek kolay değildir. Ayrıca 2577 sayılı Kanun m. 31/2'nin öngörüsü dolayısıyla vergi mahkemelerinin gerektiğinde 6100 sayılı Kanun ve özellikle de 213 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerini göz önünde bulundurmaları gerekebilir. Elbette bir yargılama kanununun bir idari usul kanunu ile bu şekilde bir ilişki kurması yargılama hukukunun dokusuyla ve gereklilikleriyle uyuşmamaktadır.

2576 sayılı Kanun *vergi mahkemelerinin görevi* başlıklı m. 6'nın vergi mahkemelerinin konu yönünden görevini “*Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları... çözümler.*” şeklinde düzenlemesinin “vergi” kavramını daralttığı düşünülmektedir. Çünkü 5018 sayılı Kanun'un²⁷⁹ genel bütçe kapsamı dışında öngördüğü *özel bütçeli idareler, diğer özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumlarının gelirleri* bu düzenlemede yer almamaktadır. 5018 sayılı Kanun m. 12/3, *genel bütçeyi* Devlet tüzel kişiliği içinde ve Kanun'un (I) sayılı cetvelinde yer alan idareler olarak belirtmektedir. Oysaki bunlar dışında kalanlar da yeterince kamu giderlerinin finansmanı için kamu gücü kullanılarak elde edilen gelirlerdir²⁸⁰.

²⁷⁸Örneğin vergi suçlarıyla ilgili olarak özellikle vergi kaçakçılığı fiillerinde, vergi idaresi veya müfettişlerince hazırlanan vergi inceleme ve tekniği raporlarının Cumhuriyet savcılığına sunulması gibi düzenlemeler ceza muhakemesinin genel düzenlemelerinden ayrılıklar taşımaktadır. Ancak bu durumun sadece vergi suç ve cezaları için geçerli olmadığı belirtilmelidir. Yoksa kaçakçılıkla mücadele, memur suçları veya terörle mücadele gibi farklı düzenleme alanlarındaki suç ve cezalara yönelik spesifik muhakeme kurallarının bulunduğunu da söylemek gerekir.

²⁷⁹24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete.

²⁸⁰Örneğin üniversite harçları (2547 s. K. m. 55/1-c); Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun benzeri mali yükümlülük kapsamında değerlendirilebilecek gelirleri (4628 s. K. m. 10/A-a, B-a,b, C-a,b); Savunma Sanayii Destekleme Fonunun gelirleri kapsamında (mülga) 1111 sayılı Kanun'a (12.07.1927 tarihli ve 631 sayılı Resmî Gazete) göre bedelli askerlikten elde edilecek gelirler ve Turizmi Teşvik Kanunu m. 19'a göre oynatılmasına izin verilen talih oyunlarının işletildiği yerlerden elde edilecek gayrisafi hasılatтан alınacak miktar (3238 s. K. m. 12/1-j,l) vb.

Diğer yandan 2576 sayılı Kanun m. 6 düzenlemesinin 213 sayılı Kanun m. 1 ile kısmen uyumlu olduğu söylenebilir. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 1 ithalde alınanlar (213 s. K. m. 2) ile köy idarelerine özümlenen vergi, resim ve harçlar (442 s. K.²⁸¹ m. 16' ve ek m. 1'e göre salma) dışlanmak suretiyle genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait dâhilde alınan vergi, resim ve harçları kapsamına almaktadır. Ancak 213 sayılı Kanun m. 1 de *benzeri mali yükümlölükleri* saymamaktadır. Bundan dolayı vergi mahkemeleri, kamu gelirleri hukuku yönünden tüm uyuşmazlıklar konusunda görevlendirilmemiştir. Aslında tüm gelirler hukukunun idari usulünün ve bunun uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkların tek bir yargı örgütü sistemi içinde incelenememesi, gerçek anlamda da bir gelirler hukuku sistemine dayalı ortaya çıkan vergi yargılamasından bahsetmeyi güçleştirmektedir. Bunun önemli bir sebebinin ise 2576 sayılı Kanun'un vergi yargısının görevini üç farklı ölçüte göre belirlemiş olmasından kaynaklandığı söylenebilir²⁸². Gerçekten de *Kumrulu*'nun belirttiği gibi 2576 sayılı Kanun bu konuda *biçimsel ölçüt (genel bütçeye ait olma), organik ölçüt (Devlete, yerel yönetimlere ait olma), maddi ölçüt (vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm, zam, ceza, tarifeyle ilişkin olma)* dolayısıyla görevin kapsamı daralmaktadır; oysaki görevin, maddi yönden yetki anlamına gelmesi dolayısıyla maddi ölçüte göre belirlenmesi daha isabetli olabilirdi²⁸³.

2.1.1.1. Tarh aşamasında ortaya çıkabilecek davalar

2.1.1.1.1. Vergi aslı ve feri yükümlölükleri bakımından

Vergi yargılamasının kapsamı içinde önemli bir yeri olan ilk uyuşmazlık türü vergilendirme işlemlerinden tarhiyat aşamasıyla ilgili çıkan uyuşmazlıklardır. Tarh, mükellefçe ödenecek vergi miktarının, kanunlarında belirtilen şekilde vergi idaresince hesaplanarak tespit edilmesidir ve idari işlem niteliğindedir²⁸⁴ (213 s. K. m. 20). Dâhilde alınan tüm vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı feri alacaklar ilgili vergi idaresi tarafından bir tarhiyat yapılmasını gerektirir. Bu bağlamda mükellefin üzerinde gerçekleştirilen tarh işleminden memnun olmaması ve bu işlemin hukuka aykırılıklar

²⁸¹7.4.1924 tarihli ve 68 sayılı Resmî Gazete.

²⁸²Bkz. *Kumrulu*, 1990, **a.g.k.**, 126.

²⁸³Bkz. *Kumrulu*, 1990, **a.g.k.**, 126.

²⁸⁴Bkz. Ö. Uluatam ve Y. Methibay (2000). *Vergi Hukuku* (4. Baskı). Ankara: İmaj, s. 107-108.; A. Erginay (1998). *Vergi Hukuku* (16. Baskı). Ankara: Savaş, s. 80; Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 97-99; Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 262.

içermesi, vergi idaresi ile mükellef arasında bir uyuşmazlığı ortaya çıkarabilir ve bu uyuşmazlıklar vergi mahkemesinde çözüme kavuşturulabilir.

Benzer durum 4458 sayılı Gümrük Kanunu²⁸⁵ düzenlemeleri için de söz konusudur. 213 sayılı Kanun m. 2'nin öngörüsü, gümrükte alınan vergi ve resimleri dışladığı için gümrük vergilerine 213 sayılı Kanun'un öngördüğü vergilendirme tekniği uygulanmaz. Bununla birlikte, gümrük idaresinin işlemlerine karşı ortaya çıkan anlaşmazlıkların giderilmesi için idari başvuru yolları tüketildikten sonra gümrük yükümlülerinin de idari yargı mercilerine başvurma imkânlarının bulunduğu söylenebilir (4458 s. K. m. 242).

2.1.1.1.2. Vergi kabahatleri bakımından

Gerek vergi kabahatleri yaptırımları gerekse de diğer idari yaptırımların konuluş amacına göre bir ayırım yapılması gerekirse, bunların asli amaçlarının aynı olduğunu ama bu asli amaca temel oluşturan *konuların* farklı olduğu söylenebilir. Kabahatler de suçlar gibi sosyal düzeni korumak için düzenlenirler fakat aralarındaki fark yaptırımın şiddetine göre ortaya çıkmaktadır²⁸⁶.

İdari vergi cezalarının konusu verginin hazineye tam ve zamanında intikaliyle - mali düzenin gerekleriyle²⁸⁷ - ilgilidir. Ancak hazineye tam ve zamanında intikalin gerçekleşmemesinin tazmini cezayla değil; faiz ve zamlarla giderilir ki bu itibarla vergi cezalarının hazinenin zararını tazmin etmek gibi bir amacı olamaz²⁸⁸. Vergi kabahatlerine bağlı cezaların 213 sayılı Kanun'da spesifik şekilde düzenlenmeleri ve uygulayıcılarının da vergi idaresi olması ve bunlara ait uyuşmazlıkların vergi mahkemelerinde çözümlenmeleri başka ayırt edici bir unsur olarak görülebilir. Ancak Türk hukukunda idari yaptırımların düzenlendikleri muhtelif kanunlarda ve yine bu kanunlarda bu yaptırımlara hükmedebilecek muhtelif idarelerin bulunabileceğini de belirtmek gerekir. 213 sayılı Kanun'un hükümleri, konusu vergilendirme olan durumlarda mükelleflerin aykırı hareketlerini vergilendirme sürecinin sıhhatine olan saldırı boyutunu ön planda tutmaktadır. Dolayısıyla bu Kanun'da yer alan kabahatlerin genel kabahatlerden ayrılıp spesifik şekilde düzenlenmesi ve bu kabahatlere ilgili vergi

²⁸⁵4.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmî Gazete.

²⁸⁶İlgisi yönünden bkz. Dönmezer ve Erman, 1994a, **a.g.k.**, 350-351.

²⁸⁷İlgisi yönünden bkz. Dönmezer ve Erman, 1994a, **a.g.k.**, 350-351.

²⁸⁸İlgisi yönünden bkz. F. Erem (1985). *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt II Genel Hükümler*. (12. Baskı). Ankara: Seçkin Kitabevi, s. 226.

idarelerinin hükmedebilmeleri bu yöndeki uyuşmazlıkların da vergi yargısında görülmelerine zemin hazırlamış olmalıdır.

Bununla birlikte, dâhilde alınan vergilerle ilgili işlenen kabahatlerle ilgili kesilen para cezalarında vergi mahkemeleri görevli kılınmıştır. Diğer yandan yakın ilgisi dolayısıyla belirtmek gerekir ki 4458 sayılı Kanun kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıkların bazı durumlarda adli yargıda çözümlenme olasılığının da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin gümrükle ilgili kaçakçılıkla mücadele suçlarıyla ilgili bir soruşturmada, gümrük idaresinin ilgili kabahatle ilgili bir kararı olmaması itibariyle Cumhuriyet savcısı fiilin suç değil de gümrük kabahati olduğuna karar verirse (5326 s. K. m. 23/3) ve suç dolayısıyla verilen kovuşturmayaya yer olmadığına dair karara karşı ceza mahkemesinde itiraz edilirse idari yaptırım kararı da ceza mahkemesince incelenecektir²⁸⁹. Gümrük kabahatleri bakımından kovuşturma aşamasında da benzer bir olasılığın ortaya çıkabileceği düşünülebilir (5326 s. K. m. 27/4). Hatta tüzel kişilerin sorumluluğu bakımından 5326 sayılı Kanun m. 43/A, bu durumu doğrudan öngörmektedir. Dolayısıyla tüzel kişilerle ilgili olarak Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında yapılan kovuşturmada bir gümrük kabahatinin işlenmesinin anlaşılması durumunda buna ilişkin cezaya hükmetme yetkisi yargılamayı yapan mahkemeye aittir (5326 s. K. m. 43/A/1-c, 43/A/2).

²⁸⁹“...Dava, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 3. maddesinin on birinci ve 4. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca verilen idari para cezasının kaldırılması istemiyle açılmıştır... 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 235. maddesinde, ‘Teminat alınmış olsa bile, gümrük işlemlerine başlanmadan veya bu işlemler bitirilip gümrük idaresinin izni alınmadan antrepolardan veya gümrük idaresince eşya konulmasına izin verilen yerlerden kısmen veya tamamen eşya çıkarılması halinde, çıkarılan eşyanın ithalat veya ihracat vergilerinin yanı sıra, bu vergilerin üç katı para cezası alınır’ denilmekte iken... İncelenen uyuşmazlıkta, 5607 sayılı Kanunun olay tarihinde yürürlükte bulunan maddesi ve yapılan soruşturma sırasında, soruşturma konusunun suç olmayıp, kabahat olduğu değerlendirilerek, 5326 sayılı Kanun uyarınca, Cumhuriyet Savcısı tarafından davacıya verilen idari para cezasının, 5326 sayılı Kanun’un 16. maddesinde belirtilen idari yaptırım türlerinden biri olduğu ve Kabahatler Kanunu’nun 5560 sayılı Kanun’la değişik 3. maddesinde belirtildiği üzere, idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanacağı nedeniyle, görevli mahkemenin belirlenmesinde 5326 sayılı Kanun hükümlerinin dikkate alınacağı, anılan Kanunun 27. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca ve aynı maddenin altıncı fıkrasında, soruşturma konusu fiilin suç değil de kabahat oluşturduğu gerekçesiyle idari yaptırım kararı verilmesi halinde; kovuşturmayaya yer olmadığı kararına itiraz edildiği takdirde, idari yaptırım kararına karşı başvurunun da bu itiraz merciinde inceleneceği açıkça belirtildiğinden, 5607 sayılı Kanun’un 28.3.2013 gün ve 6455 sayılı Kanunun 64. maddesi ile düzenlenen geçici 8. maddesinin ikinci fıkrasında da, bu Kanunun yayımı tarihinden önce işlenen bu Kanuna muhalefet kabahatlerinde, lehe hükümlerin uygulanması usulünün 5252 sayılı Kanunun 9. maddesi hükmüne göre yapılacağı belirtildiğinden, davanın görüm ve çözümünde adli yargı yerinin görevli olduğu sonucuna varılmıştır...” Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü’nün 24.10.2016 tarihli 2016 /429 Esas ve 2016/461 Karar sayılı kararı, (<https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/> E.T.: 03.09.2021).; Benzer yönde bir karar için bkz. Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü’nün 28.12.2015 tarihli 2015 / 867 Esas ve 2015 / 902 Karar sayılı kararı (<https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/> E.T.: 03.09.2021).

Benzer bir durumun 213 sayılı Kanun'da yer alan idari vergi cezalarına hükmetme konusunda 5326 sayılı Kanun m. 23 ve 24'te öngörülen fiilin suç olmaması ve fakat kabahat olması durumunda -bu şekilde nitelendirilerek- savcı veya mahkeme tarafından idari vergi cezasına hükmedilebileceği düşünülmektedir²⁹⁰. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 359'da öngörülen vergi kaçakçılığı suçlarıyla vergi kabahatleri -özellikle vergi ziyai- arasında bir ilişki kurulabilmektedir. Soruşturma evresinde Cumhuriyet savcısı, kovuşturma evresinde ise ceza mahkemesi fiilin vergi kaçakçılığı olmadığı ve fakat vergi kabahati olduğuna kanaat getirirse idari vergi cezasına hükmedilmesi yetkisi ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. 5326 sayılı Kanun ek m. 1'in²⁹¹ bu konuda "4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır." şeklindeki istisnai düzenleme ise -her ne kadar hükmün kanun teklifi gerekçesinde²⁹² de "Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülahaza edilerek, Kabahatler Kanunu'nun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir." şeklinde düzenlense de- vergi cezasına hükmetme konusunda 5326 sayılı Kanun'un istisnai düzenlemeleri yönünden bir bağışıklık sağlamamakta ve fakat hükmedilen cezanın denetimi konusunda bu bağışıklığı sağlayarak 5326 sayılı Kanun m. 27, f. 6 ve f. 7'nin uygulama alanını ortadan kaldırmaktadır²⁹³. Hemen belirtmelidir ki Cumhuriyet savcısı veya mahkeme tarafından idari vergi cezasına yönelik karar verme kabiliyetlerinin ortaya çıktığı bu durumun özellikle Anayasa Mahkemesi'nin 213 sayılı Kanun m. 367/son hükmünü iptal ettikten²⁹⁴ sonra ve bununla birlikte artık vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla üç kat tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi gereken durum ortaya çıktığında -savcılığın veya mahkemenin

²⁹⁰Aksi yönde bkz. T. Torunoğlu (2010). Vergi Ziyai Kabahati. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12 (Özel Sayı), ss. 477-544, s. 522-523.

²⁹¹İlgisi yönünden bkz. F. Başaran Yavaşlar (2008b). Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum. *İstanbul Barosu Dergisi* 82 (6), ss. 2839-2859, s. 2841-2845; Yılmazoğlu, 2016, **a.g.k.**, 335-340.

²⁹²TBMM, Dönem 22, Yasama Yılı 3 (S. Sayısı: 897) (<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c084/tbmm22084097ss0897.pdf> E.T.: 25.04.2023).

²⁹³Bu konuda bkz. Y. A. Ay (2023). 5326 Sayılı Kanun'un 23 ve 24. Maddelerine Göre Cumhuriyet Savcısı ve Mahkeme 213 Sayılı Kanun'da Öngörülen Vergi Cezalarını Kesebilir Mi? *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 20(1), ss. 58-80, s. 78-79.

²⁹⁴Anayasa Mahkemesi'nin 04.11.2021 tarihli 2019/4 Esas ve 2021/78 Karar sayılı norm denetimi kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 23.03.2023).

kaçakçılık suçuna ilişkin kararı olmadan üç kat tutarındaki cezanın uygulanamayacağı düşünüldüğünden²⁹⁵- bu durumun tartışılabilirliği düşünülmektedir. Bununla birlikte, böyle bir kabiliyetin ortaya çıktığı kabul edilebilse bile ek m. 1'in vergi mahkemelerinin göreviyle ilgili açık öngörüsü dolayısıyla bu konuda da vergi mahkemesinin yargısal denetim yetkisinin devam etmekte olduğu söylenebilir²⁹⁶.

2.1.1.2. Tahsil işlemine karşı açılan davalar

Tarh edilen ve tahakkuk eden bir verginin tahsil aşamasına gelindiğinde de vergi idaresi (kamu alacaklısı) ile mükellef (kamu borçlusu) arasında birtakım uyuşmazlıklar ortaya çıkabilir. Çünkü verginin tahsili de mükellef üzerinde kesin, icrai ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliği taşımaktadır²⁹⁷. Genelde bir verginin tahsiliyle ilgili ortaya çıkan uyuşmazlığın çözüm yeri de vergi mahkemesidir. Ancak tahsil aşamasına yönelik olmak üzere ortaya çıkan birtakım uyuşmazlıkların hukuk mahkemelerinde görüldüğüne de rastlanılmaktadır²⁹⁸. Örneğin 6183 sayılı Kanun²⁹⁹ m. 24'e göre, mezkûr Kanun'un 27 ilâ 30. maddeleri hükümleri kapsamındaki işlemlerde tasarrufun iptali davası asliye hukuk mahkemesinde açılabilir. Bu yöndeki farklılığın ise idari yargının, idarenin işlemlerinin yargısal denetimine özgülenmiş olan yapılanmasından kaynaklandığı düşünülmektedir³⁰⁰.

Özellikle tahsil aşamasıyla ilgili bir uyuşmazlığın konusunun vergi hukuku kapsamında kalıp kalmadığına göre kamu icra hukuku içindeki uyuşmazlıkların vergi yargılaması kapsamına dâhil olup olmadığı yönünde bir tartışma ortaya çıkabilir. Çünkü verginin tahsilinde de cebri icra usulü, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre işletilmektedir. Mezkûr Kanunu'nun ise sadece vergi alacaklarının tahsilini değil, başka kamusal nitelikteki alacakların da tahsil usulünü düzenlediği görülmektedir. Ya da özel birtakım başka kanunlar, tümüyle veya kısmen birtakım konularda bu Kanun'a atıf yapmak suretiyle kamu alacağının tahsilini bu düzenlemelere göre tatbik edilmesini öngörmektedir³⁰¹. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun, vergi alacaklarının tahsilini de

²⁹⁵İlgisi yönünden bkz. Y. Karakoç (2012). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12 (Özel Sayı).

²⁹⁶Bkz. Ay, 2023, **a.g.k.**, 78-79.

²⁹⁷Bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 118-119; Ağar, 2006b, **a.g.k.**, 389-390.

²⁹⁸Bu konuda bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 722-724.

²⁹⁹28.7.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmî Gazete.

³⁰⁰Ayrıık durumlar yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 88-100.

³⁰¹Örneğin 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m. 88/16; 5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumuna İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun m. 35/2, 37/3; 442 Sayılı Köy Kanunu

kapsayan ama bundan başka da kamu alacağı niteliğindeki alacakların tahsiline ilişkin kuralları düzenleyen bir kanundur.

6183 sayılı Kanun'da öngörülen birtakım düzenlemelerin yargılamaya konu olması ve bunun vergi yargılamasıyla ilgisi, bunların vergi alacağını ilgilendiren uyuşmazlıkların bir kısmının vergi mahkemesinde görülmesinden ve yargılama usulünün 2577 sayılı Kanun hükümlerinin tatbikinden ibarettir. Vergi alacağını diğer kamu alacaklarından ayıran önemli bir kıstas ise bu konuda çıkabilecek uyuşmazlıklarda başvurulacak mahkemenin farklılığı olabilir³⁰². Örneğin kamu alacağı dolayısıyla kamu borçlusuna gönderilen ödeme emrine itiraz, hacze veya ihtiyati hacze itirazda, itirazın konusu vergi alacağının tahsiliyle ilgiliyse vergi mahkemesine karşı yapılacaktır (6183 s. K. m. 58; 2576 s. K. m. 15). Bununla birlikte, eğer ilgili alacak vergi alacağı dışında bir alaksa bu yönde ödeme emrine karşı itiraz, hacze veya ihtiyati hacze itiraz idare mahkemesinde yapılacaktır³⁰³. Çünkü ödeme emri, haciz veya ihtiyati haciz işlemlerinin idari işlem niteliği düşünüldüğünde ve 6183 sayılı Kanun m. 15/1 ve 58/1'in işaret ettiği *vergi itiraz komisyonu*, 2576 sayılı Kanun m. 15'e göre artık vergi mahkemesi veya idare mahkemesi şeklinde anlaşılması gerekliliği göz önüne alındığında bu durum anlaşılabilir. Zaten 2576 sayılı Kanun m. 6/1 hükmü de dikkate alındığında, vergi mahkemelerinin kamu icra hukuku bakımından görev kapsamının, kamu icra hukukunun *vergi* ile ilgili kısmını kapsadığı şeklinde anlaşılmaktadır.

Yine, kamu icra hukuku ile vergi yargılamasının ilişkisi bakımından bir konuya daha işaret edilmelidir. 6183 sayılı Kanun m. 15/2'ye göre ihtiyati tahakkuka veya ihtiyati hacze itirazda ve yine m. 58/1-son cümle uyarınca yapılacak itirazda, itirazın şekli ve incelenmesi hususunda 213 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinin işletileceği öngörülmektedir. Bu düzenleme -vergi itiraz komisyonları kaldırıldığından dolayı, artık bunun yerine vergi mahkemesinin bu konudaki davaya ilişkin 2577 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağından- geçerliliğini yitirmiştir (2576 s. K. m. 13, 15).

Görüldüğü gibi kamu icra hukuku aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlık konusu, bir vergi olabileceği gibi başka bir kamu alacağı da olabilir. Diğer yandan bu Kanun'un vergi hukuku ile ilişkisini kuvvetlendiren birtakım hükümlerinin bulunduğu da

m. 45, 46; 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu m. 17/4; 6491 Sayılı Türk Petrol Kanunu m. 9/7; 6475 Sayılı Posta Hizmetleri Kanunu m. 10, 11/2, 15/2, 19/9; 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu m. 19/2, 77/3; 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun m. 106/11.

³⁰²Bkz. Demir, 2004, **a.g.k.**, 233.

³⁰³Bkz. Demir, 2004, **a.g.k.**, 216-217.

söylenmelidir. Örneğin 6183 sayılı Kanun m. 8'in tebligatla ilgili sürelerin hesaplanması konusunda 213 sayılı Kanun'a yaptığı yollamanın, m. 9'da vergi ziyai kabahati ve vergi kaçakçılığı konularında istenecek teminatın, m. 17-20'ye göre ihtiyati tahakkuk kurumunun öngörülmesinin, m. 21'de 2004 sayılı Kanun³⁰⁴ m. 268/1-son cümleye göre vergi alacağının diğer kamu alacaklarına karşı öncelik kabiliyetinin sağlanmasının, m. 48/A'ya göre vergiyle uyumlu mükelleflere diğer kamu borçlularından farklı spesifik bir erteleme hakkı verilmesinin, m. 51/3'e göre gecikme zammının 213 sayılı Kanun'da yer alan vergi cezalarına uygulanmasında özel bir öngörüsünün olmasının ve m. 74/A/5'e göre haczin kaldırılmasıyla ilgili motorlu taşıtlar vergisiyle ilgili spesifik bir düzenlemenin öngörülmesinin kamu icra hukuku ile vergi hukuku arasındaki ilişkinin ne kadar kuvvetli olduğunu göstermektedir. Ancak bunun sebebinin, vergilerin kamu alacakları (gelirleri) içinde kapladığı alanın büyüklüğünden kaynaklandığı düşünülmektedir. Yoksa vergiyle ilgili bu spesifik düzenlemelerin varlığı, kamu icra hukukunu tamamıyla vergi hukuku kapsamı içinde değerlendirmeyi ve bu hukuk dalını *vergi icra hukuku* olarak adlandırmayı gerektirmez³⁰⁵. Elbette bu kavramlaştırma girişiminin sadece vergilerin tahsiline yönelik kapsamı belirlemek için isabetli olabileceği düşünülse de vergi alacaklarını da kapsayan tüm kamusal nitelikli alacakların takibine yönelik asıl kapsamın *kamu icra hukuku* kavramı ile ifade edilmesinin daha isabetli olduğu düşünülmektedir³⁰⁶. Bundan dolayı kamu icra hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklar tamamıyla vergi yargılamasının kapsamı içinde değerlendirilemez. Bir verginin tahsiliyle ilgili olarak, kamu icra hukukundan kaynaklanan işlemlerin yargısal denetimi vergi yargılamasının kapsamına girer.

³⁰⁴19.6.1932 tarihli ve 2128 sayılı Resmî Gazete.

³⁰⁵Gerçekten de bu tip durumlar özel hukukta da bulunmaktadır. Örneğin 2004 sayılı Kanun içinde düzenlenen iflas kurumu, sadece tacirleri ilgilendirir ve bu kurum ticari davalarla ilişkilendirilebilir. Bununla birlikte, mezkûr Kanun, kişi yönüyle sadece tacirleri değil ve konu yönüyle de sadece ticaret hukukunu değil, bundan başka tüm özel hukuk kişilerine ve konularına ait alacakların tahsiline yönelik muhtelif düzenlemeler içermektedir. Yine örneğin tüketici hukukundan kaynaklanan bir alacağa bu Kanun uygulandığında buna tüketici icra hukuku deme gereği ortaya çıkmaz. Dolayısıyla kamu icra hukukundan kaynaklanan tüm uyuşmazlıkların da vergi yargılaması kapsamı içinde değerlendirmek mümkün değildir.

³⁰⁶İlgisi yönünden bkz. Y. Karakoç (2016a). *Kamu İcra Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 47-48.; S. Yılmaz (2012). Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması –Yargı Pratiğinde ve Öğretide Gözden Kaçan Bir Anayasa'ya Aykırılık Sorunu Mu? *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 64 (4), s. 1443 (9. dipnot).

2.1.1.3. Vergi idaresinin düzenleyici işlemlerine karşı açılan davalar

Vergi yargılaması kapsamında sayılıp sayılmayacağı tartışmalı olabilecek bir konu da norm denetimlerine ilişkin davalar olabilir. Norm denetimlerinin şu ana kadar sayılanlardan ayıran en belirgin özelliği ise bunların konusunun objektif hukuku ilgilendiren denetimler olmasıdır. Vergi yargısının bu konudaki yargılama faaliyetlerinin de vergi yargılaması kapsamında olduğunu söylemek gerekir. 2575 sayılı Kanun m. 24/1 Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak *Cumhurbaşkanı kararları, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemleri ve Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemleri* yargısal yönden denetleme yetkisi verilmiştir. Tüm memleket genelinde uygulanacak düzenleyici işlemler dışındaki düzenleyici işlemlerin denetiminde ise esas olarak ilk derece idari yargı mercilerinin yetkili olduğu 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'dan anlaşılmaktadır.

Vergi idaresinin düzenleyici işlemleri çoğunlukla tüm memleket genelini ilgilendirdiğinden bu konuda Danıştay'ın ilk derece kapsamında yaptığı denetimler akla gelebilir.

2.1.1.4. Vergi idaresinin doğrudan vergi veya ceza miktarı ile ilgili olmayan işlemleriyle ilgili yargılamalar

Vergi; geniş anlamda kamu giderlerinin finansmanı amacıyla kamu gücünü kullanarak alınma kıstasına bağlandığında, bunun alanının belirlenmesiyle ilgili bir sorun ortaya çıkabilmektedir. Bir verginin miktar olarak belirlenmesi ve tahsili, genelde kurgulanan sistemin temel amacı şeklinde ortaya çıksa da bu kurgunun ortaya çıkardığı birtakım gereklilikler ve işlemler de mükellefler üzerinde icrai sonuçlar doğurabilir. Örneğin KDV mükellefiyetinde özel esaslara tabi tutulma durumunda bir verginin miktarına veya alınmasına yönelik bir işlemde değil³⁰⁷ ama bu amaca hizmet eden ve ilgisi bulunan hukuki kurgunun gereğinin yerine getirilmesi ve dolayısıyla mükellefin katlanması gereken -şekli yükümlülükler gibi- birtakım sonuçların ortaya çıktığı söylenebilir ki bu tip işlemler de vergi yargısının görev alanında

³⁰⁷Bkz. Sariaslan, 2019, **a.g.k.**, 273 (4. Dipnot). Konuyla ilgisi yönünden bkz. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarihli 28983 sayılı Resmi Gazete.

değerlendirilebilmektedir³⁰⁸. Bu işlemleri de 2576 sayılı Kanun m. 6 kapsamında görmek gerekir. Gerçekten de m. 6/a, “*Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezasına ilişkin maddi hukuk kapsamındaki miktara bağlı uyuşmazlıkları değil -dolaylı olarak da- bir vergiye ilişkin -şekli birtakım gereklilikler de dâhil- tüm konuları kapsamakta gibidir.*

2.1.2. Vergi yargısı dışında görülen vergiyle ilgili yargılamalar

Konu itibariyle vergi hukukunun kapsamı içinde kalan ancak vergi yargı örgütünün görev alanı dışında görülen dava ve işler de bulunmaktadır. Bunların incelenmesine yönelik sistemleştirme girişimleri, bu çalışma açısından başarıya ulaşmamıştır³⁰⁹.

2.1.2.1. Vergi tarhiyla ilgili davalar bakımından ayrık durumlar

Bir verginin tarhiyla ilgili açılacak davanın vergi mahkemesi olması kuralından oldukça ayrık bir durum Uyuşmazlık Mahkemesi’nin 2014 yılında verdiği bir kararında ortaya çıkmaktadır. Yüksek Mahkeme’nin KDV ile ilgili bu yaklaşımı; 5510 sayılı Kanun m. 81/1-ı hükmü gereği mükellefin KDV yükümlülüğünün bağlı olduğu asıl konunun ortaya çıkıp çıkmadığına göre belirlenebileceği, ayrıca buna yönelik davaların adli ve idari yargıda görülmeleri sonucu hüküm uyuşmazlıklarına sebebiyet verebileceği, yine bu tip durumların usul ekonomisiyle bağdaşmayacağı gerekçesiyle ve 5510 Sayılı Kanun m. 101’in “*Bu Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, bu Kanun hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklar iş mahkemelerinde görülür.*” şeklindeki düzenlemesini de dikkate alarak KDV

³⁰⁸Bkz. Sarıaslan, 2019, **a.g.k.**, 273 (4. Dipnot).

³⁰⁹Sadece vergi yargısı dışında olanlar değil vergi yargısının görev alanına dâhil olanlar için de aynı durumdan bahsedilebilir. Vergi yargılamasının kapsamını sistemli olarak inceleme girişimi başarıya ulaşmamıştır, çünkü vergiyle ilgili olabilecek yargılamalarda verginin geniş anlamıyla mı yoksa dar anlamıyla ele alınıp alınmayacağı belirlenmemektedir. Vergiyle doğrudan ilgili olan birtakım davaların dahi vergi mahkemesi dışında başka bir mahkemede görüldüklerine rastlanmaktadır. Yine verginin geniş kapsamı düşünüldüğünde de bunların cezalarını dâhil etmek için ortak bir kıstas belirlenmemektedir. Çünkü vergi kabahatlerinden doğan vergi cezalarının kamusal bir giderin finansmanına yönelik amacı yoktur. Bunların birlikte değerlendirilmelerinin sebebi konularının kısmen ortak olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca ilgisi yönünden bkz. Kumrulu, 1990, **a.g.k.**, 126.

tahakkukuyla ilgili bir davanın adli yargı yerinde çözümlenebileceği şeklindedir³¹⁰. Dolayısıyla Yüksek Mahkeme'nin bu kararıyla birlikte bir verginin tarh (tahakkuk) aşamasıyla ilgili bir davanın iş mahkemesinde açılabilmesine yönelik garip bir durum ortaya çıkmıştır.

Belirtilmelidir ki Uyuşmazlık Mahkemesi'nin bu doğrultuda verdiği karar vergi hukuku açısından isabetli bir yaklaşım olarak değerlendirmek oldukça zordur. Diğer yandan münhasıran onun adli yargı yolunu görevli sayan yorumunu üstün tutmak gerekebilir ve bundan dolayı bu konuyla ilgili olarak KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine dayalı olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklar bakımından farklı uygulamalar ortaya çıkabilecektir. Çünkü Uyuşmazlık

³¹⁰ “...Bu rapor üzerine, davalı Kepez Belediye Başkanlığı tarafından, davacının 2009 yılı 5 nolu hak edişinden 2009 yılı 6. ve 7. ayları için 3.865,33 TL ve 2008 yılı 10-11-12. ayları ile 2009 yılı 1-2-3-4-5. ayları için 11.427,70 TL olmak üzere toplam 15.293,03 TL tutarında KDV kesintisi yapıldığı anlaşılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ‘Kanunun Şümulü’ başlıklı 1. maddesinde, bu kanun hükümlerinin ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı belirtilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ‘Vergi Davalarının Konusu’ başlıklı 378. maddesinde, ‘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. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.’ denilerek hak edişten kesinti yapılmak sureti ile tahsil edilen vergiler hakkında açılacak davaların da vergi davası kapsamında sayılması gerektiği belirtilmiş, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun ‘Vergi Mahkemelerinin Görevleri’ başlıklı 6. maddesinde, Vergi Mahkemelerinin genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalarla, bu konularla ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümleyeceği hükmüne yer verilmiştir. Ancak, davaya konu Katma Değer Vergisi kesintisinin temelindeki işleme bakıldığında, 5510 sayılı Kanun’un 81. maddesinin (ı) bendi gereğince tesis edildiği görülecektir. Buradan hareketle, davalı kurum tarafından tesis edilen ek prim kesintisi yapılmasına ilişkin işlemin hukuka uygunluğu ya da aykırılığının tespitine bağlı olarak, kesilen katma değer vergisi alınacak ya da alınmayacaktır. Sonuç olarak, katma değer vergisinin hukuka uygunluğuna ilişkin denetim, katma değer vergisini doğuran, temeldeki ek prim kesintisi yapılmasına ilişkin işlemin hukuka uygunluğuna bağlıdır ve her iki işlemin hukuka uygunluğunun tek bir yargı kolu eli ile yerine getirilmesi; ileride ortaya çıkabilecek bir hüküm uyuşmazlığının önüne geçilmesi ve usul ekonomisinin sağlanması açılarından yargılamanın en az masrafla en kısa sürede bitirilmesi yönlerinden daha uygun olacaktır. Yukarıda açıklanan nedenlerle, her ne kadar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 2576 sayılı Bölge Adliye Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan ihtilafların vergi mahkemelerinde görülmesi gerekiyor ise de; vergi tahakkukuna neden olan temeldeki ek prim kesintisi işleminin, 5510 sayılı Yasa’nın 81. Maddesinden doğması ve 5510 sayılı Kanun’un 101. Maddesi gereğince temeldeki işlem konusunda adli yargı mahkemelerinin görevli kılınması nedenleri ile, temel işleme bağlı katma değer vergisi tahakkuk işleminin, gerek usul ekonomisinin sağlanması gerekse ileride ortaya çıkabilecek hüküm uyuşmazlığının önüne geçilebilmesi açısından, adli yargıda görülmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. SONUÇ: Davanın çözümünde ADLİ YARGININ görevli olduğuna, bu nedenle Danıştay Başsavcılığı’nın BAŞVURUSUNUN REDDİNE, 17.11.2014 gününde OY BİRLİĞİ İLE KESİN OLARAK karar verildi.” Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü’nün 17.11.2014 tarihli 2014/753 Esas ve 2014/950 Karar sayılı kararı, (<https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr> E.T.: 14.09.2021).

Mahkemesi'nin bir yüksek mahkeme olarak bu yönde ortaya koyduğu yorumu *otantik* nitelikli bir yargısal yorumdur³¹¹. Dolayısıyla mahkemelerin karşılaştıkları uyuşmazlıkların yargı kolu belirlemesiyle ilgili kısımları yönünden bu yöndeki bir yorumu göz ardı etmeleri zor olur³¹². Gerçi 2247 sayılı Kanun³¹³ m. 30 ilga edildiğinden, ilke kararların dahi mahkemeler yönünden bağlayıcılıkları son bulmuş gibi görünmektedir. Bu halde önüne ilgili konuda uyuşmazlık gelen bir vergi mahkemesinin kendisini yargı kolu yönünden görevli sayabilme kabiliyetinin devam ettiği düşünülmektedir. Diğer bir deyişle Uyuşmazlık Mahkemesi'nin belli bir konuda hangi yargı kolunun görevli olduğuna dair genel kararlarını dikkate alıp almamak mahkemelerin seçimine bırakılmış gibi görünmektedir.

Yine ilgisi olduğu için belirtmekte fayda vardır; Yüksek Mahkeme, sulh hukuk mahkemesi satış memurluğu veya icra müdürlüğü tarafından yapılan taşınmaz satışlarında tahakkuk eden KDV konusuyla ilgili davada görevli yargı kolunu adli yargı olarak belirlemiştir. Buna göre ilgili işlem satış memuru tarafından gerçekleştirildiğinden dolayı bu işlemin denetimi de 2004 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır³¹⁴. Yüksek Mahkeme'nin bu konudaki

³¹¹Otantik yorum hakkında bkz. Gözler, 2015, **a.g.k.**, 279-280.

³¹²Böyle bir durum gerçekleştiğinde *Akkaya'nın* ceza mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kararlarının birbirine etkisiyle ilgili bekletici mesele önerisinin; benzer bir durum olmasından dolayı, burada da uygulanmasının isabetli olabileceği söylenebilirdi. Ancak Yüksek Mahkemenin kararının niteliğinden dolayı artık bu çözüm önerisinin uygulanma olasılığının azaldığı düşünülmektedir. *Akkaya'nın* görüşü için bkz. Akkaya, 2000, **a.g.k.**, s. 91 vd.

³¹³22.6.1979 tarihli ve 16674 sayılı Resmî Gazete.

³¹⁴“...Hal böyle iken, İcra Müdürlüğünce yapılan ihale sonucunda alınan taşınmaza ilişkin, icra müdürlüğünce verilen %18 oranında KDV ödenmesine dair kararın, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet yolu ile İcra Mahkemesinde çözümleneceği, mahkemenin incelemeyi, söz konusu icra dosyası üzerinde yaparak, anılan işlemin kanuna uygun olup olmadığı hususunda karar vereceği kuşkusuzdur. Adli yargılamanın bir parçasını oluşturan bu uyuşmazlığın, İcra Müdürlüğünün tesis ettiği bir işlemde kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin yasaya uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır. Belirtilen nedenlerle, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın başvurusunun kabulü ile İstanbul 15. Vergi Mahkemesi'nce verilen 3.3.2020 gün ve E:2020/276 sayılı görevlilik kararının kaldırılması gerekmektedir. S O N U Ç : Davanın çözümünde ADLİ YARGININ görevli olduğuna, bu nedenle Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın BAŞVURUSUNUN KABULÜ ile İstanbul 15. Vergi Mahkemesi'nce verilen 3.3.2020 gün ve E:2020/276 sayılı GÖREVLİLİK KARARININ KALDIRILMASINA, 28.9.2020 gününde Üyelerden Aydemir TUNÇ, Nurdane TOPUZ ve Ahmet ARSLAN'ın KARŞI OYLARI ve OY ÇOKLUĞU İLE KESİN OLARAK karar verildi...” Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü'nün 28.9.2020 tarihli 2020/423 Esas ve 2020/567 Karar sayılı kararı (<https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/> E.T.: 25.01.2022). Bu kararın karşı görüşü; “...Davacı; Bakırköy Sulh Hukuk Mahkemeleri Satış Memurluğunun 2013/204 numaralı dosyası üzerinden yapılan ihale sonucu alınan taşınmaza ilişkin olarak, % 1 alınması gerektiği ileri sürülen KDV'nin % 18 oranında hesap edildiği, fazladan katma değer vergisi, pişmanlık zammı, gecikme zammı ve usulsüzlük cezası ödediğinden bahisle iptal ve belirtilen ödemelerin, yapıldığı tarihlerinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte iadesi istemleriyle, vergi dairesine karşı dava açmıştır. Bu davada; 3065 sayılı Kanun gereğince, davacının katma değer vergisi mükellefi olup olmadığı, mükellef ise yapılan satış işlemi itibari ile

farklı tarihli kararlarına bakıldığında da onun adli yargıyı görevli kabul ettiği görülmektedir³¹⁵. Belirtmek gerekir ki ilgili olaylarda icra veya satış müdürlükleri tarafından yapılan satışlarda 3065 sayılı Kanun³¹⁶ m. 8/1-ç gereği gerçek mükellef icra veya satış müdürlüğüdür³¹⁷. Mükellef, vergiyi keserken vergiye konu mal veya hizmetin fiyatına kestiği miktarı yansıtabilmektedir. Bu durumda, ilgili olaylarda da aslında fiyatın idare tarafından yanlış belirlenmesi durumu ortaya çıkmaktadır ki bu durum doğrudan vergi hukukuyla ilgili bir konu olmadığından, işlemin denetimi için özel kanunlarında adli yargının görevlendirilmesi -icra müdürlüklerinin yaptıkları satışlarda icra mahkemelerinin görevli olması gibi- söz konusu olduğundan, Yüksek Mahkeme'nin bu yönde verdikleri kararlar ilk bakışta isabetli görünse de konunun - dolaylı da olsa- bir verginin denetimine ilişkin olduğu dikkate alındığında, görevli yargı

kanunda düzenlenen istisnalardan yararlanıp yararlanamayacağı ya da vergiden muaf kabul edilip edilmeyeceği... gibi hususlar incelenecektir. Vergi davalarını çözümleme görevi ise 2576 sayılı Kanun uyarınca idari yargı içerisinde yer alan, vergi mahkemelerine ait bulunmaktadır...”

³¹⁵“...2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 'Vergi Mahkemelerinin Görevleri' başlıklı 6. maddesinde, Vergi Mahkemelerinin genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalarla, bu konularla ilgili olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümleyeceği hükmüne yer verilmiştir. Mevzuat hükümleri ile somut olay birlikte irdelendiğinde; İcra Müdürlüğü tarafından yürütülen takibe ilişkin olarak yapılan ihale sonucunda alınan taşınmaza ilişkin, İcra Müdürlüğüne verilen %18 oranında KDV vergisi ödenmesine dair kararın, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet yolu ile İcra Mahkemesinde çözümleneceği, mahkemenin incelemeyi, söz konusu icra dosyası üzerinde yaparak, anılan işlemin kanuna uygun olup olmadığı hususunda karar vereceği kuşkusuzdur. Adli yargılamanın bir parçasını oluşturan bu uyumsuzluğun, İcra Müdürlüğüne tesis ettiği bir işlemde kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin yasaya uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın başvurusunun kabulü ile davalı idare vekilinin yaptığı görev itirazının reddine ilişkin İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 24.5.2019 gün ve E:2019/316 sayılı görevlilik kararının kaldırılması gerekmiştir. SONUÇ: Davanın çözümünde ADLİ YARGININ görevli olduğuna, bu nedenle, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın BAŞVURUSUNUN KABULÜ ile davalı idare vekilinin yaptığı görev itirazının reddine ilişkin İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 24.5.2019 gün ve E:2019/316 sayılı GÖREVLİLİK KARARININ KALDIRILMASINA, 25.11.2019 gününde, Üyelerden Aydemir TUNÇ, Nurdane TOPUZ ve Ahmet ARSLAN'ın KARŞI OYLARI ve OY ÇOKLUĞU İLE KESİN OLARAK karar verildi...” Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 25.11.2019 tarihli 2019/633 Esas ve 2019/774 Karar sayılı kararı; “...Hal böyle iken, İcra Müdürlüğü tarafından yürütülen takibe ilişkin olarak yapılan ihale sonucunda alınan taşınmaza ilişkin, icra müdürlüğüne verilen % 18 oranında KDV ödenmesine dair kararın, kanuna aykırılığı iddiasının şikâyet yolu ile İcra Mahkemesinde çözümleneceği, mahkemenin incelemeyi, söz konusu icra dosyası üzerinde yaparak, anılan işlemin kanuna uygun olup olmadığı hususunda karar vereceği kuşkusuzdur. Adli yargılamanın bir parçasını oluşturan bu uyumsuzluğun, İcra Müdürlüğüne tesis ettiği bir işlemde kaynaklandığı gözetildiğinde, bu işlemin yasaya uygun olup olmadığının adli yargı yerince çözümlenmesinin gerektiği sonucuna varılmıştır...” Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü'nün 13.05.2013 tarihli 2013/250 Esas ve 2013/651 Karar sayılı kararı; 23.10.2017 tarihli 2017/223 Esas ve 2017/600 Karar sayılı kararı (https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/ E.T.: 25.01.2022).

³¹⁶2.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete.

³¹⁷Bu konuda bkz. E. Sarıcaoglu (2018). İcra Dairelerinde Yapılan Satışlardan Doğan KDV Uyuşmazlıklarına Dair Yargısal Denetimde Görev. *Mali Hukuk Dergisi* 164, ss. 2367-2394, 2376-2377.

yerinin de vergi mahkemesi olarak kabul edilmesi daha isabetli olabilirdi³¹⁸. Bununla birlikte, vergi yargısının da bu konuda kararlar verebildiği görülmektedir³¹⁹. Ancak davanın mükellefi ve sorumlusu kapsamında değerlendirilemeyecek olan *fiili yükümlülerin* taraf sıfatı ve dava takip yetkisi olmadığından, bu tip bir davanın vergi mahkemesince subjektif ehliyet yönünden reddedilmesi de gerekebilir. Çünkü fiili yükümlülerin itiraz ettikleri işlemler de doğrudan verginin kendisi değildir; buradaki konu hukuki ilişkinin tarafıyla girilen ve mal veya hizmetin fiyatının belirlenmesine ilişkin bir uyuşmazlık gibi görünmektedir.

2.1.2.2. Vergi suçları ile kamu icra suçlarıyla ilgili davalar

Vergi suçlarının, vergi kabahatlerine nispeten ortaya çıkardıkları tehlike veya zararın boyutunun daha büyük olması, bu suçların temel yaptırımının özgürlüğü bağlayıcı ceza olması ile bunlarla ilgili davaların ceza mahkemelerinde görülmeleri ve uygulanan yargılama usulünün ağırlıklı olarak 5271 sayılı Kanun olması, bunların vergi yargılamasının kapsamı dışına çıkarmakta ve bunlara ilişkin yargılamaları ceza yargılaması kapsamında değerlendirmeyi gerektirmektedir. Elbette bu suçların hâlihazırda 213 veya 6183 sayılı kanunlarda düzenleniyor olmaları, suç yapısı içinde mali teknik yönlü konuları ve unsurları ihtiva ediyor olmaları ve hatta mezkûr

³¹⁸Bkz. Sarıcaoğlu, 2018, **a.g.k.**, 2393.

³¹⁹“İstemin Özeti: Davacılar tarafından, aynı zamanda hissedarı oldukları taşınmazdaki ortaklığın satış suretiyle giderilmesine ilişkin Sulh Hukuk Mahkemesi kararı uyarınca 23.10.2014 gününde yapılan açık arttırma sonucu bedelini ¼'er oranda eşit ödeyerek satın aldıkları taşınmazın kesin satış bedeli üzerinden hesaplanarak tahsil edilen 169.074 TL katma değer vergisinin, fazladan tahsil edildiği iddia edilen 84.537 TL'lik kısmının iadesi istemiyle dava açılmıştır. / Tekirdağ Vergi Mahkemesi, 27.5.2015 gün ve E:2015/92, K:2015/275 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3/d bendi uyarınca müzayede mahallerinde yapılan satışlara ait teslimlerin katma değer vergisine tabi olduğu, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin 6.1. maddesinde, izale-i şüyu çerçevesinde yapılan satışlarda alıcının hissedarlardan biri olması halinde hissesinin, bu hisse için mülkiyet devri söz konusu olmadığından matrahtan indirileceği kuralına yer verildiği... Davacılar tarafından, aynı zamanda hissedarı oldukları taşınmazdaki ortaklığın satış suretiyle giderilmesine ilişkin Sulh Hukuk Mahkemesi kararı uyarınca 23.10.2014 gününde yapılan açık arttırma sonucu bedelini ¼'er oranda eşit ödeyerek satın aldıkları taşınmazın kesin satış bedeli üzerinden hesaplanarak tahsil edilen 169.074 TL katma değer vergisinin, fazladan tahsil edildiği iddia edilen 84.537 TL'lik kısmının iadesi istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen ısrar kararı davacılar tarafından temyiz edilmiştir... temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının bozulmasına...” Aynı kararın bir karşı oyunda belirtilen yaklaşıma katılmak gerekir: “Olayda, izale-i şüyu sonucu ihale yoluyla satın alınan gayrimenkul nedeniyle katma değer vergisi mükellefi, mal tesliminin İcra Müdürlüğü/Mahkeme Satış Memurlukları tarafından yapılması nedeniyle İcra Müdürlüğü/Mahkeme Satış Memurlukları olduğundan dava açma hakkı bulunmayan nihai tüketici olan kişilerin açtığı davanın incelenmeksizin reddi gerekirken, işin esasının incelenmesi suretiyle verilen kararda isabet görülmemişse de sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 8.11.2017 tarihli 2017/402 Esas ve 2017/522 Karar sayılı kararı (<https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/> E.T.: 25.01.2022). Aynı konuda bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 12.02.1998 tarihli 1997/503 Esas ve 1998/552 Karar sayılı kararı.

kanunların ceza hukukunun genel hükümlerinden ve özel muhakeme hükümleri bakımından birtakım farklı düzenlemeler öngörmeleri de -örneğin 213 sayılı Kanun dâhilinde iştirak, içtima ve tekerrür hükümleri ile vergi kaçakçılığıyla ilgili özel muhakeme şartı bakımından- bunların vergi hukuku kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği yönünde tartışmalı bir durumu ortaya çıkarabilmektedir.

Bir suçun tespiti ve buna uygulanacak yaptırıma hükmetme yetkisi ceza mahkemelerinin tekelindedir³²⁰.

Vergi ve kamu icra hukukundan kaynaklanan suçların kendilerine özel kanunlarında düzenlenmeleri, onların suçla korunan hukuki değer veya suçun konusu yönünden bir ayrıma tabi tutulmalarını sağlayabilir. Elbette özel birtakım yargılama usullerinin öngörülmesi -örneğin 213 sayılı Kanun m. 367’de öngörüldüğü gibi- onları ceza yargılaması kapsamı dışında değerlendirmeyi gerektirmemektedir. Gerçekten de bu suçlar, konularının vergi ile ilişkilendirilebildiği ve ayrı kanunlarda öngörüldükleri ve bazen ceza yargılamasının genel hükümlerinden ayrılabilen farklılar taşımaktadırlar ki bu durum onların ceza hukuku ve yargılaması içinde değerlendirilmelerini engellememektedir.

2.1.2.3. Tahsil aşamasında genel mahkemelerde görülecek uyuşmazlıklar

Bu tip uyuşmazlıklar, çoğunlukla kamu borçlusunun tasarruflarına yönelik olarak idare tarafından ortaya çıkarıldığından ve dolayısıyla bunların idari işlem niteliği bulunmadığından görevli yargı merciinin adli yargı hukuk mahkemeleri olmaktadır. Diğer yandan örneğin 6183 sayılı Kanun m. 99’a göre bir taşınmaza ilişkin ihalenin feshi talebi, taşınmazın bulunduğu yerin icra tetkik merciine şikâyet başvurusu ile yapılabilir. Dikkat edilirse burada bahsedilen başvuru yeri icra tetkik merci olduğundan adli yargı görevlidir. Bununla birlikte taşınırlar yönünden 6183 sayılı Kanun m. 77 ilâ 87 arasında taşınır satışı işleminin iptaline yönelik başvuru mercii belirtilmediğinden görevli yargı yeri genel mahkeme olan idare mahkemesidir³²¹.

³²⁰Fikri ve sınai haklar ceza mahkemeleri gibi özel kanunlarda kurulmuş mahkemeler de bulunmaktadır. Bkz. 6769 sayılı Kanun m. 156.

³²¹“... Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere 6183 sayılı Kanun uyarınca amme alacağının tahsili için haczedilen gayrimenkullerin ihalesinin feshinin gayrimenkulün bulunduğu yer İcra Tetkik Mercii’nden isteneceği aynı Kanun’un amir hükmüdür. Menkul malların ihalesine ilişkin olarak görevli mahkeme konusunda kanun koyucu açık bir düzenleme yapmamıştır. Bu durumda görevli yargı kolunun genel hükümler uyarınca tespiti gerekmektedir. / Dosya kapsamına göre uyuşmazlık davalı Kurum tarafından gerçekleştirilen menkul mal ihalesi şartnamesinde yer verilmediği ileri sürülen ÖTV’nin, araç tescil işlemi aşamasında davacıdan tahsil edilmek istenmesi üzerine çıkmıştır.

2.1.2.4. İş mahkemelerinde görülen vergiyle ilgili uyuşmazlıklar

Tahsil aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar bakımından oldukça ayrık bir düzenleme olduğu düşünülen başka bir düzenleme ise; 5510 sayılı Kanun m. 88/19'da yer alan *“Kurumun prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun uygulamasından doğacak uyuşmazlıkların çözümlenmesinde Kurumun alacaklı biriminin bulunduğu yer iş mahkemesi yetkilidir. Yetkili iş mahkemesine başvurulması alacakların takip ve tahsilini durdurmaz.”* şeklindeki düzenlemedir. Hemen belirtilmelidir ki, 5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumuna İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun³²² m. 37/3'ün *“Süresi içinde ödenmeyen sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleri, işsizlik sigortası primleri, idarî para cezaları, gecikme zamları, katılım payları Kurum alacağına dönüşür ve bu alacakların tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç diğer maddeleri uygulanır.”* şeklindeki düzenlemesine bakıldığında da Kurumun alacaklarına 6183 sayılı Kanun m. 51, 102 ve 106 dışında uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun alacaklarının tahsiliyle ilgili 6183 sayılı Kanun'un tatbik edileceği öngörüldükten sonra bu süreçte ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların çözüm yerini adli yargı kolu içinde bulunan iş mahkemelerine bırakmanın³²³ pek anlaşılabilir bir tarafının olmadığı söylenebilir³²⁴. Çünkü diğer alacakları bir kenara

Sartnamedeki ÖTV'ye ilişkin eksiklik ihale öncesine ait olup, uyuşmazlığın temelinde vergi tahakkuku ve tahsili istemi yatmaktadır. Yukarıda belirtilen istisna dışında ayrı bir idari işlem niteliğinde olan, 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılan takibe ilişkin menkul malların haczen satışı ile ilgili uyuşmazlıkların adli yargı yerince çözümleneceğine ilişkin bir hükme kanunda yer verilmemiştir. Bu durumda gerek kanunların başka mercilere bırakmadığı idari karar ve işlemlerin idari yargı yerince çözümleneceğine ilişkin düzenlemeler ve gerekse 2576 sayılı Kanun'un 5. ve 6. maddeleri uyarınca, dava konusu satışla ilgili uyuşmazlığı çözümlemekle idari yargı yeri görevli bulunmaktadır. / Belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak, Kocaeli 1. İdare Mahkemesinin 18/05/2021 tarihli ve E.2021/457 sayılı başvurusunun reddine karar verilmesi gerekmiştir...” Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü'nün 5.7.2021 tarihli 2021/398 Esas ve 2021/420 Karar sayılı kararı (<https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr> E.T.: 26.02.2023).

³²²20.5.2006 tarihli ve 26173 sayılı Resmî Gazete.

³²³“...Olayda, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, idari para cezasının tahsili amacıyla 6183 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi uyarınca davacı adına ödeme emrinin düzenlenmesi üzerine, söz konusu ödeme emrinin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, söz konusu ödeme emrine karşı açılan davada, 5510 sayılı Yasa'nın 88. maddesi gözetildiğinde İş Mahkemesinin görevli olduğu kuşkusuzdur... Davanın çözümünde ADLİ YARGININ görevli olduğuna... Kocaeli 1. İdare Mahkemesince verilen 10.2.2016 gün ve E:2015/987 sayılı GÖREVLİLİK KARARININ KALDIRILMASINA...” Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü'nün 5.6.2017 tarihli 2016/653 Esas ve 2017/341 Karar sayılı kararı (<https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr> E.T.: 09.08.2021).

³²⁴Sosyal Güvenlik Kurumu'na ait alacakların tahsiliyle ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıklar iş mahkemelerinin görev alanına dahil edilmişken; 7036 Sayılı İş Mahkemeleri Kanunu m. 5/1-b'ye göre

birakıldığında münhasıran sosyal güvenlik prim gelirleri, parafiskal gelirler kapsamında özellikle vergi, resim, harçlara nitelik itibariyle çokça benzemektedir³²⁵. Gerçekten de kişilerin çalışma hayatları boyunca hak edişlerinden belli bir oranda zorunlu olarak kesilen bu gelirler kamu gücüne dayalı olarak alınmaktadır. Diğer yandan bunlar kamu giderlerini finanse etmek amacını da çokça taşımaktadır. Çünkü ödenen bu primler kişilere; örneğin yaşlılık, hastalık, malullük gibi veya sağlık harcamaları olarak sosyal harcamaların kapsamı içinde kalan birtakım ödemelerin yapılmasını sağlamaktadır³²⁶. Elbette bunları vergilerden ayıran önemli ayırt edici bir özelliği merkezi yönetim bütçesi dışında kalmalarıdır³²⁷. Bununla birlikte, Sosyal Güvenlik Kurumu alacaklarına ait tahsil işlemleri de idari niteliklidirler. Bu bağlamda, özel hukuk uyuşmazlıklarını çözmeye özgülenmiş bir hukuk mahkemesi yerine, bunlara ilişkin uyuşmazlıkların da çözüm yerinin; 2576 sayılı Kanun m. 6/1-a gereği -5018 sayılı Kanun m. 12/6'ya göre Sosyal Güvenlik Kurumu, *genel bütçe* kapsamında değerlendirilemediğinden- vergi mahkemesi olamayacak olsa da idare mahkemesi olarak öngörülmesi daha isabetli olabilirdi³²⁸.

Benzer sonuca 4447 Sayılı Kanun³²⁹ m. 49/5'in "*İşsizlik sigortası primleri ile ilgili olarak; 5510 sayılı Kanunun 80, 82, 86, 88, 89, 90, 91, 93 ve 100 üncü madde hükümleri uygulanır.*" şeklindeki atfı dolayısıyla işsizlik sigortası prim alacaklarıyla ilgili olarak da ulaşmak mümkündür³³⁰.

idari para cezalarına itirazlar ile 5510 sayılı Kanunun geçici 4'üncü maddesi kapsamında sayılan uyuşmazlıklar bu mahkemelerin görev alanı dışında bırakılmıştır.

³²⁵Sosyal güvenlik primleri parafiskal gelir niteliğinde vergi benzeri gelir olarak değerlendirilmektedir. Zorunlu olması ile vergiye yaklaşırken, karşılığının olması ve devlet bütçesiyle ilişkilendirilmemesi onu vergiden uzaklaştırmakta ve bunlar da onun ayırt edici özelliğini ortaya koymaktadır. Bkz. H. Nadaroğlu (1992). *Kamu Maliyesi* (8. Baskı), İstanbul, 1992.

³²⁶Elbette çalışanlar dışında kalan kesimlerce de işveren ve devlet tarafından, bu harcamaların finansmanına katılma gereği doğabilmektedir. Diğer bir deyişle bu harcamalardan nemalananlar dışında kalan birtakım unsurlarca da bu harcamaların finansmanına katılınması durumunun bunların niteliğini doğrudan etkilemediği ifade edilmektedir. Çünkü bunların katkılarıyla kendilerinin de nemalanacağı sosyal bir faydanın doğduğu söylenebilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Y. Karakoç (1985). Parafiskal Gelir ve Diğer Kamu Gelirleri ile Karşılaştırması. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 3 (3), ss. 373-397, s. 383-384.

³²⁷İlgisi yönünden bkz. A. Herekman (1972). Sosyal Parafiskal Gelir Toplamakla Yetkili Yeni Bir Örgüt: Bağkur. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi* 8 (2), ss. 337-343, s. 338.; Bkz. Karakoç, 1985, **a.g.k.**, 392.

³²⁸İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 178-180.

³²⁹8.9.1999 tarihli ve 23810 sayılı Resmî Gazete.

³³⁰"...Dava, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'ndan kaynaklanan işsizlik sigortası primi borcuna ilişkin ödeme emrinin iptali isteminden kaynaklanmıştır... Öte yandan, 5502 sayılı Sosyal güvenlik Kurumu Kanunu'nun 37. maddesinin üçüncü fıkrasında, 'Süresi içinde ödenmeyen sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primleri, işsizlik sigortası primleri, idarî para cezaları, gecikme zamları, katılım payları Kurum alacağına dönüşür ve bu alacakların tahsilinde, 6183 sayılı Amme

2.2. Vergi Davası

Bu bölümde vergi davası; *dava yapısı, ehliyet ve objektif ve subjektif dava birleşmesi* yönlerinden incelenmektedir. Ayrıca bu bölümde tarh aşamasında açılan davalara yoğunlaşan bir inceleme yapılmıştır. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 379'da öngörülen kanun yolundan vazgeçme ile ilgili olarak vergi davasında önem arz eden ayırt edici hususlar bu konularda ortaya çıkmaktadır.

2.2.1. Genel olarak idari davaların niteliği

Genel anlamıyla dava, subjektif hakkının ihlal edildiği savını ileri süren davacının mahkemeye başvurarak, hakkının mahkeme eliyle hukuken korunmasını istemesidir³³¹. Bu genel tanımdan yola çıkıldığında, idari yargılama hukukunda yer alan dava kavramının bu genel tanımla ne kadar uyduğuna bakmak gerekir. Çünkü 2577 sayılı Kanun, idari dava türlerini m. 2'de yapısal olarak iptal davası ve tam yargı davası olarak saymaktadır. Bununla birlikte ilgili hüküm, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden (tahkime konu olan imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri dışında) doğan uyuşmazlıklara ilişkin davalardan da bahsetmektedir. Esasında 2577 sayılı Kanun m. 2/1-c'de yer alan konu dışında kalan *a* ve *b* bentlerinde öngörülen dava türlerinin idari yargılamadaki davanın mahiyeti yönünden bir sınır çizdiği söylenebilir. Bu durumda idari yargılama hukukunda genel olarak iki tip davanın bulunduğu söylenebilir. Çünkü idari sözleşmelerle ilgili davalar da genelde tam yargı davası kapsamında kabul edilmektedir³³². Ayrıca 2577 sayılı Kanun m. 28/3'te öngörülen maddi ve manevi tazminat davalarının da m. 2'de öngörülen tam yargı davası içinde değerlendirilmektedir. Bundan dolayı idari yargılama hukukunda esasında iptal davası ve tam yargı davası olmak üzere iki dava tipi olduğu söylenebilir³³³.

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç diğer maddeleri uygulanır' denilmiştir. Olayda, davacı vekilinin, müvekkili hakkında, işsizlik sigortası prim borcunun tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle idari yargı yerinde dava açtığı görülmektedir. Bu durumda, söz konusu ödeme emrine karşı açılan davada, 5510 sayılı Yasa'nın 88. maddesi gözetildiğinde İş Mahkemesinin görevli olduğu kuşkusuzdur... Davanın çözümünde ADLİ YARGININ görevli olduğuna..." Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü'nün 30.9.2013 tarihli 2013/961 Esas ve 2013/1284 Karar sayılı kararı, <https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/> (e.t. 07.08.2021).

³³¹Yılmaz, 2002, **a.g.k.**, 246.

³³²Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 171; Atay, 2021, **a.g.k.**, 203; Ulusoy, 2022, **a.g.k.**, 65; Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 216.

³³³Bkz. K. Gözler ve G. Kaplan (2018). *İdare Hukuku Dersleri*. (20. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 762.

2577 sayılı Kanun m. 2'nin öngörüsünden yola çıkıldığında, iptal davası ve tam yargı davasının ayrımında *menfaat ihlali* ve *kişisel hak ihlali* ön plana çıkmaktadır³³⁴. Buna göre iptal davası, bir idari işlem dolayısıyla menfaati ihlal edilen kişi tarafından açılabilir; tam yargı davası ise bir idari işlem veya idari eylem sebebiyle kişisel hakkı ihlal edilen ve bu ihlal dolayısıyla zarara uğrayan kişi tarafından açılacak dava türü olarak tanımlanmaktadır. 2577 sayılı Kanun dava türlerini bu şekilde ayırdıktan sonra m. 12'de ise

“İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler.”

denilerek *menfaat* ve *kişisel hak* kavramlarından ayrılarak *hak ihlali* kavramını esas alan bir şekilde hem tam yargı davasının hem iptal davasının veya her ikisinin birlikte açılacağı bir dava kabiliyetinin varlığı kabul edilmiş olmaktadır.

2.2.1.1. Genel olarak iptal davası

İptal davası; bir idari işlemin yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç unsurlarında bulunan hukuka aykırılıkla ilgili olarak açılır³³⁵. İdarenin işlemleri, hukuka uygunluk karinesini haiz olsa da bunların bir mahkeme tarafından denetim kabiliyetinin varlığı, hukuk devleti ve hak arama hürriyetinin güvencesidir³³⁶.

Bu dava tipinde ortaya çıkan önemli bir sorun, hukuka aykırı idari işlemin iptalini kimin dava edebileceğidir. 2577 sayılı Kanun'da yer alan *menfaat ihlali* kavramına da aslında bu sorunu ortadan kaldıracı için yer verilmiştir. Çünkü bir idari işlem, hukuka aykırı olsa da bunun hukuka aykırılığının ilgili veya ilgisiz herkes tarafından dava edilebilme kabiliyeti tanınması, hem idarenin sürekli dava tehdidi altında kalmasına hem de idari yargının gerekli gereksiz şekilde meşgul edilmesine ve

³³⁴Bkz. N. Kayar (2010). *Yönetişel Yargı Kuruluş ve İşleyiş*. Bursa: Ekin, s. 226-227.

³³⁵Bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1776; “...Oysa, 2577 sayılı *İdari Yargılama Usulü Kanunu* 'nun 2. maddesi uyarınca, iptal davasına konu edilen idari işlemlerin yargısal denetiminde; işlemin yetki, şekil, neden, konu ve maksat unsurları bakımından hukuka uygunluğunun irdelenmesi gerekmektedir...” Danıştay 10. Dairesi'nin 21.6.1995 tarihli 1993/5000 Esas ve 1995/3339 Karar sayılı kararı.

³³⁶Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 106-108.

dolayısıyla idari yargının iş yükünün artmasına sebep olabilir. Aslında bu konuda işaret edilen gerekçe genelde bu olmaktadır³³⁷. Böylece her ne kadar iptal davası bir idari işlemin hukukiliğini objektif yönden denetleme işlevi görmekteyse de kişinin bu kabiliyeti kullanabilmesi için menfaatinin ihlali şartı aranmıştır. Bu sayede iptal davasının bir *actio popularise*³³⁸ dönüşmesi engellenmek istenmiştir³³⁹.

İptal davalarında menfaat ihlalinin hak ihlaline yönelik daha geniş bir kapsamı olduğu ifade edilmektedir³⁴⁰. Bu sayede bir idari işlemle asgari şekilde ilgisi kurulabilecek bir kişinin iptal davası açabileceği kabul edilmektedir³⁴¹. İdari yargı, menfaat ihlaline yönelik bir ölçüt geliştirme girişiminde de bulunmuştur. Danıştay, menfaat ihlalinden bahsedilebilmesi için kişinin *kişisel*, *güncel* ve *meşru* bir menfaatinin ihlal edilmesi şartını aramaktadır³⁴². Ancak belirtmek gerekir ki bu ölçütte kullanılan kıstasların içeriğine ilişkin de istikrarlı bir içtihat birliğinin sağlanamadığı görülmektedir³⁴³. Diğer bir deyişle Danıştay, menfaat ihlali konusunda ortaya koyduğu *kişisel*, *güncellik* ve *meşruluk* kriterlerinin içini doldururken bazen bu kavramları geniş bazen de dar yorumlayabilmektedir³⁴⁴. Ancak ilgili unsurların medeni yargılama hukukunda usule ilişkin olan *hukuki yarar* kavramı içinde ve dava şartları kapsamında kullanıldığını da söylemek gerekir ki Danıştay da bazen bu ifadeyi kullanmaktadır³⁴⁵.

2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'nın kullandığı *menfaatleri ihlâl edilenler* ifadesi ile ortaya konulan kriterin kapsamını belirlemek gerekmektedir. Çünkü bu belirgin bir ölçüt değildir³⁴⁶. Ancak bu belirleme girişiminde bulunmadan önce ilgili hükmün 4001 sayılı Kanun³⁴⁷ ile uğradığı değişiklikten ve sonrasında Anayasa Mahkemesi tarafından bu değişikliğin iptal edilmesinden ve hükmün yeniden ilk haline getirilmesi sürecinden bahsetmekte yarar vardır.

³³⁷Bkz. Candan, 2022a, **a.g.k.**, 165.

³³⁸İlgisi yönünden bkz. Hanağası, 2009, **a.g.k.**, 199-202.

³³⁹*Actio popularis*: Topluluk davası. Bkz. Candan, 2022a, **a.g.k.**, 165; Tahiroğlu ve Erdoğan, 1989, **a.g.k.**, 37.

³⁴⁰Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 218; Ulusoy, 2022, **a.g.k.**, 69; Çağlayan, 2016, **a.g.k.**, 414; Atay, 2021, **a.g.k.**, 210; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 114.

³⁴¹Bkz. Kaya, 2010, **a.g.k.**, 228-229; Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 218.

³⁴²M. Günday (2022). *İdari Yargılama Hukuku*. (2. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 231.

³⁴³Bkz. A. Bağrıaçık (2016). Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 7 (2), s. 68-69.; Günday, 2022, **a.g.k.**, 232.

³⁴⁴Bkz. Bağrıaçık, 2016, **a.g.k.**, 68-69; Çağlayan, 2016, **a.g.k.**, 414.

³⁴⁵Bkz. Candan, 2022a, **a.g.k.**, 170.

³⁴⁶Bkz. Günday, 2022, **a.g.k.**, 232.

³⁴⁷18.06.1994 tarihli ve 21964 sayılı Resmî Gazete.

2577 sayılı Kanun'un 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren ilk halinde m. 2/1-a'da iptal davası "*İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları*," şeklinde düzenlenmekteydi. 4001 sayılı Kanun m. 1 ile 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a hükmü "*İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları*," şekline bürünmüştür. 4001 sayılı Kanun'un ilgili hükmüne dair teklif metninde yer alan gerekçesi³⁴⁸ de *menfaatleri ihlal edilenler* ifadesinin neden *kişisel hakları ihlal edilenler* olarak³⁴⁹ değiştirildiği konusunda bir fikir vermektedir. Bununla birlikte, Anayasa Mahkemesi tarafından *kişisel hakları ihlal edilenler* ibaresi iptal edilmiştir³⁵⁰. Yüksek Mahkeme'nin iptal gerekçesinde öne çıkan bir değerlendirmesi,

³⁴⁸“6.1.1982 tarih ve 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Yasasının 2 nci maddesi uygulamada genel hukuk sistemine aykırı biçimde gelişmiştir. İdarî davalarda taraf ehliyeti konusundaki usulsüzlük İdarî Mahkemelerde ve Danıştay'da iş hacmini gereksiz biçimde artırmıştır. Bu durum hususi hukuktaki hak ve ehliyetin tatbikatında da eşitsizlik sonucu doğurmuştur. Taraf ehliyeti, davada taraf olabilmek yeteneğidir. Taraf ehliyeti, Medenî Hukuktaki medenî haklardan istifade ehliyetinin medenî usul hukukunda büründüğü şekildir. Gerçekten, kimlerin taraf ehliyetine sahip oldukları Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 38 inci maddesi ile Medenî Kanunun 8 ve 46 ncı maddelerinde açıklanmıştır. Bu genel kaideye rağmen 6.1.1982 tarih ve 2577 sayılı 'İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun başta 2 nci maddesi olmak üzere ilgili maddelerinde dava ve taraf ehliyeti yanlış değerlendirilmiş ve (menfaatleri ihlal edilenler) deyimi geniş yorumlanarak, esasta dava ehliyetine sahip olmayan kişilerin de, idarî yargıda iptal ve tam yargı davaları açma talepleri kabul edilmiş ve davalar buna göre görülerek, hükme bağlanmıştır. Hazırlanan kanun teklifi ile dava açma hakkına ve taraf olma ehliyetine bir kısıtlama getirilmeden... a) İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı, iptalleri için, ancak kişisel menfaatleri doğrudan ihlal edilenler tarafından iptal davası açılabilir...”

(<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c062/tbmm19062115ss0409.pdf>, s. 9. E.T.: 25.10.2022)

³⁴⁹Çorum Milletvekili Cemal Şahin'in 26.11.1993 tarihli teklifinin aksine Adalet Komisyonu tarafından kabul edilen metin farklılaşmıştır. Buna göre metnin ilgili kısmı “a) *İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları...*” şeklinde kabul edilmiştir.

(<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c062/tbmm19062115ss0409ek01.pdf>, s. 5. E.T.: 25.10.2022)

³⁵⁰“...İptal davaları, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki idarî işlemler hakkında açılabilir. Böyle bir idarî işlemin iptalinin istenilebilmesi için davacının menfaatinin ihlâl edilmiş olması gerekir. Yargı kararlarında ve öğretide ‘menfaat’, dâvacı ile iptalini istediği idarî işlem arasındaki bağı, ilgiyi anlatır. İdarî işlem ile dâva açan kişi arasında meşru, güncel ve ciddi bir ilişki söz konusu ise dâvada menfaat bağı bulunduğu kabul edilmektedir. Bunun dışında öznel (subjektif) bir hakkın ihlâl edilmesi koşulu araştırılmaz. / Hak, hukukun koruduğu menfaattir. Özel hukukta her menfaat korunmaz. Kamu hukukunda ise iptal dâvaları yoluyla her menfaatin korunması zorunludur. Tam yargı dâvalarının aksine iptal

hak ihlali ve menfaat ihlali kavramlarının birlikte ve maddi hukuk yönünden açıklanmasıdır. Yüksek Mahkeme'ye göre menfaat ihlali ile kastedilen, kişinin özel hukukta tanımlı haklarının koruduğu menfaatlerden daha fazlasıdır³⁵¹. Bununla birlikte Yüksek Mahkeme, bu ayrımı yaparken kişinin menfaatiyle hakkı üzerinde bir ilişki kurulması gerektiğini belirtmekte gibidir. Gerçekten de bu halde somut bir hak üzerinden tanımlanmayan menfaatlere yönelen idari işlemlerin bu durumda denetimsiz kalacağı çekincesi belirtilmiş olmaktadır. Ancak bu yaklaşımın isabetliliğinin tartışılabilceği düşünülmektedir. Çünkü bir hak ile korunan menfaat ile usul hukukunun ortaya koyduğu davaya yönelik menfaat tam anlamıyla birbiriyle örtüşmemektedir³⁵². Aslında burada Yüksek Mahkeme'nin, davada varlığı aranan menfaat ile hakkın unsuru olan menfaati aynı düzlemde değerlendirdiği ve bundan dolayı ikisini karıştırdığı düşünülmektedir³⁵³. Hemen belirtilmelidir ki Yüksek Mahkeme'nin bu konuda ulaştığı sonuç yönünden değil, ancak bu gerekçesi yönünden böyle bir çıkarım yapılmaktadır. Çünkü Yüksek Mahkeme, usul hukukuna ilişkin *hukuki (yararı) menfaati*, maddi hukuka ilişkin hakkın koruduğu menfaat ile aynı işlevde görmekte gibidir. Aslında konunun bu aşamada biraz da gereksiz sayılabilecek bu tartışmaya sürüklenmesinin asıl mimarı ise Kanun Koyucunun kendisidir. Çünkü Kanun Koyucu, karşılaştığı güçlüğü açık bir şekilde ve usule ilişkin bir dava şartı olarak ifade edip aşabileceken menfaat ihlali ibaresine ikame olarak kişisel hak ihlali kavramını kullanmış ve konunun maddi hukuka ilişkin haklarla birlikte değerlendirilmesine sebep olmuştur. Oysaki bu yönüyle konuya yaklaşıldığında,

dâvalarında dâvacı olabilmek için menfaat ihlâlinin yeterli sayılması, idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamak amacına yöneliktir. Her ne kadar bu amacın tam olarak gerçekleşebilmesi için menfaat ihlâlî koşulunun aranmaması düşünülebilirse de, bu durumda, idarî işlemlerle ilgisi bulunmayan kişilerin dâva açması sonucu idare devamlı dâva tehdidi altında kalır ve böylece idarenin işleyişi olumsuz yönde etkilenir..." Anayasa Mahkemesi'nin 21.9.1995 tarihli 1995/27 Esas ve 1995/47 Karar sayılı kararı (www.anayasa.gov.tr E.T.: 25.10.2022).

³⁵¹Anayasa Mahkemesi'nin 21.9.1995 tarihli 1995/27 Esas ve 1995/47 Karar sayılı kararı (www.anayasa.gov.tr. E.T.: 25.10.2022).

³⁵²"...Halbuki iptal dâvalarında menfaat şartı dâvanın esasına taalluk etmiyen, dışında kalan ve sadece dâvanın kabulü ve dinlenmesi için aranılan bir usul ve şekil şartıdır: menfaatin ihlâl edilmiş olması dâvanın neticesine tesir etmez. Yani menfaatin ihlâl edilmemiş olması dâvanın reddi veya ihlâl edilmiş olması dâvanın kabulü ile bu menfaati ihlâl eden hukukî tasarrufun iptali için bir sebep teşkil etmez. Bu şart dâvada ciddiyeti temin etmek, alâkasız kimselerin lüzumsuz müracaatlarla idarî kaza mercilerini işgal etmelerine mâni olmak olmak için konulmuş şekli bir şarttır: Davacının kararla ciddi ve makûl bir alâkası olduğu ve binaenaleyh dâvasının da ciddi ve samimî bulunduğu anlaşılan dâva kabul edilir. Esas hakkındaki kararda artık bu menfaat şartının hiç yeri ve tesiri yoktur; menfaatin mevcudiyeti ve ihlâl edilmiş olduğu sabit olsa ve fakat idarî kararda bir sakatlık, bir iptal sebebi bulunmasa iptal talebi reddedilir ve menfaati ihlâl eden karar yürürlükte kalmakta devam eder..." Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1781.

³⁵³Davada varlığı aranan menfaat ile hakkın unsuru olan menfaat hakkında bkz. Hanağası, 2009, **a.g.k.**, 6 ve 163.

konunun usul hukukuna ilişkin olan *hukuki yarar (davada menfaat)* ile ilişkilendirilmesiyle sorunun çözümü sağlanabilirdi. Çünkü bir mahkemenin, bir işleme yönelik denetimine ihtiyaç duyulduğunda, hukuki yarardan bahsedildiği sürece ayrıca maddi anlamda bir hak ihlalinin ortaya çıkmasının gerekmediği düşünülmektedir. Çünkü davanın asıl anlamı ve fonksiyonu dışında kalan bu tip durumlarda objektif hukukun kendine özgü araç ve kurumlarıyla yargı fonksiyonu harekete geçirilebilmektedir. Gerçekten de örneğin çoğunlukla kamunun hukukunu, bir ceza davasında muhakemenin bir unsuru veya özel hukukta tamamlayıcı koruma sağlayan kamusal kurumlarda kamu hukukunu temsilen davacı tarafı işgal eden ve ona tanımı usul hukuku araçlarını kullanabilen savcılık makamının teşkil ettiği fonksiyonda olduğu gibi objektif nitelikli bir idari işleme karşı kişinin hukuki menfaatinin varlığı kabul edilebilir seviyede ve ilgide ortaya çıktığında artık onun bu iptal davasını açması, takip etmesi ve kamunun hukukuna yönelik bir iptal kararı aldırabilmesi kabiliyeti de ilkinden çok farklı görünmemektedir³⁵⁴. Savcılık makamının bu tür kabiliyetleri kanundan doğan özel nitelikli düzenlemelerdir. Bunun benzeri, idari yargılamada menfaati ihlâl edilen kişinin objektif niteliği öne çıkan idari işleme karşı açtığı iptal davasıdır³⁵⁵.

Hak, menfaate ilişkin bir koruma sağlar ve bu koruma işlevinin önemli araçlarından biri yargısal korumadır. Bir hakkın en doğal işlevi, yargısal koruma sağlamak olsa da hak olmadan müstakil bir dava kabiliyetinin olup olamayacağı farklı bir sorundur. Diğer bir deyişle dava kabiliyeti olmadan hak düşünülemez; ancak hak olmadan bir davanın yargılama hukuku araçları sayesinde mümkün olabileceği söylenebilir³⁵⁶. Gerçi bu davanın da *gerçek anlamda* dava niteliği taşıyıp taşımadığı tartışılabilir. Bunun bir dava olarak ifade edilmesi yerine bir *hukuki çare* olarak ifade edilmesi daha isabetli görünmektedir. Ayrıca burada ön plan çıkan menfaat kavramı, bir usul hukuku aracı olan *hukuki yarar (davada menfaat)* olmaktadır. Nihayetinde 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'da öngörülen iptal davası da böyle bir fonksiyon taşımakta gibidir.

³⁵⁴İlgisi yönünden bkz. Tekgündüz, 1983, **a.g.k.**, 56-57.

³⁵⁵Bunun bir başka örneği de 2004 sayılı Kanun m. 16'da öngörülen şikâyet kurumudur. Bu kurumun özellikle icra ve iflas dairelerinin işlemlerini denetlemeye özgülenmesi, idari yargılamadaki iptal davasına olan benzerliğini göstermektedir. Ancak Yargıtay, şikâyeti bir *dava* olarak değerlendirmemektedir. Bkz. Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 23.2.2012 tarihli 2011/19747 Esas ve 2012/4984 Karar sayılı kararı; Yargıtay 8. Hukuk Dairesi'nin 31.3.2015 tarihli 2014/6955 Esas ve 2015/7285 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 23.7.2023).

³⁵⁶İlgisi yönünden bkz. Belgesay, 1943, **a.g.k.**, 11-15.

Bir usul aracı (ve şartı) olan davada menfaat ile davacı arasında *ciddi ve makul* bir ilişkinin bulunması gerekir³⁵⁷. Bunun maddi nitelikte olması, mali değerinin bulunması veya belli bir önemi haiz olması gerekliliği bulunmamaktadır³⁵⁸. Ancak davacı ile onun menfaati arasında kurulacak ciddi ve makul ilişkinin de *kişisel, meşru ve güncel* olması gerekir³⁵⁹. Kişinin davasına ilişkin menfaatinin meşru olması, menfaatin hukuki bir boyutta değerlendirilebilmesi anlamına gelir. Bu hukukilik boyutu; Anayasa, kanun vb. hukuken geçerliliği kabul edilmiş bir yazılı veya yazısız norm olabileceği gibi hukuki bir durum da olabilir³⁶⁰. Menfaatin kişisel olmasından anlaşılması gereken, idari işlemin doğrudan veya dolaylı bir şekilde davacının hukuki alanına tesir etmesidir³⁶¹. Menfaatin güncelliğinden anlaşılması gereken ise dava açıldığı sırada menfaatin bulunuyor olmasıdır. Dava açılmadan önce son bulmuş veya dava tarihi itibarıyla henüz tahakkuk etmemiş bir menfaat ilişkisine dayanılarak dava açma imkânı yoktur³⁶². Bununla birlikte, dava açıldığı sırada mevcut olan menfaati ortadan kaldırmak için yeni idari işlemlerle davaya konu işlemi ortadan kaldırmak da dava kabiliyetini sonlandırmamaktadır³⁶³.

İptal davasındaki menfaat konusunu *hukuki yarar (davada menfaat)* olarak değerlendirdikten sonra davanın kim tarafından açılabilmesi sorununun çözümü için, 2577 sayılı Kanun m. 31/1’de ehliyet ile ilgili yapılan atıf dolayısıyla, 6100 sayılı Kanun’un hükümleriyle bir karşılaştırma yapılması gereğinin doğduğu düşünülmektedir. Çünkü 2577 sayılı Kanun’un husumet ile ilgili ortaya koyduğu kısıtlı öngörüsü de bu konuda idari yargılama hukuku için özgü bir değerlendirme yapmayı

³⁵⁷Bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1781.; “...İptal davası açılabilmesi için gerekli olan menfaat ilişkisi kişisel, meşru, güncel bir menfaatin bulunması hâlinde gerçekleşecektir. Başka bir anlatımla, iptal davasına konu olan işlemin davacının menfaatini ihlâl ettiğinden söz edilebilmesi için, davacıyı etkilemesi, yani davacının kişisel menfaatini ihlâl etmesi, işlem ile davacı arasında ciddi ve makul bir ilişkinin bulunması gerekmektedir...” Danıştay 13. Dairesi’nin 13.4.2022 tarihli 2020/1765 Esas ve 2022/1614 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

³⁵⁸Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1781.; Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 230.

³⁵⁹Bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1781.

³⁶⁰Bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1781-1782.

³⁶¹Bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1782.

³⁶²Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 236.

³⁶³Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 236.; “...Yerleşik İdare Hukuku ilkelerine göre; iptal davası açılabilmesi ve davanın görülebilmesi için davacının iptali istenilen işlem nedeniyle davanın açıldığı sırada menfaatinin ihlâl edilmesi yeterli olup; alınacak yeni bir idari kararla, davacının iptali istenilen işlemle ilişkisini kesmek ya da yeni bir işlemle geriye dönük olarak işlemin hukuka uygunluğunu sağlamaya çalışmakla, hukuka aykırılığı ileri sürülen işlemin yargısal denetim dışında bırakılması sonucu doğacaktır. Kaldı ki, İdari işlemlerin tesis edildikleri tarih itibarıyla yargısal denetiminin yapılması gerekmektedir...” Danıştay 6. Dairesi’nin 17.5.2021 tarihli ve 2017/3629 Esas ve 2021/6375 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

gerektirecek şekilde düzenlenmemiştir. Gerçekten de 2577 sayılı Kanun m. 14/3-f’de düzenlenen husumet, dilekçeler üzerine ilk incelemeye ilişkin olarak usule ilişkin bir koşul olarak düzenlenmiştir. 2577 sayılı Kanun m. 15/1-c’nin öngörüsü, m. 14/3-f ile ilişkilendirilmiş ve davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilmesi durumunda dilekçenin gerçek hasma tebliğinin mahkeme tarafından resen sağlanacağı sonucuna bağlanmıştır. Bu haliyle, düzenlemenin sadece sonucu yönünden usule ilişkin bir farklılık içerdiği düşünülmektedir. Yoksa bu durum, onun usule ilişkin bir şart olma niteliğini etkilememektedir. Ayrıca burada kullanılan husumet kavramının da yargılama hukuku bakımından farklı anlamlarda kullanılan bir kavram olduğu söylenebilir.

Husumet kavramı, yargılama hukukunda çoğunlukla *taraf sıfatı* kavramına tekabül etmektedir³⁶⁴. *Taraf sıfatı*, mahkemece işin esasına girildiğinde, davacı ile davalı arasındaki maddi hukuki ilişkinin varlığına yönelik olarak incelenen bir konudur. Gerçekten de dava şartlarına ilişkin benzer bir düzenlemenin bulunduğu 6100 sayılı Kanun m. 114’te de dikkat edilirse *taraf sıfatı* sayılmamaktadır. Bununla birlikte, *taraf sıfatına* bazı yönleriyle benzeyen ve bazen *husumet* kavramına eşdeğer olarak

³⁶⁴ “...Karar veren Danıştay Onuncu Dairesince, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Ekli (I) sayılı cetvelde yer aldığı cihetle 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 2/1-ç ve 6/1 maddeleri uyarınca taraf sıfatını haiz bulunduğundan bakılan davada hasım mevkiine alınan Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’nun, 25/08/2017 tarih ve 30165 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 694 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 203/1-ğ maddesi ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Ekli (I) sayılı cetvelden çıkartılarak anılan Kanun Hükmünde Kararname’nin 184. maddesi ile Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü adıyla Sağlık Bakanlığı’nın hizmet birimi olarak teşkilatlandırıldığı anlaşıldığından, dosya Sağlık Bakanlığı husumetiyle ele alınıp, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlenerek dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü...” Danıştay 10. Dairesi’nin 30.9.2021 tarihli 2019/6694 Esas ve 2021/4497 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).; Adli yargıda hukuk yargılamasında verilen çoğu kararda, *taraf sıfatı* ve *husumet* kavramları eşdeğer olarak kullanılmakla birlikte, mahkemelerin *taraf sıfatını* usule ilişkin bir kavram olarak değerlendirdikleri de görülebilmektedir. Kararlara bakıldığında, Yargıtay’ın; *taraf sıfatı* yokluğu durumunda davanın esasına girilmeden usulden reddedilmesi gerektiğine kanaat getirdiği görülmektedir. Bu durumun sebebinin, kavramın dava takip yetkisi ile karıştırılması olduğu düşünülebilir. Yine de kullanılan kavram yönünden isabetli bir yaklaşım olmadığı düşünülmektedir: “...Davada *sıfat*, *tarafın*, *dava konusu maddi hukuk ilişkisinin olup olmamasıyla* ilgilidir. *Taraf sıfatı* (*husumet*), maddi hukuka göre belirlenen, bir subjektif hakkı dava etme yetkisini ya da bir subjektif hakkın davalı olarak talep edilebilme yetkisini gösteren bir kavramdır. Dava şartı olan *taraf ehliyeti*, *dava ehliyeti* ve *davayı takip yetkisi*, davanın taraflarının kişilikleriyle ilgili olduğu halde, *taraf sıfatı* *dava konusu* --- ilişkindir. Bir davada, taraflardan birinin, davacı ya da davalı sıfatının (*aktif* ya da *pasif husumet ehliyetinin*) olmadığı belirlenirse, artık bu davanın esasının çözümüne girilmeden, davanın *husumet yokluğundan reddi gerekir*.” İstanbul Anadolu 6. Asliye Ticaret Mahkemesi’nin 11.1.2022 tarihli 2021/408 Esas ve 2022/11 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).; “...*Taraf sıfatına* gelince; bir hakkı dava etme yetkisi (*dava hakkı*) kural olarak o hakkın sahibine aittir. Bir hakkın sahibinin kim olduğu, dolayısıyla o hakkı dava etme yetkisinin kime ait olduğu, (o davada davacı sıfatının kime ait olacağı) tamamen maddi hukuk kurallarına göre belirlenir. Ancak, bir davanın davacısının o dava yönünden davacı sıfatına sahip bulunmadığının belirlenmesi halinde, mahkeme *dava konusu hakkın mevcut olup olmadığını* inceleyemeyeceği ve *sıfat yokluğundan davanın reddine karar vermek zorunda olduğu için*, *taraf sıfatı usul hukukunun da düzenleme alanındadır*...” Yargıtay 10. Dairesi’nin 29.11.2021 tarihli 2021/6291 Esas ve 2021/14969 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

kullanılabilen ve ayrıca usule ilişkin bir dava şartı olan *dava takip yetkisinin* 6100 sayılı Kanun m. 114'te dava şartı olarak sayıldığı görülmektedir. Dava takip yetkisi, bir dava şartı olduğundan dolayı genelde davanın başında ilk inceleme veya ön inceleme aşamalarında mahkeme tarafından değerlendirilen bir konudur. Bu halde 2577 sayılı Kanun'un m. 14/3-f'de öngördüğü husumet kavramından anlaşılması gerekenin aslında bir dava şartı olarak nitelendirilmesi gereğinin de bir sonucu olarak bunun *dava takip yetkisi* olduğu düşünülmektedir. Ancak m. 15/1-c'nin öngörüsüyle birlikte yorumlandığında da bunun sadece davalıya ilişkin dava takip yetkisi şeklinde anlaşılabilceği söylenebilir. Belirtmekte fayda vardır; dava takip yetkisi ve taraf sıfatı kavramları birbirlerinden farklı ancak benzer kavramlardır³⁶⁵. Dava takip yetkisi taraf sıfatının aksine şekli ve yargılama hukukuna özgü bir kavramdır³⁶⁶. Hâkim ilk incelemede dava takip yetkisinin varlığını araştırırken taraf sıfatının teşkiline ilişkin olmak üzere esasa ilişkin bir öngörü de edinebilir. Bunun haricinde, idari davalarda, davalının dava takip yetkisi olmadığı durumda idare mahkemesi hâkimi, davayı usulden reddedemez; bu durumda gerçek hasma dava dilekçesini göndermesi gerekir³⁶⁷.

İdari yargılama hukukunda dava takip yetkisinin ehliyet kapsamında dikkate alınmasının gerektiği bir durumun bulunduğu düşünülmektedir. Buna göre ikili bir ayırım yapılması gerekir. Bunlardan ilki, menfaat ihlalinden kaynaklanan davalarda (2577 s. K. m. 2/1-a), bu konunun idari yargılama hukukunun ehliyetine ilişkin özel öngörüsüyle birlikte ele alınacağıdır. Çünkü burada davacının davada menfaatinin varlığı esas ölçüttür. Diğer yandan *hak ihlali* dolayısıyla açılan iptal davalarında (2577 s. K. m. 12), m. 31/1'in yollamasıyla 6100 sayılı Kanun m. 53'ün öngörüsünün de dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir. Çünkü dava takip yetkisi *hak kavramı* ile yakın ilişkide bir kavramdır. Gerçekten de 6100 sayılı Kanun m. 53 "*Dava takip yetkisi, talep sonucu hakkında hüküm alabilme yetkisidir. Bu yetki, kanunda belirtilen istisnai durumlar dışında, maddi hukuktaki tasarruf yetkisine göre tayin edilir.*" dediğinden dolayı kanunda belirtilen istisnai durumlar dışında dava takip yetkisinin tasarruf yetkisine göre tayin edileceği öngörüsü, onun odağına kişinin subjektif hakkını koymaktadır. Ancak kişinin subjektif hakkına bağlı olarak ortaya çıkan dava takip

³⁶⁵Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 150.

³⁶⁶Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 150. İlgisi yönünden bkz. Üstündağ, 2000, **a.g.k.**, 301-302.

³⁶⁷İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 420.

yetkisi, aslında onun taraf sıfatı ile de örtüşen bir usul aracı olarak değerlendirilebilir³⁶⁸. Diğer yandan kişinin hakkına bağlı olmadan ve fakat kanunda başka bir kişiye o hakkın takibi için yetki verilen özel hallerde, başkasının hakkını takip yetkilisi ortaya çıkmaktadır ki bu durumda başkasının hakkını takip yetkilisinin *görünüşte taraf sıfatı* olmakla birlikte onun *gerçek anlamda* taraf sıfatının bulunmadığı düşünülmektedir³⁶⁹.

Buna göre menfaat ihlalinin kaynaklanan iptal davalarında (2577 s. K. m. 2/1-a), davacının dava takip yetkisine sahip olup olmadığı değerlendirilmesi gerekmeyecek ve fakat davacının hukuki yararı (davada menfaati) olup olmadığı değerlendirilecektir³⁷⁰. Bu değerlendirme sonucunda davacının kişisel, meşru ve güncel bir menfaati olmadığı tespit edilirse dava usulden reddedilir. İdari yargılama hukukunda böyle bir değerlendirmenin yapılmasının, ehliyet konusunun davada menfaat ile girift bir ilişkisinin olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Aslında medeni yargılama hukukunda hem ehliyet hem de hukuki yarar (davada menfaat) dava şartları içinde ayrı ayrı sayılmıştır (6100 s. K. m. 114). Gerçekten de *taraf* ve *dava ehliyeti*, *dava takip yetkisi* ile *hukuki yarar* medeni yargılama hukukunda dava şartlarındandır. Dikkat edilirse 6100 sayılı Kanun, ehliyet konusu içinde taraf ve dava ehliyeti ile dava takip yetkisini öngörse bile dava şartları kapsamında ehliyet ile hukuki yararı birbirinden ayırmaktadır. Benzer bir ayrımın 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'da yer alan iptal davasında yapılamadığı taraf ehliyeti ve dava ehliyeti *objektif ehliyet* içinde, dava takip yetkisi ve hukuki yarar da birlikte ele alınarak *subjektif ehliyet* kavramı içinde eritildiği görülmektedir³⁷¹. Bununla birlikte sonuçları itibarıyla subjektif dava ehliyeti de aslında dava şartları gibi sağlanamadığı durumda, dava usule ilişkin bir ret kararı ile

³⁶⁸Bkz. Hanağası, 2009, **a.g.k.**, 184-193.

³⁶⁹İlgisi yönünden bkz. Hanağası, 2009, **a.g.k.**, 184-193; B. Dişel (2020). *Dava Takip Yetkisi*. İstanbul: Onikilevha, s.15.

³⁷⁰2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'ya göre açılan davalarda teknik olarak böyle bir değerlendirme gerekliliği bulunmamakla birlikte bu davada davacının durumu ile medeni yargılama hukukundaki başkasının hakkı için dava takip yetkilisinin durumu büyük ölçüde birbirine benzerlikler taşımaktadır. Başkasının hakkını dava takip yetkilisi, subjektif hakkına dayanarak davayı açmamakta, ona bu yetki kanun tarafından özel olarak verilmektedir ve bu davacının asıl hak sahibi ile kurduğu bir ilişki dolayısıyla bu davanın açılmasında menfaati bulunmaktadır. Diğer yandan menfaat ihlali dolayısıyla idari işleme karşı dava açan kişi de esasında bir subjektif hakka dayanmamakta ve fakat kanun ona bu yetkiyi, onunla asgari şekilde kurulabilecek bir ilişkiden kaynaklanan menfaatine yönelik olarak vermektedir. Ancak bu kapsamdaki idari işlemlerin objektif niteliği yoğun olduğundan, aslında burada başkasının hakkı yerine *kamunun objektif hukuku* için dava takip yetkilisinden bahsetmek doğru olur. Aslında m. 2/1-a'da düzenlenen iptal davasında odak noktası subjektif bir hak olmadığından dolayı teknik olarak dava takip yetkisinden bahsedilmesi mümkün olmaz.

³⁷¹İlgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 276.

sonuçlanmaktadır³⁷². Bu yönüyle konuya yaklaşıldığında, kullanılan kavramlar birbirlerinden farklı olsalar da bunların çoğunlukla aynı işlevi taşıdıkları düşünülmektedir. Ancak bu konuda önemli bir ayrılığın dava takip yetkisi yönüyle ortaya çıktığı da söylenebilir. Gerçekten de 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'da öngörülen iptal davasının *hak ihlali*nden ziyade *menfaat ihlali* şartına bağlanması ve somut bir hakka yönelmeyen idari işlemlere karşı açılan iptal davalarında *dava takip yetkisinden* bahsedilebilmesi güçleşmektedir. Çünkü böyle bir durumda aslında gerçek anlamda bir davada olduğu gibi dayanan bir subjektif hak bulunmamaktadır. Oysaki 6100 sayılı Kanun m. 53 “...*Bu yetki, kanunda belirtilen istisnai durumlar dışında, maddi hukuktaki tasarruf yetkisine göre tayin edilir.*” diyerek bu usul aracı ve kabiliyetini maddi hukuktaki tasarruf yetkisinin varlığına bağlamış; dolayısıyla onu subjektif hakla ilişkilendirmiştir.

Diğer yandan 2577 sayılı Kanun m. 12'nin ifadesi de göz önüne alındığında iptal davasının bir hak ihlali dolayısıyla açılacağı de görülmektedir. Bu dava artık bir hakka bağımlı ve o hakkın fonksiyonu şeklinde ortaya çıktığından dolayı gerçek anlamda bir davadır ve yargılama usulüne özgü araçların bu davada daha belirgin şekilde ortaya konulabileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla özellikle m. 31/1'in ehliyet yollamasının burada daha belirgin şekilde işletilmesi gerekliliğinin ortaya çıktığı düşünülmektedir. Bu halde kişinin hakkının ona tanıdığı tasarruf yetkisinin dâhilinde, dava takip yetkisi esas olarak ona ait olmakla birlikte *başkasının hakkı için dava takip yetkilisinin* de burada ayrıca tartışılacağı düşünülmektedir. Özellikle vergi kesenlerin dava kabiliyetlerinin -bir yönüyle- bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışılabilir görünmektedir³⁷³.

³⁷²“...İdari işlemlerin hukuka uygunluğunun yargı yoluyla denetimini amaçlayan iptal davasının görülebilmemesinin ön koşullardan biri dava ehliyetidir. Dava ehliyeti, dava şartıdır. Dava şartı olduğu için karar kesinleşinceye kadar her aşamada taraflarca ileri sürülebileceği gibi mahkeme veya temyiz mercileri tarafından da yargılamanın her aşamasında re'sen değerlendirilmelidir. Davacının, subjektif dava açma ehliyetinin bulunmaması halinde, idari yargı mercii işin esasına girmeksizin, davayı ehliyet yönünden reddeder. Her olay ve davada, idari işlem ile dava açacak kişi arasında öngörülen subjektif ehliyet koşulu olarak menfaat ihlali kişisel, meşru ve güncel bir menfaat olması ölçütleri ekseninde yargı mercilerince değerlendirilerek takdir edilecektir...” Danıştay 6. Dairesi'nin 22.1.2018 tarihli 2013/8411 Esas ve 2018/389 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).; “...Danıştayın istikrar bulan kararlarına göre, davacının subjektif dava açma ehliyetinin bulunduğu kabulü için idari kararın davacının meşru, şahsi ve güncel bir menfaatini ihlal etmesi gerekmektedir. İptal davalarında, dava konusu işlemin davacının menfaatini ihlal ettiğinin saptanması davacının bu davada ehliyetinin (subjektif ehliyetinin) bulunduğu, dolayısıyla davanın esasının incelenmesine geçilebileceği sonucunu yaratmaktadır...” Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 12.11.2020 tarihli 2019/1965 Esas ve 2020/2406 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

³⁷³Konuya aşağıda, vergi davasının niteliği kısmında değinilmektedir.

Bu durumda, iptal davasına iki şekilde yaklaşmanın uygun olacağı düşünülmektedir. Bunlardan biri, görünüşte dava olan 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'da öngörülen iptal davasıdır. Bu dava, idari yargılama hukukunun kendi özellikli durumundan kaynaklanan ve usul hukuku araçlarının kullanılabildiği kendine özgü bir *hukuki çare* olarak gözükmektedir³⁷⁴. Diğeri ise gerçek bir dava niteliğini haiz olan ve m. 12'de tanımlı bulunan iptal davasıdır. Bu dava, bir subjektif hakkın ihlali dolayısıyla açılan bir dava olduğundan dolayı aslında m. 31/1'in ehliyet ile ilgili göndermesinden yeterince faydalanılarak özellikle medeni yargılama hukukunun ortaya koyduğu ehliyet kurumu ile ilgili araçların burada dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir. 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a, idari işlemde bahsederken bunu bireysel veya düzenleyici işlem şeklinde ayırmamıştır. Ancak *menfaat ihlali* ile davacı arasında asgari bir bağlantı kurmaya çalışmıştır. Bundan dolayı bu davanın *objektiflik* karakteri ön plana çıkmaktadır. Diğer yandan m. 12 açıkça bir *hak ihlalinden* bahsettiği için bu davanın *subjektiflik* karakteri öne çıkmaktadır.

İdari yargılama hukukunda ehliyet kavramı hem subjektif hem de objektif ehliyet karşılık gelmektedir. Objektif ehliyet, *taraf ehliyeti* ve *dava ehliyetini* kapsamaktadır³⁷⁵;

³⁷⁴Bu durumu benzer bir örnekle açıklamak gerekirse 2004 sayılı Kanun m. 16'da düzenlenen şikâyet kurumunda da icra mahkemesi tarafından icra ve iflas dairelerinin işlemlerinin hukuka uygunluğu denetlenmektedir. Ancak şikâyet başvurusu bir dava olarak değerlendirilmemektedir; ve fakat başvuru yoluna başvurmada hukuki yararı aranmaktadır: "...*Haczedilmezliğe yönelik bu istek, İİK'nun 16.maddesine göre yapılmış bir şikâyet olup, HUMK'nun 178.maddesi anlamında bir dava değildir. Bu nedenle şikâyet dilekçesinin HUMK'nun 179.maddesinde yazılı şartları taşıması zorunlu değildir. Şikâyet sonucu mahkemece, yapılmış olan ve hatalı olduğu ileri sürülen işlemin hukuka uygun olup olmadığı araştırılır. Şikâyet sonucu verilen karar, sadece taraflar için değil, tüm ilgililer için sonuç doğurur. Ayrıca şikâyet sonucunda verilen karar maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmeyeceğinden şikâyetinde haksız çıkan taraf genel mahkemede diğer taraf aleyhine dava açabilir. Bu sebeplerle, şikâyetin dava niteliği bulunmadığından şikâyet dilekçesinde ilgililerin yanlış gösterilmesi veya hiç gösterilmemesi yapılan şikâyetin husumet yokluğu sebebi ile reddini gerektirmez. Anılan husustaki eksikliğin yargılama aşamasında tamamlattırılması mümkündür...*" Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 6.7.2009 tarihli 2009/6780 Esas ve 2009/14748 Karar sayılı kararı; "...*Şikâyet konusunu idari işlemler oluşturduğundan, şikâyet medeni usul hukuku anlamında bir dava değildir. Şikâyetle kişiler arasında uyumsuzluk yoktur. Şikâyet ile icra ve iflas memurlarının işlemlerinin kanuna veya olaya aykırılığı ileri sürülür. Takibin esasını oluşturan uyumsuzluğun maddi hukuk açısından incelenmesi ve bunun hakkında karar verilmesi şikâyetle mümkün değildir. Şikâyetle konu işlemin iptalini talep eden kişinin takibin diğer taraflarına karşı ileri sürebileceği bir sübjektif hakkı yoktur. Medeni usul hukukundaki davada, davacı ve davalı olmak üzere iki taraf yer alır. Davanın konusunu tarafların sübjektif hakları oluşturur. Örneğin eda davası söz konusu ise dava kabul edildiğinde davalı bir şeye mahkûm edilir. Şikâyet hakkında verilen kararlar maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmez. Dava sonunda verilen kararlar ise kesin hüküm teşkil eder ve aynı konuda ve aynı taraflar arasında yeniden dava açılmaz... O hâlde icra memurunun emekli maaşının haczine yönelik bir işlemi bulunmadığından borçlunun icra mahkemesine başvurmada hukukî yararı yoktur...*" Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 21.12.2021 tarihli 2017/711 Esas ve 2021/1721 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 21.7.2023).

³⁷⁵...2577 sayılı *İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun*, 31. maddesinin 1. fıkrasının ehliyet konusunda atıfta bulunduğu *Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun* dava ve taraf ehliyetine ilişkin hükümleri uyarınca,

subjektif ehliyet ise davacı ile davaya konu idari işlem arasındaki asgari ilişkinin kurulup kurulmadığını belirlediğinden hukuki menfaat ile iç içe geçmiş bir şekilde bulunur³⁷⁶. Özellikle hukuki kişiliği bulunmayan cemaat, topluluk veya grupların dava açma yeteneklerine ilişkin sorunlar objektif dava ehliyeti ile ilgiliyken; bir kişinin doğrudan kendisini ilgilendirmeyen ancak kanunda kendisine kamusal çıkarları korumaya ilişkin verilen yetkiye doğrudan veya dolaylı olarak dayanarak açtığı dava da subjektif dava ehliyeti ile ilgilidir³⁷⁷. Aslında bir kişinin, hukuka aykırı bir idari işlemi hukuk düzeninden sildirmek ve tüm sonuçlarını ortadan kaldırmak istemesinde hiçbir hukuki yararının bulunmadığını söylemek kolay değildir. Gerçi burada kişi ile işlem arasında doğrudan ilişkinin kurulamadığı durumlarda, bu hukuki yararın kamuya ait olduğunu söylemek daha doğru bir yaklaşım olarak görünmektedir. Kamunun hukuki yararı da genelde hukukun belirlediği belli başlı araçlarla korunmaya girilmektedir.

Gerçek kişiler yönünden bu kabiliyetin kısıtlanmasının sebebi olarak öne sürülen; idarenin sürekli dava tehdidi altında kalacağı veya idari yargının iş yükünün artacağı gerekçesi³⁷⁸, hukuk tekniğine pek de uygun bir gerekçe olarak gözükmemektedir. Ayrıca bir kabiliyetin sadece olumsuz sonuçlar doğurma ihtimaline karşılık sınırlandırılması da pek anlamlandırılabilir bir durum değildir. Çünkü bir idari işlemin iptali kabiliyeti, tüm vatandaşlara verilmiş olsaydı; idarenin tesis ettiği işlemlerde hukuka uygunluğa ilişkin daha disiplinli bir tavır sergileyebileceği gibi olumlu bir sonuç da ortaya çıkabilirdi. Belki bu konuda idari yargıdaki *savcılık* kurumunun kapsamı

objektif dava ehliyeti olan ve 'dava açabilme, açılan davada davalı olabilme' anlamına gelen 'taraf (hak) ehliyeti' ile 'medeni hakları kullanma ehliyeti' olarak ifade edilen 'fiil ehliyeti'nin iptal davasını açan davacıda bulunması gerekmektedir...' Danıştay 10. Dairesi'nin 16.2.2022 tarihli 2022/833 Esas 2022/739 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

³⁷⁶“...2577 sayılı Kanun'un 2. maddesinde yer alan ve iptal davasının subjektif ehliyet koşulu olan 'menfaat ihlali' kavramı doktrin ve içtihatlarda dava konusu işlemle davacı arasında kurulan kişisel, meşru, güncel bir menfaat ilişkisi olarak tanımlanmaktadır. Sözü edilen menfaat ilişkisinin varlığı ve sınırları her olayda yargı yerince uyumsuzluğun niteliğine göre belirlenmektedir...” Danıştay 13. Dairesi'nin 13.4.2022 tarihli 2020/1765 Esas ve 2022/1614 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).; “...Dava açma ehliyetini sağlayan 'menfaat' kavramı, iptal davasını açan davacı ile dava konusu ettiği idari işlem arasında kurulabilecek ilgiyi ifade etmekte; gerek öğretide gerekse içtihatlarda, dava konusu işlemle davacı arasında menfaat ilişkisinden söz edilebilmesi için kişisel, meşru ve güncel bir menfaatin mevcut olması gerektiği benimsenmektedir...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 24.3.2021 tarihli 2020/570 Esas ve 2021/374 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022)..

³⁷⁷“...Bu durumda; dava konusu işlemin, TMMOB Mimarlar Odası'nın görev alanı ile ilgili olması nedeniyle anılan kuruluşun subjektif dava ehliyetleri bulunmakta ise de; Antalya Barosu Başkanlığı, TMMOB Makine Mühendisleri Odası ve TMMOB Elektrik Mühendisleri Odası'nın görev alanı ile ilgili olmaması nedeniyle anılan kuruluşların subjektif dava açma ehliyetleri bulunmamaktadır...” Danıştay 13. Dairesi'nin 9.4.2013 tarihli 2011/5173 ve 2013/2589 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

³⁷⁸Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Bağrıaçık, 2016, **a.g.k.**, 57.

genişletilerek daha uygun bir yöntem de geliştirilebilirdi. Diğerk yandan özellikle tüzel kişiler ve bunlardan da özellikle kamu yararına faaliyette bulunanlar veya ortak menfaatleri gözetmek dolayısıyla teşkil edilenler bakımından da bu kabiliyetin geniş yorumlanmasının hak arama hürriyetinin temini açısından önem arz ettiğini söylemek gerekir.

O halde iptal davasının konusunu oluşturan idari işlemin unsurlarının sıhhatinin yargısal denetimi, iptal davasının esasını oluştururken; bu davanın davacısı ile kurulması gereken menfaat ihlali ilişkisi, davanın usule ilişkin bir şartı niteliğindedir. Aksi takdirde hukuka uygun bir idari işlemin, sırf kişinin menfaatini ihlal etmiş olmakla iptal edilmesi de gündeme gelebilirdi ki böyle bir kabul, iptal davasının objektif niteliğinin göz ardı edilmesi sonucunu doğururdu. Gerçekten de 2577 sayılı Kanun m. 2/1; iptal davasını tanımlarken idari işlemin unsurlarındaki aykırılıklardan bahsederek ve fakat tam yargı davasını ifade ederken *hak ihlalinden* bahsederek ikisi arasındaki farklılığı biraz daha belirginleştirmektedir. Kaldı ki ilgili idari işlem hukuka aykırılıktan dolayı iptal edildiğinde bunun sonuçları önce objektif hukuk alanında doğmaktadır³⁷⁹. Çünkü iptal davasında, hâkim, karar verirken idari işlemi iptal etmekle yetinmektedir ve davacının durumuna ilişkin olarak -hükmün gerekçesi bir kenara bırakılırsa- bir karar vermemektedir. Belki hükmün gerekçesinde davacıyla ilgili olarak ortaya koyulan tespitlerin idarenin işlemi yeniden tesis ederken ona kılavuzluk yapma işlevi görebileceğini sylenebilir³⁸⁰. Yoksa iptal hükmü, davacının menfaati veya subjektif durumu ile iliřkilendirilmez³⁸¹. Diğerk bir deyişle iptal hükmünün doğrudan ortaya çıkardığı sonuçları davacı ile ilgili değildir. Davacı, bundan dolaylı olarak istifade etmiş olmaktadır.

Fakat yukarıda da bahsedilmeye çalışıldığı üzere, farklı bir durum 2577 sayılı Kanun m. 12'nin sunduğuk kabiliyette bulunuyor gibi görünmektedir. Bu hüküm, bir hakkın ihlalini odak noktasına koyduğundan dolayı burada idari işlemin, kişinin subjektif hakkını ihlal edip etmediğinin tespiti gerektiğini düşünülmektedir. Ancak bu konuda ikili bir ayırımın yapılması gereğini doğar. *Birincisi*, hukuka aykırı bir idari işlemin kişiye tanımlı bir hakkı ihlal ettiğinde bu işleme karşı açılan dava subjektif bir niteliğe bürünür. Çünkü kişinin hakkına yönelen hukuka aykırı idari işlem, kişi üzerinde

³⁷⁹Bkz. Günday, 2022, **a.g.k.**, 121.

³⁸⁰İlgisi yönünden bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1790.

³⁸¹Bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1803.

çoğunlukla bireysel bir sonuç doğurur. Bu teknik farklılığa rağmen davanın sonucu, objektif işlemin iptalinden ibaret olduğundan m. 2/1-a ile sonuçları yönünden esaslı bir farklılık ortaya çıkmaz. Ancak mahkeme, hukuka aykırı idari işlemi iptal ettiğinde ve bu işlem ile kişinin hakkının da ihlal edildiğini tespit ettiğinde, idarenin artık yeni tesis edeceği işlemde büyük ölçüde mahkemece yapılan tespite sadık kalması gerektiği düşünülmektedir. *İkincisi*, m. 12'nin lafzından çıkan sonuç itibarıyla, idari işlem, hukuka aykırı olmasa da kişinin hakkını ihlal ettiğinde, bunun iptal edilip edilemeyeceği meselesidir. Bu durumda öncelikle şunu belirtmek gerekir; idari işlemin yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden bir aykırılık içermemesi durumu ile aslında kişilerin subjektif haklarına bir müdahalenin oluşmayacağı durumunun birbiriyle uyumlu olması beklenir. Diğer bir deyişle aslında hukuka uygun olan bir idari işlemin, kişinin subjektif hakkını ihlal etmemesi beklenir. Aslında objektif hukuk ve subjektif hak arasında tam bir uyumluluğun olması zorunludur. Bu ikisi birbirine bağımlı ve uyumlu bir yapıdadır. Özellikle işlemin iç hukukilik denetimi yapılırken ele alınan *sebepler* ve *konu* unsurları itibarıyla hukuka uygun olması, aynı zamanda ilgili kişinin hakkını ihlal etmeme gereğini de karşılamaktadır. Ancak hukukun geniş, dağınık ve girift yapısının bazen bu uyumluluğu bozabileceği düşünülebilir. Burada, kişinin subjektif hakkına yönelik bir idari işlem söz konusu olduğundan, bunun objektif niteliğinin de büyük ölçüde geri planda kaldığı söylenebilir. Elbette bu durumda normlar hiyerarşisine uygun olacak şekilde tesis edilen düzenlemeler belirleyici bir rol oynar. Diğer yandan bu konuda, AY m. 125/4 ve 2577 sayılı Kanun m. 2/2'nin idari yargı yetkisinin idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlı olabileceğine yönelik ifadesinden dolayı da benzer bir sonuca ulaşılabilir. Bir idari işlem tüm unsurları yönünden hukuka uygun olmasına rağmen bir hakkı ihlal ediyor olamaz; bir idari işlem bireysel bir hakkı ihlal ettiğinde pek muhtemeldir ki unsurlarından biri -özellikle sebep veya konu unsurları yönünden- hukuka aykırılık ihtiva ediyordur. Eğer bir idari işlem, hukuka uygun görünmesine rağmen bir kişisel hakkı ihlal etmekteyse muhtemelen bu hukuka uygunluk görünümünün altında farklı yapısal sorunlar var demektir³⁸². Örneğin kanuna aykırı şekilde tesis edilen bir düzenleyici idari işleme dayanılarak tesis edilen bir bireysel idari işlem ile kişinin mülkiyet hakkı ihlal edildiğinde, idare elinden çıkmış ve *görünüşt*e hukuka uygun olan

³⁸²İlgisi yönünden bkz. Tumangil, 1987, **a.g.k.**, 138-140.

bir bireysel işlemin bulunduğu söylenebilir. Ancak işlemin dayanağı düzenleyici işlem hukuka aykırılık taşıdığından, bu işlemin *gerçek* bir hukuka uygunluğu bünyesinde bulundurmadiğı da ifade edilmelidir³⁸³. Bundan dolayı ilgili hak ihlaline uğrayan kişi, bireysel idari işleme karşı iptal davası açtığında pek muhtemeldir ki düzenleyici idari işleme karşı da bir iptal davası açacaktır³⁸⁴.

Bu itibarla, 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a ile görünüşte bir dava olan iptal davasından bahsedilebileceğini, bu davanın gerçek niteliğinin idari yargılama hukukuna özgü bir hukuki çare olduğunu ve usul hukukuna özgü kavram ve araçlarla ve çoğunlukla yargı organları tarafından yorumlanarak yapılandırıldığı ve tatbik edildiğı düşünölmektedir. Ayrıca m. 2/1-a'dan kaynaklanan iptal davası sadece bireysel subjektif işlemleri değil, objektif idari işlemlerin iptali için de kullanılabilecek bir hukuki çaredir. Bu itibarla da sonuçları *erga omnes*³⁸⁵ bir etki doğurur. Diğer yandan gerçek dava niteliğinde olan iptal davasının; aslında m. 12'de öngörölen dava olduğunu, m. 12'nin tam yargı ve iptal davalarını birlikte açma kabiliyeti tanınması dışında önem arz eden ayırt ediciliğinin, tesis edilen bir idari işlemin kişinin subjektif hakkını ihlal edip etmediğı noktasında ortaya çıktığını ve bu davanın usul hukukuna ilişkin araçları kullanırken medeni yargılama hukukunun -2577 sayılı Kanun m. 31'de öngörölen- araçlarından daha fazla yararlanılması gerektiğı söylenebilir. Çünkü 2577 sayılı Kanun m. 12'nin ortaya koyduğı iptal davasının; objektif niteliğinin geri planda kaldığı ve artık subjektif bir karaktere sahip olduğı düşünölmektedir. Gerçekten de idare elinden çıkan işlem, kişinin hakkına yönelerek bireyselleşmiştir ve kişi, ihlal edilen hakkına bağımlı dava fonksiyonunu işletebilir hale gelmektedir. Bundan dolayı verilecek karar - idari işlemin iptali olsa da dava sonucunun çoğunlukla *inter partes*³⁸⁶ bir etkisinin olduğı düşünölmektedir.

2.2.1.2. Genel olarak tam yargı davası

Tam yargı davalarına 2577 sayılı Kanun m. 2/1-b'de yer verilmektedir. Anılan Kanun m. 2/1-a'da öngörölen iptal davasının aksine tam yargı davalarında, idarenin bir işlemi veya eylemiyle kişinin maddi veya manevi ve şahıs veya mal varlığı üzerindeki

³⁸³İlgisi yönünden bkz. Tumangil, 1987, **a.g.k.**, 138-140.

³⁸⁴Düzenleyici işleme karşı dava açılmadığında ilgili düzenleyici işlemin üst hukuk normuna aykırılığı dolayısıyla *ihmâl* edilip edilmemesi gerektiğı hakkında bkz. M. Yasin (2013). İdari Yargılama Usölünde Düzenleyici İdari İşlemlerin İhmali Meselesi. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* (16) 1, ss. 9-27, s. 27.

³⁸⁵*erga omnes*: herkese karşı (www.britannica.com E.T.: 25.7.2023).

³⁸⁶*inter partes*: taraflar arası (www.merriam-webster.com E.T.: 25.7.2023).

haklarının ihlali ve bu ihlalden dolayı bir zararın ortaya çıkması gerekir³⁸⁷. Özellikle *kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar* ibaresinden, idari işlem veya eylem ile kişinin bir zarara uğraması gerekliliği anlaşılmaktadır³⁸⁸. Bu itibarla, tam yargı davaları aslında tazminat davası niteliğini haiz davalardır³⁸⁹. Dolayısıyla tam yargı davaları, dava kavramının asıl işlevini karşılayan davalardır. Çünkü hak ihlali ile hakkın onarıcı işlevi, sahibi tarafından harekete geçirilebilmektedir. Bundan dolayı 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'daki iptal davasının aksine tam yargı davası, kişinin maddi hukuk alanındaki subjektif hakkına bağımlı bir dava hakkıdır. Dolayısıyla bu dava, subjektif nitelikli bir davadır³⁹⁰. Ancak belirtilmelidir ki davanın asıl işlevi ile bahsedilen, kişinin subjektif hakkının fonksiyonuna bağımlı şekilde ortaya çıkmasıdır; yoksa davanın kapsamı yönünden 2577 sayılı Kanun m. 2'de ve m. 12'de öngörülen iptal davası gibi tam yargı davası da mahkemenin denetimi ve verebileceği hüküm yönünden dar kapsamlı bir davadır³⁹¹. Yukarıda ifade edilmeye çalışıldığı üzere 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'da öngörülen iptal davasında kişinin subjektif hakkına tanımlı bir dava fonksiyonu tetiklenmemektedir³⁹²; burada davacı tarafından usul hukukunun sağladığı müstakil bir denetim fonksiyonu tetiklenebilmekte ve işletilmektedir. Adı dava olsa da bunun gerçek bir dava fonksiyonu olarak değerlendirilemeyeceği düşünülmektedir. Oysaki tam yargı davasında, kişinin üzerine tanımlı hakkı, ona gerçek anlamda bir dava açma kabiliyetini zaten vermektedir³⁹³. Kanun ise tam yargı davasında, bu dava hakkının kapsamını ortaya çıkan zararın tazminine indirgeyerek belirlemiş olmaktadır³⁹⁴.

Tam yargı davalarının tazminat davası şeklinde ele alınması ve fakat hakkın konusuyla ilgili olarak 6100 sayılı Kanun m. 105'te olduğu gibi idareyi bir şeyi vermeye, yapmaya veya yapmamaya doğrudan mahkûm etme kabiliyetini taşıyamaması - ismiyle uyumlu olmayacak şekilde- aslında sadece hakkın onarıcı işlevine tanımlı bir dava fonksiyonu olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır³⁹⁵. Oysaki hakkın sahibine sunduğu diğer fonksiyonları yönünden de tam yargı davasının dava fonksiyonu

³⁸⁷Bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1798-1800; Günday, 2022, **a.g.k.**, 121; Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 278-280.

³⁸⁸Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 272.

³⁸⁹Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 272.; Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1798.

³⁹⁰Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 136.

³⁹¹Tam yargı davası ve iptal davası arasındaki benzerlikler ve farklılıklar için bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 275.

³⁹²İlgisi yönünden bkz. Tumangil, 1987, **a.g.k.**, 138-140.

³⁹³Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 136.

³⁹⁴Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 134-135.

³⁹⁵Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 273; ilgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 130 ve 134.

alanının genişletilmesi faydalı olabilirdi³⁹⁶. Gerçi 2577 sayılı Kanun'un tam yargı davasının içini bu şekilde doldurmaktan ziyade bunu m. 12'de öngördüğü şekilde iptal ve tam yargı davalarını birlikte açılma kabiliyeti vererek yapmış gibidir. Yapmış gibidir; çünkü 2577 sayılı Kanun m. 12 ile sadece idari işlemlere yönelik olarak böyle bir kabiliyet tanınmıştır ve idari eylemler için aynı kabiliyet söz konusu değildir. Dolayısıyla idari eylemlerden dolayı hak ihlali yaşayan kişinin idari eylemle ilgili - doğrudan bir davranış- yapma veya yapmamaya yönelik himaye talebi dinlenmeyecektir³⁹⁷. Çünkü idari yargı merciinin bu yöndeki talebe yönelik bir karar verme yetkisi bulunmamaktadır. Kişinin talebi, idari eylem dolayısıyla uğradığı zararın tazmininden ibaret olarak dinlenebilecektir³⁹⁸. Diğer yandan idari işlem dolayısıyla hak ihlali yaşayan kişi, işlemin iptali için iptal davası açabileceği gibi zararının tazmini için tam yargı davası veya hem işlemin iptali hem de zararın tazmini için başvurabilir. Aslında bir idari işlem iptal edildikten sonra bu iptal kararı, işlemin ortadan kaldırılması konusunda zamansal yönden *ex tunc* etkili olduğundan, idarenin zaten mevcut durumda iptal edilen işlemin tesisinden itibaren kişi üzerinde ortaya çıkan zararları gidermesi beklenebilir³⁹⁹. Ancak iki davanın birlikte açılması durumunda davacı, bu konudaki süreci belki daha etkili bir şekilde sürdürme olanağına da kavuşmuş olmaktadır. Diğer yandan davacının, işlemin iptaliyle değil, ama zararının tazminiyle ilgilenmesi dolayısıyla sadece tam yargı davası açması da mümkündür⁴⁰⁰. Ancak davacının tam

³⁹⁶Fransız hukukundaki tam yargı davası hakkında bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 273-275; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 130 ve 132.

³⁹⁷Tazminat dışında bir istemin tam yargı davasının konusunu oluşturup oluşturmayacağı konusunda bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 131.

³⁹⁸İlgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 134-135.

³⁹⁹Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 134; "...İptal davalarında idari işlemin iptali yolunda verilen kararların idari işlemin tesis edildiği tarihe kadar geriye yürüyeceği ve anılan tarihe kadar hukuki etkilerini göstereceği hususu İdare Hukukunun bilinen ilkelerinden olup; Danıştay'ın yerleşik kararlarında da açıklandığı üzere, iptal kararı, iptali istenilen işlemle ona bağlı işlemleri tesis edildikleri tarihten itibaren ortadan kaldırarak işlemin tesisinden önceki hukuki durumun devamını sağladığından, atama işlemlerinde, işlemin iptali üzerine davacının gecikmeksizin görevine iade edilmesi ve iptal edilen işlem nedeniyle yoksun kaldığı parasal haklarının da ödenmesi gerektiği kuşkusuzdur..." Danıştay 2. Dairesi'nin 3.4.2009 tarihli 2007/3399 Esas ve 2009/1428 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 21.7.2023).

⁴⁰⁰Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 133-134; "...2577 sayılı Kanun'un 12. maddesine göre, idari işlemten doğan zarara ilişkin tam yargı davalarının üç ayrı şekilde açılması mümkündür. Bunlardan birincisi, işlemten doğan zararın ödenmesi istemiyle doğrudan tam yargı açılması; ikincisi, zararı doğuran işlemin iptali istemine yönelik olarak iptal davası ile birlikte tam yargı davasının açılmasıdır. Üçüncüsü ise; zararı doğuran işlemin önce iptal davasına konu edilmesi, bu davada verilecek karar üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliğinden itibaren dava açma süresi içinde tam yargı davası açılmasıdır. Her üç halde de, idari işlemten kaynaklandığı iddia edilen zarar, yalnızca bir kez tam yargı davasına konu edilebilir..."

yargı davası açıp lehine hüküm kurdurmasına rağmen iptal davası açmaması ve işlemi iptal ettirmemesinin bazı durumlarda aleyhine sonuçları olabileceği düşünülmektedir. Çünkü iptal edilmeyen işlemin davacı üzerindeki bazı aleyhe sonuçları yaşamaya devam edebilir. Dolayısıyla davacının bir idari işlem dolayısıyla hem hakkının ihlal edilmesi hem de bu ihlal dolayısıyla zarara uğraması durumunda sadece uğradığı zararın tazminini değil, işlemin iptali ve bununla birlikte zararın tazminini istemesi gerekebilir.

2.2.1.3. Genel olarak sözleşmeden kaynaklanan davalar

2577 sayılı Kanun m. 2/1; iptal ve tam yargı davalarını saydıktan sonra m. 2/1-c’de tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç olmak üzere *kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalardan* bahsetmektedir. Kişi ile idare arasında yapılan ve konusunun bir kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olan sözleşmeler idari sözleşmelerdir. Bir idari sözleşmede genel olarak idare ile kişi arasında karşılıklı haklar ve borçlar da ortaya çıkar. Tarafların karşılıklı olarak birbirilerine karşı ileri sürebilecekleri bu hak veya borçlardan kaynaklanan davalarda da idari yargı görevli kabul edilmiştir. Ancak gerek yargı kararları gerekse de öğreti, bu taraflar arasındaki ilişkiden kaynaklanan davaları ayrı bir dava tipi olarak değerlendirmemiş; sözleşmeden kaynaklı olanları tam yargı davası kapsamında değerlendirmiş ve fakat sözleşmeden ayrılabilir⁴⁰¹ ve özellikle sözleşmeye hazırlık aşamasında tesis edilen işlemlere yönelik olarak ortaya çıkan idari işlemlere karşı iptal davası açılabilirliğini de çoğunlukla kabul etmiştir⁴⁰².

Danıştay 12. Dairesi’nin 20.10.2020 tarihli 2020/2358 Esas ve 2020/3297 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 21.7.2023).

⁴⁰¹“...Gerek öğretide gerekse yargısal kararlarda, idari karar alma süreci içinde gerçekleştirilen işlemler arasında ancak nihai işlemin iptal davasına konu olabileceği görüşü yerine hukuksal prosedür içinde yer alan işlemlerin de iptal davasına konu oluşturabileceği kabul edilmektedir. ‘Ayrılabilir işlemler’ kuramı olarak adlandırılan bu kuramın ana amacı, bir idari süreç içinde yer alan işlemlerin hukuki sonuçlar yaratmaları halinde bu süreçten bağımsız olarak dava edilebilmelerinin sağlanmasıdır...” Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 29.11.2016 tarihli 2014/5225 Esas ve 2016/3152 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

⁴⁰²“...Yukarıda belirtilen olgular gözetildiğinde, taraflar arasında yapılmış bulunan sözleşmenin ‘idari sözleşme’ niteliğinde bulunduğu, anılan sözleşmenin iptali isteminin de bu kapsamda ele alınması gerektiği, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2/1-c maddesinde, idari sözleşmelerden dolayı çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaların ‘idari dava’ olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtildiğinden, eldeki davanın, idari yargı yerinde iptal davası olarak açılması gerekir...” Yargıtay 4. Hukuk Dairesi’nin 17.3.2014 tarihli 2013/6768 Esas ve 2014/4456 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).; “...Bu itibarla, uyuşmazlık konusu ihaleye ait muhammen kira bedelinin Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Milli Emlak Müdürlüğü’nün ilgili yazısında belirlenen kira bedeli sınırlandırmalarına uygun olmadığına yönelik olarak davacı şirket tarafından davalı idareye yapılan 30/03/2020 tarihli başvurunun,

Kanun’da sözleşmelere ilişkin olarak ayrı bir öngörünün sunulmasına ilişkin bir sebebin, ilişkinin iki taraflı olarak kurulmasından kaynaklı olarak yapılmış olabileceği ve diğer bir sebebin de bu davanın sadece ilk iki tipteki davacı profili dışında idare tarafından da açılabilmesi şeklinde olması yönünden olduğu düşünülmektedir. Dolayısıyla sadece 2577 sayılı Kanun m. 2/1-c’nin ifadesinden yola çıkıldığında, idari sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda idarenin de davacı olabileceği şeklinde bir anlam ortaya çıkmakta gibidir⁴⁰³. Bununla birlikte, m. 2/2’nin açık lafzına göre idari yargı yetkisi, idari işlem ve eylemlerin denetiminden ibarettir. Bu halde ise idari yargıda davacının idare ve fakat davalının idari sözleşmenin tarafı özel hukuk kişisi olabilmesi de mümkün kılınmıştır⁴⁰⁴.

2.2.2. Vergi davasının niteliği⁴⁰⁵

İdari davaların genel özelliklerini ortaya koyduktan sonra vergi davasını niteliğini belirleme girişiminde bulunulabilir. 2577 sayılı Kanun dava türlerini tanımlarken bir vergi davasından bahsetmemektedir. Bununla birlikte, Kanun, görülebildiği kadarıyla *vergi davası* kavramını -çeşitli hükümlerde- altı defa kullanmıştır (2577 s. K. m. 3/2-e, m. 17/1, m. 27/4, m. 28/6, m. 45/1, m. 46/1-b). Ayrıca 2576 sayılı Kanun m. 13’te ve 213 sayılı Kanun’da da bu kavrama yer verilmektedir. Aslında Kanun’un *vergi davası* ifadesi ile yapısal bir farklılıktan ziyade davanın konusuna yönelik bir farklılık ortaya konulmuş gibidir.

Benzer durumun, 6100 sayılı Kanun’un kurgusunda ve tatbikinde veya özel hukuka ilişkin yargılama hukukunda bulunduğu da söylenebilir. 6100 sayılı Kanun m. 105 ilâ 113 maddelerinde sayılan dava çeşitleri, bir davanın mahiyetine yönelik yapılan

muhammen kira bedeline itiraz niteliği taşıdığı ve idarece bu konuda bir işlem tesis edilmesini sağlamaya yönelik olduğu, anılan başvurunun cevap verilmemek suretiyle reddine dair işlemin bizatihi ihale ve davacının ihaleye katılım sürecini doğrudan etkilediği ve bu anlamda hukukî durumunda etki ve sonuç doğuran, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem niteliğinde olduğu anlaşıldığından, davanın incelenmeksizin reddi yolundaki İdare Mahkemesi kararında hukukî isabet bulunmamaktadır...” Danıştay 13. Dairesi’nin 4.10.2021 tarihli 2021/3895 Esas ve 2021/3144 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

⁴⁰³“... Tam yargı davalarında da yönetim, kural olarak, davalı durumundadır. Yönetmelik sözleşmelerden doğan tam yargı davalarında, gerçek kişiler, ya da özel hukuk tüzel kişileri de davalı durumunda olabilir...” Gözübüyük, 2013, **a.g.k.**, 281. Aynı yönde bkz. Tan, 2017, **a.g.k.**, 985; Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 280.

⁴⁰⁴İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 280.

⁴⁰⁵Öncelikle belirtmek gerekir ki bu çalışmada ele alınan vergi davası, subjektif idari işlem niteliğindeki tarh işlemine karşı açılan vergi davasıdır. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 379’da belirtilen vergi davasından kasıt budur. Bundan dolayı çalışmanın kapsamının genişlememesi için yapılan açıklamalarda tarhiyat aşamasında açılan davalara odaklanılmıştır.

tasnifle onun ana unsurlarını ortaya koymaktadır. Bunun dışında ticari dava, tüketici davası, iş davası gibi adlandırmalar ise davanın konusunu ortaya çıkarmaktadır. Konunun spesifik bir hale geldiği daha özel düzenlemelerle çeşitli adlara sahip davalar da bulunmaktadır. Örneğin 4721 sayılı Kanun m. 989'da öngörülen taşınır davası veya m. 146'da öngörülen mutlak butlan davası veya örneğin 6102 sayılı Kanun⁴⁰⁶ m. 4 ve m. 5'te öngörülen ticari davalar da 6100 sayılı Kanun'da eda davası veya tespit davası olarak öngörülen şekilde ortaya çıkabilmektedir. Benzer şekilde 6502 sayılı Kanun⁴⁰⁷ m. 73/5'te öngörülen tüketici davaları, 6356 sayılı Kanun⁴⁰⁸ m. 79'da öngörülen iş davaları⁴⁰⁹ da 6100 sayılı Kanun'da düzenlenen dava yapılarından birini veya mürekkep⁴¹⁰ olarak bir kısmını bünyesinde bulundurabilir. Yine örneğin 4721 sayılı Kanun m. 301 ilâ m. 304'te düzenlenen babalık davası⁴¹¹, 6100 sayılı Kanun m. 108'de öngörülen inşai dava niteliğinde bir davadır. Örnekler çoğaltılabilir. Dolayısıyla dava yapıları (tipleri) dışında, davaların bu şekilde isimlendirilmelerinin davanın konusu yönünden bir belirleme yapmak haricinde -çoğunlukla- bir işleve sahip olmadıkları söylenebilir⁴¹².

Vergi davası kavramında da 2577 sayılı Kanun'un tasarımı yönünden konuya yaklaşıldığında, idari yargılama hukuku içinde yer alan dava türlerinden iptal davası

⁴⁰⁶14.2.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁰⁷28.11.2013 tarihli ve 28835 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁰⁸7.11.2012 tarihli ve 28460 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁰⁹Gerek 4857 sayılı İş Kanunu, gerekse iş hukukuyla yakın ilgisi olan 5510, 6331 ve 7036 sayılı kanunlarda iş davası kavramı bulunmaz. Bununla birlikte, bu kavram 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu m. 79'da iş mahkemesinde açılabilen davaları belirtmek için kullanılmıştır. Dolayısıyla iş davası kavramı dolaylı yönden -kavramın yargı içtihatlarında da yer aldığı görülmektedir- kabul görmüş bir ifade olarak ortaya çıkmaktadır. Konu açısından yapılan karşılaştırmaya göre de işe iade davası ile hizmet tespit davaları, iş davası kapsamında düşünüldüğünde; birincisinin bir eda davası olduğu, ikincisinin ise bir tespit davası olduğu söylenebilir. Dikkat edilirse iş davası kapsamında kabul edilebilecek bu iki dava; somut olayın niteliğine göre, 6100 sayılı Kanun'da yer alan farklı dava tiplerine bürünebilmektedir. İşe iade davasının özel bir eda davası olduğu hakkında bkz. M. Özkes (2018). 7036 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişikliklerin İşe İade Davasının Niteliği ve İcrasına Etkisi. *Sicil İş Hukuku Dergisi* 39, s. 67-70, 75.

⁴¹⁰Örneğin bir eda davasının içinde zorunlu olarak bir tespit işlevi de bulunmaktadır. Hatta bir eda davasının reddedilmesi durumunda kararın tespit hükmünde olduğu söylenebilir. Diğer yandan 6100 sayılı Kanun bakımından düşünüldüğünde, tespit davası müstakil bir şekilde de ortaya çıkabilmektedir. İptal ve tam yargı davalarında da kısmen buna benzer yönünün İYUK m. 12'nin öngörüsüyle iptal ve tam yargı davalarının birlikte açılmasında görülebileceği düşünülmektedir. Eda davasının reddinin tespit hükmünde olduğuna dair bkz. Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 451.

⁴¹¹Bkz. Dural, Ögüz ve Gümüş, 2008, **a.g.k.**, 277-286.

⁴¹²Vergi davası nitelendirmesinin kuramsal yönüyle ilgili olarak bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 175.; Vergi davalarının niteliğiyle ilgili olarak kuramsal tartışma bakımından Çağlayan, 2016, **a.g.k.**, 409, 581-583.; T. Candan, 1984, **a.g.k.**, 32.

veya tam yargı davasına veya bunların her ikisini de bünyesinde bulunduran mürekkep bir yapıda ortaya çıkabileceği düşünülmektedir⁴¹³.

2577 sayılı Kanun'un vergi davası ile ilgili olarak ortaya koyduğu öngörülerinin yanında m. 31/2'nin yaptığı atıf dolayısıyla 213 sayılı Kanun'un da ilgili hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekebilir. Buna göre *ilk olarak*, 2577 sayılı Kanun'un vergi davası kavramını kullandığı hükümlere bakıldığında bunun genel olarak iptal ve tam yargı davalarıyla ilgili ortak öngörülerle birlikte anıldığı görülmektedir. Örneğin 2577 sayılı Kanun m. 17/1'de duruşma yapılabilecek davalarda değere ilişkin öngöründe iptal ve tam yargı davalarında olduğu gibi yirmi beş bin Türk lirasını aşan bir parasal değerden bahsedilmektedir. Ya da örneğin 2577 sayılı Kanun m. 28/6'da tazminat ve vergi davalarında ödenecek faizin nasıl hesaplanacağı konusunda ortak bir öngörü bulunduğu görülmektedir. Benzer şekilde 2577 sayılı Kanun m. 45/1'de istinaf kanun yoluna başvuruya yönelik parasal değer sınırında ortak bir belirleme yapıldığı görülmektedir⁴¹⁴. Ancak bu ortak hükümlerden ayrılan ve vergi davasını ayrı bir dava türü olarak nitelendirilmesine neden olabilecek hükümlere de bakmak gerekir.

2577 sayılı Kanun'da vergi davasına özel olarak tanımlanan bazı ayırt edici özelliklere de rastlanmaktadır. Örneğin m. 27/4'e göre tarh edilen vergilere karşı dava açıldığında, verginin tahsilinin otomatik olarak duracağı veya m. 3/1-e'de, vergi davası açılırken davaya konu verginin nevi, yılı, ihbarnamenin tarihi ve numarası ile mükellef hesap numarasının gösterilmesi gerekliliği gibi düzenlemeler, vergi davasına ilişkin olmak üzere öngörülen özellikli durumlar olarak gösterilebilir. Ayrıca 2577 sayılı Kanun m. 31/2'nin 213 sayılı Kanun'a yaptığı atıf dolayısıyla vergi davası ve yargılamasına ilişkin özellikli başka durumların da ortaya çıkabileceği söylenebilir. Bu konuda öncelikle şunu belirtmek gerekir: Bir idari yargılama kanununun bir idari usul kanununa gönderme yaparak onu belli bir yönden de olsa tamamlayıcısı olarak görmesi durumu eleştirilebilir. Çünkü biri vergi idaresinin tesis ettiği işlemlere ilişkin bir idari usul ortaya koymakta, diğeri ise yargılama hukukuna özgü düzenlemeler öngörmektedir. Tabi 213 sayılı Kanun, sadece vergi idaresine ve vergisel işlemlere ilişkin düzenlemeler ortaya koymamakta, ayrıca mükellef haklarına da çoğunlukla yer

⁴¹³İlgisi yönünden bkz. Duran, 1988, **a.g.k.**, 71-72.

⁴¹⁴Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 140.

vermektedir⁴¹⁵. Bundan dolayı bu noktadan bakıldığında ikisi arasında böyle bir ilişkinin kurulması kısmen kabul edilebilir bir durum gibi görünmektedir. Yine de nihayetinde 213 sayılı Kanun yargılama hukukuna ilişkin bir usul kanunu olarak değerlendirilemez. Yine belirtilmelidir ki bu yollama, yargılama hukukuna özgü olarak ortaya çıktığından, 2577 sayılı Kanun m. 31/1 öncelikli olarak uygulanmalı, bunun uygulama alanı bulamaması durumunda vergi yargılamasıyla ilgili 213 sayılı Kanun’a başvurulmalıdır⁴¹⁶. Ayrıca böyle bir ilişki kurulmasının başka bir sebebinin; vergi yargısının ve yargılamasının, vergi yargı örgütü kurulmadan önce 213 sayılı Kanun’da öngörülen şekilde örgütlenmesi ve tatbiki yoluyla olabilir. Çünkü bu döneme ilişkin uygulamalardan kalan ve Danıştay’ın hafızasında yer edinen bir vergi yargılaması birikimi bulunmaktadır. Bu yargılamalar ilk aşamada idare eliyle gerçekleştirildiğinden dolayı *gerçek* anlamda yargılama oldukları şüphelidir. Ancak idari yargının vergi davası ve yargılamasına ilişkin olarak idari yargılama hukukunun asli mekanizmalarından bazı yönlerden sapan bir yaklaşım sergilemesinin önemli bir sebebinin de bu dönemden kalan uygulamaların olduğu düşünülmektedir⁴¹⁷. Ayrıca 2577 sayılı Kanun’un kurduğu sistem içinde ayrı bir vergi davası türünün ve vergi yargılaması usulünün tanımlı olduğu da şüphelidir⁴¹⁸; çünkü idari yargı içinde örgütlenen vergi mahkemeleri de 2577 sayılı Kanun’un hükümlerini işletmek zorundadırlar ki bunun ne şekilde ve ne ölçüde kullanılacağı mezkûr Kanun’da tanımlıdır⁴¹⁹.

⁴¹⁵Örneğin 213 sayılı Kanun m. 377 ve 378’de düzenlenen hükümler bir yandan *ehliyet* bir yandan da *dava konusu* hakkında özgü düzenlemeler olarak değerlendirilebilir. Ancak bu hükümler olmasaydı 2577 sayılı Kanun’un düzenlemelerinden faydalanılarak dava açılmayacak mıydı? Ayrıca yine belirtmek gerekir 213 sayılı Kanun’da olduğu gibi idare hukuku alanını ilgilendiren birçok özel kanun da bu yönde kabiliyetleri muhataplarına tanımaktadır.

⁴¹⁶Bkz. O. Canyaş (2014). İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasında Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* (110), ss. 189-218, s. 216.

⁴¹⁷“...İdari yargı yerinde görülmekte olan vergi uyuşmazlıklarının, iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla beraber kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları da vardır. Nitekim 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanunu’nun 31 inci maddesi 2 nci fıkrasındaki, bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hüküm de vergi uyuşmazlıklarının diğer idari dava türlerinden farklı yönlerinin bulunduğunu göstermektedir. / Vergi uyuşmazlıklarının bu niteliği, maddi değerlerin saptanması gözönüne alındığında, vergi mahkemesinin yapacağı araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindiği kanıya göre anlaşmazlığı çözmek için verdiği kararın idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmeyeceğini kabul etmek gerekir...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 14.11.1986 tarihli 1986/16 Esas ve 1986/18 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022). Bu konuda bkz. Sariaslan, 2019, **a.g.k.**, 282-285.

⁴¹⁸İlgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 139-140.

⁴¹⁹“...İdari Yargılama Usulü Kanununun 2 inci maddesinin (2) işaretli fıkrasında idari yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin, yerindelik denetimi yapamayacakları, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak

2576 sayılı Kanun m. 13 *değiştirilen deyimler* başlığı ile kaleme alındığından, *İtiraz Komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu* ve *Gümrük Hakem Kurulu*’nun vergi mahkemesi olarak anlaşılmasına yönelik öngörüsü ile *itiraz* deyiminin vergi mahkemesinde dava açılması şeklinde anlaşılması gerekliliğine yönelik öngörüsü birlikte değerlendirildiğinde, bu idari nitelikli mercilerin⁴²⁰ vergi işlemleri üzerindeki denetim yetkisinin yargı organına intikalinin gerçekleştiğini ve artık bunların denetim fonksiyonunun vergi mahkemeleri tarafından kullanılacağına yönelik bir sonucun ortaya çıktığı söylenebilir. Bu sonuca, 213 sayılı Kanun m. 377 ve m. 378 bakımından da ulaşılabilir. Bu hükümler, 1982 tarihli 2686 sayılı Kanun⁴²¹ ile güncel hallerini almışlardır. Bu hükümlerde geçen dava ve vergi davası kavramları, değişiklikten önceki hallerinde *itiraz* olarak ifade edilmişlerdir. Ayrıca itirazlar, Kanun’un o dönemdeki halinde m. 383 vd. hükümlerine göre itiraz komisyonu tarafından incelenmekteydi. İtiraz komisyonunun kararına karşı temyiz komisyonu ve birtakım şartların gerçekleşmesiyle de itiraz ve temyiz komisyon yolu tüketildikten sonra Danıştay’a başvuru mümkündü⁴²². Yine söylenebilir ki bugün için ihtirazı kayıtlı verilen beyana dayalı tarha karşı açılan davalar haricinde ve kanun yolu denetimleri dışında, tarhiyata karşı açılan davalarda 213 sayılı Kanun mülga m. 389 hükmünün “*tarh edilen verginin ihtilaflı kısmının tahsilini durdurur*” şeklindeki öngörüsünün vergi davalarına yönelik yansımaları, 2577 sayılı Kanun m. 27/4’de “*Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile*

yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremeyecekleri hükme bağlandığından; idari davaların görülmesi sırasında idari mahkemelerin her türlü bilgi ve evrakı isteyerek değerlendirebileceklerini kurala bağlayan aynı Yasanın 20 inci maddesinin (1) işaretli fıkrası hükmü sadece dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi amacını taşımaktadır. Bu işlem yerine nitelik yada nicelik yönünden farklı bir işlemin uygulanması gerektiği belirlendiği takdirde mahkemelerin, olması gerekeni hüküm altına almaları, 2577 sayılı Yasanın 2 inci maddesinin (2) işaretli fıkrasında yazılı kurala aykırı olacaktır. / Bu nedenlerle, Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesi ile 72, 74 ve 75 inci maddelerinden dolayı vergi idaresi tarafından yapılması gereken işlemlerin vergi mahkemesi tarafından yapıp sonucuna göre tarh matrahının belirlenmesi İdari Yargılama Usulü Kanununun, idari yargı yetkisinin kullanımına çizdiği çerçeveye aykırıdır...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 1.12.1989 tarihli 1989/29 Esas ve 1989/120 Karar sayılı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022). Bu konuda sorunlu bir konu ispat vasıtalarından olan *tanık beyanıdır*. Her ne kadar 213 sayılı Kanun m. 3’ün bu konuda bir öngörüsü bulunmaktaysa da konunun açık bir biçimde 2577 sayılı Kanun’da düzenlenmesi, idari yargı mercilerinin bu ispat aracına başvurma kabiliyetleri yönünden daha isabetli olurdu. İlgisi yönünden bkz. Kapucu ve Kocatepe, 2021, **a.g.k.**, 159-160; Karataş Durmuş, 2014, **a.g.k.**, 519.

⁴²⁰Onar’a göre bunların kararları bakımından Danıştay’a başvuru imkânı kısmen de olsa olduğundan fonksiyonları yönünden idari yargılamaya bağlı bir yönleri bulunmaktadır, ancak esasında bunlar mali idari örgütlenmenin parçası olduklarından müstakil bir yargı mercii olarak değerlendirilmeleri mümkün değildir. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1913-1915.

⁴²¹29.06.1982 tarihli ve 17739 sayılı Resmî Gazete.

⁴²²Bkz. Onar, 1966c, **a.g.k.**, 1913-1915.

benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur.” şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Vergi davasının idari dava tiplerinden hangisi içinde yer aldığı tartışmalıdır. Bir görüş, bunu tam yargı davası kapsamında değerlendirmektedir⁴²³. Başka bir görüş, genel olarak iptal davası olduğunu ancak istisnai olarak bunun tam yargı davası şekline de bürünebileceğini belirtmektedir⁴²⁴.

Aslında vergi davasını idari yargılama hukuku içindeki bir dava tipinin içine sokmaya gerek yoktur⁴²⁵. Vergi davası, her ne kadar idari yargı tarafından -onun kendine özgü ilkelerinin olduğu gerekçesiyle- bazı yönlerden farklı şekillerde yorumlansa da onun 2575, 2576, 2577 veya 213 sayılı kanunlarda ayrı bir dava tipi (veya kalıbı) olduğunu gösteren bir ifade bulunmamaktadır⁴²⁶. Vergi mahkemeleri, idari yargı örgütü içinde örgütlenen uzmanlık mahkemeleri olarak, geneli itibarıyla vergiler ve bunların idari nitelikli cezalarına ilişkin idari işlem niteliğindeki uyuşmazlıkları çözümlemektedirler⁴²⁷. Yoksa vergi davası, ayrı bir *dava kalıbı* olarak öngörülmemiştir⁴²⁸.

Dikkat edilirse benzer bir durum medeni yargılama hukukunda da bulunmaktadır. Gerçekten de medeni yargılama hukukunda dava türleri temelde *talep edilen hukuki korumaya göre davalar*, *talep sonucuna göre davalar* ve *topluluk davası* olmak üzere üç kategoriye ayrılmaktadır⁴²⁹. Talep edilen hukuki korumaya göre *eda davası*, *tespit davası* ve *inşai dava* olmak üzere üçe; talep sonucuna göre ise *kısmî dava*, *belirsiz alacak davası*, *terditli dava*, *seçimlik dava* ve *davaların yığılması* şeklinde ayrılmaktadır (6100 s. K. m. 109, 110, 111 112). Örneğin bir işçinin işverene karşı açtığı işçilik alacağına ilişkin dava da iş davası olarak adlandırılabilir; ancak bu dava, *talep edilen hukuki korumaya göre* bir *eda davası*dır. Diğer yandan işçi, alacağının bir kısmını talep ettiğinde *talep sonucuna göre* bu bir *kısmî davadır*. İşçi, isterse tüm alacağı için ya da

⁴²³Bkz. Gözübüyük, 2013, **a.g.k.**, 268.; Gözler ve Kaplan, 2017, **a.g.k.**, 827.; Çağlayan, 2016, **a.g.k.**, 583; İlgisi yönünden bkz. L. Duran (1982). İdari Yargı Adlileşti. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 3(1-3), ss. 53-83, s. 77-78.

⁴²⁴Bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 207; Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 831; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, **a.g.k.**, 275-277; Yüce, 2019, **a.g.k.**, 145. Kaplan, tarh ve tahsil aşamasındaki vergi davalarının iptal davasına, tahsilden sonra açılan vergi davalarının ise tam yargı davasına yaklaştığını ifade etmektedir. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 175. Aynı yönde bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 473-474; Kumrulu, 1990, **a.g.k.**, s. 127; Armağan, 2015, **a.g.k.**, 142-143; Acinöroğlu, 2009, **a.g.k.**, 203.

⁴²⁵Candan, 1984, **a.g.k.**, 40.

⁴²⁶Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 139-140.

⁴²⁷Bkz. Ağar, 2006a, **a.g.k.**, 274; Köstü, 2013, **a.g.k.**, 36-37.

⁴²⁸Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 139-140.

⁴²⁹Ayrıntılı bilgi için bkz. Pekcanitez, 2017, **a.g.k.**, 954-1098.

isterse bunun bir kısmı için dava açabilir. İşçi, alacağını ilk başta belirleyemiyorsa bu davayı *belirsiz alacak davası* olarak da açabilir. Ya da örneğin, işçinin geçmiş dönem çalışmasının tespitiyle ilişkin olarak açtığı dava da iş davası olarak adlandırılabilir; ancak bu dava esasında bir *tespit davası*dır. Yine örneğin, belli bir iş yerinde çalışan işçilerin çeşitli menfaatlerine ilişkin olarak sendika tarafından açılan davanın da bir iş davası olarak adlandırılabilceğı ve fakat bu davanın esasında bir *topluluk davası* niteliğinde olduğı söylenebilir. Benzer örnekler ticari dava, tüketici davası vb. şekilde adlandırılan özel hukuk davaları bakımından da geçerlidir. Bu şekilde davaların uyuşmazlığın esasına ilişkin konusuyla adlandırılması sık karşılaşılan bir durumdur; bu uyuşmazlıklara özgü yargılama kanunları veya yargılama hukukuna özgü kanuni düzenlemelerin bulunması da bu davalarla ilgili -dava tipi yönünden- ayrı bir nitelendirme yapmayı gerektirmeyeceğı düşünülmektedir.

2577 sayılı Kanun -6100 sayılı Kanun'da yapıldığı gibi ayrıntılı olmasa da- dava türlerini iptal davası ve tam yargı davası olarak belirlemiştir. Vergi davası, davacının talebine göre iptal davası veya tam yargı davası şeklinde açılabilir⁴³⁰. Örneğin hakkında vergi tarhiyatı yapıldığında mükellef; vergi borcunu ödemediyse davaya konu talebi tarh işleminin iptalini istemekten ibarettir. Diğer yandan mükellef, vergi borcunu ödemesine rağmen açacağı dava iptal davası olabileceğı gibi tam yargı davası da olabilir veya her ikisini birlikte de açabilir. Tahsil edilmiş bir vergiye rağmen açılan davada, mükellefin talebi sadece tam yargı davası olarak da ortaya çıkabilir. Ancak iptal davasının da bu davayla birlikte açılmasında çoğı zaman fayda olduğı düşünülmektedir⁴³¹. Örneğin mükellef hakkında resen tarhiyat yapılır ve vergi ziyai cezası da kesilirse ve mükellef hem vergi aslını hem de vergi cezasını ödedikten sonra dava açarsa ve fakat sadece haksız yere uğramış olduğı verginin iadesini isterse (zararın tazmini), diğer bir deyişle mükellefin talebi sadece haksız vergisel işleme karşı zararının tazmini niteliğindeyse -bu bir tam yargı davası olduğundan- mahkeme, işlemin iptaline karar veremez⁴³². Diğer bir deyişle bu durumda mükellefin talebi, haksız işlemin iptaline yönelik bir istemi haiz değilse mahkeme, uğranılan zararın tazminine (haksız ödenen verginin veya cezanın iadesine) hükmetmekten başka bir şeye karar

⁴³⁰Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 139-140.

⁴³¹İlgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 140.

⁴³²Aslında bu durumda iki farklı idari işlem olduğundan iki farklı davanın olduğı söylenebilir. Açılan davalar aynı dilekçede açılabilir. Diğer bir deyişle birden fazla işleme karşı birden fazla davanın açıldığından bahsedilebilir. Yoksa dava(lar) dosyasının tek olması davanın da tek olduğı anlamına gelmemelidir. Konuya aşağıda değinilmektedir.

ver(e)meyecektir. Bu durumda mükellefin parasal zararı, vergi idaresi tarafından giderilse bile haksız vergisel işlem iptal edil(e)mediğinden bunun mükellef üzerindeki olumsuz sonuçları yaşamaya devam edebilir⁴³³. Örneğin bu durumda vergi cezası iptal edilmediğinden, mükellefin, ilerde 213 sayılı Kanun m. 339'da öngörülen tekerrür hükümleri kapsamında değerlendirilme tehlikesi ortaya çıkabilir. Oysaki mükellef, cezai işlemin iptalini de talep etseydi, böyle bir sonuçla karşılaşmayacaktı. Elbette böyle bir tehlikenin bulunmadığı durumlarda mükellefin ödemeyi yapmış olmasına rağmen tarhiyata karşı açacağı davada, talebinin, uğradığı zararın giderilmesinden ibaret olmasında -diğer bir deyişle davanın tam yargı davası şeklinde açılmasında- bir sakınca yoktur. Diğer yandan şunu da belirtmek gerekir; mükellef, yaptığı ödemeye rağmen tarh ve ceza işlemlerine karşı sadece işlemin iptali talebiyle dava açar ve bu dava kabul edilip ilgili işlemler iptal edilirse, mükellefin ödemiş olduğu vergi veya cezaya dayanak işlem ortadan kalktığından, vergi idaresinin bu dayanaksız ödemeyi iade etmesi beklenir. Diğer bir deyişle, hukuka aykırı tarh ve ceza işlemi iptal edildiğinde, hukuka uygunluk karinesiyle hareket eden vergi idaresinin bunun sonuçlarını yerine getirmek konusunda kendiliğinden harekete geçmesi ve davacının artık bir tam yargı davası açmasına sebebiyet vermemesi gerektiği düşünülmektedir. Nihayetinde vergi davasında dava türünü belirleyen esaslı durum davacının talebi olmalıdır.

Mükelleflerin üzerinde gerçekleştirilen vergilendirme işlemlerinin bireysel idari işlemler oldukları ve bunların belirgin bir şekilde -ilk olarak- mülkiyet hakkına yönelen bir müdahale olduğu⁴³⁴ durumu dikkate alındığında, hukuka aykırı idari işlemin, mükellefin *subjektif hakkını* ihlal ettiğini söylemek gerekir. Bundan dolayı özellikle tarh veya tahsil işlemine karşı açılan iptal davası, 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'nın menfaat ihlaline ilişkin olarak ortaya çıkan objektif nitelikli iptal davası değil, m. 12'nin öngörüsüne uygun olan subjektif nitelikli bir iptal davasıdır⁴³⁵. Bundan dolayı bu dava,

⁴³³Aslında bu durumda mahkemece işlemin haksızlığı ortaya konulmuştur; iptal kararı verilmesi bile idarenin haksız işlemi ve olumsuz sonuçlarını ortadan kaldırmaya yönelik işlemleri kendiliğinden tesis etmesi beklenebilir. Örneğin mahkeme idareyi tazminat ödemeye mahkûm ettiğinde (haksız verginin iadesi şeklinde) işlemi açıkça iptal etmese bile idarenin bu işlemi kendiliğinden geri alması, kaldırması veya düzeltmesi gerekebilir. İşlemi sona erdiren sebepler hakkında bkz. Sancakdar vd., 2019, **a.g.k.**, 328-333.

⁴³⁴Bkz. E. Uygun ve A. Gerçek (2017). Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 29, ss. 167-192, s. 168, 175-177.

⁴³⁵Bu durumda belki idarece yapılan tarhiyatların (213 s. K. mük. m. 30), bazı durumlarda objektif işlem niteliğinde ortaya çıkabileceği düşünülürse bu işlemlere karşı açılan davaların objektif nitelikli iptal davaları kapsamında değerlendirilebileceği söylenebilir.

gerçek anlamda bir dava niteliğini haizdir. Mükellefin buradaki dava kabiliyeti, onun subjektif hakkına bağımlı olarak tetiklenebilmekte ve işletilebilmektedir. Burada tasarruf ilkesi kapsamında mükellefin davayı başlatma, yürütme ve sonlandırma üzerinde medeni yargılama hukukunda olduğu gibi bir tasarrufunun olduğu kabul edilebilir. Örneğin mükellef, tarh işlemine karşı dava açtıktan sonra bundan feragat edebilmelidir.

Belirtilmelidir ki 2577 sayılı Kanun'un sistemine göre vergi davası, mükellefin durumuna ve talebine göre şekillenebilir. Bununla birlikte, vergi yargısının bazı yönlerden, Kanun'un ortaya koyduğu bu sistemden sapan bir eğilimle hareket ettiği de gözlemlenmektedir. Bu konuda verilebilecek bir örnek, vergi mahkemesi tarafından verilen kararlar olabilir. Gerçekten de vergi mahkemelerinin, tarhiyat veya ceza kesme işlemine karşı açılan davalarda verdikleri kararlarda yer alan *tasdik*⁴³⁶, *terkin*⁴³⁷, *kaldırma*⁴³⁸ ve *iade*⁴³⁹ kavramlarının idari yargılama sistemi yönünden uygun

⁴³⁶“...Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kısmen kabulü ile Vergi Mahkemesinin ... gün ve E:..., K:... sayılı kararının; iş yeri teslimleri nedeniyle hesaplanan katma değer vergisini tasdik eden hüküm fıkrasının onanmasına...” Danıştay 11. Dairesi'nin 3.11.1997 tarihli 1996/5663 Esas ve 1997/3686 Karar numaralı kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr> E.T.: 09.09.2021); “...Danıştay Savcısı ...'ın Düşüncesi: 1990 takvim yılında faiz mukabili borç para verme işi ile iştiğal ettiği halde beyan etmediğinin inceleme ile tespiti üzerine salınan kaçakçılık cezalı banka ve sigorta muameleleri vergisini tasdik eden vergi mahkemesi kararının temyizen bozulması istenilmektedir...” Danıştay 7. Dairesi'nin 4.3.1996 tarihli 1994/2233 Esas ve 1996/755 Karar numaralı kararı; “...Mahkemece tasdik edilen matrah farksının dönem sonu mal mevcutlarının değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkmış bulunması nedeniyle olaya kusur cezası uygulanması gerektiği gibi 3824 sayılı yasanın 18 ve 19. maddeleri uyarınca ikmalen ve resen yapılan tarhiyatlarda ayrıca fon payı hesaplanmasına olanak bulunmamaktadır...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.2.2000 tarihli 1999/320 Esas ve 2000/74 Karar sayılı kararı; “...bu kısım yönünden davanın kabulüne, geçici vergisi tarhiyatları sebebiyle kesilen bir kat vergi ziyai cezasının tasdikine ilişkin hüküm fıkrası ile üç kat vergi ziyai cezalı gelir vergisinin tasdikine ilişkin hüküm fıkrasının...” Danıştay 4. Dairesi'nin 24.12.2020 tarihli 2020/989 Esas ve 2020/6259 Karar sayılı kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr> E.T.: 09.09.2021).

⁴³⁷“...bir gelir elde edilmediği, ticari faaliyetiyle ilgili olarak yapılan cezal tarhiyatın mahkemece terkin edildiği ve bu kararın Danıştay Dördüncü Dairesince onanmak suretiyle kesinleştiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir...” Danıştay 7. Dairesi'nin 30.11.1999 tarihli 1998/3614 Esas ve 1999/3953 Karar sayılı kararı; “...bu durumda salınan vergi ve kesilen cezalarda isabet görülmediği gerekçesiyle kabul ederek cezal tarhiyatı terkin eden ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının; panolara ilişkin giderin amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir...onanmasına...” Danıştay 9. Dairesi'nin 30.9.1999 tarihli 1998/3883 Esas ve 1999/3348 Karar sayılı kararı; “...içeriği itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirdiği tespit edilerek adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini terkin eden vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 29.11.2002 tarihli 2002/361 Esas ve 2002/444 Karar sayılı kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr> E.T.: 09.09.2021).

⁴³⁸“...matrah farkları üzerinden salınan vergiye ceza uygulanamayacağı hususunun gerek yargı kararları gerekse Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları ile kabul edildiği, bu nedenle olaya ceza uygulanmasının yerinde olmadığı gerekçesiyle kaldıran ... Mahkemesinin ... günlü ve E:... K:... sayılı kararının...” Danıştay 3. Dairesi'nin 13.11.1996 tarihli 1995/4191 Esas ve 1996/4481 Karar sayılı kararı; “...Bu durumda öncelikle katma değer vergisine ilişkin yıllık bildirimin verilmesi hususunun yazıyla istenilmesi yoluna gidilmeden kesilen özel usulsüzlük cezasında Yasaya uyarlık bulunmadığından,

kavramlar olmadıkları düşünülmektedir. Vergi yargısı tarafından verilen kararlarda bu kavramların kullanılmasının sebebi bu mahkemeler kurulmadan önce *vergi itiraz* ve *temyiz* komisyonlarının tatbikinden kalan bir alışkanlık olduğu düşünülmektedir⁴⁴⁰ (2577 sayılı Kanun m. 63 ile kaldırılmadan önceki 213 sayılı Kanun m. 389/2). Vergi yargısının yargısal işlemlerinde, tabi olduğu yargılama hukukunu değil de eskiden kalma bu alışkanlığı⁴⁴¹ devam ettirmesinin⁴⁴² isabetli bir yaklaşım olamayacağı düşünülmektedir. Diğer yandan Danıştay, vergi mahkemelerinin bu suretle yaptıkları yargılamalarda, bu şekilde verilen kararları hukuka aykırı bulmamakta, hatta bilhassa kararların bu şekilde verilmesi gerektiği yaklaşımını sergilemektedir⁴⁴³. Yüksek Mahkeme, bu itibarla vergi davalarının -özellikle 2577 sayılı Kanun m. 31/2 hükmünün 213 sayılı Kanun'a yaptığı yollama dolayısıyla- bu davanın ayrı bir niteliği olduğuna işaret etmiş ve bu şekilde yaptıkları yargılamaların idarenin yerine geçerek karar verme anlamı⁴⁴⁴ taşımadığına karar vermiştir⁴⁴⁵. Açıkçası Yüksek Mahkeme'nin bu yönde tesis

uyuşmazlık konusu cezayı kaldıran mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir..." Danıştay 11. Dairesi'nin 17.2.1999 tarihli 1997/2986 Esas ve 1999/712 Karar sayılı kararı; "...Dolayısıyla davaya konu gelir vergisinin matrahının takdirinde tarihsiz düzenlenen perakende satış fişlerindeki tutarların matraha dahil edilmediği dikkate alındığında anılan yolla yapılan herhangi bir cezalı tarhiyatta bulunulmadığı anlaşıldığından tarhiyatı kaldıran Mahkeme kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır..." Danıştay 4. Dairesi'nin 01.03.2021 tarihli 2016/9982 Esas ve 2021/1290 Karar sayılı kararı; "...2012 yılının Ocak ile Aralık dönemleri için yapılan özel tüketim vergisi tarhiyatının, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla kaldırıldığı ..." Danıştay 3. Dairesi'nin 01.07.2021 tarihli 2019/3210 Esas ve 2021/3518 Karar sayılı kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr> E.T.: 09.09.2021).; "...Açıklanan nedenlerle DAVANIN KABULÜNE, dava konusu cezalı tarhiyatın kaldırılmasına..." İzmir 3. Vergi Mahkemesi'nin 18.12.2013 tarihli 2013/599 Esas ve 2013/1652 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

⁴³⁹ "...Bu durumda, taşınmazın niteliğinde hataya düşülerek, tahsil edilen katma değer vergisinin iadesi yolunda verilen mahkeme kararında isabet bulunmadığından, bozulması gerekeceği düşünülmektedir..." Danıştay 11. Dairesinin 16.4.1998 tarihli 1997/4413 Esas ve 1998/1353 Karar sayılı kararı; "...söz konusu katma değer vergisinin iadesi istemiyle açılan davada ise vergi mahkemesince, ortada müzayede suretiyle yapılmış bir satış bulunmadığı gerekçesiyle katma değer vergisinin iadesine hükmedildiği anlaşılmaktadır..." Danıştay 11. Dairesi'nin 1997/368 Esas ve 1998/1108 Karar sayılı kararı; "...Gümrük Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş gerçek satış bedeli olmadığından dava konusu işlemde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle işlemin iptaline ve fazladan ödenen vergilerin iadesine karar verilmiştir..." Danıştay 7. Dairesi'nin 02.03.2021 tarihli 2016/11681 Esas ve 2021/1344 Karar sayılı kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr> E.T.: 09.09.2021).

⁴⁴⁰Bkz. Sarıaslan, 2019, **a.g.k.**, 282-285; Candan, 1984, **a.g.k.**, 31.

⁴⁴¹İlgisi yönünden bkz. Tekingündüz, 1983, **a.g.k.**, 59; Tumangil, 1987, **a.g.k.**, 139.

⁴⁴²Bkz. Sarıaslan, 2019, **a.g.k.**, 282-285.

⁴⁴³ "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. maddesinde de mahkemelerin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hükme bağlandığına göre vergi Mahkemelerinin yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindikleri kaniye varırken yasaya aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaşturmaları gerekir..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 14.11.1986 tarihli 1986/16 Esas ve 1986/18 Karar sayılı kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr> E.T.: 09.09.2021).; Bkz. Çağlayan, 2016, **a.g.k.**, 517.; İlgisi yönünden bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 830 (25. dipnot) ve 832. İlgisi yönünden bkz. Demirbaş Aksüt, 2010, **a.g.k.**, 268.

⁴⁴⁴Bu konuda bkz. Kumrulu, 1990, **a.g.k.**, 127.

ettiği gerekçe, hukuk tekniği yönünden pek tatmin edici görünmemektedir. Çünkü özellikle *terkin* ve *iade* kararları, 213 sayılı Kanun'da vergi idaresine özgülenmiş işlemler olarak değerlendirilebilir görünmektedir⁴⁴⁶ (örneğin 213 s. K. m. 115, 120/2, 153/A/1, 160, 160/A, 11/5, 70/2, 112/4,5,6, 140/6, 341/3). Dolayısıyla bir mahkemenin bu kavramları hüküm kısmında kullanması isabetli değildir. Benzer şekilde, konuya teknik yönüyle yaklaşıldığında -kanun yolu mercilerinin ve aslında bir mahkeme kararının denetimiyle ilgili olan kaldırma ve onama kararları bir tarafa bırakılırsa- bir vergi mahkemesinin bir idari işlemi *kaldırma* veya *tasdik* kararı vermesi kabiliyeti de 2577 sayılı Kanun'da tanımlı değildir⁴⁴⁷. Dolayısıyla böyle bir durumu hem AY m. 125/4 hem de 2577 sayılı Kanun m. 2/2 ile bağdaştırmak kolay değildir⁴⁴⁸. Aslında bir idari yargı merciinden beklenen esas yaklaşım, idari işlem veya eylemin -subjektif veya objektif şekilde- hukuka uygun olup olmadığını karara bağlamaktır⁴⁴⁹. Özellikle bu yetkinin sınırları, iptal davalarında daha belirgindir. Tam yargı davalarında ise işlem veya eylemden ziyade idarenin de yargılanması yaklaşımı kabul edilebilir bir yaklaşım olarak ileri sürülebilse⁴⁵⁰ de sonuçta verilecek hükmün, zararın tespiti ve bunun tazminini emretmekten ibaret olacağı söylenebilir. Yoksa mahkemenin, idarenin yerine geçerek veya yerine geçmesi sonucunu doğurabilecek bir karar vermesi, Kanun'un sistemine uymamaktadır⁴⁵¹. Örneğin mahkemenin tazminata değil de haksız ödemenin iadesine karar vermesi de bu anlamda sorunlu görünmektedir. Diğer yandan 2577 sayılı Kanun m. 28/5'in de bu sonucu ortaya çıkaracak bir öngöründe bulunduğu da şüphelidir. Her ne kadar ilgili hüküm "...*bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümlülükler...*" ibaresini kullansa da yeni tesis edilecek vergisel işlemin

⁴⁴⁵ "...İdari Yargı yerinde görülmekte olan vergi uyuşmazlıklarının, iptal ve tam yargı davalarına benzer yönleri bulunmakla beraber kendine özgü ilkeleri ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları da vardır. Nitekim 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31.maddesi 2. fıkrasındaki, bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hüküm de vergi uyuşmazlıklarının diğer idari dava türlerinden farklı yönlerinin bulunduğunu göstermektedir. Vergi uyuşmazlıklarının bu niteliği, maddi değerlerin saptanması gözönüne alındığında, vergi mahkemesinin yapacağı araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindiği kanıya göre anlaşmazlığı çözmek için verdiği kararın idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmeyeceğini kabul etmek gerekir..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 14.11.1986 tarihli 1986/16 Esas ve 1986/18 Karar sayılı kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr> E.T.: 09.09.2021).; Bkz. Çağlayan, 2016, **a.g.k.**, 517.

⁴⁴⁶ Benzer yönde bkz. Candan, 1984, **a.g.k.**, 33.

⁴⁴⁷ İlgisi yönünden bkz. Sariaslan, 2019, **a.g.k.**, 282-283.

⁴⁴⁸ Bkz. Kumrulu, 1990, **a.g.k.**, 127.

⁴⁴⁹ İlgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 104.

⁴⁵⁰ İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 273-276.

⁴⁵¹ Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 104.

hala idarenin elinden çıkması gerekliliğini ortaya koymaktadır⁴⁵². Benzer bir ifade 213 sayılı Kanun m. 112/3'ün “...*vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren...*” şeklindeki ifadesinde de bulunmaktadır⁴⁵³. Dikkat edilirse hüküm, *mahkeme kararına göre hesaplanan vergiden*⁴⁵⁴ bahsederken dolaylı yoldan işlemin yeniden idare tarafından tesis edileceğini de belirtmektedir. Ancak bu hükümlerin, mahkemece yapılacak tespitin gerekçe kısmında yer alması ve fakat hükmün davanın kabulüyle işlemin iptali veya tazminata ya da davanın reddinden ibaret olması gerektiği şeklinde anlaşılması daha isabetli görünmektedir. Diğer bir deyişle mahkemece verginin matrahı, oranı, vergi kolaylıkları vb. unsurları dikkate alınarak vergiyle ilgili hesaplamalar yapılabilir, ödenmesi gereken vergi vb. tespit edilebilir; ancak bu hesaplama veya tespitler, hükmün gerekçesinin dışına taşmamalıdır⁴⁵⁵. Vergi idaresi ise yeniden işlem tesis ederken bu gerekçeden faydalanarak hükmün gereklerini yerine getirmelidir.

Nihayetinde vergi yargısının; vergi davasını ayrı bir dava olarak kabul eden yaklaşımı *status quo* olmakla birlikte kanun koyucunun da bu yaklaşımı benimsediği düşünülebilir. Özellikle 213 sayılı Kanun m. 379'un bu konuda kullandığı ifadeler⁴⁵⁶ dikkate alındığında böyle bir çıkarım yapılabilir. Gerçekten de m. 379'un “...*vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda kaldırılan vergi tutarının..., tasdik edilen vergi tutarının...*” şeklinde, vergi mahkemesince verilecek karara ilişkin olarak *kaldırma* ve *tasdik etme* ifadelerinin kullanılması⁴⁵⁷, hâlihazırda vergi mahkemeleri tarafından kullanılan bu kavramların da kanun koyucu tarafından benimsendiği ve -dolaylı bir şekilde de olsa- vergi davasının ayrı bir dava türü olarak kurumsallaştırıldığı konusunda bir fikir vermektedir. Bu düzenlemenin 2577 sayılı Kanun'da değil de 213 sayılı Kanun'da yapılması da durumu değiştirmemektedir. Çünkü ilgili hüküm açık bir şekilde mahkeme kararından bahsetmektedir. Ancak şunu da belirtmeden geçmemek gerekir; 213 sayılı Kanun m. 379'da vergi mahkemesi kararlarına ilişkin bu kavramların

⁴⁵²İlgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 139-140.

⁴⁵³İlgisi yönünden bkz. Taşer, 2020, **a.g.k.**, 10.

⁴⁵⁴İlgisi yönünden bkz. Sariaslan, 2019, **a.g.k.**, 283-284.

⁴⁵⁵İlgisi yönünden bkz. Tekingündüz, 1983, **a.g.k.**, 59-60.

⁴⁵⁶Sadece 213 sayılı Kanun m. 379'un ifadelerinde değil, mali yapılandırma kanunlarında da bu tipte ifadelerin kullanıldığına rastlanılabilmektedir. Örneğin bkz. 7143 sayılı Kanun (18.5.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmî Gazete) m. 3.

⁴⁵⁷Bu konuda bkz. Batı, 2021, **a.g.k.**, 586.

kullanılması bilinçli bir tercihin ürünü olmayabilir. Çünkü ilgili hükmün kullandığı başka birtakım kavramlar da özensiz seçilmiş gibidir⁴⁵⁸.

2.2.3. Vergi davasında ehliyet

Vergi davasında belirginleştirilmesi gereken bir başka konunun *ehliyet* olduğu düşünülmektedir. İdari yargılama hukukçularının ehliyet konusunu objektif ehliyet ve subjektif ehliyet şeklinde ikili bir şekilde değerlendirdiklerine yukarıda değinilmişti⁴⁵⁹. Bu çalışmanın yazarı, özellikle vergi tarhına karşı açılacak davalarda, davada ehliyet konusunu, 2577 sayılı Kanun m. 31/1'in ifadesine sadık kalarak 6100 sayılı Kanun m. 50 ilâ 56 hükümlerine göre değerlendirmektedir. Çünkü 2577 sayılı Kanun m. 12'deki hüküm esas alındığında ve bireysel vergisel tarh işleminin mükellef üzerinde ortaya çıkardığı subjektif özellikleri dikkate alındığında, bu işleme karşı açılacak davanın tetikleyicisi de subjektif bir haktır. Subjektif hakkın olağan fonksiyonu olarak ortaya çıkan dava kabiliyeti, medeni yargılama hukukunda olduğu gibi gerçek bir davanın özelliklerini taşımaktadır. Bundan dolayı bu konuda medeni yargılama hukukunun ortaya koyduğu kavram ve kurumlardan faydalanılmasında bir sakınca bulunmadığı düşünülmektedir. Hatta bu kavram ve kurumlardan faydalanılmasının, yargılama sürecini ve sùjelerin süreçlere ne kadar dâhil olduklarını daha iyi görebilmek açısından - diğer bir deyişle belirginlik açısından- daha faydalı olacağı söylenebilir. Çünkü medeni yargılama hukukunun, yargılama hukuku ile ilgili olarak kullandığı kavram ve kurumlar ile bunlara dair ortaya çıkan usul araçları idari yargılama hukukuna göre daha eskidir ve ayrıca üzerinde daha çok tartışıldığından dolayı daha çok gelişmiş, belirginleşmiş ve kurumsallaşmıştır. Bundan dolayı 6100 sayılı Kanun'un ehliyetle ilgili hükümlerinin sadece objektif ehliyet⁴⁶⁰ yönüyle değil, subjektif ehliyet yönüyle de kullanılabileceği, çünkü bunun aslında 2577 sayılı Kanun m. 2 ile ortaya koyulanan davada menfaat (hukuki yarar) olarak değerlendirilebileceği de ifade edilmişti.

2.2.3.1. Vergi mükellefi yönünden

Mükellef, vergiyi doğuran olayın üzerinde gerçekleştiği kişi ve vergilendirme işleminin asıl muhatabıdır. Vergiyi doğuran olay ortaya çıktığında mükellef, vergi

⁴⁵⁸Bkz. Üçüncü bölüm.

⁴⁵⁹İlgisi yönünden bkz. Akkaya, 1997, **a.g.k.**, 191.

⁴⁶⁰Bkz. Akkaya, 1997, **a.g.k.**, 191.

ilişkisinin tarafı haline gelir. Vergi idaresinin tesis ettiği subjektif vergisel işlem ile mükellefin mülkiyet hakkına⁴⁶¹ bir müdahale ortaya çıkar. Bu müdahale hukuka uygun bir düzlemde gerçekleşmediyse mükellefin bu müdahaleyi bertaraf etmesi için kendisine sağlanan birtakım kabiliyetleri kullanma imkânı doğar.

Bu kabiliyetlerden en önemlisi, mükellefin subjektif hakkına bağımlı olarak ortaya çıkan dava hakkıdır. Dava hakkı, zaten eşyanın tabiatından kaynaklanan ve asıl hakka bağımlı bir kamusal haktır. Kişinin özel hukuktan kaynaklanan haklarında da kamu hukukundan kaynaklanan haklarında da subjektif hakkın olağan işlevi, bir kamusal dava hakkını ortaya çıkarır. Genelde yargılama kanunları bu hakkın ne tür bir dava ile nasıl kullanılacağını ve hangi yargı örgütüne dâhil mahkemede kullanılacağını belirginleştirip somutlaştıran düzenlemeler öngörür. Gerçekten de AY m. 36 (ve m. 125) ile dava yoluna başvurmaya ilişkin bu hürriyet alanı ortaya konulmuştur. Bundan sonra, bu kabiliyetin kim tarafından, nasıl ve hangi yargı kolundaki mahkemeye başvurularak kullanılabileceği de çoğunlukla yargılama kanunlarıyla düzenlenmektedir. 2577, 6100 ve 213 sayılı kanunlar da mükellefin bu dava hakkını ne zaman ve ne süre içinde, hangi konuda ve nasıl kullanabileceğine dair düzenlemeler ortaya koymaktadır. Örneğin 213 sayılı Kanun m. 377 ve 378'e göre mükellef veya kendisine ceza kesilen kişi, vergi mahkemesinde dava açabilir ve bu davayı açabilmesi için verginin tarh edilmesi veya cezanın kesilmesi gerekmektedir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki m. 377 ve 378 hükümleri, 23.6.1982 tarihli 2686 sayılı Kanun m. 50 ve 51 ile değiştirilmeden önce *itiraza yetkili olanlar ve itiraz mevzuu* şeklinde düzenlenmekteydi. Yapılan değişiklik, sadece itirazın davaya ve itiraz merciinin de vergi mahkemesine dönüştürülmesinden ibarettir. Çünkü bu sırada zaten vergi mahkemeleri de kurulmuş olduğundan ilgili hükümlerin vergi yargısı ve yargılamasıyla ilişkisinin kurulması gerekmiştir. Yoksa vergi davası ve yargılamasının ana hatlarını çizen de esasında 2577 sayılı Kanun'dur.

Mükellefin dava açabilmesi, davasını yürütebilmesi ve talep sonucu hakkında hüküm kurdurabilmesi için *taraf ehliyeti*, *dava ehliyeti*, *dava takip yetkisi* ve en nihayetinde *taraf sıfatını* haiz olması gerekir.

6100 sayılı Kanun m. 50, medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan kişinin taraf ehliyetini haiz olduğunu ifade eder. Taraf ehliyetine sahip olan kişi,

⁴⁶¹Mülkiyet hakkının ihlaline ilişkin AİHM'in üç kural analizi hakkında bkz. S. Şimşek (2010). Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. *Maliye Dergisi* (159), s. 327.

(herhangi) bir davada taraf olabilme kabiliyetini taşır. Tam ve sağ doğan her insan hak ehliyetine sahip olduğuna göre (4721 s. K. m. 8), gerçek kişi mükellefler taraf ehliyetine sahiptir. Aynı şekilde ilgili kanunlarına göre kuruluş şartlarını yerine getiren kişi veya mal toplulukları da tüzel kişiliğe ilişkin hak ehliyetini kazanırlar (4721 s. K. m. 47/1). Dolayısıyla bunların da taraf ehliyeti bulunmaktadır. Diğer yandan tüzel kişiliği olmayan oluşumların maddi hukuk anlamında hak ehliyeti olmadığı için bunların taraf ehliyeti bulunmamaktadır⁴⁶².

6100 sayılı Kanun m. 51'e göre dava ehliyeti, medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir. Medeni hakları kullanma ehliyetinden anlaşılması gereken fiil ehliyetidir. Dolayısıyla medeni hukuk anlamında fiil ehliyetini haiz olan kişi, dava ehliyetini de haizdir. Dava ehliyeti, tarafın bir davayı bizzat veya yetkilendirdiği vekili vasıtasıyla yürütebilme ve geçerli taraf usul işlemlerini yapabilme kabiliyetidir⁴⁶³. Ayırt etme gücüne sahip bulunmayan gerçek kişilerin fiil ehliyeti olmadığından dolayı bunlar, bir davada taraf ehliyetini haiz olmakla birlikte dava ehliyetine sahip değildir. Bunların davadaki taraf usul işlemleri kanuni temsilcileri eliyle yapılır. Şunu da ifade etmek gerekir; 213 sayılı Kanun m. 9/1 "*Mükellefiyet ve sorumluluk için kanuni ehliyet şart değildir.*" derken vergi ehliyeti için fiil ehliyetinin olması gerekmediğine işaret etmekte

⁴⁶²“...Katma değer vergisi tutarının 680.285,34 TL olduğu, Bakanlar Kurulunun belirlemiş olduğu 6.400,00 TL düşüldükten sonra kalan 673.885,34 TL'nin iade edilmesi gerektiği tespitlerine yer verilmiş ve davacı ortaklık tarafından bilirkişi raporuna yapılan itirazın Mahkemelerince kabul edilmeyerek haksız katma değer vergisi iadesinden yararlanıldığı tespit edildiğinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir... / Türk Milleti Adına... Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup... / Karşı oy... Bu mümeyyiz vasfa sahip bulunmayan adi ortaklıkların tüzel kişiliği; dolayısıyla da taraf ehliyeti bulunmamaktadır. Nitekim; Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 8.10.2003 günlü E:2003/12-574; K:2003/564 sayılı kararı da, adi ortaklıkların tüzel kişilikleri olmadığından taraf ehliyetlerinin de bulunmadığı yönündedir. Bu nedenle, adi ortaklığa ilişkin davalarda, ortaklığı oluşturan kişilerin taraf olarak hep birlikte hareket etmeleri ve bu davaların iştirak halinde mülkiyet kuralları gereğince bütün ortaklar tarafından birlikte ve adi ortaklık adına değil, bütün ortaklar adına bizzat veya ortakların her birinin ayrıca verdikleri vekaletname ile avukat tarafından açılması, görülebilmeleri için zorunludur...” Danıştay 3. Dairesi'nin 17.3.2014 tarihli 2013/4782 Esas ve 2014/1127 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022). Benzer karar: Danıştay 3. Dairesi'nin 20.1.2014 tarihli 2013/2800 Esas ve 2014/32 Karar sayılı kararı; “...Bu durumda; davacı şirketin, dava açıldığı tarihten önce tüzel kişiliği sona ermiş olup dava ve taraf ehliyeti bulunmadığından dava konusu cezalı tarhiyatlara karşı davacı şirket tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken, dava tarihi itibarıyla tüzel kişiliği sona ermiş bulunan şirket adına esastan inceleme yapılarak verilen mahkeme kararı kaldırılması isteminin reddine dair Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır...” Danıştay 4. Dairesi'nin 14.4.2022 tarihli 2018/3277 Esas ve 2022/2552 Karar sayılı kararı; “...Ticaret şirketleri kendisini oluşturan şahıslardan ayrı ve bağımsız bir tüzel kişiliği haiz olup mevzuatın öngördüğü şekilde kurulmalarıyla hak ehliyetine ve mevzuatın öngördüğü organlara sahip olmalarıyla birlikte fiil ehliyetine sahip olurlar. Bunun sonucu olarak tüzel kişiliğin sona ermesiyle de taraf ve dava ehliyetleri sona erer...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 9.2.2022 tarihli 2020/1176 Esas ve 2022/46 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022).

⁴⁶³Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 148.

gibidir. Bundan dolayı maddi vergi hukuku ilişkisinde, fiil ehliyeti olmayan bir mükellefin, davada taraf ehliyetinin bulunduğunu ve fakat dava ehliyeti olmadığından davada usul işlemleri yapmasının mümkün olmadığını, bundan dolayı bu usul işlemlerinin kanuni temsilcisi vasıtasıyla yapılabileceği söylenebilir. Bununla birlikte, 4721 sayılı Kanun m. 453'e göre vesayet makamı tarafından kendisine bir meslek veya sanatı yürütmesi için izin verilmiş olan kişi, bu konuda bütün işlemleri yapmaya yetkili ve bu işlemlerinde doğan borçlardan dolayı da tüm malvarlığı ile sorumlu kılınmıştır. Bu hâlde, sınırlı ehliyetsizlerin istisnai olarak birtakım faaliyetlerde tam ehliyetli sayılmaları mümkün kılındığından, ehliyetli kılındıkları faaliyetleriyle ilgili davalarda da dava ehliyetlerinin bulunduğu söylenebilir⁴⁶⁴. Örneğin 16 yaşındaki küçüğün icra ettiği mesleki faaliyeti konusunda mahkemece tanınan rüşd, onun bu faaliyetten elde ettiği geliri dolayısıyla vergi mükellefi olmasını ve bu mükellefiyetten kaynaklanan hukuka aykırı tarhiyata karşı açılacak davada dava ehliyetinin bulunduğu sonucunu da doğurmaktadır⁴⁶⁵. Tabi 213 sayılı Kanun m. 10/1'in bu konudaki öngörüsünden dolayı 4721 sayılı Kanun'un ortaya koyduğu bu istisnanın vergi yargılamasında da geçerli olup olmayacağı tartışılabilir. Aslında 213 sayılı Kanun'un bir idari usul kanunu olması, 6100 sayılı Kanun'un bu konuda da ehliyeti 4721 sayılı Kanun'a göre belirlemesi dolayısıyla ve nihayetinde 6100 sayılı Kanun'un yargılama hukukuna ilişkin bir kanun olması sebebiyle küçük ve kısıtlı olan mükelleflerden kendilerine izin verilen bir meslek ve sanat dolayısıyla yürüttükleri faaliyetlerde tam ehliyetli sayılacakları kabul edilebilir ve bundan dolayı ortaya çıkacak vergi mükellefiyetlerinden kaynaklı vergi davalarında da bunların dava ehliyetlerinin bulunduğu bahsedilebilecektir. Diğer bir deyişle 213 sayılı Kanun m. 10/1'de öngörülen kanuni temsilcinin ödevi, küçük ve kısıtlılarla ilgili olarak bu yönde ortaya çıkan istisnai durumda etkili olmamalıdır. Bir an için m. 10/1'in bu istisnai durumları maddi vergi hukuku yönünden kapsayabileceği düşünülseydi bile bu konuda açılacak davada yargılama hukukunun esasları geçerli olduğundan sınırlı ehliyetsizin tam ehliyetli sayıldığı konuda vergi davası açması kabiliyetinin hala var olduğu söylenebilirdi. Diğer yandan tüzel kişilerin dava ehliyetinin bulunduğunu ve fakat davada tüzel kişilerin kanuni temsilcileri⁴⁶⁶ tarafından

⁴⁶⁴Bkz. Pekcanıtez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 148.

⁴⁶⁵Bkz. Taşer, 2020, **a.g.k.**, 82-83.

⁴⁶⁶Burada kullanılan kanuni temsilci kavramının tüzel kişilerin doğal uzuvları olan yönetim organı veya yetkili temsilcisi anlaşılabilir. Ancak bir tüzel kişiye kayyım atandığında, bir kavram kargaşası ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Bundan dolayı kanuni temsil kavramını medeni hukukun ortaya koyduğu

temsil edileceklerini söylemek gerekir (6100 s. K. m. 52). Tüzel kişinin kanuni temsilcisi onun olağan bir uzvu olduğundan dava ehliyeti tüzel kişiye aittir; yoksa onun yönetim organı veya yetkili temsilcisi için -bu kişi hakkında kısıtlama kararı verilmediği sürece- ayrı bir dava ehliyetinden bahsetme gereği doğmamaktadır.

6100 sayılı Kanun m. 53'ün ortaya koyduğu dava takip yetkisine göre bu yetki, talep sonucu hakkında hüküm alabilme kabiliyetini ifade etmektedir. Dikkat edilirse dava ehliyeti yargılama hukukuna ilişkin olarak tarafın usul hukuku işlemleri yapması konusunda objektif bir kabiliyet tanırken, dava takip yetkisi, tarafın subjektif hakkından kaynaklanan ve ona usul hukukuna ilişkin bir talepte bulunma ve bu talep üzerinde subjektif hüküm kurdurma işlevi görmektedir⁴⁶⁷. Aslında bu yönüyle dava takip yetkisinin taraf sıfatından ayrılan ayırt edici özelliği de belirginleşmektedir. Taraf sıfatı, maddi hukuki ilişkide kişinin subjektif hakkını tespit etmeye yararken dava takip yetkisi, bunu usul hukuku düzleminde ele almaktadır. Dolayısıyla dava takip yetkisi ve taraf sıfatının ortak noktaları, hakkın subjektif işlevine yönelik olarak ortaya çıkmalarında bulunmaktadır.

Yargılamanın şekli yönü, birtakım ön kabullerden yola çıkılarak belirginleşir. Bu belirginleşmenin önemli bir parçası, tarafın dava takip yetkisinin olup olmadığını tespit etmektir. Çünkü talep sonucu hakkında hüküm kurdurabilme kabiliyeti, *görünüşte* bir subjektif hakkın varlığına işaret eder. Diğer yandan bu subjektif hakkın *gerçekten* var olup olmadığı davanın esasına girildiğinde ortaya çıkabilir ki bu da aslında taraflar arasındaki maddi hukuki ilişkinin -taraf sıfatının- varlığına bağlıdır. Dava takip yetkisinin, kişinin maddi hukuktaki tasarruf yetkisine göre belirlenmesi ile kasıt da zaten olağan bir durumda dava takip yetkisi ile taraf sıfatının örtüşmesi anlamına gelmesidir. Tarafın talebinin geçerliliği, dava takip yetkisi ile görünüşte mevcut olduğunda, usule ilişkin taraf teşkili ve davanın şekli varlığı ortaya çıktıktan sonra artık bunun gerçek hukuki durumla ne kadar örtüştüğüne göre davanın sonlandırılması beklenir. Diğer yandan mezkûr hüküm “*kanunda belirtilen istisnai durumlar dışında*” şeklinde bir ifade kullandığından dolayı dava takip yetkisi ile taraf sıfatının

vesayet ve kayyımlik kurumları dışında bu şekilde kullanmanın çok isabetli bir kavramlaştırma hâli olmadığı düşünülmektedir. Benzer bir durum 213 sayılı Kanun m. 10'da da tüzel kişilerin doğal uzuvlarından olan yönetim organlarının ve bunlarla ilişkilendirilebilecek yetkili temsilcileri ifade etmek için de kullanıldığı görülmektedir. Hukukun kavram ve kurumlarının bir uyum içinde kullanılmasında fayda vardır.

⁴⁶⁷Bkz. Dişel, 2020, **a.g.k.**, 25; C. Akil (2018). Dava Yetkinliği. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 9 (36), ss. 1-20, s. 3.

örtüşmeyeceği birtakım durumların ortaya çıkabileceği söylenebilir. Ancak şu hâlde vergi hukuku ilişkisinin tarafı olan bir gerçek kişi mükellefin, bu ilişkiden kaynaklı vergi uyuşmazlığında açtığı davada, dava takip yetkisinin bulunduğu, diğer bir deyişle mahkemeden talep sonucu hakkında hüküm kurulması isteme kabiliyetinin olduğu söylenebilir. Tüzel kişilerde ise bu yetki tüzel kişiliğe ait olmaktadır. Tüzel kişinin yetkili organı veya yetkili temsilcisinin usul işlemlerini tüzel kişilik adına yapması, temsilcinin bu yetkiyi haiz olup olmadığı şeklinde bir değerlendirme yapmayı gerektirmemektedir. Çünkü bu durumda subjektif hakka dayanan talep ve takip yetkisi zaten tüzel kişi adına kullanılmaktadır. Bu durumda tüzel kişiyi temsil eden kişi 6100 sayılı Kanun m. 52 kapsamında hareket etmektedir.

Tüzel kişiliği olmayan oluşumlarda ise dava takip yetkisi, hak üzerinde müşterek birliktelik taşıyanların hepsi tarafından birlikte kullanılabilir⁴⁶⁸. Tüzel kişiliği olmayan oluşumların taraf ve dava ehliyeti olmadığından onu meydana getiren kişilerin davada birlikte hareket etmeleri gerekir. Gerçi bu konuda 213 sayılı Kanun m. 9/1'in mükellefiyet için kanuni ehliyet şartını aramaması durumu, bir kafa karışıklığına sebep olabilir⁴⁶⁹. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 8/1, mükellefi nihayetinde “...*gerçek veya tüzel kişidir.*” şeklinde tanımlamaktadır. Bu belirlemeye rağmen örneğin 5520 sayılı Kanun m. 2/5'in dernek ve vakıflara ait işletmeleri ve m. 2/7'nin iş ortaklıklarını, bunların tüzel kişilikleri olmaması durumunda da mükellef olarak tanımladığı görülmektedir. Tüzel kişiliği olmayan bir oluşumun mükellef olarak tanımlanması, mükellef kavramının gerçek anlamından uzaklaştırıldığı anlamına gelir. Buna rağmen Kanun m. 16/4'te “...*iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına...*” diyerek gerçek mükellef kavramına yeniden dönmüştür. Dolayısıyla 5520 sayılı Kanun'a göre tüzel kişiliği olmayan ve fakat tüzel kişiliğe bağlı olan işletmelerde *gerçek* mükellef de tüzel kişiliğin kendisi olarak anlaşılabilir. Burada tarh işleminin bunlar üzerinde gerçekleştirilmesinin başka bir anlamının olamayacağı düşünülmektedir. Dolayısıyla bu konuda açılacak bir vergi davasında objektif ehliyet ve dava takip yetkisi tüzel kişiliğe aittir. Ayrık durumun,

⁴⁶⁸“...Tüzel kişiliği olmayan iş ortaklığını oluşturan ortaklar arasında, mecburi dava arkadaşlığı bulunduğu, iş ortaklığı adına tesis edilen işlemlere karşı açılan davaların, tüm ortaklar veya vekilleri tarafından takip edilmesi gerekmektedir...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 23.6.2021 tarihli 2020/1677 Esas ve 2021/1005 (Karar sayılı kararı www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022).

⁴⁶⁹İlgisi yönünden bkz. Taşer, 2020, **a.g.k.**, 62-66.

belki iş ortaklıkları yönünden oluştuğu söylenebilir⁴⁷⁰. Çünkü iş ortaklıklarında verginin ödenmesi *yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi* denilerek müteselsil sorumluluğa ilişkin bir öngöründe bulunulmuştur. Gerçi 5520 sayılı Kanun, iş ortaklıkları yönünden mükellef kavramının içini de boşaltmış olmaktadır. Çünkü iş ortaklığı adi ortaklık şeklinde ortaya çıkan ve tüzel kişiliği olmayan bir oluşumdur. Buna rağmen bu oluşum, Kanun tarafından mükellef gibi konumlandırılabilir (5520 s. K. m. 7). Ancak tarhiyatın belirlenen yönetici ortak veya ortaklardan biri üzerinde gerçekleştirilebileceğini belirtmek gerekir (5520 s. K. m. 16/4).

2.2.3.2. Vergi sorumlusu yönünden

Vergi davasında ehliyet konusunda sorunlu durumların mükelleften ziyade vergi sorumluları yönünden ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Bundan dolayı konunun özellikle vergi sorumlusu yönünden irdelenmesi gerekir.

Vergi hukukunda sorumlu, verginin ödenmesinden vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmaktadır (213 s. K. m. 8/2). Diğer yandan 213 sayılı Kanun'da kullanılan mükellef tabirinin sorumluları da kapsayacağı ve onlar yönünden de geçerli olacağı öngörülmektedir⁴⁷¹ (213 s. K. m. 8/4). Aslında m. 8/1, mükellefi vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden kişi olarak tanımladığından, burada geçen vergi borcunun geniş anlamda kullanıldığı sonucuna ulaşılabileceği ve bunun da maddi ve şekli vergi ödevlerini kapsadığı söylenebilir. Diğer yandan 213 sayılı Kanun m. 8/2, vergi sorumlusunu tanımlarken verginin ödenmesinden alacaklı vergi dairesine karşı muhatap alınan kişiden bahsederek sorumluyu sanki sadece maddi vergi borcu yönünden oluşabilecek bir durum şeklinde tanımlamış gibi görünmektedir⁴⁷². Bu durum, genel olarak, bir kafa karışıklığı yaratmaya elverişli olsa da 213 sayılı Kanun m. 8/4, müteakip maddelerde geçen vergi mükellefi tabirinin sorumluya da şamil olacağını öngördüğünden, Kanun'un müteakip maddelerinde mükellefe yüklenen şekli ödevlerin vergi sorumluları bakımından da ortaya çıkabileceği sonucuna ulaşmak isabetli bir yaklaşım olarak görünmektedir⁴⁷³.

⁴⁷⁰Bkz. Taşer, 2020, **a.g.k.**, 62.

⁴⁷¹Bkz. Akkaya, 1997, **a.g.k.**, 192; Gerçek, 2005, **a.g.k.**, 165; Tunç, 2021, **a.g.k.**, 225; Saban, 1986, **a.g.k.**, 83 vd.; Yaralı, 2013, **a.g.k.**, 543 vd.

⁴⁷²Bkz. A. Deynekli (1998). *İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi*, Ankara: Yetkin Yayınları, s. 42-43.

⁴⁷³Bkz. Akkaya, 1997, **a.g.k.**, 192-193; Deynekli, 1998, **a.g.k.**, 42-43.

Vergi hukukunda vergi sorumlusuna yüklenen ödevler düşünüldüğünde, hak arama hürriyetinin gereği olarak onun dava kabiliyetinin olduğunu -özellikle 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'nın menfaat ihlali öngörüsünden yola çıkılarak- kabul etmek gerekir⁴⁷⁴.

2.2.3.2.1. Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri yönünden

213 sayılı Kanun m. 10'un küçük ve kısıtlılar yönünden kullandığı kanuni temsilci kavramı, konunun medeni hukukla ilişkisinin kurulmasını da gerektirmektedir. Her ne kadar vergi hukukunun kamu hukuku alanında kullandığı kavram ve kurumlarla kendine özgü bir sistem benimsemesi ve bunu vergilendirmeye yönelik kendine özgü bir şekilde gerçekleştirmesi anlamlandırılabilse de kanuni temsil kurumu da kamu hukuku karakterli bir özellik göstermektedir. Çünkü kişilerin fiil ehliyetlerinin kamu düzeninin gerekleri ve diğer birtakım düşüncelerle korunması amacıyla işlem yapma kabiliyetlerinin sınırlandırılması durumu, kamu hukuku alanına dâhildir.

Küçük, 4721 sayılı Kanun'a göre ergin olmayan gerçek kişidir. Kanun, kural olarak erginliğin on sekiz yaşın tamamlanmasıyla kazanılacağını öngörmekle birlikte mahkeme kararıyla ve evlenme ile kazanılan erginliği de kabul etmiştir⁴⁷⁵. Kural olarak fiil ehliyetinin şartlarından birisi de erginliktir. Ayırt etme gücü bulunmayanların, küçüklerin ve kısıtlıların fiil ehliyeti bulunmaz (4721 s. K. m. 14). *Ayırt etme gücünün* bulunması ve *erginlik*, fiil ehliyetinin olumlu şartları, *kısıtlı olmamak* ise fiil ehliyetinin olumsuz şartıdır⁴⁷⁶. Diğer yandan ayırt etme gücü bulunan küçük ve kısıtlıların sınırlı ehliyetsizler kapsamında yaptıkları işlemlerin kanuni temsilcilerinin izni veya icazetiyle geçerlilik kazanması mümkündür (4721 s. K. m. 16). Ancak 213 sayılı Kanun m. 10, bu konuda bir ayrıma gitmiyor gibi görünmektedir. Hükmün ifadesi, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinden bahsettiğinden tam ehliyetsizler ile sınırlı ehliyetsizler arasında bir ayrım yapmak -özellikle 213 sayılı Kanun m. 3/A'nın lafzın açık olduğu durumlarda diğer yorum yöntemlerine başvurulamayacağı şeklindeki anlamı⁴⁷⁷ da göz önüne

⁴⁷⁴Bkz. Karakoç, 2014a, 240; Demirbaş Aksüt, 2010, **a.g.k.**, 291.

⁴⁷⁵Bkz. Dural ve Öğüz, 2013, **a.g.k.**, 53-56.

⁴⁷⁶Dural ve Öğüz, 2013, **a.g.k.**, 52.

⁴⁷⁷Bu anlam şundan çıkmaktadır: 213 sayılı Kanun m. 3/A, "...*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*" derken, hüküm lafzın açık olmadığı hallerde diğer yorum yöntemlerine başvurulabileceğini ortaya koymaktadır. Bu ifade şekli bir yorum bloğu ortaya koyuyor gibi gözükmemektedir. Bunun da vergilerin kanuniliği ilkesinin bir yansıması olduğu düşünülmektedir. İlgisi yönünden bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 26-28.

alındığında- mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla örneğin vesayet altında bulunan kişinin kendisine izin verilen bir konuda bir meslek veya sanatın icrasında fiil ehliyetine sahip olduğu kabul edilebilmekle birlikte bu faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan vergi ödevlerinin de kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilmesi gereği doğmaktadır. Bununla birlikte, yukarıda da bahsedildiği üzere 213 sayılı Kanun'un bir yargılama hukuku düzenlemesi olmadığı durumu dikkate alınırsa yargılama hukukunun ehliyet ile ilgili olarak ortaya koyduğu öngörülerin burada da geçerli olabileceği söylenebilir. Şu hâlde sınırlı ehliyetsiz küçük veya kısıtlının kanuni temsilcisinin, onun vergi ödevlerini yerine getirmesi gerekiyorsa da sınırlı ehliyetsizin dava kabiliyetinin bundan ayrı olarak bulunduğu düşünülmektedir.

Bununla birlikte sınırlı ehliyetsizin faaliyet konusuyla ilgili olarak açmaktan imtina ettiği vergi davasında kanuni temsilcinin bu davayı açma kabiliyetinin olup olmadığı belirgin değildir. Vurgulamak gerekir ki sınırlı ehliyetsiz küçük veya kısıtlının dava ehliyetinin bulunması, vergi hukuku yönünden kanuni temsilcinin ödevlerini ortadan kaldırmamaktadır. Bundan dolayı sınırlı ehliyetsiz küçük veya kısıtlı tam ehliyetli sayıldığı konuda vergilendirildiğinde, artık bu işleme karşı dava açma kabiliyeti bulunur ve fakat bu davayı açmaktan imtina veya bunu ihmal ederse kanuni temsilcisi, temsil yetkisine dayanarak bu davayı açamaz. Fakat bu durumda kanuni temsilcisinin bu davayı *başkasının hakkı için dava takip yetkilisi* olarak açabilmesi gündeme gelebilir. Bu durumda sınırlı ehliyetsiz ile kanuni temsilci arasında iç ilişki kurulduğundan ve 213 sayılı Kanun m. 377'de m. 8/4'ün göndermesiyle sorumluya da dava kabiliyeti tanındığından maddi vergi hukuku ilişkisinin tarafı olmayan kanuni temsilcinin bu davayı açabileceği düşünülmektedir.

Küçük ve kısıtlılar vergi mükellefi ve sorumlusu olduklarında bunların maddi ve şekli ödevleri, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Mükellefiyetle ilgili ihbarnameler içerikleri de küçük ve kısıtlı adına olmakla birlikte, ihbarnamenin kanuni temsilciye tebliğ edilmesi gerekir (213 s. K. m. 94/1, 95). İkmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda vergi ihbarnamesi ve -kesilen bir ceza varsa- ceza ihbarnamesi kanuni temsilciye gönderilmelidir. Bununla birlikte, vergi tarhiyatının muhatabı mükellef küçük veya kısıtlıdır⁴⁷⁸; ancak ceza işleminin muhatabı ödevlerinin gereğini

⁴⁷⁸Özellikli bir durum olarak 193 sayılı Kanun m. 107/2: “*Gelir Vergisi, bu vergiye mükellef olan gerçek kişiler namına tarh edilir. Şu kadar ki; Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri...tarhiyata muhatap tutulurlar.*”

yerine getirmeyen kanuni temsilcidir. Diğer bir deyişle vergi cezası, ödevli kanuni temsilci adına kesilir (213 s. K. m. 331, 332). Bu durumda, aslında vergi ve ceza ihbarnamelerinin birbirlerine yapışık olarak gönderilmemeleri gerektiği düşünülmektedir.

Nihayetinde vergisel bireysel işleme karşı açılacak davada taraf sıfatı mükellefe aittir. Diğer yandan küçük ve kısıtlıların kural olarak dava ehliyetleri bulunmadığından, bunları davada kanuni temsilcileri temsil edecektir (2577 s. K. m. 31/1; 6100 s. K. m. 52). Fakat vergi cezasının muhatabı kanuni temsilci olduğundan buna karşı açılan davada, dava takip yetkisi ve gerçek taraf sıfatı kanuni temsilciye aittir (213 s. K. m. 377/1).

Belirtmek gerekir ki 213 sayılı Kanun m. 10/2'ye göre kanuni temsilcinin ödevlerinin gereğini yerine getirmemesi dolayısıyla küçük veya kısıtlının mal varlığından tahsil edilemeyen vergi borcundan dolayı kanuni temsilciye başvurmak mümkün kılınmıştır⁴⁷⁹. Şu hâlde idari işlem kanuni temsilcinin mal varlığına yöneldiğinden dolayı bu işleme karşı açılacak davada taraf sıfatı ve dava takip yetkisi de ona aittir. Ancak bu durumda 6183 sayılı Kanun'un sunduğu olanakların tüketilerek asıl borçlu hakkında m. 75'e göre aciz halinin tespit ettirilmesi gerekir⁴⁸⁰. Diğer bir deyişle asıl borçlunun malvarlığına karşı tahsil işlemlerinin başlatılması ve fakat tahsil imkânının olmadığına anlaşılmaması ve bunun kesinleşmesi gerekir. Ardından sorumluluğun feriliği ilkesi gereği⁴⁸¹ kanuni temsilciye başvurularak onun malvarlığından tahsilata girişilebilir. Bu hâlde artık kanuni temsilci 6183 sayılı Kanun'dan doğan imkânlara başvurabilir. Örneğin ödeme emrine veya ihtiyati haciz işlemine karşı dava açabilir. Bu davada gerçek taraf sıfatı ona aittir.

Kanuni temsilcinin dava kabiliyetiyle ilgili olarak belirtmek gerekir ki küçük⁴⁸² velayet altındaysa ve hem ana hem de baba velayet hakkını ortak kullanmakta ise dava hakkının kullanılabilmesi için bunların birlikte hareket etmeleri gerekir. Velilerin küçüğün menfaatine aykırı olmayacak şekilde hareket etmeleri kuraldır (4721 s. K. m. 360). Dolayısıyla dava açma, kanun yoluna başvurma, kanun yolundan feragat veya vergi hukukunda kanun yolundan vazgeçme ile ilgili tüm kurumlar yönünden birlikte

⁴⁷⁹Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 220-221.

⁴⁸⁰İlgisi yönünden bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 224.

⁴⁸¹Bkz. Akkaya, 1997, **a.g.k.**, 188; Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 236.

⁴⁸²4721 sayılı Kanun m. 335/2'ye göre hâkim vasi atanmasını gerekli görmediği sürece ergin çocukların kısıtlanmaları halinde onların kanuni temsilcileri velileridir. Bu konuda bkz. A. M. Kılıçoğlu (2016). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (20. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, s. 623.

hareket etmeleri gerekir. Velilerden birinin bu konudaki başvuruyla ilgili küçüğün menfaatine aykırılığın oluşacağı yönündeki iddiası bulunuyorsa -örneğin küçüğe kayyum atanabilmesi için (4721 s. K. m. 426)- hâkime başvurulması gerekir ve bu başvurunun da diğer başvuruların sonuç doğurması yönünden bekletici mesele⁴⁸³ yapılması isabetli olur. Diğer yandan, küçük⁴⁸⁴ üzerindeki velayet hakkı sadece ana veya sadece babaya aitse, diğer bir deyişle velayet hakkı eşlerden birine aitse bu durumda küçüğün menfaatine aykırı olmamak kaydıyla, velisi; genel olarak, dava açma, kanun yoluna başvurma, kanun yolundan feragat başvurularıyla ilgili kabiliyetleri tek başına kullanabilir⁴⁸⁵.

Kanuni temsilin geniş anlamda vesayetle gerçekleştiği olasılıkta ise daha farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Bunun velayetten farkını ise özellikle 4721 sayılı Kanun m. 342/3'ün "*Vesayet makamlarının iznine bağlı hususlar dışında kısıtlıların temsiline ilişkin hükümler velâyetteki temsilde de uygulanır.*" şeklindeki ifadesinde görmek mümkündür. Çünkü velinin veya velilerin ilgili kabiliyetleri kullanmasında vesayet dairelerinin iznine ve denetimine sundukları işlemler bulunmaz. Kanuni temsilci; vasi veya kayyım olduğundaysa birtakım işlemlerin vesayet dairelerinin (vesayet makamı: sulh hukuk mahkemesi ve denetim makamı: asliye hukuk mahkemesi) (4721 s. K. m. 397) iznine sunulması gerekebilir⁴⁸⁶ (4721 s. K. m. 462, 463). Bu durumda dava açılması konusunda vasi veya kayyımın ilgili izinleri almadan başvuru kabiliyetinin olmadığını belirtmek gerekir. Gerçi vesayet dairelerinin iznine sunulan durumlar *numerus clauses* belirlenmiştir. Ancak özellikle 4721 sayılı Kanun m. 462/1-8 açıkça *dava açma, sulh olma* işlemlerini saydığından, bu durumda açık bir izin verilmediği sürece dava açılması mümkün değildir.

Kanunda öngörülen ve vesayet kurumunda ilgili makamların iznine bağlı olan hususlar, vesayet altındaki kişinin korunma gerekliliğinin daha yoğun olduğu işlemler olarak kabul edilmiştir. Her ne kadar Kanun bunları sınırlı sayıda saymışsa da her bir

⁴⁸³Bekletici meselenin idari yargılama hukukunda da uygulanabileceği konusunda bkz. Ahioğlu, 2021, **a.g.k.**, 44-45 ve 71-72.

⁴⁸⁴Velayet altında olan kişi kural olarak küçüktür. Ancak 4721 sayılı Kanun m. 335/2'nin "*Hâkim vasi atanmasına gerek görmedikçe, kısıtlanan ergin çocuklar da ana ve babanın velâyeti altında kalırlar.*" şeklindeki düzenlemesi de göz önünde bulundurulmalıdır.

⁴⁸⁵Medeni hukuk bakımından tam ehliyetsizlerin kanuni temsilcilerinin, onların kişiye sıkı sıkıya bağlı haklarıyla ilgili kabiliyetleriyle ilgili tartışmalar hakkında bkz. Dural ve Ögüz, 2013, **a.g.k.**, 78-84.

⁴⁸⁶4721 sayılı Kanun m. 398 vd. öngörülen *özel vesayet* kurumu burada göz ardı edilmektedir. Çünkü bilindiği kadarıyla bu kurumun bugün için bir uygulaması yoktur. Yoksa burada vesayet makamının görev ve yetkilerini bir aile meclisi kullanmaktadır.

sayım içinde kalan benzer nitelikteki işlemlerin de vesayet makamının iznine bağlı olması gerektiği düşünülmektedir. Örneğin dava açmak kadar davadan feragatin de davacı açısından önemli sonuçları ortaya çıkabilir⁴⁸⁷. Benzer durum kanun yolundan feragat kabiliyeti yönünden de geçerlidir⁴⁸⁸. Bu yöndeki işlemler doğrudan Kanunda sayılmasalar da bunlar için ayrıca vesayet makamından izin alınması gerekir.

2.2.3.2.2. Tüzel kişilerin yöneticileri veya temsilcileri yönünden

213 sayılı Kanun m. 10'da öngörülen küçük ve kısıtlılar gerçek kişiler olduğundan, bunların kanuni temsilcilerinin ödevlerini ve kabiliyetlerini ortaya koymak konusunda özellikle medeni hukukun kavram ve kurumlarından yararlanılabilmesi mümkün olmaktadır. Çünkü Kanun'un bunlarla ilgili öngörüsünde kullandığı *kanuni temsilci* kavramı medeni hukuk ve hukukun diğer alanlarında da kullanılan *kanuni temsilci*, *yasal temsilci*, *kanuni mümessil* gibi kavramlarla uyumludur ve aslında kanuni temsilciden bahsedildiğinde Türk Hukuku yönünden akla gelen kavram ve kurumlar; veli, vasi, kayyım ve yasal danışman (yönetim danışmanı) ile velayet ve vesayettir⁴⁸⁹. Ancak Kanun'un sadece gerçek kişiler yönünden değil, tüzel kişilerle tüzel kişiliği olmayan oluşumlarla ilgili olarak vergi ödevlerinin yerine getirilmesi halini de *kanuni temsilci* kapsamı içinde değerlendirmekte olduğu görülmektedir. Kanun'un, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan oluşumların ödevlerinin yerine getirilmesinde ödevli kılınanlar

⁴⁸⁷“...Somut olayda; dava açılması hususunda vesayet makamının izninin bulunduğu açıktır. Ne var ki; davacı vasisinin feragat beyanı hususunda vesayet makamının izninin bulunup bulunmadığı araştırılmamıştır. Her ne kadar; vasisinin feragat beyanı için Kanun'da açık bir düzenleme bulunmamakta ise de; bu gibi durumlarda, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 462/8 ve 429/1. maddeleri kıyasen uygulanarak Sulh Hukuk Mahkemesinden izin alınması gerekir. Davacı vasisinin feragat beyanı kısıtlı davacı yönünden bağlayıcı değildir. Mahkemece yapılacak iş; vasisinin davadan feragat etmesi hususunda vesayet makamınca verilmiş bir izin bulunup bulunmadığının araştırılması, izin alınmadığının tespiti halinde işin esasına girilerek sonucuna göre karar vermekten ibarettir...BOZULMASINA...” Yargıtay 21. Hukuk Dairesi'nin 15.6.2015 tarihli 2015/8833 Esas ve 2015/13741 Karar sayılı kararı; “...davacının kısıtlılık halinin devam ettiğinin tespiti halinde de vasiden feragat yetkisini de içerir bir vekaletnamenin dosyaya ibrazının sağlanması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken yanlış değerlendirme ve eksik inceleme ile ilgili yazılı şekilde karar verilmesi doğru olmadığı gibi...BOZULMASINA...” Yargıtay 1. Hukuk Dairesinin 17.9.2018 tarihli 2015/16334 Esas ve 2018/12410 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr. E.T.: 1.5.2022).

⁴⁸⁸“...Karar ve temyiz tarihinden sonra kısıtlanan davalının vasisi temyizden feragat etmişse de temyizden feragat için vesayet makamı tarafından davalının vasisine izin verilmediğinden davalı vasisinin temyizden feragati dikkate alınmamıştır...” Yargıtay 20. Hukuk Dairesinin 17.1.2019 tarihli 2018/5843 Esas ve 2019/236 Karar sayılı kararı; “...Her ne kadar davalı K1 vasisi, 10.11.2009 tarihli dilekçesi ile temyiz isteminden feragat ettiğini bildirmiş ise de; TMK. nun 462. maddesi gereğince vasisinin temyizden feragat yetkisi bulunmadığı gibi bu konuda vesayet makamınca verilmiş bir izin kararı da mevcut olmadığından ortada geçerli bir temyizden feragat bulunmadığı kabul edilerek dosyadaki bütün kâğıtlar okunup gereği düşünüldü...” Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 23.11.2009 tarihli 2009/16863 ve 2009/18902 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr. E.T.: 1.5.2022).

⁴⁸⁹Roma Hukukunda ve Türk Hukukunda yasal temsil hakkında bkz. Üçer, 2018, **a.g.k.**, 183-189.

açısından da kanuni temsilci kavramını kullanmasının isabetli bir kavramlaştırma olmadığı düşünülmektedir⁴⁹⁰. Çünkü yukarıda açıklanmaya çalışıldığı üzere Türk Hukukunda kanuni temsilci olarak anlaşılması gerekenler⁴⁹¹ veli, vasi, kayyım veya yasal danışmandır (yönetim danışmanı)⁴⁹². Tüzel kişiler yönünden ise kanuni temsilci, kendi yapısına uygun düşen kayyım olabilir. Ancak gerek 213 sayılı Kanun'un konuyu ele alış şekli gerekse de vergi yargısı içtihatları ve vergi hukuku yazınının değerlendirmesi bakımından konuya yaklaşıldığında, vergi hukukunda tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan oluşumlar yönünden kanuni temsilciye yüklenen anlam, onların yönetim organları, yetkili temsilcileri veya idare edenleri şeklindedir⁴⁹³. Oysaki bir tüzel

⁴⁹⁰Benzer başka düzenlemeler de yok değildir, ancak bir tüzel kişiliğin yönetim organı veya tüzel kişiliği olmayan bir teşekkülün temsilcisi açısından 213 sayılı Kanun'un kullandığı kanuni temsilci kavramı diğer kanunlarda bu kadar açık ve sorunlu şekilde kullanılmadığını da belirtmek gerekir. Örneğin 6102 sayılı Kanun m. 1072 gemi müdürünün kanuni temsil yetkisinin sınırlandırılmasından bahseder. Ya da Davada kanuni temsil başlıklı 6100 sayılı Kanun m. 52: “Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar davada kanuni temsilcileri, tüzel kişiler ise yetkili organları tarafından temsil edilir.” derken tüzel kişilerin yetkili organlarını da davada kanuni temsil içinde değerlendirmektedir. Oysaki mülga 1086 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 39/1, “Ehliyeti haiz olan hükmi şahıslar, kanuni uzuvları vasıtasıyla ve icap eden mezuniyeti istihsal ile hareket ederler.” şeklindeki ifadesinin çok daha isabetli olduğu görülmektedir. 213 sayılı Kanun ise açıkça tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden bahsetmektedir ki bu durum kanuni temsil kavramının gerçek anlamından sapan ve örneğin tüzel kişinin yönetiminin bir kayyıma bırakıldığı ve yönetim organının görevlerinin açıkça sonlanmadığı durumlarda karışıklık yaratabilecek sonuçlar doğurmaya sebep olabileceği düşünülmektedir.

⁴⁹¹“... Vergi Hukukunda mükellef ve vergi sorumlusunun kanundan doğan görevleri genel bir kural olarak kendileri tarafından yerine getirilir. Diğer taraftan mükellefiyete ait vecibeler bir başkasına devredilemez. Bu konuda yapılmış olan mukaveleler vergi dairesini bağlamaz. Ancak çeşitli nedenlerle medeni haklarını kullanma ehliyeti kısmen veya tamamen kaldırılmış olan kısıtlılarla küçüklerin vergi mükellefi olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilci, kanunların verdiği yetkiye dayanarak temsil ettiği gerçek ya da tüzel kişi adına ve hesabına muamelelere giren kişi ya da kişilerdir. Türk Medeni Kanununa göre, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kanuni temsilcisi vasisidir. Mezkûr Kanunun 403 üncü maddesine göre vasi, vesayet altındaki küçüğün veya kısıtlının kişiliğini ve malvarlığı ile ilgili bütün menfaatlerini koruyan ve hukukî işlemlerde onu temsil etmekle yükümlü olan kimsedir...” Gelir İdaresi Başkanlığı Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün (tarih belirtilmemiş) B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-55-30 sayılı özelgesi (www.lexpera.com.tr, E.T.: 1.4.2022).

⁴⁹²Oy danışmanının kanuni temsilci olmadığı, yönetim danışmanının kanuni temsilci olduğu ve ayrıca yasal danışmanlık hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. O. Tat (2018). *Türk Medeni Kanunu'nda Yasal Danışmanlık*. İstanbul: Onikilevha, s. 78 vd.

⁴⁹³Örneğin Candan, tüzel kişilerin yönetim organlarının kanuni temsilci kapsamında değerlendirmektedir: “...gerçek kişilerin aksine, fiziki varlığa sahip değildirler. Bu yüzden; tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, kazandıkları fiil ehliyetini, organları vasıtasıyla kullanırlar; kanuni (yasal) temsilci adı verilen bu organlar aracılığıyla, irade açıklamasında bulunurlar; organlarının hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle borç altına girerler (M.K.md.50). Vergiyle ilgili ödevleri de, bu organları tarafından yerine getirilir... Başka anlatımla; tüzel kişiyi idare ve temsile yetkili organ, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından, kanuni temsilcidir...” T. Candan (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 12-13. Benzer şekilde Saban, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerini şu şekilde değerlendirmektedir: “...Tüzel kişilerde gerçek kişiler gibi vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olabilirler. Tüzel kişilerin vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusu olmaları halinde, bunların vergisel ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Temsil organları, tüzel kişilik adına bunları temsile yetkili organlarıdır ve yasalarla belirlenmiştir...” Saban, 2016, **a.g.k.**, 89; Saban, 1986, **a.g.k.**, 128; Tüzel kişilerin yönetim organlarının

kişinin yönetim organı, onun doğal ve olağan bir uzvudur. Yönetim organının temsilcisinin veya idarecisinin, tüzel kişinin temsil organı veya temsilcisi olarak hareket etmesinin, onu Türk Hukuku bakımından kanuni temsilci (yasal temsilci veya kanuni mümessil) olarak değerlendirme sonucunu doğurmadığı düşünülmektedir. Çünkü kanuni temsil, esasında işlem ehliyeti yönünden kişiyi hukuki koruma altına alan, bu bakımdan kendine özgü hüküm ve sonuçlarını doğuran ve çeşitli şekillerde ortaya çıkabilen, kanundan kaynaklanan kamu hukuku karakterli bir kurumdur. Gerçekten de kanuni temsilci, bir kişinin, hukukun onun mal varlığı ve şahıs varlığı yönünden korunmasına değer atfettiği durumlarda ve şartlarda ortaya çıkabilir. Kanuni temsilci, esas olarak bir üçüncü kişidir; ancak kanunun özel şekillerde belirttiği birtakım düzenlemeler de öngördüğünden kanuni temsil -özellikle vesayet ve kayyımlıkta olduğu gibi- birtakım kanuni araçlardan oluşan -vesayet makamı ve denetim makamı veya aile meclisi gibi- hukuki bir kurumdur. Yine kanuni temsilci, temsil olunanın emir ve talimatıyla bağlı değildir; diğer yandan emir ve talimata dayanan ilişki iradî temsilde bulunur⁴⁹⁴. Tüzel kişilerin yönetim organları çoğunlukla karar organlarının emir ve talimatları dâhilinde hareket ederler. Ayrıca Türk Hukukunda tüzel kişilerle ilgili yönetim faaliyetlerinden bahsedilirken; özellikle 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu⁴⁹⁵, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 5253 sayılı Dernekler Kanunu, 5237 sayılı Vakıflar Kanunu, 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu⁴⁹⁶, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu⁴⁹⁷, 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu⁴⁹⁸, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu⁴⁹⁹ gibi kanunlarda; ilgili tüzel kişiliğin yönetim organı ve bunun faaliyetleri konusunda yönetim kurulu, temsilci veya idareci gibi kavramlara yer verilirken *kanuni temsilci* (veya yasal temsilci ya da kanuni mümessil) kavramlarına yer verilmemesinin bir anlamı olduğu düşünülmektedir. 213

kanuni temsilci kapsamında değerlendirilmesi yönünden bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 223; Kaneti ve diğerleri, 2019, **a.g.k.**, 132-136; Batı, 2021, **a.g.k.**, 166-172. *Mutluer / Dayanç Kuzeyli* ise vergi sorumlusunu genel olarak kanuni temsilci olduğunu ileri sürmektedir: “...Yani kanun koyucu bir bakıma vergi sorumlusunu, mükellefin vergisini ödeme bakımından onun kanuni temsilcisi olarak kabul etmiştir...” *Mutluer ve Dayanç Kuzeyli*, 2019, **a.g.k.**, 131. Yine *Pekcanitez / Taş Korkmaz* da tüzel kişilerin yönetim organlarının kanuni temsilci olduğuna yönelik benzer bir değerlendirme yapmaktadır: “...Örneğin anonim ortaklıklarda yönetim kurulu kanunî temsilcidir...” *Pekcanitez ve Taş Korkmaz*, 2017, **a.g.k.**, 671.

⁴⁹⁴Bkz. Dişel, **a.g.k.**, 128.

⁴⁹⁵4.2.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁹⁶7.11.2012 tarihli ve 28460 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁹⁷7.4.1969 tarihli ve 13168 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁹⁸24.4.1983 tarihli ve 18027 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁹⁹10.05.1969 tarihli ve 13195 sayılı Resmî Gazete.

sayılı Kanun'un 1961 tarihli bir kanun olması ve çıkarıldığı dönem itibariyle kavramın bu şekilde de kullanıldığına yönelik bir anlamlandırma girişimi sonuçsuz kalır. Çünkü özellikle 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi⁵⁰⁰, 3512 sayılı Cemiyetler Kanunu⁵⁰¹, 2908 sayılı Dernekler Kanunu⁵⁰², 2762 sayılı Vakıflar Kanunu⁵⁰³, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu⁵⁰⁴, 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu gibi mülga kanunların geçerli olduğu dönemlere bakıldığında da tüzel kişilerin yönetim organları veya yöneticileri veya temsilcileri yönünden *kanuni temsilci* kavramını bu şekilde kullandıklarına veya anlamlandırdıklarına rastlanılmamaktadır⁵⁰⁵. Dolayısıyla 213 sayılı Kanun'un ilgili hükmünün ihdas edildiği dönemde kanun koyucunun, ilgili kavramın tam olarak neye karşılık geldiğini bilmemesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

Tüzel kişilerin vergi ödevleri, onların yönetim organları vasıtasıyla yerine getirilir. Yönetim organının niteliği ise tüzel kişiliğin niteliğine göre ilgili kanununda öngörülmektedir. Yönetim organlarının kabiliyetleri, ilgili kanunların belirlediği sınırlar içinde sözleşme ile de ortaya koyulabilir. Bir tüzel kişiliğin zorunlu organları kapsamında değerlendirilebilecek yönetim organının oluşmaması durumunda ise ona vesayet makamı tarafından bir kayyım atanması mümkündür ve bir tüzel kişide kanuni temsilcinin bulunduğu istisnai durumlardan birinin bu olabileceği düşünülmektedir (4721 s. K. m. 427/1-4). Bunun dışında bir tüzel kişinin yönetim organının faaliyetleri devam ederken ona bir kayyımın atanması -örneğin 5271 sayılı Kanun m. 133'e göre- gündeme gelebilir⁵⁰⁶.

⁵⁰⁰4.4.1926 tarihli ve 339 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁰¹14.7.1938 tarihli ve 3959 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁰²7.10.1983 tarihli ve 18184 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁰³13.6.1935 tarihli ve 3027 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁰⁴9.7.1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁰⁵Gerçekten de tüzel kişilerle ilgili hükümler ihtiva eden bu mülga kanunlar dahi *yasal temsilci*, *kanuni temsilci*, *kanuni mümessil* kavramlarını zaten bu bağlamda kullanmamışlardır. Diğer bir deyişle bu kanunlar, *kanuni temsilci* kavramını tüzel kişilerin yönetim organları veya onların temsilcileri yönünden kullanmamışlardır. Örneğin 1926 tarihli 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi (RG Tarihi: 04.04.1926, RG Sayısı: 339), ilgili hükümlerinde *kanuni mümessil*den bahsederken, bunu çoğunlukla gerçek kişilerle ilişkilendirmektedir. Örneğin bu mülga Kanun, *kanuni mümessillerin rızası* başlığı altında m. 90 ve m. 91 hükümlerinde küçüğün velisi veya vasisi ya da mahcurun vasisi ifadelerini kullanmaktadır. Benzer durum m. 172 ve m. 173'te de bulunmaktadır. Diğer yandan, mezkûr mülga Kanun, tüzel kişilerin iradesinden bahsederken m. 48'de "*Hükmî şahsın iradesi, uzuvları vasıtasile ifade olunur...*" demektedir. Yine örneğin m. 62'de "*İdare heyeti, cemiyetin işlerini görmek ve nizamnameye tevfikân onu temsil eylemek hak ve vazifesini haizdir.*" diyerek temsil yetki ve görevini onun idare organına atfetmektedir, ancak bunu kanuni mümessil kavramı içinde değerlendirmemektedir.

⁵⁰⁶ Bu konuda bkz. U. Ersoy (2016). Bir Koruma Tedbiri Türü Olarak Şirket Yönetimi İçin Kayyum Tayini. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65(4), ss. 3393-3431, s. 3401-3403.

Tüzel kişinin yönetim organı, zaten ilgili kanununda öngörülen şekilde teşkil ederek, onun olağan yönetim işlerini yerine getirir. Dışarıya karşı tüzel kişinin gerçekleştirdiği hukuki işlemler bu yönetim organı eliyle gerçekleştirilir. Kanunlarında öngörülen şekilde yönetim organı dışında veya onunla görevlendirilen yetkili temsilci, idareci veya murahhas üyeler de yönetim faaliyetleriyle ilgili olarak birtakım konularda tüzel kişiler adına işlem yapma kabiliyetine sahiptirler. Ancak bunlar gerçek kişilerin kanuni temsilde olduğu gibi bir üçüncü kişi olarak değil, zaten tüzel kişinin doğal bir uzvuna ait işlemleri gerçekleştiren unsurlarıdır.

Tüzel kişiler, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabilirler. Bunların mükellefiyetten veya sorumluluktan doğan ödevleri; yönetim organları, temsilcileri veya idarecileri tarafından yerine getirilir (213 s. K. m. 10/1). Yukarıda, gerçek kişilerin kanuni temsilcilerin ödevleriyle ilgili olarak yapılan açıklamalar, tüzel kişilerin yönetim organları ve temsilcileri açısından çoğunlukla geçerlidir. Bunlar hakkında tesis edilen vergisel bireysel işlemlerde tebligatın tüzel kişinin başkan, müdür veya yetkili temsilcilerine yapılması gerekir (213 s. K. m. 94/2). Kanun'un tebliğ konusunda kullandığı kanuni temsilci ifadesini burada da kullanması, tüzel kişinin yönetim organı veya yetkili yönetici veya temsilcisi şeklinde anlaşılmalıdır.

Bir mükellef tüzel kişinin açtığı vergi davasında taraf sıfatı tüzel kişiye aittir. Ayrıca, küçük ve kısıtlıların aksine tüzel kişilerin taraf ehliyeti yanında dava ehliyetleri de bulunur (6100 s. K. m. 51). Sadece davada onları temsil edecek olan yetkili organlarıdır (6100 s. K. m. 52). Yetkili organlar, bu yetkilerini gösteren temsil belgelerini mahkemeye ibraz ederek dava açma ve usul işlemlerini yapma kabiliyeti kazanırlar (6100 s. K. m. 54/1). Dolayısıyla tüzel kişinin vergi sorumlusu ile vergi davasındaki ehliyeti arasında özellik gösteren bir durum ortaya çıkmamaktadır.

Ayrıca vergi aslı ve ferilerine ait borçlar ile vergi kabahatleri dolayısıyla kesilen cezaların mükellef tüzel kişiye ait olduğunu belirtmek gerekir⁵⁰⁷ (213 s. K. m. 333/1). Ancak 213 sayılı Kanun m. 333/2, tüzel kişilerin temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki m. 10'un öngörüsünün vergi cezaları yönünden de uygulanacağını belirttiğinden⁵⁰⁸, tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilemeyen vergi aslı ve ferilerine

⁵⁰⁷Bkz. B. Çelik (1999). Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu. *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi* 7(7), ss. 89-93, s. 91.

⁵⁰⁸İlgisi yönünden bkz. Çelik, 1999, **a.g.k.**, 91.

ilişkin borçlar ve vergi cezaları tahsil edilemezse⁵⁰⁹ tüzel kişinin temsilcisine başvurulacak ve temsilci de ödediği bu miktarların tamamı için tüzel kişiye rücu edebilecektir⁵¹⁰. Bu durumda 6183 sayılı Kanun'dan kaynaklanan bir ödeme emrine muhatap tutulan temsilcinin, bundan dolayı açtığı davada taraf sıfatı ve dava takip yetkisi kendisine aittir; çünkü idari işlem onun kişisel malvarlığına yönelmiştir.

Ayrıca 213 sayılı Kanun m. 10/5 tasfiye haline ilişkin müteselsil sorumluluğu kabul etmiş ve yine m. 10/6'da sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi borcu ve ceza işlemlerine ilişkin tarhiyatların tüzel kişinin kanuni temsilcisi adına yapılacağını belirtmektedir. Tarhiyat ve ceza kesme işlemleri doğrudan kanuni temsilci üzerinde gerçekleştiğindeyse onun bu işlemlere karşı dava kabiliyetinin olduğunu kabul etmek gerekir.

2.2.3.2.3. Tüzel kişiliği olmayan oluşumlarda vergi sorumluluğu yönünden

Tüzel kişiliği olmayan oluşumların vergi sorumlusu, maddi vergi hukuku ilişkisinden kaynaklı olarak vergi ödevlerini yerine getirme görevlisi olarak anlaşılabilir. Örneğin bir adi ortaklıkta, genel olarak vergi ödevlerini yerine getirme konusunda bir ortağa görev verilmediyse ortakların tümü vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde sorumludur. İstisnai olarak ise örneğin 3065 sayılı Kanun m. 44/1-a'nın katma değer vergisinde veya 4760 sayılı Kanun⁵¹¹ m. 14/1'de özel tüketim vergisinde tarhiyata adi ortaklıktaki ortaklardan herhangi birinin muhatap olabileceği ve fakat ödemediği tüm ortakların müteselsilen sorumlu olacağı gibi düzenlemelerin varlığına da işaret etmek gerekir⁵¹². Ancak vergi kanunlarının özel düzenlemelerinden dolayı örneğin katma değer vergisinde, adına tarhiyatın yapıldığı ortağın, ortaklığın diğer

⁵⁰⁹Bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 132-133; Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 223.

⁵¹⁰Bkz. K. Doğan (2015). Tüzel Kişilerin İdari Para Cezalarında İsnadiyet Sorunu. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 17 (1), ss., 1-77, s. 54; Candan, 2006, **a.g.k.**, 92. Ayrıca kabahatten dolayı sorumluluğun esasları kapsamında 5326 sayılı Kanun m. 8/1'e göre tüzel kişiler hakkında idari yaptırım uygulanabilmektedir.

⁵¹¹12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmî Gazete.

⁵¹²Benzer düzenlemeler, 7194 sayılı Kanun'un dijital hizmet vergisiyle ilgili m. 6/5 hükmünde ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (29.5.1981 tarihli ve 17354 sayılı Resmî Gazete) m. 62'de de bulunmaktadır. Ayrıca yine benzer bir düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m. 16/4'te iş ortaklıklarının durumuyla ilgili olarak da öngörülmüştür. Ancak aynı Kanun m. 2/7 hükmünde iş ortaklığının tüzel kişiliğinin olmamasının mükellefiyeti etkilemeyeceği belirtilmektedir. Mükellefin bir kişi olması gerekliliğine rağmen Kanun burada sanki özel bir mükellefiyet durumu tesis etmiş gibi görünmektedir.

ortakları olmadan da bu davayı yürütebileceği kabul edilmelidir⁵¹³. Gerçi Danıştay'ın bu konudaki güncel bazı kararlarında görülebildiği kadarıyla katma değer vergisinde adi ortaklığın doğrudan mükellef kapsamında değerlendirilmesi gerektiği şeklindeki yaklaşımı da göze çarpmaktadır⁵¹⁴. Belirtmek gerekir ki adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığından, mükellefiyet adi ortaklığa ait değildir; mükellefiyet, ortaklığı oluşturan ortakların tamamına aittir⁵¹⁵. Sorun çözümü ise 6098 sayılı Kanun m. 625'e göre yönetimin nasıl tesis edildiğinin belirlenmesinde yatmakta gibidir.

*İlk olarak, vergi kanunlarının adi ortaklık için istisnai olarak öngördüğü düzenlemeleri veya vergi borcunun her bir ortak üzerinde belirginleştiği vergiler*⁵¹⁶ dışında, ortaklık tarafından bir yönetici belirlenmediyse kural olarak vergi davasında da tüm ortakların mecburi dava arkadaşı olarak davada taraf olarak yer almaları gerektiği düşünülmektedir. Çünkü tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıkta, ortakların hak üzerinde

⁵¹³“...Bu madde hükümleri ile adi ortaklığın katma değer vergisi borçlarından dolayı ortakları, müteselsilen sorumlu tutulduğundan, ortaklık adına yapılan tarhiyata karşı ortaklardan birisinin, müteselsil sorumluluğu gereği vergi mahkemesinde tek başına dava açma hakkı bulunmaktadır...” Danıştay 9. Dairesi'nin 5.11.1997 tarihli 1996/6261 Esas sayılı ve 1997/3372 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022).

⁵¹⁴“...Bu durumda, vergi mükellefi olan adi ortaklık adına, mükellefi olduğu vergilerin takibi amacıyla vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğinden, işin esası incelenmek suretiyle karar verilmesi gerekirken, ortaklık adına vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenemeyeceği, istinafa konu mahkeme kararının sonucu itibarıyla yerinde olduğu gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne ilişkin Vergi Mahkemesi kararına karşı davalı tarafından yapılan istinaf başvurusunu belirtilen gerekçeyle reddeden Bölge İdaresi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır...” Danıştay 9. Dairesi'nin 2.2.2022 tarihli 2020/2407 Esas ve 2022/158 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022).

⁵¹⁵“...3065 sayılı Kanun'un 44. maddesi hükmüne göre, katma değer vergisi prensip olarak vergi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunacaktır. Ancak bu genel kuralın uygulanmasına imkan görülmeyen istisnai durumlarda katma değer vergisi tarhiyatının muhatabının kimler olacağı anılan maddede iki bent halinde ayrıca gösterilmiştir. Tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarda mükellefiyet, bütün ortakları kapsayacak şekilde, tek bir hesap üzerinden tesis edilir. Eğer katma değer vergisi mükellefi bir adi ortaklık ise, katma değer vergisinin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap olacaktır. Zira, katma değer vergisinde adi ortaklık müstakil bir birim ve mükellef teşkil eder; ancak, ortaklığın ayrı tüzel kişiliği olmadığından, vergi borcuna muhatap olma ve ödeme mükellefiyeti ortaklara düşer. 3065 sayılı Kanun'un 44. maddesinde yer alan hükümle, tarhiyata muhatap olarak kimin alınacağı hususunda doğabilecek duraksamaları gidermek bakımından, ortaklardan herhangi birinin tarhiyatın muhatabı olacağı hükmü getirilmiştir... Yukarıda yer verilen düzenlemeler uyarınca 3065 sayılı Yasa gereği müteselsil sorumlu olan ortaklardan herhangi biri adına düzenlenmesi gerekirken adi ortaklık adına ihbarname düzenlenmesi anılan Kanun'un 44. maddesine uygun düşmediğinden, davayı uyuşmazlığın esasını incelemek suretiyle sonuçlandıran Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir...” Danıştay 3. Dairesi'nin 24.1.2023 tarihli 2022/3558 Esas ve 2023/54 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 21.7.2023).

⁵¹⁶“...Diğer taraftan, kuruluşu Borçlar Kanunu'nda düzenlenen ve tescil şartına bağlı olmayan adi ortaklığın tüzel kişiliği de bulunmadığından ortaklığın gelir vergisi açısından ortaklardan bağımsız olarak vergilendirilmesi mümkün değildir. Türk vergi sisteminde ortakların paylarına düşen kazançlar ayrı ayrı ticari kazanç sayıldığından her ortak dönem sonunda ortaklık faaliyetinden payına düşen kar/zararı kendi hesabına dahil ederek beyan etmek zorundadır. Bu nedenle, adi ortaklık adına gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi yasal olarak mümkün değildir...” Danıştay 4. Dairesi'nin 17.4.2012 tarihli 2009/9376 Esas ve 2012/1436 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022).

elbirliğiyle mülkiyeti bulunmaktadır⁵¹⁷. Bu durumda ilk bakışta, medeni yargılama hukukundaki yaklaşımdan⁵¹⁸ sapılmasını gerektirecek bir durumun olmadığı düşünülmektedir. Diğer yandan ortaklığın yönetimi veya vergi ödevlerini yerine getirmekle görevlendirilen kişinin tesis edilecek vergisel işleme karşı vergi sorumlusu olarak dava açabileceği kabul edilebilir. Bununla birlikte ortaklar hak üzerinde elbirliği ile mülkiyete sahip olduklarından dolayı kurulan maddi vergi hukuku ilişkisinde bir arada yer alırlar ki dava takip yetkisi de aslında birlikte açılacak davada hepsinin davada mecburi dava arkadaşı olarak bulunmalarıyla belirginleşir⁵¹⁹. Bu durumdan sapılabilecek durum ise ortakların vergi yükümlülüklerinin ayrılabilir ve belirlenebilir olmasıdır. Bu durumda ortakların ayrı ayrı dava kabiliyetlerinin olduğunu kabul edilmesi gerekir. Ancak bazen bir vergi kanunu, adi ortaklığın vergi borcundan dolayı ortakların müteselsil sorumluluğunu benimsediğinde veya tarhiyatın ortaklardan biri

⁵¹⁷“...Dava ehliyeti, kamu düzeninden olup mahkemece kendiliğinden göz önüne alınmalıdır. İki veya daha fazla işletmenin belli bir amaca ulaşmak için katkılarını birleştirdikleri adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığından aktif ve pasif dava ehliyeti yoktur. Bu nedenle, adi ortaklığa karşı açılacak davalarda adi ortaklığı oluşturan kişilerin ayrı ayrı davalı olarak gösterilmeleri ve taraf olarak hep birlikte hareket etmeleri gerekir. Adi ortaklık tarafından açılacak davaların da elbirliği mülkiyeti kuralları (BK m.534, TMK 702) gereğince bütün ortaklar tarafından mecburi dava arkadaşı olarak birlikte açılması ve adi ortaklığa mensup şirketlerin dava veya şikayet dilekçesinde ayrı ayrı davacı gösterilmeleri gerekmektedir...” Yargıtay 12. Hukuk Dairesi’nin 2.7.2012 tarihli 2012/6798 Esas 2012/23206 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022). “...İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin 15/10/2015 günlü ve E:2015/1787, K:2015/2149 sayılı kararıyla; tüzel kişiliği olmayan adi ortaklık adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle, mecburi dava arkadaşı durumunda bulunan tüm ortaklar tarafından veya ortaklarca vekalet yetkisi verilen bir avukat tarafından imzalanmış dilekçe ile dava açılması yerine, ortaklardan biri tarafından imzalanan dilekçeyle kendisi adına açılan davanın bu nedenle ehliyet yönünden reddi gerektiği, kaldı ki, davacının ileri sürdüğü iddiaların adi ortaklığın vergi borcu nedeniyle kendi adına tesis edilen işlemlere (ödeme emri, haciz vs.) karşı süresi içinde açacağı davada ileri sürülebilecek iddialar olduğu gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmiştir... Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir...” Danıştay 4. Dairesi’nin 14.4.2016 tarihli 2016/6398 Esas ve 2016/1651 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022); “...Tüzel kişiliği olmayan iş ortaklığını oluşturan ortaklar arasında, mecburi dava arkadaşlığı bulunduğu, iş ortaklığı adına tesis edilen işlemlere karşı açılan davaların, tüm ortaklar veya vekilleri tarafından takip edilmesi gerektiği gibi yargı merciince her türlü tebliğ işlerinin de iş ortaklığını oluşturan her bir şirkete ayrı ayrı tebliğ edilmesi gerekmektedir. Zira bu husus Anayasa’nın 36. maddesinde yer verilen adil yargılanma ilkesinin de zorunlu bir unsurudur...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 23.6.2021 tarihli 2020/1670 Esas ve 2021/1002 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022).

⁵¹⁸ “...Adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı gibi taraf ehliyeti de bulunmamaktadır. Adi ortaklığın taraf olduğu işlemlerden doğan davaların tüm ortaklar tarafından açılması gerekir. Ortaklar arasında zorunlu dava arkadaşlığı mevcuttur...” Yargıtay 10. Hukuk Dairesi’nin 14.3.2017 tarihli 2017/443 Esas ve 2017/2144 Karar sayılı kararı; “...Adi ortaklığın tüzel kişiliği yoktur. Bu nedenle, adi ortaklığa karşı açılan dava, diğer ortakların tümüne karşı yöneltilmiş demektir. Başka bir anlatımla, aktif ve pasif taraf ehliyeti tüm ortaklara aittir. Bu açıdan ortaklar arasında mecburi dava arkadaşlığı vardır. Adi ortaklık adına, üçüncü kişiler aleyhine açılacak davaların bütün ortaklar tarafından açılması gerekir. Keza, bir ortağın diğeri aleyhine açtığı davada da, tüm ortaklar davaya dahil edilmelidir...” Yargıtay 3. Hukuk Dairesi’nin 27.5.2014 tarihli 2014/3719 Esas ve 2014/8290 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 21.7.2023).

⁵¹⁹Bkz. Dişel, 2020, **a.g.k.**, 136-137.

üzerinde tesis edilebileceğini öngördüğünde, sorunun çözümü zorlaşmaktadır ki vergi yargı mercileri bazen bu tip durumlarda ortakların mecburi dava arkadaşı olarak hareket etmesi gerektiği şeklinde kararlar verebilmektedir⁵²⁰. Ancak Danıştay, bu tip bir durumda 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'nın menfaat ihlali öngörüsünden hareket ederek ortakların her birinin davayı açabileceklerini de kabul edebilmektedir⁵²¹.

2.2.3.2.4. Vergi kesenler yönünden

Vergi davasında ehliyetin önem arz ettiği durumlardan birisi, vergi kesenlerin dava kabiliyetlerinin olup olmadığı konusudur⁵²². Verginin mükellefi olmadığı halde vergiyle ilgili maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlendirilenlerin durumu da vergi sorumlusu kapsamında değerlendirilebilmektedir. 213 sayılı Kanun m. 11/1 *“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.”* diyerek bu durumu ortaya koymaktadır ki verginin mükellefi dışında bu şekilde bir başkası tarafından kesilerek vergi dairesine ödenmesinin bir vergi güvenlik kurumu olarak nitelendirildiğini de belirtmek gerekir.

Vergi güvenlik önlemi olarak vergi kesenlerin durumuna örnek verilebilecek düzenlemeler şunlardır: 193 sayılı Kanun⁵²³ m. 94, 5520 sayılı Kanun⁵²⁴ m. 30, 7338 sayılı Kanun⁵²⁵ m. 17, 488 sayılı Kanun⁵²⁶ m. 19⁵²⁷. Dikkat edilirse bu düzenlemelerde

⁵²⁰“...3065 sayılı Kanunun 44'üncü maddesinde, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin katma değer vergisine muhatap olacağı düzenlendiğinden, katma değer vergisine ilişkin olarak iş ortaklığı adına düzenlenen ihbarnamelere karşı ortaklardan herhangi biri tarafından açılan davanın esasının incelenebileceği sonucuna varılmış olup, tüzel kişiliği olmayan adi ortaklık adına yapılan cezalı tarhiyata karşı mecburi dava arkadaşı durumunda bulunan tüm ortaklar yerine ortaklardan biri tarafından açılan davayı ehliyet yönünden reddeden vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir...” Danıştay 3. Dairesi'nin 13.4.2015 tarihli 2013/7688 Esas ve 2015/2023 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022).

⁵²¹“...6098 sayılı Kanun'un aktarılan hükümlerine göre, iş ortaklığının, ortaklık yapısı itibarıyla tüzel kişiliği haiz olmayan adi ortaklık niteliğinde olması sebebiyle, adli ve idari yargıda dava açma hakkı kural olarak iş ortaklığını oluşturanların birlikte hareket etmesine bağlı olmakla birlikte, idari davaların özelliği itibarıyla ortakların her birinin tek başına idari dava açması da mümkündür / 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, iptal davaları idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan davalar olarak tanımlanmış olup, iptal davası açılabilmesi için gerçek ya da tüzel kişiler ile dava konusu edilen işlem arasında makul ve ciddi bir alâkanın, başka bir anlatımla menfaat ilgisinin bulunması gerekmektedir...” Danıştay 6.7.2021 tarihli 2021/2902 Esas ve 2021/2661 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr 25.11.2022).

⁵²²İlgisi yönünden bkz. Kumrulu, 1990, **a.g.k.**, 131.

⁵²³6.1.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete.

⁵²⁴21.6.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete.

⁵²⁵15.6.1959 tarihli ve 10231 sayılı Resmî Gazete.

⁵²⁶11.7.1964 tarihli ve 11751 sayılı Resmî Gazete.

verginin ödenmesinde de onun şekli ödevlerinin yerine getirilmesinde de mükellefle ilişki içinde ve fakat vergi ilişkisine yabancı üçüncü bir kişi bulunmaktadır.

213 sayılı Kanun m. 11/2'ye göre vergi kesenlere yüklenen sorumluluk, ödenilen vergilerden dolayı asıl mükellefe rücu etme hakkını ortadan kaldırmayacaktır. Bununla birlikte vergi kesenin, haksız vergilendirme dolayısıyla dava kabiliyetinin dava takip yetkisi bağlamında açıklanabileceği düşünülmektedir. Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki ilişkiye yabancı üçüncü kişi olan vergi kesen, vergiyi kesip ihtirazi kayıtla beyanname verdiğinde buna karşı dava açabilmelidir. 213 sayılı Kanun ona bu yetkiyi m. 8/4 ve 377 ile tanımaktadır. Ayrıca vergiyi kesen ile mükellef arasındaki iç ilişkiye bakıldığında da her ne kadar Kanun açıkça rücu kabiliyeti tanısa da vergiyi kesenin bu talebi vergi idaresine yöneltmesinde menfaatinin olduğu düşünülmektedir. Çünkü rücu kabiliyetinin ne ölçüde işletilebileceği ve ortaya çıkabileceği pek belirgin değildir. Diğer yandan Kanun'un kastettiği durumun verginin eksik ödenmesine ilişkin olarak rücu kabiliyeti olduğu söylenebilir. Örneğin ücretin net ücret olarak belirlenmiş olan bir iş sözleşmesinde, işveren (A) tarafından işçisi (B)'nin ücreti ödendiğinde ve fakat (B)'nin istihkakından yapılan vergi kesintisinin eksik yapıldığı anlaşıldığında, vergi dairesi tarafından yapılacak ikmalen tarhiyat sonucunda -193 sayılı Kanun m. 107/3'e göre tarhiyatta kesinti yapan muhatap tutulabileceğinden- eksik kalan miktar, (A)'dan tahsil edilmeye girişilebilir. Diğer yandan bu örnekte mükellef (B)'nin eline geçen miktar iş sözleşmesinde belirlenen net ücret olduğu için onun fazla kesinti dolayısıyla dava kabiliyetini kullanmaya girişmesi düşük bir ihtimaldir. Bu durumda fazla yapılan vergi kesintisi, işveren (A)'nın maliyetini artırdığından dolayı onun bu davayı başkasının hakkını dava takip yetkilisi olarak açabileceği kabul edilmelidir.

Bu durumda aslında başkasının hakkı için dava takip yetkilisi olabilmenin şartlarının oluştuğunun ayrıca somut olayın niteliğine bakılarak bir çözüme ulaşılabileceği düşünülmektedir. Başkasının hakkını dava takip yetkilisinin şartlarına bakıldığında; bir dava bulunmalı, dava kabiliyetini kullanan ile asıl hak sahibi arasında bir iç ilişki kurulmuş olmalı ve bu kabiliyet açıkça kanun tarafından kendisine sağlanmış olmalıdır⁵²⁸. Vergi kesen ile mükellef arasında çoğunlukla bir maddi iç ilişki bulunmaktadır. Çünkü vergiyi doğuran olay zaten aradaki iç ilişkiden kaynaklanmaktadır. 213 sayılı Kanun m. 8/4'ün yollaması da mükellefin kullanabileceği

⁵²⁷Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 227.

⁵²⁸Bkz. Dişel, **a.g.k.**, 60-73.

kabiliyetleri sorumluya da atfetmiş olduğundan kanuni öngörü şartı da gerçekleşmiştir. Artık vergi kesenin açtığı bir davada dava takip yetkilisi olduğunu belirterek talep sonucu üzerinde hüküm kurdurabilmesi kabiliyetini tanımak gerekir.

Vergi kesenin dava kabiliyetinin çok daha belirgin hale geldiği örneklerden biri 193 sayılı Kanun m. 94'te öngörülen vergi kesenlerin aynı zamanda m. 107/3, 4'te tarhiyata muhatap tutulmaları olabilir. Dikkat edilirse m. 107 hükmünün bahsi geçen düzenlemeleri, mükellef hesabına ancak vergi kesen adına tarhiyatın yapılacağını söylemektedir. Bu durumda adına tarhiyata muhatap olan vergi kesenin mal varlığının da doğrudan vergilemenin sonuçları yönünden bir tehdit altında olabileceği söylenebileceğinden onun dava kabiliyetinin varlığı konusunda artık tereddüt etmemek gerekir⁵²⁹.

Nihayetinde, vergi kesenin kestiği vergi dolayısıyla dava kabiliyetinin her zaman için son bulduğunu söylemenin isabetli olamayacağı düşünülmektedir⁵³⁰. Diğer bir deyişle vergi kesen, şekli ödevleriyle birlikte vergiyi kesip ödediğinde artık açılacak davanın mutlaka mükellef tarafından açılması gerektiği söylenemez.

2.2.3.3. Vergi davasının açılması

2.2.3.3.1. Aynı dilekçeyle birden fazla vergiye veya cezaya karşı dava açma

2577 sayılı Kanun m. 5/1, her işleme karşı ayrı ayrı dava açılacağını ifade etmektedir. Bununla birlikte, aralarında maddi veya hukuki yönden bağılılık veya sebep sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı tek dilekçeyle dava açılabilceğini de belirtmektedir. Dikkat edilirse hüküm, aralarında maddi veya hukuki ilişki bulunan işlemler veya sebep sonuç ilişkisi olan işlemlere karşı *tek dilekçe* ile dava açılabilceğini söylemektedir. Bu durumda açılan bu davaların tek bir dava içinde

⁵²⁹İlgisi yönünden bkz. "...Bu durumda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödeme sorumluluğu bulunan davacı şirketin, Anayasa Mahkemesinin 8.1.2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 15.10.2009 günlü E:2006/95, K:2009/144 sayılı kararıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yer alan 'fazlası %35 oranında' ibaresinin ücret gelirleri yönünden Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmesi üzerine ihtirazi kayıtla verdiği beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisinin ücretler üzerinden kesilen gelir vergisinin %27 oranını aşan kısmının kaldırılarak fazla ödenen miktarın iadesi istemiyle açtığı davada, dava açma ehliyeti bulunduğundan aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır..." Danıştay 4. Dairesi'nin 5.2.2014 tarihli 2011/2504 Esas ve 2014/549 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 25.11.2022).

⁵³⁰İlgisi yönünden ve Danıştay'ın yaklaşımı için bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 481-482.

erimemesi gerektiği düşünülmektedir. Örneğin mükellef vergi tarhi ve ceza işlemine karşı dava(lar) açtığında, aslında iki ayrı işleme karşı iki ayrı dava açmaktadır ve bu işlemlerin arasındaki hem maddi hem de sebep-sonuç ilişkisi sayesinde bunu aynı dilekçe ile açabilme kabiliyetine kavuşmuş olmaktadır⁵³¹.

Aslında vergi ve vergi cezası davalarının birbirleri arasındaki sebep-sonuç ilişkisini -özellikle vergi ziyai cezalarında- kurabilmek çoğu zaman mümkündür⁵³². Diğer yandan işlemler arasında hukuki ya da maddi ilişkinin kurulmasında bazen güçlükler ortaya çıkabilir. Örneğin farklı KDV dönemlerini ilgilendiren birden fazla tarhiyat işlemi ayrı işlemlerdir ve fakat ilişkinin tarafları aynıdır⁵³³. Bu durumda aslında maddi veya hukuki ilişki deyiminin mümkün olduğunca geniş yorumlanmasında fayda olduğu düşünülmektedir⁵³⁴. Çünkü tarafları aynı ve dönemleri farklı olsa da veya aynı dönemde olmak üzere aynı türde fakat farklı vergiyi doğuran olaylara bağlı gerçekleşen vergiler olsalar da vergi veya ceza türünün aynı olduğu vergisel işlemlere karşı açılan davalarda 2577 sayılı Kanun m. 5/1 geniş yorumlanarak usul ekonomisi ilkesinin işlerliği artırılabilir⁵³⁵. Ancak belirtmek gerekir ki 213 sayılı Kanun m. 34 “*İkmalen ve re’sen tarh edilen vergiler ‘İhbarname’ ile ilgililere tebliğ olunur. Nev’i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır.*” dediğinden ve vergi hukukunda davanın ihbarnameye karşı açılması konusunda bir anlayış olduğundan farklı vergiyi doğuran olaydan ortaya çıkan vergilerin -aynı tür ve aynı dönemde ortaya çıkmış olsalar bile- tek dilekçe ile davalar açılması mümkün olmayabilir.

Diğer yandan idari işlem kadar dava açılmış ve fakat bu davalar aynı dilekçe ile açılmıştır. Dolayısıyla burada davanın tekliğinden ziyade dilekçenin tekliğinden

⁵³¹Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 402. İlgisi yönünden bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 870-872.

⁵³²İlgisi yönünden bkz. Atay, 2021, **a.g.k.**, 415; Yakar, 2012, **a.g.k.**, 454-455

⁵³³“...Davacı tarafından 20.9.2012 tarihinde Balıkesir Vergi Mahkemesi kaydına giren dilekçe ile açılan davada, Vergi Mahkemesince, aralarında sebep-sonuç ilişkisi bulunmayan ve yasal dayanakları farklı olan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatına karşı ayrı, kesilen her bir özel usulsüzlük cezasına karşı ayrı olmak üzere, üç ayrı dilekçe ile dava açılması gerekirken, tümünün birden tek bir dilekçede dava konusu edilmiş olması gerekçesiyle 1/10/2012 tarih ve E:2012/693, K:2012/647 sayılı kararla dilekçenin reddine karar verildiği, dilekçe ret kararının 24.10.2012 tarihinde tebliğ edilmesi üzerine 17.7.2014 tarihinde yenilenen dilekçe üzerine dava açıldığı anlaşılmıştır. / Bu durumda birden fazla döneme ilişkin tarafları ve dayanağı maddi ve hukuki durumu aynı olan davanın, tek dilekçeyle açılması mümkün olduğundan, usul hükümlerine aykırı dilekçe ret kararından sonra dilekçenin süresinde yenilenmediği gerekçesiyle davanın süreaşımı yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk görülmüştür...” Danıştay 9. Dairesi’nin 5.5.2015 tarihli 2014/11889 Esas ve 2015/3995 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 25.10.2022).

⁵³⁴İlgisi yönünden bkz. Yakar, 2012, **a.g.k.**, 462.

⁵³⁵Bkz. R. C. Derdiman (2020). İdari Yargıda Birden Fazla Davanın Tek Dilekçe ile Açılması: Türk İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 5. Maddesinin Anlamı ve Kapsamı Üzerinde Değerlendirmeler. *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2(2), ss. 249-295, s. 271-282 ve 289-290.

bahsedilmesi mümkündür ki mahkeme tarafından her bir işlem zaten diğerinden bağımsız ele alınıp değerlendirilmeli ve hüküm kurulurken de hepsi için ayrı hükümlerin kurulması⁵³⁶ gerektiği düşünülmektedir. Farklı bir şekilde ifade etmek gerekirse özellikle aynı dönemde ortaya çıkan ve fakat farklı vergiyi doğuran olaylardan doğan vergiler aynı mükellef üzerinde gerçekleştiğinde -ve özellikle aynı vergi idaresine karşı açılabilir olduğunda- bunlara karşı tek dilekçe ile dava(lar) açılabilmesi mümkün kabul edilebilmelidir. Çünkü 2577 sayılı Kanun'da aynı dilekçeyle dava açılması olanağının işlevi usul ekonomisine dayanmaktadır.

Burada dikkat çeken durum aynı vergi türü ve vergi konusuyla ilgili farklı vergi dönemlerine ilişkin vergilerin aynı dilekçeyle dava edilip edilemeyeceğidir. Aslında bu durumda, aynı vergi türünde ortaya çıksalar da farklı dönemlere ait vergisel işlemler, vergiyi doğuran olaylar farklı olduğundan birbirinden müstakildir. Belki bu konuda ücret gelirin vergilendirilmesinde olduğu gibi aylık kesinti suretiyle ödenen vergilere karşı açılacak davaların tek dilekçe ile açılması tartışılabilir. Örneğin 193 sayılı Kanun m. 94, 98 ve 104'e göre ücretlinin aylık kesilen vergisine karşı dava kabiliyetini ne zaman kullanabileceği -213 sayılı Kanun m. 378/1'in ifadesinde rağmen- çok belirgin değildir. Örneğin fazla vergi ödediğini düşünen mükellef işçinin birden fazla aylarda yapılan fazla kesintiler dolayısıyla açtığı davaların tek dilekçeyle açılması mümkün müdür? Burada öncelikli sorun, dava açma süresinin aylık kesintinin yapıldığı süreden itibaren mi başlayacağıdır. 213 sayılı Kanun m. 378/1, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmasından itibaren davanın açılabilmesini söylese de 193 sayılı Kanun'un geliri yıllık olarak kavraması ve aslında aylık yapılan kesintilerde dahi matrahı kümülatif olarak hesaba alması dolayısıyla mükellefin örneğin takvim yılının son ayındaki kesintiden itibaren açacağı bir davanın önceki aylardaki kesintileri de dava konusu yapabileceği bir sonucu karşılaması gerektiği düşünülmektedir⁵³⁷. Örneğin son altı ay boyunca yapılan fazla kesintiler dolayısıyla mükellef son ayın kesintisine dair dava açarsa aynı dilekçe ile önceki beş ayın kesintilerini de dava konusu edebilmelidir. Diğer bir deyişle gelir vergisinin özellikleri dikkate alınarak mükellefin geçmiş aylara ilişkin olarak dava açma süresini geçirdiği ve bunların farklı aylarda

⁵³⁶Bkz. R. C. Derdman, 2020, **a.g.k.**, 255.

⁵³⁷Yakar'ın bu konuda yaptığı tespiti göre Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin bir kararında (13.11.1997 tarihli 1996/167 Esas ve 1997/476 Karar sayılı kararı) belirlediği kritere göre tek dilekçeyle dava açılabilmesi için *bir takvim yılının aşılmaması ve her vergilendirme döneminin bir önceki dönemden etkilenmesinin sonraki dönemi de etkilemesi* gerekir. Yakar, 2012, **a.g.k.**, 462. İlgisi yönünden bkz. Derdman, 2020, **a.g.k.**, 259-260.

yapılan kesintiler olduğu gerekçesiyle davasının reddedilmemesi gerekir. Ayrıca bunların aynı dilekçede ileri sürülmesinde maddi ve hukuki ilişkinin olduğu açıktır. Aslında mükellef aynı takvim yılına ve aynı vergiyi doğuran olaya bağlı vergisel işlemlere ilişkin işlem(ler)i dava etmektedir. Verginin tahsiline bağlı yöntemin farklılığı -bu durumda 193 sayılı Kanun m. 104/2'den dolayı- onun özünü etkilememelidir. Burada görünüşte -birden fazla kesinti olduğundan- birden fazla idari işlem olsa bile gerçekte gelir vergisine ilişkin tek bir işlemin bulunduğu düşünülmektedir. Diğer yandan böyle bir bağlantının kurulamayacağı diğer kesintiye tabi vergilerde farklı dönemlere ilişkin farklı vergiyi doğuran olaylardan ortaya çıkmış farklı vergisel işlemler olduğundan, bunların farklı şekilde dava edilmeleri gerektiği söylenebilir. Elbette yukarıda bahsedildiği üzere aynı konuda ve tarafları aynı olan farklı vergi veya cezalara karşı da aynı dilekçe ile dava açılabilmesinde usul ekonomisi yönünden fayda olduğu vurgulanmalıdır.

Aynı dilekçe ile birden fazla vergi veya cezaya karşı dava açılırken hangi işleme karşı hangi davanın açıldığı, davacının talebinden anlaşılmalıdır. Örneğin vergi tarhiyatına karşı hem iptal hem de tam yargı davası açılırsa -davacının talebinde açıkça yer almıyorsa- vergi cezasına karşı da her iki davanın açıldığı söylenemez⁵³⁸. Benzer şekilde, işlemlerden birine iptal davası ve fakat diğerine karşı tam yargı davası açılması mümkündür; ancak bu durumda aynı işleme karşı iki davanın birlikte açılmasından değil, farklı işlemlere karşı farklı davaların açılmasından bahsedilebilir ki bu durum da aynı dilekçe ile birden fazla dava açılması kapsamında değerlendirilebilir.

Elbette bu çıkarımın aksine vergi mahkemelerinin vergi davasının kendine özgü niteliği olduğu yaklaşımıyla hareket ederek özellikle vergi ve vergi ziyaı cezasına karşı⁵³⁹ -vergi/ceza ihbarnamesine karşı- açılan davalarda cezalı verginin *kaldırılması* veya *iadesine* ilişkin talepleri tek bir dava açıldığı şeklinde değerlendirdikleri düşünülebilir⁵⁴⁰. Bununla birlikte vergi ziyaı cezalı tarhiyatlarda açılan davaların tek dilekçe ile açılması ve bunların tek dosya değeri üzerinden -veya tek dava olarak- kabul edilebilmesi anlaşılabilirse de cezalı tarhiyatın yanında usulsüzlük cezasının da kesilmesi ve bunların aynı ihbarname ile mükellefe gönderilmesi durumunda mükellefin

⁵³⁸İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 403.

⁵³⁹Özellikle ikmalen ve resen vergi aslına ilişkin tarhiyat yapılırken buna bağlı bir vergi ziyaı cezası da ortaya çıkabileceği için bunlar arasında sebep-sonuç ilişkisi kurularak tek dilekçeyle dava açmak mümkün olmaktadır. Bkz. Yakar, 2012, **a.g.k.**, 457.

⁵⁴⁰İlgisi yönünden bkz. Pınar, 2022, **a.g.k.**, 161.

buna karşı tek dilekçe ile dava açmasının mümkün olup olmadığı tartışılabilir. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 336/1'e göre vergi ziyayı ve usulsüzlük tek fiiller işlenirse bunlardan daha fazla cezayı gerektiren kesilecektir. Diğer yandan anılan Kanun m. 337/1'e göre ayrı fiillerle işlenen vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinde cezalar da ayrı ayrı kesilecektir. Bu durumda usulsüzlük cezasının dayanağı verginin türü, konusu, dönemi üzerinde yeteri kadar ilgi kurulabiliyorsa *aynı dilekçe* ile tüm bu işlemlere karşı tek dosya üzerinde görülecek dava(lar) açılması mümkün kabul edilebilir.

Aynı dilekçe ile dava açılırken davalarda görevli ve yetkili mahkemenin aynı olması gerekmektedir. Çünkü idari yargılama hukukunda yetki ve görev kamu düzenine ilişkindir⁵⁴¹.

2.2.3.3.2. Birden fazla kişi tarafından aynı dilekçeyle dava açma

2577 sayılı Kanun m. 5/2'de birden fazla kişinin tek dilekçe ile dava açabileceği öngörülmüştür. Bu konuda Kanun'un belirlediği iki şart bulunmaktadır: İlki davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması, ikincisi davaya yol açan maddi sebeplerin veya hukuki olayların aynı olması gerekliliğidir. Hemen belirtilmelidir ki Kanun, birlikte dava açma halini zorunluluğa bağlamamıştır⁵⁴². Böyle bir zorunluluğun olmamasının özellikle ehliyetle ilgili birtakım sorunlara yol açabileceği düşünülmektedir. Çünkü özellikle ortak hakka yönelen işlem veya eylemlerde davada taraf teşkilinin sağlanabilmesi için tarafların bir arada hareket etmesi gerekir. Aslında 6100 sayılı Kanun bu durumu mecburi dava arkadaşlığı yönünden ortaya koymaktadır⁵⁴³. Ancak 2577 sayılı Kanun m. 31/1'de dava arkadaşlığına bir gönderme bulunmamaktadır. Buna rağmen görülebildiği kadarıyla Danıştay, mecburi dava arkadaşlığını dikkate alabilmektedir⁵⁴⁴. Ancak mecburi dava arkadaşlığının ihmal

⁵⁴¹Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 403; Atay, 2021, **a.g.k.**, 416.

⁵⁴²Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 405; Atay, 2021, **a.g.k.**, 414.

⁵⁴³İdari yargılama hukukunda davalının mecburi dava arkadaşlığı konusunda bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 406.

⁵⁴⁴“...Tüzel kişiliği olmayan iş ortaklığını oluşturan ortaklar arasında, mecburi dava arkadaşlığı bulunduğundan, iş ortaklığı adına tesis edilen işlemlere karşı açılan davaların, tüm ortaklar veya vekilleri tarafından takip edilmesi gerektiği gibi yargı merciince her türlü tebliğ işlerinin de iş ortaklığını oluşturan her bir şirkete ayrı ayrı tebliğ edilmesi gerekmektedir. Zira bu husus Anayasa'nın 36. maddesinde yer verilen adil yargılanma ilkesinin de zorunlu bir unsurudur...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 23.6.2021 tarihli 2020/1668 Esas ve 2021/1000 Karar sayılı kararı; “...Karşılıklı...Yukarıda aktarılan mevzuatın birlikte değerlendirilmesinden, aralarında elbirliği ile mülkiyetten kaynaklı ortaklık bağı (mirasçılık, sözleşme vb.) bulunan kişilerin bu ortaklık nedeniyle söz konusu şeye birlikte tasarrufta bulunabileceklerinden 6100 sayılı Kanun kapsamında aralarında bir mecburi dava arkadaşlığının olduğu dolayısıyla böyle durumlarda aralarında ortaklık

edilebilmesinin sebebi 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a'nın menfaat ihlâli öngörüsünden kaynaklanmakta gibidir.

İdari yargılama hukukundaki dava arkadaşlığının Kanun'dan kaynaklanan şartlarının yanı sıra görev ve yetkiye ilişkin kuralların da dikkate alınması gerektiği söylenmelidir⁵⁴⁵. Ayrıca birden fazla kişi tarafından açılan davanın birden fazla dava mı yoksa tek dava mı olduğunu belirginleştirmek gerekir. Kanun'un öngördüğü şartlara bakıldığında bunun birden fazla kişiyi etkileyen aynı işlem olması gerektiği sonucu çıkmaktadır. Bununla birlikte davacılardan birinin kullandığı dava tipi ile diğerinin kullandığı dava tipinin çakışması gerekip gerekmediği de hükümden anlaşılmamaktadır. Örneğin aynı işleme karşı davacılardan birinin iptal davası diğerinin de tam yargı davası açabileceği düşünülmektedir. Davacılar bunu talep sonuçlarında belirtecekler ve mahkeme de hüküm kurarken her bir davacı için talep sonucuna ilişkin ayrı hüküm kuracaktır.

Nihayetinde birden fazla kişi tarafından tek dilekçeyle açılan davalarda da usul ekonomisinin gerekliliklerinin sağlanması istenmektedir. Yoksa örneğin mahkeme tarafından davacılar hakkında kurulacak farklı hükümlerden dolayı bunlardan biri kanun yoluna başvurup diğerinin bu yoldan imtina edebilmesi mümkün olmalıdır.

2.2.3.4. Bağlantılı davalar

2577 sayılı Kanun m. 38/1 “*Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır.*” demektedir.

Aralarında bağlantı bulunan davaların birleştirilmesinin sebebi usul ekonomisi gerekliliklerinin karşılanması ve ayrıca mahkemelerce aynı konu ve olayda çelişkili kararlar verilmesinin önlenmesidir⁵⁴⁶.

Davaların birleştirilebilmesi için esasa ve usule ilişkin şartların gerçekleşmesi gerekir⁵⁴⁷. Esasa ilişkin şartlar 2577 sayılı Kanun m. 38 ile ortaya konulmuşken usule ilişkin şartlar yargısal içtihatlarla ortaya koyulmuştur⁵⁴⁸. Esasa ilişkin şartlara

bağı bulunanların birlikte dava açmaları gerektiği ya da dava açmayan ortakların dava açan ortağa muvafakatname vermeleri gerektiği açıktır...” Danıştay 6. Dairesi’nin 11.3.2020 tarihli 2019/7359 Esas ve 2020/3548 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 01.01.2022).

⁵⁴⁵Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 406.

⁵⁴⁶Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 458; Gözübüyük, 2013, **a.g.k.**, 442-443; Çağlayan, 2016, **a.g.k.**, 340.

⁵⁴⁷Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 458; Gözübüyük, 2013, **a.g.k.**, 442-443.

⁵⁴⁸Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 458.

bakıldığında, davalar arasında maddi veya hukuki bir sebep olmalı ya da davalardan biri hakkında verilecek kararın diğerini etkilemesi gerektiği görülmektedir. Hüküm, öngördüğü şartları birbirinin alternatifi olarak düzenlemiştir⁵⁴⁹. Usule ilişkin şartlar ise davaların görev yönünden aynı mahkemelerde açılması ve aynı aşamada olması gerekir. Davanın biri vergi mahkemesinde diğeri idare mahkemesinde görülmekteyse veya davaların her ikisi de vergi veya idare mahkemesinde olmasına rağmen biri kanun yolu incelemesinde diğeri ise ilk derece aşamasındayken birleştirilmeleri mümkün değildir⁵⁵⁰.

Davaların birleştirilmesi usulü -özellikle birleştirme kararının Danıştay veya Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilmesi konusu- 2577 sayılı Kanun m. 39 ilâ 40 arasında düzenlenmiştir. Burada değinilmesi gereken bir husus, birleştirme kararı verildikten sonra dava dosyalarının hangi mahkemede birleştirilmesi gerektiği olabilir. Bu durumda davaları uyumsuzluğu doğuran asıl hukuki ilişkiye ilişkin davaya bakan mahkemede birleştirmek isabetli bir çözüm olarak görünmektedir⁵⁵¹.

Yukarıda tek dilekçeyle birden fazla dava açılması konusunda belirtildiği gibi birleştirilen davalarda da birden fazla davanın birbiri içinde erimeyeceği düşünülmektedir. Zaten birleştirilen davalarda davalının aynı ve fakat davacıların farklı olduğu davalar söz konusu olabilir. Bundan dolayı tarafların aynı veya farklı olmasına bakılmaksızın birleştirilen davalarda davalara ait dosyaların birleştirildiğini ve davaların bir dava içinde erimeydiğini, dava kadar hüküm verilmesi gerektiği söylenebilir. Nihayetinde birleştirmenin asıl fonksiyonu usul ekonomisinin gerekliliklerini karşılamaktan ibarettir⁵⁵².

Vergi yargılamasında bağlantı meselesinin vergi aslı ve vergi cezasına karşı açılan davalarda gündeme gelebileceği düşünülmektedir. Mükellefin farklı dönemlerdeki aynı tür vergilere veya vergi aslına karşı tesis edilen vergisel işleme rağmen cezanın daha sonradan kesildiği vergi cezalarında bağlantı durumu ortaya çıkabilir. Diğer yandan farklı vergi türlerine dayanan vergisel işlemler aynı veya farklı dönemde ödevli üzerinde ortaya çıktığında dahi bunların birleştirilip birleştirilemeyeceği⁵⁵³ durumu çok

⁵⁴⁹Hükümde birbirine alternatif olarak öngörülen bu şartların, Danıştay tarafından kümülatif gerçekleşmesi gerektiği şeklinde yorumlandığı hakkında bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 458-459.

⁵⁵⁰Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 460.

⁵⁵¹Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 463.

⁵⁵²Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 463.

⁵⁵³“...Olayda, bağlantılı olduğu iddia edilen uyumsuzlıklardan birinin 4760 sayılı *Özel Tüketim Vergisi Kanunu*, diğerinin ise 3065 sayılı *Katma Değer Vergisi Kanunu* hükümlerinden kaynaklanması, diğer bir

belirgin değildir⁵⁵⁴. Örneğin aynı takvim yılı içinde farklı dönemlerdeki KDV yükümlülüğünde sebep ve konu yönünden birden fazla farklı idari işlem bulunmaktadır. Mükellef bu işlemlere karşı süresinde birden fazla dava açarsa bu davaların aynı aşamada olduğu müddetçe birleştirilmelerinde bir sakınca olmamalıdır. Çünkü burada taraf ve vergi türü yönünden⁵⁵⁵ -ve ayrıca mükellefin faaliyet konusunun aynılığı da bu durumu güçlendirebilir- davalar arasında en azından maddi bir bağlantı olduğu düşünülmektedir. Diğer yandan kurumlar vergisi ve katma değer vergisinin aynı sırada tarh edilmeleri durumunda farklı türdeki vergilerin aynı mükellef üzerinde ortaya çıksa bile aralarında hukuki sebep veya davalardan biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkilemesi şartının oluşmayacağı düşünülmektedir. Burada ödevlinin ve tarhiyat zamanının çakışması dışında bir ortaklık bulunmamakla birlikte bu ikisinin maddi sebep kapsamında kısmen değerlendirilebileceği söylenebilir. Ancak elbette Danıştay, birbirinin alternatifi olan şartları kümülatif olarak değerlendirirse -yani *aynı maddi veya hukuki sebepten doğma* ile davalardan biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkilemesi şartlarını kümülatif ararsa- bu durumda davalar aynı dosya üzerinde incelenemeyecektir. Benzer şekilde, ücretin vergilendirilmesiyle ilgili olarak yukarıda tek dilekçeyle birden fazla davanın açılması hakkında söylenenlerin burada da tartışılabilceği düşünülmektedir. Örneğin aynı takvim yılı içinde altıncı ayda yapılan hatalı tarhiyata ilişkin olarak dava açılırsa ve sonradan bu dava ilk derece mahkemesinde görülmeye devam ederken dokuzuncu aydaki tarhiyat da benzeri bir sebeple dava edilirse bu davalar arasında *hukuki sebep* yönünden bağlantının varlığı kabul edilmelidir. Bu durumda usule ilişkin şartlar da sağlanırsa artık bu dava dosyalarının birleştirilmesi isabetli olur. Çünkü burada aynı vergiyi doğuran olaydan⁵⁵⁶ kaynaklanan vergilendirmenin olduğu ve dolayısıyla da *hukuki sebep* yönünden davalar arasında bağlantı olduğu düşünülmektedir.

anlatımla, davalara konu idari işlemlerin farklı hukuki sebeplere dayanması nedeniyle ayrı hükümlere göre değerlendirilip yargılama yapılması söz konusu olduğundan, anılan davalar arasında, 2577 sayılı Kanunun yukarıda anılan hükmünde öngörülen bağlantının varlığından söz edilmesi olanaklı bulunmamaktadır..." Danıştay 7. Dairesi'nin 30.9.2010 tarihli 2010/5548 Esas ve 2010/4415 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 01.01.2022).

⁵⁵⁴Bir mükellefe birden fazla vergiyle ilgili tarhiyat yapıldığında bağlantının kabul edilebileceği yönünde bkz. Karakoç, 2014, **a.g.k.**, 854-855; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, **a.g.k.**, 283.

⁵⁵⁵Vergi türünün maddi sebep ile ilişkilendirilmesi hakkında bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 854-855.; Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, **a.g.k.**, 283.

⁵⁵⁶Vergiyi doğuran olayın hukuki sebep ile ilişkilendirilmesi hakkında bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 854-855.

Diğer yandan vergi aslı tarhiyatı yapılmış ve fakat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekirken kesilmemişse -bu ceza beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kesilebileceğinden (213 s. K. 374)- sonradan kesilen vergi ziyai cezasına karşı dava açıldığında, vergi aslına ilişkin açılan dava ile bu cezaya karşı açılan dava arasında *biri hakkında verilecek hüküm diğerini etkileyecek nitelikte* bir ilişki olduğundan, usule ilişkin şartlar da sağlandıysa bağlantının varlığı kabul edilerek davaların bir dosyada birleştirilmesi mümkün görünmektedir.

Vurgulanmalıdır ki bağlantılı davalar birleştirildiğinde dava değerinin belirlenmesi sorunu ortaya çıkabilir. Esas olan davaların değil dosyaların birleştirilmesi olduğundan dava değerleri müstakil olarak birbirinden ayrı belirlenmesi gerektiği söylenebilir⁵⁵⁷ de tek dilekçe ile ilişkili birden fazla işleme karşı açılan cezalı tarhiyatlarda dava konusu değeri dava konu işlemlerin kümülatif değeri olarak anlaşıldığına göre bağlantının varlığı halinde davaların -tek dosya- üzerinde birleştirilmesi durumunda da dava değerlerinin toplam değerinin esas alınarak kanun yoluna başvuru sınırının belirlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Çünkü tek dilekçeyle birden fazla işleme karşı dava açılma ile bağlantılı davaların birleştirilmesi durumunda çok belirgin bir farkın olmadığı düşünülmektedir. Aynı dosyada görülen davaların değerleri müstakil olarak esas alındığında ise davacının kanun yoluna başvuru hakkı ortadan kalkabilir. Aslında duruma açıklık kazandıracak bir düzenlemenin 2577 sayılı Kanun'da yer alması da isabetli olurdu.

2.3. Vergi Yargılaması Hukukunda Kanun Yolları

Yukarıda vergi yargısı ve yargılamasının idari yargı ve yargılaması içinde kurgulandığı ve çoğunlukla idari yargılamanın kurallarına tabi olduğu belirtilmişti. Vergi yargılamasında, yargılama hukuku bağlamında kanun yolu denetimi de 2577 sayılı Kanun hükümlerine göre işletilmektedir. 2577 sayılı Kanun m. 12'nin "*İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği...*" şeklindeki düzenlemesi ve m. 45/1'in "*İdare ve vergi mahkemelerinin*

⁵⁵⁷Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 465.

kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine...” şeklindeki düzenlemesi; 2576 sayılı Kanun m. 1’in “*Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri bu Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir.*” şeklindeki düzenlemesi ve 2575 sayılı Kanun m. 25’in “*İdare mahkemeleri ile vergi mahkemelerince verilen nihai kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülen davalarla ilgili nihai kararlar Danıştayda temyiz yoluyla incelenir ve karara bağlanır.*” şeklindeki düzenlemesi dikkate alındığında, böyle bir çıkarım yapılabilmektedir. Dolayısıyla vergi yargılamasında kanun yollarından bahsedilirken, bu, aslında idari yargılamadaki kanun yollarıdır. İdari yargılama hukukunun kanun yollarıyla ilgili öngörülerinden ayrılan spesifik bir düzenleme ise 213 sayılı Kanun m. 379’da öngörülmektedir. 2019 yılında 7194 sayılı Kanun⁵⁵⁸ ile yapılan değişiklikle vergi yargılamasında kanun yolundan vazgeçme adı altında yeni bir kurum ihdas edilmiştir. Bu kurumun bir yargılama kurumu mu yoksa bir idari usul kurumu mu olduğuna ise aşağıda üçüncü bölümde değinilmektedir.

2.3.1. Olağan kanun yolları

2.3.1.1. İstinaf kanun yolu

2.3.1.1.1. Amacı ve işlevi

İstinaf ile ilk derece mahkemesinin kararının maddi ve hukuki yönleriyle incelenmesi amaçlanır⁵⁵⁹. İncelemenin hukuki yönden yapılması, kamunun menfaatine olacak şekilde hukuk birliğini amaçlarken, maddi yönden yapılması tarafın subjektif hakkına hizmet eder⁵⁶⁰. Elbette bu yöndeki bir belirleme girişimi, hukuki yönden yapılan denetimin taraf menfaati üzerinde olan olumlu etkisini dışlamaz. Yalnız, istinafta temyiz kanun yoluna nispeten maddi yönden de değerlendirme yapabilme

⁵⁵⁸7.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁵⁹O. Sancakdar (2013). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, ss. 2237-2326, s. 2244. Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 532; Ulusoy, 2022, **a.g.k.**, 206; Atay, 2021, **a.g.k.**, 439-440.

⁵⁶⁰Bkz. Akil, 2010, **a.g.k.**, 39.; R. Akcan (1999). *Usul Kurallarına Aykırılığa Dayanan Temyiz Nedenleri*. Ankara: Nobel, s. 7-10.

kabiliyetinin olması⁵⁶¹, onun kararı hukuki yönü itibariyle yaptığı incelemede kamu menfaatlerine yönelik hukuk birliğini sağlama amacını dışlamasa da kurumun bunu ne derecede ortaya koyabileceği, kurgusu ve tatbiki yönünden tartışılabilir görünmektedir⁵⁶². Bu durum istinafin birden fazla ve farklı coğrafi bölgelerde faaliyette bulunmasının bir sonucu olabilir. Elbette bu olumsuz durumun etkilerini zayıflatmak için 2576 sayılı Kanun m. 3/C-4-c'nin *“Benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştaydan bu konuda karar verilmesini istemek.”* şeklindeki düzenlemesi işletilebilir. Danıştay'ın bu konudaki görevli unsuru idari davalar yönünden idari dava daireleri kurulu, vergi davaları yönünden ise vergi dava daireleri kuruludur ve bunların bu konuya ilişkin verdikleri kararlar kesindir (2576 s. K. m. 3/C-5)⁵⁶³. Ancak daireler arasındaki aykırılıkların veya uyuşmazlıkların giderilmesinde Danıştay'ın değerlendirmeyi kendisi açısından mı yoksa bölge idare mahkemelerinin işleyişi açısından mı yapacağı sorusu ortaya çıkabilir. Örneğin bir X_1 olayı için bölge idare mahkemesinin bir dairesi (A) kararı verirse ve fakat aynı nitelikte bir X_2 olayı için diğer bir daire (B) kararı verirse ve fakat Danıştay'ın da bu X niteliğinde olan olaylara yönelik içtihatları kararın (C) olması gerektiğine yönelikse Danıştay nasıl bir karar vermelidir? Bu durumda Danıştay'ın kendi kararını dayatma gibi bir olanağının bulunmadığı, BİM dairelerinin birinin verdiği kararı geçerli kabul etmesi gerektiği düşünülmektedir. Ne yazık ki böyle bir durumda Danıştay kendi kararına yönelik içtihat birliğini sağlayamayacaktır. Çünkü 2576 sayılı Kanun m. 3/C-4/c hükmü kararın temyiziyle ilgili değildir⁵⁶⁴. Diğer yandan çelişkinin giderilmesi

⁵⁶¹Klasik ve dar anlamda istinaf hakkında bkz. Taner, 2018, **a.g.k.**, 187-190.

⁵⁶²Bu konuyla ilgisi kurulabilecek bir tartışma hakkında bkz. Sarıaslan, 2019, **a.g.k.**, 294.

⁵⁶³Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 21.6.2021 tarihli 2021/27 Esas ve 2021/23 Karar sayılı kararı, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 26.4.2021 tarihli 2021/13 Esas ve 2021/19 Karar sayılı kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27.1.2021 tarihli 2021/11 Esas ve 2021/1 Karar sayılı kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 7.10.2020 tarihli 2020/16 Esas ve 2020/15 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 07.10.2021).

⁵⁶⁴“...Anılan mevzuat hükümleri ışığında, davacının 27/05/2020 tarihli dilekçesinde temyiz talebinde bulunmadığı, içtihat uyuşmazlığının giderilmesi için 2576 sayılı yasanın 3/C maddesi uyarınca Danıştay'a başvurulması için İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu'nca karar alınmasını

istenen bu kararlar kesin nitelikli kararlardır⁵⁶⁵. Özellikle temyiz yolunun kapalı olduğu durumlarda böyle bir olasılığın ortaya çıkabileceğı düşünölmektedir. Dolayısıyla Danıştay ile bölge idare mahkemeleri arasında ve hatta bunlarla kesinlik sınırına takılan birtakım yerel mahkeme kararları arasında içtihat farklılıkları ortaya çıkabilecektir⁵⁶⁶.

2577 sayılı Kanun'da öngörölen istinaf sisteminin dar mı yoksa geniş mi olduğu çok açık değildir⁵⁶⁷. Anılan Kanun m. 45/2'nin istinafin temyiznin şekil ve usullerine tabi olduğu öngörüsünün tam olarak neyi ortaya koyduğu da çok açık değildir⁵⁶⁸. Bu başvuru şekli ve usulüyle mi ilgilidir yoksa inceleme şekli ve usulüyle mi ilgilidir? Yoksa her ikisiyle de mi ilgilidir? Mezkûr Kanun m. 45/4'ün münhasıran istinafin işin esası hakkında karar verme kabiliyetini açıkça öngörmesi dolayısıyla onun temyiznin inceleme usulünden olan farkı ve inceleme kapsamını ortaya koymaktadır. Diğer yandan istinafin temyiznin şekil ve usulüne tabi tutulması, artık istinafin bir genel kanun yolu olarak eski düzenlemeye göre temyiznin işlevine ikame edilmesinden ve temyiznin de sınırlı bir kanun yolu olarak konumlandırılmasından kaynaklandığı düşünölebilir⁵⁶⁹.

İstinaf mercii, ilk derece idari yargı mercilerinin kararlarını denetlerken ikame yargılama yapabilir. Bu ikame yargılama yapma yetkisi kanundan kaynaklansa bile birtakım sakıncalarının olduğu düşünölmektedir. Çünkü istinaf başvurusu kabul edilirse istinaf mercii ilk derece mahkemesinin kararını kaldırıp esas hakkında bir karar verebilmektedir. Üst dereceli de olsa bir mahkemenin başka bir mahkemenin kararını kaldırıp onun yerine geçerek yeniden yargılama yapması ve işin esasını karara bağlaması, davanın açıldığı mahkemenin fonksiyonlarının yok sayılması anlamına gelebilir. Gerçekten de mahkemelerin kuruluş felsefeleri ve kullandıkları güç ile organik

talep ettiğı anlaşıldığından, davacının söz konusu dilekçesi temyiz dilekçesi olarak değerlendirilerek verilen temyiz isteminin reddine ilişkin 22/06/2020 tarih ve E:2020/554, K:2020/623 Temyiz No:2020/303 sayılı kararda hukuka uyarlık bulunmadığı, davacının talebi doğrultusunda inceleme yapılabilmesini teminen dosyanın İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu'na gönderilmesi hususunda karar verilmesi gerektiğı sonucuna varılmıştır..." Danıştay 4. Dairesi'nin 17.9.2020 tarihli 2020/3736 Esas ve 2020/3067 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 07.10.2021).

⁵⁶⁵"...2576 sayılı Kanun'un bahse konu hükmünde öngörölen manasıyla kesinlik istinaf incelemesi sonucunda verilen kararın temyiz incelemesine tabi olmamasını ifade etmektedir. İstinaf mercii'nin kesin nitelikte olmayan kararları temyiz incelemesine tabi olduğundan, temyiz mercii'nin vereceğı kararlar ile bu uyumsuzluklar hakkında hukuk uygulamasına yön verebileceğı açıktır. Dolayısıyla 2576 sayılı Kanun'un anılan düzenlemesinde öngörölen kanun yolu sadece bölge idare mahkemesi dairelerinin uyumsuzluğu kesin olarak çözümleyen kararları açısından işletilebilecek niteliktedir...Aykırılığın giderilmesinin REDDİNE..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 7.10.2020 tarihli 2020/16 Esas ve 2020/15 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 07.10.2021).

⁵⁶⁶Bu konuda bkz. Sariaslan, 2019, **a.g.k.**, 293-297.

⁵⁶⁷Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 544.

⁵⁶⁸Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 544.

⁵⁶⁹Bkz. Atay, 2021, **a.g.k.**, 443.

ve fonksiyonel yönden bağımsızlıklarının genel bir kural olması ile bir hiyerarşiye tabi tutulamamaları ve dolayısıyla da verdikleri kararların asli ve biricik olmasıdır (AY m. 9). Elbette bu durum bir mahkeme kararının denetlenemeyeceği anlamına gelmez. Ancak bulunduğu dereceye bakılmaksızın bir mahkemenin verdiği kararın incelenmesi veya denetlenmesinin dar anlamda sadece hukuki yönü itibariyle yapılabileceği düşünülmektedir. Üst derece mahkemesinin daha ileri giderek *ikame* şekilde karar da vermesi aynı örgütlenme içinde bulunsu bile alt derece mahkemesinin bağımsızlığını ve verdiği kararın biricikliğini zedelemektedir. Gerçi benzer durum *itiraz kanun* yolunda da bulunmaktadır ki Anayasa Mahkemesi bir kararında, konuyu hâkimlerin veya mahkemelerin bağımsızlığına aykırılık olarak değerlendirmemiştir⁵⁷⁰. Ayrıca temyiz merciinin iş yükünü azaltmak amacıyla kurgulanan bir sistemin bu şekilde yeniden işin esasına girerek yargılama yapması yargılamayı da uzatabilir.

Konu, idari yargılama hukuku bakımından değerlendirildiğinde, AY m. 155/1'in "*Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.*" şeklindeki düzenlemesine bakıldığında *başka bir idari yargı mercii* olarak kanunca bölge idare mahkemeleri kurgulandıysa ve denetim fonksiyonu bunlara bırakıldıysa, bu denetimin *karar ve hükümlerin* incelenmesinden ibaret olması gerektiği düşünülmektedir. Yok eğer bölge idare mahkemeleri de *idare mahkemeleri* kapsamında değerlendirilirse ve istinaf incelemesi, ilk derecede açılan davanın devamı niteliğindeyse o zaman Danıştay'ın son

⁵⁷⁰“...Esasen, Anayasa'nın 132. maddesi, kanun yollarına başvurmayı engelleyici bir hüküm de koymuş değildir. Bu maddede öngörülen mahkemelerin bağımsızlığı ilkelerinin ereği, herhangi bir işi veya uyuşmazlığı tek bir hâkime veya mahkemeye gördürüp, sadece o hâkim veya mahkemenin kanısına göre karara bağlatmak ve bununla yetinmek olmayıp, yargı yerlerini dışarıdan gelecek etkilerden korumak ve olayı yalnız hukukî ölçülere göre değerlendirerek kendi kamlarınca hükme bağlanmalarını sağlamaktır. Şu hale göre, bir hâkimin veya mahkemenin işlem veya kararının başka bir hâkim veya mahkeme tarafından denetlenmesi, 132. maddenin kapsamı dışında kalmaktadır. Bu bakımdan, verilen kararların veya hükümlerin Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygunluğunu güvenlik altına almak üzere, bir işin veya uyuşmazlığın çözülmesi için bir yargı yerince verilen karar veya hükmün başka bir hâkime veya mahkemeye incelettirilmesini ve o hâkim veya mahkeme kararının ilk kararı veya hükmü veren hâkim veya mahkeme için bağlayıcı olmasını öngören bir kanun hükmü, Anayasa'nın sözü edilen maddesindeki, 'mahkemelerin bağımsızlığı' ilkesine aykırı sayılamaz. Hattâ böyle bir maddenin kendi kapsamı içinde hâkimleri ve mahkemeleri Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun karar veya hüküm vermekle ödevli kılan kuralın, gerçekten uygulanması ereğini güden bir tedbir hükmü niteliğinde olduğu da söylenebilir... Bir çok hukukî erekler güdümlere oluşturulmuş bulunan kanun yollarının çeşit ve biçimlerine göre yasalarla belli edilen inceleme yerleri, az da olsa, bazen itiraz konusu işlem veya kararın bir an önce düzeltilmesini sağlamak amacıyla işi yapan veya kararı veren mahkemenin veya hâkimin kendisi olabileceği gibi, bir çok kez aynı veya üst görevli başka hâkim veya mahkemeler veyahut üst derece mahkemeleri, yani Yargıtay dahi olabilir...” Anayasa Mahkemesi'nin 18.2.1971 tarihli 1970/31 Esas ve 1971/21 Karar sayılı kararı (www.anayasa.gov.tr E.T.: 15.7.2022).

inceleme mercii işlevini engelleyen sınırlamalar anlamlandırılmaz ve aslında üç dereceli olduğu ileri sürülen yargılamanın iki dereceli bir yargılama olduğu söylenmelidir. Diğer bir deyişle, bölge idare mahkemelerinin istinaf fonksiyonu, Danıştay'ın inceleme fonksiyonuna ikame olarak kurgulanmadıysa, Danıştay'ın son inceleme fonksiyonunu ortadan kaldırılan kanuni düzenlemelerin Anayasa'ya karşı sorunlu bir hale geldiği düşünülebilir.

2.3.1.1.2. Başvuru yöntemi

2577 sayılı Kanun m. 45/2'nin "*İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabidir. İstinaf başvurusuna konu olacak kararlara karşı yapılan kanun yolu başvurularında dilekçelerdeki hitap ve istekle bağlı kalınmaksızın dosyalar bölge idare mahkemesine gönderilir.*" şeklindeki ifadesinden dolayı temyiz başvurusuna ilişkin yöntemin istinaf için de uygulanacağı söylenebilir. 2577 sayılı Kanun m. 48 göz önüne alındığında, başvurunun m. 3'te yer alan hususları ihtiva eden bir dilekçeyle yetkili bölge idare mahkemesi başkanlığına hitaben, nihai kararı veren mahkemeye veya ilgili bölge idare mahkemesine ya da m. 4'te öngörülen mercilere verilerek yapılır.

Dilekçede idari davanın açılması için öngörülen şartların yeniden aranması ise pek anlaşılabilir değildir. İstinaf bir karar inceleme merciiyse mahkemenin kararını incelerken zaten dosyanın tekemmül ettirilmiş olup olmadığını görmesi beklenir. Eğer istinaf mercii devam yargılaması yapıyorsa da hâlihazırda usulüne uygun dilekçeyle açılmış bir dava olduğundan yeniden m. 3'te öngörülen unsurların oluşup oluşmadığını araştırması gereksizdir.

İstinaf dilekçesi kararı veren mahkeme veya ilgili BİM tarafından karşı tarafa tebliğ edilir. Eğer karşı taraf istinafa başvuru süresini kaçırmışsa vereceği dilekçede katılma yoluyla istinaf başvurusunda bulunması mümkündür.

Başvuru yöntemine ilişkin birtakım düzenlemelerin; "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşler ile Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik"⁵⁷¹te düzenlendiği görülmektedir. Yönetmeliğin dayanağı m. 3'e göre 2576 sayılı Kanun m. 14'tür. Ancak m. 14'ün "*Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin idari işleri ile kalem hizmetlerinin yürütülmesi usul ve esasları Adalet Bakanlığınca çıkarılacak bir*

⁵⁷¹11.7.2015 tarihli ve 29413 sayılı Resmî Gazete.

yönetmelikte gösterilir.” şeklindeki öngörüsünün mahkemenin idari fonksiyonları yönünden bağlayıcılığının olduğu söylenebilir. Dolayısıyla mahkemenin yargısal fonksiyonu kapsamında değerlendirilebilecek işlemlerde Yönetmelik hükümleri de bir öngöründe bulunuyorsa bunlar göz ardı edilebilir. Diğer bir deyişle Kanun’un yargılama fonksiyonuna yönelik öngörüler arasında bulunan boşlukların; Kanun haricinde, mahkemelerce doldurulması asıldır. Örneğin Yönetmelik m. 95/7, fiziki başvurunun mesai saatleri içerisinde yapılabileceğini öngörmektedir. Bu öngörü, başvuru yönteminin zamansal yönden kısıtlayan bir düzenleme olarak da değerlendirilebilir. Çünkü zaman yönünden böyle bir kısıtlamaya Kanunca değinilmemiştir⁵⁷². Dolayısıyla bunu takdir edecek olan mahkemenin kendisidir ve bu işlem, idari bir işlemde ziyade taraf menfaatini doğrudan ilgilendirir ve bu konuda mahkemenin yargısal takdirini gerektirir. Elbette mahkemelerin bu takdir yetkilerini kendi içtihat düzlemi sınırları içinde kullanmaları beklenir. Diğer yandan bu durum kati bir şekilde Yönetmelik hükümlerinin göz önüne alınmayacağı anlamına gelmez. Bunlar, idari işleyiş açısından bağlayıcı kabul edilebilir ve fakat diğer konularda da kılavuz hükümler olarak dikkate alınabilirler.

2.3.1.1.3. İncelemenin yöntemi ve kapsamı

Kural olarak idare ve vergi mahkemelerince verilen bütün kararlara karşı istinafa başvurulabilir⁵⁷³ (2577 s. K. m. 45/1). Bununla birlikte, istinafa başvurulamayacak birtakım kararlar da öngörülmüştür.

Konusu belli bir parasal değeri geçmeyen vergi davaları için vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz (2577 s. K. m. 45/1). Bu miktarın belirlenmesinde vergi aslı ve cezalarına karşı tek dilekçeyle açılan davaların kümülatif değeri esas alınacaktır. Bununla birlikte, bir ihtimal vergi borcuna dair ihbarname mükellefe gönderilmesine rağmen buna yönelik vergi ceza ihbarnamesinin mükellefe gönderilmesi bazen mümkün olmayabilir. Gerçi vergi ziyaı kabahati açısından bu idari cezanın sebep unsuru, eksik veya geç ödenen

⁵⁷²Bu durum, HMK m. 148’in “*Mahkemeler, resmî çalışma gün ve saatlerinde görev yaparlar. Ancak, zorunluluk veya gecikmesinde zarar olan hâllerde, keşif, delillerin tespiti ve günlük duruşma listesinde yazılı işler gibi işlemlerin, resmî tatil günlerinde veya çalışma saatlerinin dışında da yapılmasına karar verilebilir.*” şeklindeki öngörüsüyle de geçerlilik kazanamaz. Çünkü 2577 sayılı Kanun m. 31/1’in yollama yaptığı düzenlemelerde bunu kapsayan bir öngörüsünün olmadığı düşünülmektedir.

⁵⁷³Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 544-545.

verginin kendisi olmaktadır (213 s. K. m. 341/1). Ancak buna rağmen vergi idaresinin bu ceza ihbarnamesini, vergi ihbarnamesiyle birlikte göndermemesi ihtimali bulunmaktadır⁵⁷⁴ ve elbette beş yıllık zamanaşımı süresi içinde bu cezanın mükellefe kesilmesi ve tebliğ imkânı bulunmaktadır (213 s. K. m. 374/1-1). Örneğin vergi idaresince; eksik bildirilen matrah dolayısıyla hakkında beş bin liralık ikmalen tarhiyat yapılan mükellefe bir de vergi ziyai cezası kesilmesi gerekirken idare bu cezayı aynı sırada kesememiş olabilir ve fakat vergi ihbarnamesinin tebliğinden sonra mükellef bu vergi tarhiyatına karşı vergi mahkemesinde dava açmış olabilir. Örneğin, bu dava bir sene içinde görülüp mükellef aleyhinde sonuçlanırsa mükellefin kanun yoluna başvuru hakkı bulunmamaktadır. Bu sırada vergi ziyai cezası yönünden zamanaşımı dolmadığından dolayı vergi idaresi bu cezayı kesebilir. Bu olasılıkta beş bin liralık vergi ziyai cezasına karşı mükellefçe yeniden bir dava açılması mümkündür. Ancak bu ceza vergi aslı tarhiyatı yapılırken kesilip mükellefe tebliğ edilseydi, 2577 sayılı Kanun m. 5/1'e göre her iki işleme karşı tek dilekçeyle açılan bu dava on bin lira üzerinden görülecekti ki mükellef, aleyhine sonuçlanan karar hakkında kanun yolu denetimine başvurabilecekti. Şu hâlde örnek üzerinden gidildiğinde, beş bin lira değerindeki her iki ayrı dava için de mükellef kanun yolu denetimine başvuramamaktadır. Konu, davaların birleştirilmesiyle kurumu (2577 s. K. m. 38-42) ile de yakından ilgilidir. Ancak aralarında bağlantı olan davalar birleştirilse bile her biri ayrı dava özelliğini koruduğundan bununla ilgili istinaf ve temyiz sınırında esas alınacak değerde bir toplama yapma imkânının bulunup bulunmadığı çok belirgin değildir⁵⁷⁵.

Dava değeri yönünden ortaya çıkan bir sorun da reddedilen miktar yönünden kanun yoluna başvuru hakkının kullanılamamasında görülmektedir. *Kaplan*'ın belirttiği gibi kanun yoluna başvurma kabiliyeti, reddedilen miktar üzerinden değerlendirilmelidir⁵⁷⁶. Örneğin on bin liralık davanın dört bin liralık kısmı reddedilirse

⁵⁷⁴Anayasa Mahkemesi 213 sayılı Kanun m. 367/son hükmünü iptal etmiştir (AYM, T. 04.11.2021, E. 2019/4, K. 2021/78). Bu iptal kararından sonra vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla üç kat tutarında kesilmesi gereken vergi ziyai cezasının mükellef hakkında ceza yargılaması nihayete ermeden kesilemeyeceği düşünülmektedir. Ceza mahkemesinin suça ilişkin kararı kesinleşmeden önce bu konuda bir işlem tesis edilecekse bile üç kat tutarındaki vergi ziyai cezasının öncelikle bir kat tutarındaki kısmı kesilmeli, mükellef hakkında mahkûmiyet kararı kesinleştikten sonra iki kat tutarındaki ceza ikmal edilmelidir. Cezanın öncelikle bir kat tutarında ardından iki kat tutarında kesilmesi önerisi hakkında bkz. Y. Karakoç (2016b). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 172; Y. Karakoç (2010). *Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme*. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12(Özel Sayı), ss. 3-26, s. 10-12.

⁵⁷⁵Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 465.

⁵⁷⁶Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 545.

reddedilen bu miktar üzerinden istinaf kanun yoluna başvurulması mümkün değildir. Diğer yandan bu tip bir durumda davalının istinaf kanun yoluna başvurmada bir sakınca bulunmaz. Bununla birlikte, davalının istinafa başvurusuyla birlikte davacının katılma yoluyla kanun yoluna başvurup başvuramayacağı hususunda Kanun bir öngöründe bulunmamıştır⁵⁷⁷. Burada 2577 sayılı Kanun m. 31/1’ın açıkça kanun yoluna katılma ile ilgili 6100 sayılı Kanun m. 348/1’e bir atfı olmadığından bu hükmün burada uygulanması mümkün görünmemektedir. Diğer yandan 2577 sayılı Kanun m. 45/2 hükmünden hareketle istinafin temyizın şekil ve usullerine tabi olacağı yönündeki öngörüsü dikkate alındığında ve m. 48/3’ün “*Temyiz dilekçeleri, ilgisine göre kararı veren bölge idare mahkemesine, Danıştaya veya 4 üncü maddede belirtilen mercilere verilir ve kararı veren bölge idare mahkemesi veya Danıştayca karşı tarafa tebliğ edilir. Karşı taraf tebliğ tarihini izleyen otuz gün içinde cevap verebilir. Cevap veren, kararı süresinde temyiz etmemiş olsa bile düzenleyeceği dilekçesinde, temyiz isteminde bulunabilir. Bu takdirde bu dilekçeler temyiz dilekçesi yerine geçer.*” şeklindeki ifadesinden katılma yoluyla temyizın öngörüldüğünü ve bu öngörünün istinaf kanun yolu bakımından da uygulanabileceği söylenebilir⁵⁷⁸. Ancak bu öngörünün, davacının reddedilen miktarın istinaf sınırının altında kalmasıyla ilgili olasılıkta uygulanma kabiliyetinin olup olmadığı tartışılabilir. Çünkü ilgili hüküm *süresinde temyiz etmeme / süresinde istinafa başvurmama* şeklinde katılma yoluyla kanun yoluna başvuru imkânı şeklinde anlaşılırsa sürenin kaçırılması durumu dışında bu olanaktan yararlanılıp yararlanılmayacağına yönelik bir açıklık yoktur.

Dava değerine göre kanun yoluna başvuru sınırının belirlenmesinde ortaya çıkan bir başka sorun da davanın açıldığı tarihte geçerli olan kanun yoluna başvuru sınırı ile davanın sonlandığı tarihte geçerli olan kanun yoluna başvuru sınırından hangisinin esas alınacağıdır⁵⁷⁹. Örneğin 2023 yılında 15.000-TL’lik bir vergi davası açıldığında istinafa başvuru sınırı 10.000-TL olmasına rağmen dava 2024 senesinde sonlanır ve bu tarihte istinafa başvuru sınırı 20.000-TL olursa dava değeri istinaf başvuru sınırının altında mı yoksa üstünde mi kabul edileceği durumu belirgin değildir.

⁵⁷⁷Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 545.

⁵⁷⁸Bkz. Semiz, 2020, **a.g.k.**, 179.

⁵⁷⁹Bkz. M. Batı (2023). AYM Üst Mahkemelere Erişimi Engelleyen “Enflasyon” Hükümünü İptal Ediyor. *T24 Bağımsız İnternet Gazetesi* (<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/aym-ust-mahkemelere-erisimi-engelleyen-enflasyon-hukmunu-iptal-ediyor,41053> E.T.: 12.9.2023).

Dava değerine bağlı olacak şekilde kanun yoluna başvuru hakkının sınırlandırılmasının mevcut hukuk kurgusuyla bağdaşmadığı yaklaşımı yukarıda dile getirilmişti. Burada özellikle istinaf yönünden bu aykırılığın daha da belirginleştiği düşünülmektedir. Gerçekten de belli bir değer altındaki davaların ilk derece mahkemesinin verdiği kararlar kesinleşmesinin AY m. 155/1'in "*Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir...*" düzenlemesine karşı sorunlu olduğu düşünülebilir. İstinaf mercileri genel kanun yolu denetimini gerçekleştirecek mahkemeler olarak öngörülüyse bu hükümde geçen başka bir idari yargı merci kapsamında Danıştay'a ikame olarak bu işlevi yerine getirmeleri beklenirdi⁵⁸⁰. Diğer yandan Anayasa hükmünün dava değerine göre bir ayrıma da gitmediği açıktır.

İlk derecede açılan bir idari davada ön inceleme sonucunda verilecek kararlar bakımından 2577 sayılı Kanun m. 15/4'ün "*İlk inceleme üzerine Danıştay veya mahkemelerce verilen; bu maddenin 1/a bendinde belirtilen idari yargının görevli olduğu konularda davanın görev ve yetki yönünden reddine ilişkin kararlarla, 1/c bendinde yazılı gerçek hasma tebliğ ve 1/d bendindeki dilekçe red kararları dışında, ilgisine göre istinaf ya da temyiz yoluna başvurulabilir.*" şeklindeki düzenlemesinden anlaşılmaktadır ki davacı tarafından tamamlanabilecek eksikliklerden dolayı verilecek kararlar dolayısıyla kanun yoluna başvurulamayacaktır. Bununla birlikte, görevsizlik ve yetkisizlik ile ilişkilendirilen bu kararlar da usule ilişkin olmakla birlikte ret kararlarıdır⁵⁸¹; dosya görevli/yetkili mahkemeye görevsiz/yetkisiz mahkemece gönderildiğinden bu kararın kanun yolu denetimi kısıtlaması da anlaşılabilir. Gerçi bu tip bir gönderme durumunda dosyanın kendisine gönderilen mahkemenin görevsizlik/yetkisizlik ile ilgili davanın reddi kararı vermesi de mümkündür. Bu durumda çözümün 2577 sayılı Kanun m. 43/1-a, b hükümlerine göre, Danıştay kendisini görevli görmezse dosyanın görevli ve yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verir. İlk görevsizlik/yetkisizlik ile ilgili kararını veren mahkemenin dosyayı gönderdiği mahkeme de kendisini görevsiz/yetkisiz görebilir ki bu yönde ortaya çıkan

⁵⁸⁰Yukarıda AY m. 154/1 ve m. 155/1 hükümleriyle ilgili düşüncelerim burada da geçerlidir. Ancak bu yöndeki düşüncem isabetsiz olarak değerlendirilse bile bu hükümlerde başka bir adli veya idari yargı merci ifadesinden istinafın anlaşılması düşünülemez.

⁵⁸¹İlgisi yönünden bkz. Semiz, 2020, **a.g.k.**, 145.

bir olumsuz görev/yetki uyuşmazlığında⁵⁸², bunlar aynı bölge idare mahkemesinin yargı çevresindeyse bölge idare mahkemesi bu uyuşmazlığı çözecektir. Bunların farklı bölge idare mahkemelerinin yargı çevrelerinde olmaları durumundaysa bu uyuşmazlık Danıştay tarafından çözülebilir. Bu görev/yetki uyuşmazlığını çözmekle görevli Danıştay birimi ise 2575 sayılı Kanun m. 52/1-f gereği Danıştay Başkanlar Kurulu olmalıdır⁵⁸³.

Görevsizlik/yetkisizlikle ilgili bölge idare mahkemesinin ve Danıştay'ın bu konuda verdikleri kararların kesin olduğu öngörülmektedir. Diğer yandan m. 43'ün kanun yolu denetimiyle ilgili bir düzenleme olmadığı vurgulanmalıdır. Çünkü 2577 sayılı Kanun'un sistemi içinde kanun yolu denetimiyle ilgili hükümler m. 45 ilâ m. 55'te düzenlenmiştir. Bu noktada, görev ve yetki konusunda kanun yolu denetimiyle ilgili birtakım sorunların ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Çünkü mezkûr Kanun m. 45/5 ve 49/2 birlikte değerlendirildiğinde görev ve yetkiye ilişkin durumun kanun yolu denetimine konu edilebileceği görülmektedir. Gerçekten de m. 49/2 temyiz incelemesinde Danıştay, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması sebebiyle kararı bozabilecektir. Benzer durum 2577 sayılı Kanun m. 45/5'te "*Bölge idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.*" şeklindeki ifadesinden de çıkarılabilir. Buradaki sorun; zaten görevsizliği/yetkisizliğe ilişkin m. 43'e göre tayin edilen görevli/yetkili mahkemenin verdiği kararlar ilgili daha sonradan istinaf ve temyiz aşamasında yeniden görev/yetkiye ilişkin bir değerlendirme yapıp yapılamayacağı olasılığıyla ilgilidir. Sorunlu görünen bu durumun temel sebebi ise m. 43'e göre görevli/yetkili mahkeme belirlemesinin yapılması ve mahkemeler arasındaki bir uyuşmazlığın çözümüyle ilgilidir. Oysaki kanun yolu denetiminde mahkemece verilen kararın denetimi söz konusudur. 2577 sayılı Kanun m. 43/3'ün "*Danıştay ve bölge idare mahkemesince görev ve yetki uyuşmazlıkları ile ilgili olarak verilen*

⁵⁸²İlgisi yönünden bkz. Y. Eraslan ve H. Bilgin (2016). İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 8, ss. 151-187, s. 164-166.

⁵⁸³Bkz. Y. Eraslan ve Ü. S. Üstün (2018). İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 26 (2), s. 154.

kararlar kesindir.” şeklindeki ifadesi daha çok idari yargıda yer alan mahkemeler arasındaki olumsuz görev/yetki uyuşmazlığını çözen mahkemenin kararının kesinliğini ve buna ilişkin bir kanun yolu denetimine başvurulamayacağına işaret etmekte gibidir. Yoksa bu süreçten sonra görevli/yetkili tayin edilen mahkemenin verdiği kararın artık müstakil bir şekilde değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda hem istinaf hem de temyiz denetiminde (yeniden) görev/yetkiye ilişkin denetim kabiliyetinin devam ettiği düşünülmektedir. Gerçekten de özellikle BİM’in bu konuda tayin ettiği görevli/yetkili mahkemenin kararının temyiz denetiminde Danıştay tarafından yeniden değerlendirilmesi kabiliyeti yok sayılamaz⁵⁸⁴. Benzer durumun Danıştay’ın 2577 sayılı Kanun m. 43/3’e göre yaptığı belirlemede, temyiz aşamasında yeniden gündeme gelebileceği düşünülse de 2575 sayılı Kanun m. 2/5’in “*İdare mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayini, uyuşmazlığın esasını çözümlemekle görevli idari dava dairesince yapılır.*” şeklindeki ifadesi dolayısıyla mercii tayini yapan daire ile temyiz incelemesini yapan daire aynı olacağından bu durumda yeniden 2577 sayılı Kanun m. 49/1-a’ya göre bir değerlendirmeye girişilmesi absürt olur. Bununla birlikte, gerek Danıştay dairelerinin göreviyle ilgili değişen düzenlemeler gerekse de görev ve yetkiyle ilgili önemli değişiklik getiren düzenlemeler olursa temyiz mercii’nin temyiz incelemesinde görev ve yetki incelemesinin yeniden gündeme gelebileceği söylenebilir. Elbette *perpetuatio fori* ilkesi⁵⁸⁵ gereği bir dava açıldığı sırada geçerli olan hukuk kurallarının işletilmesi

⁵⁸⁴ “...2577 sayılı *İdari Yargılama Usulü Kanunu*’nun 43. maddesinde; aynı yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarının, *Bölge İdare Mahkemelerinde* çözümleneceği öngörülmüş ve bu kararın kesin olduğu hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Böylece açılan davanın hangi mahkemede bakılması gerektiği konusu uyuşmazlığın başında ve henüz uyuşmazlık temyiz mercii’ne intikal etmeden önce mahkemelerin bağlı olduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesinde çözüme kavuşturulmak istenmiştir. Ancak başlangıçta görevli ve yetkili yargı yerinin bölge idare mahkemesince belirlenmiş olması, bu belirleme sonucunda uyuşmazlığa bakan mahkemenin vermiş olduğu kararın, temyiz mercii olarak Danıştay’ın ilgili dairesinde incelenmesi aşamasını etkiler nitelikte değildir. Bir başka anlatımla, Danıştay’ın ilgili dairesi, temyizen inceleyeceği uyuşmazlıkta, kararı veren mahkemenin görevli ve yetkili mahkeme olup olmadığını inceleyip, sonucuna göre karar verme yetkisine sahiptir. Bu durum 2577 sayılı Kanun’un 49. maddesinin 1/a bendinde ‘Görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması’nın bozma sebebi olarak sayılması ile de ifade edilmiş bulunmaktadır. Esasen aksine bir yaklaşım, yalnız kendi yargı çevresi içerisindeki görevli mahkemeyi belirleme konusunda görevli ve yetkili bulunan bölge idare mahkemesinin, görevli yargı yerini belirleme karar, Danıştay’ın temyiz incelemesini sınırlandırması anlamına gelir ki, kabulü mümkün değildir...” Danıştay 9. Dairesi’nin 25.06.2015 tarihli 2015/597 Esas ve 2015/8023 Karar sayılı kararı, *Danıştay Dergisi* https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042254.pdf, s. 411-412, (E.T.: 28.01.2022). Bkz. Gözübüyük/Tan, 2017, **a.g.k.**, 1041-1042. Ayrıca konuyla ilgili olarak bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 150-151 ve 164.

⁵⁸⁵ “*perpetuatio fori*: mahkemenin yetkisinin, davanın devamı boyunca devam etmesi” Yılmaz, 2002, **a.g.k.**, s. 984.

tartışması burada gündeme gelebilir. Özellikle bu ve benzeri olasılıklara ilişkin tartışmalar da göz önünde bulundurulduğunda⁵⁸⁶ kanun yolu denetimine münhasır görev ve yetkiye ilişkin başvuru sebebinin öneminin belirginleştiği düşünülmektedir. Yine belirtilmelidir ki BİM'in 2577 sayılı Kanun m. 43/3'e göre yapacağı değerlendirmede, değerlendirmeyi yapan daire ile istinaf incelemesini yapan dairenin aynı daire mi olup olmadığı yönünde 2576 sayılı Kanun'da bir öngörü bulunmamaktadır. Dolayısıyla bunların farklı daireler olduğu ihtimali gerçekleşirse istinaf incelemesini yapan dairenin görev ve yetki konusunu yeniden inceleme meselesi yapması mümkündür.

Nihayetinde gerek BİM'in gerekse de Danıştay'ın 2577 sayılı Kanun m. 43/3'e göre yaptığı mercii tayini değerlendirmelerine rağmen istinaf veya temyiz incelemesinde bu konunun yeniden gündeme gelebileceği ihtimali bulunduğu söylenebilir.

Konuyla ilgili değinilmesi gereken bir diğer husus da olumsuz yetki uyuşmazlığında doğabilecek spesifik bir durumdur. Olumsuz yetki uyuşmazlığının doğduğu bir durumda bölge idare mahkemesi uyuşmazlık bulunan her iki mahkemeyi de yetkisiz görüp bunların dışında bir mahkemeyi yetkili görürse yapılması gerekenin ne olduğu açık değildir⁵⁸⁷. Bu tip bir olasılıkta ise yetki uyuşmazlıklarının giderilmesine ilişkin kuralların kıyasen uygulanacağına yönelik görüşün isabetli olduğu düşünülmektedir⁵⁸⁸.

Benzer durum ve çekincelerin 2577 sayılı Kanun m. 44'e göre olumlu görev/yetki uyuşmazlıkları için de ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Ancak olumlu görev/yetki uyuşmazlıklarının gerçekleşme ihtimallerinin düşük olduğunu belirtmek gerekir⁵⁸⁹. Çünkü bu tip durumlarda halihazırda açılmış bir dava bulunduğundan, muhtemelen açılan sonraki dava, davanın derdestliği veya hukuki yarar yokluğu dolayısıyla reddedilecektir⁵⁹⁰. Reddedilmeyle sonuçlanmayan durumlarda ise uyuşmazlık BİM veya duruma göre Danıştay tarafından çözümlenecektir (2577 s. K. m. 44).

⁵⁸⁶*perpetuatio fori* ilkesi ve usul kurallarının zaman yönüyle uygulanması konusundaki tartışmalarla ilgili bkz. H. Pekcanitez (2005). Medenî Usûl Hukuku'nda Görev Kurallarının Zaman İtibariyle Uygulanması. *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 49 (32), s. 178-186.

⁵⁸⁷Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 164-165.

⁵⁸⁸Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 165.

⁵⁸⁹Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 153.

⁵⁹⁰Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 153.

İstinaf başvurusu yapıldığında, bu başvuru ilk incelemeye tabi tutulmaktadır⁵⁹¹ (2577 s. K. m. 14). 2577 sayılı Kanun m. 48/2 dolayısıyla istinaf başvuru dilekçesinin yeniden m. 3'e uygunluğunu aramanın ise isabetli olmadığı düşünülmektedir. Çünkü m. 3'ün kurgusu, açılan bir idari davayla ilgili dilekçede bulunması gereken unsurları ihtiva etmekle ilgilidir. Diğer yandan istinaf mercii yönünden bu zorunlu durum herhalde m. 14/3-g'den dolayı ortaya çıkmaktadır. Oysaki istinaf başvurusu; açılan bir idari dava değil, mahkeme kararının denetimine yönelik bir başvurudur. Dolayısıyla istinafa verilecek başvuru dilekçesinde davanın açılması için gereken dilekçe şartlarını aramanın pratik bir faydasının bulunmadığı düşünülmektedir. İstinaf mercii tarafından yapılacak ilk incelemede; gerekli harç ve giderlerin ödenip ödenmediği, istinaf süresi içinde başvurunun yapılıp yapılmadığı, ilk derece mahkemesinin kararının istinaf edilme kabiliyetinin bulunup bulunmadığı ve incelemeyi yapan dairenin bu konuda iş bölümü bakımından görevli olup olmadığı değerlendirmelerinin ise ilk inceleme aşamasının tabiatına uygun ve anlaşılır olduğu söylenebilir⁵⁹². Bu aşamada ve bu konularda verilen kararların da kesin olduğu öngörülmektedir (2577 s. K. m. 48/7).

2577 sayılı Kanun m. 45/2 istinafin, temyizın şekil ve usullerine tabi olduğunu öngörmektedir. Ancak m. 45/4'ün “*Bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir. Bu hâlde bölge idare mahkemesi işin esası hakkında yeniden bir karar verir. İnceleme sırasında ihtiyaç duyulması hâlinde kararı veren mahkeme veya başka bir yer idare ya da vergi mahkemesi istinabe olunabilir. İstinabe olunan mahkeme gerekli işlemleri öncelikle ve ivedilikle yerine getirir.*” şeklindeki ifadesinde temyiz incelemesinden ayrıldığı nokta belirginleşmektedir. Buna göre istinaf mercii, temyiz merciinin aksine, ilk derece mahkemesinin kararını kaldırarak işin esası hakkında yeniden bir karar verme kabiliyetine sahiptir⁵⁹³. Bu durumun istisnası ise 2577 sayılı Kanun m. 45/5'te “*Bölge*

⁵⁹¹Kaplan, 2020, a.g.k., 550.

⁵⁹²Kaplan, 2020, a.g.k., 551.

⁵⁹³İstinaf incelemesinde genel kural; merciin, başvuruyu isabetli bulmadığında talebi reddetmesi ve haklı bulunduğu durumlarda ilk derece mahkemesinin kararını kaldırıp işin esası hakkında bir karar verebilmesidir. Bundan ayrılan 2577 sayılı Kanun m. 45/5 hükmü ise kararın kaldırılıp dosyanın yeniden ilk derece mahkemesine gönderilmesidir ki bu durum istisnai niteliktedir. Temyiz incelemesinde ise genel kural; merciin, hukuk kurallarının maddi olaya doğru uygulanıp uygulanmadığını araştırmak ve buna göre kararı bozmak veya onamaktır. Bu halde dosyayı kararı veren mahkemeye gönderir, yoksa işin esasına girerek yeni bir karar tesis etmez. İstisnai olarak Milli Eğitim Bakanlığı ve ÖSYM tarafından yapılan merkezi ve ortak sınavlara ilişkin işlerden doğan uyuşmazlıklarda ilk derece mahkemesince verilen karar

idare mahkemesi, ilk inceleme üzerine verilen kararlara karşı yapılan istinaf başvurusunu haklı bulduğu, davaya görevsiz veya yetkisiz mahkeme yahut reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından bakılmış olması hâllerinde, istinaf başvurusunun kabulü ile ilk derece mahkemesi kararının kaldırılmasına karar vererek dosyayı ilgili mahkemeye gönderir. Bölge idare mahkemesinin bu fıkra uyarınca verilen kararları kesindir.” şeklindeki ifadede yer almaktadır. Buna göre ilk derece mahkemesinin ilk inceleme sonucunda verdiği kanun yolu denetimine elverişli kararlarında (2577 s. K. m. 15/1-b, e) ve reddedilmiş veya yasaklanmış hâkim tarafından verilen kararlarda istinaf mercii; başvuruyu kabul ederse kararı kaldırıp dosyayı kendisi incelemeyecek ve dosyayı ilk derece mahkemesine gönderecektir. İlk derece mahkemesinin görevsiz/yetkisiz olduğu kanaatine varırsa bu durumda da kararı kaldırıp dosyayı görevli/yetkili mahkemeye gönderecektir. Bu noktada, yukarıda da açıklanmaya çalışılan bu sorunlu durumun gündeme geldiğinde mahkemenin nasıl bir tutum içinde olabileceğine bir örnek verilebilir. Örneğin Eskişehir Vergi Mahkemesi ile Eskişehir İdare Mahkemesi’nde çıkan bir olumsuz görev uyuşmazlığı durumunda, bu uyuşmazlığı inceleyecek olan Bursa Bölge İdare Mahkemesi; Eskişehir İdare Mahkemesi’ni görevli tayin ederse ve bu mahkeme nihai kararını verdikten sonra taraflar görevsizlik iddiasında bulunabilecekler midir? İlk bakışta 2577 sayılı Kanun m. 43/3’e göre bu kararların kesin olduğu dolayısıyla böyle bir başvuru yapıldığında BİM tarafından bu başvurunun reddedilebileceği düşünülebilir. Ancak yukarıda da açıklanmaya çalışıldığı üzere bu tip bir olasılıkta kararın kesinliği mahkemeler arasındaki uyuşmazlığı çözmeye yöneliktir. Diğer yandan bu yöndeki kanun yolu başvurusu, taraflar üzerinde sonuç doğuran nihai mahkeme kararının denetimiyle ilgilidir. Bunların her ikisinin de konu itibarıyla çakışmaları, bu yöndeki başvuru hakkını ve ilgili mercinin denetleme yetkisini sınırlandırmayı gerektirmemektedir⁵⁹⁴. Kaldı ki Bursa BİM, görev ve yetkiye ilişkin bir değerlendirme yapsa bile temyiz incelemesinde Danıştay bu yöndeki incelemeyi yeniden yapabilecektir.

hukuka uygun değilse Danıştay bu kararı bozar ve kendisi işin esasına girerek bir karar verebilir. Konuyla ilgili olarak bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 558.

⁵⁹⁴İlgisi yönünden bkz. Danıştay 9. Dairesi’nin 25.06.2015 tarihli 2015/597 Esas ve 2015/8023 Karar sayılı kararı, *Danıştay Dergisi* (https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/dergi/20_05_2019_042254.pdf, s. 411-412, E.T.: 28.01.2022).

İstinaf, temyizın şekil ve usullerine tabi olduğuna göre temyiz sebepleri, istinaf incelemesi ve kararının da sebeplerini oluşturmaktadır⁵⁹⁵. 2577 sayılı Kanun m. 49/2- (a), (b), (c) hükümleri bu sebepleri ortaya koymaktadır. Bunlar; *görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi ve usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması* şeklinde öngörülmektedir. Belirtilmelidir ki hukuka aykırı karar vermekten bahsedilince, diğer sebeplerin öngörülmesinin ne gibi bir ayırt edici bir noktayı ortaya koydukları pek de belirgin değildir. Çünkü hukuka aykırılığın kapsamının hem esasa hem de usule yönelik düzenlemelere yönelik yanlış değerlendirmeleri içine aldığı düşünülmektedir.

Yine, bu sebeplerin istinaf başvurusunda bulunan tarafça belirtilmesine gerek olmadığı, şekil yönünden uygun olan bir başvuruda bu sebepler gösterilmese de istinaf merciinin kendiliğinden bunu araştırabileceği ve hatta araştırması gerektiği söylenebilir⁵⁹⁶ (2577 s. K. m. 45/2). Elbette kendiliğinden yapılacak bu hukuka aykırılık denetiminin, tarafın talep sonucunu doğrudan doğruya etkileyecek bir nitelikte olmadığı söylenmelidir. Örneğin bir tam yargı davasında davacı, manevi tazminat talebinde bulunmadıysa mahkemenin bununla ilgili bir karar vermesi mümkün olmamalıdır⁵⁹⁷.

2.3.1.1.4. Kararın niteliği ve sonuçları

İstinaf mercii tarafından yapılacak değerlendirme sonucunda ilk derece mahkemesinin kararı hukuka uygun bulunarak istinaf başvurusu reddedilebilir veya karar maddi yanlışlıklar içeriyorsa ve düzeltilmesi mümkünse bu düzeltmeleri yaparak aynı karar verilir (2577 s. K. m. 45/3). İstinaf mercii; 2577 sayılı Kanun m. 45/5'teki haller haricinde; kararı hukuka uygun bulmazsa istinaf başvurusunu kabul eder ve işin esası hakkında yeniden bir karar vermek üzere ilk derece mahkemesinin kararının kaldırılmasına karar verir (2577 s. K. m. 45/4). Bunlardan temyiz kanun yolu denetimine kapalı olanlar kesindir ve bu dosyalar ilk derece mahkemesine gönderilerek tebliğe çıkarılır (2577 s. K. m. 45/6).

⁵⁹⁵Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 551.

⁵⁹⁶Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 551-552.

⁵⁹⁷Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 552-553.; Kaldı ki mahkemenin konuyu resen araştırması medeni yargılamadaki taraflarca getirilme ilkesinin; zıttı niteliğindedir. Yoksa talep sonucu tasarruf ilkesi içinde zikredilebilir ki idari yargılamada da tasarruf ilkesinden söz etmek mümkündür. Dolayısıyla talep sonucuna hâkimin müdahalesi, resen araştırma mecburiyetinin bir gereği olarak yorumlanamaz.

2.3.1.2. Temyiz kanun yolu

2.3.1.2.1. Temyizin amacı ve işlevi

Temyizin amacı, verilen kararın hukuki yönden denetimidir⁵⁹⁸. Kararın denetimi ile subjektif yönden hakkın sağlanması ve objektif yönden hukukun gerçekleşmesi sağlanır. Objektif yönden gerçekleşen hukukun aynı zamanda hukuki öngörülebilirliği sağladığını da vurgulamak gerekir.

2.3.1.2.2. Başvuru yöntemi

Temyize davanın tarafları başvurabilir. Başvuruda bulunacak olanın bu konuda hukuki yararının olması gerekir⁵⁹⁹. Nihai kararın tebliğinden itibaren otuz günlük (veya duruma göre yedi gün)⁶⁰⁰ süre içinde temyiz yoluna başvurulabilir. Bununla birlikte temyiz kanun yoluna başvuran tarafla birlikte, süresinde verilecek cevap dilekçesiyle katılma yoluyla temyiz yoluna başvurulabilmesi mümkündür⁶⁰¹.

⁵⁹⁸Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 366.

⁵⁹⁹“...bir kanun yolu olan temyiz başvurusunda kararın bozulmasından, başvuranın korunmaya değer bir hukuki menfaatinin bulunması gerekmektedir...” Danıştay 7. Dairesi’nin 20.5.1997 tarihli 1996/610 Esas ve 1997/2039 Karar sayılı kararı; “...İdari yargı yerlerinde verilen kararlara karşı başvuru yolları, bu kararların aleyhlerine olan hüküm fıkraları yönünden taraflarca izlenebilir. Vergi dairesi müdürlüğü tarafından bozulması istenen karar ise; ... Limited Şirketi adına re’sen salınan kaçakçılık cezalı gelir (stopaj) vergisi ve fon payına karşı açılan davanın reddi yolunda olup davalı durumundaki vergi dairesi müdürlüğünün sözü geçen kararın bozulmasında hukuki yararı bulunmamaktadır...” Danıştay 3. Dairesi’nin 28.1.2003 tarihli 2000/3608 Esas ve 2003/539 Karar sayılı kararı; “...Bölge İdare Mahkemesi İdari Dava Dairesince istinaf başvurularının reddine karar verildiği, bu kararın ... Büyükşehir Belediye Başkanlığı yönünden yeni ve aleyhe bir sonuç doğurmadığı anlaşılmaktadır. / Bu durumda, İdare Mahkemesi kararına karşı istinaf başvurusunda bulunmayan ... Büyükşehir Belediye Başkanlığının, davacılar ve diğer davalı tarafından yapılan istinaf başvurularının reddine ilişkin Bölge İdare Mahkemesi İdari Dava Dairesi kararını temyiz etmesine olanak bulunmamaktadır. / ...sayılı karara karşı yapılan temyiz isteminin incelenmeksizin reddine...” Danıştay 6. Dairesi’nin 30.11.2020 tarihli 2018/1522 Esas ve 2020/11701 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 20.09.2022).

⁶⁰⁰Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 370-371.

⁶⁰¹“...Bu durumda, davacı tarafından verilen temyiz dilekçesinde katılma yoluyla temyiz talebinde bulunulduğu, ancak davalı idarenin temyiz dilekçesinin davacıya tebliğ edildiği 24/03/2016 tarihinden itibaren 30 günlük sürede katılma yoluyla temyiz talebinde bulunulmadığı görüldüğünden davacının temyiz isteminin süre yönünden reddi gerekmektedir...” Danıştay 4. Dairesi’nin 22.4.2021 tarihli 2016/11249 Esas ve 2021/2444 sayılı Kararı; “...Bu durumda; davacı tarafından, temyize cevap dilekçesi ile Bölge İdare Mahkemesi kararının ‘davacıdan 222.033,97 TL’nin ödenmesinin istenilmesine ilişkin ... tarihli ... sayılı işlem ve kefalet senedine yönelik kısmı’ yönünden istinaf başvurusunun reddine ilişkin kısmının bozulması talep edilerek katılma yoluyla temyiz başvurusunda mı bulunulduğu, yoksa sadece davalı idarenin temyiz dilekçesine cevap mı verildiği hususunun açıkça ortaya konularak, karar temyize konu edilmiş ise temyize konu edilen kısmının tereddüte yer bırakmayacak şekilde belirtilmesi gerekmektedir...” Danıştay 8. Dairesi’nin 8.12.2021 tarihli 2019/494 Esas ve 2021/6050 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 20.09.2022).

Temyiz dilekçesinin Danıştay Başkanlığına hitaben yazılması gerekir (2577 s. K. m. 48/1). Dilekçelerin 2577 sayılı Kanun m. 3'e göre düzenlenmiş olması gerekir (2577 s. K. m. 48/2).

2.3.1.2.3. İnceleme yöntemi ve kapsamı

2577 sayılı Kanun m. 46/1 temyiz edilebilecek kararları öngörmektedir. Bunlar şunlardır:

“a) Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları.

b) Konusu yüz bin Türk lirasını aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında açılan davalar.

...

k) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun uygulanmasından doğan davalar.

...”

Vergi yargılaması bakımından temyiz kanun yoluna başvuru kabiliyetinin *a*, *b* ve *k* bentleri bakımından önem taşıyabilir⁶⁰². Vergi davalarının genelde belli bir parasal değerde vergiyi veya vergi cezasını ilgilendirdiği düşünüldüğünde bu durum belirginleşmektedir. Kanunda öngörülen sınırın üzerinde olmak şartıyla bölge idare mahkemesince verilen bir kararın temyizi mümkün olabilir. Dava konusunun belli bir miktar paranın üzerinde olan iptal ve tam yargı davalarında istinaf aşamasından sonra temyiz kabiliyeti bulunmaktadır. Diğer yandan bir vergi mükellefinin mükellefiyet kaydının terkin talebinin reddi işlemine karşı açtığı dava istinaf aşamasında kesinleşir⁶⁰³. Yukarıda vergi ihbarnamesi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe gönderilirken ayrı ayrı göndermeleri olasılığının yarattığı sakıncanın temyiz değer sınırının belirlenmesi yönünden temyiz aşamasında da mümkün olabileceği söylenmelidir.

2.3.1.2.4. Kararın niteliği ve sonuçları

Temyiz incelemesi sonunda Danıştay; onama, düzelterek onama veya bozma kararı vermektedir. Bununla birlikte, 2577 sayılı Kanun m. 49/2- (a), (b), (c) hükümleri temyiz sebeplerini ortaya koymaktadır. Bunlar; *görev ve yetki dışında bir işe bakılmış*

⁶⁰²Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 367-368.

⁶⁰³Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 555.

olması, hukuka aykırı karar verilmesi ve usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması şeklinde öngörülmektedir. Aslında hukuka aykırı karar vermekten bahsedilince, diğer sebeplerin öngörülmesinin ne gibi bir ayırt edici bir noktayı ortaya koydukları pek de belirgin değildir. Çünkü hukuka aykırılığın kapsamının hem esasa hem de usule yönelik düzenlemelere yönelik yanlış değerlendirmeleri içine aldığı düşünülmektedir. Bu yönde bir belirleme yapma girişiminde bulunulduğunda ise idari yargıdaki iptal davasında kullanılan iptal nedenlerinin buna benzerliğinden bahsedilebilir⁶⁰⁴. Bu bağlamda *görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması*, konu yönünden⁶⁰⁵ ve yer yönünden yetkili olmayan bir mahkemece verilen bir yargısal işlemi; *hukuka aykırı karar verilmiş olması*, mahkemece tesis edilen yargısal işlemin sebep ve konu unsurlarında hatalı karar verdiğini ve *usul hükümlerine uyulmamış olması* hali de yargısal işlemin şekil yönünden isabetli olmadığı şeklinde anlaşılabilir⁶⁰⁶.

Danıştay'ın temyiz mercii olarak yaptığı denetimde, ilk veya ikinci derecede ileri sürülmeyen sav ve savunmalar bu aşamada genişletilemez⁶⁰⁷; meğerki görev ve yetki konusu gibi kamu düzeni kapsamında kabul edilen bir konuda, alt derece mahkemelerinde ileri sürülmeyen bu yöndeki bir sav ve savunma temyizde dile getirilmiş olsun⁶⁰⁸. Kaldı ki mercii, kamu düzenini ilgilendiren bir hususu sav ve savunmada ileri sürülmediyse bile kendisi bunu göz önüne alabilir. Elbette idari yargılama hukukunda görevin yanında yetkinin de kamu düzeninden sayılması eleştirilebilir⁶⁰⁹. Gerçekten de yetkili bir mahkemenin coğrafi yönden sağlayacağı işlevi, verilecek kararın tarafları yönünden büyük bir önem taşıyabilir ki bu yöndeki kabiliyeti onların pasif veya aktif irade açıklamalarına dayalı tasarruflarına bırakmak daha anlaşılabilir bir durum olurdu⁶¹⁰.

⁶⁰⁴Gözübüyük ve Tan, 2017, **a.g.k.**, 1040.

⁶⁰⁵Yargılama hukukunda *görev ve yetki* kavramları bakımından *görevin*; *konu yönünden yetki* ve *yetkinin de yer yönünden yetki* olarak ifade edilebileceği düşünüldüğünden, *konu* kavramı bu şekilde kullanılmaktadır. Yoksa burada kullanılan bu kavram mahkemece tesis edilen işlemin konu yönünden aykırılığıyla ilgili değildir.

⁶⁰⁶Gözübüyük ve Tan, 2017, **a.g.k.**, 1040.

⁶⁰⁷Gözübüyük ve Tan, 2017, **a.g.k.**, 1041.

⁶⁰⁸Gözübüyük ve Tan, 2017, **a.g.k.**, 1041.; Karakoç, 2014a, **a.g.e.**, 972-973.

⁶⁰⁹Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 559-560.

⁶¹⁰Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 559-560.

2.3.2. Olağanüstü Kanun Yolları

Kanun yolları mahkeme kararlarının denetiminde iki fonksiyonu yerine getirmektedir. Bunlardan biri subjektif yönden hakkın temini diğeri de objektif yönden hukukun tesisidir. Kanun yollarının bu iki işlevi ayrıca mahkeme kararının denetimden önce kesinleşmesi önlenebilmektedir.

Bir mahkemenin nihai kararı taraflar üzerinde sonuçlarını doğurmaya çoğunlukla elverişli olsa da kararın daha kuvvetli etkisi kesinleşmeyle birlikte gerçekleşir. Dolayısıyla genel olarak kesin hükmün etkisi, tarafların üzerinde tartışılmayacak şekilde hukuki durumlarını etkilemektedir. Bununla birlikte, kesin hükmün dahi birtakım durumlar ortaya çıktığında bu etkisi bertaraf edilerek hukuki durumun yeniden belirlenmesi mümkün hale gelebilmektedir. Olağanüstü kanun yollarıyla sağlanan bu olanak, oldukça sınırlı bir düzlemde tanımlıdır.

2.3.2.1. Yargılamanın Yenilenmesi

2.3.2.1.1. Amacı ve fonksiyonu

Şekli anlamda kesin hüküm niteliğini kazanmış bir kararın, ağır birtakım yanlışlıklarla malul olduğu anlaşılırsa bu kesin hükmün, tarafların da hukuki durumlarını etkileyecek şekilde, sonuçları ortadan kaldırılarak yeniden bir yargılama yapılarak karar verilmesi sağlanır⁶¹¹.

2.3.2.1.2. Başvuru yöntemi

2577 sayılı Kanun m. 55/5, yargılamanın yenilenmesinde ilgili madde hükümleri saklı kalmak şartıyla diğer hükümlerin uygulanacağını öngörmektedir. Dolayısıyla başvuru yöntemi bakımından ilgili hükümlerin işletilmesi gerekecektir. Şekli anlamda kesinleşmiş bir hükmün tarafları 2577 sayılı Kanun m. 53'te öngörülen sebeplerden biri ortaya çıktığında karar mahkemesinden yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunabilir. Dilekçenin 2577 sayılı Kanun m. 3'teki şartları taşıması ve m. 4'te öngörülen yerlerden birine verilmesi ve karar mahkemesine intikal ettirilmesi gerekir.

Başvuru için Kanun; on ve bir yıllık süreler ile altmış günlük süre öngörmektedir (2577 s. K. m. 53/3). Buna göre 2577 sayılı Kanun m. 53/1-h kapsamındaki durumun

⁶¹¹ Bu konuda bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 569-570.

gerçekleşmesi halinde on yıl, m. 53/1-ı kapsamındaki durumun gerçekleşmesi halinde bir yıl ve diğer sebepler için de başvuru açısından gerçekleştiği tarihi izleyen günden itibaren altmış gün içinde başvuruda bulunulması gerekir (2577 s. K. m. 53/3).

AYM'nin 6216 sayılı Kanun⁶¹² m. 50/2'ye göre temel hak ve hürriyetlerin ihlali, bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa ve yeniden yargılama yapılmasında hukuki fayda bulunuyorsa dosya karar mahkemesine gönderilir. 6216 sayılı Kanun'un bu yöndeki ifadesi, başvuru talebiyle harekete geçmeyi aramamaktadır. Bundan dolayı dosya kendisine gönderilen karar mahkemesi, resen harekete geçip yeniden yargılama yapmalıdır.

Yargılamanın yenilenmesi için nihai hükmün mutlaka olağan kanun yolları aşamasından geçmiş olması gerekmez. Olağan kanun yolları tüketilmeden kesinleşen kararlar için de yargılamanın yenilenmesi mümkündür⁶¹³. Çünkü bu konuda hem kanun hükmü bir sınırlama yapmamıştır hem de böyle bir sınırlamanın kabul edilmesi - yargılamanın yenilenmesi sebepleri dikkate alındığında- onun doğasına uygun değildir.

2.3.2.1.3. İncelemenin yöntemi ve kapsamı

Yargılamanın yenilenmesi, 2577 sayılı Kanun m. 53'te öngörülen sebepler dâhilinde yapılabilir. Elbette buna 6216 sayılı Kanun m. 50/2'ye göre temel hak ve hürriyetlere ilişkin bir ihlalin bir mahkeme kararından kaynaklanması durumunda da yargılamanın yenilenmesinin gündeme gelebileceği durumu da eklenmelidir. Bu sebepler dışında yargılamanın yenilenmesi yapılamaz.

İnceleme, kararı vermiş mahkeme tarafından yapılır (2577 s. K. m. 53/2); meğerki karara konu olayla ilgili görevli mahkeme veya daire değişmiş olsun. Bu durumda görevli hale gelmiş mahkemece veya dairece incelemenin yapılması gerekir (2577 s. K. m. 55/1). Duruşma yapılıp yapılmaması görevli mahkemece belirlenir (2577 s. K. m. 55/4). Temel hak ve hürriyetlerin ihlali dolayısıyla yenilenecek yargılamada ise mümkünse dosya üzerinden ve ayrıca AYM'nin işaret ettiği ihlalin kaldırılmasına yönelik bir karar verilmelidir⁶¹⁴ (6216 s. K. m. 50/2).

⁶¹²3.4.2011 tarihli ve 27894 sayılı Resmî Gazete.

⁶¹³Bkz. Arslan, 2004, **a.g.k.**, 103.

⁶¹⁴“...Yargılamanın yenilenmesine yönelik hukuki çerçeve ile Anayasa Mahkemesi'nin yeniden yargılamaya yönelik değerlendirmeleri birlikte irdelendiğinde, 'yeniden yargılama'nın, hakkında kesinleşmiş bir mahkeme kararı bulunan konuda tekrar yargılama yapılması açısından 'yargılamanın yenilenmesi'nden temel bir farkının bulunmadığı; yargılamanın yenilenmesinde, yargılamanın tekrarını gerektiren sınırlı sayıdaki sebebin doğruluğu mahkeme tarafından belirlenip yeniden yargılama

Karar, istinaf merci tarafından verilmiş olabilir. İstinaf, ilk derece mahkemesinin kararını kaldırıp kendisi ikame yargılama yapıp karar vermişse -diğer bir deyişle istinaf esas hakkında karar vermişse- yargılamanın yenilenmesi de istinaf mercii tarafından gerçekleştirilmelidir⁶¹⁵.

2.3.2.1.4. Kararın niteliği ve sonuçları

Yargılamanın yenilenmesi talebi 2577 sayılı Kanun m. 53'te öngörülen sebeplerden birine dayanmıyorsa talep reddedilecektir (2577 s. K. m. 55/3). Hükmün *istemin reddine* şeklinde kaleme alınması ise bunun yeni bir dava olmadığı şeklinde anlaşılmasına sebebiyet vermektedir. Ancak Danıştay, yargılamanın yenilenmesi talebi kabul edildiğinde, bunu yeni bir dava olarak nitelendirme eğiliminde gibi görünmektedir⁶¹⁶. Bunun önemli bir sebebinin, ilgili hükmün *davaya yeniden bakılarak karar verilir* şeklindeki ifadesinden kaynaklandığı da düşünülebilir⁶¹⁷ (2577 s. K. m. 55/2).

Eğer bu, yeni bir dava olarak kabul ediliyorsa yargılamanın yenilenmesinde 2577 sayılı Kanun m. 55/5, Kanun'un diğer hükümleri uygulanır dediğine göre tabi olduğu yargılama usulü işletilmesi gerekir. Bu durumda verilen karar da yine olağan kanun yolları denetimine tabi olacaktır⁶¹⁸. Bununla birlikte, özellikle istinaf merciinin esas

yapılmasına karar verilirken, yeniden yargılamada ise, kesinleşmiş mahkeme kararının hangi yönlerden kusurlu olduğu ve yeniden yapılacak yargılama ile ihlâlê konu unsurların nasıl giderileceği Anayasa Mahkemesi tarafından belirlenmektedir. Bunun dışında yargılamanın yenilenmesiyle yeniden yargılama arasında temel bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla, yargılamanın yenilenmesi veya yeniden yargılama sonucunda verilen karar, verildiği anda kesin nitelikte bir karar değilse, bu karara yönelik olağan kanun yolları kararın verildiği tarihteki usul hükümlerine göre belirlenecektir..." Danıştay 13. Dairesinin 10.6.2021 tarihli 2021/2123 Esas ve 2021/2172 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022).

⁶¹⁵Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 572.

⁶¹⁶"...İdare Mahkemesince, davacı tarafından ileri sürülen yargılamanın yenilenmesi sebepleri yerinde bulunmayarak istemin reddedilmesi nedeniyle yeni bir yargılama sürecinin başlamasına gerek görülmediği; başka bir anlatımla, yargılamanın yenilenmesi talebinin kabulü halinde istem yeni bir davaya dönüşmekte olup bu aşamaya kadar olan süreç eski yargılamanın devamı niteliğinde olduğundan davalı idare lehine vekalet ücreti takdirine gerek bulunmamaktadır..." Danıştay 8. Dairesinin 24.6.2021 tarihli 2021/1587 Esas ve 2021/3412 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022). Aynı yönde Danıştay 8. Dairesinin 10.6.2021 tarihli 2020/5673 Esas ve 2021/3080 Karar sayılı kararı, (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022).

⁶¹⁷"...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 55. maddesinin 2. fıkrasında; yargılamanın yenilenmesi isteminin, karşı tarafın savunması alındıktan sonra inceleneceği ve kanunda yazılı sebeplerin bulunması halinde davaya yeniden başlanacağı hüküm altına alınmıştır..." Danıştay 8. Dairesinin 10.6.2021 tarihli 2020/5673 Esas ve 2021/3080 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022).

⁶¹⁸"...Bu itibarla, yukarıda belirtilen istisnalar arasında bulunmayan davada, Anayasa Mahkemesi'nin yeniden yargılama kararı üzerine İdare Mahkemesi'nce verilen davanın reddi yolundaki kararın yeni bir karar olduğu açık olduğundan, 20/07/2016 tarihinden sonra verilen bu karara karşı istinaf yoluna

hakkında verdiği karar dolayısıyla karar mercii olarak yaptığı ve yeniden verdiği yargılamalarda, kararın denetimsiz kalma olasılığının bulunduğu belirtilmelidir. Gerçekten de istinafin temyiz kanun yoluna kapalı kararları düşünüldüğünde bu durumun gündeme gelebileceği söylenebilir. Bir başka deyişle, bu olasılıkta, yeni ve müstakil bir davanın kanun yolu denetiminden bağışık kalabileceği bir durum oluşmaktadır. Bu durumda 2577 sayılı Kanun m. 55/5'in öngörüsü kısmen de olsa etkisiz kalmış olacaktır.

2.3.2.2. Kanun yararına temyiz

2.3.2.2.1. Amacı ve fonksiyonu

Genel olarak kanun yollarıyla kesin hükmün etkisi hem subjektif hem de objektif yönden ortadan kaldırılmaktadır. Ancak idari yargılama hukukunda, bir olağanüstü kanun yolu olan kanun yararına temyizde, kesin hükmün subjektif etkisi devam etmekteyken objektif yönden etkisi ortadan kalkmaktadır (2577 s. K. m. 51/2). Başka bir deyişle verilen kararın sonuçları taraflar yönünden devam etmektedir, ancak yanlış içtihat oluşmasının da önüne geçilmektedir. Elbette taraflar yönünden sonuç doğurmamasından dolayı bunun gerçek bir kanun yolu olarak nitelendirilmesi durumu da tartışılabilir görünmektedir⁶¹⁹.

2.3.2.2.2. Başvuru yöntemi

Bu yola Danıştay cumhuriyet başsavcısı başvurabilir. 2577 sayılı Kanun m. 51/1'de *ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine* ifadesi, bakanlıklara bu konuda doğrudan başvurma hakkını vermemekte, başsavcının konuyla ilgili harekete geçmesinde tetikleyici bir etki yaratabileceklerine işaret etmektedir. Nihayetinde kanun yararına temyiz başvurusunda başsavcı, bakanlıkların göstereceği lüzumu esas alıp harekete geçebileceği gibi resen de harekete geçerek başvuruda bulunabilir, karar ona aittir⁶²⁰. Başvuru, konu bakımından yetkili Danıştay dairesine yapılır⁶²¹.

başvurulması gerektiği sonucuna varılmıştır...” Danıştay 13. Dairesinin 10.6.2021 tarihli 2021/2123 Esas ve 2021/2172 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022).

⁶¹⁹Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 572.

⁶²⁰Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 575.

⁶²¹Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 575.

2.3.2.2.3. *İncelemenin yöntemi ve kapsamı*

Kanun yararına temyizın konusu, kanun yolu denetiminden geçmeden kesinleşen kararlar için söz konusudur. Burada şunu belirtmek gerekir; bu kapsama kesin nitelikli kararlar ile tarafların kanun yolundan vazgeçmeye veya davayı sona erdiren feragat ve sulh gibi sebeplerin de dâhil olduğu düşünülebilir⁶²². Nihayetinde kurumun amacı zaten denetimle kamu düzenine ait bir konuyu hedeflemektedir. Dolayısıyla feragat ve sulh ile kanun yollarından vazgeçmeye bağlı sonuçlar da buraya dâhil olur.

İlk derece mahkemelerinin kesin nitelikteki kararları veya istinaf incelemesinden geçmemiş kararları ile istinafın kesin nitelikteki kararları veya temyiz incelemesinden geçmemiş kararları kurumun konusu kapsamındadır.

Aykırlık sebepleri temyiz incelemesi sebepleriyle aynıdır.

2.3.2.2.4. *Kararın niteliği ve sonuçları*

İnceleme sonunda daire temyiz sebeplerinden birinin varlığı halinde istemi kabul ederek hükmün kanun yararına bozulmasına hükmeder⁶²³. Şartları gerçekleşmediyse başvuruyu reddeder⁶²⁴. Verilen hüküm, davanın tarafları yönünden bir sonuç doğurmaz.

⁶²²Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 574; Atay, 2021, **a.g.k.**, 460; Arslan, 2004, **a.g.k.**, 109.

⁶²³“...Yukarıda özetlenen gerekçeyle dava konusu işlemin iptali yolunda verilen temyize konu ... 1. İdare Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 51. maddesi uyarınca, hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere KANUN YARARINA BOZULMASINA...” Danıştay 6. Dairesinin 23.6.2021 tarihli 2021/5717 Esas 2021/8717 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022).

⁶²⁴“...Açıklanan nedenlerle;... Danıştay Başsavcılığın’ca Manisa Vergi Mahkemesi Hakimliğinin ... tarih ve ... sayılı kararının kanun yararına temyiz isteminin reddine...” Danıştay 9. Dairesinin 26.12.2019 tarihli 2018/153 Esas ve 2019/7580 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ HUKUKUNDA KANUN YOLUNDAN VAZGEÇME KURUMU

3.1. Kanun Yolundan Vazgeçme

Vergi hukukuna kanun yolundan vazgeçme (KYV)⁶²⁵, 213 sayılı Kanun m. 379 maddesine 5.12.2019 tarihli 7194 sayılı Kanun m. 27 ile yeniden düzenlenerek ihdas edilmiştir. Hükmün gerekçesinde ihdas edilme amacı “*İdare ile mükelleflerin vergiler ve cezalarla ilgili olarak her aşamada anlaşabilmesi, vergi ihtilaflarının süratle çözümlenebilmesi ve yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması amacıyla Vergi Usul Kanununun mülga 379 uncu maddesinin ‘Kanun yolundan vazgeçme’ başlığıyla yeniden düzenlenmesi*” şeklinde öngörülmüştür⁶²⁶. Hükmün düzenlenme amacı iki temel sebebe dayandırılabilir: Birincisi vergi ihtilaflarının süratle çözümlenmesi, ikincisi ise yargı mercilerinin iş yükünün azaltılmasıdır⁶²⁷.

Aynı şekilde 7194 sayılı Kanun teklif metninde, m. 28’de yer alan madde gerekçesi şu şekilde ifade edilmiştir: “*Maddeyle, İdare ile mükelleflerin vergiler ve cezalarla ilgili olarak her aşamada anlaşabilmesi, vergi ihtilaflarının süratle*

⁶²⁵Bu konuda bkz. F. Saraçoğlu ve B. Kahraman (2019). Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 15 (180), ss. 2671-2680; Ö. Batur (2020). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 11 (43), ss. 203-217; D. Şenyüz (2020). Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak “Kanun Yolundan Vazgeçme” ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırma. *Mali Hukuk Dergisi* 16 (185), ss. 1165-1223; S. Yakar (2012). Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma. *Maliye Dergisi* (162), ss. 448-466; B. Doğrusöz ve S. Yakar (2020). Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 16 (190), ss. 2741-2762; B. Yegen ve M. E. Turan (2020). Bir Barışçıl Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 16 (191), ss. 3105-3134; M. Durdu (2020). Kanun Yolundan Vazgeçme Hükümlerinin Değerlendirilmesi ve Anayasallık İncelenmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 16 (192), ss. 3457-3482; N. Aşçı Akıncı (2020). Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme. *Terazi Hukuk Dergisi* 15 (172), ss. 2466-2477; B. Bozdoğanoglu (2021). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 17 (196), ss. 951-976; A. Yücel ve B. Bozdoğanoglu (2022). Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri. *Mali Hukuk Dergisi* 18 (210), ss. 1235-1258; A. Yücel (2022). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bandırma: Onyedli Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İlgisi yönünden bkz. İ. Semiz (2022). Vergi Uyuşmazlıkları Açısından Arabuluculuk Kurumunun Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 18 (211), ss. 1539-1570; A. Filiz (2021). Vergi Hukukunda Vergi Kabahat ve Cezalarında Uzlaşma. *Mali Hukuk Dergisi* 17 (198), ss. 1601-1632, s. 1615; Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 174-180; Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1292-1307; Batı, 2021, **a.g.k.**, 582-588; Çakır, 2020, **a.g.k.**, 972-975; Çakır, 2020, **a.g.k.**, 974.

⁶²⁶Plan ve Bütçe Komisyonu’nun 6.11.2019 tarihli 2/2312 Esas ve 15 Karar numaralı raporu, s. 26 (<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf> E.T.: 24.08.2022).

⁶²⁷Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1293.

çözümenebilmesi ve yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması amacıyla Vergi Usul Kanununun mülga 379 uncu maddesi 'Kanun yolundan vazgeçme' başlığıyla yeniden düzenlenmektedir. Bu kapsamda, yargılama aşamasında mükelleflerin istinaf veya temyiz yolundan vazgeçmeleri halinde verilen karara göre, dava konusu edilen verginin bir kısmı ve/veya cezanın bir kısmı ya da tamamından vazgeçilmesi ve idarece de ihtilafların sürdürülmemesi yönünde düzenleme yapılmaktadır. Bu şekilde tahakkuk eden vergi ve cezaların vadesi geçirilmeksizin gecikme faiziyle birlikte ödenmesi halinde ayrıca indirim yapılması öngörülmektedir."⁶²⁸

Gerek komisyon raporunda gerekse de teklif gerekçesinde belirtilen *idare ile mükelleflerin her aşamada anlaşabilmesi* ifadesine bakıldığında, düzenlemenin, 213 sayılı Kanun'da öngörülen idari çözüm mekanizmalarının yargısal aşamaya tesir edememesi dolayısıyla bu aşamada da geçerli bir çözüm mekanizması ihtiyacını karşılamak için ihdas edildiği anlaşılmaktadır. Diğer yandan belirtmek gerekir ki kurum, konusu itibarıyla 213 sayılı Kanun m. 1'de öngörülen vergi, resim ve harçların tarhiyat aşamasına ilişkindir. Bu haliyle de aslında yapılandırma kanunlarından önemli bir farklılık taşıdığı düşünülmektedir. Çünkü dönemsel şekilde çıkarılan yapılandırma kanunlarında sadece 213 sayılı Kanun'da yer alan ve tarhiyat aşamasında ortaya çıkan vergi ve cezalar değil; kapsamı daha geniş olmak üzere kamusal nitelikli diğer alacakların tahsil aşamasına ilişkin düzenlemeler yapılabilmektedir. Dolayısıyla KYV'nin, yapılandırma kanunlarına olan ihtiyacı (!) ortadan kaldırılabilmesi de mümkün görünmemektedir. Gerçekten de örneğin KYV kurumunun ihdas edilmesinden sonra çıkarılan 11.11.2020 tarihli 7256 sayılı Kanun⁶²⁹, 3.6.2021 tarihli 7326 sayılı Kanun⁶³⁰, 14.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun⁶³¹ ve 8.4.2022 tarihli 7394 sayılı Kanun⁶³² ve 7440 sayılı Kanun⁶³³ hükümlerine bakıldığında da *kanun yolundan vazgeçmeye* benzer düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Eğer KYV kurumu bu yöndeki ihtiyacı (!) kalıcı olarak gidermiş olsaydı, bu kanunların çıkarılmasına ihtiyaç kalmaması gerekirdi. Ayrıca mali yapılandırma kanunları kanun yolundan vazgeçmeyi kapsamakla birlikte - çoğunlukla- davadan feragat de sonuç bağlayabilmektedir⁶³⁴. Bu yönüyle -gerekçedeki

⁶²⁸(<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf> E.T.: 24.08.2022).

⁶²⁹17.11.2020 tarihli ve 31307 sayılı Resmî Gazete.

⁶³⁰09.06.2021 tarihli ve 31506 sayılı Resmî Gazete.

⁶³¹26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmî Gazete.

⁶³²15.04.2022 tarihli ve 31810 sayılı Resmî Gazete.

⁶³³12.03.2023 tarihli ve 32130 sayılı Resmî Gazete.

⁶³⁴Örneğin bkz. 7440 sayılı Kanun m. 2/12, 3/10, 10/9.

her aşamada anlaşma yaklaşımının aksine- kanun yolundan vazgeçmenin *mahkemece bir karar verilmediği sürece* ortaya çıkamayacağını belirtmek gerekir.

3.1.1. Hukuki niteliği

KYV kurumunun özellikle yargılama hukuku dallarından medeni muhakeme hukukunda yer alan *sulh, davadan feragat*⁶³⁵, *kabul ve kanun yolundan feragat* ve ceza muhakemesi hukukunda yer alan *hükmün açıklanmasının geri bırakılması (HAGB)*⁶³⁶ kurumu ile benzer yönleri bulunmaktadır. Bununla birlikte, kurum sadece yargılama hukuku kurumları ile benzerlikler taşımamakta maddi hukuk yönünden vergi hukukundaki idari çözüm mekanizmalarından özellikle *uzlaşma* ile de büyük ölçüde benzerlikler taşımaktadır⁶³⁷.

Sulh, görülmekte olan bir davada taraflar arasındaki uyuşmazlığı kısmen veya tamamen sona erdiren ve mahkeme huzurunda yapılan bir sözleşmedir (6100 s. K. m. 313/1). Sulh ancak tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri konuları kapsayan davalarda yapılabilir (6100 s. K. m. 313/2). Sulh, dava konusunun dışında kalan hususlarda ve ayrıca şarta bağlı olarak da yapılabilir (6100 s. K. m. 313/3, 4). Sulh, davayı sona erdirir ve kesin hükmün sonuçlarını doğurur; taraflar sulh sözleşmesine göre karar verilmesini isterlerse buna göre, sulha göre karar verilmesini istemezlerse *karar verilmesine yer olmadığı kararı* verilir (6100 s. K. m. 315/1). Mahkeme içi sulh, hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabilir (6100 s. K. m. 314/1). Sulh, hükmün verilmesinden sonra yapılmışsa taraflarca kanun yoluna başvurulduysa dosya kanun yolu incelemesine gönderilmez ve ilk derece mahkemesi veya bölge idare mahkemesi sulh doğrultusunda bir ek karar verir (6100 s. K. m. 314/2). Aynı şekilde temyiz incelemesine gönderildikten sonra yapılan sulh konusunda da dosyanın ek karar verilmek üzere hükmü veren mahkemesine gönderilmesi gerekir (6100 s. K. m. 314/3). Mahkeme içi sulhun KYV ile önemli bir benzerliği de her ikisinin de yargılama aşamasında ortaya çıkmaları ve sonuçları itibarıyla uyuşmazlığı kesin şekilde sonlandırmalarıdır⁶³⁸.

⁶³⁵İlgisi yönünden bkz. Aşçı Akıncı, 2020, **a.g.k.**, 2467.

⁶³⁶5271 sayılı Kanun m. 231'in 5., 6., 7., 8., 9., 10., 11., 12., 13. ve 14. fıkraları, Anayasa Mahkemesi'nin 1.6.2023 tarihli 2022/120 Esas ve 2023/107 Karar sayılı kararıyla iptal edilmiştir (1.8.2023 tarihli ve 32266 sayılı Resmî Gazete).

⁶³⁷Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1293.

⁶³⁸Ancak belirtmek gerekir ki mahkeme dışı sulh, uyuşmazlık yargılama aşamasındayken tarafların mahkeme dışında yaptıkları sulh sözleşmesini de kapsamaktadır. Bu anlamda mahkeme içi sulh

Sulh, tarafların kısmi kabul kısmi feragati anlamına gelmektedir⁶³⁹. Kurumun niteliğinde belirleyici olan *kabul ve feragat* dolayısıyla da tarafların üzerinde tasarruf edebilecekleri konularda sulh olabilecekleri durumu, tarafların birtakım fedakarlıklar yaparak uyuşmazlığı sonlandırmaları yönünden de anlaşılabilir hale gelmektedir⁶⁴⁰. Kurumun KYV ile benzer yönünün bu olduğu düşünülmektedir. Çünkü KYV’de mükellef, kanun yolundan vazgeçerken aslında hakkında kurulan hüküm sonucundan *kısmen feragat* edebilmekte, diğer yandan idare de Kanunun öngörüsü dolayısıyla *kısmen kabule* zorlanmaktadır. Esas itibariyle idarenin buradaki *kabulünün* gerçek durumu, taraf iradesine bağlı bir kabul değildir. Bu görünüşte bir *kabuldür*. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 379 hükmü, bu konuda idareye bir takdir yetkisi tanımamıştır. Dolayısıyla davalı idare açısından üzerinde tasarruf edilebilecek bir konunun gerçekte olduğunu söylemek zordur. Aslında idareye böyle bir takdir yetkisi tanınmış olsaydı bile bunun sorunlu bir düzlemde yer alacağı düşünülebilirdi. Örneğin *uzlaşma* kurumunda idareye böyle bir yetki tanınmaktadır. Ancak bir verginin sonuçlarını kısmen veya tamamen ortadan kaldırmaya yönelik işlemler yapma kabiliyeti idareye verilse bile vergi ilişkisinin kamu hukuku karakterli olması ve idarenin bağlı yetki dâhilinde hareket etmesi gerekliliği göz önüne alındığında, ona bu konu üzerinde tasarruf etme kabiliyeti tanımanın Anayasa’da yer alan *vergi ödevi ve bütçe* düzenlemeleri açısından sorunlu olduğu düşünülmektedir. Çünkü bir verginin mükellef üzerindeki sonuçlarını rahatlatma veya kaldırma kabiliyeti, Anayasa tarafından kanun koyucuya m. 73/3 ile sınırlı bir yetki şeklinde verilmiştir⁶⁴¹. Diğer bir deyişle kanun koyucunun bir vergiyi kaldırma kabiliyeti, bir kanunla *genel, sürekli ve soyut* bir düzenleme yapma *-vergi politikasını belirleme-* kabiliyeti içinde tanınmıştır. Vergi, mükellef yönünden *ödev*, devlet yönünden bir *hak* olarak değerlendirilebilse de bunun tam tersi *-bir yönüyle- bütçe* açısından da ele alınabilir. Devlet vergilendirme yetkisinden veya vergi alacağından vazgeçerken kamunun bütçe hakkını⁶⁴² da zedeleyebilir. Çünkü af veya af benzeri nitelikte mali yapılandırma düzenlemelerinde,

mahkemenin huzurunda yapılan sulh, mahkeme dışı sulh ise mahkemenin huzurunda yapılmayan ve fakat yargılama başladıktan sonra da yapılabilecek bir sözleşmedir ki 6100 sayılı Kanun m. 315/1’e göre taraflar sulh sözleşmesine göre karar verilmesini istediklerinde mahkeme dışı yapılan sulhun mahkeme içi sulha dönüştüğü söylenebilir.

⁶³⁹Bkz. Atalı, 2017, **a.g.k.**, 2033.

⁶⁴⁰İlgisi yönünden bkz. Atalı, 2017, **a.g.k.**, 2033.

⁶⁴¹Bu konuda ayrıntılı açıklamalar için *af* başlığına bakılmalıdır.

⁶⁴²*Bütçe hakkı* hakkında bkz. R. Narter (2012). Anayasal Açından Bütçe Hakkı. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16 (1-2), ss. 35-52, s. 36-37.

bunlar -geçici veya dönemsel de olsa- vergilendirmenin bir kısmından veya tamamından vazgeçilmesi anlamına geldiğine göre bunların *vergi harcamasının*⁶⁴³ özel bir türü olarak düşünülebileceği dolayısıyla da bu harcamaların nasıl bütçelendirileceği sorunu ortaya çıkar.

Bu konuda idareye verilen yetkilere bakıldığında da bir verginin sonuçları mükellef üzerinde *bireysel* ve *somut* bir şekilde ortadan kaldırılmakta veya hafifletilmektedir. Anayasa m. 73'te öngörülen vergi ödevi, kişilerin mali gücüne göre vergi vermelerini ve bu konuda yasamaya ilgili düzenlemeleri yapmayı emrederken bu ödevin kaldırılabilmesi veya rahatlatılabileceğine ilişkin açık bir öngörude bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle bir vergi yükümlülüğünün kişiye özgü ve somut şekilde mali yükümlülükleri yönünden rahatlatılması doğrudan doğruya Anayasa'nın öngörüsü içinde değildir. Bu ödevin temel hak ve hürriyetler düzleminde yaptığı sınırlama da Anayasal bir sınırlamadır. Anayasal bir sınırlamanın bir kanunla değil, Anayasa ile ortadan kaldırılması veya rahatlatılması gerektiği düşünülmektedir. En azından bu konudaki çerçeve Anayasa ile çizilmelidir. Yasamanın asli nitelikteki düzenleme yetkisi, münhasıran Anayasa'nın konuşmadığı konularda da kullanılabilir ve fakat bu yönde yapılabilecek düzenlemeler de Anayasa'ya aykırı olamaz. Diğer yandan Anayasa'nın çizdiği sınırlar dâhilinde muafiyet, istisna, indirimler ve bunlara ilişkin oranlarda değişiklik yapma kabiliyeti Cumhurbaşkanı tarafından kullanılması da -örneğin bir vergi oranının sıfıra indirilmesi- bir vergi kanununu kaldırmak anlamına gelmez⁶⁴⁴. Anayasa, açık bir şekilde yasamaya, kişilerden mali güçlerine göre vergi toplanmasını düzenleyecek kanunlar yapmasını emrederken değişen ekonomik koşullara uyum sağlanabilmesi için yürütmeye bu kısıtlı yetkiyi vermiş olmaktadır. Ancak Anayasa'nın hâlihazırda doğan bir verginin sonuçlarını *geçmişe etkili* şekilde *objektif* veya *subjektif* şekilde ortadan kaldırılması veya rahatlatılmasına ilişkin bir öngörüsü bulunmamaktadır.

⁶⁴³*Vergi harcaması* kavramı hakkında bkz. E. Ferhatoğlu (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 6(2), ss. 77-93, s. 79-80; D. G. Kaya ve F. Gülsün (2020). Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Seçilmiş Bazı Kamu Mali Göstergeleri İçindeki Yeri. *Al-Farabi International Journal on Social Sciences* 5(3), ss. 8-29, s. 9-10.

⁶⁴⁴İlgisi yönünden bkz. S. Yakar ve T. Budak (2013). Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: "Sıfır Oran"ın Anlamı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 22(1), ss. 399-426, s. 415-416.

KYV ile ilgili başka bir sorunlu durum da idarenin yargılama hukukuna ilişkin kabiliyetlerinin sınırlandırılmasıdır. Bu sınırlama idarenin savunma hakkına yönelik bir müdahale niteliğindedir. Gerçekten de KYV'ye başvurulduğunda, açıkça idare tarafından uyuşmazlığın sürdürülmeyeceğine yönelik amir ifadeden, onun savunma hakkına açık bir müdahale niteliği taşıdığı sonucu çıkmaktadır. İdare, bir uyuşmazlıkta savunmasında haklı olmasına rağmen Kanun'un emrine boyun eğmek zorunda kalarak yargılamayı sürdürme ve kanun yoluna başvurma hakkından yoksun bırakılmaktadır⁶⁴⁵. Ayrıca bu durum bir yönüyle de -idari davada kamunun kısmen de olsa temsilcisi konumunda bulunan idare olduğundan- aykırı yargı kararının denetimden yoksun bırakılarak kamunun hukukunun zedelenmesine neden olabilir.

Davadan feragatte; davacı, talep sonucundan kısmen veya tamamen vazgeçmektedir (6100 s. K. m. 307). Davayı kabulde ise davacının talep sonucuna davalının kısmen veya tamamen muvafakat etmesi söz konusudur (6100 s. K. m. 308/1). Davadan feragat, davacıya özgülünen bir taraf kabiliyeti iken; davayı kabul, davalıya özgülünen bir taraf kabiliyetidir. Her ikisi de tarafların konu yönünden üzerinde tasarruf edebilecekleri davalarda hüküm doğurmaya elverişlidir. Feragat veya kabulün hüküm ifade etmesi, karşı tarafın rızasına bağlı değildir (6100 s. K. 309/2). Feragat veya kabul hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabilir (6100 s. K. m. 310/1). Feragat veya kabul hükmün kesinleşmesinden sonra yapılmışsa, taraflarca kanun yolu incelemesine başvurulmuş, ancak dosya kanun yolu mercine gönderilmemişse feragat veya kabul konusunda karar mahkemesince ek karar verilir; dosya kanun yolu mercine gönderilmişse merci tarafından kanun yolu incelemesi yapılmaz ve ek karar verilmek üzere karar mahkemesine gönderilir (6100 s. K. m. 310/2, 3). Her ikisi de kesin hüküm gibi sonuç doğurur (6100 s. K. m. 311).

6100 sayılı Kanun, davadan feragat ve kabul dışında bir taraf kabiliyeti olarak kanun yolundan feragati de ayrıca düzenlemiştir. Davanın tarafları, mahkeme ilamının tebliğinden sonra kanun yolundan feragat edebilir⁶⁴⁶ (6100 s. K. m. 349/1, 366). Başvurudan sonra kanun yolundan feragat edilmesi durumunda dosya, kanun yolu mercine gönderilmez ve karar mahkemesi tarafından başvurunun reddine karar verilir;

⁶⁴⁵İlgisi yönünden bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1171.

⁶⁴⁶Tefhimin yeterli olmadığı mutlaka tebliğden sonra feragatin mümkün olabileceği hakkında bkz. Umar, 2011, **a.g.k.**, 972.

diğer yandan dosya, kanun yolu mercine gönderilmiş ve daha karara bağlanmamışsa başvurunun reddine karar verilir (6100 s. K. m. 349/2).

KYV hükümlerine bakıldığında kurumun, kanun yolundan vazgeçme şeklinde isimlendirilmesi ve mahkemece bir karar verildikten sonra kuruma başvurulabilmesi yönlerinden kanun yolundan feragate benzerlik taşısa da aynı zamanda mahkemece verilen nihai karardan da kısmen veya tamamen feragat edildiği görülmektedir⁶⁴⁷. Oysaki yargılama kurumu olan kanun yolundan feragatte, feragat başvurusunda bulunanın başvuruya konu asıl karardan ve haktan feragati söz konusu değildir. Ayrıca 213 sayılı Kanun m. 379'daki kabiliyetin sadece davacıya tanınması da onu yargılama kurumu olan kanun yolundan feragatten önemli derecede ayırmaktadır⁶⁴⁸. Çünkü medeni muhakemedeki kanun yolundan feragatte tarafların her ikisi de -tasarruf ilkesinin de bir gereği olarak- bu kabiliyetten faydalanabilmektedir. Bununla birlikte gerek davadan feragat gerekse kanun yolundan feragat, mahkemeye yöneltilebilecek beyanlar iken KYV başvurusunun idareye yöneltilmesi gerekmektedir. 213 sayılı Kanun m. 379'daki şartları sağlayan bir başvurunun ise hükmün emredici ifadesi dolayısıyla idarece *kabul* edilmemesi mümkün değildir⁶⁴⁹. Deyim yerindeyse, vergi idaresi -bağlı yetki dâhilinde hareket etmek zorunda olduğu için- böyle bir başvuruyu *kabul etmek* zorundadır⁶⁵⁰. Başvurunun idareye yöneltmesi de aslında diğer tarafı *sulh olmaya davet etmeye* benzemektedir. Benzemektedir; çünkü davalı idarenin bu başvuruyu reddetme imkânı tanınmamıştır ve nihayetinde taraflar bazı fedakarlıklara katlanarak uyuşmazlık sona erdirilmekte ve Kanun hükmünün sunduğu oranlarda vergi aslı veya cezası tahakkuk ettirilerek kesinleştirilmektedir.

KYV ile önemli derecede benzerlik taşıyan bir kurum da 5271 sayılı Kanun'da düzenlenen *hükmün açıklanmasının geri bırakılması* (HAGB). 5271 sayılı Kanun m. 231'de yer alan bu kurumun objektif ve subjektif koşulları gerçekleşirse hükmedilen cezanın sonuçlarının ortaya çıkması engellenmiş olmaktadır⁶⁵¹. Buna göre hükmolunan

⁶⁴⁷İlgisi yönünden bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1170; Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2746; Aşçı Akıncı, 2020, **a.g.k.**, 2468.

⁶⁴⁸İlgisi yönünden bkz. Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2744.

⁶⁴⁹Bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1171.

⁶⁵⁰Bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1171.

⁶⁵¹“...iş yeri dokunulmazlığının ihlali suçunun niteliği gereği giderilmesi gerekli somut (maddi) bir zararın bulunmadığı nazara alındığında, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi için aranan CMK'nın 231. maddesinin 6. fıkrasının a ve c bentlerinde gösterilen nesnel (objektif) koşulların gerçekleştiği ve suça sürüklenen çocuk hakkında 'daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı 3 aydan fazla hapis cezasına mahkum olmadığı ve yeniden suç işlemeyeceği yönünde olumlu kanaat oluştuğu' gözetilerek

cezanın iki yıl veya daha az olması ya da adli para cezasını gerektirmesi ile sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmaması, mahkemece sanığın suç işlemeyeceğine yönelik bir kanaatin oluşması ve suç ile ortaya çıkan zararın giderilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte sanık⁶⁵², açık bir şekilde kurumdan yararlanmayı istemediği sürece HAGB'nin uygulanması mümkün değildir. Gerçekten de uygulamada da sanığa HAGB'den yararlanmak isteyip istemediği açıkça sorulmaktadır. Bu da aslında kurumun sanık iradesine bağlı şekilde işletilebileceğini göstermektedir.

HAGB'nin olumlu tarafı ilk defa suç işleyen kişinin, infazın yarattığı olumsuz koşullardan etkilenmesinin önüne geçilmesi ve yargılamanın sonlandırılarak yargının iş yükünün azaltılmasıdır⁶⁵³. Olumsuz tarafı ise açıklanmayan hükme karşı kanun yoluna başvuru kabiliyetini ortadan kaldırmasıdır⁶⁵⁴. HAGB hakkında sadece itiraz kanun yoluna başvuru mümkündür⁶⁵⁵. İstinaf ve temyiz kanun yollarına başvurabilmek içinse hükmün açıklanması gerekir. Örneğin denetim süresi içinde yeniden suç işleyen kişi

TCK'nın 51. maddesi uygulandığı halde suça sürüklenen çocuk hakkında CMK'nın 231. maddesinin 6. fıkrasının (b) bendinde belirtilen, 'sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması' öznel (sübjektif) koşulunun oluşup oluşmadığı değerlendirilerek sonucuna göre suça sürüklenen çocuğun hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken 'suça sürüklenen çocuğun adli sicil kaydında HAGB ilamının bulunması sebebi ile hakkında 6545 sayılı Yasa dikkate alınarak CMK'nın 231. maddesinin uygulanmasına yer olmadığına' biçimindeki yasal ve yeterli olmayan gerekçe ile...' Yargıtay 2. Ceza Dairesi'nin 10.3.2020 tarihli 2020/6597 Esas ve 2020/4423 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr 27.7.2023).

⁶⁵²Seri muhakeme kapsamındaki suçlarda savcı tarafından da şüpheli hakkında HAGB kararının verilmesinin mümkün olduğu belirtilmelidir (5271 s. K. m. 250/6).

⁶⁵³İlgisi yönünden bkz. C. Gürühan (2014). Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılmasına İlişkin Güncel Sorunların Yargıtay Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 111, ss. 133-162, s. 155; A. Akyıldız (2020). Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılmasına İlişkin Sorunlar. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 17(Özel Sayı), ss. 65-88, s. 82.

⁶⁵⁴İtiraz kanun yolunun bu konuda sağladığı esneklik hakkında bkz. Gürühan, 2014, **a.g.k.**, 160; Akyıldız, 2020, **a.g.k.**, 86; A. Yıldırım (2018). Mayınlı Bir Alan: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması Kararının Denetimi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 11, ss. 435-480, s. 477.

⁶⁵⁵Anayasa Mahkemesi, 5271 sayılı Kanun m. 231/12 hükmünü AY m. 40'a aykırı bularak iptal etmiştir: "...Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararlarına karşı itiraz yolunun açık olduğunu düzenleyen kural; bu kanun yoluna başvuranların iddia ve delillerinin dikkate alınmasında, çatışan menfaatlerin dengelenmesinde, temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalenin demokratik toplum düzeninin gereklerine uygunluğunun ve ölçülülüğünün belirlenebilmesinde belirli ve etkili bir denetim yolu öngörmemektedir. Bu durum temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalelerin giderilmesinde ve kamu gücünü kullananların keyfî davranışlarının önüne geçilmesinde bireye tanınmış olan yetkili makama başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkını ihlal etmektedir. Nitekim kuralın anılan hususları karşılayacak şekilde uygulanmadığı da görülmektedir. Doğrudan temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması rejimi ile ilgili olan bu tür bir muhakemenin yokluğu etkili başvuru hakkıyla bağdaşmamaktadır..." Anayasa Mahkemesi'nin 20.7.2022 tarihli 2021/121 Esas ve 2022/88 Karar sayılı norm denetimi kararı (www.anayasa.gov.tr E.T.: 7.7.2023). Bu iptal kararından sonra ise 7445 sayılı Kanun (5.4.2023 tarihli ve 32154 sayılı Resmî Gazete) m. 21 ile hüküm "Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararına itiraz edilebilir. İtiraz mercii, karar ve hükmü inceler; usul ve esasa ilişkin hukuka aykırılık tespit ettiği takdirde, gerekçesini göstererek karar ve hükmü kaldırır ve gereğinin yapılması için dosyayı mahkemesine gönderir." şeklindeki güncel halini almıştır.

hakkında açıklanması geri bırakılan hüküm açıklanacağı için istinaf ve şartları bulunuyorsa temyiz kanun yollarına başvuru mümkündür. Aslında HAGB kararıyla birlikte açıklanması geri bırakılan hüküm hakkında kanun yoluna başvurulamaması, onun KYV ile benzerliğini ortaya çıkarmaktadır. Elbette bu iki kurum arasındaki daha belirgin benzerlikler, her ikisinin de kamu hukuku ilişkisi içinde, devletin kişinin temel bir hakkına yönelen meşru müdahaleyle ilgili olması ve her ikisinin de yargılama hukuku içinde sonuçlarını doğuran düzenlemeler olması ve nihayetinde kişinin faydasına sonuç doğurabilmesi için kanun yoluna başvurudan vazgeçilmesi yönlerinden olmaktadır. Gerçekten de HAGB’de cezanın olumsuz sonuçlarının sanık üzerinde engellenerek ona deyim yerindeyse bir şans daha verilmektedir. Sanık, kanun yoluna başvurma hakkından kısmen (süre yönünden) fedakârlık yaparken devlet de cezalandırma yetkisini (infaz yönünden), belli şartların gerçekleşmesiyle, kullanmamış olmaktadır. Diğer yandan KYV’de de benzer bir durum ortaya çıkmaktadır. KYV’ye başvuran mükellef, ödemesi gereken vergi veya cezanın bir kısmını ödemeye razı olmakta ve kanun yolu hakkından vazgeçmekte ve ayrıca devlet de şekli anlamda ortaya çıkan hükmün sonucu olarak tahsil etmesi gereken vergi veya cezanın bir kısmından vazgeçmiş olmaktadır. HAGB’nin maddi ceza hukuku kurumu olarak kabul eden görüşün⁶⁵⁶ yanı sıra bunun bir karma hukuki kurum mahiyetinde olduğu da özellikle yargı kararlarında ifade edilmektedir⁶⁵⁷. Bu yönüyle nitelik belirsizliğine ilişkin durum KYV için de geçerlidir. KYV’nin de hem maddi vergi hukuku hem de vergi yargılamasıyla ilgili özelliklerinin olduğu söylenebileceğinden bunun da karma nitelikli bir kurum olduğu söylenebilir⁶⁵⁸. Ancak Cumhuriyet savcısının seri muhakeme usulü kapsamında ve soruşturma aşamasında vereceği HAGB kararı bir kenara bırakılırsa HAGB kurumu daha çok yargılama hukukunun özelliklerini taşımakta gibidir. Diğer yandan KYV kurumunda yargılama aşamasında olsa bile idareye başvuru zorunluluğu bulunduğundan, kurumun idari yönünün mü yoksa yargılama yönünün mü daha ağır basacağının belirlenmesi zor olmaktadır.

⁶⁵⁶Bkz. D. Güngör ve G. Okuyucu-Ergün (2016). Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65(4), ss. 1951-1965, s. 1954.

⁶⁵⁷Bkz. Güngör ve Okuyucu-Ergün, 2016, **a.g.k.**, 1954.

⁶⁵⁸İlgisi yönünden bkz. Yücel, 2022, **a.g.k.**, 115.

KYV, vergi hukukundaki *uzlaşma* kurumuyla da benzerlik taşımaktadır⁶⁵⁹. Sadece vergi hukukunda değil idare hukukunu ilgilendiren diğer alanlarda da sürekli nitelikli uzlaşma kurumlarına rastlanılmaktadır. Örneğin 7.12.1994 tarihli ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun⁶⁶⁰ m. 43, 5510 sayılı Kanun m. 85, 4458 sayılı Gümrük Kanunu m. 244, 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun m. 77/A, 4.2.1924 tarihli 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu⁶⁶¹ ek m. 37 (213 sayılı Kanun ek m. 11'e yollama yapmaktadır), 5.4.1983 tarihli 2813 sayılı Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumunun Kuruluşuna İlişkin Kanun⁶⁶² m. 5/14'de vergi hukukundaki uzlaşma kurumuna benzer düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Yine benzer şekilde⁶⁶³ idare hukukunda *sulh*a benzer düzenlemeler olduğu da görülmektedir. Elbette belirtmek gerekir ki idari yargılama aşamasında 2577 sayılı Kanun m. 31/1'in *sulh*a ilişkin bir yollamasının olmaması ve konunun Kanun'da da düzenlenmemesi dolayısıyla idari yargılama aşamasında işletilmeye elverişli genel bir *sulh* veya *sulh* benzeri kurum bulunmamaktadır⁶⁶⁴. Diğer yandan yargılama aşamasından önce *sulh* olmaya ilişkin düzenlemelere rastlanılmaktadır. Örneğin 26.9.2011 tarihli 659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname⁶⁶⁵ m. 9 ilâ m. 12'de adli ve idari uyuşmazlıkların dava aşamasından önce çözümlenmesini amaçlayan kendine özgü bir *sulh* kurumuna yer verildiği görülmektedir. Mezkûr düzenlemenin özellikle 12'nci maddesi, haklarının idari işlemle ihlal edildiğini iddia edenlerin uğradıkları zararların giderilmesi için dava açmadan önce idareyle *sulh* olarak çözümlenebileceğini söylemektedir. Aynı hüküm 2577 sayılı Kanun m. 13/1 kapsamında yapılacak başvuruların da bu kapsamda bir *sulh* başvurusu olarak değerlendirileceğini

⁶⁵⁹*Diğer çözüm yolu* olarak nitelendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2747.

⁶⁶⁰13.12.1994 tarihli ve 22140 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁶¹21.2.1924 tarihli ve 59 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁶²7.4.1983 tarihli ve 18011 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁶³İdare hukukunda düzenlenen *sulh* ve *uzlaşma* kurumları arasında önemli benzerlikler bulunmaktadır. Bunların düzenledikleri konular ve sonuçları büyük ölçüde birbirine benzemektedir. Ancak vergi hukukunda düzenlenen uzlaşma kurumu için önemli bir ayırımın *idari işlem niteliğindeki vergisel ve cezai işlemlerin* sadece ortaya çıkardığı maddi zararların giderilmesi yönünden değil, aynı zamanda idari işlemin sonuçlarını da ortadan kaldırması yönünden bir farklılık taşıdığı düşünülmektedir. Oysaki *Kaplan*'ın belirttiği gibi idare hukukundaki *sulh* ve *uzlaşma* kurumları çoğunlukla idari işlemten dolayı ortaya çıkan zararın sonuçlarını hafifletmek veya ortadan kaldırmaya yönelik sonuçlar doğurmaktadır. *Sulh* ve *uzlaşma* kurumlarının benzerliği ve eleştirisi konusunda bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 43. Uyuşmazlıkların *sulh* yoluyla çözümlenmesinin temel işlevi yönünden bkz. Kaplan, **a.g.k.**, 41.

⁶⁶⁴Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 40-41.

⁶⁶⁵2.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmî Gazete.

söylemektedir. Yine 17.7.2004 tarihli ve 5233 sayılı Terör ve Terörle Mücadeleden Doğan Zararların Karşılanması Hakkında Kanun'da⁶⁶⁶, 3.7.2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu⁶⁶⁷ m. 18/h'de ve 22.2.2005 tarihli ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu⁶⁶⁸ m. 26/f'de benzer düzenlemelerin olduğuna rastlanılmaktadır⁶⁶⁹.

213 sayılı Kanun ek m. 1 vd. ile ek m. 11'de yer alan tarhiyat sonrası uzlaşma ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin düzenlemeler, vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan anlaşmazlığın, vergi aslı ve cezası yönünden karşılıklı fedakârlıklarla dava aşamasından önce uzlaşılarak sonlandırılmasıdır. Uzlaşmanın *konusu, tarafları, başvuru şekli ve sonuçları*; KYV'nin konusu, tarafları, başvuru şekli ve sonuçlarıyla önemli derecede benzerlikler taşımaktadır. Bu itibarla vergi hukukunda uzlaşmanın *mahkeme dışı sulh*⁶⁷⁰ benzeri bir karakterinin olduğu söylenebiliyorsa KYV'nin de *mahkeme içi sulh*⁶⁷¹ benzeri bir karakteri olduğu söylenebilir. Sulh, hüküm kesinleşinceye kadar her zaman yapılabilir. Dikkat edilirse nihai karar verildikten sonra da sulh yapılabilir. KYV'ye başvuru için nihai bir kararın ortaya çıkması ve fakat hükmün kesinleşmemesi gerektiği dikkate alındığında bu yönüyle de bir benzerlik olduğu söylenebilir. Yine sulh sonucunda bu sözleşme *kesin hüküm gibi* sonuç doğurmaktadır. Geçerli bir KYV başvurusuyla birlikte gerçekleşen vergi tahakkuku kesinleşmektedir.

Elbette KYV'nin yargılama hukukuna dair birtakım araçları da bünyesinde taşıması dolayısıyla kendine özgü şartlar içeren özellikli düzenlemeleri bulunduğundan hukuki niteliği itibarıyla *sui generis* bir vergi hukuku kurumu olduğunu belirtmek gerekir⁶⁷².

Kurumun *kanun yolundan vazgeçme* şeklinde ele alınması, Türk Hukukunda çıkarılması artık bir alışkanlığa dönüşmüş olan *mali yapılandırma* şeklinde nitelendirilebilecek kanunlarda yer alan ifadelerden yola çıkıldığı şeklinde anlaşılmaya elverişlidir⁶⁷³. Gerçekten de bazen doğrudan bir yapılandırma kanunu çıkarılarak bazen

⁶⁶⁶27.7.2004 tarihli ve 25535 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁶⁷13.7.2005 tarihli ve 25874 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁶⁸4.3.2005 tarihli ve 25745 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁶⁹Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 40-41.

⁶⁷⁰Mahkeme dışı sulh hakkında bkz. A. Kılınç (2019). Mahkeme Dışında Yapılan Sulh ve Yargılamaya Etkisi. *İstanbul Hukuk Mecmuası* 77(2), ss. 503-521, s. 509-511.

⁶⁷¹Mahkeme içi sulh hakkında bkz. C. Akil (2012). Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda Sulh ve Sulh Yoluyla Şarta Bağlı Hüküm Verilip Verilemeyeceği Meselesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16(4), ss. 1-18.

⁶⁷²Bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1171.

⁶⁷³İlgisi yönünden bkz. Saraçoğlu ve Kahraman, 2019, **a.g.k.**, 2679; Aşçı Akıncı, 2020, **a.g.k.** 2468; Bozdoğanoglu, 2021, **a.g.k.**, 963.

de hâlihazırda bulunan ilgili kanunlarda zaman yönünden geçici veya sürekli düzenlemeler yapılarak ilgili kişinin idari veya adlî başvuru ile ilgili hakkından vazgeçmesi şartına bağlı olarak kamusal yükümlülükleri bakımından kişilerin kamu borçları yönünden, çeşitli sebeplerle, bir rahatlama öngörülmektedir. Bu durumda geçici veya sürekli olmasına bakılmaksızın bu düzenlemelerin dört ortak özelliğinin bulunduğunu söylemek gerekir. Birincisi *hukuki ilişkinin kamusal mali bir yükümlülüğe dayanması*; ikincisi, *hukuki ilişkinin taraflarının mükellef veya kamu borçlusu ile idare olması*; üçüncüsü, *ortaya çıkan veya çıkabilecek bir anlaşmazlığın veya uyuşmazlığın tarafların verecekleri tavizlerle ortadan kaldırılması* ve dördüncüsü de *şartların kanunla öngörülmesidir*.

Bu konuda şu kanunlar örnek gösterilebilir⁶⁷⁴:

14.6.1989 tarihli 3571 sayılı Kanun⁶⁷⁵, örneğin geç. m. 2/1: “Kamu menfaatine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisadi işletmelerinin, bu Kanunun yayımı tarihine kadar adlarına tarh ve tebliğ edilmiş olduğu halde (uzlaşmaya varılmış olanlar hariç) henüz ödenmemiş vergi asıllarını % 10 fazlasıyla ve ihtilaf yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla bu Kanunun yürürlük tarihini izleyen aybaşından itibaren aylık eşit taksitlerle ve iki yıl içinde ödemeleri halinde, Ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesi uyarınca amme alacağının vergi aslına dönüşen kısmının tahsilinden vazgeçilir.”

21.3.1992 tarihli 3783 sayılı Kanun⁶⁷⁶ örneğin m. 1: “Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle (bu tarih dahil) vadesi geldiği halde ödenmemiş olan ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim ve harçların tamamı ile bu alacak asıllarına isabet eden gecikme zammı,

⁶⁷⁴10.7.1940 tarihli 3894 sayılı Denizde Zabt ve Müsadere Kanunu⁶⁷⁴ örneğin m. 110/2: “Deniz zapt ve müsadere hakkının tatbikinde zabtolunan nakil vasıtasının ve hamulesinin bir yere sevk edilmediği veya bunlar bir yere sevk olunduktan sonra serbest bırakıldığı hallerde kendisine bir zarar ve ziyan iddiası dermeyer edilmemiş veya bir uzlaşma ile iş halledilmiş veyahut iddiadan vazgeçilmiş ise; Devlet ajanı işi mahkemeye sevkten sarfınazar edebilir.”; 6183 sayılı Kanun, örneğin m. 74/A/1-4: “Hacze karşı dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi.” ve bu Kanuna işlenemeyen 3.12.1988 tarihli 3505 s. K. geç. m. 1/1: “Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar (bu tarih dahil) her bir vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi dairesi itibariyle miktarı 500.000 lirayı aşmayan ve vadesi geldiği halde ödenmemiş olan vergiler ile bu tarih itibariyle ihtilaflı hale getirilmiş ya da dava açma süresi henüz geçmemiş olan ve miktarı 500.000 lirayı aşmayan vergilerin % 30 fazlasıyla ve ihtilaflı yaratmamak, yaratılmış ihtilaftan vazgeçmek kaydıyla 31.12.1988 tarihi sonuna kadar ödenmesi halinde, ödenen bu vergilere isabet eden gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçilir.”

⁶⁷⁵20.06.1989 tarihli ve 20201 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁷⁶03.04.1992 tarihli ve 21191 sayılı Resmî Gazete.

gecikme faizi ve vergi cezalarının ayrı ayrı %30'unun 4 eşit taksitte Nisan, Haziran, Ağustos, Ekim 1992 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi ve ihtilaf yaratılmaması, yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmesi şartıyla gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının kalan %70'inin tahsilinden vazgeçilir.”

29.6.2001 tarihli 4706 sayılı Kanun⁶⁷⁷ örneğin geç. m. 19/3: “...Bu fıkra hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların fıkarda belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır...”

6.6.2002 tarihli 4760 sayılı Kanun örneğin geç. m. 8⁶⁷⁸: “...ilgili olarak, özel tüketim vergisi ve bu vergiye isabet eden katma değer vergisi bakımından vergi tarhiyatı yapılmaz, vergi cezası kesilmez, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir...”

25.2.2003 tarihli 4811 sayılı Kanun⁶⁷⁹ örneğin m. 2: “a) ...2004 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla vergilere uygulanan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının, b) ...2004 ayları sonuna kadar tamamen ödenmesi, dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartıyla... e) dava açmamaları veya açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla...”⁶⁸⁰

22.2.2006 tarihli 5458 sayılı Kanun⁶⁸¹ örneğin m. 3/8: “Bu Kanun hükümlerinden yararlanmak üzere başvuran borçluların, kapsama giren borçları dolayısıyla Sosyal Sigortalar Kurumu ve Bağ-Kur’a yaptıkları itirazlardan ve yargı nezdinde sürdürdükleri davalardan feragat etmeleri ve ihtilaf yaratmamaları şarttır.”

20.2.2008 tarihli 5736 sayılı Kanun⁶⁸² örneğin m. 1/ (4): “Mükelleflerin bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için tarh edilen vergi, resim, harçlar ve fon payları ile kesilen cezalara karşı dava açmamaları, açılmış davalardan uzlaşma tutanağını imzaladıkları tarihte vazgeçmeleri şarttır. Uzlaşma tutanağını imzalayan mükelleflerce davadan vazgeçme dilekçeleri uzlaşma komisyonuna verilir ve bu dilekçelerin

⁶⁷⁷18.07.2001 tarihli ve 24476 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁷⁸17.1.2019 tarihli 7161 sayılı Kanun (18.1.2019 tarihli ve 30659 sayılı Resmî Gazete) m. 38 ile eklenmiştir.

⁶⁷⁹27.02.2003 tarihli ve 25033 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁸⁰Vergi Barışı Kanunu’nun benzer hükümleri şunlardır: m. 3, m. 14, m. 15/1, m. 19/2.

⁶⁸¹04.03.2006 tarihli ve 26098 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁸²27.02.2008 tarihli ve 26800 sayılı Resmî Gazete.

komisyona verildiği tarih, ilgili yargı merciine verildiği tarih sayılarak dilekçeler ilgili yargı merciine gönderilir.” ve m. 1/5: “Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan ve açtıkları davalardan vazgeçen mükelleflerin, ihtilafları ile ilgili olarak daha önce verilmiş ve kanun yolu tüketilmemiş kararlar uyarınca, taraflara tebliğ edilip edilmediğine bakılmaksızın işlem yapılmaz. İhtilafa ilişkin nihai kararın kesinleşmiş olması halinde bu madde hükmünden yararlanılamaz...”⁶⁸³

16.6.2009 tarihli 5904 sayılı Kanun⁶⁸⁴ örneğin geç. m. 1: “...193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin uygulanmasına yönelik açılmış tüm davalardan, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ikinci ayın sonuna kadar vazgeçilmesi şartıyla tahsilinden vazgeçilir...” ve geç. m. 2: “...her türlü vergi tarhiyatı ve buna ilişkin vergi cezaları ile gecikme faizleri ve gecikme zamları bu konuda herhangi bir ihtilaf yaratılmamak ve yaratılmış ihtilaflardan vazgeçilmek şartıyla terkin edilir...”

13.2.2011 tarihli 6111 sayılı Kanun⁶⁸⁵ örneğin m. 2/7: “Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.”; m. 3/10: “Bu madde hükmünden yararlanılması için madde kapsamına giren alacaklara karşı dava açılmaması, açılmış davalardan vazgeçilmesi ve kanun yollarına başvurulmaması şarttır.”⁶⁸⁶

10.9.2014 tarihli 6552 sayılı Kanun⁶⁸⁷ örneğin m. 73/6: “Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır...” m. 80/4: “Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır...”

3.8.2016 tarihli 6736 sayılı Kanun⁶⁸⁸ örneğin m. 2/10: “Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava

⁶⁸³ Aynı Kanun m. 2 ve m. 5’te de benzer hükümler bulunmaktadır.

⁶⁸⁴ 03.07.2009 tarihli ve 27277 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁸⁵ 25.02.2011 tarihli ve 27857 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁸⁶ 6111 sayılı Kanun’un benzer hükümleri şunlardır: m. 4/5, m. 14/2, m. 15/6, m. 17, m. 20, geç. m. 3.

⁶⁸⁷ 11.09.2014 tarihli ve 29116 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁸⁸ 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmî Gazete.

açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.”⁶⁸⁹.

23.2.2017 tarihli 6824 sayılı Kanun⁶⁹⁰ örneğin m. 2/1-j: “Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere başvuruda bulunan borçluların bu borçlarla ilgili olarak dava açmamaları veya açılan davalardan vazgeçmeleri...”; m. 3/4: “Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.”

18.5.2017 tarihli 7020 sayılı Kanun⁶⁹¹ örneğin m. 3/15: “...Borçlularca, bu Kanun hükümlerinden yararlanılmak üzere davadan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaflar sürdürülmez...”; m. 4/7: “...Bu fıkra hükmünden yararlanmak isteyen borçluların fıkroda belirtilen şartları yerine getirmelerinin yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır...”⁶⁹².

11.5.2018 tarihli 7143 sayılı Kanun⁶⁹³ örneğin m. 2/10: “Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.”; m. 8/5: “Bu madde ile 7 nci madde hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların, bu maddelerde belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.”⁶⁹⁴.

11.11.2020 tarihli 7256 sayılı Kanun⁶⁹⁵ örneğin m. 2/20: “Bu madde hükümlerinden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.”⁶⁹⁶

3.6.2021 tarihli 7326 sayılı Kanun⁶⁹⁷ örneğin m. 2/12: “Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava

⁶⁸⁹6736 sayılı Kanun’un benzer hükümleri şunlardır: m. 9/2, m. 11/5-3, m. 11/9-3.

⁶⁹⁰08.03.2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁹¹27.05.2017 tarihli ve 30078 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁹²7020 sayılı Kanun’un benzer bir başka hükmü: m. 4/8.

⁶⁹³18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁹⁴7143 sayılı Kanun’un benzer hükümleri şunlardır: m. 9/13-a, m. 10/9, m. 10/10, m. 10/11.

⁶⁹⁵17.11.2020 tarihli ve 31307 sayılı Resmî Gazete.

⁶⁹⁶7236 sayılı Kanun’un benzer hükümleri şunlardır: m. 3/13, m. 4/6-g, m. 4/9, m. 4/10, m. 4/12.

⁶⁹⁷09.06.2021 tarihli ve 31506 sayılı Resmî Gazete.

açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.”⁶⁹⁸

14.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun⁶⁹⁹ örneğin m. 11 ile 193 s. K.’ye eklenen geç. m. 92: “...ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla...”.

8.4.2022 tarihli 7394 sayılı Kanun⁷⁰⁰ m. 4/4 ile eklenen 213 sayılı Kanun m. 359/5: “Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”

12.3.2023 tarihli ve 7440 sayılı Kanun⁷⁰¹ örneğin m. 2/12: “Bu madde hükmünden yararlanmak isteyen borçluların maddede belirtilen şartların yanı sıra dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri ve kanun yollarına başvurmamaları şarttır.”

Kurumun *kanun yolundan vazgeçme* olarak kavramlaştırılmasının sebebinin, geçmişten bugüne kendilerine Türk hukuk sistemi içinde yer edinmiş yapılandırma kanunlarının kullandıkları ifadelerden kaynaklandığı düşünülmektedir. Ancak bu yapılandırma kanunlarının esasında kamu alacağı niteliğindeki alacaklar bakımından sadece vergi alacakları yönünden düzenlemeler içermediği ve bu yöndeki kapsamın daha geniş tutulduğu söylenmelidir. Diğer yandan 213 sayılı Kanun m. 379 ile öngörülen KYV’nin sadece vergi borçları ve vergi kabahatlerine ilişkin cezalar yönünden ve sadece *tarhiyat* aşaması için öngörüldüğü belirtilmelidir. Ayrıca yapılandırma kanunlarındaki eğilimin -çoğunlukla- davadan feragati de içeren daha geniş bir süreci kapsadığını söylemek gerekir. Çünkü kanun yoluna başvuru kabiliyetinin bulunmadığı durumlarda, kişilerin davadan feragat ederek ilgili düzenlemelerden yararlanabildiği görülmektedir. Yine bu kanunlar; açıkça kanun yoluna başvurmaktan aktif şekilde vazgeçmeyi değil, kanun yoluna başvurmaktan imtina etmeye yönelik düzenlenmişlerdir. Bunların kanun yolu ile ilgili kullandıkları ifadeler genelde *kanun yollarına başvurmama* şeklinde ortaya çıkarken 213 sayılı Kanun m. 379 açıkça kanun yolundan vazgeçme şeklinde kaleme alınmıştır. Başvuru yöntemleri ve doğurdukları sonuçlar bakımından belirgin bir farkın olmadığı düşünülmekle birlikte, kanun yoluna başvurmama ifadesi *örtülü vazgeçme*, kanun

⁶⁹⁸7326 sayılı Kanun’un benzer hükümleri şunlardır: m. 2/12, m. 3/10, m. 8/4, m. 9/13-a, m. 10.

⁶⁹⁹26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmî Gazete.

⁷⁰⁰15.04.2022 tarihli ve 31810 sayılı Resmî Gazete.

⁷⁰¹13.3.2023 tarihli ve 32130 sayılı Resmî Gazete.

yolundan açıkça vazgeçme ise *açık vazgeçme* şeklinde kavramlaştırılmaya elverişli görünmektedir. Ancak bu açıklık veya örtülülük durumu kavramsal bir ayrım yapmak dışında bir işleve sahip değildir. Çünkü yukarıda örnekleri verilen yapılandırma kanunları da genelde, mükellef veya kamu borçlusunun iradelerinin bir dilekçeyle ilgili idarelere bildirilmesiyle sonuçlarını doğuracak şekilde öngörülmektedir. Örneğin 7338 sayılı Kanun m. 11 ile 193 sayılı Kanun’a eklenen geçici m. 92’den⁷⁰² yararlanmak isteyen mükellefler, bu hükme dayanak çıkarılan 316 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁷⁰³ başvurunun nasıl yapılacağı öngörülmüş ve yine bu Tebliğin ekinde başvuru formu oluşturulmuştur. Aynı öngörü ve benzeri talep formu 213 sayılı Kanun m. 379’a dayandırılarak çıkarılan Genel Tebliğ bakımından da geçerlidir. Mükellefler kanun yolundan vazgeçme iradelerini bir dilekçeyle vergi idarelerine bildirerek kurumdan faydalanabilirler. Böylece kanun yolundan vazgeçme, bu yönüyle yargılama hukuku bağlamından kopmakta ve idari nitelikli bir yapıya kavuşmuş olmaktadır⁷⁰⁴. Aynı şekilde, yapılandırma kanunlarında başvurucunun başvurusuyla birlikte idare tarafından da uyuşmazlığın devam ettirilmeyeceğine yönelik öngörü, birtakım cezaları ve kamu borcunun ferilerinin belli bir oranda terkinini sağlamakta ve yargılama giderleri ve vekalet ücretine davacı yönünden hükmedilmeyeceğine yönelik öngörüler içermektedir. 213 sayılı Kanun m. 379’un öngörüsü de bu yöndeki düzenlemelerle paraleldir. Dolayısıyla tüm bunlar, 213 sayılı Kanun m. 379 hükmünün, yapılandırma kanunlarındaki düzenlemelerden önemli ölçüde izler taşıdığını göstermektedir⁷⁰⁵. Ancak bu yapılandırma kanunlarının süreli ve gelirler hukukunun çeşitli aşamalarına daha çok yayılan kanunlar olmalarının aksine 213 sayılı Kanun m. 379; *dâhilde alınan vergi aslı ve cezalarını kapsayan, sadece verginin tarhı aşamasında açılan davalarda başvurulabilen, sürekli bir düzenleme* olması yönünden kendine özgü bir nitelik

⁷⁰²Geçici madde 92: “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, çiftçilerin düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca, tahsil tarihinden itibaren aynı Kanunun 112 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası hükmüne göre hesaplanacak faizi ile birlikte red ve iade edilir. / Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak daha önce verilmiş ve kanun yolu tüketilmemiş kararlar uyarınca, taraflara tebliğ edilip edilmediğine bakılmaksızın işlem yapılmaz, idarece de açılmış davalar sürdürülmez, faiz, yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmez, hükmedilmişse ödenmez. Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunanların iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz. / Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

⁷⁰³10.12.2021 tarihli ve 31685 sayılı Resmî Gazete.

⁷⁰⁴Bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1191-1195.

⁷⁰⁵İlgisi yönünden bkz. Aşçı Akıncı, 2020, **a.g.k.**, 2467 vd.

taşımaktadır ve yapılandırma kanunlarından bu yönüyle ayrılmaktadır. Dolayısıyla 213 sayılı Kanun m. 379'un, doğrudan doğruya yapılandırma kanunlarının süreklilik kazanmış bir hali olarak nitelendirilemeyeceği düşünülmektedir⁷⁰⁶.

Belirtmek gerekir ki dönemsel çıkarılan mali yapılandırma kanunlarının bir kamu alacağının tahsili aşamasını da ilgilendiren düzenlemeler içerdiği söylenebilmekle birlikte bunların bir vergi tarhiyatı aşamasını ilgilendiren düzenlemeleri de içerdiği görülmektedir. Aynı aşamada yer almak kaydıyla bir vergi borcu veya cezası söz konusu olduğunda yapılandırma kanununun öngördüğü şartlarla 213 sayılı Kanun m. 379'da öngörülen şartların çakıştığı noktada mükellefin bunlardan birini tercih edebileceği söylenebilir.

Kanun m. 379, özellikle sadece kanun yolundan vazgeçmeye sonuç bağladığından pek muhtemeldir ki uygulama alanı bir yapılandırma kanununa göre daha dar olacaktır. Ancak *aynı aşamada* her iki olanaktan birlikte faydalanılmasının mümkün olmadığı düşünülmektedir. Diğer bir ihtimal ise mükellefin, 213 sayılı Kanun m. 379 hükmünden yararlandıktan sonra tahakkuk eden ve kesinleşen vergi borcunun kamu alacağı niteliği kazanıp ilgili yapılandırma kanununda bununla ilgili düzenlemeden yararlanıp yararlanamayacağı sorunudur. Bu konuda ilgili yapılandırma kanununun da öngörülleri dikkate alınmak suretiyle, kamu alacağı aşaması için öngörülen düzenlemeden yararlanılmasında bir sakıncanın olmadığı düşünülmektedir. Örneğin 3.6.2021 tarihli 7326 sayılı Kanun m. 1/a-1,2 ve m. 1/g-1 gibi öngörülerinden dolayı bu Kanun hükümlerinin vergi alacakları bakımından da uygulanabilir olduğu söylenebilir. Bu durumda tarhiyat aşamasında 213 sayılı Kanun m. 379'dan yararlanan mükellefin ayrıca kamu borçlusu olarak da 7326 sayılı Kanun'dan yararlanabileceği söylenebilir. Hatta mezkûr Kanun'un kesinleşmiş alacaklar başlıklı m. 2/11'in "*Bu madde hükmünden yararlananlar, ayrıca 213 sayılı Kanunun 379 uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer verilen indirimlerden yararlanamazlar.*" ifadesinden de anlaşılabılır. Bu hükmün yorumunda *argumentum a contrario* ile hareket edilirse 213 sayılı Kanun m. 379'dan mükellef yararlanabilir ve ayrıca 7326 sayılı Kanun m. 2'nin ödeme avantajından da yararlanabilir; ancak davacı mükellef 213 sayılı Kanun m. 379/2'de yer alan erken ödemede yapılacak indirimden yararlanırsa 7326 sayılı Kanun m. 2'den yararlanamayacaktır. Örneğin 2020 senesine ait vergi borcundan dolayı hakkında

⁷⁰⁶İlgisi yönünden bkz. Aşçı Akıncı, 2020, **a.g.k.**, 2468-2469.

100.000-TL vergi ziyaı cezası kesilen (A), dava açmış, dava aleyhine sonuçlanmış ve 213 sayılı Kanun m. 379'dan yararlanarak hakkında 75.000-TL'lik vergi cezası borcu tahakkuk etmiştir. Bu durumda (A), mezkûr Kanun m. 379/2'ye göre bu şekilde tahakkuk eden 75.000-TL'lik vergi cezasının 60.000-TL'lik kısmını bir ay içinde öderse geriye kalan 15.000-TL'lik kısmı ödeme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır. Bu durumda (A), 7326 sayılı Kanun m. 2/1-b'den de yararlanamaz. Ancak (A), 213 sayılı Kanun m. 379/2'de öngörülen bir aylık ödeme süresi indiriminden yararlanmasaydı, 7326 sayılı Kanun m. 2/1-b'ye göre öngörülen %50'lik indirimden, diğer şartları da taşıyorsa, yararlanabilirdi.

Kısacası hem 213 sayılı Kanun m. 379 hem de bir yapılandırma kanununun sunduğu bir imkândan faydalanabilmek için -ilgili yapılandırma kanunu bunu açıkça yasaklamadığı sürece- KYV'den faydalanılan aşama tarhiyat aşaması olduğundan artık tarhiyat aşamasıyla ilgili diğer olanaklardan faydalanılamaz. Bununla birlikte, tahsil aşamasında m. 379'un sunduğu erken ödeme avantajından faydalanmayan ödevli, ilgili yapılandırma kanununun *tahsil aşaması* ile sunduğu avantajdan faydalandırılmalıdır. Elbette ödevli 213 sayılı Kanun m. 379'un sunduğu *ödeme* avantajından faydalanırsa bu durumda yapılandırma kanununun sunduğu aynı nitelikteki olanaktan faydalanamayacaktır.

Bununla birlikte hem bir yapılandırma kanununun sunduğu avantajdan hem de KYV'den yararlanmak isteyen ödevlinin -ilgili yapılandırma kanununun öngörülleri dâhilinde- başvuruya ilişkin şekli şartlar değişebildiğinden, bu yöndeki uyumsuzluğun ödevlinin ilgili olanaklardan yararlanmasına engel teşkil etmemesi gerekir. Örneğin KYV için kanun yolundan vazgeçme dilekçesi idareye verildiğinde, ilgili yapılandırma kanununun öngörüsü dâhilinde sunulan imkândan yararlanabilmek için davadan vazgeçildiğine dair dilekçenin de idareye sunulabileceği düşünülebilir. Her iki başvuru yolundan faydalanmak mümkün olduğunda ve fakat her ikisinin birlikte uygulanma imkânı bulunmayan durumlarda ise -kanun yolundan vazgeçmenin ve yapılandırma kanunlarındaki olanakların mükellef hakkı kapsamında değerlendirilebileceği⁷⁰⁷ de dikkate alındığında- idarenin ödevlinin daha lehine olan başvuruyu kabul etmesi beklenebilir. Aksi bir tutum, eşit işlem ilkesine aykırı uygulamaların ortaya çıkmasına sebep olabilir.

⁷⁰⁷İlgisi yönünden bkz. Çakır, 2020, **a.g.k.**, 973-974.

3.1.2. Hükümün kapsamı

3.1.2.1. Kavram sorunu

Kanun yolundan vazgeçme kavramı, konunun idari yargılama hukukunda da bir uygulama alanı olmasından⁷⁰⁸ dolayı tartışmaya elverişli görünmektedir. Gerçi 2577 sayılı Kanun sistemi içinde bir yargılama hukuku kurumu olarak kanun yolundan vazgeçme bulunmamaktadır. Bu konuda 6100 sayılı Kanun’a da bir atıfta bulunulmamaktadır. Bununla ilgili dolaylı olarak anlaşılmaya elverişli olan hüküm ise 2577 sayılı Kanun m. 48/6’nın; “*Temyiz dilekçesi verilirken gerekli harç ve giderlerin tamamının ödenmemiş olması halinde kararı veren; merci tarafından verilecek yedi günlük süre içerisinde tamamlanması, aksi halde temyizden vazgeçilmiş sayılacağı hususu temyiz edene yazılı olarak bildirilir...*” şeklindeki ifadesi olmaktadır. 2577 sayılı Kanun m. 45/2, “*İstinaf temyizinin şekil ve usullerine tabidir...*” dediğine göre vazgeçmiş sayılma durumu, istinafa başvuru sürecinde de uygulanabilir görünmektedir. Dolayısıyla temyizden vazgeçilmiş sayılmanın, istinaf başvuru yolundan da vazgeçmiş sayılmayı kapsamaması dolayısıyla bunun kanun yolundan vazgeçilmiş sayılma anlamında değerlendirilebileceği de söylenebilir.

2577 sayılı Kanun, kanun yolundan vazgeçmeyi bir varsayımdan yola çıkarak düzenlemektedir. Bu özel düzenlemeye göre harç ve giderlerin tamamı ilgili merci tarafından verilecek sürede ödenmezse temyizden vazgeçilmiş sayılmaktadır. Ancak bu vazgeçilmiş sayılma halinin sonucu da yine aynı hükme göre *temyiz edilmemiş sayılma (kanun yoluna başvurulmamış sayılma)* sonucuna bağlanmıştır. Bunun haricinde özellikle açık bir irade beyanıyla kanun yolundan vazgeçmenin gerçekleşmeye elverişli olup olmadığı hali de Kanun’un öngörüsü dâhilinde değildir. Bununla birlikte kanun yolundan vazgeçme, tasarruf ilkesi kapsamında yer alan ve yargılama hukukunda etkili olan bir taraf kabiliyeti olarak düşünüldüğünde, açık bir öngörü bulunmasa bile tarafların bu yöndeki iradeleri, idari yargı mercileri tarafından dikkate alınmalıdır. Çünkü bireysel idari işlem niteliğinde olan vergilendirme işlemlerinde -istisnai haller dışında- işlemin objektifliği oldukça zayıflamaktadır. Vergilendirme işlemi doğrudan mükellefe özgü sonuçları olan bir idari işlem olduğundan dolayı burada idari işlemin,

⁷⁰⁸İlgisi yönünden bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1171.

dolayısıyla da davanın subjektifliği ağır basmaktadır. Bu durumda da yargılama hukukuna özgü şekilde mükellefin kullanabileceği taraf kabiliyetlerinin alanı oldukça genişlemektedir. Bu şekilde konuya yaklaşıldığında, mükellefin vergi yargılamasında tasarruf ilkesi kapsamında değerlendirilebilecek kabiliyet alanı, diğer idari davalara göre çok daha geniştir. Özellikle mükellef üzerinde somut sonuçları ortaya çıkan bir vergilendirme sürecinin konu edildiği vergi davalarında, davacının tasarruf ilkesi kapsamında *davadan feragat* ve yine tarafların tasarruf ilkesi kapsamında kalan kabiliyetleri bakımından *kanun yolundan feragat* aracını kullanarak uyuşmazlığı sona erdirebileceğini kabul etmek gerekir. Çünkü vergi anlaşmazlığı veya uyuşmazlığını idari aşamada veya dava aşamasında çözümlemeyi amaçlayan kanuni düzenlemeler de zaten başvuruçunun veya davacının bu yöndeki iradesini harekete geçirebilmek için vergi idaresi tarafından verilebilecek tavizleri konu alan düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır.

2577 sayılı Kanun m. 31/1, *davadan feragat*ye yönelik 6100 sayılı Kanun'a bir yollamada bulunsa da aynı şekilde kanun yolundan *feragat*ye yönelik bir yollamada bulunulmamıştır. Bu konuda açık bir yollaması olmadığından 6100 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinin doğrudan uygulanması söz konusu değildir. Çünkü *kanun yolundan feragat* (veya vazgeçme) ve *davadan feragat* eş değer kavram ve kurumlar değildir. Çünkü *davadan feragat*, davacıya tanınmış bir taraf kabiliyeti iken kanun yolundan *feragat* hem davacı hem de davalıya tanınan bir taraf kabiliyetidir. *Davadan feragatte* davacı, davaya konu asıl hakkından da *feragat* etmektedir. Davacı, hüküm kesinleşinceye kadar *davadan feragat* edebileceğine göre mahkemece verilen ve nihai olan lehe veya aleyhe kararın sonuçlarından da vazgeçebilir. Diğer yandan kanun yolundan *feragat* eden taraf, nihai mahkeme kararının sonuçlarından vazgeçmemektedir. Aksine, kararın kendi yönünden ortaya çıkan sonuçlarının kanun yolundan *feragatle* şekli anlamda kesinleşmesini sağlamaktadır. Ancak 2577 sayılı Kanun m. 31/1'in *davadan feragati* sayıp kanun yolundan *feragati* saymaması bilinçsiz bir boşluk⁷⁰⁹ gibi görünmektedir. Dolayısıyla bu konuda idari yargılama hukukunda bir boşluğun olduğu ve bu boşluğun idari yargı hâkimi tarafından doldurulması gerektiği düşünülmektedir⁷¹⁰. Elbette bu konudaki boşluk doldurulurken 6100 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinden

⁷⁰⁹Bilinçli olmayan boşluk hakkında bkz. S. Edis (1987). *Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri* (3. Baskı). Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, s. 134-140.

⁷¹⁰İlgisi yönünden bkz. Ahioğlu, 2023, **a.g.k.**, 71.

faaydalanılıp faydalanılamayacağı durumu da tartışılabilir. Örneğin bir bölge idare mahkemesi, bu konuda verdiği bir kararında 6100 sayılı Kanun m. 349’de öngörülen hükme dayanarak bir *karar verilmesine yer olmadığı kararı* vermiştir⁷¹¹. Yine genel olarak Danıştay’ın da bu konuda *karar verilmesine yer olmadığı kararı* verdiği görölmektedir⁷¹². Ayrıca Danıştay ve bölge idare mahkemelerinin kanun yolundan vazgeçme ve kanun yolundan feragat kavramlarını eş değer olarak kullandıkları da görölmektedir. Dolayısıyla idari yargı mercilerinin güncel kararlarında, kanun yolundan vazgeçme konusunda doğrudan doğruya 6100 sayılı Kanun m. 349’u esas alan bir eğilim içinde olmadıklarını ve kendilerinin bu konuda özgü bir içtihat oluşturarak boşluğu doldurdukları kabul edilebilir görönmektedir. Çünkü bu konuda idari yargı, 6100 sayılı Kanun’u esas alan bir eğilim içinde olsaydı; Yargıtay’ın kanun yolundan feragat ile ilişkin verdiği kararlarda da olduğu gibi 6100 sayılı Kanun m. 349/2’ye göre kanun yolundan feragat ile ilişkin bir *ret kararı*⁷¹³ vermesi beklenirdi. Elbette idari yargılama hukukunda kanun yoluna başvurunun reddine dair verilebilecek kararlar da bulunmaktadır. Ancak bu kararlar, açık bir kanun yolundan feragat ile ilişkin değildir.

⁷¹¹ “...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinde, bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış, atıfta bulunulan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ‘Başvurma Hakkından Feragat’ başlıklı 349. maddesinde, tarafların ilamın kendilerine tebliğinden önce istinaf yoluna başvurma hakkında feragat edemeyecekleri; başvuru yapıldıktan sonra feragat edilirse, dosyanın bölge adliye mahkemesine gönderilmeyeceği ve kararı veren mahkemece başvurunun reddine karar verileceği; dosya, bölge adliye mahkemesine gönderilmiş ve henüz karara bağlanmamış ise, başvurunun feragat nedeniyle reddolunacağı hüküm altına alınmıştır...” İstanbul BİM 7. İDD, 10.9.2020 tarihli 2020/1299 Esas ve 2020/1283 Karar sayılı kararı. Aynı yönde İstanbul BİM 5. İDD, 12.12.2017 tarihli 2017/3389 Esas ve 2017/1856 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022).

⁷¹² “...Davacı tarafından 04/12/2017 tarihinde Mahkeme kaydına giren dilekçe ile davadan ve Kanun yolundan feragat ettiği anlaşıldığından, feragat nedeniyle bu dilekçesinin, karşı tarafa tebliğine gerek görölmeyerek, Karar Düzeltme İstemi Hakkında Karar Verilmesine Yer Olmadığına karar vermek gerekmiştir...” BİM 5. İDD, 12.12.2017 tarihli 2017/3389 Esas ve 2017/1856 Karar sayılı kararı; “...Davacı vekilinin kendisine vekaletnameyle tanınan kanun yollarından feragat etme yetkisine dayanarak verdiği ve Mahkeme kayıtlarına 03/02/2020 tarihinde geçen dilekçesiyle temyiz isteminden vazgeçtiğini bildirdiği anlaşıldığından, temyiz istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına hükmedilmesi gerekmiştir...” Danıştay 3. Dairesi’nin 25.3.2021 tarihli 2020/1918 Esas ve 2021/1578 Karar sayılı kararı; Aynı yönde Danıştay 3. Dairesi’nin 25.3.2021 tarihli 2020/1919 Esas ve 2021/1579 Karar sayılı kararı; Danıştay 6. Dairesi’nin 30.4.2013 tarihli 2012/2543 Esas ve 2013/3062 Karar sayılı kararı; Danıştay 6. Dairesi’nin 4.2.2016 tarihli 2014/7318 Esas ve 2016/421 Karar sayılı kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 29.5.2013 tarihli 2011/18 Esas ve 2013/199 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022).

⁷¹³ “...Hüküm, davalı Vekili tarafından, 18.03.2021 tarihinde davalı vekilinin temyizden vazgeçmiş olması ve vekaletnamesinde temyizden vazgeçme yetkisinin bulunması nedeniyle, temyiz dilekçesinin feragat sebebiyle REDDİNE...” Yargıtay 10. Hukuk Dairesinin 17.5.2021 tarihli 2020/7723 Esas ve 2021/6292 Karar sayılı kararı.

2577 sayılı Kanun m. 48/6'ya göre kanun yolu başvurusu süresinden sonra yapılan veya kesin bir karara karşı yapılan başvurularda merci tarafından bir *ret kararı* verileceği açıkça düzenlenmektedir.

213 sayılı Kanun m. 379 kapsamında kalan bir vergi uyuşmazlığında, davacının kanun yolundan vazgeçme kurumuna başvurması durumunda, bunun idari yargılama kurumu olan kanun yolundan vazgeçme mi yoksa vergi hukukuyla ilgili kanun yolundan vazgeçme mi olduğu sorusu ortaya çıkabilir. Bu yöndeki farkın ise 213 sayılı Kanun m. 379'un "...*dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla...*" ibaresi dolayısıyla belirginleştiği söylenebilir. Çünkü idari yargılama hukukuna özgü olan kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vazgeçen tarafça yargı mercine verilmesi gerekir. Diğer yandan vergi hukuku yönünden sonuç doğuran kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin davacı mükellefçe ilgili vergi idaresine verilmesi gerekmektedir. Kaldı ki 213 sayılı Kanun'un kanun yolundan vazgeçme öngörüsü sadece verginin tarhı (ve cezanın kesilmesi) aşamasıyla ve esasa ilişkin bir kararla ilgilidir. Bununla birlikte, kullanılan bu kavramın bir yargılama kanununda değil, idari usul kanunu niteliğinde bir kanunda kullanılmasının isabetli olmadığı düşünülmektedir. Çünkü bir idari usul kanununda *kanun yolu* kavramı dava kabiliyetini de kapsayacak şekilde anlaşılmaya elverişlidir⁷¹⁴. Elbette hükmün içeriğinde yargılama hukukuna ait bir kanun yolundan bahsedildiği anlaşılmaktadır. Yine de yer aldığı kanun itibarıyla isabetli bir kavramlaştırma yapılamadığı düşünülmektedir. Aslında hükmün yargılama hukukuna ait unsurlarla daha ilgili olduğu göz önüne alındığında 213 sayılı Kanun yerine 2577 sayılı Kanun'da düzenlenmesi bu yönüyle de daha isabetli olabilirdi.

3.1.2.2. Davanın vergi mahkemesinde açılması

Vergi veya vergi cezası ihbarnamesine karşı açılacak davanın vergi mahkemesi olduğu oldukça belirgindir. 2576 sayılı Kanun m. 6/1-a, "*Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları...çözümler*" dediğine göre ve 213 sayılı Kanun m. 1'in de *benzeri mali yükümlülükler* ibaresi dışında ve 213 sayılı Kanun m. 2'de gümrük ve tekel vergilerini dışlayan şekli haricinde bu hükümle uyumlu olduğu söylenebilir. 213 sayılı Kanun m. 379/1'in de "...*vergi mahkemesince verilen istinaf*

⁷¹⁴Bu konuda yukarıda birinci bölümde *kanun yolu* kavramıyla ilgili yapılan açıklamalara bakılabilir.

yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda...” ifadesi bunlarla birlikte değerlendirildiğinde kurumun, vergi mahkemesince veya bölge idare mahkemesince verilecek kararları kapsadığı anlaşılmaktadır. Tarh veya tahakkuk aşamasında bir vergiye veya vergi cezasına karşı bir davanın vergi mahkemesi dışında bir mahkemede görüldüğü olasılıkta davacının kanun yolundan vazgeçmeden faydalanma olanağının bulunmadığı kabul edilmelidir. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 379’un bu yöndeki ifadesi açıktır. Kanun m. 3/A’ya göre de açık olan bir ifadenin varlığına rağmen diğer yorum yöntemlerine başvurulamayacağı düşünülmektedir.

Belirtmek gerekir ki 213 sayılı Kanun m. 379/1’de “*Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda...*” şeklindeki ibaresinde kullanılan *süresinde açılan davalarda* ifadesi gereksiz olmuştur⁷¹⁵. Çünkü zaten olağan durumda süresinde açılmayan bir davanın 2577 sayılı Kanun m. 15/1-b’nin gereği olarak -m. 14/3-e’de süreaşımı olarak belirtildiğinden- reddedileceği açıktır. İdari yargılama hukukunda davanın süresinde açılmaması hak düşürücü süre şeklinde değerlendirilmektedir⁷¹⁶. Bu şekilde reddedilen bir mahkeme kararında ise vergi veya ceza miktarına ilişkin zaten bir karar verilmeyecektir; çünkü bu ret kararında mahkemenin işin esasını incelemesi mümkün değildir⁷¹⁷.

3.1.2.3. Davanın vergi / ceza ihbarnamesine karşı açılması

Öncelikle belirtmek gerekir ki dava, vergi veya ceza ihbarnamesine karşı açılmamakta⁷¹⁸; vergi veya ceza ihbarnamesinin içeriğinde yer alan vergisel veya cezai işleme karşı açılmaktadır⁷¹⁹. İdari davalar idari işlem, eylem veya sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıkları konu edinirler; idari işlemin taşıyıcısı durumunda olan tebliğ işlemlerini değil⁷²⁰. Bundan dolayı hüküm açık bir şekilde *vergi / ceza*

⁷¹⁵Bkz. Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2750.

⁷¹⁶Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 416.

⁷¹⁷“...Valiliği Yatırım İzleme Koordinasyon Başkanlığı’nın ... tarih ve ... sayılı işlemin davacı şirkete tebliğ edildiği 27/08/2015 tarihinden itibaren 60 gün içerisinde en geç 27/10/2015 tarihinde dava açılması ya da idari itiraz yoluna gidilmesi gerekirken, bu süreler geçirildikten sonra 03/11/2015 tarihinde yapılan başvurunun reddi üzerine 05/01/2016 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle esasının incelenme olanağı bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın süreden reddine karar verilmiştir...ONANMASINA...” Danıştay 8. Dairesi’nin 18.2.2021 tarihli 2017/5869 Esas ve 2021/1000 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 27.7.2023).

⁷¹⁸Tebliğ işleminin dava konusu edilebileceği durumlara yönelik olarak bkz. Canbazoğlu, 2010, **a.g.k.**, 173-177 ve 193.

⁷¹⁹Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1294-1295.

⁷²⁰Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1294-1295. “...Vergi ve ceza ihbarnameleri, verginin tarh edildiğini ve cezanın kesildiğini mükelleflere bildiren yazılardır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun, ‘ihbarname esası’

ihbarnamesine karşı dava açmaktan bahsediyorsa da bunun ilgili idari işlemlere karşı açılan davalar olduğu anlaşılmalıdır⁷²¹. Bu yaklaşım dolayısıyla, ihtirazı kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davaların da hükmün kapsamında olduğu şeklinde yorumlanabileceği gibi bir çıkarım ilk bakışta mümkün görünse de bu durumda mükellefe gönderilen bir vergi / ceza ihbarnamesi bulunmaz. Mükellefin beyanını vergi idaresine göndermesi dolayısıyla düzenlenip kendisine gönderilecek tahakkuk fişi de bir vergi / ceza ihbarnamesi niteliği taşımaz⁷²². Kaldı ki bu durum 517 sr. n. VUKGT'nin *amaç ve kapsam* başlıklı ilk paragrafında da hükmün kapsamına ilişkin olarak “*Vergi sistemimizde re'sen, ikmalen ve idarece yapılan vergi tarhiyatları ile kesilen vergi cezalarına ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edilmesini müteakip...*” şeklinde ifade edilmektedir.

213 sayılı Kanun m. 379'a göre kanun yolundan vazgeçme kurumunun kapsamını genel olarak; vergi aslı ve ferileri ve idari nitelikli vergi cezalarına karşı açılan davalar oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle bir verginin tarhı ve bu aşamada kesilen vergi cezasına karşı açılan davaların kurumun kapsamına girdiği söylenebilir. Dolayısıyla tahsil aşamasında çıkan uyuşmazlıklar ile konusu vergi ve vergi cezası olmayan uyuşmazlıklar kapsam dışında kalmaktadır. Elbette buradaki vergi kavramının 213 sayılı Kanun m. 1'de öngörülen genel bütçeye, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçları kapsamına aldığı şekliyle anlaşılması gerekir. Dolayısıyla gümrük vergileri ve ayrıca vergi benzeri mali yükümlülükler kurumun kapsamı dışında

başlıklı 34'üncü maddesinde yer alan kuralda da öngörüldüğü gibi vergi ihbarnamesi, idarenin tarh ettiği vergiyi, ceza ihbarnamesi ise 366'ncı maddesinin birinci fıkrasında yer verilen kural gereği, 365'inci madde uyarınca kesilen cezayı ilgililere duyuran bildirimlerdir. Söz konusu Yasal düzenlemeler birlikte incelendiğinde ihbarnamelerin, tarh ve ceza kesme işlemleri olmadığı, sadece idarenin yaptığı işlemleri duyuran ve tebliği gereken yazılar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Aynı Yasanın, tarh tanımlayan 20'nci ve tebliği tanımlayan 21'inci maddeleri bu yargıyı doğrulamaktadır. Bu nedenle, tarh edilmiş olan verginin veya kesilmiş cezanın bildiri aracı olan ihbarnamelerde yer alması aranan, söz konusu Yasanın 35'inci maddesinin birinci fıkrasına bağlı oniki bentte yazılı unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamenin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacağı 'Hatalı Tebliğler' başlıklı 108'inci maddesinde düzenlenmiş ve ihbarnamelerde sadece mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler; verginin tarhının, cezanın kesilmesinin, bunları duyuran ihbarnamelerden ve tebliğinden ayrılığını göstermektedir. İhbarnameye eklenmesi gereken takdir komisyonu kararının ve vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi, ihbarnamenin değil, tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturur...” Danıştay 3. Dairesi'nin 4.5.2015 tarihli 2013/6513 Esas ve 2015/2781 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 28.7.2022).

⁷²¹Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1294-1295.

⁷²²Bkz. Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2748-2749.

kalmaktadır. Diğer yandan 6183 sayılı Kanun'dan kaynaklanan uyuşmazlıklar da kurumun kapsamı dışında kalmaktadır.

Hükmün *vergi / ceza ihbarnamesi* şeklinde kullandığı ifadede yer alan “/” işareti Kanunun sayısal bölümlerinde ve genelde de tarihle ilgili ve kanun ve ilgili hükmünü belirten yerlerde kullanılan, ancak genelde madde metinlerinde kullanılmayan bir ifade şeklindedir⁷²³. Ayrıca bu, formel ve informel kullanım alanlarına göre çeşitli anlamlar taşıyan bir ifade şeklindedir. Muhtemelen kanun koyucu, uygulamadaki vergi / ceza ihbarnamelerinin düzenleme şeklini düşünerek bu yönde bir ifade kullanmıştır. Oysaki “veya” ya da “ve”nin kullanımıyla ilgili bir sorun mu yaşanmaktadır da metin içinde bir işaret kullanılarak anlamlandırılma yoluna gidilmektedir? Bu ve benzeri soruların cevapları gerekçede de doyurucu bir açıklama olmadığından cevapsız kalmaktadır. Diğer yandan *vergi / ceza ihbarnamesinin* şekli ve içeriği konusunda 213 sayılı Kanun mük. m. 414/2, Bakanlığa yetki verse de Bakanlığın bu yetkisini ne şekilde kullandığı bilinmemektedir⁷²⁴.

Hükmün *vergi / ceza ihbarnamesi* şeklinde kullandığı ifade, normalde uygulamada kullanılan⁷²⁵, ancak Kanun'un kurgusu içinde yer alan bir ifade şekli değildir. Kaldı ki vergi ihbarnamesi; vergi tarhiyatı idari işlemini, ceza ihbarnamesi de vergi cezası kesilmesi idari işlemini ilgilendiren bildirim usulleridir⁷²⁶. Yoksa ihbarname, idari işlemin (vergisel işlemin) bir unsuru niteliğinde değildir. İdari işlemin ilgilisi üzerinde hüküm ve sonuçlarını doğurmaya yarayan hukuki bir durumdur⁷²⁷. Vergi hukuku bakımından ihbarnamenin mükellefe gönderilmemesi, bildirimin yapılmadığını gösterir; yoksa işlemin tesis edilmediği anlamına gelmez. Sadece mükellef üzerinde sonuçlarını doğurabilmesi için -vergi hukuku bakımından aleyhe işlem özelliği de taşıdığından⁷²⁸- bunun mükellefe tebliğ edilmesi gerekir ki bu yöndeki tebligatın içeriğini ilgili vergisel veya cezai işlem oluşturmaktadır.

⁷²³Kullanıldığı durumlarda ise “ve/veya” ya da “kar/zarar” gibi şekillerde kullanıldığı görülmektedir (213 s. K. m. 120/4; m. 377/5; m. 153/A/11; mük. m. 257/1-(4), (7); geç. m. 25/g, 1; geç. m. 33/3).

⁷²⁴Bu konuda tesis edilmiş bir karar varsa da bu çalışmanın yazarı rastlayamamıştır.

⁷²⁵Vergi/Ceza İhbarnamesi örneği için bkz. S. Çevik (2016). *Daha Önce Vergi Davası Açmamış Avukatlar için Vergi Davaları ve Yargılama Usulü*. Ankara: Seçkin Yayınları, s. 21.

⁷²⁶Candan, 2022b, **a.g.k.** 1294.

⁷²⁷İlgisi yönünden bkz. Gözler ve Kaplan, 2018, **a.g.k.**, 353. Yazılı bildirimin niteliği hakkında bkz. C. Kanlıgöz (1988). İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 40(1), ss. 173-192, s. 174-176.

⁷²⁸Aleyhe işlemlerin yürürlüğe girmesi hakkında bkz. Gözler ve Kaplan, 2018, **a.g.k.**, 353.

Diğer yandan vergi cezasının sebep unsurunun eksik veya geç ödenen vergi aslı olduğu durumlarda da bunları aynı idari işlem olarak kabul etmenin doğru bir yaklaşım olmadığı düşünülmektedir. Dolayısıyla ihbarnameleri birbirine yapışık olsa bile verginin aslına yönelik tarh işlemi ve bununla ilgili vergi cezası kesme işlemleri ayrı işlemlerdir⁷²⁹. Bundan dolayı vergi / ceza ihbarnamesine karşı deyiminin vergi tarhiyatı veya ceza kesme işlemine karşı şeklinde anlaşılması gerekmekte gibidir. Gibidir; çünkü “ve/veya” ifadesi de bu konuda bir anlam karmaşasına yol açmaktadır. Bu ifade 213 sayılı Kanun m. 379/1’de “...dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin...” şeklinde kullanılmaktadır. Bu, hükmün hem sadece vergi aslı veya sadece ceza işlemine karşı açılan davaları hem de vergi ve cezaya karşı birlikte açılan davaları kapsadığı anlamına mı gelmektedir? Sadece vergi cezasına karşı açılan davaların hükmün kapsamında olduğu m. 379/1-2’den anlaşılıyorsa da sadece vergi aslına ilişkin açılan davaların kapsamda olup olmadığı çok belirgin değildir.

213 sayılı Kanun m. 3/A’nın “Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.” şeklindeki ifadesinden dolayı vergi / ceza ihbarnamesinin ne olduğu konusunda lafzın açık olduğunu söylemek çok da mümkün görünmemektedir. Çünkü bu, vergi ve ceza ihbarnamesi midir yoksa vergi veya ceza ihbarnamesi midir? Ya da söz konusu işaret hem veyi hem de veyayı kapsamakta mıdır? Yoksa uygulamada düzenlenen vergi ve cezanın birbirine yapışık olduğu vergi / ceza ihbarnamesi örnek formu mu kastedilmektedir? Hükmün konuluştaki maksadına bakıldığında, teklif gerekçesinde; “Bu kapsamda, yargılama aşamasında mükelleflerin istinaf veya temyiz yolundan vazgeçmeleri halinde verilen

⁷²⁹ “...Bu durumda, ilgililer hakkında herhangi bir vergilendirme işlemini barındırmadığından icrai olmayan ve 213 sayılı Kanunun 35. maddesi uyarınca ihbarnameye eklenecek unsurlar arasında da sayılmayan vergi tekniği raporlarının, vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmak ya da incelemeler sırasında saptanan ancak beyan dönemi henüz gelmemiş vergilerle ilgili olarak saptanan hususlarda ilgili makamları bilgilendirmek, takdir komisyonlarına veri teşkil etmek amacıyla düzenlenmekte olduğu anlaşılmaktadır. Kaldı ki, tarh edilmiş olan verginin veya kesilmiş cezanın bildirim aracı olan ihbarnamelerde yer alması aranan 35. maddedeki unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamelerin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacağı, 213 sayılı Kanunun ‘Hatalı tebliğler’ başlıklı 108. maddesinde ise ihbarnamede sadece mükellefin adının, verginin nev’inin veya miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olmasının, ihbarnameyi hükümsüz kılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla verginin tarhi ve cezanın kesilmesi hususunu, bunları duyuran ihbarnamelerden ayrı düşünmek gerekmektedir...” Danıştay 4. Dairesi’nin 9.11.2021 tarihli 2017/4291 Esas ve 2021/6286 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 5.3.2022).

karara göre, dava konusu edilen verginin bir kısmı ve/veya cezanın bir kısmı ya da tamamından vazgeçilmesi ve idarece de ihtilafların sürdürülmemesi yönünde düzenleme yapılmaktadır. Bu şekilde tahakkuk eden vergi ve cezaların vadesi geçirilmeksizin gecikme faiziyle birlikte ödenmesi halinde ayrıca indirim yapılması öngörülmektedir.”⁷³⁰ şeklinde bir yaklaşım olduğundan hem vergi aslı hem de vergi cezalarının birlikte veya müstakil olarak kurumun kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Diğer bir deyişle vergi / ceza ihbarnamesinden anlaşılması gereken mutlaka vergi ve ceza işlemlerinin bir arada bulunması gerektiği değildir. Vurgulamak gerekir; 213 sayılı Kanun mük. m. 414/2’nin “Maliye Bakanlığı; bu Kanunun 26, 35 ve 366 ncı maddelerinde yer alan tahakkuk fişi ile vergi ve ceza ihbarnamelerinin şekli ve ihtiva edeceği bilgilerde değişiklik yapmaya ve bunları vergi dairesi adına tanzim edecek olanları belirlemeye yetkilidir.” şeklindeki öngörüsünün, Bakanlığa verdiği yetki, vergi ve ceza ihbarnamelerinin şekli ve içerdiği bilgilerle ilgili olmaktadır. Vergi / ceza ihbarnamesi ile ilgili Bakanlığın hangi işlemle bunun şeklini ve içeriğini tespit ettiğine yönelik bir işlemine rastlanılmamakla birlikte ihbarnamenin muhteviyatını belirlemek, onun içerdiği idari işlemlerden bağımsızdır. Diğer yandan Danıştay’ın konuya yaklaşımı da vergi/ceza ihbarnamesi içinde yer alan birden fazla işlemin tek bir işlem olduğu ve bunlara karşı tek dilekçeyle dava açılabileceği yönünde gibidir⁷³¹. Danıştay, işleminden ziyade ihbarnamenin kendisini esas alan bir eğilimle davanın nasıl açılacağını tespit etmekte gibidir⁷³².

⁷³⁰7194 s. K. teklifi ve Komisyon Raporu, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf>, s. 17.

⁷³¹“...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanunun 5. maddesinin 1. bendinde; ‘Her İdari İşlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak aralarında maddi ve hukuki bakımdan bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi varsa, birden fazla işlem aleyhine bir dilekçe ile de dava açılabilir.’ hükmüne yer verilmiştir. Olayda yükümlünün bazı mükellefiyetlerini yerine getirmediğinin tespiti üzerine bir yoklama tutanağı tanzim edilerek bu tutanağa istinaden kesilen cezalar bir ihbarname düzenlenmek suretiyle davacıdan istenilmiştir. Bu durumda ortada bir idari işlem bulunduğundan tek bir dilekçe ile dava konusu edilmesi 2577 sayılı Yasanın 5. maddesine aykırılık teşkil etmemektedir. Bu itibarla Vergi Mahkemesince her bir cezaya karşı ayrı ayrı dava açılması gerektiği sonucuna varılarak dava dilekçesinin reddine karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır...kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına...” Danıştay 9. Dairesi’nin 24.10.2002 tarihli 2001/2880 Esas ve 2002/4365 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 02.01.2022).

⁷³²“...Ayrı vergilendirme dönemleri için salınan gelir (stopaj) vergileri ve kesilen vergi cezalarının her vergilendirme dönemi ve her vergi ve ceza için ayrı ayrı ihbarnamelerle tebliğ edilmiş olması hallerinde, dönemleri farklı olan bu vergi ve vergi cezalarına ilişkin işlemler arasında; vergi doğuran olayların farklı dönemlerde meydana gelmiş olması ve her dönemde tevkifata tabi tutulması gereken ödemelerin farklı olabilmesi sebebiyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 5. maddesi 1. fıkrasının amaçladığı anlamda maddi ve hukuki bakımdan bağıllıktan söz edilemeyeceği, bu nedenle konunun her olayın özelliği göz önünde tutularak çözümlenmesi gerekeceğinden içtihadın birleştirilmesine yer

517 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁷³³ (517 sr. n. VUKGT); resen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlara ilişkin tebliğleri kapsamında olduğunu belirtmekte hatta açık bir şekilde “...*Beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen, ...kararlar ile buna benzer kararlar kanun yolundan vazgeçme müessesesi kapsamında değildir...*” demektedir. Mezkûr Tebliğ, tahakkuk fişiyle ilgili 213 sayılı Kanun’un ayırt edici m. 25/3 hükmünü göz önüne almış gibi görünmektedir. Gerçekten de 213 sayılı Kanun m. 25/1’in “*Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler ‘Tahakkuk fişi’ ile tarh ve tahakkuk ettirilir.*” dedikten sonra m. 25/3 “*Lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir...*” demektedir. Bu durumda beyana dayalı tarhiyatlarda da ihbarname ile bildirim usulünün uygulanabileceği görülmektedir. Ancak ihtirazı kayıtlı beyan edilip ödenen vergiyle ilgili tahakkuk fişinin kesilmesi ile bunun bir ihbarname ile gönderilmesi arasındaki belirgin fark nedir de ihbarname ile gönderilmeyen tahakkuk fişleri söz konusu olduğunda ve ödevli, ihtirazı kayıtlı dava açabildiği halde, onun bu kurumdan faydalanma kabiliyetini yitirdiği şeklinde anlaşılmaktadır? Farklı bir şekilde ifade edilirse; ihtirazı kayıtlı beyanname veren ve tahakkuk fişi kendilerine bir ihbarnameyle gönderilmeyen mükellefler neden dava açabildikleri ve diğer şartları da sağladıkları takdirde kanun yolundan vazgeçme kurumu kapsamı dışında kalmaktadırlar? Bu durum hükmün getiriliş amacı dikkate alındığında pek anlaşılabilir değildir.

Kanun koyucunun maksadına yönelik olarak “*Maddeyle, İdare ile mükelleflerin vergiler ve cezalarla ilgili olarak her aşamada anlaşabilmesi, vergi ihtilaflarının süratle çözümlenebilmesi ve yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması amacıyla Vergi Usul Kanununun mülga 379 uncu maddesi ‘Kanun yolundan vazgeçme’ başlığıyla yeniden düzenlenmektedir.*” şeklindeki ifadesiyle ihbarname ile gönderilip gönderilmeme konusunda bir ayırım yapılmıyor gibidir. Gerçi aynı gerekçede geçen *her aşamada anlaşabilmesi* ibaresi de bu konuda benzer bir tartışmayı ortaya çıkarabilir niteliktedir. Ancak hükmün konuluştaki maksadına bu noktada başvurma imkânı ortadan kalkmaktadır. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 3/A’nın lafzın açık olmadığı hallerde konuluştaki maksada başvurulabileceği yönündeki ifadesi göz önüne alındığında,

olmadığına 30.4.1992 gününde oyçokluğu ile karar verildi...” Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 30.4.1992 tarihli 1990/5 Esas ve 1992/3 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 02.01.2022).

⁷³³20.02.2020 tarihli ve 31045 sayılı Resmî Gazete.

lafzın açık olduğu yerlerde hükmün uygulama alanının amaçsal geniş yorumlanması mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla idarenin ilgili Tebliğ’de bu konuda ortaya koyduğu yaklaşımı isabetli kabul etmek gerekir.

3.1.2.4. *Davanın mükellef veya sorumlu tarafından açılması*

3.1.2.4.1. *Davanın mükellef tarafından açılması ve KYV’ye başvuru*

Bir vergi ihbarnamesi veya ceza ihbarnamesinin, genel olarak esas muhatabı mükelleftir. Geniş anlamda mükellef ise vergi hukukunda herkeştir (AY m. 73/1). Elbette buna paralel olarak daha somut şekilde ve 213 sayılı Kanun m. 8/1’e göre mükellef, vergi kanunlarında üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir ve yine m. 9/1’e göre vergi ehliyeti için kanuni ehliyet gerekliliği bulunmaz. Gerek Anayasa’nın gerekse de 213 sayılı Kanun’un öngörüsünden hareketle söylenebilir ki Türkiye’de bulunan yabancı tabiiyeti haiz kişilerin de vergi mükellefi olması mümkündür. Örneğin 193 sayılı Kanun’a göre bir yabancı gerçek kişinin gelir vergisinin mükellefi olabilmesi için Türkiye’de yerleşmiş olması veya yerleşmiş sayılması gerekir (193 s. K. m. 4, 5). Dolayısıyla vergi kanunlarının mükellef olarak tanımladığı kişilere gönderilen vergi veya ceza ihbarnamelerine karşı bunların içeriğinde yer alan vergi ve ceza işlemlerine karşı dava açılırsa ve davanın esasına yönelik verilen esasa ilişkin karara karşı kanun yolu kabiliyeti bulunuyorsa KYV kurumundan faydalanılabilir.

213 sayılı Kanun m. 8/1’e göre mükellef, gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. M. 9/1 ise vergi ehliyeti için kanuni ehliyet gerekliliğinin aranmayacağını ifade etmektedir. Kişilik 4721 sayılı Kanun’a ve tüzel kişilik de ilgili kanunlarına göre kazanılır. 213 sayılı Kanun m. 8/1’in öngörüsüne göre mükellef mutlaka bir *hukuki kişi* olmalıdır⁷³⁴. Bu öngörüden sonra m. 9/1’in ifade ettiği vergi ehliyetinden anlaşılması gereken ise mükellefiyet için fiil ehliyetinin aranmayacağıdır⁷³⁵. Bu halde, özel vergi kanunlarında kişiliği olmayan oluşumlara mükellefiyet atfedilmesi isabetli değildir. Örneğin 5520 sayılı m. 2/5, 2/6, 2/7 düzenlemeleri bu bakımdan sorunlu görünmektedir. Gerçi benzer sorun 213 sayılı Kanun m. 10/1’de daha belirgin olarak bulunmaktadır. Kanun m. 8/1’in açık ifadesine

⁷³⁴Bazı durumlarda vergi ehliyetine sahip olmak için hukuk kişisi olma gerekliliğinin olmadığı yönünden bkz. Işık, 2019, **a.g.k.**, 8.

⁷³⁵İlgisi yönünden bkz. Işık, 2019, **a.g.k.**, 7-8.

rağmen m. 10/1 “...ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde...” diyerek tüzel kişiliği olmayan oluşumlara mükellefiyet veya sorumluluk atfedebilmektedir. Şunu belirtmek gerekir; sırf 213 sayılı Kanun m. 3/A’nın ortaya koyduğu yorumlama sisteminden dolayı bu tip hükümlerin amaçsal yorumu da aslında zorlaşmaktadır. Çünkü hüküm, açık bir şekilde tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olabileceklerini söyledikten sonra bir vergi kanunu tarafından tüzel kişiliği olmayan oluşumlara mükellefiyet atfedilebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Aslında burada amaçsal yorumla, tüzel kişiliği olmayan oluşumların yöneticisi veya temsilcisinden bahsedilebilmesi gerekirdi. Ancak 213 sayılı Kanun m. 3/A, *lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin* diğer yorum yöntemleriyle yorumlanacağını ifade etmektedir. Bundan dolayı da yorumlama işi vergi hukukunda zor bir hal almaktadır. Bu halde 213 sayılı Kanun kendi içinde bir çelişki yaratmış olmaktadır. Örneğin 6102 sayılı Kanun m. 12/1’e göre bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kişi tacirdir ve bu kişi 193 sayılı Kanun’a göre gelir vergisi mükellefidir. Vergi hukuku bakımından mükellefin ticari işletme değil, tacir olacağını söyleyebilmek gerekir. Ancak 213 sayılı Kanun m. 10/1’e göre bir vergi kanununun bir ticari işletmeye mükellefiyet atfedebilmesi de mümkün görünmektedir ki bu durumda vergi ödevleri onun temsilcisi tarafından yerine getirilecektir. Kurumlar vergisi yönünden dernek ve vakıfların işlettikleri işletmelere mükellefiyet atfedilmesi buna örnek olmakla birlikte 5520 sayılı Kanun m. 16/4’e göre tarhiyatın *tüzel kişiliği olmayan işletmeleri* işleten tüzel kişilere yapılacağını öngörmektedir. Gerçi 213 sayılı Kanun m. 20’de öngörülen tarhın, vergi alacağının vergi dairesi tarafından belirlenmesi işlemi dışında, mükellefle doğrudan ilişkilendirilmediği de görülmektedir. Ancak m. 19/2’de vergiyi doğuran olayda vergi alacağının açıkça mükellefin vergi borcunu ifade ettiği belirtilmektedir⁷³⁶. Bundan dolayı tarhiyat ile mükellefiyet arasında doğrudan olmasa da vergiyi doğuran olay ile ilişkisi dolayısıyla bir bağlantı kurulması gerektiği düşünülmektedir⁷³⁷. O halde bir tarhiyatın mükellef nezdinde ortaya çıkması gerekliliği de ileri sürülebilir görünmektedir. Örneğin 193 sayılı Kanun m. 107’de tarhiyatın muhatabı olarak mükellef dışında birtakım kişilerin sayılması -hüküm istisnai nitelikte olsa da- bunun

⁷³⁶İlgisi yönünden bkz. Y. Taylar (2021). *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*. İstanbul: Onikilevha, s. 31-33.

⁷³⁷İlgisi yönünden bkz. Taylar, 2021, **a.g.k.**, 31-33.

vergilendirmenin hukuki tekniği ile uyumlu bir düzenleme olduğu söylenemez. Tarhiyatın mükellef nezdinde yapıldıktan sonra vergi sorumlusunun ödemedi sorumluluğunu ayırt edici düzenlemelerin ortaya konulması daha isabetli görünmektedir. Bu bağlamda, vergi kanunlarında çoğunlukla bir kavramlaştırma ve anlamlandırma sorunu olduğuna rastlanılmaktadır. Dolayısıyla bazen *mükellef* ile *tarhiyatın muhatabı* farklılaşabildiğinden idari işleme karşı dava kabiliyetinin kimde olduğunu tespit etmek güçleşmektedir. Benzer sorun *ödemeden dolayı muhatap tutulan* vergi sorumlusu yönünden de ortaya çıkmaktadır.

213 sayılı Kanun m. 377, mükelleflerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceklerini öngörmektedir. Bir mükellefin bireysel vergisel işlemle ihlal edilen kişisel hakkına bağlı dava fonksiyonu, zaten eşyanın tabiatından doğmaktadır. Sorun, bunun yönteminin ne olacağıdır. Mükelleflerin vergisel idari işlemlere karşı dava kabiliyetleri zaten AY m. 36/1 ve 125/1'den kaynaklanır. 213 sayılı Kanun'un dava açma konusunda ortaya koyduğu hükümler ise bu kabiliyetin ne zaman ve hangi mahkemede kullanılabileceğini ortaya koymakta gibidir. Elbette 213 sayılı Kanun'un vergi yargısı örgütü kurulmadan önce vergisel işlemlere yönelik itirazın idari mercilere ve nihayetinde Danıştay'da kanun yolu denetimine başvurulabilme kabiliyetleri de bu hükümlerde düzenlenmişti. Bu bağlamda, ilgili hükümlerin değişikliğe uyumluluk sağlanması gerekliliği içinde bu şekilde yeniden ele alındıkları söylenebilir.

Mükellefin açtığı davada, taraf ve dava ehliyeti ile dava takip yetkisi ve taraf sıfatına sahip olması gerekir⁷³⁸.

Mükellef, kendisine bir vergi/ceza ihbarnamesi gönderildiğinde ve dava açtığında KYV'ye başvurabilmektedir. Bunun dışında mükellefin verdiği beyannameye dayanılarak tahakkuk eden vergilerde *ihtirazi kayıt* ileri sürülmüş olsa bile buna karşı açılan davada KYV'ye başvuru mümkün değildir. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 379 açık bir şekilde *vergi / ceza ihbarnamesine* karşı açılan davalardan bahsetmektedir. Kullanılan ifade şekli sorunlu olsa da mükellef tarafından ihtirazi kayıtlı açılan davalarda vergi idaresi tarafından mükellefe gönderilen bir vergi / ceza ihbarnamesi olmadığından, bu davalarda KYV'ye başvuru imkânı bulunmaz. Genel Tebliğ ile de zaten aynı yaklaşım ortaya konulmaktadır. Tebliğ'in 3. Başlığında "*Beyanname*

⁷³⁸Bu konuda yukarıda ikinci bölümde vergi davası kapsamında yapılan açıklamalara bakılabilir.

verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen” kararlar açıkça kapsam dışı bırakılmaktadır.

3.1.2.4.2. *Davanın vergi sorumlusu tarafından açılması ve KYV’ye başvuru*

3.1.2.4.2.1. *Davanın gerçek kişinin vergi sorumlusu tarafından açılması ve KYV’ye başvuru*

Öncelikle belirtmek gerekir ki küçük ve kısıtlının kanuni temsilcisi olarak hareket edenlerin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri dolayısıyla ortaya çıkan tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinde, bu işlemlerin birbirinden ayrılması gerekir. Çünkü vergi aslı borcuna ilişkin davada taraf sıfatı küçük veya kısıtlıya aitken vergi cezasına ilişkin taraf sıfatı ödevlerinin gereklerini uygun yerine getirmeyen kanuni temsilciye aittir. Bu durum vergi/ceza ihbarnamesi içeriğindeki işlemlere karşı dava açıldığında kanun yolundan vazgeçmeye ilişkin başvuruyu etkileyebilir. Çünkü mükellef küçük veya kısıtlının dava yönünden taraf sıfatları vergi borcunun aslına ilişkin ortaya çıkmaktadır. Eğer KYV’ye başvuru yönünden vergi borcu aslı ve ilişkili vergi cezasının -en azından vergi ziyaı cezası yönünden- birlikte gerçekleşmesi şartı aranırsa diğer bir deyişle sadece vergi aslına ilişkin tarhiyata karşı açılan davalarda KYV’den yararlanılmasının mümkün olmadığı söylenebilirse bu durumda kanuni temsilcinin, küçüğün veya kısıtlının vergi borcunun aslına karşı açtığı davada KYV’ye başvuru kabiliyeti ortaya çıkmaz ve fakat kendi hakkında kesilen cezaya karşı KYV’ye başvurabilir.

Bununla birlikte eğer sadece vergi aslına karşı açılan vergi davasında kuruma başvuru kabul edilebilseydi, kanuni temsilcinin durumu yönünden çeşitli ihtimallerin değerlendirilmesi gerekirdi.

İlk olarak kanuni temsilci veliyse KYV’ye başvuru kabiliyeti nasıl olmalıdır? Bu soru da velayetin ana ve baba tarafından birlikte kullanılıp kullanılmadığına göre iki şekilde ortaya çıkar: Velayet hakkı hem ana hem de babanın ortak kullanımında ise KYV’ye başvuru nasıl olmalıdır? Velayet hakkı ana veya babadan sadece birine aitse KYV’ye başvuru nasıl olabilir? İkincisi ise kanuni temsilci vasi veya kayyımsa KYV’ye başvuru nasıl olmalıdır?

İlk olarak; küçük⁷³⁹ velayet altındaysa ve hem ana hem de baba velayet hakkını ortak kullanmakta ise KYV'ye başvuru açısından da bunların birlikte hareket etmeleri gerekir⁷⁴⁰. Gerçi aynı durum zaten dava hakkının kullanılmasıyla ilgili olarak da geçerlidir. Aslında velilerin dava açarken de birlikte hareket etmeleri gerekir. Velilerin, küçüğün menfaatine aykırı olmayacak şekilde hareket etmeleri kuraldır⁷⁴¹. Dolayısıyla dava açma, kanun yoluna başvurma, kanun yolundan feragat veya vergi hukukunda kanun yolundan vazgeçme ile ilgili tüm kurumlar yönünden birlikte hareket etmeleri gerekir. Velilerden birinin bu konudaki başvuruyla ilgili olarak küçüğün menfaatine aykırılığın oluşacağı yönündeki iddiası bulunuyorsa bu konuda hâkime başvurulması gerekir⁷⁴² ve bu başvurunun da diğer başvuruların sonuç doğurması yönünden bekletici mesele yapılması isabetli olur. Bu durumda menfaat çatışması savı kabul görürse çocuğa bir kayyımın atanması gerekebilir.

Diğer yandan, küçük⁷⁴³ üzerindeki velayet hakkı sadece ana veya sadece babaya aitse, diğer bir deyişle velayet hakkı eşlerden birine aitse bu durumda çocuğun menfaatine aykırı olmamak kaydıyla, velisi; genel olarak, dava açma, kanun yoluna başvurma, kanun yolundan feragat ve vergi hukuku anlamında KYV'ye başvuruyla ilgili kabiliyetleri tek başına kullanabilir⁷⁴⁴.

Kanuni temsilin geniş anlamda vesayetle gerçekleştiği olasılıkta ise daha farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Bunun velayetten farkını ise özellikle 4721 sayılı Kanun m. 342/3'ün “*Vesayet makamlarının iznine bağlı hususlar dışında kısıtlıların temsiline ilişkin hükümler velâyetteki temsilde de uygulanır.*” şeklindeki ifadesinde görmek mümkündür. Çünkü velinin veya velilerin ilgili kabiliyetleri kullanmasında vesayet dairelerinin izin ve denetimine sundukları işlemler bulunmaz⁷⁴⁵. Kanuni temsilci; vasi

⁷³⁹4721 sayılı Kanun m. 335/2'ye göre hâkim vasi atanmasını gerekli görmediği sürece ergin çocukların kısıtlanmaları halinde onların kanuni temsilcileri velileridir. Bu konuda bkz. Kılıçoğlu, 2016, **a.g.k.**, 623.

⁷⁴⁰Birlikte velayetin boşanma durumunda da kullanılabilmesi hakkında bkz. İ. Serdar (2008). Birlikte Velayet. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 10(1), ss. 155-197, s. 193-194; L. M. Kurt (2018). Boşanma Durumunda Birlikte (Ortak) Velâyet. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9(2), ss. 157-186, s. 183-184.

⁷⁴¹İlgisi yönünden bkz. Serdar, 2008, **a.g.k.**, 193-194.

⁷⁴²Bkz. Serdar, 2008, **a.g.k.**, 163.

⁷⁴³Velayet altında olan kural olarak küçüktür. Ancak 4721 sayılı Kanun m. 335/2'nin “*Hâkim vasi atanmasına gerek görmedikçe, kısıtlanan ergin çocuklar da ana ve babanın velâyeti altında kalırlar.*” şeklindeki düzenlemesi de göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca bkz. E. Yılmaz (2009). “Çocuk Hakları” Açısından: Çocuğun Davada Temsilinin ve İradesinin Önemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı* (11), s. 829.

⁷⁴⁴Medeni hukuk bakımından tam ehliyetsizlerin kanuni temsilcilerinin, onların kişiye sıkı sıkıya bağlı haklarıyla ilgili kabiliyetleriyle ilgili tartışmalar hakkında bkz. Dural ve Ögüz, 2013, **a.g.k.**, 78-84.

⁷⁴⁵Yılmaz, 2009, **a.g.k.**, 829.

veya kayyım olduğundaysa birtakım işlemlerin vesayet dairelerinin (vesayet makamı: sulh hukuk mahkemesi ve denetim makamı: asliye hukuk mahkemesi) (4721 s. K. m. 397) iznine sunulması gerekebilir⁷⁴⁶ (4721 s. K. m. 462, 463). Bu durumda KYV'ye başvuru konusunda vasi veya kayyımın ilgili izinleri almadan başvuru kabiliyetinin olmadığını belirtmek gerekir. Gerçi vesayet dairelerinin iznine sunulan durumlar *numerus clauses* belirlenmiştir. Ancak özellikle 4721 sayılı Kanun m. 462/1-8 açıkça *dava açma, sulh olma* işlemlerini saydığından, bu durumda KYV'nin de bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilmeyeceği sorunu ortaya çıkar. Kanun'da öngörülen ve vesayet makamının iznine bağlı olan işlemler olağan işlemler olmadığından, bu durumda vesayet altındaki kişi üzerindeki koruma gereğinin daha yoğun şekilde ortaya çıktığı söylenebilir. Her ne kadar Kanun bunları *numerus clauses* saymışsa da her bir sayım içinde kalan benzer nitelikteki işlemlerin de vesayet makamının iznine bağlı olması gerektiği düşünülmektedir. Örneğin dava açmak kadar davadan feragatin de davacı açısından önemli sonuçları ortaya çıkabilir⁷⁴⁷. Benzer durum kanun yolundan feragat kabiliyeti yönünden de geçerlidir⁷⁴⁸. Bu yöndeki işlemler doğrudan Kanun'da sayılmasalar da bunlar için ayrıca vesayet makamından izin alınması gerekir. Bu halde davadan feragat, kanun yolundan feragat gibi vergi hukuku anlamında KYV'ye başvuru

⁷⁴⁶4721 sayılı Kanun m. 398 vd. öngörülen *özel vesayet* kurumu burada göz ardı edilmektedir. Çünkü bilindiği kadariyle bu kurumun bugün için bir uygulaması yoktur. Yoksa burada vesayet makamının görev ve yetkilerini bir aile meclisi kullanmaktadır.

⁷⁴⁷“...Somut olayda; dava açılması hususunda vesayet makamının izninin bulunduğu açıktır. Ne var ki; davacı vasisinin feragat beyanı hususunda vesayet makamının izninin bulunup bulunmadığı araştırılmamıştır. Her ne kadar; vasisinin feragat beyanı için Kanun'da açık bir düzenleme bulunmamakta ise de; bu gibi durumlarda, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 462/8 ve 429/1. maddeleri kıyasen uygulanarak Sulh Hukuk Mahkemesinden izin alınması gerekir. Davacı vasisinin feragat beyanı kısıtlı davacı yönünden bağlayıcı değildir. Mahkemece yapılacak iş; vasisinin davadan feragat etmesi hususunda vesayet makamınca verilmiş bir izin bulunup bulunmadığının araştırılması, izin alınmadığının tespiti halinde işin esasına girilerek sonucuna göre karar vermekten ibarettir....BOZULMASINA...” Yargıtay 21. Hukuk Dairesi'nin 15.6.2015 tarihli 2015/8833 Esas ve 2015/13741 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 1.5.2022).; “...davacının kısıtlılık halinin devam ettiğinin tespiti halinde de vasisinden feragat yetkisini de içerir bir vekaletnamenin dosyaya ibrazının sağlanması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken yanılığlı değerlendirme ve eksik inceleme ile ilgili yazılı şekilde karar verilmesi doğru olmadığı gibi...BOZULMASINA...” Yargıtay 1. Hukuk Dairesi'nin 17.9.2018 tarihli 2015/16334 Esas ve 2018/12410 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 1.5.2022).

⁷⁴⁸“...Karar ve temyiz tarihinden sonra kısıtlanan davalının vasisi temyizden feragat etmişse de temyizden feragat için vesayet makamı tarafından davalının vasisine izin verilmediğinden davalı vasisinin temyizden feragati dikkate alınmamıştır...” Yargıtay 20. Hukuk Dairesi'nin 17.1.2019 tarihli 2018/5843 Esas ve 2019/236 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 1.5.2022). “...Her ne kadar davalı K1 vasisi, 10.11.2009 tarihli dilekçesi ile temyiz isteminden feragat ettiğini bildirmiş ise de; TMK. nun 462. maddesi gereğince vasisinin temyizden feragat yetkisi bulunmadığı gibi bu konuda vesayet makamınca verilmiş bir izin kararı da mevcut olmadığından ortada geçerli bir temyizden feragat bulunmadığı kabul edilerek dosyadaki bütün kâğıtlar okunup gereği düşünüldü...” Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 23.11.2009 tarihli 2009/16863 ve 2009/18902 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 1.5.2022).

için de en azından vesayet makamından izin alınması gerektiği düşünülmektedir. Çünkü KYV'ye başvuru da kişinin daha önemli ölçüde korunmasını gerektiren işlemlere - özellikle sonuçları itibarıyla- oldukça benzemektedir.

Sorunlu bir başka durum; ayırt etme gücüne sahip küçük ve kısıtlıların kendi başlarına yapabilecekleri işlemlerde⁷⁴⁹, diğer bir deyişle fiil ehliyetlerinin bulunduğu işlemlerde, KYV'ye başvurunun nasıl olması gerektiği yönünden ortaya çıkabilir. Sınırlı ehliyetsizler kapsamında değerlendirilen bu kişilerin fiil ehliyetinin genişledikleri durumlarda vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olmaları halinde -her ne kadar vergi hukuku yönünden kanuni temsilcilerin ödevlerinin yapma görevleri devam etse bile- tam ehliyetsizlerin aksine bunların dava ehliyetleri bulunduğundan vergi tarhiyatına karşı dava açma ve bu davayı yürütme kabiliyetlerinin varlığını kabul etmek gerekir⁷⁵⁰. Dikkat edilirse bu durum 213 sayılı Kanun m. 10 ile ilgili değildir. Bu, 2577 sayılı Kanun m. 31/1'in ehliyetle ilgili göndermesinden dolayı 6100 sayılı Kanun'un ehliyet konusundaki hükümleriyle ilgilidir. Bu sonuca 213 sayılı Kanun m. 377/1'in mükelleflere dava açma yetkisi verdiği ifadesinde görmek de mümkündür. Elbette 213 sayılı Kanun m. 8/4'ün ifadesinden dolayı burada mükellef yerine sorumlunun da dava açma kabiliyeti gündeme gelir. Ancak sorumlu olarak hareket eden kanuni temsilcinin özellikle mükellefin bu kabiliyeti kendisi kullanamadığında ortaya çıkabileceğini düşünmek daha isabetli görünmektedir⁷⁵¹. Örneğin kendisine izin verilen bir faaliyet dolayısıyla serbest meslekle uğraşan sınırlı ehliyetsiz küçük (A)'nın kanuni temsilcisi, onun vergi ödevlerini gereği gibi yerine getirmediyse ve bundan dolayı (A) hakkında vergi idaresi tarafından bir tarhiyat yapılmışsa o zaman (A)'nın bu davayı açma ve takip etme kabiliyetinin bulunduğu düşünülmektedir. (A)'nın kanuni temsilcisi, vergi ödevlerini yerine getirmekle görevli olsa da (A)'nın bu konuda dava ehliyeti olduğundan, bu dava onun tarafından açılabilir ve takip edilebilir. Soru; bu davanın aynı zamanda onun kanuni temsilcisi tarafından da açılıp açılmayacağı noktasında oluşur.

⁷⁴⁹Kendi başlarına yapabilecekleri işlemler ve takip edebilecekleri davalar hakkında bkz. Yılmaz, 2009, **a.g.k.**, 826.

⁷⁵⁰Sınırlı ehliyetsizlerin istisnai olarak dava ehliyetlerinin bulunduğu konusunda bkz. Pekcanıtez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 148-149.; "...*Ayırtetme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar bazı istisnai (kişiyi sıkı surette bağlı haklarını kullanmada; TMK.nun 453, 462/7, 359, 455.maddelerindeki) hallerde dava ve takip ehliyetine sahiptirler. Bu durumlar dışında ayırtetme gücüne sahip küçükler ve kısıtlıların dava ve takip ehliyetleri yoktur...*" Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 1.10.2015 tarihli 2015/10556 Esas ve 2015/22705 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr. E.T.: 1.5.2022). Aynı yönde Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 4.2.2019 tarihli 2018/11063 Esas ve 2019/1217 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr. E.T.: 1.5.2022).

⁷⁵¹İlgisi yönünden bkz. Yılmaz, 2009, **a.g.k.**, 826.

Eğer küçük ve kısıtlı dava ehliyetinden yararlanarak bu davayı açarsa artık kanuni temsilcinin bu davada temsil görevinin olmayacağı düşünülmektedir. Çünkü bu durumda dava derdesttir⁷⁵². Bu ihtimalde, vergi davası kendisi tarafından açılan sınırlı ehliyetsiz küçük ve kısıtlının, diğer şartları da oluştuysa, KYV'ye başvurma kabiliyetinin olduğu kabul edilebilir görünmektedir. Diğer yandan ödevleri yerine getirmemekten dolayı cezanın yine de kanuni temsilciye kesileceği durumunu gözden kaçırmamak gerekir. Bu halde vergi cezasının muhatabı yine kanuni temsilcidir (213 s. K. m. 332) ve vergi cezasına karşı açılacak davada taraf sıfatı kanuni temsilciye aittir. Dolayısıyla bu durumda vergi cezasına karşı açılan davada KYV'ye başvuru kabiliyeti kanuni temsilciye aittir. Diğer yandan sınırlı ehliyetsizin vergi aslıyla ilgili davayı açmadığı olasılıkta kanuni temsilcisinin onun yerine dava açma kabiliyetinin varlığını, 213 sayılı Kanun bu yönde bir ayrıma gitmediğinden dolayı, kabul etmek gerekir. Ancak buradaki kabiliyeti kanuni temsilcinin 6100 sayılı Kanun m. 52'de öngörülen dava kabiliyeti ile değil, m. 53'te öngörülen dava takip yetkisi ile açıklamak daha isabetli görünmektedir⁷⁵³. Çünkü 6100 sayılı Kanun m. 52'de kanuni temsilcinin dava kabiliyeti, dava ehliyeti olmayan kişi yönünden kabul edilebilir görünmektedir⁷⁵⁴. Kanuni temsilcinin küçük ve kısıtlıyı, onun ehliyetsiz olduğu konularda koruma görevi, onun dava ehliyeti olmadığı konular yönünden 6100 sayılı Kanun m. 52'yi işletmeyi gerektirmektedir. Dolayısıyla vergi hukuku yönünden sınırlı ehliyetsizin dava ehliyetinin bulunduğu konularda, kanuni temsilcisinin davayı açma ve takip etme kabiliyetinin *başkasının hakkı için dava takip yetkisi* kapsamında değerlendirilmesi daha isabetli görünmektedir. Bu konudaki kanuni kabiliyet de yine 213 sayılı Kanun m. 8/4'ten kaynaklanmaktadır.

Küçük ve kısıtlının vergi mükellefi değil de vergi sorumlusu olduğu durumda⁷⁵⁵ kanuni temsilcisinin vergi sorumlusu kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği çok açık değildir. Bu durumda küçük ve kısıtlıların kendileri vergi sorumlusu olduğundan, onların sorumluluktan doğan vergi ödevlerini yerine getirecek olanlar kanuni temsilcileridir. Öyleyse bu durumda *vergi sorumlusunun ödevlerini yerine getiren kişiden* bahsedilmektedir. Aslında 213 sayılı Kanun'un birinci kısım ikinci bölümü *vergi sorumluluğu* şeklinde kaleme alındığından ve m. 10 da burada yer

⁷⁵²İlgisi yönünden bkz. Dişel, 2020, **a.g.k.**, 155-156.

⁷⁵³İlgisi yönünden bkz. Dişel, 2020, **a.g.k.**, 155-156.

⁷⁵⁴İlgisi yönünden bkz. Dişel, 2020, **a.g.k.**, 27.

⁷⁵⁵İlgisi yönünden bkz. Akdoğan, 2017, **a.g.k.**, 52-53.

aldığından artık bu yönde bir ayrıma gitme gereğinin ortaya çıkmadığı düşünülmektedir. Dolayısıyla vergi sorumlusunun ödevlerini yerine getiren kanuni temsilcilerin de sorumlu için tanınan 213 sayılı Kanun m. 8/4 kapsamında sağlanan kabiliyeti kullanabileceklerinin kabulü gerekir. Örneğin bir küçüğe ait ticari işletmenin faaliyetleriyle ilgili olarak tacir sıfatı 6102 sayılı Kanun m. 13'e göre küçüğe aittir; ancak ticari işletme küçük adına kanuni temsilcisi tarafından işletilecektir⁷⁵⁶. Bu işletmenin çalıştırdığı işçilere ödenen ücretlerin gelir vergisi yönünden 193 sayılı Kanun m. 94'e göre öngörülen yöntemle vergilendirildiğinde işveren sıfatını haiz küçük, 213 sayılı Kanun m. 11 kapsamında vergi sorumlusudur. İşçilere ödemeleri yapılırken gelir vergisi kesintilerini yapıp vergi dairesine yatırma ödevini ise 213 sayılı Kanun m. 10/1'e göre küçüğün kanuni temsilcisi yapacaktır. Şu durumda, eksik veya geç verilen beyannameden veya yapılan ödemeden dolayı vergi idaresi tarafından yapılacak tarhiyatlarda, tarhiyatın muhatabı, vergi mükellefi işçi değil, vergi sorumlusu olan işverendir (193 s. K. m. 107/3). Bu durumda vergi tarhiyatıyla ilgili ihbarnamenin sorumlu küçüğün kanuni temsilcisine yapılması icap eder (213 s. K. m. 94/1). 193 sayılı Kanun m. 107'den kaynaklanan bu durumda, adına tarhiyat yapılan kişi, vergi sorumlusu olduğundan, açılacak vergi davasında taraf sıfatının ona ait olup olmadığı tartışılabilir görünmektedir⁷⁵⁷. Burada sorumlu, tarhiyatın muhatabı olarak esas alındığından menfaatinin ihlal tehlikesi daha belirgindir ve dolayısıyla onun dava açma kabiliyetinin bulunduğu düşünülmektedir⁷⁵⁸.

⁷⁵⁶Bkz. S. Arkan (2011). *Ticari İşletme Hukuku* (15. baskı). Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı), s. 116

⁷⁵⁷"...Yükümlünün Gelir Vergisi Kanununun 94/13. maddesine istinaden beyan ederek ödediği gelir stopaj vergisinin red ve iadesi talebinin idarece reddine karşı açılan davayı; davacının muhtasar beyanname ile beyan ederek ödediği vergiler kendi ödediği bir vergi olmayıp, mal mübayaasında bulunduğu şahıslara ait olduğu, dava açma hakkı da tevkifat yapan davacıya değil fazla kesinti yapılması nedeniyle mal varlığında eksilme meydana gelen kuyumcuya altınları satan muhtelif kişilere ait olduğu, bu nedenle, kanunen sadece vergiyi kesip yatırmakla yükümlü bulunan davacının, bu vergileri herhangi bir nedenle geri isteme hakkı bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Bursa Vergi Mahkemesinin 5.1.1996 gün ve E:1994/1237, K:1996/14 sayılı kararının; kuyumcuya altın satan açısından arızı kazanç meydana gelmediğinden vergi tevkif edilmemesi gerektiği, matrah olarak ödenen vergilerin iade edilmesi gerektiği ileri sürülerek bozulması istemidir.../Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü; Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan vergi mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle dairemizce de uygun görülmüş olup..." Danıştay 3. Dairesinin 13.2.1998 tarihli 1996/3705 Esas ve 1998/411 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 1.5.2022).; İlgisi yönünden bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 89-90.

⁷⁵⁸İlgisi yönünden bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 832.; Tartışma için bkz. Saban, 2016, **a.g.k.**, 584-585.; "...Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca istihdam edilen çalışanlara yapılan ödemelerden vergi kesenler vergi sorumlusu, ücret gelirinden vergi kesilenler ise mükellef olup, vergi sorumlusu, kestiği vergiyi muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemek zorundadır. Başka bir ifadeyle, kestiği verginin beyan edilip ödenmemesi durumunda vergi sorumlusunun takip

193 sayılı Kanun m. 107, her ne kadar “*küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına*” demekteyse de tarhiyatın muhatabını kanuni temsilci olarak öngörmektedir. Tarhiyatın muhatabı, sorumlu kanuni temsilci olmasına rağmen doğrudan doğruya taraf sıfatını ona hasretmek gereği doğmaz. Aslında burada Kanun, bir vergi güvenlik önlemini -bir bakıma- kendi sistemini bozacak şekilde ortaya koymuş olmaktadır. Gerçi 213 sayılı Kanun m. 8/4’ten dolayı *mükellef* kavramı *sorumluya* da şamil olmaktadır. Ancak tarhiyat işleminin de verginin asıl tarafı olan mükellef adına yapılması gerektiği düşünülmektedir (213 s. K. m. 19, 20). Ancak sırf 193 sayılı Kanun m. 107’nin küçük ve kısıtlılar ile vergi kesenler yönünden ortaya koyduğu istisnadan dolayı idari işlem niteliğindeki tarhiyatta *sorumlu* muhatap tutulmaktadır. Oysaki vergi sorumlusuna yüklenilen anlam düşünüldüğünde, onun tarhiyatın muhatabı değil, ödemenin muhatabı olarak değerlendirilmesi ve ilgili işlemlerin de bu yönde tesis edilmesi gerekliliği doğar. Bu örnek için, sorumlunun artık *şekli taraf sıfatını* haiz olduğunu, ancak sorumlu küçüğün dava ehliyeti olmamasından dolayı da davanın açılması ve takibinin 6100 sayılı Kanun m. 52 gereği kanuni temsilcisi tarafından yapılabileceğini söylemek gerekir. Burada 213 sayılı Kanun m. 377/1’in “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*” şeklindeki ifadesi bakımından da aynı sonuca ulaşmak mümkün görünmektedir. Elbette KYV’ye başvuru kabiliyeti de yukarıda velayet ve vesayetle ilgili yapılan açıklamalar çerçevesinde somut olayın niteliğine göre şekillenecektir. Bununla birlikte, vergi cezası, ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilciye kesilir ve bu işleme karşı dava onun tarafından açılabilir. Kanuni temsilcinin adına kesilen vergi cezalarından dolayı KYV’yle ilgili yukarıda yapılan açıklamalar burada da geçerlidir.

Konu, vergi sorumluluğunun feriliği ilkesi ve rücu ilişkisi ile de ilgilidir⁷⁵⁹. 213 sayılı Kanun, mükellefin mal varlığından tahsil edilemeyen verginin sorumlunun mal

edileceği açık olup, sorumlu tarafından beyannameye ihtirazi kayıt konulması halinde bu kayıt kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen verginin vergi davasına konu olabileceği de tabiidir... Bu durumda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödeme sorumluluğu bulunan davacı şirketin ... ihtirazi kayıtlı verdiği beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisinin kaldırılarak ödenen miktarın iadesi istemiyle açtığı davada, dava açma ehliyeti bulunduğu aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır...” Danıştay 4. Dairesinin 17.2.2014 tarihli 2011/7838 Esas ve 2014/847 Karar sayılı kararı, aynı yönde Danıştay 4. Dairesinin 6.3.2014 tarihli 2011/4340 Esas ve 2014/1392 Karar sayılı kararı ve Danıştay 4. Dairesinin 5.2.2014 tarihli 2011/2504 Esas ve 2014/549 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 1.5.2022).

⁷⁵⁹Vergi aslına bağlı ferî borçlar kapsamında gecikme faizi, gecikme zammı ve fon kesintilerinin hukuki niteliği hakkında bkz. Candan, 2006, **a.g.k.**, 87-92. *Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı*’nın tespitine göre

varlığından tahsiline girişilebileceğini söylemektedir. Bu durumda mükellefin mal varlığından tahsil edilememe durumunun ortaya çıkabilmesi içinse kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemekten dolayı verginin küçüğün veya kısıtlının mal varlığından tahsil edilememesi durumunun anlaşılabilmesi için 6183 sayılı Kanunda öngörülen kabiliyetlerin vergi idaresi tarafından işletilmesi ve nihayetinde vergi alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi gerekir. Örneğin kamu borçlusunun 6183 sayılı Kanun m. 75'e göre aciz haline düşmesi veya artık alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olmasının gerektiği söylenmelidir⁷⁶⁰ (6183 s. K. m. 3)⁷⁶¹. Yeri gelmişken yakın ilişkisi sebebiyle de belirtmek gerekir; 6183 sayılı Kanun mük. m. 35'te öngörülen kanuni temsilcilerin sorumluluğu, 213 sayılı Kanun m. 10 ile büyük benzerlikler taşıyan bir hüküm olmakla birlikte vergi alacakları düşünülerek değil; daha geniş kapsamlı olarak tüm kamu alacakları için getirilmiş bir düzenlemedir ve dolayısıyla mezkûr hüküm, vergi kapsamı dışında kalan kamu alacakları yönünden düşünülmeğe daha elverişli görünmektedir⁷⁶². Şu hâlde, vergi sorumlusuna veya

gerek Anayasa Mahkemesi gerekse de Danıştay, kanuni temsilcinin malvarlığına başvurabilmek için onun kusurunun aranması gerekliliğine işaret etmektedir. Bkz. Kaneti vd., **a.g.k.**, 131-132. Ayrıca bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 220-221.; *Mutluer / Dayanç Kuzeyli* de sorumlunun vergi cezası gibi gecikme faizi ve gecikme zammından da bizzat sorumlu olduğunu ifade etmektedir. Bkz. Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, **a.g.k.**, 133. Sorumluluğun feriliği ve rücu ilişkisiyle yakın ilgisi yönünden belirtmek gerekir ki; vergi aslına bağlı feri borçlar için de öncelikle mükellefin mal varlığına başvurulması gerektiği düşünülmektedir. 213 sayılı Kanun m. 10/2'nin "*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.*" şeklindeki ifadesinde geçen vergi ve buna bağlı alacaklardan anlaşılan vergi aslıyla birlikte verginin ferilerini de kapsamaktadır.

⁷⁶⁰ "...Bu çerçevede, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda anılan 10. maddesi hükmüne göre kanuni temsilci sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için, vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk, tebliğ, sayfalarından geçerek borcun kesinleştirilmesi, vergi borçlusu hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkânının bulunmadığının somut biçimde ortaya konulması, 6183 sayılı Yasa ile belirlenen takip ve cebren takip yollarının tüketilmesi gerekmektedir..." Danıştay 9. Dairesinin 20.5.2013 tarihli 2010/2642 Esas ve 2013/4854 Karar sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesinin 4.11.2021 tarihli 2017/3316 Esas ve 2021/6135 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 1.5.2022).

⁷⁶¹ 6183 sayılı Kanun m. 3'e göre tahsil edilemeyen amme alacağı teriminden; "*Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını*" ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı teriminden; "*Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını,*" anlamak gerekir.

⁷⁶² "...6183 sayılı Kanunun tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlemiş olması karşısında, bu kanunun mükerrer 35'inci maddesinin vergi ve buna bağlı alacaklar için de uygulanabileceği düşünülebilir ise de Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin 2'nci fıkrasının vergi ve buna bağlı alacaklarla ilgili özel hükmü karşısında, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35'inci maddenin

sorumlulukla ilgisi olan ödevliye, mükellefin mal varlığından tahsil edilemeyen vergi alacağı için 6183 sayılı Kanun m. 55'e göre bir ödeme emri gönderilmelidir. Dikkat edilirse burada bir vergi veya ceza ihbarnamesinden bahsedilemediğinden, kamu borçlusu tarafından bu kapsamda açılacak davada da KYV'den bahsetme olanağı bulunmaz ki 517 sıra Numaralı VUKGT ile de zaten bunlar kapsam dışı bırakılmıştır.

3.1.2.4.2.2. Davanın tüzel kişinin vergi sorumlusu tarafından açılması ve KYV'ye başvuru

Vergi aslına ait borçlar ile vergi kabahatleri dolayısıyla kesilen cezaların mükellef tüzel kişiye ait olduğunu belirtmek gerekir (213 s. K. m. 333/1). Ancak 213 sayılı Kanun m. 333/2, tüzel kişilerin temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki m. 10'un vergi cezaları yönünden de uygulanacağını öngördüğünden tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilemeyen vergi aslı ve ferilerine ilişkin borçlar ve vergi cezaları tahsil edilemezse tüzel kişinin temsilcisine başvurulacak ve temsilci de ödediği bu miktarların tamamı için tüzel kişiye rücu edebilecektir⁷⁶³. Benzer şekilde böyle bir başvuru imkânı doğduğunda bunun 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre işletileceği söylenebileceğinden, bu aşamada ortaya çıkan davalar bakımından KYV'den yararlanma olanağı bulunmaz. Çünkü bu durumda 6183 sayılı Kanuna göre ilgili yönetici veya temsilciye bir ödeme emri gönderilecektir⁷⁶⁴. Ödeme emrine karşı açılan davalar bakımından ise KYV'ye başvurulabilmesi mümkün değildir.

uygulanması olanağı bulunmamaktadır. Nitekim maddenin gerekçesinde Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesine yapılan gönderme ile, mükerrer 35'inci maddenin 'diğer amme alacakları' için getirildiği belirtilerek, ayrı ve paralel bir düzenlemeye gidildiği de açıklanmaktadır. Bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak maddenin, özel hüküm olan Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi olduğu, 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesinin ise ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecek hüküm olduğu kuşkusuzdur..." Danıştay 7. Dairesi'nin 21.12.1998 tarihli 1997/5295 Esas ve 1998/4660 Karar sayılı kararı, (www.lexpera.com.tr E.T.: 1.5.2022).; Ayrıca bkz. Candan, 2006, **a.g.k.**, 53-58.

⁷⁶³Bkz. Doğan, 2015, **a.g.k.**, 54; Bkz. Candan, 2006, **a.g.k.**, 92.

⁷⁶⁴"...Borçlu şirketin anonim şirket yapısına sahip olması nedeniyle amme alacaklısı vergi dairesinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri kapsamında idari para cezasına konu amme alacağının tahsili amacıyla öncelikle asıl borçlu şirketten söz konusu alacağın tahsil imkanının bulunup bulunmadığı hususunu araştırması, bu kapsamda asıl borçlu şirkete tebliğ edilen ödeme emrinde belirtilen yasal sürede ödenmeyen borç yönünden şirketin malvarlığı araştırmasının yapılarak şirket üzerinde bulunan bir malvarlığı var ise bu malvarlığı üzerinde alacak veya borca yeter miktarda malvarlığının haciz ve satış işlemlerinin tamamlanması, alacağın bu aşamada da elde edilememesi durumunda 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamında borçlu şirketin kanuni temsilcisi sıfatını haiz ilgili kişiye amme alacağının karşılanamayan kısmı yönünden ödeme emri gönderilmesi gerekmektedir..." Danıştay 8. Dairesinin 17.1.2018 tarihli 2016/9562 Esas ve 2018/119 Karar sayılı kararı, (www.lexpera.com.tr E.T.: 10.4.2022).

Yetkili organlar genelde yönetim organı veya belirlenmiş yönetici veya temsilcidir. Bunların yargılama hukukuna ait işlemler yapmaları da esasında 6098 sayılı Kanun m. 506'da öngörülen vekilin sadakat ve özen borcu kapsamında değerlendirilmeye elverişlidir. Bununla birlikte, tüzel kişinin ilgili kanununda yönetici veya temsilci için öngörülen özel sorumluluk düzenlemeleri de olabilir. Örneğin 6102 sayılı Kanun m. 369/1'de anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri ile yönetimde görevli üçüncü kişilerin görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmeleri gerekliliğine ilişkin bir *özen ve bağlılık yükümlülüğü* öngörülmüştür. Dolayısıyla bunların, yargılama hukukuna ilişkin hareket kabiliyetlerini kullanırlarken de bir özen yükümlülüğü içinde hareket etmeleri beklenir. Yine 6102 sayılı Kanun m. 626/1'in "*Müdürler ve yönetimle görevli kişiler, görevlerini tüm özeni göstererek yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini, dürüstlük kuralı çerçevesinde, gözetmekle yükümlüdürler...*" şeklindeki düzenlemesi örnek verilebilir.

Elbette ilgili tüzel kişiliğin mevzuatında karar organı tarafından yönetimin işlerini kısıtlayıcı kararların alınmasını imkân veren hükümleri bulunuyorsa ve karar organı tarafından da yönetim organının veya yönetici ya da temsilcilerin bu yöndeki kabiliyetleri açık bir şekilde kısıtlanmamışsa, bunların işlemleri özen yükümlülüklerine riayet edecekleri şekilde kullanmaları beklenir. Örneğin anonim şirket genel kurulu tarafından yöneticilerin yargılama hukukuna ilişkin kabiliyet alanları açık bir şekilde sınırlandırılmadıysa bunların yargılama hukuku ile ilgili tüm kabiliyetleri kullanabilmeleri beklenir. Örneğin karar organı tarafından davadan veya kanun yolundan feragate ilişkin yöneticilerin bu kabiliyetleri açıkça sınırlandırılmadığı sürece davada tüzel kişiliği temsil eden yöneticilerin bu kabiliyetlere başvurabilecekleri düşünülmektedir. Dolayısıyla tüzel kişilerin yöneticileri veya temsilcilerinin KYV'ye başvuru kabiliyetleri de bu şekilde değerlendirilmeye elverişlidir.

Tüzel kişilerin temsilcilerinin tüzel kişilerin faaliyetleri dolayısıyla işledikleri vergi kabahatlerinden dolayı cezanın tüzel kişiliğe kesilmesinin istisnasının 213 sayılı Kanun m. 344/2'nin vergi kaçakçılığına iştirak halinde iştirak edene bir kat vergi ziyai cezası kesileceği yönünden gündeme gelebileceği, bu durumda temsilci veya yöneticinin kaçakçılık suçuyla iştirak ilişkisi kurulabiliyorsa kendilerinin doğrudan cezai sorumluluğunun ortaya çıkabileceği belirtilmelidir⁷⁶⁵. Kesilen vergi cezası,

⁷⁶⁵Bkz. Candan, 2006, **a.g.k.**, 93.

temsilci veya yöneticinin adına kesileceğinden dolayı açılan davada taraf sıfatı, adına ceza kesilen temsilci veya yöneticiye aittir ve bu kapsamda açılan bir dava KYV başvurusuna konu edilebilir.

Benzer durum tüzel kişiliği olmayan oluşumların temsilci veya yöneticileri için de söylenebilir.

3.1.2.4.3. İrادی temsilcinin KYV'ye başvuru kabiliyeti

Kişinin kendi davasını açma ve takip etme yetkisi dışında, 1136 sayılı Kanun m. 35/1'e göre bir mahkemede gerçek ve tüzel kişilere ait hakları dava etmek kabiliyeti avukata verilmiştir. Bu bağlamda, Avukatlık, dava vekilliğini tekelinde bulunduran bir meslektir. Vergi davasında avukatın davacıyı temsil kabiliyeti ise iradi temsil kapsamında değerlendirilebilir. Dava ve yargılama faaliyetleri kapsamı dışındaki vergi hukukuyla ilgili iş ve işlemlerde ise vekillik bakımından kanunlardaki istisnai durumlar dışında avukatla takip mecburiyetinden bahsedilemez.

2577 sayılı Kanun m. 31/1, *tarafların vekilleri* konusunda 6100 sayılı Kanun'a atıf yaptığından dolayı idari yargılama hukuku bakımından da davaya vekâlet konusunda bu hükümlerin esas alınması gerekir. 6100 sayılı Kanun m. 71 ilâ 83 hükümlerinde davaya vekâlet düzenlenmektedir. Davaya vekâlet konusunda 6100 sayılı Kanun m. 73'e göre dava vekâletinin kapsamı, *“kanunda özel yetki verilmesini gerektiren hususlar saklı kalmak üzere, hüküm kesinleşinceye kadar, vekilin davanın takibi için gereken bütün işlemleri yapmasına, hükmün yerine getirilmesine, yargılama giderlerinin tahsili ile buna ilişkin makbuz vermesine ve bu işlemlerin tamamının kendisine karşı da yapılabilmesine ilişkin yetkiyi kapsar.”* şeklinde öngörülmüştür. Hükmün özel yetki kapsamında ele aldığı konular kapsamında ise m. 74'te öngörülmektedir. Buna göre açıkça yetki verilmedikçe vekil; *sulh olamaz, hâkimi reddedemez, davanın tamamını ıslah edemez, yemini teklif edemez, kabul edemez, iade veya reddedemez... alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına başvuramaz, davadan veya kanun yollarından feragat edemez...*

Görülmektedir ki avukat; bir davada davadan feragat, kanun yolundan feragat ve sulh işlemlerinde, vekâletnamede açıkça kendisine bu yetkiler verilmeden hareket edemeyecektir. Vergi davasından feragat veya kanun yolundan feragat için de bu konuda özel yetkinin aranacağına şüphe yoktur. Bununla birlikte, KYV başvurusunun avukatça yapılması durumunda, özel yetkinin aranıp aranmayacağı sorunu ortaya çıkar.

Çünkü KYV, yargılama hukukundaki sulh, davadan feragat ve kanun yolundan feragatle ortak birtakım özellikler taşısa da onlardan önemli ölçüde farklılıklar taşımaktadır ve nihayetinde kendine özgü bir hukuki kurumdur. Bu durumda, avukatın KYV'ye başvurabilmesi için ona bir özel yetki verilmeli midir ve böyle bir yetki verilmesi gerekiyorsa bunun içeriği ne olmalıdır sorusu ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan bu soru, vekâletname bakımından bu yetkinin yargılama hukuku kapsamında mı yoksa maddi hukuk kapsamında mı verilen bir yetki olup olmadığı da tartışılabilir görünmektedir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki 6100 sayılı Kanun m. 74'te vekilin yapabileceği işler bakımından özel yetkinin aranmasına ilişkin öngörü *sınırlayıcı* değil, *örnekseyicidir*⁷⁶⁶. Bundan dolayı m. 74'te yer almayan ve fakat bunlara benzer ve kişinin malvarlığını önemli ölçüde azaltıcı veya onda değişiklik yapabilecek işlemlerin de bu kapsamda değerlendirilebileceği söylenebilir⁷⁶⁷. KYV de esasında m. 74'te sayılanlar içinde; özellikle davadan feragat, kanun yolundan feragat ve sulh kurumlarına benzerlikler taşımakla birlikte onlardan ayrı ve *sui generis* bir hukuki kurumdur. Elbette m. 74'ün öngörüsü dâhilinde olan *alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına başvuramaz* ifadesi dikkate alındığında da böyle bir sonuca ulaşılabileceği düşünülmektedir. Bundan dolayı davada avukata verilen genel yetkiye dayanan vekaletin yanı sıra KYV'ye başvuru için de özel yetkinin tanınmış olması gerektiği düşünülmektedir.

Burada önemli bir soru, başvurunun mahkemeye değil, idareye yapılması dolayısıyla bu yetkinin dava vekaleti dışında tanımlanacak ayrı bir yetki belgesiyle mümkün olup olmayacağı ve avukat dışında yetkili bir başka vekil tarafından bu başvurunun yapıp yapılamayacağı olabilir. Örneğin mükellef (M), açtığı davada avukatı (A)'ya böyle bir yetki tanımlamasa bile avukat olmayan (V)'ye vereceği bir yetki ile bu başvurunun yapıp yapılamayacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda tanımlanan yetki 6098 sayılı Kanun m. 504/3 kapsamında verilmiş bir yetkidir. Mezkûr Kanun'un öngörüsü de 6100 sayılı Kanun m. 74'ün öngörüsünde olduğu gibi özellikle *dava açma, sulh olma, hakeme başvurma* ifadelerini içermekte⁷⁶⁸ ve bu düzenleme de

⁷⁶⁶Bkz. E. Yılmaz (2013). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi* (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 651.

⁷⁶⁷İlgisi yönünden bkz. Z. Şenocak (1996). Yargıtay'ın Verdiği Bir Karar Dolayısıyla. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 45 (1): 449-451, s. 451.

⁷⁶⁸Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 161.

sınırlı bir sayı değil, örnekseyici bir sayım yapmaktadır⁷⁶⁹. Kaldı ki 517 sıra numaralı VUKGT'nin 4. Başlığında yer alan şartlarda “*Kanun yolundan vazgeçme başvurusu, mükellefin veya vekilinin ya da temsilcisinin ad ve soyadları veya unvanları ile imzalı olarak ve dava konusu vergi/ceza ihbarnamesini düzenleyen vergi dairesine hitaben yazılan bu Tebliğ ekinde yer alan dilekçe (Ek-1) ile yapılır...*” denildiğinden ve vekile ilişkin avukat ibaresi ayrıca kullanılmadığından, örneğin mükellefin mali müşavirine verilen yetki ile kuruma başvurunun mümkün olduğu kabul edilebilir görünmektedir.

3.1.2.5. Davaların birden fazla işleme karşı tek dilekçeyle açılması durumunda KYV'ye başvuru

3.1.2.5.1. Vergi aslı ve cezalarına karşı aynı dilekçeyle dava açma durumunda KYV'ye başvuru

Vergi aslı ve cezalarına karşı dava açılırken, bunların ayrı işlemler olduğu ama aralarında maddi veya hukuki yönden bağlantı bulunması veya biri hakkında verilecek hükmün diğerini etkileyebileceği sebebiyle de ayrı davaların tek bir dilekçeyle açılabileceğinin mümkün olabileceği (2577 s. K. m. 5/1), ancak bunların ayrı davalar olarak açılmasında da bir sakınca bulunmayacağı söylenebilir. 2577 sayılı Kanun'un kurgusu bu olmakla birlikte vergi davasına yüklenen anlamı içinde, onu bu kurgudan uzaklaştıran vergi yargılaması dinamikleriyle çatıştığı bir düzlemin bulunduğu da düşünülmektedir. Yukarıda vergi davası ile ilgili bu konuda birtakım açıklamalar yapılmıştı. Burada da bu durumun, vergi davasını, idari dava kurgusundan koparan bir başka durum olarak ortaya çıktığı düşünülmektedir. Çünkü idari yargı yerleri vergi aslı ve vergi cezasına karşı birlikte açılan davaları -özellikle vergi tarhiyla birlikte ortaya çıkan vergi ziyai cezası bakımından- genelde tek bir dava olarak görme eğilimindedirler⁷⁷⁰. Gerçekten de vergi yargısı mercileri, vergi aslı ve cezasına karşı

⁷⁶⁹İlgisi yönünden bkz. C. Yavuz ve O. Açıkgöz (2021). Mirasın Temsilci Aracılığıyla Reddedilmesi Halinde Özel Yetkinin Gerekli Olup Olmadığı Hususunun Öğretideki Görüşler ve Yargıtay Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 18(2), ss. 677-693, s. 685.

⁷⁷⁰Vergi yargısının bu kapsamda açılan davaları tek bir dava olarak kabul etmesinde vergi yargısının kurumsallaşmasının oldukça yeni olmasından kaynaklandığı düşünülebilir. Çünkü vergi mahkemeleri kurulmadan önce bu konudaki uyuşmazlıklar vergi itiraz ve vergi temyiz komisyonları tarafından incelenmekteydi. Dolayısıyla bunların ortaya koyduğu birtakım alışkanlıkların bugün vergi yargı mercileri tarafından da devam ettirildiği düşünülebilir. Benzer şekilde, kanun koyucu da bu yöndeki vergi ve vergi cezaları ile ilgili davaları dönemine göre tek bir dava şeklinde yorumlayarak birtakım düzenlemeler ihdas ettiği söylenebilir. Örneğin 2.7.1964 tarihli 492 sayılı Harçlar Kanunu m. 1/3 vergi yargısı harçlarını ayrıca düzenlemektedir. Dikkat edilirse bu Kanunun çıkarıldığı dönemde daha bir vergi

açılan davaları tek bir dava olarak görme ve dava değerini de bu yöndeki işlemlerin toplam değeri üzerinden tespit etmektedir. Bu yöndeki eğilimin önemli bir sebebinin ise bu işlemlerin tek bir ihbarname içinde bildirilmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Örneğin 213 sayılı Kanun m. 379/1 *vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda* şeklinde yanlış bir ifade kullanmaktadır. Vergi yargısının kararlarına bakıldığında da -rastlanıldığı kadarıyla- mahkemelerin *ihbarnameye karşı dava açılabilirliğini* söyleyen gerekçeleri, bu yönde pek de isabetli olmadığı düşünülen bir eğilimin ortaya çıktığına yönelik güçlü bir kanaat uyandırmaktadır⁷⁷¹. Çünkü dava ihbarnameye karşı değil, ihbarname içeriğinde yer alan idari nitelikli vergisel veya cezai işlemlere karşı açılmaktadır⁷⁷². İhbarname, işlemin mükellefe bildirilmesine yarayan bir araçtır. Kaldı ki 213 sayılı Kanun m. 377/1 de zaten tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı dava açılabilirliğini ortaya koymaktadır.

Esasında bir verginin aslı; ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatla tespit edilmişse pek muhtemeldir ki bu vergiye dayanan bir ceza kesme işlemi de gerçekleştirilecektir. Bu durumda vergi aslı ile gecikme faizi ve ceza kesme işlemleri arasında maddi, hukuki bağıllık veya sebep sonuç ilişkisinin varlığı kabul edilebilir olduğundan aynı dilekçeyle dava açılmasının da mümkün olduğu kabul edilebilir⁷⁷³. Ancak tek dilekçeyle birden fazla idari işleme karşı başvuru bu yolun tek bir dava

yargısı kurulmamıştı. Vergi yargısına ait (gerçekte bunun *yargı* kavramıyla açıklanması güç de olsa) kavram ve kurumların farklılaşması kabul edilebilir bir düzlemde değerlendirilebilirdi. Ancak vergi yargısının sonradan kurumsallaşmasıyla birlikte idari yargının işleyişine entegre edilmesi gerekirdi. Örneğin Harçlar Kanununun 3 sayılı tarifesinde (1992 senesinde yeniden düzenlenmiştir) yer alan *nisbi harçlar* başlıklı bölümünde “*tarhiyata ve ceza kesme işlemlerine karşı mükellefin dava açması üzerine vergi mahkemesinin nihai kararları ile bölge idare mahkemesinin kararlarında, karar altına alınan uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunlara bağlı zam ve cezalarının toplam değeri üzerinden ... liradan az olmamak üzere*” şeklindeki ifade de vergi aslı ve buna ilişkin cezaların aynı davaya konu edilebilecekleri şeklinde dolaylı bir anlamı karşıladığını söylemek gerekir. İlgi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 581-582.

⁷⁷¹“...*vergi/ceza ihbarnamelerine ilişkin olarak yapılan ilan tebliğ usulüne uygun olarak yapıp yapılmadığı, yapıldı ise vergi ceza ihbarnamelerine karşı dava açılıp açılmadığı, açılmamış ise...*” Danıştay 4. Dairesi’nin 18.1.2022 tarihli 2018/360 Esas ve 2022/216 Karar sayılı kararı; “...*tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine karşı dava açılmayarak kesinleşmesi sonucu...*” Danıştay 4. Dairesi’nin 2.11.2021 tarihli 2017/4157 Esas ve 2021/8114 Karar sayılı kararı; “...*bahisle ilan tebliğ yoluna gidildiği, söz konusu ihbarnamelerin ilan tebliği üzerine vergi ceza ihbarnamelerine karşı dava açılmadığından bahisle ödeme emri düzenlendiği...*” Danıştay 9. Dairesi’nin 24.5.2021 tarihli 2018/2570 Esas ve 2021/3240 Karar sayılı kararı; “...*tarihinde elektronik ortamda davacıya tebliğ edildiği, dava konusu vergi/ceza ihbarnamelerine karşı davanın 30 günlük yasal dava açma süresinde açılması gerekirken...*” Danıştay 4. Dairesi’nin 30.3.2021 tarihli 2021/1500 Esas ve 2021/1906 Karar sayılı kararı; “...*amacıyla düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davayı; vergi ceza ihbarnamelerine karşı dava açılmaması ve ödeme de yapılmaması üzerine...*” Danıştay 9. Dairesi’nin 4.11.2004 tarihli 2002/320 Esas ve 2004/5380 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 7.7.2023).

⁷⁷²Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1294-1295.

⁷⁷³Bkz. S. Yakar, 2012, **a.g.k.**, 457.

olduğunu düşünmek isabetli görünmemektedir. Çünkü burada işlem kadar davanın açıldığını kabul etmek gerekir (2577 s. K. m. 5/1). Bunun tek dilekçeyle yapılması, birden fazla işleme karşı tek dava açılması anlamına gelmez. Burada usul ekonomisinin gereği olarak birbiriyle yakın ilişki içinde bulunan davaların *aynı zaman diliminde, aynı dosyada* ve *aynı mahkemede* görülmesi imkânının varlığından dolayı böyle bir kabiliyet tanınmıştır. Çünkü tek dilekçe ile dava açma kabiliyeti, davaların birlikte görülmelerini sağlamakta ancak onları birbiri içinde eritmeyi gerektirmemektedir. Bu halde bunun yargılama hukuku ile ilgili bir kolaylık sağlamak dışında ortaya koyduğu bir işlevinin olduğu da şüphelidir. Gerçekten de bu imkân sayesinde yargılamanın daha hızlı ve daha az masraflı şekilde yürümesi ve sonuçlanması mümkün olabilir. Diğer yandan tek dilekçe ile birden fazla işleme karşı açılan davalarda her bir işleme yönelik davanın dava değeri de müstakil olarak tespit edilmesi gerekebilir. Elbette bu durum, bir yandan davaların tek hâkim mi yoksa heyetle mi inceleneceğini diğer yandan da davacının kanun yoluna başvuru kabiliyetlerini de etkileyebilir. Ancak 2577 sayılı Kanun’un kurgusunun buna ilişkin doğrudan bir rahatlama ortaya koymadığı düşünülmektedir. Özellikle kanun yoluna başvuru bakımından mezkûr Kanun m. 45/1 ile m. 46/1-b hükümleri başvuruya ilgili öngörülerinde dava konusu değerden bahsetmektedirler. Yoksa bu hükümler, dosya içinde yer alan toplam dava değerinden bahsetmemektedir. Diğer yandan bir an için bu hükümlerde geçen *vergi davaları* ifadesi de birden fazla vergi davasının tek dilekçeyle açıldığında, bunların toplamı üzerinden kanun yolu sınırının belirleneceği şeklinde anlaşılmaya elverişli değildir. Gerçi birden fazla vergisel işleme karşı tek bir dava açılabilmesine yönelik 2577 sayılı Kanun m. 3/2-d’nin “*Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyumsuzluk konusu miktar... gösterilir.*” şeklindeki ifadesinden dolayı bir dayanağı bulunduğu da düşünülebilir; ancak bu hüküm de açıkça davanın vergi aslı ve cezalarına karşı tek bir dava şeklinde açılabilmesini söylememektedir. Bu hüküm daha çok, dava açılacak vergisel ve cezai işlemleri ve bunların da dava değeriyle ilgili uyumsuzluk konusu miktarın gösterilmesi gerekliliğine işaret etmekte gibidir.

KYV açısından önem arz eden durum da birden fazla işleme karşı tek dilekçeyle açılan davaların değerlerinin ayrı ayrı hesaplanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkabilir. Çünkü her bir dava değeri müstakil olarak hesaplanırsa davacının kanun yoluna başvurma veya KYV’ye başvuru imkânı ortadan kalkabilir. Örneğin vergi aslına karşı açtığı davanın değeri kanun yolu başvurusunun altında kalmasına rağmen vergi aslı ve

vergi cezasına yönelik işlemlere karşı aynı dilekçeyle davalar açılır ve bu davaların toplam değeri kanun yolu başvurusu için öngörülen değeri aşmasına rağmen bu başvurunun yapılması mümkün olabilir mi? Çünkü birden fazla dava aynı dosya içinde görülse de bunlar esasında farklı davalardır.

Diğer yandan hem vergi aslı hem de vergi cezası işlemlerine karşı açılan davaların dava değerleri birbirinden bağımsız olarak kanun yoluna başvuru sınırının üzerindeyse bu durumda davacının sadece vergi aslı için veya sadece vergi cezası yönünden KYV'ye başvuru kabiliyetinin olup olmadığı da belirgin değildir. Her ne kadar 213 sayılı Kanun m. 379/1 “...*dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla...*” demekteyse de bunun birbirinden ayrılabilir idari işlemler yönünden değil, ancak tesis edilen bir vergisel işlem bakımından kısmi başvurunun yapılamayacağı şeklinde anlaşılması gerektiği düşünülmektedir. Örneğin dava edilen 100.000-TL değerindeki vergi ziyai cezasına ilişkin dava sonuçlandığında, davacı bunun 50.000-TL'si için KYV'ye başvuramaz. Diğer yandan kanun hükmü, zaten vergi aslı işlemiyle vergi cezası işlemini birbirinden ayırarak bir öngörude bulunmaktadır. Kaldı ki mükellef vergi aslına karşı dava açmamakla birlikte eğer buna dayanak bir ceza da kesildiyse sadece vergi cezasına karşı da bu davayı açabilir ve sadece bu davayla ilgili KYV'ye başvurabilir. Ancak bu konuda 517 sr. n. VUKGT'nin 4 numaralı başlığında yer alan “*Dava konusu edilen vergi ve/veya cezaların bir kısmı için veya birden fazla ihbarnamenin tek davaya konu olması durumunda ihbarnamelerin biri ya da bir kısmı için başvuru yapılmış olması hâlinde söz konusu madde hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.*” ifadesinden anlaşılmaktadır ki aynı dilekçeyle davaya konu edilen tüm ihbarnameler yönünden kurumdan faydalanabilmesi gerekmektedir.

Bu konuda gündeme gelebilecek bir sorun, mükellefin ve dava konusu vergi türünün aynı olmakla birlikte zamansal yönden farklılık taşıması durumunda nasıl bir yaklaşımın ortaya konulması gerektiğinin belirlenmesi olabilir. Buradaki zamansal yönden farklılığın konuya dâhil olduğu ve konudan müstakil olduğu şekilleriyle ayrı ayrı ele alınmasında da fayda vardır. Bu durum ihbarnamenin gönderilme şeklini de yakından ilgilendirmektedir. Bu da KYV'ye başvuruyu etkileyebilir. Bunun sebebi de 213 sayılı Kanun m. 379/1'in vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açılması şeklinde kaleme alınmasıdır. Örneğin ücret gelirinden yapılan aylık gelir vergisi kesintisi için

yapılan ihbarnameler⁷⁷⁴ ile aynı takvim yılı içinde ama farklı dönemlerde yapılan KDV ihbarnameleri gibi⁷⁷⁵ vergi kanunlarından doğan özellikli durumlar ortaya çıkabilir. Birincisinde gelirin yıllık olması, onun farklı zamanlarda ödenmesi yöntemiyle olan bağıllığından dolayı aynı vergi türü, konusu ve takvim yılı içinde değerlendirilmesini gerekli kılarken ikincisi aslında aynı türdeki -ve aynı faaliyet konusu içinde gerçekleşebilecek ve fakat aynı takvim yılında dahi farklı dönemlerde gerçekleşmesi dolayısıyla- farklı vergiyi doğuran olayların gerçekleşmesiyle farklı dönemlerde ödenmesini ve müstakil olarak her birini farklı bir vergi yükümlülüğü kapsamında değerlendirmeyi gerektirebilmektedir. Birincisinde zamansal farklılıklar olsa bile bunların da yine tek bir vergi / ceza ihbarnamesi içinde eritilerek mükellefe bildirilmeye elverişli olduğu düşünülmektedir. Böyle bir durumda mükellefe gönderilen ihbarnamede yer alan işlemlere karşı tek dilekçe ile dava açılabilirliği söylenebilir. İkincisinde ise farklı dönemlere ait farklı mükellefiyetler bulunduğundan bunların farklı ihbarnamelerle bildirilebilir. 213 sayılı Kanun m. 34'ün "*nevi ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır*" düzenlemesi ise bu konudaki durumu pek de belirginleştirmemektedir⁷⁷⁶. Bu ifade, *nevi ve doğuşu ayrı olan vergilerden* bahsettiği için hem verginin türü hem de onu doğuran olayın farklılığının bir arada olması

⁷⁷⁴ "...Ayrı vergilendirme dönemleri için salınan gelir (stopaj) vergileri ve kesilen vergi cezalarının her vergilendirme dönemi ve her vergi ve ceza için ayrı ayrı ihbarnamelerle tebliğ edilmiş olması hallerinde, dönemleri farklı olan bu vergi ve vergi cezalarına ilişkin işlemler arasında; vergi doğuran olayların farklı dönemlerde meydana gelmiş olması ve her dönemde tevkifata tabi tutulması gereken ödemelerin farklı olabilmesi sebebiyle, 2577 sayılı idari Yargılama Usulü Kanununun 5. maddesi 1. fıkrasının amaçladığı anlamda maddi ve hukuki bakımdan bağıllıktan söz edilemeyeceği, bu nedenle konunun her olayın özelliği göz önünde tutularak çözümlenmesi gerekeceğinden içtihadın birleştirilmesine yer olmadığına 30.4.1992 gününde oyçokluğu ile karar verildi..." Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulunun 30.4.1992 tarihli 1990/5 Esas ve 1992/3 Karar sayılı kararı, LEXPERA, (e.t.: 1.1.2022).

⁷⁷⁵ "...Katma değer vergisi sisteminizde, takvim yılı aşılmamak koşuluyla yapılmakta olan indirim ve mahsuplar nedeniyle her vergilendirme döneminin bir önceki dönemden etkilendiği, sonraki dönemi de etkilediği bilinmektedir. Bu nedenle aylık veya üçer aylık vergilendirme dönemlerine tabi mükelleflerin ayrı ayrı ihbarnamelerle duyurulsa da, bu dönemlerin vergi ve cezalarına karşı aynı dilekçe ile dava açmalarının, İdari Yargılama Usulü Kanununun 5 inci maddesinin 1'inci fıkrasına ve 14 üncü maddesinin (d) bendine dayalı olarak da 15 inci maddesinin (3 c) bendine aykırı düşüğünden söz edilemez..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.11.1997 tarihli 1996/167 Esas ve 1997/476 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 1.1.2022).; Ayrıca bu konuda bkz. Yakar, 2012, **a.g.k.**, 462.

⁷⁷⁶ Stopaja tabi ücretlilerin vergilendirilmesi, gelirin elde edildiği takvim yılı içinde yapılmaktadır. Örneğin aynı takvim yılı içinde verilmeyen beyannamelerden dolayı yapılacak resen tarhiyatta beyanname verilmeyen aylara isabet eden vergi ve cezalarının tek bir ihbarname ile bildirilebileceği düşünülmektedir. Kanunca vergilendirme ile ilgili yöntemlerde farklı usuller öngörülmesi, gerek vergi usul kanunu ile öngörülen vergileme sisteminin bozulmasına gerekse de mükellefler yönünden adil olmayan uygulamaların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Kaldı ki 193 sayılı Kanun'un kendisi, geliri yıllık olarak ele aldığına göre bir takvim yılı tamamlanmadan mükellefin gelirini kavrama ve vergilendirme girişimine yönelik olan ve mükellef üzerinden zorunlu sonuçlar doğuran düzenlemeler gelir vergisi sisteminin geliri yıllık kavrayan asıl kurgusunu zedelemektedir.

gerektiği söylenebilir. Örneğin 193 sayılı Kanun, geliri kavrarken takvim yılını esas almaktadır (193 s. K. m. 1). 193 sayılı Kanun m. 104/2'nin aylık vergiyi yıllık vergiyi 12'ye bölmek suretiyle hesaplama yapılmasını öngörmesi ise verginin tahsiline yönelik yönetime ilişkin istisnai bir farklılık ortaya koymaktadır. Dolayısıyla 12 ay boyunca ücret gelirinden kesilen vergilerin mükellef üzerinde ortaya çıkan farklı vergilendirme işlemleri olduğunu söylemek 193 sayılı Kanun'un genel olarak ortaya koyduğu sistemiyle pek uyumlu görünmemektedir. Her bir ay için bunların farklı doğuşları olduğu kabul edilebilseydi bile bunun aynı vergi türü ve konusu içinde gerçekleştiği gözden kaçırılmamalıdır. Kaldı ki takip eden aylarda yapılan kesintide, mükellefin önceki aylara ilişkin *kümülatif* kazancı hesaba alınarak tabi olduğu vergi dilimi belirlenmektedir. Örneğin işçi (A)'nın 2022 takvim yılı içinde 1. ayda elde ettiği ücretinden yapılan gelir vergisi kesintisinden dolayı açacağı dava, 213 sayılı Kanun m. 378/1'e göre kesintinin yapılması ve istihkak sahibine ödemenin yapıldığı günden itibaren otuz günlük süre içinde açılabilir ve fakat 12. ayda elde ettiği ücretinden yapılan kesinti dolayısıyla da dava açma süresi otuz gün olmakla birlikte gelirin kümülatifliği göz önünde bulundurulduğunda buna karşı açılan davada aynı takvim yılındaki, örneğin 1. aya ilişkin süre kaçırıldığında, 12. ayda yapılan kesintide sürenin yeniden başladığını düşünmek 193 sayılı Kanun'un sistemiyle daha uyumlu görünmektedir. Diğer bir deyişle işçi (A)'nın son ayda yapılan ücretinden kesilen vergiden dolayı açılacak davada aynı takvim yılına ilişkin önceki aylarda ileri sürülmeyen dava hakkının 12. ayda kesilen vergiden dolayı ileri sürülme kabiliyetinin devam ettiği kabul edilmelidir. Benzer şekilde, vergi sorumlusu tarafından aynı takvim yılına ilişkin birtakım aylarda kesintinin yapılmaması dolayısıyla idare tarafından yapılacak tarhiyatta toplam miktarın tek ihbarname ile sorumluya gönderilmesi gerekir. Yine örneğin KDV bakımından her bir mal ve hizmet sunumuna ilişkin vergiyi doğuran olay farklı olacağından aynı takvim yılı içinde birden fazla ve birbirinden farklı KDV yükümlülüğü doğabilir ve bunlar da ilgisine farklı ihbarnameler ile tebliğ edilmesi isabetli olur. Ancak söylenmelidir ki ayrı ihbarnamelerle gönderme gerekliliği 213 sayılı Kanun m. 34'ün *nevi ve doğuşu ayrı olan* vergiler için söz konusudur. Aynı takvim yılında birden fazla KDV'yi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda doğuşu ayrı olan bir vergiden bahsedilebilmesine rağmen vergi türünün aynı olması -eğer faaliyet konusu da aynıysa- artık bunların da aynı ihbarname ile ilgisine gönderilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir.

Elbette mükellef davayı ihbarnameye karşı değil, ihbarname içeriğinde bulunan işlemlere karşı açmaktadır. Ancak aynı ihbarname ile gönderilen ve aralarında maddi, hukuki ilişki olan veya aralarında sebep sonuç ilişkisi olan vergisel işlemler söz konusu olduğunda aynı dilekçe ile aynı ihbarname içinde yer alan birden fazla işleme karşı birden fazla dava açılarak davaların aynı dosya üzerinden görülmesi mümkün olabilir. Diğer yandan birbiriyle maddi, hukuki ilişkisi olan veya aralarında sebep sonuç ilişkisi olan vergisel işlemlerin mükellefe farklı ihbarnamelerle bildirilmeleri durumunda, zamansal farklılıktan dolayı tek dilekçe ile dava açmak mümkün olmayabilir. Belki bu durumda davalar açıldıktan sonra -şartları bulunuyorsa- birleştirilerek *aynı dosya* üzerinde değerlendirilmeleri mümkün olabilir. Gerçi birlikte de açılımlar farklı da açılımlar birden fazla işleme karşı birden fazla dava açıldığında her biri için ayrı hükümlerin verilmesi gerekir ve ayrıca kanun yolu başvurusunda da her biri için müstakil dava değeri göz önünde bulundurulabilir.

Bu halde, nihayetinde 2577 sayılı Kanun m. 5/1'in "*Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir.*" şeklindeki düzenlemesinin ne şekilde yorumlanacağına göre KYV başvurusunun akıbeti değişebilmektedir. Eğer birden fazla işleme karşı tek dilekçeyle açılan davalarda *dosya değeri* esas alınırsa mükellefin kanun yoluna başvuru kabiliyeti artmaktadır. Aslında yargılama hukuku yönünden kanun yoluna başvurunun hak arama hürriyetinin bir uzantısı olarak düşünülüp bu hükmün geniş yorumlanmasında ve dosyadaki davaların toplam değerinin esas alınmasında fayda bulunmaktadır. Kaldı ki 213 sayılı Kanun m. 379/1-1'in "*Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i*" şeklindeki ifadesinde geçen tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i ibaresi de bu davaların tek bir dava olduğu şeklinde anlaşılmaya elverişlidir. Çünkü kanun hükmü vergi cezasını -özellikle vergi ziyasını- aslından ayırmayan bir şekilde öngörmekte gibidir.

Ayrıca uygulamada da vergi yargısının -özellikle tarhiyatla birlikte kesilen vergi ziyayı cezalarına karşı açılan davalarda- dosya değeri üzerinden kanun yoluna başvuru değerini esas aldığı gözlemlenmektedir⁷⁷⁷.

3.1.2.5.2. Bireysel ve düzenleyici vergisel işlemlere karşı aynı dilekçeyle dava açma durumunda KYV'ye başvuru

KYV başvurusu vergi veya ceza ihbarnamesine karşı yapılabildiğine göre bu başlık altında irdelenmesi gereken husus, bireysel bir vergisel işlemin ortaya çıkmasında kanuni düzenleme dayanağının yanı sıra ona ek şekilde dayanak olabilecek bir düzenleyici işleme karşı dava açılması gerektiğinde, bu işlemlere karşı birlikte ve her ikisi için de görevli kabul edilebilecek idari yargı merciinde davanın açılması durumunda kuruma başvuru imkânının olup olmadığıdır.

Böyle bir ihtimalin, örneğin 2576 sayılı Kanun m. 6/a'da öngörülen "...ile tarifelere..."⁷⁷⁸ ilişkin bir davanın ve bu tarifeyle dayalı olarak tesis edilen bireysel vergisel işleme karşı tek dilekçeyle vergi mahkemesinde dava açılmasından kaynaklanabileceği düşünülebilir. Elbette burada bahsedilen durum 2575 sayılı Kanun m. 24/1-c gereği olarak memleket çapında uygulaması olmayan düzenleyici idari işlemlerdir ki bunların denetlenmesinde idare mahkemesi veya ilgisi olduğu ölçüde -örneğin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlere⁷⁷⁹ ilişkin bir tarifieden bahsedilebiliyorsa- vergi mahkemesidir. Hâlihazırda uygulaması olmamakla birlikte örneğin 2464 sayılı Kanun'da yer alan vergi, resim ve harçlar bakımından bir

⁷⁷⁷"...toplam 4.703,60-TL cezalı tarhiyatın adına re'sen yapıldığı anlaşılmıştır. Söz konusu vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemiyle açılan davanın Mahkeme tarafından tek hakimle 24/04/2017 tarihinde karara bağlandığı görülmüştür..." Ankara BİM 2. VDD'nin 8.11.2017 tarihli 2017/1232 Esas ve 2017/1968 Karar sayılı kararı; "...Dava dosyasının incelenmesinden; davacı tarafından dava konusu edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarının toplam tutarının beş bin Türk Lirasını geçmediği anlaşılmış olup, yukarıda yazılı Kanun hükmüne göre, bu tarhiyatlara karşı açılan davada Mahkemece verilen karar kesin olup, bu karara karşı istinaf yoluna başvurulması mümkün değildir..." İstanbul BİM 4. VDD'nin 30.11.2017 tarihli 2017/4439 Esas ve 2017/5390 Karar sayılı kararı; "...Bu nedenle, konusu Kanun'da belirtilen sınırın altında kalan 182.370,44-TL tutarındaki cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden, kısmen reddeden, kısmen incelenmeksizin reddeden ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına karşı taraflarca yapılan istinaf..." Danıştay 9. Dairesi'nin 5.10.2021 tarihli 2021/3509 Esas ve 2021/4426 Karar sayılı kararı; "...Bu nedenle, konusu kanunda belirtilen sınırın altında kalan cezalı tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden..." Danıştay 9. Dairesi'nin 20.1.2021 tarihli 2021/27 Esas ve 2021/124 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 7.7.2022).

⁷⁷⁸Buradaki tarife deyiminin kapsamının vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin şekilde anlaşılması gerektiği hakkında bkz. Eraslan ve Üstün, 2018, **a.g.k.**, 177-180.

⁷⁷⁹Benzeri mali yükümlülükler 213 sayılı Kanun kapsamında yer almadığından bunların KYV'ye konu edilmesi mümkün görünmemektedir.

belediyece⁷⁸⁰ 2464 sayılı Kanun m. 96/B'ye göre tarifelere ilişkin bir düzenleyici işlemin tesis edilebildiği dönemlerde, buna bağlı olarak tarhiyat gerçekleştirildiğinde, mükellefin hem bireysel işleme hem de tarifeyle ilişkin düzenleyici işleme karşı açtığı davada görevli mahkeme vergi mahkemesiydi⁷⁸¹, böylece aynı dilekçeyle iki işleme karşı dava açılması imkânı bulunmaktaydı. Çünkü bir tarifeyle ilişkin çıkarılan böyle bir düzenleyici işlem bölgesel nitelikteydi⁷⁸².

Benzer durumlar ortaya çıktığında bu şekilde açılan davalarda tarifeyle ilişkin düzenleyici işleme karşı açılan dava ile bireysel işleme karşı açılan davalar aynı mahkemede aynı dosya üzerinden görülseler de hükümlerin ayrı ayrı verilmesi gerekir. Çünkü düzenleyici işleme yönelik dava zaten yapısı yönünden KYV'ye elverişli bir karar değildir. Diğer yandan KYV, davadan feragate ilişkin özellikleri kısmen de olsa bünyesinde taşıdığından dolayı burada objektif bir iptal davasından feragat kabiliyetinin sorunlu bir zeminde kaldığı düşünülebilirdi. Bundan dolayı KYV başvurusu için esas alınması gereken karar, bireysel tarhiyata veya cezai işleme karşı açılan davada verilen karardır. Bu hem KYV'nin kapsamında kalan bir karar olmaktadır hem de subjektif nitelikli bir iptal davası olduğundan dolayı davadan feragate ilişkin sonuçların burada ortaya çıkmasında bir sakınca bulunmamaktadır.

⁷⁸⁰Anayasa Mahkemesi, 29.12.2011 tarihli 2010/62 Esas ve 2011/175 Karar sayılı kararıyla belediye meclislerine vergi tarifelerini belirleme yetkisi veren düzenlemeyi Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir (19.05.2012 tarihli ve 28297 sayılı Resmî Gazete).

⁷⁸¹“...Olayda yükümlüden atık su bedeli adı altında istenilen meblağ çevre temizlik vergisi kapsamına dahil edildiğine göre, bu vergi hakkında açılan davanın 2576 sayılı Kanunun 6. maddesi hükmü karşısında vergi mahkemesince karara bağlanması tabii olup ... Tarifeler Yönetmeliğinin hukuka uygunluk denetiminin vergi mahkemesinin görevinde olduğu açıktır. Zaten bu hukuki düzenlemelerden yola çıkılarak hukuka uygunluğu denetlenen ... Tarifeler Yönetmeliğinin 13.4/b maddesi İzmir 1. Vergi Mahkemesinin 19.4.1999 tarih ve E:1997/361, K:1999/261 sayılı kararıyla, 54. maddesi ise İzmir 3. Vergi Mahkemesi kararıyla iptal edilmiştir. Bu durumda Danıştay Sekizinci Dairesinin 1.2.1996 tarih ve 1996/167 sayılı kararından bahisle yükümlünün ... Tarifeler Yönetmeliğinin iptaline ilişkin talebini reddeden vergi mahkemesi kararının bu kısmında isabet görülmemiştir...” ; Danıştay 9. Dairesi'nin 21.12.2000 tarihli 2000/447 Esas ve 2000/4107 Karar sayılı kararı. “...Olayda yükümlü şirketin kendi imkanları ile çıkardığı ve kullandıktan idareye ait kanallara verdiği ifade edilen atıksudan dolayı istenen meblağı temizlik vergisi kapsamına dahil edildiğine göre, bu vergi ve dayanağı olan tarife hakkında açılan davanın, 2576 sayılı Kanunun 6. maddesi hükmü karşısında vergi mahkemesince karara bağlanması gerekeceğinden 1.1.1994 tarihinden sonraki döneme ait atıksu bedeline ilişkin uyuşmazlığın adli yargıda, atıksu tarifesine ilişkin uyuşmazlığının ise idare mahkemesince çözümlenmesi gerektiğinden bahisle davanın görev yönünden reddedilmesinde yasal isabet bulunmamaktadır...” Danıştay 9. Dairesi'nin 14.11.1995 tarihli 1995/1249 Esas ve 1995/2987 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 21.01.2023).

⁷⁸²Düzenleyici işlem, tüm memleket genelinde uygulanmak suretiyle tesis edildiğinde açılacak iptal davasında görevli yargı mercii Danıştay olacağından bireysel işleme karşı açılan vergi davasında davaların Danıştay'da birleştirilmesi durumu tartışılabilir. Bu durum davaların birleştirilmesi durumunda KYV'ye başvuru başlığı altında irdelenmektedir.

Yine benzer durumun 2577 sayılı Kanun m. 7/4 “...*bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler...*” öngörüsü bakımından da gündeme gelebileceği söylenmelidir⁷⁸³. 2575 sayılı Kanun m. 24/1 kapsamında çıkarılan bir düzenleyici işleme karşı açılacak davada Danıştay ilk derece mahkemesi olarak yetkilidir. Buna göre örneğin 213 sayılı Kanun mük. m. 49’a göre tesis edilen bir düzenleyici işleme dayanılarak gerçekleştirilen tarhiyatta düzenleyici işlemin iptali de talep edilecekse yetkili mahkemenin Danıştay olması gündeme gelmektedir. Bu durumda tarhiyat hakkında Danıştay’ın vereceği kararın 213 sayılı Kanun m. 379/1’in “...*vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar...*” şeklindeki ifadesinden dolayı KYV’ye başvurulamayacağı düşünülebilse de Danıştay’ın bu konuda yaptığı yargılamanın ilk derece yargılaması olduğu dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla bu kararlar bakımından da KYV başvurularının kabul edilebileceği düşünülmektedir.

3.1.2.6. Davanın birden fazla kişi tarafından müşterek dilekçeyle açılması durumunda KYV’ye başvuru

2577 sayılı Kanun m. 5/2, birden fazla davacının müşterek dilekçeyle dava açabilmesi için davacıların hak ve menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerektiğini öngörmektedir. Bu aslında medeni usul hukukundaki ihtiyari dava arkadaşlığının bir benzeridir. Hak veya menfaatte iştirak bulunmasından anlaşılması gereken birden fazla kişinin ortak hak veya menfaatlerinin ihlalidir⁷⁸⁴. Birlikte dava açılması halinde davacılar arasında dava arkadaşlığı bulunur⁷⁸⁵. Ancak bu dava arkadaşlığı ihtiyaridir. Çünkü 2577 sayılı Kanun m. 5/2’nin öngörüsü bir zorunluluk içermez. Diğer yandan vergi yargısında davacılar yönünden mecburi dava arkadaşlığının -genel olarak- mümkün olamayacağı düşünülebilir⁷⁸⁶.

İdari yargılamada özellikle hak ihlalinden kaynaklanan davalarda mecburi dava arkadaşlığının kabul edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Aslında mecburi dava arkadaşlığının aranmayacağı dava tipi 2577 sayılı Kanun m. 2/1-a’da öngörülen iptal

⁷⁸³İlgisi yönünden bkz. O. Sancakdar (2007). İdari Yargıda “Tek Dilekçe ile Dava Açma” (Karşılaştırmalı Hukuki Analiz). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9(2), ss. 223-269, s. 234-235.

⁷⁸⁴Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 872.; Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 264.

⁷⁸⁵Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 264.; Candan, 2022a, **a.g.k.**, 411-415.

⁷⁸⁶Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 873; Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 264.; ilgisi yönünden bkz. Candan, 2022a, **a.g.k.**, 415.

davasıdır. Çünkü bu davanın -menfaat ihlalini odak noktasına koyduğu ve fakat hak ihlalini aramadığı için- zaten gerçek bir dava olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Fakat hak ihlalinden kaynaklanan iptal ve tam yargı davalarında davanın subjektif niteliği ön plana çıkmaktadır. Bundan dolayı burada gerçek bir dava bulunmaktadır ve maddi hukuki yapının bir bütün içinde yargılama hukukuna sirayet edebilmesi gerekir. Bunun için de hakka iştirak halinde sahip olan herkesin davada davacı tarafında bulunması zarureti ortaya çıkar⁷⁸⁷.

Bu durumun vergi yargılaması açısından özel görünümüleri bulunabilir. Ancak bu durum da vergi yargılamasının özel karakterinden değil, vergi kanunlarının özel düzenlemelerinden kaynaklanmaktadır. Yoksa vergi tarhiyatına karşı açılan davanın da konusunu -çoğunlukla- bir hak ihlali oluşturmaktadır. 213 sayılı Kanun m. 10/6'nın "*Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde...(adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri)...*" şeklindeki ifadesi; 5520 sayılı Kanun m. 16/4'ün "*Kurumlar vergisi, bu Kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına; ... iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur.*" şeklindeki ifadesi; 3065 sayılı Kanun m. 44/a'nın "*Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri...*" şeklindeki ifadesi⁷⁸⁸; 4760 sayılı Kanun m. 14/1'in "*Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur...*" şeklindeki ifadesi⁷⁸⁹; 2464 sayılı Kanun m. 64'ün "*Adi Ortaklıklarda harç, ortaklık adına ortaklardan birinden alınır...*" şeklindeki ifadesi ve yine 213 sayılı Kanun m. 12'nin terekenin vergi borcuna ilişkin mirasçılardan miras payları oranında

⁷⁸⁷İlgisi yönünden bkz. Sancakdar, 2007, **a.g.k.**, 239-240.

⁷⁸⁸"...3065 sayılı Kanunun 44'üncü maddesinde, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin katma değer vergisine muhatap olacağı düzenlendiğinden, katma değer vergisine ilişkin olarak iş ortaklığı adına düzenlenen ihbarnamelere karşı ortaklardan herhangi biri tarafından açılan davanın esasının incelenebileceği sonucuna varılmış olup, tüzel kişiliği olmayan adi ortaklık adına yapılan cezalı tarhiyata karşı mecburi dava arkadaşı durumunda bulunan tüm ortaklar yerine ortaklardan biri tarafından açılan davayı ehliyet yönünden reddeden vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir..." Danıştay 3. Dairesi'nin 13.4.2015 tarihli 2013/7688 Esas ve 2015/2023 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 17.06.2023).

⁷⁸⁹"...Yukarıda değinilen hüküm uyarınca adi ortaklıkta, ortaklardan herhangi biri adına, diğer ortaklar da müteselsilen sorumlu olmak üzere ihbarname düzenlenmesi suretiyle vergilerin takibi mümkün olup, olayda takibin adi ortaklık adına düzenlenen ihbarname ile yapıldığının anlaşılması karşısında, dava konusu cezalı tarhiyatın bu nedenle iptali gerekirken, uyumsuzluğun esasının incelenmesi suretiyle verilen kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmüştür..." Danıştay 7. Dairesi'nin 10.3.2022 tarihli 2018/1218 Esas ve 2022/957 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 17.06.2023).

sorumluluğunu öngörmesi⁷⁹⁰, bu duruma örnek verilebilir. Dikkat edilirse bu düzenlemelerde -özellikle adi ortaklıkla ilgili olanlarda- tarhiyatın muhatabı olmak üzere ortaklardan birinin belirlenebileceği öngörülmektedir. Bu halde tarhiyatın muhatabı olan bir kişi kanunca açık bir şekilde belirlenebiliyorsa açılacak davada artık mecburi dava arkadaşlığının aranması gerekmez.

Davanın birden fazla kişi tarafından tek dilekçeyle açıldığı durumlarda ihtiyari dava arkadaşlığı söz konusu olmakla birlikte bunların birlikte hareket etmeleri beklenebilir⁷⁹¹. Ancak vergi yükümlülüğünün ortaklar yönünden ayrılabilirdiği durumlarda dava arkadaşlarından birinin KYV'ye başvurusunun diğerinin durumunu etkilememesi gerektiği düşünülmektedir. Bu durumda davaya devam eden davacıya ait dava dosyasının ayrılarak görülmeye devam edilmesi gerektiği söylenebilir. Diğer yandan mecburi dava arkadaşlığının olduğu durumlarda tarafların birlikte hareket etmeleri gerektiğinde tereddüt etmemek gerekir. Bu durumda dava arkadaşları KYV'ye birlikte başvurmadıkları sürece geçerli bir başvurudan bahsetmek mümkün olmaz. Kaldı ki bu durumda Kanun'un KYV'ye başvurusunun vergi veya cezanın tamamı üzerinde yapılabileceği öngörüsünün de dikkate alınması gerekebilir. Elbette mecburi dava arkadaşlığının vergi yargılamasında ortaya çıkma ihtimalinin oldukça düşük olduğu düşünülmektedir. Ancak Danıştay'ın vergi hukuku yönünden mecburi dava arkadaşlığını dikkate aldığı kararları da bulunmaktadır⁷⁹².

⁷⁹⁰“KARŞI OY...Anılan hüküm, mirasçılar adına ayrı ayrı işlem tesisini zorunlu kılmamakta, yalnızca mirasçıların miras hisseleri oranında sorumlu olacağını kurala bağlamaktadır. Murisin tüm vergi borcu için mirasçı adına düzenlenmiş bir işleme karşı dava açılmış olması, işlemin mirasçının sorumluluk oranına göre incelenmesine ve buna göre bir karar verilmesine engel teşkil etmemektedir. Her ne kadar dava konusu vergi tarhiyatı murisin bütün vergi borcu üzerinden ve miras hisseleri oranında bölünmeden gerçekleştirilmişse de, davacıların miras hisselerinin dosyadaki mirasçılık belgesinden tespitinin mümkün olması, dava konusu borcun bölünebilir borç niteliğine haiz olması sebebiyle dosyada, mirasçılar yönünden 6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu kapsamında ‘ihtiyari dava arkadaşlığı’nın bulunmasından dolayı davacıların miras hissesi oranında değerlendirme yapılarak işin esası hakkında karar verilmesi gerekirken Vergi Mahkemesince yazılı gerekçeyle verilen kararda hukuka uygunluk bulunmadığından, temyiz isteminin kabulü ve Mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle Dairemiz kararına katılmıyoruz...” Danıştay 4. Dairesi’nin 16.11.2020 tarihli 2016/12916 Esas ve 2020/4342 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 17.06.2023).

⁷⁹¹İlgisi yönünden bkz. Atay, 2021, **a.g.k.**, 417.

⁷⁹²“...Tüzel kişiliği olmayan iş ortaklığını oluşturan ortaklar arasında, mecburi dava arkadaşlığı bulunduğu, iş ortaklığı adına tesis edilen işlemlere karşı açılan davaların, tüm ortaklar veya vekilleri tarafından takip edilmesi gerekmektedir...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 23.6.2021 tarihli 2020/1572 Esas ve 2021/999 Karar sayılı kararı; “...Tüzel kişiliği olmayan iş ortaklığını oluşturan ortaklar arasında, mecburi dava arkadaşlığı bulunduğu, iş ortaklığı adına tesis edilen işlemlere karşı açılan davaların, tüm ortaklar veya vekilleri tarafından takip edilmesi gerektiği gibi yargı merciince her türlü tebliğ işlerinin de iş ortaklığını oluşturan her bir şirkete ayrı ayrı tebliğ edilmesi gerekmektedir. Zira bu husus Anayasa’nın 36. maddesinde yer verilen adil yargılanma ilkesinin de

3.1.2.7. Davaların birleştirilmesi durumunda KYV'ye başvuru

2577 sayılı Kanun m. 38/1, “*Aynı maddi veya hukuki sebepten doğan ya da biri hakkında verilecek hüküm, diğerini etkileyecek nitelikte olan davalar bağlantılı davalardır.*” diyerek davaların birleştirilmesini kabul etmektedir.

Davaların birleştirilmesi ile birden fazla idari işleme karşı aynı dilekçeyle dava açılabilmesi kabiliyeti bir arada değerlendirildiğinde, özellikle aynı dilekçeyle birden fazla işleme karşı birlikte dava açma imkânının ortadan kalktığı durumlarda birleştirmenin gündeme gelebileceği düşünülmektedir. Örneğin resen vergi tarhiyatı yapılan bir durumda vergi ziyai cezasının kesilemediyse⁷⁹³ beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kesilmesi ve mükellefe tebliğ edilmesinin mümkün olduğu durumda, davacı mükellef resen tarhiyata karşı dava açmakla birlikte buna bağlı vergi cezasına karşı aynı dilekçeyle dava açma kabiliyetini yitirmiş olabilir. Bu olasılığın vergi aslına karşı açtığı dava devam ederken, müstakil ihbarnameyle gönderilen vergi cezasına karşı da bir dava açarsa aynı mahkemenin görevi içinde ve aynı kademedeki yargılama devam ederken⁷⁹⁴ 2577 sayılı Kanun m. 38/1’in öngörüsünün devreye girmesi gündeme gelebilir. Çünkü vergi aslı davası ile bu verginin cezasına karşı açılan dava arasında çoğu zaman maddi yönden bir bağıllık bulunmaktadır⁷⁹⁵. Hatta ilgili işlemin konusu, vergi cezasının sebebini de oluşturmaktadır, ancak her iki işlem ayrı idari işlemlerdir. Bu konuda mahkemece birleştirme kararı verilmesi mümkün görünmektedir. Ancak burada şöyle bir sorun ortaya çıkabilir. Birleştirilen davalarda verilen hükümler tek bir hüküm sayılmamakta, her biri için farklı bir hükmün kurulduğu düşünülmektedir⁷⁹⁶. Dolayısıyla her bir hüküm için kanun yolu kabiliyetinin olup olmadığı ayrıca değerlendirilebilir görünmektedir. Bunların kümülatif değeri, dava değeri olarak kabul edilirse kanun yoluna başvuru kabiliyeti için öngörülen dava değeri sınırının altında kalmazsa kuruma başvuru mümkün olur.

zorunlu bir unsurudur...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 23.6.2021 tarihli 2020/1668 Esas ve 2021/1000 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 17.06.2023).

⁷⁹³Örneğin 213 sayılı Kanun m. 336/2’nin “*Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyai cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmalina mani değildir.*” şeklindeki düzenlemesinden kaynaklanan bir durumdan dolayı cezanın sonradan ikmalı de gündeme gelebilir.

⁷⁹⁴İlgisi yönünden bkz. Gözübüyük ve Tan, 2017, **a.g.k.**, 957.

⁷⁹⁵Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 402.

⁷⁹⁶Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 465.

Diğer yandan bunlar aynı dosya üzerinde birleştirilmiş olsa bile farklı davalar olarak değerlendirilirlerse ve kanun yoluna başvuruda dava değerlerinin müstakil değerleri esas alınırsa KYV'ye başvurma kabiliyeti de ortadan kalkabilir. Gerçekten de dava tek bir dilekçe ile açılsaydı, kümülatif miktar üzerinden kanun yolu sınırını geçip geçmediği belirlenebilecekti⁷⁹⁷. Bir şekilde farklı davalar olarak ortaya çıktığında ise verilen hükümlerin müstakil değerleri, kanun yolu denetimi sınırının altında kaldığında, davacının kanun yolundan vazgeçme kurumundan faydalanması mümkün olmayabilir. Oysaki tek dilekçe ile açılan davanın dava değeri bu sınırın üzerine çıkarak kanun yolu denetimine başvurulması ve dolayısıyla da kanun yolundan vazgeçme kurumundan yararlanılabilmesi de mümkün olabilirdi. Elbette bu durumun, dava değeri bakımından hem istinafa başvuru hem de temyize başvuru sınırı yönlerinden gündeme gelmesi mümkün görünmektedir.

Yine vurgulanmalıdır ki *vergi / ceza ihbarnamesi*, yapışık bir bildirim şekli olmakla birlikte bu bildirimin konusunu iki ayrı idari işlemin oluşturduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Dolayısıyla tatbikatta bu bildirim usulüne karşı açılan davanın tek bir dava gibi anlamlandırılması çok rastlanan bir durum olsa bile Kanun'un teknik kurgusu düşünüldüğünde, aynı dilekçeyle dava açma hali *zorunlu* değil ihtiyari bir öngörüdür. Oysaki doğurabileceği sonuçlar, kanun yoluna başvurma ve KYV'den faydalanma kabiliyetini farklı şekillerde etkileyebilmektedir. Dolayısıyla istinaf veya temyiz kanun yollarında belirlenen dava konusu değeri sınırının, kararın denetimiyle ilgili tarafların hak arama hürriyetleriyle ilgili olumsuz etkisinin dışında kanun yolundan vazgeçme kabiliyetini de duruma göre ortadan kaldırabilecek farklı bir olumsuz etki doğurması söz konusu olabilir. Bu yöndeki sınırlardan dolayı aynı şartlarda yer alan kişilerin farklı uygulamalara tabi tutulması sonucu ortaya çıkabilmektedir. Elbette bu bağlamdaki yaklaşım teknik yönden yapılmaktadır. Yoksa tatbikatta vergi aslı ve buna bağlı cezanın bir bütün ve tek bir dava olarak değerlendirilmesi eğilimi oldukça güçlü görünmektedir. Bunun sebebinin vergi yargısının vergi davasını ayrı bir dava türü olarak kabul etmesini ve bu bağlamda vergi davası açma kabiliyetiyle ilgili 213 sayılı Kanun hükümlerinin bu yönde yorumlanmasından kaynaklanmakta olduğu düşünülmektedir.

⁷⁹⁷İlgisi yönünden bkz. Semiz, 2020, **a.g.k.**, 143.

Benzer durumun, birden fazla kişi tarafından birlikte dava açılma kabiliyeti olan ama bunlarca farklı açılan davalarda da şartları oluştuyorsa, birleştirme kararı verilebilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir. Elbette ortaya çıkan hükümler de davaları birleştirilen davacılar bakımından vergi borcu veya cezanın -verginin türü ve yükümlülüğe göre- ayrılabilir olup olmadığının belirlenmesine göre yapılabilir⁷⁹⁸ ve KYV başvurusu da buna göre şekillenebilir.

3.1.2.8. Davaların ayrılması

2577 sayılı Kanun'un davaların ayrılması konusunda bir öngörüsü bulunmasa da yargılamanın daha etkili bir şekilde sürdürülmesinin gerekli olduğu durumlarda davaların ayrılmasına karar verilebileceği⁷⁹⁹ söylenebilir⁸⁰⁰.

Kanun yolundan vazgeçme bakımından davaların ayrılmasında özellik gösteren bir durum bulunmamaktadır. Bu konuda sadece birden fazla işleme karşı tek dilekçeyle açılan davalarda davaların ayrılması kararı verildiği durumda, davacının bu farklı davalara karşı elde ettiği ayrı hükümler bakımından ayrı ayrı KYV'ye başvuru kabiliyetinin olduğu düşünülmektedir. Elbette ayrılma yönündeki karar mahkemece resen verilebileceği gibi taraflardan birinin talebiyle de olabilir.

3.1.2.9. Davaya müdahale

2577 sayılı Kanun m. 31/1, üçüncü kişilerin davaya katılmasıyla ilgili 6100 sayılı Kanun'a atıf yapmaktadır. Ancak davaya müdahalenin 6100 sayılı Kanun'un asli ve feri müdahale olmak üzere iki türü bulunmaktadır. İdari yargılama hukukunda bunlardan hangisinin ne şekilde uygulanabileceğine yönelik bir öngörü bulunmamaktadır. Aslında 6100 sayılı Kanun'a yapılan atıf dolayısıyla her ikisinin de uygulanabileceği

⁷⁹⁸“...Olayda, Vergi Mahkemesince yapılan yargılama sonucunda davanın kabulüne karar verilmiş olması nedeniyle, davacı lehine, karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin yukarıda yer verilen 8. maddesi uyarınca birleştirilen bu beş dosya için de ayrı vekalet ücretine hükmedilmesi gerekirken, tek dava dosyası için öngörülen vekâlet ücretine hükmedilmesinde isabet görülmemiştir...” Danıştay 9. Dairesi'nin 9.11.2022 tarihli 2021/1036 Esas ve 2022/5548 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 22.7.2023). Ayrıca ilgisi yönünden bkz. Pınar, 2022, **a.g.k.**, 160-163.

⁷⁹⁹“...Belirlenen açıklamalar karşısında; davaya konu işlemlerde yetki sorununun çözümlenemez bir nitelik taşımadığı, davaların ayrılmasıyla yetkili mahkemelerin belirlenebileceği ve yetkili olan mahkemelerce bekletici sorun yoluyla çelişkisiz yargısal sonuçlara ulanabileceği açık olduğundan yetki sorunu giderilmeden usul ekonomisine ve dava açma şekline yönelik bir kurala, mahkemelerin görevlerini değiştirecek bir işlev kazandırılarak görülen davanın Danıştayın görevine girdiği sonucuna varılmasında hukuka tam uyarlık yoktur...” Danıştay 8. Dairesi'nin 15.12.1999 tarihli 1999/2884 Esas ve 1999/7706 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 22.7.2023).

⁸⁰⁰Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 465.

düşünülebilir. Bu ikisi arasındaki temel fark ise asli müdahalede üçüncü kişinin davanın taraflarına karşı açtığı bir dava bulunmaktadır (6100 s. K. m. 65). Feri müdahalede ise üçüncü kişi menfaat ilişkisi kurduğu tarafın yanında davaya katılmaktadır (6100 s. K. m. 66). Feri müdahil davanın tarafı olmamakla birlikte yanında davaya katıldığı tarafla arasında rücu ilişkisi kurulması ihtimali bulunmaktadır. Dolayısıyla yanında davaya katıldığı tarafın menfaatlerine aykırı olmayacak şekilde davayla ilgili birtakım işlemleri yapabilir (6100 s. K. m. 68).

Vergi yargılaması bakımından da 2577 sayılı Kanun m. 31/1 hükmünün atfı dolayısıyla davaya müdahale konusunda 6100 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinin uygulanması gerekebilir.

Genelde, yanında katıldığı tarafın lehine olmak üzere ferî müdahilin kanun yoluna başvurusunun mümkün olduğu kabul edilmektedir⁸⁰¹. Diğer yandan Yargıtay, ferî müdahilin tarafla birlikte kanun yoluna başvurabileceği⁸⁰² görüşünde gibidir⁸⁰³. Danıştay da yanında davaya katıldığı tarafın kanun yoluna başvurmaması durumunda ferî müdahilin de kanun yolu başvurusunda bulunamayacağını belirtmektedir⁸⁰⁴.

⁸⁰¹Bkz. Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2020, **a.g.k.**, 171; Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2013, **a.g.k.**, 497; **a.g.k.**, 473-475; Umar, 2011, **a.g.k.**, 231-232. İdari yargılama hukukunda ferî müdahilin kanun yoluna başvuru kabiliyeti hakkında bkz. Kaplan, 2020.

⁸⁰²Asıl tarafın kanun yoluna başvurusu olmasa bile ferî müdahilin kanun yoluna başvurusuna 7036 sayılı İş Mahkemeleri Kanunu m. 4/2'de sosyal güvenlik kurumu yönünden -açıkça- izin verilmektedir: “...İhbar üzerine davaya davalı yanında ferî müdahil olarak katılan Kurum, yanında katıldığı taraf başvurmaya dahi kanun yoluna başvurabilir...”

⁸⁰³“...Somut olayda, ferî müdahale talep edenin bu isteğinin mahkemece reddedilmiş olması, davalıların temyiz kanun yoluna başvurmamış olmaları ve temyize konu kararda ferî müdahil hakkında bir hüküm kurulmamış olması nedeniyle ferî müdahale talep edenin ferî müdahil konumunda bulunduğu kabul edilse bile tek başına temyiz hakkı bulunmamaktadır...” Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin 17.1.2022 tarihli 2021/5896 Esas ve 2022/93 Karar sayılı kararı; “...Feri müdahil, her ne kadar davada bir taraf yanında yer alsın ve yargılamaya ilişkin tüm işlemler kendisine tebliğ edilmiş olsa da, hüküm, ancak taraflar hakkında verilir. Dolayısıyla davada taraf sıfatı bulunmayan ferî müdahilin temyiz hakkı da yoktur...” Yargıtay 21. Hukuk Dairesi'nin 10.7.2017 tarihli 2017/1499 Esas ve 2017/5895 Karar sayılı kararı; “...Feri müdahil davada taraf olmadığından, hükmü ancak lehine katıldığı taraf ile birlikte kanun yoluna götürebilir. Davalı taraf temyiz yoluna başvurmamış olup, ferî müdahilin tek başına kararı temyiz etme hakkı bulunmadığından, ferî müdahil vekilinin temyiz dilekçesinin REDDİNE...” Yargıtay 5. Hukuk Dairesi'nin 18.6.2020 tarihli 2020/2555 Esas ve 2020/5863 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 20.07.2023).

⁸⁰⁴“...Anılan hükümler uyarınca, davanın taraflarından olmayan, dava sonucunda hakkında hüküm kurulmayan ve ancak yanında katıldığı tarafa yardımcı olabilen müdahilin, yanında davaya katıldığı tarafın kanun yollarına başvurmaması durumunda, tek başına kanun yollarına başvurusuna hukuken olanak bulunmamaktadır...” Danıştay 15. Dairesinin 6.4.2016 tarihli 2016/2841 Esas ve 2016/2326 Karar sayılı kararı; Aynı yönde Danıştay 15. Dairesinin 4.6.2013 tarihli 2013/8464 Esas ve 2013/4081 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 1.4.2022); “...Bu itibarla, temyize konu Bölge İdare Mahkemesi kararına karşı sadece davalı yanında müdahil tarafından temyiz isteminde bulunulduğu görüldüğünden, davanın taraflarından olmayan ve dava sonucunda hakkında hüküm kurulmayan, ancak yanında katıldığı tarafa yardımcı olabilen ve yanında katıldığı tarafla birlikte hareket edebilen müdahilin tek başına kanun yollarına başvuramayacağı dikkate alındığında, müdahilin temyiz isteminin

Aslında feri müdahilin yanında davaya katıldığı tarafla menfaat çatışmasına girmedeği, onun aleyhine olmadığı sürece bu yönde bir kabiliyetinin olduğunu kabul etmek daha isabetli görünmektedir. Çünkü bu durumun, 6100 sayılı Kanun m. 68/1'in feri müdahilin yanında davaya katıldığı tarafın işlem ve açıklamalarına aykırı olmayan her türlü usul işlemlerini yapabilme öngörüsü kapsamında değerlendirilebileceği düşünülmektedir. Elbette bu, tarafın açıkça kanun yolundan vazgeçmediği durumda söz konusu olabilir. Asıl taraf böyle bir irade ortaya koyduktan sonra feri müdahilin kanun yolu başvurusunun reddedilmesi gerektiği düşünülmektedir.

213 sayılı Kanun m. 379 kapsamında kanun yolundan vazgeçme bakımından ise ilgili kanunların kurgusu yönünde sorunlu durumların gündeme gelebileceği söylenebilse de Danıştay'ın, kanun yoluna başvuru kabiliyetiyle ilgili asıl tarafa yüklediği hakkın, feri müdahil yönünden ortaya çıkmadığına yönelik yaklaşımından dolayı feri müdahilin kanun yolundan vazgeçmeye yanında davaya katıldığı taraftan müstakil olarak başvurması mümkün görünmemektedir. Bu yöndeki tek imkânın, asıl tarafın bu konuda aleyhine sonuçlanan bir davada kanun yoluna başvurmayıp ve 213 sayılı Kanun m. 379 hükmüne de başvurmadığı, diğer bir deyişle tam bir hareketsizlik içinde kaldığı durumlarda, onun lehine olacak şekilde m. 379'daki kanun yolundan vazgeçmeye feri müdahilin başvurması olabilir. Ancak belirtmek gerekir ki kanun yolundan vazgeçme kurumunun tamamıyla yargılama kurumu olmadığı vurgulanmalıdır. Bu kurum, bir açıdan 6100 sayılı Kanun m. 313 vd. öngörülen sulh kurumuyla benzerlikler taşımakla birlikte, usul hukukundan kaynaklanan sulhun mahkeme huzurunda yapılması gerekmektedir. 213 sayılı Kanun m. 379'un ise bu başvurunun mahkeme huzurunda yapılması gerekliliğini aramamaktadır. KYV başvuru dilekçesi ilgili vergi idaresine verildiğinde sonuçlarını doğurmaktadır. Dolayısıyla m. 379'un yargılama hukuku bakımından bir usul hukuku işlemi olduğunu söylemek zorlaşmaktadır. Bundan dolayı feri müdahilin ilgili tarafın tamamıyla lehine sonuç doğuracak olsa da bu yöndeki işlemi müstakil olarak yapabilmesine olanak bulunmadığı düşünülmektedir.

incelenmesine hukuken imkan bulunmamaktadır..." Danıştay 6. Dairesinin 3.11.2021 tarihli 2021/9732 Esas ve 2021/12114 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 1.4.2022); "...Bu durumda; yanında katıldığı davalı tarafından temyiz isteminde bulunulmamış olması karşısında, müdahilin, katıldığı tarafla birlikte hareket etme koşulunun gerçekleşmemesi nedeniyle, temyiz isteminin incelenmesine hukuken olanak bulunmamaktadır..." Danıştay 6. Dairesinin 21.10.2021 tarihli 2021/9213 Esas ve 2021/11706 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 1.4.2022).

3.1.2.10. Davanın ihbarı

2577 sayılı Kanun m. 31/1, davanın ihbarı konusunda açıkça 6100 sayılı Kanun’u işaret etmektedir. Ancak 6100 sayılı Kanun m. 61’de ihbarın taraflar tarafından yapılabileceği kuralının aksine idari yargılamada ihbarın mahkeme veya hâkim tarafından resen yapılacağı öngörülmektedir.

6100 sayılı Kanun davanın ihbarından asli müdahaleyi dışlamakta ve ferî müdahaleye göndermede bulunmaktadır. Davanın ihbarıyla davaya katılan kişi, davayı kazanmasında hukuki yararı olan taraf yanında davaya katılacağından dolayı bunun mezkûr Kanun m. 66 anlamında ferî müdahil olarak değerlendirileceği ve idari yargılama hukuku bakımından da davanın ihbarıyla davaya katılan kişinin ferî müdahil olarak değerlendirileceği söylenebilir. Dolayısıyla ferî müdahille ilgili yapılan açıklamalar burada da geçerli olur. Belirtmek gerekir ki vergi yargılamasında davanın ihbarına ilişkin hükümlerin uygulama alanının oldukça dar olduğu düşünülmektedir⁸⁰⁵.

3.1.3. Kararın niteliği bakımından KVV’ye başvuru kabiliyeti

3.1.3.1. KVV kapsamında olmayan kararlar

213 sayılı Kanun m. 379 kuruma başvuru kabiliyeti olan kararlar için de m. 379/1-1,2 kaldırılan ve tasdik edilen vergi ve cezalardan bahsettiğine göre mahkeme kararının davanın esasına ilişkin olduğu sonucu çıkmaktadır. Bundan dolayı vergi davasının kaldırma veya tasdik etme niteliği taşımayan kararların kapsam dışında olduğu söylenebilir. 517 sıra numaralı VUKGT’nin 3. başlığı da bu bağlamda KVV kapsamında olmayan kararları ortaya koymaktadır. Buna göre; “*vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde dava açılmaması nedeniyle davanın süre aşımı gerekçesiyle reddi yönünde verilen, davanın ehliyet yönünden reddi şeklinde verilen, İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davanın reddi yönünde verilen, vergi mahkemesince verilip istinaf yolu açık olmayan kesin nitelikli, bölge idare mahkemesince verilip temyiz yolu açık olmayan kesin nitelikli, Danıştayın bozma kararı üzerine verilen, vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılmamış olan davalarda verilen, beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen, 213 sayılı Kanun kapsamında yapılan şikâyet yoluyla müracaatın reddi üzerine açılan davalarda verilen, ödeme emrinin tebliği, haciz gibi*

⁸⁰⁵İlgisi yönünden bkz. Pınar, 2014, a.g.k., 4363.

takip ve tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda verilen kararlar ile buna benzer kararlar...” KYV kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Mahkeme tarafından esasa ilişkin verilen kısmî kabul kısmî ret kararları da kurumun kapsamındadır. Ancak verilen kararın bir kısmının KYV’ye konu edilip diğer bir kısmı için kanun yoluna başvuru mümkün değildir. Başvurunun geçerli kabul edilebilmesi için verilen kararın bir bütün olarak başvuruya konu edilmesi gerekir.

213 sayılı Kanun m. 379/1’in “...*dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin...*” ibaresinde geçen *vergi ve/veya cezaların* ifadesi ile açılan vergi veya vergi cezası davalarının tek bir dava şeklinde anlaşılması mümkün olsa da vergiye veya vergi cezasına karşı açılan idari davalar birbirinden müstakildir. Bunların aynı dilekçe ile açılması veya aynı dosyada birleştirilmelerinin davaları birbiri içinde eritmeyeceği, bu durumda, örneğin mükellefin vergi ve cezaya karşı tek dilekçeyle açtığı davada verilen kararlar bakımından iki ayrı karar olduğu ve her biri için KYV’ye başvurulabileceği düşünülmektedir. Bu durumda mükellef sadece vergiyle ilgili karara karşı KYV’ye başvurabileceği gibi sadece cezaya ilişkin kararı da KYV’ye konu edebilmelidir. Bununla birlikte 517 sıra numaralı VUKGT’nin 4. Başlığında “*Dava konusu edilen vergi ve/veya cezaların bir kısmı için veya birden fazla ihbarnamenin tek davaya konu olması durumunda ihbarnamelerin biri ya da bir kısmı için başvuru yapılmış olması hâlinde söz konusu madde hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.*” ifadesiyle aksi durumun benimsendiği söylenebilir. Diğer bir deyişle idare, başvuru için dava konusu edilen ihbarnamenin içeriğinde yer alan hem vergi hem de cezanın tamamı üzerinden başvurunun yapılması gerektiğini öngörmekte gibidir. Tebliğin mezkûr düzenlemesi *dava* kavramını kullansa da bundan anlaşılması gereken *dava(lar) dosyası* olmalıdır. İdarenin Tebliği bu şekilde yorumlansa bile davacının bu konudaki tasarruf kabiliyeti ortadan kaldırdığından dolayı Kanun hükmünün kapsamı da daraltılmış gibidir.

3.1.3.2. Davanın davacının lehine sonuçlanması

Vergi mahkemesi tarafından veya bölge idare mahkemesi tarafından verilen nihai karar, davacının lehine sonuçlandığı durumda, onun KYV kurumundan yararlanma kabiliyetinin olup olmadığı tartışılabilir⁸⁰⁶. Çünkü davanın esası yönünden davacının

⁸⁰⁶Bkz. Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2755.

savı kabul edilmiş ve hakkında tesis edilen vergi veya cezanın iptaline yönelik (kaldırılmasına veya terkinine ilişkin) bir karar verilmişse onun kanun yoluna başvurma yönünde hukuki yararının olmadığını artık kabul etmek gerekir⁸⁰⁷. Hukuki yarar, kanun yoluna başvuru için aranan şartlardan biridir. Dolayısıyla hakkında, savına ve talebine uygun karar verilen davacının kanun yoluna başvurma kabiliyetinin hukuki yarar yokluğundan dolayı ortaya çıkmadığı göz önüne alındığında, olmayan bir haktan vazgeçmeye yönelik iradesinin de bir geçerliliği olamaz.

Davanın esası hakkında verilen karar, davacının talep sonucu bakımından lehe olmakla birlikte onun aleyhine sonuç doğurabilecek bir nitelik taşıyorsa bu durumda istisnai olarak hukuki yararın varlığı kabul edilebilir olduğundan⁸⁰⁸, onun kanun yoluna başvurabileceği, dolayısıyla KYV'ye başvurabileceği söylenebilir. Ancak lehe kararın hukuka aykırılıklar içerdiği ve davacının bu konuda kanun yoluna başvuru hakkının olduğuna yönelik değerlendirmenin yapılabilmesi için kanun yoluna başvurusu gerekebilir. Diğer bir deyişle nihai karar lehine sonuçlanan davacının kanun yoluna başvuru kabiliyetinin olup olmadığı, onun kanun yolu başvurusunda anlaşılabilir⁸⁰⁹.

Aslında 213 sayılı Kanun m. 379, kanun yoluna başvuru süresi içinde KYV'ye başvurulabileceğini öngörmektedir. Dolayısıyla bu süre içinde kanun yoluna başvurulmuşsa fakat süre dolmadan idareye de KYV için başvurulmuşsa idarenin KYV başvurusu hakkında mahkemeyi bilgilendireceği söylenebilir (213 s. K. m. 379/3). Bu, aslında davacının KYV'ye başvurusuyla ilgili sorunlu bir durumla karşılaşabileceğine de işaret etmektedir. Çünkü lehine sonuçlanan karara karşı kanun yoluna başvuran davacının, hukuki yararının varlığı tespit edilip kanun yolu başvurusu kabul edilse bile bu süre içinde KYV başvuru süresi dolabilir. Diğer yandan vergi idaresinin kanun yoluna başvurup davacı için bir kanun yolu başvurusuna yönelik hukuki yarar ortaya çıkarması da gerekebilir. Gerçi davacının lehine sonuçlanan esasa ilişkin nihai kararda, kanun yolu denetimi kapsamında olan bir nihai karardan bahsedilebiliyorsa idare, bu karar için kanun yolu başvurusunda bulunabilir⁸¹⁰. Davalı idare, bu yönde bir başvuruda

⁸⁰⁷Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1297-1301; Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2755.

⁸⁰⁸Bkz. Atay, 2021, **a.g.k.**, 445.

⁸⁰⁹Bkz. Atay, 2021, **a.g.k.**, 445.

⁸¹⁰Belirtmek gerekir ki tarafların kanun yoluna başvururken üst mahkemelerin ilgili konuda verdiği kararları araştırmaları beklenir. Aksi takdirde yargılamanın gereksiz yere uzaması sonucu ortaya çıkar ve gereksiz yere kanun yolu başvurusunda bulunan tarafla ilgili birtakım yaptırımların uygulanması gündeme gelebilir. 6100 sayılı Kanun m. 351 ve 368 kötü niyetle kanun yolu başvurusu durumunda m. 329'da öngörülen kötü niyetle dava açılmasına ilişkin bir yaptırım belirlemektedir. 6100 sayılı Kanun m. 329 Kanun'un yargılama giderleri bölümünde yer aldığından ve 2577 sayılı Kanun m. 31/1'in yargılama

bulduğunda artık davacının da katılma yoluyla kanun yoluna başvuru kabiliyeti ortaya çıkacağından⁸¹¹ (2577 s. K. m. 48/3, 45/2), bundan feragat etme imkânı da doğmaktadır. Bu halde davalı idare, aslında davacıyı bir seçim yapmaya zorlamış olmaktadır. Davacı ya (katılma yoluyla) kanun yoluna başvuracak ve uyuşmazlığı sürdürecektir ya hareketsiz kalarak mercee kararını bekleyecek (yargılama hukuku anlamında hareketsiz kalarak kanun yolundan vazgeçmiş sayılacak) ya da (katılma yoluyla) kanun yoluna başvuru süresi içinde KYV'ye başvuracaktır. Davalı idare, aleyhine olan karara karşı kanun yoluna başvurmazsa davacının doğrudan idareye KYV başvurusunda bulunması mümkün olmaz. Gerçi bu durumda zaten davacının KYV'ye başvurması yönünden bir hukuki yararı da bulunmaz. Davacının lehine sonuçlanan bir davada, davalı idare kanun yoluna başvurmazsa sadece davacının KYV'ye başvurması anlamsız olabilirdi. İstisnai olarak böyle bir gereklilik ortaya çıksa bile davacıyı esas yönünden tatmin eden bir karara karşı kanun yoluna başvuru hakkı ortaya çıktığında davacının KYV'ye başvurmasını gerektirecek anlamlı bir sebebin ortaya çıkması oldukça düşük bir ihtimaldir. Çünkü bu durumda *reformatio in peius* yasağı⁸¹² ile davacının lehine verilen -esasa ilişkin- karar zaten koruma altındadır⁸¹³. Bu durumda davacının KYV'ye başvurmakta hiçbir yararının bulunmadığı düşünülmektedir. Belirtmek gerekir ki bu durum, 213 sayılı Kanun m. 379'un kaldırılan vergi ve vergi cezaları yönünden ortaya koyduğu öngörünün uygulama alanını daraltıcı bir etki yaratmakta gibidir. Gerçekten de davacının lehine sonuçlanan vergi davalarında, davacıyı KYV'ye başvurmaya itecek sebepler oldukça sınırlı bir hale gelmiş olmaktadır. Bununla birlikte, hükmün ifade şeklinden dolayı hakkında lehe karar verilen davacının KYV başvurusuna yönelik hareket kabiliyetinin kısıtlandığının söylenemeyeceği düşünülmektedir⁸¹⁴. İlk bakışta, hakkında lehe karar verilen davacının kanun yoluna başvuru hakkının olmayacağı ve bunun kurumdan yararlanabilen aleyhe karar verilen

giderleri konusunda da 6100 sayılı Kanun'a yaptığı atıf dolayısıyla böyle bir yaptırımın idari yargılama hukukunda da geçerli olabileceği düşünülebilir. Ancak söylemek gerekir ki 2577 sayılı Kanun açık bir şekilde kötü niyetle kanun yolu başvurusunun akıbetini öngören bir düzenleme veya yollama yapmamaktadır. Şunu da eklemek gerekir; idarenin sırf karşı tarafı KYV'ye başvuruya itecek bir sonuca ulaşmak için de böyle bir yola başvurup başvuramayacağı tartışılabilir.

⁸¹¹Bkz. Atay, 2021, **a.g.k.**, 447.

⁸¹²İdari yargılama hukukunda aleyhe bozma/değiştirme yasağı hakkında bkz. F. E. Gündüz (2020). İdari Yargılama Hukukunda Aleyhe Hüküm Verme ve Aleyhe Bozma Yasağı. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 24(2), ss. 333-360, s. 338-348.

⁸¹³İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 538.

⁸¹⁴Aksi yönde bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1298.

mükellefler ile kıyaslandığında bir eşitsizlik ortaya çıkardığı düşünülebilir⁸¹⁵. Ancak davalı idare tarafından kanun yoluna başvurulduğunda, davacının da katılma yoluyla kanun yoluna başvuru kabiliyeti doğduğundan artık bu süreçte KYV'ye başvuru kabiliyetinin de doğduğu düşünülmektedir. Davalının kanun yoluna başvurmadağı durumda ise davacının tamamıyla lehine sonuçlanan bir vergi davası dolayısıyla ne kanun yoluna ne de KYV'ye başvurmakta hukuki ve pratik yararı zaten yoktur.

Aslında 213 sayılı Kanun m. 379'un genel olarak uyuşmazlığı sonlandırıp kamunun bir an önce vergi alacağına kavuşturmayı amaçlayan kurgusu, yukarıda işaret edilen özellikli durumda davalı idarenin de aktif bir şekilde uyuşmazlığı sürdürme konusunda onu zorlayan bir şekle bürünmüş olabilir. En azından yargılama hukukunun gereğı olarak davalı idarenin, davacının KYV'ye başvurusu için birtakım yargılama araçlarını tetiklemesi gerektiğı anlaşılmaktadır. Bundan dolayı hükmün yargılama hukukuna ait özellikleri tam olarak göz önünde bulundurulmadan düzenlendiğı düşünülmektedir⁸¹⁶. Ancak kanun yolundan vazgeçmeden bahsedildiğinde ve bununla ilgili bir kurgu ortaya koyulduğunda yargılama hukukuna ait karakteristik özellikler görmezden gelinerek bir uygulama yapılmasının mümkün olamayacağı söylenmelidir. Örneğin davacının lehine sonuçlanan dava yönünden davacının hukuki yararının yokluğu, dolayısıyla kanun yoluna başvuru kabiliyetinin yokluğu göz ardı edilerek - kurumun idari başvuru yolu karakteri esas alınarak- idareye KYV için başvurduğunda onun bu başvurusuna geçerlilik kazandırılmayacağı düşünülmektedir.

213 sayılı Kanun m. 379/1-1'in öngörüsünden hareketle, kaldırılan vergi tutarının %60'ının ödenmesi gerektiğı söylenebilir. Ancak dikkat edilirse hüküm, kaldırılan vergi tutarından bahsederken kaldırılan bir *vegi ziyai cezasından* bahsetmemektedir. Gerçekten de m. 379/1-(1)'in "*Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i,*" şeklindeki ifadesine bakıldığında -davacının lehine sonuçlanan- kaldırılan vergi tutarının %60'ı ödenecektir. Diğer yandan 213 sayılı Kanun m. 379/1-(2)'de "*Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i*" dediğinden vergi ziyai cezasına karşı müstakil olarak açılan davaya ilişkin bir durumdan bahsetmektedir.

⁸¹⁵Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1298.

⁸¹⁶Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2755.

Dikkat edilirse burada vergi aslının dava edilmediği bir durumdan bahsedilmektedir. Kanun m. 379/1-(1) ise vergi aslı ile *vergi ziyai cezasına* karşı açılan davada her ikisine yönelik kaldırma kararında, kaldırılan *vergi ziyai cezası* hakkında bir şey söylememektedir. Buradan çıkan anlamsal sonuç, kaldırılan *vergi ziyai cezası* tutarıyla ilgili olarak davacının ödemesi gereken bir bedel olmadığıdır. Ayrıca belirtmek gerekir; bu durum hem davacının vergi aslına ilişkin davayla *vergi ziyai cezasına* ilişkin davayı aynı dilekçe ile açtığı durumda hem de farklı dilekçelerle açtığı davalar yönünden geçerlidir. Çünkü m. 379/1-(2) *vergi ziyai cezasıyla* ilgili öngörüsünde *vergi aslının* dava edilmediği ve fakat vergi cezasının müstakil olarak dava edildiği, vergi kaçakçılığına iştirakte kesilen vergi cezasına karşı dava açıldığı veya vergi aslı ile usulsüzlük cezalarına karşı müstakil açılan davalarda geçerlidir. Dolayısıyla vergi aslına ilişkin dava açıldığı sırada veya açıldıktan sonra vergi cezasına karşı da dava açılırsa ve hem vergi aslı hem de *vergi ziyai cezası* iptal edilirse (kaldırılırsa) ve davacı KYV'ye başvurursa sadece vergi aslının %60'ının ödenmesi gerekir. Bu durumda *vergi ziyai cezasıyla* ilgili bir ödeme yapılması gerekmez. Bununla birlikte, vergi aslı ile birlikte açılıp açılmadığına bakılmaksızın *usulsüzlük cezası* veya *özel usulsüzlük cezasına* karşı açılan davalar da mükellefin lehine sonuçlanıp iptal edilmişse (kaldırılmışsa) m. 379/1-(2)'nin gereği olarak bunların kaldırılan tutarlarının %25'inin ödenmesi gerekecektir. Çünkü hüküm *vergi ziyai cezası* için yaptığı ayrımı *usulsüzlük cezaları* yönünden yapmamıştır. Diğer bir ifadeyle hüküm, *vergi ziyai cezasına* karşı açılan davayla ilgili kaldırma kararı yönünden vergi aslıyla birlikte açılmayla ilgili yaptığı ayrımı *usulsüzlük cezaları* yönünden yapmamaktadır. Bunun bir sebebi usulsüzlük kabahatlerinin şekli vergi ödevlerine aykırılıktan kaynaklanması ve esasında maddi vergi ödevi kapsamında olan vergi aslı borcuyla doğrudan bir ilişkisinin kurulamaması ve dolayısıyla da farklı davalar olarak ortaya çıkmaları özelliğinin daha belirgin olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Örneğin (M)'nin 50.000-TL'lik vergi aslı tarhiyatı ve 50.000-TL'lik kesilen vergi ziyai cezasına karşı açtığı davalar lehine sonuçlanıp mahkemece her ikisi için de kaldırma kararı verildiğinde (M), KYV'ye başvurursa (davalı idarenin kanun yoluna başvurusuyla birlikte M'nin de katılma yoluyla kanun yoluna başvuru hakkı doğduğu kabulünden yola çıkılırsa) 50.000-TL'nin %60'nı ödeyecek ve fakat kaldırılan 50.000-TL'lik vergi ziyai cezasıyla ilgili bir ödemede bulunmayacaktır. Çünkü (M), vergi ziyai cezasıyla birlikte vergi aslı tarhiyatına karşı da dava açmıştır. Diğer yandan (M) sadece vergi ziyai cezasına karşı dava açmış olsaydı ve KYV'ye başvursaydı, VUK

m. 379/1-2'nin gereği olarak, kaldırılan vergi ziyaı cezasının %25'ini ödemesi gerekecekti. Ancak bu davalarla birlikte açılıp açılmadığına bakılmaksızın (M)'nin hakkında kesilen usulsüzlük cezasına karşı açtığı ve lehine hüküm kurulduğu davada, bununla ilgili diğer şartları da oluştuysa, KYV başvurusunda bulunması durumunda kaldırılan usulsüzlük cezasının %25'ini ödemesi gerekecektir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki hükmün tasdik edilen vergi ve vergi cezasıyla ilgili öngörüsü, üzerinde çok düşünülmeden kaleme alınmış gibidir. Çünkü dava lehine sonuçlanan bir davacının KYV'ye başvurmak konusunda istekli davranacağı oldukça şüphelidir.

Yine belirtmek gerekir ki vergisel işlem veya vergi kabahatine dayanan ceza kesme işlemi, bir idari işlemin yetki, sebep, usul, şekil, konu ve amaç unsurları yönünden de açılan idari davada incelemeye tabi tutulacaktır. Vergi mahkemesi yaptığı incelemede örneğin sadece yetki unsurundaki sakatlığa dayanarak işlemin iptaline karar verebilir. Bu durumda mahkemenin diğer unsurların sıhhatini araştırma girişimi de bulunmayacaktır⁸¹⁷. Bu tip durumlarda hükmün uygulanmasına ilişkin nasıl hareket edileceği sorunu ortaya çıkabilir. Çünkü örneğin işlemin yetki veya şekil yönlerinden hukuka aykırı olması, işlemin iptal edilmesine -vergi davası yönünden verginin kaldırılmasına- sebep olabilir ki bu durumda dava esas yönünden karara bağlanmış demektir⁸¹⁸. Oysaki hükmün amacı, sanki daha çok işlemin sebep ve konu yönlerine

⁸¹⁷“...Bu tanıma göre; bir idari dava sonunda, bu davaya konu idari işlemin iptaline karar verilebilmesi, bu işlemin yukarıda sözü edilen unsurlardan biri veya birkaçı ile hukuka aykırı bulunmasına bağlıdır. İdari işlemin yukarıda sözü edilen maddede sayılan unsurlarından ilki olan ‘yetki’, idari makamların kamu gücü kullanarak tek taraflı irade ile idari işlem tesis edebilme iktidarını ifade eder ve kamu düzeni ile ilgili olan bu unsurdaki mevcut hukuka aykırılık halleri, ağırlıklarına göre, idari işlemi yok hükmünde kılar veya iptalini gerektirir. Dava konusu idari işlemde, bu tür bir hukuka aykırılık saptayan idari yargı yeri, duruma göre, işlemin yokluğuna veya iptaline karar vermekle yetinmek zorundadır. İdari yargı yerinin, yetki unsurundaki hukuka aykırılığı saptamakla birlikte, daha ileri giderek, işlemi diğer unsurları, örneğin sebep unsuru yönünden de yargı denetimine tabi tutması, yetkili idari makamın yerine geçerek hükmün kurulması anlamına gelir ki, bu durumun, İdari Yargılama Usulü Kanununun 2’nci maddesinin 2’nci fıkrası hükmü ile bağdaştırılması olanaklı değildir...” Danıştay 7. Dairesi’nin 21.12.2012 tarihli 2012/4237 Esas ve 2012/7610 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 22.7.2023).

⁸¹⁸ İlgisi yönünden bkz. “...Gümrük İdaresinde olduğu sonucuna varıldığından, söz konusu vergi ve cezalarla ilgili işlem tesis etme yetkisi bulunmayan Maliye İdaresi bünyesinde teşkilatlanan davalı idarece yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir...Vergi Mahkemesi kararının hukuka ve usule uygun olduğu ve davalı idare tarafından ileri sürülen iddiaların söz konusu kararın kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir...mükellefi olduğu davalı idare tarafından yapılmasında yetki yönünden hukuka aykırılık görülmemiştir...bozulmasına...” Danıştay 9. Dairesi’nin 19.4.2022 tarihli 2019/5737 Esas ve 2022/1516 Karar sayılı kararından; “...1. Vergi Mahkemesi...sayılı kararıyla...ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamak olduğundan ve vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesi halinde,

odaklanmış gibidir. Yine de bu halde hüküm bir ayrıma gitmediğinden KYV'ye başvurunun hala mümkün olduğunu belirtmek gerekir. Bazı durumlarda idari yargının idari işleme ilişkin bu özel denetim yöntemi mükellefin lehine sonuç doğuracaktır. Örneğin sadece yetkisiz bir vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen vergisel işleme karşı mükellefçe dava açıldığında, vergi mahkemesi bu idari işlemi yetki unsurundaki sakatlık dolayısıyla iptal ettiğinde ilgili vergi ve cezayı da kaldırmış olabilmektedir. Mükellef bu karar için KYV'ye başvurabilir. Ancak aslında diğer unsurları yönünden hukuka uygun olan bu vergi ve ceza işlemleri daha sonradan yetkili vergi dairesi tarafından -hukuka uygun şekilde- tesis edilebilirdi.

3.1.3.3. Davanın davacının aleyhine sonuçlanması yönünden

213 sayılı Kanun m. 379/1-1'e göre davanın mükellefin aleyhine sonuçlanması durumunda davacı mükellef KYV'ye başvurursa, Kanun'un deyimiyle, tasdik edilen verginin tamamı ödenecektir. Vergi aslı ile birlikte vergi cezasına karşı dava açıldığında ve her ikisi de mükellefin aleyhine sonuçlandığında vergi aslının tamamı ödenecek ve fakat vergi ziyai cezasının %75'i ödenecektir. Kanun'un bu öngörüsü, mükellefçe vergi aslına karşı dava açılırken, mutlaka kesilen bir vergi ziyai cezası olacağı ve mükellefin vergi aslına karşı dava açarken bu cezaya karşı da dava açacağına yönelik bir varsayım içermekte gibidir. Aslında vergi aslına karşı dava açan mükellefin vergi ziyai cezasına karşı dava açması zorunlu değildir. Gerçi vergi aslı tarhiyatına karşı dava açıldıysa bununla ilgili vergi ziyai cezası işlemine karşı da dava açılması kuvvetle muhtemeldir; çünkü vergi ziyai cezasının sebep unsuru, çoğunlukla ilgili vergi aslına bağlı vergi tarhiyatıdır. Bununla birlikte, vergi aslına dair tarhiyatı gerçekleştiren vergi idaresinin ceza kesme işlemini bir şekilde yapmadığı durumda, sadece vergi aslına karşı açılan bir davada ve bu davanın mükellefin aleyhine sonuçlanması durumunda KYV'ye başvurmanın ne gibi bir anlamı olabilir? Çünkü mükellef bu yola başvurursa bile, zaten aleyhine sonuçlanan miktarın tamamını ödeyecektir. Elbette vergi ziyai cezasını kesme işleminde ihmal eden vergi idaresi, bu işlemi beş yıllık zaman aşımı süresi içinde

tarhiyatın maddi ve hukuki sebepleri hakkında mükellefin yasal haklarını kullanması sözkonusu olamayacağından, vergi inceleme raporu eklenmeden yapılan bir tebligatın geçerliliğinden söz edilemeyeceği gibi raporun tebliğinin, yukarıda açıklanan kanun hükmünün gereği olarak ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu, bu itibarla, tarhiyatın yasal ve maddi dayanağı olan vergi inceleme raporunun davacıya duyurulmamasının, esasa müessir bir şekil hatası olup, ihbarnameyi hükümsüz kılacağı gerekçesiyle vergilendirmeyi kaldırmıştır..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.5.2016 tarihli 2016/494 Esas ve 2016/580 Karar sayılı kararından (www.lexpera.com.tr E.T.: 28.7.2022).

gerçekleştirebilir (213 s. K. m. 374/1-1). Ceza kesme zamanaşımı dolmadan ve fakat vergi aslına ilişkin dava mükellefin aleyhine sonuçlandıktan sonra ve mükellef de KYV'ye başvurduğunda durum ne olacaktır? Bu halde mükellefin yeniden vergi ziyai cezası işlemine karşı açtığı dava da kuvvetle muhtemel reddedilecektir. Çünkü vergi aslı davası mükellefin aleyhine sonuçlanmıştır. Diğer yandan bu dava, m. 379 bağlamında vergi aslıyla birlikte açılmış bir dava mı sayılacaktır yoksa müstakil olarak açılmış vergi ziyai cezası işlemine karşı açılmış bir dava mı sayılacaktır? Her iki sorunun cevabı için de m. 379/1'in düzenlemesi göz önüne alındığında nihayetinde tasdik edilen (mahkemece reddedilen dava) vergi ziyai cezası için %75'lik bir ödemenin yapılacağı anlaşılmaktadır. Ancak sorun, mükellefin yeniden dava açıp KYV'ye başvurusuyla çözülebilecek gibidir. Çünkü hüküm açıkça bir mahkeme kararından yola çıkarak KYV başvurusunun yapılabileceğini öngörmektedir. Dolayısıyla vergi aslını ilgilendiren davadan sonra kesilip tebliğ edilen bir vergi ziyai cezası işlemine karşı dava açılmadan, vergi cezasına yönelik KYV'den yararlanma olanağı bulunmaz.

Vergi aslı dava konusu edilmeden sadece vergi cezasına karşı açılan davalarda KYV'ye başvuruda özellik gösteren olumsuz bir durum olduğu düşünülmektedir. Gerçekten de bu durumda kurumun, haksızlığının farkında olan uyanık mükelleflerce kötüye kullanılabileceği düşünülmektedir. Her zaman öngörülebilir olmamakla birlikte, açtığı davanın aleyhine sonuçlanabileceği rahatlıkla öngörebilen kişi, bu öngörüye rağmen sadece ceza işlemine karşı dava açarak kesilen cezanın %25'lik kısmından kurtulabilecektir. Ayrıca 213 sayılı Kanun m. 379/2, erken ödemede %20'lik indirim oranının tasdik edilen vergide uygulanmamakla birlikte bunun ceza için de uygulanmayacağına yönelik bir sınırlama öngörmemiştir. Bu da uyanık mükellefler yönünden bir avantaj oluşturmaktadır. Böylece KYV kurumu, aslında kendi haksızlığının farkında olan mükelleflerce kötüye kullanılabilir hale gelmektedir. Gerçekten de açılacak davanın değeri, kanun yolu başvuru sınırının üzerinde olan tüm mükellefler için bu yola başvurularda vergi cezalarının önemli bir kısmından kurtulmak mümkün hale gelmektedir. Örneğin hakkında 100.000-TL'lik bir vergi ziyai cezası kesilen (A)'nın, davanın aleyhine sonuçlanacağını açıkça öngörmesine rağmen bu davayı açıp, açtığı dava aleyhine sonuçlandığında 100.000-TL'lik vergi ziyai cezası tasdik edilirse (A), bu cezanın sadece 75.000-TL'lik kısmını ödeyecek (bu örnek için borcun ferileri ihmal edildiğinde) ve bu ödemeyi bir ay içinde gerçekleştirirse sadece 60.000-TL ödeyecektir. (A)'yı bu durumdan caydırmaya yönelik bir önlem 2577 sayılı

Kanun m. 31/1'in yargılama giderlerine yaptığı atıf dolayısıyla 6100 sayılı Kanun m. 329 olabilir. Bu hüküm, yargılama giderlerinin yanı sıra disiplin para cezası da öngörmektedir. Ancak dikkat edilirse bu hüküm yargılama hukukuna ilişkin uygulanmaya elverişlidir ve 2577 sayılı Kanun her ne kadar yargılama giderlerine ilişkin 6100 sayılı Kanun'a atıf yapsa da *kötüniyetle veya haksız dava açılmasına* ilişkin hükme bir atıfta bulunmamıştır. Ancak idari yargının 6100 sayılı Kanun m. 329 hükmünü dikkate aldığı söylenmelidir⁸¹⁹. Diğer yandan KYV de zaten tam anlamıyla bir yargılama kurumu değil, idari yönü de olan karma nitelikli bir kurumdur. Örneğe dönülecek olursa, (A) KVV'den yararlandığında, örneğin karşı vekalet ücreti ödemekten de kurtulmaktadır. Bu durum, aslında vergi uyuşmazlıklarını barışçıl yönde çözme ve vergi yargısının iş yükünü hafifletmek için ihdas edildiği iddia edilen bir kurumun bu gibi olasılıklar çok düşünülmeden düzenlendiğine işaret etmektedir. Artık hakkında vergi cezası kesilen bir kişinin dava açma ihtimali oldukça yükselmektedir. Çünkü dava açmadan KVV'den yararlanılması mümkün değildir. Dolayısıyla KYV'ye başvuru, kanun yolu mercilerinin iş yükünü azaltmasına rağmen vergi mahkemelerinin (duruma göre bölge idare mahkemelerinin) iş yükünü artırabilecek bir sonuç doğurmaya da elverişli görünmektedir. Ayrıca eklemek gerekir; kanun yoluna başvuru için gereken dava değeri yasal sınırını aşamayan kişiler, bu yola başvuramayacaklardır. Diğer yandan Kanun'un bu yönde bir olanak yarattıktan sonra başvuru değer sınırına takılanlar ile haklarını kötüye kullanarak ilgili kurumdan faydalananlar arasında bir eşitsizliğin ortaya çıktığı kabul edilebilir görünmektedir⁸²⁰. Çünkü kanun yolu başvurusunun altında kalan

⁸¹⁹ "...Öte yandan, ısrar kararındaki 6100 sayılı Kanun'un 'Dürüstlük kuralına aykırılık sebebiyle yargılama giderlerinden sorumluluk' başlıklı 327., 'Kötüniyetle veya haksız dava açılmasının sonuçları' başlıklı 329. maddelerinden bahisle, somut herhangi bir tespite dayanmaksızın davacı vekilinin kötüniyetli olduğu yolundaki kabul ile vekalet ücretinin vekil aleyhine hükmedilmesi yolundaki değerlendirmede de hukuki isabet bulunmamaktadır..." Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 2.2.2023 tarihli 2022/665 Esas ve 2023/128 Karar sayılı kararı; "...İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: davacının vekili ile imzalanan vekâlet sözleşmesi gereğince vekiline ödeyeceği 15.000,00-TL vekâlet ücretinin davalı idareden tahsiline karar verilmesi istemine ilişkin kısma ilişkin olarak ise; 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 329. maddesinde, kötüniyetli davalı veya hiçbir hakkı olmadığı hâlde dava açan tarafın, yargılama giderlerinden başka, diğer tarafın vekiliyle aralarında kararlaştırılan vekâlet ücretinin tamamı veya bir kısmını ödemeye mahkûm edilebileceği, vekâlet ücretinin miktarı hakkında uyuşmazlık çıkması veya mahkemece miktarının fahiş bulunması hâlinde..." Danıştay 13. Dairesi'nin 23.2.2022 tarihli 2018/1500 Esas ve 2022/606 Karar sayılı kararı; "...Davacının dava açma tarihinden önce 20.12.2016 tarihinde vefat ettiği, bu bakımdan yukarıda yer verilen mevzuat hükmü gereğince hiçbir hakkı olmadığı hâlde dava açıldığı ve davacı vekilinin buna bilerek sebebiyet verdiği anlaşıldığından davacı vekili hakkında 5.000,00TL disiplin para cezasına hükmedilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmıştır..." Erzurum BİM, 2. İDD, 15.10.2020 tarihli 2020/713 Esas ve 2020/1046 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 8.7.2023).

⁸²⁰İlgisi yönünden bkz. Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2756-2757.

dava konusu değerler yönünden, kötü niyetli olmayan kişi dava hakkını kullanabilse bile KVV'den yararlanamayacak dolayısıyla da vergi cezasının hepsini ödemek durumunda kalabilecektir. Diğer yandan hakkını kötüye kullanan uyanık mükellefler, bu cezaları indirimli ödeme olanağına kavuşmuş olacaktırlar ki bu da kişileri farklı işleme tabi tuttuğundan eşit işlem ilkesini ihlal eden bir sonuç doğurmaktadır⁸²¹. Çünkü dava haklarını kullanıp başvurudan yararlanabilen mükellefler diğerlerine göre daha az vergi cezası ödeyebilecekleri avantajlı bir durum elde etmektedirler. Elbette bu durum, vergi kaybı yönünden bir sonuç ortaya çıkarmamaktadır. Çünkü vergi cezası ile kamu geliri elde edilmesi amaçlanmamaktadır. Vergi cezası ile mükelleflerin ödevlerinin gereklerine uygun hareket etmeleri gerektiği hatırlatılmaktadır. Ancak KYV, vergi cezasının mükellef üzerinde oluşturması gereken caydırıcılık etkisini azaltan bir etki göstermektedir. Belirtmeden geçmemek gerekir ki mükellef dava yoluna, dolayısıyla KYV'ye başvurmasa bile şartları sağladığında 213 sayılı Kanun m. 376'da öngörülen *cezalarda indirmeden* de faydalanabilir. Ancak bu konuda ilgili şartları taşımayan veya başvuru imkânını yitiren mükellefler dava yoluna başvurarak yeniden indirimli ceza ödeme olanağına kavuşturulmuş olmaktadır. Benzer durumun *izaha davet* ve *pışmanlık ve ıslah* hükümlerinden faydalanma olanağını yitirmiş mükellefler açısından da geçerli olabileceği düşünülebilir.

3.1.3.4. Davanın davacının kısmen lehine kısmen aleyhine sonuçlanması yönünden

Vergi mahkemesi (veya bölge idare mahkemesi), davacının açtığı davada kısmen kabul kısmen ret kararı verirse hüküm hem tasdik hem de kaldırma kararını içerebilir⁸²². Böyle bir durumda 213 sayılı Kanun m. 379'un tasdik ve kaldırmayla ilgili öngörülen dava sonucu karara göre uygulanması gerekir. Ancak yukarıda davacının lehine sonuçlanan dava yönünden KYV'ye başvuru kabiliyetiyle ilgili yapılan açıklamalar burada da davacının lehine hükmolunan kısım için geçerliliğini sürdürmektedir.

Yeri gelmişken vurgulamak gerekir, 213 sayılı Kanun m. 379/1'in "...mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için..." dediğinden dolayı dava konusu edilen miktarın tümü için başvuru yapılması gerekir⁸²³. Ancak buradan çıkan sonuç, aynı dilekçe ile açılan birden

⁸²¹İlgisi yönünden bkz. Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2756-2757.

⁸²²İlgisi yönünden bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1179.

⁸²³Bkz. Şenyüz, **a.g.k.**, 1179.

fazla davada her bir davanın müstakil olarak değerlendirilmesi gerektiğidir. Aslında hükmün kapsamında kalan anlam; örneğin açılan 100.000-TL'lik davada verilen karar, tasdik kararı da kaldırma kararı da olsa, davacı KYV'ye 100.000-TL'lik dava değeri üzerinden kaldırma veya tasdik için öngörülen şartlarda başvurabilir. 100.000-TL değerinde vergi aslı tarhiyatına karşı açılan davada kaldırma kararı verildiğinde 100.000-TL'nin 20.000-TL'si için KYV'ye başvurulamaz. Yoksa hükmün kısmen kabul, kısmen ret kararları hakkında başvuru yapılması kabiliyeti için bir sınırlandırma yapmadığı düşünülmektedir⁸²⁴.

Ayrıca belirtmek gerekir ki 2577 sayılı Kanun m. 5/1'e göre aynı dilekçeyle hem vergi aslı tarhiyatına karşı hem de buna ilişkin ceza kesme işlemine karşı açılan iki farklı davadan bahsedilebileceği için davacı, vergi aslı için KYV'ye başvurmayabilir ve fakat vergi ziyai cezası davasıyla ilgili karar yönünden KYV'ye başvurabileceği düşünülmektedir⁸²⁵. Çünkü ilgili ibarenin sınırlamasının bununla ilgili olmadığı düşünülmektedir. Kaldı ki m. 379/1-2 de “*Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan...*” diyerek bu yöndeki durumu kısmen de olsa ortaya koymuş olmaktadır. Bununla birlikte, gelir idaresinin 517 sıra numaralı VUKGT'nin *Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinden Yararlanmak İçin Şartlar* isimli 4. başlığında “*...Dava konusu edilen vergi ve/veya cezaların bir kısmı için veya birden fazla ihbarnamenin tek davaya konu olması durumunda ihbarnamelerin biri ya da bir kısmı için başvuru yapılmış olması halinde söz konusu madde hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır...*” şeklindeki yaklaşımında birden fazla davanın tek dilekçeyle açıldığı halinin mi kastedildiği çok açık değildir. Örneğin ücretin vergilendirilmesinde aylık yapılan kesintiler yönünden birden fazla ihbarname ile bu ihbarnamelerinin içeriğinde yer alan vergilerin, 193 sayılı Kanun'un geliri kavramaya yönelik sistemi göz önüne alındığında, tek dava şeklinde açılabilmesini mümkün kabul etmek gerekir. Ancak örneğin KDV bakımından birbirinden farklı vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği durumlarda gönderilen birden fazla ihbarnamede yer alan vergisel işlemler birbirinden farklıdır ve bunlara karşı açılan davalar tek bir dava içinde eritilemez. Burada şartları oluştuyorsa, tek dilekçeyle birden fazla (farklı) vergisel işleme karşı açılan birden fazla dava bulunur. Yok eğer *tek dava* ifadesiyle aynı dilekçeyle açılan birden fazla davanın aynı dosyada birleştirilmesinden bahsediliyorsa zaten bu yöndeki

⁸²⁴İlgisi yönünden bkz. Şenyüz, **a.g.k.**, 1179.

⁸²⁵Aksi yönde bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1178-1179.

yaklaşımın isabetli olmadığı düşünülmektedir. Yukarıda da açıklandığı gibi birden fazla vergisel işleme karşı aynı dilekçeyle dava(lar) açılabilse de bunların birbirinin içinde eridiğini düşündürecek bir hükme 2577 ve 213 sayılı kanunlarda rastlanılmamaktadır⁸²⁶. İdarenin bu yönde ortaya koyduğu Tebliğ düzenlemesi, 213 sayılı Kanun m. 379/6'dan dolayı bağlayıcıdır. Ancak idarenin bu öngörüsünün, Kanun hükmünün yarattığı kabiliyet alanını -dolayısıyla bir mükellef hakkını- sınırlandığı için sorunlu olduğu düşünülebilir.

3.1.3.5. İstinaf aşamasını takiben başvuru kabiliyeti

Konusu beş bin Türk lirasını⁸²⁷ geçen vergi davalarında istinaf kabiliyeti bulunur (2577 s. K. m. 45/1). Konusu yüz bin Türk lirasını⁸²⁸ geçen vergi davalarında ise temyiz kabiliyeti bulunur (2577 s. K. m. 46/1-b). 213 sayılı Kanun m. 379/1, hem istinaf başvurusu hem de temyiz başvurusu yönünden KYV'ye başvurulabilme imkânı bulunmaktadır. Ancak temyizden sonra bozulan kararlarda mahkemece verilecek hükmün kanun yoluna başvuru kabiliyeti olsa da KYV'ye başvuru kabul edilmemiştir. Bu durumda dava değeri temyiz başvuru sınırını aşan vergi davalarında davacı, vergi mahkemesi kararına karşı istinaf başvurusunda bulunsa bile istinaf mercii tarafından verilen karara karşı temyiz başvuru hakkı doğabileceğinden bu aşamada KYV'ye başvurulabilir.

2577 sayılı Kanun m. 45/5'e göre istinaf mercii, ilk inceleme üzerine verilen, görev ve yetkisiz mahkemece verilen kararlar ile davanın reddedilmiş veya yasaklanmış hâkimce görüldüğüne ilişkin yapılan başvuruları haklı bulduğunda ilk derece mahkemesinin kararını kaldırarak dosyayı ilgili mahkemeye gönderecektir. Dikkat edilirse bu durumda istinaf mercii tarafından verilmiş esasa ilişkin bir karar

⁸²⁶Danıştay'ın bu konuyla ilişkilendirilebilecek şu kararı dikkat çekicidir: "...*Vergi Usul Kanunu'nun 'Ceza İhbarnamesi'* başlıklı 366. maddesinde vergi ihbarnamesinin düzenlendiği aynı Kanunun 34. maddesinde olduğu gibi nev'i ve doğuşu ayrı olan ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler için ayrı ihbarname düzenlenmesi ya da ayrı ayrı kalemler halinde yazılması gerektiği yönünde bir kurala yer verilmediğinden, nev'i ve doğuşu farklı vergi cezalarının ilgililere aynı ihbarname ile duyurulması *Vergi Usul Kanunu'nun* 336. maddesine aykırılık teşkil etmemektedir..." Danıştay 9. Dairesi'nin 20.3.2019 tarihli 2016/10221 Esas ve 2019/1017 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 10.07.2022). Bu karardaki yaklaşıma göre hareket edilirse birbirinden farklı cezalar aynı ceza ihbarnamesi ile mükellefe bildirilir ve mükellefçe 213 sayılı Kanun m. 379'un ifadesiyle *ihbarnameye karşı dava açılıp* kanun yolundan vazgeçildiğinde ihbarnamenin içeriğinde yer alan tüm cezalar yönünden mi KYV'ye başvurulduğu kabul edilmek zorundadır?

⁸²⁷Bu miktar, 2577 sayılı Kanun ek m. 1'e göre 213 sayılı Kanun mük. m. 298'e göre her yıl belirlenecek yeniden değerlendirme oranına göre değişmektedir.

⁸²⁸Bu miktar, 2577 sayılı Kanun ek m. 1'e göre 213 sayılı Kanun mük. m. 298'e göre her yıl belirlenecek yeniden değerlendirme oranına göre değişmektedir.

bulunmamaktadır. 2577 sayılı Kanun m. 45/5'in bu yöndeki öngörüsü usule ilişkin nihai kararlar yönünden ortaya koyulmuş gibidir. Diğer yandan esasa ilişkin bir uygun bulmama durumunda, istinaf mercii m. 45/4'e göre ilk derece mahkemesinin kararını kaldırarak kendisi işin esası hakkında bir karar verecektir. Ancak özellikle usule ilişkin mahkemece verilecek bir ara kararın da esasa ilişkin hükümle birlikte kanun yoluna başvurabilme durumu ortaya çıkabilir⁸²⁹. Örneğin ilk derece mahkemesi hâkiminin reddini gerektirecek bir durum ortaya çıktığında taraflardan biri hâkimin reddini isterse ve fakat mahkemece bu talep kabul edilmezse ve işin esası incelenirse, bu ret talebinin reddi kararı esas kararla birlikte kanun yoluna başvurulmaya elverişli bir karar olmaktadır⁸³⁰ (2577 s. K. m. 15/4, 31/1, 57/1; 6100 s. K. m. 41/3). Bu durumda istinaf mercii, hâkimin reddi talebinin reddi kararı yönünden bir değerlendirme yapıp ilgili ret kararını kaldırıp dosyayı yeniden ilk derece mahkemesine mi yollamalıdır, yoksa işin esası hakkında kendisi doğrudan karar mı vermelidir? Diğer yandan istinaf mercii, esasa ilişkin kararı isabetli bulmasına rağmen sırf reddi gereken hâkimce verilmiş bir karar bulunduğundan dolayı dosyayı ilk derece mahkemesine mi yollamalıdır? Bu soruların cevapları 2577 sayılı Kanun'un bu konuda ortaya koyduğu sınırlı öngörülerden dolayı pek de açık görünmemektedir. Diğer yandan hâkimin reddi kararının reddiyle birlikte davanın esasına yönelik karara karşı birlikte istinaf yoluna başvurulduğunda KYV'ye başvuruyu etkileyebilecek durumlar da ortaya çıkabilir. Çünkü istinaf mercii, işin esasına hiç girmeden, hâkimin reddi talebinin reddine ilişkin kararı kaldırıp dosyayı ilk derece mahkemesine gönderirse ve artık yeniden bir hüküm kurulursa davacının KYV'ye başvuru kabiliyetinin devam ettiği söylenebilir. Benzer durum örneğin mahkemenin yetkisizliğine ilişkin öne sürülen savın mahkemece reddedildiği ve fakat bu ret kararının esasa ilişkin kararla birlikte istinaf edildiği ve istinaf mercii'nin de buna ilişkin yaptığı değerlendirmede ortaya çıkabilir. Aslında istinaf mercii, ilk derece

⁸²⁹“...Davacı tarafından, seri açılan davalardan olan ve ... Vergi Mahkemesinin E: ... sayılı dosyasında görülen davada, Hakim ...'ın 10/04/2017 tarihinde verdiği kararda, faturalarını kayıtlarına aldığı ... hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitleri herhangi bir araştırma yapmaksızın karara aynen aktardığı, davalı idarenin tarafını tuttuğu, diğer dosyalar hakkında görüşünü belli ettiği ve bunun 'ihzası rey' sayılması gerektiği, oysa grup veya seri dosyalarda tek hâkimin önceden karar vermemesi, heyet kararını beklemek suretiyle aynı gün karar vermesinin tecrübeli hakimlerin uyguladığı bir sistem olduğu, görüşünü önceden açıklamış olan ve bu haliyle tarafsızlığından şüpheyi gerektiren önemli bir sebebin ortaya çıktığı iddialarıyla Hakim ... hakkında reddi hakim talebinde bulunduğu, reddi hâkim talebini inceleyen ... Vergi Mahkemesince, anılan Hâkimin müzakereye katılmaksızın 14/06/2017 tarihli kararla esas hakkında verilecek kararla birlikte istinaf yolu açık olmak üzere reddi hâkim talebinin reddine karar verildiği...” Danıştay 3. Dairesi'nin 18.10.2021 tarihli 2018/3524 Esas ve 2021/4509 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 21.01.2023).

⁸³⁰İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 536.

mahkemesinin usule ve esasa ilişkin kararlarını denetlerken usule yönelik değerlendirmeyi öncelikle yapıp karara bağlaması ve bunun sonucuna göre hareket etmesi beklenir⁸³¹. Bununla birlikte usule ilişkin kararın denetim yolu esasın karara bağlanmasıyla birlikte ortaya çıkmıştır. Kaldı ki istinafin bu konuda yapacağı inceleme 2577 sayılı Kanun m. 45/5 kapsamında ilk inceleme üzerine verilen kararın denetimi kapsamında değerlendirilmesi de zordur. Nihayetinde bu durumda istinaf, esas hakkında karar vermediği sürece KYV'ye başvuru hakkının devam ettiğini söylemek gerekir. İstinaf esas hakkında karar verdiğinde ve karar temyize elverişli değilse KYV'ye başvuru olanağı ortadan kalkmaktadır.

3.1.4. Kanun yoluna başvurma dilekçesinin vergi dairesine verilmesi ve sonuçları

3.1.4.1. Başvuru yöntemi

213 sayılı Kanun m. 379/1, mükellef için kanun yoluna başvuru süresi içinde dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Başvuru süresi, davacı için kanun yoluna başvuru süresidir. Kanun yoluna başvuru süresi hem istinafa hem de temyize başvuruda kararın tebliğinden itibaren otuz gündür (2577 s. K. m. 45/1, 46/1). Süreler; tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar (2577 s. K. m. 8/1). Tatil günleri sürelerle dâhildir; ancak sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün sonuna kadar uzar (2577 s. K. m. 8/2). Sürenin sonu çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa, süre çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü takip eden tarihten itibaren yedi gün uzar (2577 s. K. m. 8/3).

Belirtilmelidir ki KYV, tasarruf ilkesinin bir sonucu olan kanun yolundan feragatle doğrudan ilişkilendirilebilmektedir. Kanun yolundan feragat hakkının doğması için de kanun yoluna başvuru hakkının ortaya çıkması gerekir. Bu durumda mahkeme kararı nihayete ermediği sürece davacının kanun yolundan feragat hakkı ortaya çıkmayacağından⁸³² KYV'ye başvurusu da mümkün olmaz. Elbette mahkemece nihai kararın verilmiş olması, hakkın doğumu için yeterli değildir; bunun için kararın davacıya tebliğ edilmesi gerekir⁸³³.

⁸³¹İlgisi yönünden bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, **a.g.k.**, 829.

⁸³²İlgisi yönünden bkz. M. Özkes (2017). *Pekcanitez Usul Medenî Usûl Hukuku*. (15. Baskı). (Ed.) H. Pekcanitez vd., İstanbul: Onikilevha, s. 2166-2167.

⁸³³İlgisi yönünden bkz. Özkes, 2017, **a.g.k.**, 2166-2167.

2577 sayılı Kanun m. 48/3, zamanında kanun yoluna başvurmayan tarafa, zamanında kanun yoluna başvurmuş tarafın dilekçesine karşı vereceği cevap dilekçesinde kanun yoluna başvurabileceğini kabul etmektedir. Bu durumda süresinde verilecek cevap dilekçesinde, kanun yolu başvuru süresini kaçırmış olan taraf, kanun yoluna başvuru kabiliyetini yeniden kazanmış olmaktadır. Bunun, kanun yoluna başvurmakta hukuki yararı bulunmayan tarafa bu yönde bir imkân sağladığı da düşünülmektedir. Buna da katılma yoluyla kanun yoluna başvurma denmektedir⁸³⁴. 213 sayılı Kanun m. 379, kanun yoluna başvuru süresini esas almakla birlikte, bu, kanun yolu başvuru süresini uzatan istisnai bir durumdur. Çünkü 2577 sayılı Kanun m. 48/3, temyiz dilekçesinin karşı tarafa tebliğini izleyen otuz gün içinde cevap verilebileceğini düzenlemektedir. Dolayısıyla bunun da 213 sayılı Kanun'un kullandığı *kanun yoluna başvuru süresi içinde* ifadesi kapsamında değerlendirilmesinde bir sakınca olmadığı söylenebilir. Çünkü m. 379'un bu konudaki öngörüsünde bir açıklık bulunmasa da hükmün amacına göre yorum yapmak mümkündür. M. 379'un temel amacı da zaten uyuşmazlığı sürdürmeden, bir an önce idarenin vergi alacağına kavuşmasıdır. Diğer yandan katılma yoluyla kanun yoluna başvuru süresinin uzamasında kuruma başvuru kabiliyetinin sağlanması yönünden de yarar vardır. Çünkü, yukarıda da işaret edildiği gibi, mahkeme kararı lehine sonuçlanan davacının hukuki yararının ortaya çıkabilmesi için katılma yoluyla kanun yoluna başvuru kabiliyetinin doğmuş olması gerektiği düşünülmektedir. Aksi halde vergi ve buna ilişkin vergi cezası davaları lehine sonuçlanan davacının kanun yoluna başvurmasında hukuki yararı olmadığından KYV'ye başvurması da mümkün kabul edilemez. Aksi bir kabul, yargılama hukukunun gereklerini bertaraf eder nitelikte bir sonuç doğurur. Bunun kabul edilmesi de mümkün değildir; çünkü 213 sayılı Kanun'un sistematığında düzenlense de KYV kurumu ortaya koyduğu öngörülerinde yargılama hukukunun birtakım unsurlarını da bünyesinde taşımaktadır. Örneğin dava konusu değer kanun yoluna başvuru sınırının altında kalan davalarda -bu yargılama hukukunun bir öngörüsüdür- KYV'ye de başvurulamayacağı öngörülmektedir (213 s. K. m. 379/1; 517 sr. n. VUKGT başlık 3/1-3). Bu durumdan KYV'nin kendisini yargılama hukukunun birtakım düzenlemeleriyle bağlı kabul ettiği de söylenebilir.

⁸³⁴İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 537.

Başvuru dilekçesi, 517 sıra numaralı VUKGT'nin *Ek-1 Kanun Yolundan Vazgeçme Dilekçesi* örneğine uygun olarak yapılmalıdır. Dilekçe içeriği genel olarak kurumdan yararlanacak mükellefin bilgileri ve mahkeme kararına ilişkin bilgilerden oluşmaktadır. Ayrıca başvuru yapılırken dilekçenin ekine ilgili karar ve kararın tebliğ tarihini gösteren belgenin de eklenmesi gerekmektedir (517 sr. n. VUKGT). İlgili başvuru dilekçesi vergi idaresine verildiğinde, idare, dilekçenin uygunluğunu değerlendirdikten sonra 517 sr. n. VUKGT'nin ekinde yer alan *Ek-2 Yargı Merciiine Yazılacak Yazı* örneğine uygun şekilde durumdan ilgili mahkemeyi haberdar edecektir (213 s. K. m. 379/3). Dilekçenin vergi idaresine değil de mahkemeye verilmesi durumunda KYV başvurusu geçerli olmaz.

Davacının aleyhine sonuçlanan davada kanun yoluna başvuru süresi içinde KYV'ye başvurması gerekir. Bu konuda sorunlu durum, yukarıda da ifade edildiği gibi, davacının lehine sonuçlanan davada, kanun yoluna başvuru kabiliyetinin doğmadığı sürece kuruma başvuramamasında ortaya çıkmaktadır. Elbette uyuşmazlığın niteliği, bu konuda davalı idarenin kanun yoluna başvurup başvurmamasını etkileyebilir. Ayrıca mahkeme kararının isabetli olduğu, özellikle aynı veya benzer konulardaki emsal kararlar da göz önüne alınarak değerlendirilebiliyorsa davalı idarenin de kanun yoluna başvurmaması beklenir. Bu durumda sırf davacı için KYV'ye başvuru kabiliyeti sağlayabilmek adına ve onu bu yönde bir karar vermeye zorlamak amacıyla, davalı idarenin kanun yoluna başvurmasının isabetli olmayacağı düşünülmektedir. Diğer yandan, somut olayın niteliği, uyuşmazlık konusunda verilen kararın tartışmalı bir düzlemde değerlendirilmesine elverişliyse veya kararın açık bir şekilde hukuka aykırı olduğu görülebiliyorsa davalı idarenin kanun yoluna başvurması beklenir. Bu başvuruyla birlikte davacı için de kanun yoluna başvuru kabiliyeti ortaya çıkar ve davacı artık isterse doğrudan KYV'ye başvurabilir.

517 sıra numaralı VUKGT'nin 6. başlığının 2. paragrafında geçerli bir başvuru konusunda 213 sayılı Kanun'un tahakkuk fişine ilişkin düzenlemelerinin uygulanacağı belirtilmektedir. 213 sayılı Kanun m. 25'te tahakkuk fişi esas düzenlenmektedir. Buna göre beyan üzerinden alınan vergiler *tahakkuk fişi* ile tarh ve tahakkuk ettirilir (213 s. K. m. 25/1). Aslında bu şekilde bir yöntem benimsenerek başvurusunun KYV dilekçesine vergi beyannamesi gibi bir nitelik kazandırılarak hükmün belirttiği yeni tahakkukun şekli dayanağı da ortaya çıkmış olmaktadır. Tahakkukun geçerli başvuruyla birlikte gerçekleşmesiyle birlikte başvurusu bir tahakkuk fişinin verilmesi gerekir (213 s. K.

m. 25/2). Bu tahakkuk fişinin durumu 517 sr. n. VUKGT'nin 6. başlığında yer alan açıklamalarda belirtilmiştir.

517 sıra numaralı VUKGT'nin 4. başlığının 2. paragrafında başvuru dilekçesinin taahhütlü posta veya Acele Posta Servisi (APS) ile gönderilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir. Düzenlemeye göre başvurunun bu şekillerde posta ile yapılması durumunda başvuru *postaya verildiği tarihte* yapılmış sayılır. Diğer yandan başvuru dilekçesi, adi posta veya özel dağıtım şirketleri yoluyla gönderildiğinde başvurunun yapılmış sayılacağı tarih, postanın *vergi dairesi kayıtlarına intikal eden tarih* olarak kabul edilmiştir. Düzenlemede, internet vergi dairesiyle yapılan uygulamalara benzer şekilde bir başvuru yönteminin öngörülmemesi -örneğin 213 sayılı Kanun m. 28'de olduğu gibi- bir eksikliktir. Çünkü Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından dilekçenin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin bir olanak yaratılması mümkündü (213 s. K. mük. m. 257/1-4, 4/2).

3.1.4.2. Başvurunun değerlendirilmesi ve idarenin takdir yetkisi

Davacı KYV başvurusunda bulunduğunda, idare bu başvurunun uygun bir başvuru olup olmadığını değerlendirecektir. 213 sayılı Kanun m. 379/6'nın “*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.*” şeklindeki düzenlemesine dayanılarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan 517 sıra numaralı *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*'nin 6. başlığının 1. paragrafında bu konuda idarece yapılacak uygunluk değerlendirilmesinin yöntemi öngörülmektedir. Buna göre başvuru dilekçesi; *başvuruya ilişkin yargı kararının, kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihi gösteren belgeyle birlikte dilekçeye eklenip eklenmediği; başvuruya ilişkin yargı kararının kanun yolundan vazgeçme kapsamında olup olmadığı; başvurunun ilgisine göre 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 8 inci maddesi de dikkate alınarak istinaf veya temyiz süresinde yapılıp yapılmadığı* yönlerinden incelenecektir. Hemen belirtilmelidir ki bu yöndeki incelemede idarenin şartları sağlayan bir başvuruyu reddetmeye yönelik takdir hakkı bulunmamaktadır⁸³⁵. Diğer yandan şartları sağlamayan bir başvuru, vergi idaresi tarafından reddedilebilir. Konunun esasına ilişkin şartların hükmün düzenlemesi dâhilinde kalıp kalmadığı yönünden; başvuru usulüne ilişkin şartların ise idarenin düzenleyici işleminde yer alan

⁸³⁵Bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1171.

düzenleme yönünden değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Örneğin başvuru dilekçesine eklenmesi gereken belgelerde eksiklik bulunması durumunda başvuru reddedilebilir. Ancak bu ret kararına karşı eksikliğin tamamlanıp yeniden başvuru yapılma kabiliyetinin olup olmadığı belirsizdir. Bu yöndeki eksikliğin süresinde giderildiği sürece başvurunun kabul edilmesinde bir sakınca olmadığı düşünülmektedir.

Vergi idaresi, KYV başvurusunu reddettiğinde bunun sonuçlarının ne olabileceği tartışılabilir görünmektedir. Çünkü KYV kurumu, özellikle 213 sayılı Kanun'da düzenlenerek ve genel olarak idareye bir takdir hakkı tanımayarak, bir mükellef kabiliyeti olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan bu kurum, yargılama hukukuna ait birtakım özellikleri de bünyesinde taşımaktadır. Çünkü kurumun doğrudan doğruya tarafların karşılıklı ödünler vererek uyuşmazlığı sona erdiren bir etkisi bulunmaktadır ki bu da onu -bir yönüyle- *sulh benzeri bir kurum* olarak değerlendirmeye elverişli hale getirmektedir. Ancak idari yargılama hukukunda medeni usul hukukunda olduğu gibi bir *sulh kurumu* öngörülmemiştir. 2577 sayılı Kanun m. 31/1'in bu konuda 6100 sayılı Kanun'a yaptığı bir atıf da bulunmamaktadır. Elbette idari yargılama hukukunda sulh kurumuna benzer birtakım düzenlemelere rastlanılmaktadır⁸³⁶. Örneğin *659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname*, *5233 sayılı Terör ve Terörle Mücadeleden Doğan Zararların Karşılanması Hakkında Kanun*, *5393 sayılı Belediye Kanunu*'nda tarafların bazı yönlerden sulh olabileceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır⁸³⁷. Diğer yandan 6100 sayılı Kanun m. 313 ilâ 315'te düzenlenen sulh kurumuna bakıldığında; *sulhun uyuşmazlığı tamamen veya kısmen sona erdirilebilmesi ve kesin hüküm sonucunu doğurması, şarta bağlı şekilde yapılabilmesi, mahkeme hükmünün kesinleşmesine kadar yapılabilmesi, hüküm verildikten sonra yapılırsa kanun yolu incelemesinin yapılmayacağı* yönlerinden KYV kurumuyla benzerlikler taşımaktadır. Ancak sulhun özellikle *tarafların iradelerine bağlı bir sözleşme olması ve kanun yoluna başvurulduktan sonra da yapılabilmesi* yönlerinden de KYV kurumuyla farklılığı ortaya çıkmaktadır. Özellikle taraf iradelerine yönelik ayrılık KYV'de kendisini gösterir; çünkü mükellefin KYV'ye başvurmasıyla idarenin uygun bir başvuruyu reddedebileceğine dair bir takdir kabiliyeti bulunmaz. Diğer yandan taraf iradeleri, uyuşmazlık konusu üzerinde 213 sayılı Kanun m. 379'un belirttiği kabiliyetin

⁸³⁶Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 40.

⁸³⁷Bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 40-41.

dışına çıkamazlar. İlginç bir durum ise vergi idaresinin davacının KYV'ye başvurusunu reddettiğinde ortaya çıkabilir. Vergi idaresi, başvurunun uygunluğunu değerlendirirken gerek usule gerekse de esasa ilişkin bir aykırılığa kanaat getirdiğinde bu başvuruyu reddedebilir. Bu ret kararına karşı nasıl bir yol izleneceği ise hükümce belirtilmemiştir. Ayrıca 517 sıra numaralı VUKGT de geçerli bir başvuruda tahakkuk fişi esasının uygulanacağına yönelik bir düzenleme ortaya koysa da şartları sağlamayan bir başvuruya karşı nasıl bir usul izleneceğini söylememektedir.

Aslında bu ret işlemi, başvuru üzerinde ilgili kabiliyetten yararlanamamaya yönelik zorunlu bir sonuç doğurduğundan bunun idari nitelikli bir işlem olduğu kabul edilebilir görünmektedir. Bu durumda başvuru (davacı), idari işleme karşı başvuru kabiliyetlerini işletebilir. Örneğin başvuru (davacı), idarenin bu ret kararına karşı dava açabilir. Hemen belirtilmelidir ki bu dava, başvuruya konu kararı veren mahkemece değerlendirilemez. Bir an için bu ret kararının, başvuru (davacının) vergi mahkemesi kararı için kanun yoluna başvurduğu durumda da bu kanun yolu denetimine tabi tutulabileceği düşünülemez. Çünkü yargılamaya ilişkin kanun yolu incelemesi, istinaf için ayrık durumlar ortaya çıksa bile, bir mahkeme kararının denetimini sağlamaktan ibarettir. Aslında hüküm, başvurunun vergi idaresine değil de kararı veren mahkemeye yapılabileceği şeklinde düzenlenseydi, mahkemece KYV başvurusu konusunda verilecek karar ara karar niteliğinde kabul edilip, bunun esas kararla birlikte kanun yolu başvurusuna konu edilmesi veya *itiraz* kanun yoluna başvuruya denetimi mümkün kılınabilirdi⁸³⁸. Şu hâlde, vergi idaresinin idari işlem niteliği taşıyan bu kararına karşı ayrıca dava açılmadan kanun yolu incelemesine tabi tutulması mümkün değildir. Bu bağlamda, hüküm oluşturulurken yargılama hukukunun gerekliliklerine aykırı sonuçlar ortaya çıkarabilecek ihtimallerin göz önünde bulundurulmadığı düşünülmektedir.

Şartları sağlamayan bir KYV başvurusunun vergi idaresi tarafından reddedilmesi gerekir. Bu işlem tesis edildiğinde de geçerli bir başvuruda olduğu gibi başvuru (davacının) durumdan haberdar edilmesini sağlayan bir bildirim yapılması gerekir. Özellikle posta yoluyla yapılan başvurularda başvuru idare tarafından reddedildiğinde ret kararının başvuru (davacının) adresine gönderilmesi isabetli olur. Başvuru açık bir biçimde

⁸³⁸Elbette bunun için kanuni düzenleme gerekirdi. KYV'ye başvurunun reddi kararının bir nihai karar değil; ara kararı niteliğinde sayılması mümkün olduğundan bu durumda davacıya bir *itiraz* kanun yolu hakkı tanınması isabetli olabilirdi. *İtiraz* kanun yolu hakkında bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 363-366.

reddedilebileceği gibi zımni bir şekilde de reddedilebilir. Her iki durumda da başvuru bu ret işlemine karşı dava kabiliyetinin bulunduğu düşünülmektedir. Ancak belirtmek gerekir, özellikle zımni ret kararı başvuru asıl dava yönünden kanun yoluna başvuru süresini kaçırmamasına sebep olabilir.

Başvuru tarafından vergi idaresinin KYV başvurusunun reddi yönündeki işlemine karşı açılan davanın; vergi mahkemesi (veya bölge idare mahkemesi) kararına karşı başvuru kanun yolu denetimi incelemesinde bekletici mesele yapılması gerektiği düşünülebilir. Diğer bir deyişle KYV başvurusu kabul edilmeyen başvuru (davacının), idarenin KYV başvurusunu ret kararına karşı açılan dava sonuçlanana kadar -KYV'ye konu karar için istinaf veya temyiz başvurusunda bulunulduğunda- bu kanun yolu incelemesinin ötelenmesi mümkün olabilir. Ret işlemine karşı açılan dava sonuçlanıp kesinleştikten sonra da KYV başvurusuna konu kararın kanun yolu denetimine ilişkin kararın ne yönde sonuçlandırılacağı ortaya çıkar. Örneğin KYV başvurusunun reddi işlemi iptal edildiğinde ve başvuru kabul edilip mahkemesine gönderildiğinde KYV'nin sonuçları doğacak ve kanun yolu mercii bu konuda bir karar verilmesine yer olmadığı kararı verebilecektir⁸³⁹. Diğer yandan kanun yolu merci tarafından bu konunun *bekletici mesele* yapılmadığı durumda, kanun yolu incelemesinin sonuçlanıp hükmün kesinleşip kesinleşmemesine göre ikili bir ayrım yapmak gerekir. Eğer KYV başvurusunun reddine karşı açılan dava sonuçlanmadan KYV'ye konu vergi mahkemesi kararının kanun yolu incelemesi sonuçlanıp karar kesinleşirse artık kesinleşmiş bir mahkeme kararına karşı KYV kurumunun işletilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir. Çünkü kesinleşen bir mahkeme kararının sonuçlarının ortadan kaldırılması için kanunca bu konuda özel bir düzenlemenin bulunması gerektiği düşünülmektedir. Bu durumda KYV başvurusunun reddine ilişkin açılan davada, davanın konusuz kalmasından dolayı karar verilmesine yer olmadığı kararı vermek gerekir. Diğer yandan KYV'ye konu vergi mahkemesi kararına karşı yapılan kanun yolu başvurusu sonuçlanmadan vergi idaresinin başvurusunun reddine ilişkin kararına karşı açılan dava sonuçlanır ve kesinleşirse artık bu

⁸³⁹İlgisi yönünden bkz. “...Bu durumda; 213 sayılı Kanunun, yukarıda alıntısına yer verilen 379. Maddesi uyarınca, davacı tarafından, usule uygun şekilde kanun yolundan vazgeçilmiş olması nedeniyle, davalı idarece de sürdürülmeyecek olan bu ihtilaf hakkında, istinafa konu kararın sonucunu değiştirecek bir hüküm kurulmasında hukuki yarar bulunmadığından, istinaf isteminin esas hakkında karar verilmesine yer bulunmamaktadır...” İstanbul BİM, 2. VDD'nin 3.9.2020 tarihli 2020/1094 Esas ve 2020/960 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 10.07.2023).

karara göre ilgili kanun yolu incelemesinin sonlandırılarak KYV kurumunun işletilmesi gerekir.

Gerek Kanun'un gerekse de idarenin ortaya koyduğu başvuru ve başvurunun değerlendirilmesi konusundaki düzenlemelerde önemli başka eksikliklerin bulunduğu da düşünülmektedir. Gerçekten de yapılan başvurunun ne sürede değerlendirileceği öngörülmemektedir. Gerçi mezkûr Tebliğin ekinde yer alan uygun başvuruya istinaden idare tarafından mahkemeye gönderilecek *Ek-2* yazı örneğinde, ilgili yazının *acele* olacağı belirtilmektedir. Ancak bu durum, inceleme süresi konusunda bir belirlilik ortaya koyamamaktadır. Başvurucunun bu yöndeki zaman diliminin ne kadar olacağını bilmesinde ise yararı bulunmaktadır. Çünkü başvurunun sürüncemede kalması durumunda geçen süre onun aleyhine işlemektedir. Gerçekten de KYV başvurusunun değerlendirilme süresi belirli olmadığından davacı, kanun yoluna başvuru süresini kaçırabilir. Örneğin KYV'ye kanun yoluna başvuru süresi için başvurulabileceği öngörüldüğüne göre davacı, mahkeme kararının tebliğini izleyen yirminci günde bu yola başvurduğunda ve fakat idare tarafından başvuruya yönelik değerlendirme uzadığında ve başvuru sonucu açık veya zımni bir ret kararıyla sonuçlandığında, başvuru (davacı), mahkeme kararına karşı kanun yoluna başvuru süresini de kaçırmış olmaktadır. Bu, özellikle posta ile yapılan başvurularda başvurunun reddedilmesi durumunda ortaya çıkabilir. Bu durumda 213 sayılı Kanun m. 379'un ortaya koyduğu bir çözüm bulunmamaktadır. Aslında bu durumda, vergi idaresinin değerlendirmeyi sonuçlandırıp özellikle başvurunun ret kararını mükellefe bildirmesine kadar geçen sürenin kanun yoluna başvuru süresini durdurması beklenir. Ancak bu konuda kanuni bir öngörü olmadığından nasıl hareket edileceği belirgin değildir.

Bu konuda bir ihtimal, davacının, süreyle ilgili belirsizliğin olumsuz sonuçlarını ortadan kaldırmak için hem kanun yoluna hem de KYV'ye süresi içinde birlikte başvurması olabilir. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 379/3'ün ifadesi göz önüne alındığında, bu hem kanun yoluna hem de KYV'ye başvurunun birlikte yapılamayacağı anlamına gelmemektedir. Bu konudaki düzenleme, KYV başvurusu yapıp uygun bulunduğu, kanun yoluna da başvurulduysa, kanun yolu başvurusunun incelenmeyeceğidir.

Vergi idaresi tarafından uygun başvuruya istinaden hazırlanan yazı mahkemeye gönderildiğinde, artık yargılama hukuku bağlamında bir kanun yolundan feragatin de davacı tarafından yapılmış olduğu düşünülebilir. Diğer bir deyişle davacının mahkemeye artık kanun yolundan feragate ilişkin bir dilekçe vermesine gerek kalmadığı

düşünülebilir. Sırf 213 sayılı Kanun m. 379'un değerlendirme süresiyle ilgili sebep olduğu belirsizlikten dolayı bu yöntemi izleyen davacı, kanun yoluna başvurarak ayrıca birtakım yargılama giderlerine katlanmak zorunda kalabilir⁸⁴⁰. Aslında 213 sayılı Kanun m. 379, idarece yapılacak değerlendirme sonucunun öğrenilmesine kadar geçen süre yönünden kanun yoluna başvuru süresinin işlemeyeceğini ya da hem başvuru hem de başvurunun değerlendirilmesi ve bildirim yönünden uygun bir süre sınırlaması öngörseydi bu tip sorunlu ihtimallerin gündeme gelmesi engellenebilirdi.

3.1.4.3. KYV'den vazgeçme kabiliyeti

Hükmün KYV'den vazgeçmeye ilişkin bir öngörüsü bulunmamaktadır. Ancak KYV'nin temel amacının uyuşmazlığın bir an önce sonlandırılarak verginin hazineye intikalini sağlamak olduğu göz önüne alındığında, artık uygun bir başvuruyla birlikte hükmün öngörüsü kapsamındaki vergi veya cezaların tahakkuk ederek kesinleşeceği sonucuna ulaşmak gerekir. Başvurucunun, geçerli bir başvurunun sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde bu başvurudan vazgeçme iradesine üstünlük tanınamaz⁸⁴¹. Aksi halde hükmün kurguladığı amacın gerçekleşmesi mümkün olamaz. Aslında KYV'nin kanun yolundan feragata ilişkin yönünün yanı sıra davadan feragate dönük bir yönü de bulunmaktadır⁸⁴². Gerçekten de başvuru, KYV başvurusunda bulunduğu sadece yargılama hukuku anlamında kanun yolundan feragat etmiş olmamakta aynı zamanda (sulh tarafların kısmen kabul kısmen feragati ile uyuşmazlığı sonlandırmak anlamına geldiğine göre) davacı kısmen de olsa dava sonucunda kurulan hükme ilişkin talebinden de feragat etmiş olmaktadır. Çünkü mahkemenin kararı, kuruma başvuruyla birlikte

⁸⁴⁰İlgisi yönünden bkz. "...Netice itibarıyla, konusu kalmadığından bahisle davanın esası hakkında karar verilmesine gerek bulunmayan davada, davanın açıldığı tarihteki tarafların haklılık durumu tespiti yapılamadığından, yargılama giderlerinin taraflar üzerinde bırakılmasına ve vekâlet ücretine hükmedilmemesine karar verilmesi gerekirken, davanın açılmasına sebebiyet verdiğiinden bahisle davalı idare aleyhine yargılama giderlerine ve vekâlet ücretine hükmedilmesinde usûl kurallarına uygunluk bulunmamaktadır..." Ankara BİM, 8. İDD'nin 1.10.2020 tarihli 2020/1261 Esas ve 2020/1128 Karar sayılı kararı. Aksi yönde bkz. "...7221 sayılı Kanunun 19. maddesiyle 1319 sayılı Kanuna eklenen geçici 24. maddenin 2. fıkrasındaki, 'değerli konut vergisinin uygulamasında bu maddeyi ihdas eden Kanunun yayımı tarihinden önce Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değerlerin dikkate alınmayacağı' hükmü gereğince dava konusu değerlendirme işleminin hükümsüz kalması ve dava açma tarihi itibarıyla mevcut bulunan yasal düzenleme uyarınca davacıların dava açmak zorunda bırakılmış olması nedeniyle davacılar aleyhine yargılama giderlerine hükmedilmemesi gerektiği sonucuna varıldığından, istinaf başvurusuna konu kararın yargılama giderlerine ilişkin kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir..." İstanbul BİM, 5. VDD'nin 8.10.2020 tarihli 2020/9371 Esas ve 2020/7564 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 23.7.2023).

⁸⁴¹Bkz. Durdu, 2020, **a.g.k.**, 3462.

⁸⁴²İlgisi yönünden bkz. Aşçı Akıncı, 2020, **a.g.k.**, 2467; Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1186-1187; Bozdoğanoglu, 2021, **a.g.k.**, 964-967.

etkisini kaybetmektedir⁸⁴³. Mahkeme kararıyla ilgili olarak ortaya çıkan durum hükmedilen değerlere ilişkin uygulanacak olan 213 sayılı Kanun m. 379/1’de öngörülen oranlardır.

Belirtmek gerekir ki feragatin içeriğini her türden hak oluşturabilir⁸⁴⁴. Nitelik itibariyle feragatin tek taraflı bozucu yenilik doğuran ve kullanılıp tüketilen haklardan olduğu söylenebilir⁸⁴⁵. Yenilik doğuran haklar kullanıldıktan sonra kendilerinden dönülemeyen haklardır⁸⁴⁶. Davadan feragatin, haktan feragat olduğu göz önüne alındığında benzer durumun yargılama hukukuna ilişkin kanun yolundan feragatte de bulunduğu söylenebilir. Kanun yolundan feragat eden taraf, bozucu yenilik doğuran bir hakkını kullanarak artık bu hakkını tüketmiş ve kendisini yeni bir hukuki durum içine dâhil etmiştir. KYV başvurusu, yargılama hukuku yönüyle zorunlu bir kanun yolundan feragat anlamı taşıdığından dolayı artık KYV’ye başvuruya birlikte bu başvurudan feragat veya vazgeçmenin mümkün olmadığı düşünülmektedir⁸⁴⁷. İrade sakatlığı durumunda ise zaten geçerli bir feragatten bahsedilemeyeceğinden bu durum da ayırt edici bir özellik taşımaz⁸⁴⁸.

3.1.5. Kanun yolundan vazgeçmenin hüküm ve sonuçları

3.1.5.1. KYV’ye başvuru üzerine mahkemece verilecek karar

KYV’ye başvurudan önce mahkeme tarafından tesis edilecek esasa ilişkin nihai karar 213 sayılı Kanun m. 379’un öngörüsüne göre *kaldırma* ve *tasdik etmedir*. Yukarıda ikinci bölümde vergi davası başlığı altında bu konu tartışılmıştı. Burada vurgulamak gerekir ki idari yargılama hukukunda ilk derece idari yargı mercilerinin idari işlem, eylem veya sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda *kaldırma* ve *tasdik* şeklinde verebilecekleri bir karar şekli bulunmamaktadır⁸⁴⁹. 213 sayılı Kanun’un 2577 sayılı Kanun’un sistematliğini tanımayan böyle bir öngöründe bulunması isabetli değildir. Gerçi uygulamada vergi mahkemelerinin bu şekilde kararlar verebildiğine

⁸⁴³İlgisi yönünden bkz. Durdu, 2020, **a.g.k.**, 3462-3463.

⁸⁴⁴Bkz. K. Ayıter (1953). *Medeni Hukukta Tasarruf Muameleleri*. Ankara: İstiklâl Matbaacılık ve Gazetecilik Ortaklığı, s. 35.

⁸⁴⁵Bkz. Ayıter, 1953, **a.g.k.**, 34.

⁸⁴⁶Bkz. Kılıçoğlu, 2011, **a.g.k.**, 20.

⁸⁴⁷Bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1187.

⁸⁴⁸İrade bozukluğu halinde sulh sözleşmesinin iptali hakkında bkz. 6100 sayılı Kanun m. 315/2; Akil, 2012, **a.g.k.**, 8-9.

⁸⁴⁹Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1299-1300.

rastlanılmakta⁸⁵⁰ ve çoğu zaman bu durum Danıştay tarafından da isabetsiz bulunmamaktadır⁸⁵¹. Bununla birlikte, bir vergi mahkemesi, işlemin iptaliyle veya zararın tazminiyle yetinmeyip bunun ötesine geçip idare gibi vergisel işlem tesis etmeye yönelik bir karar vermesinin Anayasa ve Kanun'a açık bir aykırılık taşıdığı düşünülmektedir⁸⁵². Bundan dolayı 213 sayılı Kanun m. 379'un kullandığı bir başka sorunlu kavramlaştırma da budur⁸⁵³. Çünkü bir idare veya vergi mahkemesi tarafından verilebilecek bir karar *davanın kabulü ile işlemin iptali, davanın kabulü ile tazminat veya davanın reddidir*. Bir ilk derece idari yargı merciinin bunların ötesine geçerek karar verebilme kabiliyeti 2577 sayılı Kanun'da öngörülmemiştir. 213 sayılı Kanun'un bu konudaki öngörülerini de yargılama hukuku yönünden dikkate alınamaz; çünkü 213 sayılı Kanun bir yargılama usulü değil idari usul kanunudur.

Önemli bir durum, vergi mahkemesinin vergisel işlemi idari işlemin unsurları yönünden denetlerken sebep ve konu unsurları dışında örneğin yetki unsuruna aykırılık dolayısıyla nasıl bir karar verebileceğinde ortaya çıkabilir. Örneğin bir vergilendirme işlemi yetkisiz bir vergi dairesi tarafından tesis edildiğinde, vergi mahkemesi işin esasına girmekle birlikte işlemi yetki unsuru yönüyle hukuka aykırılığını değerlendirdikten sonra diğer unsurların sıhhatini araştırmayacaktır. Bu durumda acaba mahkeme bir kaldırma kararı mı verecektir yoksa işlemin iptaline mi hükmedecektir? Bu durumda mahkemece iptal kararı verilirse (ki bu aynı zamanda vergi ve cezanın kaldırılması anlamına gelir) KYV'ye başvuru mümkün olmayacak mıdır?

Uygun bir KYV başvurusu yapıldığında vergi idaresi, ilgili mahkemeyi başvuru konusunda bilgilendirir (213 s. K. m. 379/3). Bunun üzerine mahkemece bir karar verilip verilmeyeceği ise belirsizdir. Aslında bu durumda mahkemece verilmiş bir nihai karar bulunmaktadır. Ancak KYV dilekçesi ve idarece hazırlanan *üst yazı* mahkemeye gönderildiğinde, ek bir karar verilip verilmeyeceğini hüküm öngörmemektedir. Oysaki örneğin medeni yargılama hukukundaki benzer bir kurum olan sulh kurumunda, 6100 sayılı Kanun m. 314/2'ye göre sulh, mahkemece verilen nihai karardan sonra yapıldığında, mahkemece sulh doğrultusunda bir *ek karar* verileceği öngörülmüştür. Benzer şekilde hukuk muhakemesinde davadan feragat edildiğinde gerek kanun yolu

⁸⁵⁰Bkz. Sarıaslan, 2019, **a.g.k.**, 282-285.

⁸⁵¹Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 832; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 14.11.1986 tarihli 1986/16 Esas ve 1986/18 Karar sayılı kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr> E.T.: 09.09.2021).

⁸⁵²Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1299-1300.

⁸⁵³Bkz. Şenyüz, 2020, **a.g.k.**, 1193-1194.

incelemesinden önce gerekse de kanun yolu incelemesi sırasında hükmü veren mahkeme tarafından feragate ilişkin bir ek karar verileceği öngörülmektedir (6100 s. K. m. 310). Daha açık bir düzenleme ise kanun yoluna başvurudan feragatte bulunmaktadır. Buna göre kanun yoluna başvurulduktan sonra bundan feragat edildiğinde, dosya kanun yolu merciine gönderilmeyecek ve kararı veren mahkemece bu konuda veya başvuru yapılmış ve dosya kanun yolu merciine gönderilmişse kanun yolu mercii tarafından bir *ret kararı* verilecektir (6100 s. K. m. 349).

Yine KYV’ye benzer bir düzenleme olarak 5271 sayılı Kanun m. 231’de *hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı (HAGB)* kurumu örnek verilebilir. Ceza muhakemesinde esas olarak bir mahkeme kararının ne olacağına ait düzenleme 5271 sayılı Kanun m. 223’te öngörülmekteyken bu durumdan ayrılan istisnai bir hüküm türü ayrıca düzenlenmiştir. M. 231/5, açıkça *hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı* ile kurulan hükmün, sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmayacağını ifade etmektedir. Bu kararın verilebilmesi için birtakım şartların öngörülmesi ve itiraz dışında (5271 s. K. m. 231/12) bu nitelikteki bir karara karşı kanun yoluna başvurulamaması⁸⁵⁴ da aslında onu yargılama hukukuna ait kanun yolundan vazgeçmenin (5271 s. K. m. 266) özel bir hali olarak değerlendirmeye elverişli hale getirmekte⁸⁵⁵ ve bu da KYV ile benzerliğini ortaya çıkarmaktadır. Diğer yandan 5271 sayılı Kanun m. 266’da yer alan kanun yolu başvurusundan vazgeçme ve etkisi düzenlemesinde de nasıl bir kararın verileceği öngörülmemiştir. Ancak bu konuda istinaf başvurusuyla ilgili m. 277/1’in öngörüsü ve temyiz aşamasında da m. 296/1’in öngörüsü işletilerek ilgili karar mahkemesi tarafından başvurunun reddine ilişkin bir karar verilebileceği söylenebilir⁸⁵⁶.

⁸⁵⁴İlgisi yönünden bkz. Centel ve Zafer, 2016, **a.g.k.**, 779-780.

⁸⁵⁵Yargıtay HAGB’yi hem usul hukuku hem de maddi ceza hukuku karakterli bir kurum olarak değerlendirmektedir: “...6545 sayılı Yasanın 72. maddesi ile CMK’nun 231. maddesinde yapılan değişikliğin usul hukukunun yanı sıra aynı zamanda maddi ceza hukukunu da kapsadığı tartışmasız bir konudur...” Yargıtay 8. Ceza Dairesi’nin 14.12.2017 tarihli 2017/466 Esas ve 2017/14361 Karar sayılı kararı; “...hükmün açıklanmasının geri bırakılmasının kurumu karma niteliğe haiz bir kurum olup, maddi ceza hukukuna ilişkin yönü dikkate alındığında...” Yargıtay 6. Ceza Dairesi’nin 21.1.2010 tarihli 2007/24501 Esas ve 2010/345 Karar sayılı kararı; “...hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun maddi ceza hukukuna ilişkin sonuçlar da doğuran karma bir yapıya sahip olması karşısında, kanun değişikliği öncesi dikkate alınarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 7/2. maddesi uyarınca lehe değerlendirme yapılması gerektiği...” Yargıtay 8. Dairesi’nin 8.6.2017 tarihli 2017/9394 Esas ve 2017/6715 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 7.7.2023).

⁸⁵⁶“...5271 sayılı CMK’nın 266/1. maddesi uyarınca sanığın istinaf yasa yolundan vazgeçmesi nedeniyle, savunmasının temyiz isteminin reddine ve dosyanın inceleme yapılmaksızın mahkemesine iadesi yerine, yazılı gerekçe ile istinaf yasa yolu incelemesi yapılarak verilen karar yok hükmünde olduğundan; sanık ... savunmasının anılan temyiz itirazının REDDİNE...” Yargıtay 6. Ceza Dairesi’nin 7.2.2018 tarihli 2017/3222 Esas ve 2018/864 Karar sayılı kararı; “...vazgeçme yetkisini de içerir vekaletnamesine dayanarak temyizden vazgeçtiğini bildirdiği görüldüğünden, sanık müdafinin temyiz isteminin reddine,

Mahkemece ek bir karar verilmediğinde, örneğin mahkeme KYV bildirimine rağmen hareketsiz kaldığında, nihai kararın akıbeti belirsizleşmektedir. Mahkemece verilen nihai karar bu şekilde kesinleşirse KYV ile gerçekleşen yeni tahakkukla arasında bir uyumsuzluk ortaya çıkar. Hemen belirtilmelidir ki KYV, kanuna dayalı bir kabiliyet olsa da böyle bir uyumsuzluğun ortaya çıkması hukuk tekniği yönünden kabul edilemez sonuçlar doğurur. Aslında bu yönde bir çıkarımın AY m. 138/4'ün yasama, yürütme ve idare organlarının mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyeceği şeklindeki düzenlemesinin de bir gereği olduğu düşünülmektedir. Öyleyse vergi mahkemesi kararının KYV'ye başvurulduktan sonra bu haliyle kesinleştirilmesi sakıncalıdır. Çünkü kesinleşen bir mahkeme kararına rağmen idarece tesis edilen yeni bir hukuki durum ortaya çıkmaktadır. Örneğin medeni yargılama hukukunda düzenlenen sulh kurumunda sulhun mahkeme kararından sonra yapılması durumunda mahkemece bu konuda bir ek karar verileceği açıkça düzenlenmektedir (6100 s. K. m. 314/2). Benzer durum ceza muhakemesinde de bulunmaktadır. Örneğin ceza mahkemesi -şartları bulunuyorsa- asıl hükmü verdikten sonra ayrıca bir hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verebilir (5271 s. K. m. 231/5). Aynı şekilde örneğin soruşturma aşamasında uzlaştırma kurumu işletilmişse duruma göre bir *kovuşturmaya yer olmadığı* veya *kamu davasının açılmasının ertelenmesi* kararı verileceği (5271 s. K. m. 253/19) veya mahkeme tarafından uzlaştırmaya hükmedildiyse bir *davanın düşmesi* veya duruma göre *hükmün açıklanmasının geri bırakılacağı* kararı verilebileceği (5271 s. K. m. 254/2) belirgindir. KYV kurumunda ise davacının kuruma başvuruyla birlikte mahkemece verilecek kararın ne olacağının yer almaması bir eksiklik⁸⁵⁷. Çünkü hem hükmün objektif yönden hukuk alanında doğurduğu sonuçlar bakımından hem de subjektif şekilde ilgilileri hakkında doğurduğu sonuçlar bakımından bir mahkemenin ne tür bir karar vereceği önem taşımaktadır. Örneğin mükellef vergi ve cezaya karşı dava açmış; mahkeme davaları kabul ederek her ikisinin de iptaline (kaldırılmasına) hükmetmiş olsun. Mükellef KYV'ye başvurduğunda 213 sayılı Kanun m. 379/1-1'e göre *sadece* kaldırılan vergi tutarının %60'ı tahakkuk edecektir. Dikkat edilirse bu durumda kaldırılan ceza ile ilgili hüküm susmaktadır. Dolayısıyla ceza hakkında mahkeme kararı bu yönüyle geçerliliğini koruyacaktır. Vergi ve ceza davaları ayrı davalar olarak

hüküm re'sen de temyize tabi bulunmadığından, dosyanın incelenmeksizin mahalline iade edilmek üzere..." Yargıtay 1. Ceza Dairesi'nin 1.10.2014 tarihli 2014/4493 Esas ve 2014/4353 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 7.7.2023).

⁸⁵⁷İlgisi yönünden bkz. Doğrusöz ve Yakar, 2020, **a.g.k.**, 2759.

değerlendirildiğinde, mahkemenin vergi cezasına ilişkin kararının kesinleştirilmesinde bir sorun ortaya çıkmaz. Ancak vergi davasıyla ilgili yeni tahakkuka ilişkin bir ek karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Geçerli bir KYV başvurusuyla birlikte vergi idaresi tarafından üst yazı hazırlanarak dosyanın bulunduğu mahkemenin bilgilendirilmesi öngörülmektedir. Gerçekten de 517 sıra numaralı VUKGT'nin 6. başlığı 3. paragrafında bu konuda idarece, ilgili düzenlenecek *üst yazı* ile mahkemenin bilgilendirileceği öngörülmektedir.

Tebliğin ekinde yer alan *ek-2 yargı merciine yazılacak yazı örneğinde* mahkemenin vergi idaresi tarafından ne tür bir yazıyla bilgilendirileceği gösterilmektedir. Mahkeme, bu yazıyı aldığı anda bir karar vermezse ortada hem bir mahkeme kararı bulunacak hem de bu mahkeme kararına rağmen ortaya çıkan yeni bir tahakkuk bulunacaktır. Diğer yandan idarece gönderilecek bilgilendirme yazısı da mahkemeye kanun yolu süresi dolmadan ulaştırılmalıdır. Çünkü bu durumda mahkemenin davacının idareye yaptığı başvuruyu resmî olarak bilmesine imkân yoktur. Böylece eğer kanun yoluna başvuru süresi dolduktan sonra üst yazı mahkemeye ulaşırsa mahkemenin nasıl bir karar vereceği durumu daha karmaşık bir hal almaktadır. Çünkü sürenin geçirilmesiyle birlikte ortaya çıkan bir kendiliğinden kesinleşme durumu doğabilir. 213 sayılı Kanun m. 379'un düzenlemesi, sanki mahkeme kararının akıbetiyle ilgilenmemekte gibidir. Oysaki benzer bir kurum olan uzlaşma kurumunda, örneğin uzlaşma sağlandıktan sonra mahkemece bir karar verilmiş olsa bile bu kararın açıkça hükümsüz sayılacağı öngörülmektedir. Benzer bir düzenlemenin KYV'de olmamasının sebebi anlaşılamamaktadır. Aslında doğrudan yargılama aşamasını ilgilendiren ve birtakım sonuçları yargılama hukukunda da doğan bir kurumun idari bir kurum gibi kurgulanması da bu yönde ortaya çıkan sorunların temelini oluşturduğu düşünülmektedir. Bu konuda ortaya çıkan boşluk, vergi yargısı içtihatlarıyla doldurulmalıdır.

Nihayetinde mahkemeye ulaşan bilgilendirme yazısından sonra mahkemenin uyuşmazlığın 213 sayılı Kanun m. 379'a göre sonlandırıldığına ilişkin bir ek karar vermesi gerektiği düşünülmektedir. Gerek ilk derece aşamasında gerekse de istinaf aşamasında ortaya çıkan KYV başvurusunda dosya hangi mercide ise bu konuda bir ek karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Aksi takdirde ek karar verilmeden dosyanın kapatılması ve kesinleşmesi durumunda, KYV sonucunda ortaya çıkan yeni hukuki durumla mahkeme kararı arasında çelişki meydana gelebilir.

Hem kanun yoluna başvurulur hem de süresi içinde KYV'ye başvurulursa bu durumda 213 sayılı Kanun m. 379/3'e göre yapılan kanun yolu başvuruları incelenmeyecektir⁸⁵⁸. Kanun hükmü, bu durumda vazgeçme başvurusuna yönelik iradeye üstünlük tanımıştır.

3.1.5.2. Ödeme miktarının hesaplanması ve ödeme zamanı

213 sayılı Kanun m. 379/1'in "...kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder." şeklindeki ifadesine bakıldığında başvuru dilekçesinin verilmesiyle başkaca bir işleme gerek kalmaksızın aynı hükmün öngörüsünde olan oranların mahkeme hükmünde belirtilen miktarlara uygulanarak tahakkukun yapılacağı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle şartları sağlayan geçerli bir KYV başvurusuyla birlikte kararın niteliğine göre 213 sayılı Kanun m. 379/1'in öngörüsü dâhilinde olan oranlarda dava konusu vergi veya vergi cezasının tahakkuku gerçekleşecektir. Bu durumda 517 sr. n. VUKGT'nin 6. başlığında yer alan açıklamaya göre başvuru (davacı) tarafından yapılacak ödemenin miktarının hesaplanması ve erken ödemeye dair avantajlarını da bildiren bir tahakkuk fişi ile idare tarafından hesaplanan miktarın başvurucuya verilmesi veya gönderileceği anlaşılmaktadır. Bu durumda tahakkuktan itibaren bir aylık ödeme zamanının da belirleneceği öngörülmektedir. Tahakkuk fişinin içeriğinde ödeme miktarı ve zamanının yanında 213 sayılı Kanun m. 379/2'de öngörülen ödeme avantajlarına dair bir bilgilendirmenin yer almasının da yerinde olacağı düşünülmektedir. Nihayetinde yeni tahakkukun ilgisine bildirilmesi, 2577 sayılı Kanun m. 28/5'in öngörüsüyle de uyumlu hale gelmektedir.

213 sayılı Kanun m. 379/2 tahakkuk tarihini geçerli bir başvurunun yapıldığı tarih olarak esas almaktadır. Yukarıda bahsedildiği üzere Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili Tebliğine göre posta yoluyla yapılacak başvurularda *taahhütlü posta* veya *Acele Posta Servisi (APS)* yoluyla gönderim yapıldığında başvuru tarihi başvurunun postaya verildiği tarih olmakta; başvuru adi posta veya özel dağıtım şirketleri vasıtasıyla gönderildiğinde ise başvuru tarihi postanın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih

⁸⁵⁸ "...Bu durumda; 213 sayılı Kanunun, yukarıda alıntısına yer verilen 379. Maddesi uyarınca, davacı tarafından, usule uygun şekilde kanun yolundan vazgeçilmiş olması nedeniyle, davalı idarece de sürdürülmeyecek olan bu ihtilaf hakkında, istinafa konu kararın sonucunu değiştirecek bir hüküm kurulmasında hukuki yarar bulunmadığından, istinaf isteminin esası hakkında karar verilmesine yer bulunmamaktadır..." İstanbul BİM, 2. VDD'nin 3.9.2020 tarihli 2020/1094 Esas ve 2020/960 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 15.07.2022).

olmaktadır. Hüküm tarafından tahakkuk tarihi, başvurma tarihi olarak esas alındığından dolayı posta yoluyla gönderimde tarihlerin önemi ortaya çıkmaktadır. Geçerli başvuruyla tahakkuk, ilgili başvuru tarihinde gerçekleşeceğinden dolayı 213 sayılı Kanun m. 379/3'te öngörülen bir aylık ödeme süresi de bu tarihlerden itibaren başlayacaktır. Dolayısıyla bu tarihler ödemenin indirimli yapılabilme kabiliyetini de etkileyecektir. Aslında yukarıda bahsedildiği gibi başvurucuya verilecek veya gönderilecek tahakkuk fişinde tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödemenin yapılması gerekliliği de bildirilmelidir. Burada ortaya çıkabilecek bir sorun, ilgili ihbarnamenin hiç veya ilgili ödeme süresi içinde vergi idaresi tarafından yapılmaması durumunda ortaya çıkabilir. Örneğin vergi davası aleyhine sonuçlanan (M), şartları sağlayıp usulüne uygun bir KYV başvurusunu 14.7.2022 tarihinde iadeli posta başvurusuyla yaptığında tahakkuk tarihi başvurunun postaya verildiği 14.7.2022'dir. Bu durumda 213 sayılı Kanun m. 379/3'ün öngörüsüne göre ödeme tarihinin son günü 14.8.2022 gibi görünse de posta yoluyla gönderimde tahakkuk fişinin yine posta yoluyla başvurucuya gönderileceği ve tahakkukun hüküm ve sonuçlarının bildirimle ortaya çıkacağı durumu göz önünde bulundurulmalıdır. Bu halde ödeme süresi başvurucuya tahakkuk fişinin tebliğ tarihinden itibaren işlemeye başlaması isabetli olurdu. Ancak idare tarafından çıkarılan 517 sıra numaralı VUKGT'nin bu konuda tahakkuk fişi esasına yaptığı atıf dolayısıyla 213 sayılı Kanun m. 111/4'ün "*Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde, beyan edilen vergi tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenir.*" şeklindeki ifadesinden dolayı bu yönde bir yaklaşımın ortaya koyulması zorlaşmaktadır.

213 sayılı Kanun m. 112, özel ödeme zamanlarını düzenlemektedir. Bu düzenleme içinde 2019 tarihli 7194 sayılı Kanun m. 23 ile KYV'ye özgü ödeme zamanı öngörülerek gecikme faizinin de buna göre belirleneceği belirtilmektedir. Hüküm, verginin ilgili kanunda yer alan tarhiyatın bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren KYV'ye başvuru tarihine kadar geçen sürede 6183 sayılı Kanun'un gecikme zammı oranında gecikme faizinin uygulanacağını söylemektedir. 213 sayılı Kanun m. 379/2 ise bir aylık ödeme zamanı içinde tahakkuk eden miktarın %80'nin ödenmesiyle %20'sinin terkin edileceğini öngörmektedir. Ancak dikkat edilirse hükmün lafzı, tahakkuk eden vergi veya cezalardan bahsetmektedir. Dolayısıyla toplam tahakkuk eden miktar üzerinden hesaplanacak olan gecikme faizinin %20'lik indirime konu

edilemeyeceği düşünülmektedir. Bu durumda gecikme faizi, tahakkuk eden miktarın tamamı üzerinden hesaplanacak ve fakat vergi aslı veya cezasının da %80'i ödenecektir.

Bununla birlikte 517 sr. n. VUKGT'nin 7. başlığında yer alan “...*Bu durumda, gecikme faizi verginin indirimden sonra kalan %80'lik kısmı üzerinden hesaplanır...*” şeklindeki açıklaması ise idarenin hükmü farklı bir biçimde yorumladığını göstermektedir. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 379/2 ile m. 112/3-c birlikte değerlendirildiğinde, aslında yeni tahakkuk eden miktar üzerinden gecikme faizinin hesaplanabileceği bir durum ortaya çıkmakta gibidir. İndirim konusu yapılabilecek miktar da yeni tahakkuk eden miktar gibi görünmektedir; ancak vergi idaresi -herhalde “...*vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede...*” şeklindeki ibaresindeki hesaplanacak gecikme faizi ifadesiyle gecikme faizinin de bu indirimle konu edilebileceğini öngörmüş olmaktadır. Ancak hüküm aynı zamanda tasdik edilerek tahakkuk eden vergi aslından indirim yapılmayacağını öngördüğünden dolayı tasdik edilerek tahakkuk eden vergi aslına bağlı gecikme faizinin de indirimle konu edilemeyeceği söylenebilir. Ayrıca gecikme faizi vergi aslına bağlı olmakla birlikte -m. 112 sadece vergi aslına gönderme yaptığından- vergi cezasında gecikme faizinin uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Diğer yandan hükümde öngörülen erken ödemede %80'lik indirimle -düzenlemenin lafzından anlaşıldığı kadarıyla- gecikme zammının konu edilmediği görülmektedir. Ayrıca 517 sr. n. VUKGT 7. başlığının 4. paragrafına göre indirimden yararlanabilmek için indirimle konu tüm miktarın mükellef tarafından öngörülen sürede ödenmesi şarttır.

213 sayılı Kanun m. 379/4'ün “*Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyai cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar; bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilir.*” şeklindeki düzenlemesi kapsamında gecikme faizi ve gecikme zammı uygulanması için ise ikili bir ayırımı konu incelenmelidir:

İlk olarak sadece istinafa tabi kararlar yönünden KYV'ye başvuru olduğunda, sadece vergi aslı yönünden gecikme faizinin gündeme gelebileceği belirtilmelidir. İkmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatlara ve bu aşamada ortaya çıkan vergi cezalarına karşı dava açıldığında yürütmenin durması kendiliğinden gerçekleşmektedir (2577 s. K. m. 27/4). Bununla birlikte vergi aslına ilişkin gecikme faizi hesabı, anılan Kanun m. 112/3-c'ye göre KYV'ye göre tahakkuk eden vergilere kendi kanunlarındaki tarhiyata ilişkin vade tarihinden itibaren KYV dilekçesinin verildiği tarihe kadar

işleyecek gecikme faizi hesaplanabilir. Fakat gecikme zammı⁸⁵⁹ yönünden m. 368'in bu aşamada uygulanma imkânı olmadığından bu miktar ortaya çıkmayacaktır. Gerçekten de m. 368/2'nin "*Cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden: başlayarak bir ay içinde ödenir.*" şeklindeki düzenlemesi dikkate alınmalıdır. Bu durumda 6183 sayılı Kanun m. 37/3, vadeyi ödeme müddetinin son günü olarak ifade ettiğinden, vade tarihi geçmeden gecikme zammının uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

İkincisi, istinaf başvurusundan sonra verilen kararın KYV'ye başvurulabilir bir karar olması durumunda gecikme faiziyle birlikte gecikme zammının da hesaplanabileceğidir. Bu durumda vergi aslı yönünden yine 213 sayılı Kanun m. 112/3-c'nin düzenlemesi işletilecektir. Gecikme zammı yönünden ise -özellikle aleyhe verilen vergi mahkemesi kararı üzerine davacının istinafa başvurusunda otomatik yürütmenin durdurulması olmadığından- yürütmesi durdurulmayan ceza yönünden 6183 sayılı Kanun m. 37'ye göre 213 sayılı Kanun m. 368/2'nin öngördüğü süre geçtikten sonra vadenin geçtiği kabul edilebileceği için 6183 sayılı Kanun m. 51'in öngördüğü oranda gecikme zammı uygulama imkânı doğabilir.

Gecikme zammı, 6183 sayılı Kanun m. 51/3 gereği usulsüzlük cezalarında uygulanamaz. Bundan dolayı sadece usulsüzlük cezalarına karşı açılan davalarda hem gecikme faizi hem de gecikme zammının ortaya çıkmayacağını dolayısıyla bu davalarda KYV'ye başvurulması durumunda bunların hesaba konu edilemeyeceğini belirtmek gerekir.

Bu konuda son olarak ifade edilebilir ki erken ödeme yapılırsa %80'lik indirim oranı yeni tahakkuka uyarlanacak ve buna göre de yeniden gecikme faizi veya gecikme zammı belirlenecek ve gerekirse önceki ödemeye mahsup edilecektir⁸⁶⁰.

⁸⁵⁹6183 sayılı Kanun m. 51/3: "*Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyaı cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez.*" denildiğinden usulsüzlük cezalarında gecikme zammı da uygulanmayacaktır.

⁸⁶⁰Bkz. 517 sr. n. VUKGT 7. başlık: "...Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve cezalar için 379 uncu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, kanun yolundan vazgeçme kapsamında ödenecek tutarlara mahsup edilir. Söz konusu mahsup işleminden dolayı iadesi gereken bir tutar bulunması hâlinde ise 6183 sayılı Kanun kapsamında ret ve iade işlemi yapılır."

3.1.5.3. Yargılama giderleri yönünden değerlendirme

213 sayılı Kanun m. 379/5 *“Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer’ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamaz.”* derken yargılama giderlerinin karşılıklı olarak talep edilemeyeceğini ve buna dayalı şekilde icra takibi yapılamayacağını belirtmektedir. Hüküm, yargılama giderlerinin taraflarca birbirlerine karşı ileri sürülemeyeceğine yöneliktir. Gerçekten de ilgili hüküm, hiçbir şekilde yargılama giderlerine hükmedilmeyeceğini değil, hükmedilen yargılama giderlerinin haklı çıkan tarafça diğerinden talep edilemeyeceğine işaret etmektedir. Diğer yandan KYV’ye başvurulmadan önce hâlihazırda mahkemece yargılama giderlerine kimin katlanacağı belirlenmiş olmaktadır (2577 s. K. m. 24/1-f). 213 sayılı Kanun m. 379/5, aslında aleyhine yargılama giderine hükmedilenin, bunu diğer tarafa ödeme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaktadır. Ancak burada tartışılmaya elverişli husus şu olabilir: 492 sayılı Kanun m. 56’nın *“Vergi Mahkemelerince verilen nihai kararlar üzerinden alınan nispi ve maktu harçlar (Başvurma harcı hariç) Bölge İdare Mahkemelerince veya Danıştayca mükellef lehine karar verilmesi halinde mükellefçe kazanılan miktar üzerinden, kesin kararın tebliği tarihinden itibaren bir yıl içinde geri verilir veya istek üzerine vergi borcuna mahsup edilir.”* şeklindeki düzenlemesi dikkate alınırsa vergi yargısına başvuru harcının mükellefi olan davayı kazanan davacıya yapılacak bir iadede bahsedilebildiği için bu miktarın karşı tarafa yükletilecek yargılama gideri kapsamından çıktığı düşünülebilir. Çünkü bu durumda davacının iade talebinin muhatabı -davanın tarafı olan- davalı idare olarak belirlenmemiştir. Ayrıca bu durumda iade konusu da bir *harç* olarak ayrıca öngörülmüştür. Örneğin bir belediye tarafından -belediye gelirleri kapsamında- yapılan vergilendirmeye ilişkin açılan davada, davacı davayı kazanır ve KYV’ye başvurursa başvurma harcı dışındaki harçların davayı kazanan davacıya iade talebinin dikkate alınmasının gerektiği düşünülmektedir. Çünkü bu durumda davacı bu iadeyi yargılama gideri olarak davalıdan talep etmemektedir.

Davacının lehine sonuçlanan davalarda, davacının KYV’ye başvurusu için hukuki yararının bulunması gerektiğine yukarıda değinilmişti. Böyle bir durum ortaya çıktığında davalı idarenin kanun yoluna başvurup, davacı için KYV kabiliyetinin doğması gerektiği düşünülmektedir. Elbette davalı idarenin bu yöndeki başvurusu, sırf davacı için KYV’ye başvurma imkânı yaratmaya yönelik olmamalıdır. Diğer yandan

davalı idare tarafından böyle bir kanun yolu başvurusunda bulunulduğunda, artık davacının KYV'ye başvuru kabiliyetinin varlığı kabul edilmelidir. Bu durumda davacı, KYV'ye başvurursa ve idarece bu başvuru uygun görülürse mahkemeye gönderilecek KYV başvurusuyla ilgili bilgilendirme yazısının aynı zamanda idare tarafından da yapılan bir kanun yolundan feragat anlamı taşıyıp taşımayacağı sorunu ortaya çıkabilir. 213 sayılı Kanun m. 379/3'ün idarece de ihtilafın sürdürülmeyeceği ifadesi emredici olduğundan, artık bu bilgilendirme yazısının aynı zamanda idare tarafından yapılmış bir *kanun yolundan feragat* dilekçesi anlamına geldiği de düşünülebilir. Böylece davalı idarenin ayrıca bir kanun yolundan feragat dilekçesi vermesine gerek kalmaksızın ilgili yargı mercii tarafından *karar verilmesine yer olmadığı kararı* verilmelidir⁸⁶¹. Bununla birlikte, bu karar verilmesine yer olmadığı kararının özellikle dava giderleri yönünden sonuçlarının ne olacağı tartışılabilir görünmektedir. Çünkü bu durumda yargılama hukukuna ait bir kurum olan kanun yolundan feragat davalı idare dolaylı olarak başvurmuş olmaktadır. Ancak onun buna yönelik iradesini kendi takdirine bağlı şekilde ortaya koyduğu şüphelidir. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 379/3'ün amir hükmü, idarenin bu yöndeki iradesine ket vurmaktadır. Diğer yandan davacının KYV'ye başvurusu dolayısıyla tarafların birbirlerine karşı ileri sürebilecekleri bir yargılama giderine hükmedilemeyeceği de Kanun hükmünün gereğidir (213 s. K. m. 379/5). Bu halde kanun yoluna başvurmak için davalı idare tarafından yatırılan harcın iadesi mümkün değildir. Elbette 492 sayılı Kanun m. 13/1-j'ye göre genel bütçeye dâhil idarelerin Kanun'un 1 ve 3 sayılı tarifelerinde yazılı olan harçlardan muafiyeti bulunmaktadır. Dolayısıyla genel bütçeye dâhil idareler kapsamında değerlendirilebilecek olan vergi dairelerinin davalı oldukları durumda kanun yoluna başvurmadan dolayı bir harç ödemeleri zaten söz konusu değildir. Diğer yandan 213 sayılı Kanun m. 1'e göre genel bütçeye tabi olan idareler dışında örneğin il özel idareleri ve belediyeler (5018 s. K. m. 3/1-e) tarafından gerçekleştirilen vergisel işlemlere karşı açılan davalar da KYV kapsamında yer almaktadır. Bu durumda bunlar 492 sayılı Kanun m. 13/1-j kapsamında

⁸⁶¹“...Bu durumda; 213 sayılı Kanunun, yukarıda alıntısına yer verilen 379. Maddesi uyarınca, davacı tarafından, usule uygun şekilde kanun yolundan vazgeçilmiş olması nedeniyle, davalı idarece de sürdürülmeyecek olan bu ihtilaf hakkında, istinafa konu kararın sonucunu değiştirecek bir hüküm kurulmasında hukuki yarar bulunmadığından, istinaf isteminin esası hakkında karar verilmesine yer bulunmamaktadır. / Açıklanan nedenlerle; davacı tarafından 213 sayılı Kanunun 379. maddesi uyarınca kanun yolundan vazgeçildiğinden, davalı idarenin istinaf istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına...” İstanbul BİM, 2. VDD'nin 3.9.2020 tarihli 2020/1094 Esas ve 2020/960 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 19.07.2023).

olmadıklarından kanun yoluna başvurdıklarında ve fakat davacı tarafından KYV'ye başvurulduğunda harç masrafı 213 sayılı Kanun m. 379/5'in gereği olarak kendi üzerlerinde kalacaktır.

Yukarıda vergi cezasına karşı açılan davanın, davacı tarafından müstakil şekilde açıldığı durumda, onun haksız çıkacağını bildiği bu davayı KYV'ye başvurarak daha az vergi cezası ödemek için açabileceği belirtilmişti. Vergi cezasının tasdik edileceğini bilmesine rağmen bu davayı açacak olan davacı, KYV'den yararlanarak daha az vergi cezası ödeyecektir ve yine haksız çıktığı için karşı vekâlet ücreti ödemeyecektir. Bununla birlikte, bu davacının yaptığı yargılama giderlerinin bir kısmı kendi üzerinde kalacaktır. Örneğin 50.000-TL'lik vergi ziyaı cezası işlemine karşı dava açan mükellef, 492 sayılı Kanun m. 53'e göre ve aynı Kanun'un 3 sayılı tarifesine göre 179,90-TL⁸⁶² *başvurma harcı* ve 50.000-TL'nin binde 4,55'ine tekabül eden 227,5-TL tutarında *nispi harç* ödeyecektir. Davayı zaten kaybedeceğini bilerek açan davacının, 6100 sayılı Kanun m. 323'te öngörülen tebliğ ve posta giderleri ile diğer mecburi evrak giderleri dışında bir masraf yapmayacağı ve bunların da özellikle dava değerine ve KYV'ye başvuru sonucunda yapılacak indirimle oranla, oldukça makul harcamalar olarak ortaya çıkacağı söylenebilir. Dolayısıyla ilgili harçlar ve sair giderler davacının indirimli ödeme yapması olanağını ortadan kaldırmaya yarayacak bir etki göstermediğinden, yargılama giderlerinin kurumun kötüye kullanımını engelleyecek bir etkisinin olmadığı düşünülmektedir⁸⁶³. Benzer şekilde dava değerinin büyüklüğüne göre davanın *kötünîyetle* açıldığından bahsedildiği durumda bile 6100 sayılı Kanun m. 329'un uygulanmasının caydırıcı bir etki yaratabileceği şüphelidir.

Vekâlet ücreti de bir yargılama gideridir (6100 s. K. m. 323/1-ğ). Taraflar davada kendilerini bir vekille temsil ettirebilirler. Elbette bir davada vekille temsil söz konusu olduğunda bu vekilin avukat olması zorunludur (2577 s. K. m. 15/1-d; 1136 s. K. m. 35). Avukat, sağladığı hukuki yardımın niteliğine göre bir *avukatlık ücretine* hak kazanır (1136 s. K. m. 164/1). Bu ücret, avukatla müvekkili arasında kurulan avukatlık sözleşmesinden kaynaklanır (1136 s. K. m. 163). Diğer bir deyişle avukatın ücrete dair hak edişi aslında müvekkiliyle olan borç ilişkisinden kaynaklanmaktadır. Ancak davayla takip edilen işlerde 6100 sayılı Kanun m. 323/1-ğ de vekâlet ücretini yargılama giderleri içinde saymaktadır ve m. 326/1, kanunda yazılı haller dışında, yargılama giderlerini

⁸⁶²2023 yılı için geçerli değerdir.

⁸⁶³İlgisi yönünden bkz. Kaplan, 2020, **a.g.k.**, 582.

aleyhine hüküm verilen tarafça ödeneceğini öngörmektedir. Bu da aslında ilgili vekâlet ücretini -özellikle uygulamada anlaşılan şekilde- *karşı vekâlet ücreti* olarak değerlendirilmesine sebebiyet vermektedir. Aslında vekâlet ücretine yargılama giderleri içinde yer verilerek haklı tarafın yaptığı tüm yargılama giderlerinin haksız çıkan tarafa yükletilmesi ve haklı tarafın bundan dolayı uğradığı zararın belli bir ölçüde tazmini amaçlanmıştır. Böylece haklı çıkan tarafın, sırf bir davayı açtığı veya sırf kendisine bir dava açıldığı için, zarara uğramasının önüne geçilmesi sağlanmıştır. Bununla birlikte, özellikle 1136 sayılı Kanun m. 164/5'in "*Dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.*" ifadesi dava sonunda hükmedilen vekâlet ücretinin esas kurgusunu değiştiriyor gibi görünmektedir. Bu hüküm, yargılama giderleri kapsamında hükmedilecek vekâlet ücretini -haksız çıkan tarafça- haklı çıkan tarafın yargılama giderleri masrafını karşılamak amacından ziyade onu avukatın müstakil bir hak edişi haline dönüştürmektedir⁸⁶⁴. 213 sayılı Kanun m. 379/5, "...kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri..." derken kastettiği avukatlık ücreti de yargılama giderleri içinde öngörülen ve karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretidir. Hüküm, bunların *karşılıklı* olarak talep edilemeyeceğini ve icra takibine konu edilemeyeceğini açıkça yasaklamakla birlikte, bu *karşılıklı* olma durumundan artık tarafların anlaşılması gerektiği söylenebilir. Dolayısıyla bu yöndeki talep kabiliyetleri KYV'ye başvuruya birlikte ortadan kalkmaktadır. Diğer yandan 1136 sayılı Kanun m. 164/5, bu vekâlet ücretinin avukata ait olduğunu söylemektedir. Eğer burada bir tartışma doğacak olsaydı; bu, avukatın taraflardan sayılamayacağı, onun taraf vekili olarak tarafa yardımcı nitelikte yargılamada yer aldığı ve ayrıca bu yöndeki hakkının 1136 sayılı Kanun m. 164/5'ten doğduğu yönünde olabilirdi. Diğer bir deyişle davanın tarafları, yargılama giderleri ve vekâlet ücreti konusunda birbirlerine karşı bir talepte bulunamayacaklardır; fakat avukatların bu konudaki hakları 1136 sayılı Kanun m. 164/5'ten doğduğundan, onların bu kabiliyetlerinin sona erip ermediğinin tartışmalı bir düzlemde değerlendirilebilir. Diğer yandan 2577 sayılı Kanun m. 31/1 yargılama

⁸⁶⁴Anayasa Mahkemesi ilgili hükmü Anayasaya aykırı görmemiştir. "...Vekalet ücretinin davayı takip eden avukata ait olduğu yasal güvence altına alınmış olsa da, bu durum avukatlık ücretinin vekil ile müvekkil arasındaki bir iç sorun olma niteliğini ve avukatlık ücretinin kişisel hak olma özelliğini değiştirmemektedir. Nitekim Avukatlık Kanunu'nun 163. maddesinde avukatlık sözleşmesinin serbestçe düzenleneceği belirtilerek, avukatlık ücretinin de, asgari ücret tarifesi altında olmamak üzere (m.164/4 cümle 1) taraflarca kararlaştırılabileceği öngörülmüştür..." Anayasa Mahkemesi'nin 3.3.2004 tarihli 2002/126 Esas ve 2004/27 Karar sayılı norm denetimi kararı (www.anayasa.gov.tr E.T.: 14.03.2023).

giderleri konusunda 6100 sayılı Kanun’a atıf yapmaktadır ve bu Kanun’un m. 323/1-ğ hükmü “*Vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücreti*”ni de yargılama gideri kapsamında değerlendirmektedir. Yine anılan Kanun m. 326 da yargılama giderleriyle ilgili tarafların sorumluluğuna ilişkin öngöründe bulunmaktadır ki buradan yargılama giderlerinin davanın taraflarına ait bir konu olduğu anlamı çıkabilir. Ancak özellikle 6100 sayılı Kanun m. 330’un “*Vekil ile takip edilen davalarda mahkemece, kanuna göre takdir olunacak vekâlet ücreti, taraf lehine hükmedilir.*” şeklindeki ifadesi ile 1136 sayılı Kanun m. 164/5’in ifadesinin çatıştığı görülebilir. Bu çatışmanın çözümü için ise sonraki kanun önceki kanunu ilga eder⁸⁶⁵ prensibine mi yoksa özel kanun genel kanunu ilga eder prensibine mi başvurulması gerektiği çok açık görünmemektedir. Anayasa Mahkemesi, konuyla ilgili en son verdiği kararda da 2004 tarihli kararına benzer bir yaklaşım sergileyerek 1136 sayılı Kanun m. 164/5 hükmünün 6100 sayılı Kanun m. 330 ile uyumlu olduğunu ve hükmün avukat ile kendi müvekkili arasındaki nispi bir talep edilebilirlik kabiliyeti tanıdığı şeklinde yorumlamıştır⁸⁶⁶. Bu da demektir ki karşı vekalet ücreti, avukatın müvekkilinden bağımsız olarak talep edebileceği bir hak ediş olarak değerlendirilemeyecektir.

3.1.6. Vazgeçme sonucunda oluşan kararın kanun yararına temyize konu edilmesi

KYV’ye başvuruda kesinleşmemiş bir mahkeme kararı bulunmaktadır. Başvurudan sonra ise nihai kararın akıbeti hakkında hükmün bir öngörüsü bulunmamaktadır. Bu konuda mahkemece KYV doğrultusunda bir ek karar verilmesinde fayda vardır. Diğer yandan KYV bir vergi hukuku kurumu olmakla birlikte sonuçları yönünden hem davadan feragat hem de yargılama hukukundaki kanun yolundan vazgeçme etkisi doğurmaktadır. 2577 sayılı Kanun m. 51/1’e göre istinaf veya

⁸⁶⁵Bu yöndeki çözümü kabul eden görüş hakkında bkz. M. Şimşek (2016). Yargı Organlarınca Hükmedilen Vekâlet Ücretinin Aidietisi Sorunu. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 3(6), ss. 535-561, s. 544-545.

⁸⁶⁶“...Bu bağlamda maddede yer alan düzenlemenin, maddenin gerekçesinde de ifade edildiği üzere 1136 sayılı Kanun’un 164. maddesinde yer alan itiraz konusu kuralla çelişki arz etmediğinde ve kuralın avukat ile müvekkili arasındaki hukuki ilişkide geçerlilik gösterdiğinde şüphe bulunmamaktadır. Zira yargılama giderlerinden olan vekâlet ücretinin avukatın taraf olmadığı, sadece taraflardan birini hukuki yardım amacıyla temsil ettiği davada, avukat yararına değil, bizzat taraf yararına hükmedilebilmesi usul hukuku kurallarından kaynaklanan bir zorunluluğa dayanmaktadır. Bununla birlikte 1136 sayılı Kanun’un 164. maddesinde yer alan itiraz konusu kural, avukat ile müvekkili arasındaki hukuki ilişkide geçerlilik gösterecek, mahkeme tarafından davada taraf yararına hükmedilen kanuni vekâlet ücreti avukata ait olacak ve avukat bu ücreti müvekkilinden talep edebilecektir...” Anayasa Mahkemesi’nin 10.4.2019 tarihli 2017/154 Esas ve 2019/18 Karar sayılı norm denetimi kararı (www.anayasa.gov.tr E.T.: 14.03.2023).

temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş kararlar kanun yararına temyiz kapsamında. Burada KYV'ye başvuruyla birlikte kanun yolu denetiminden geçmeden kesinleşen bir mahkeme kararından bahsedilebilmesi mümkündür. Dolayısıyla KYV'ye başvuru sonucunda kesinleşen bir mahkeme kararına karşı kanun yararına temyize başvuru mümkün görünmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki 2577 sayılı Kanun m. 51/2'ye göre kanun yararına temyiz incelemesi sonunda verilecek bozma kararı, kesinleşen hükmün taraflar yönünde ortaya çıkardığı sonuçları ortadan kaldırmaz; çünkü bu bozma kararının işlevi, içtihat birliğini sağlamaya yöneliktir. Bundan dolayı başvuru ile yapılan yeni tahakkuk ve bunun mükellef yönünden doğurduğu sonuçları etkilenmez.

3.1.7. Vazgeçme sonucu hak ihlaline yönelik bireysel başvuru kabiliyeti

AY m. 148/3'e göre bireysel başvuruda bulunmak için olağan kanun yollarının tüketilmesi gerekir. AY m. 148/4'e göre de kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlar bireysel başvuruya konu edilemez. Aynı şekilde 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun m. 45/2, bireysel başvuru hakkına yönelik şartı ortaya koyarken idari ve yargısal başvuru yollarının başvurudan önce tüketilmiş olması gerekliliğini aramaktadır. KYV kurumu, kanun yolu denetiminin tüketilmesinin önüne geçen bir özellik göstermektedir. Kurum, idari nitelikte de olsa aynı zamanda yargılama hukukuna ilişkin sonuçlar da ortaya çıkarmaktadır. Gerçekten de KYV'ye başvuran davacı, kurumdan faydalanırken bir yandan da yargılama hukukuna ilişkin kanun yolu hakkında vazgeçmiş olmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuruda başvuru şartı yönünden kanun yollarına başvurmadan kesinleşen kararlara karşı bireysel başvuruda bulunulamayacağına yönelik bir yaklaşım sergilemektedir⁸⁶⁷. Bundan dolayı KYV'den yararlanan davacı, artık hak ihlali dolayısıyla bireysel başvurudan faydalanamaz.

⁸⁶⁷Bkz. H. S. Çelikyay (2015). Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Kararlarının "Başvuru Yollarının Tüketilmesi Ölçütü" Açısından Değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 73(1), ss. 21-62, s. 41; "...Bir kanun yoluna başvurulmuş olması tek başına bu yolun tüketildiği anlamına gelmez. Bir kanun yolunun tüketildiğinden söz edilebilmesi için öncelikle yapılan başvurunun sonucunun beklenmesi ve inceleme süresince öngörülmuş olan yöntem, biçim, süre ve diğer koşullara uygun hareket edilmesi gerekir. Başvurucunun, etkili ve sonuç almaya yeterli görerek başvurduğu bir kanun yolunun sonucunu beklemeksizin, karar düzeltme talebinden feragat etmek suretiyle bu süreci kendi iradesiyle sona erdirdiği ve böylece olağan kanun yollarını usulüne uygun bir şekilde tüketmeden bireysel başvuruda bulunduğu anlaşılmaktadır...başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin 'başvuru yollarının tüketilmemesi' nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi

3.1.8. 1.1.2020'den önce açılan davalarda KYV'ye başvuru kabiliyeti

5.12.2019 tarihli 7194 sayılı Kanun m. 27 ile 213 sayılı Kanun m. 379 yeniden düzenlenerek kanun yolundan vazgeçme kurumu ihdas edilmiştir. 7194 sayılı Kanun m. 52/1-ğ, 213 sayılı Kanun m. 379 ve m. 112'de yaptığı düzenlemelerin 1.1.2020 tarihinde yürürlüğe gireceğini öngörmektedir.

1.1.2020'den sonra açılan davalar yönünden KYV'ye başvuruyla ilgili bir sorun ortaya çıkmaz. 1.1.2020'den önce açılan ancak ilk derece veya istinaf süreçleri yönünden de KYV'ye başvuru kabiliyetinin olduğu söylenebilir. Çünkü *hemen uygulama* ilkesi gereği şartları sağlayan bir davada kuruma başvurmak mümkündür. Bu konuda tartışmaya sebep olabilecek durum 1.1.2020'den önce açılan ve kanun yolları aşamaları tüketilen veya tüketilme sürecinde olan davalar yönünden ortaya çıkabilir. Örneğin 1.1.2020'den önce açtığı dava temyiz aşamasında bozulan davacının KYV'ye başvuru kabiliyeti var mıdır?

Kanunların zaman yönünden uygulanmasında -ilgili kanunun geçiş hükümlerinde istisnai düzenlemeler öngörülmediyse- *hemen uygulama ilkesi* hâkimdir. Yeni kanunun uygulama zamanına ilişkin bir düzenlemesi bulunmuyorsa kural olarak hemen uygulama ilkesi uygulanır. Bununla birlikte, kanunun uygulama zamanıyla ilgili ayırık veya geçiş hükümleri getirilmediyse tamamlanmış hukuki işlemlere karşı yeni kanun hükümlerinin geçmişe etkili şekilde uygulanması mümkün değildir. Tamamlanmamış işlemlerde ise yeni kanun hükümlerinin lehe veya aleyhe olup olmadığına bakılmaksızın uygulanması gerekir. Bu bağlamda KYV açısından ortaya çıkabilecek önemli bir durum, 1.1.2020'den önce açılan bir davada temyiz incelemesinden geçmiş ancak bozularak esas mahkemesine gönderilmiş bir davanın davacısı tarafından KYV başvurusunda bulunma kabiliyetinin olup olmadığıdır. Bu konuda 213 sayılı Kanun m. 379/1'in "*Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);*" şeklindeki düzenlemesi kuruma başvuru konusunda açık bir sınırlama getirdiği görülmektedir. Ancak bu sınırlama hüküm yürürlüğe girdikten sonra açılan davalar için etkili olma özelliği göstereceğinden dolayı 1.1.2020'den önce açılan ve fakat

gerekir..." Anayasa Mahkemesi'nin 26.03.2013 tarihli ve 2012/26 Başvuru Numaralı kararı (www.anayasa.gov.tr E.T.: 25.07.2022).

Danıştayca bozulan davalarda kanun yoluna başvuru hakkı yeniden doğduğu sürece KYV'ye başvurma imkânının olduğu düşünülmektedir.

3.2. Kanun Yolundan Vazgeçmenin Benzer Vergi Hukuku Kurumlarıyla Karşılaştırılması

3.2.1. Af

Af kurumu, Anayasanın muhtelif hükümlerinde -açık olmamakla birlikte- suç ve cezalara ilişkin olarak düzenlenmektedir⁸⁶⁸ (AY m. 76/2, 87, 169/3). Bununla birlikte 5237 sayılı Kanun m. 65, genel ve özel affı tanımlamaktadır. *Genel af* halinde kamu davasının düşeceği ve hükmolunan cezaların bütün sonuçlarının ortadan kalkacağı öngörülmektedir (5237 s. K. m. 65/1). *Özel afta* ise hapis cezasına yönelik infaz rejimine ilişkin bir rahatlama yapılabileceği ya da hapis cezasının adli para cezasına çevrilebileceği öngörülmektedir (5237 s. K. m. 65/2). Ayrıca özel afta cezaya bağlı olan ve hükümde belirtilen hak yoksunluklarının etkisinin devam edeceği (5237 s. K. m. 65/3) ve yargılama giderlerinin de isteneceğini belirtmek gerekir. Bununla birlikte hem genel hem de özel afta müsadere olunan şeyin veya ödenen adli para cezasının geri alınması sonucu doğmamaktadır (5237 s. K. m. 74/1). Dikkat edilirse *af kurumu* ile ilgili düzenlemeler dolaylı bir şekilde ve sadece ceza hukukuyla ilgili olarak düzenlenmişlerdir⁸⁶⁹. Diğer bir deyişle *af* -genel olarak- ceza hukukuna özgü bir kurumdur⁸⁷⁰.

Bir verginin kaldırılması ile bir vergiden veya vergi cezasından vazgeçme veya onun affı sonucunu doğuracak benzer tasarrufların yasama organının yetkisinde olup olmadığı, ardından bağlı yetki ile hareket eden idarenin bu konudaki kabiliyetlerinin irdelenmesi gerektiği düşünülmektedir.

AY m. 73/3'e göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Bu hükmün, verginin asli unsurlarıyla ilgili düzenlemeleri yapma konusunda yasama organına yetki verdiği anlaşılmaktadır⁸⁷¹. Kanun koyucu, vergiyle ilgili kanuni düzenlemeler yaparken genel, soyut, sürekli

⁸⁶⁸İlgisi yönünden bkz. D. Soyaslan (2001). *Af. Anayasa Yargısı* 17(1), ss.412-437, s. 416-421.

⁸⁶⁹Bkz. R. Dönmez (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Yayınları, s. 9 ve 18-20.

⁸⁷⁰Bkz. S. Keyman (1965). *Türk Hukukunda Af*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, s. 1.

⁸⁷¹İlgisi yönünden bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 39-81.

nitelikli düzenlemeler ihdas etmelidir⁸⁷². Diğer yandan af benzeri sonuçlar doğuran uzlaşma gibi kurumlar, mükellef üzerinde gerçekleştirilen bireysel idari işlemlerin sonuçlarını ortadan kaldırmaya veya bu sonuçları hafifletmeye yöneliktir⁸⁷³. Dikkat edilirse uzlaşmada vergi idaresi birtakım şartlar ortaya çıktığında ve mükellefle uzlaştığından bir vergiyi doğrudan ortadan kaldırmamaktadır. Burada mükellefin üzerinde gerçekleşen veya gerçekleşecek idari işlemin sonuçlarını etkileyen bireysel bir hukuki durum, alacaklı idarenin takdir yetkisiyle ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, yasamanın mükellefler üzerinde gerçekleşen af düzenlemelerini tesis ederken tek yanlı bir iradeyle hareket ettiği söylenebilir⁸⁷⁴. Gerçekten de örneğin mükellef vergi cezası bakımından idari başvuru yolu kapsamında *cezalarda indirmeye* veya *kanun yolundan vazgeçmeye* aktif bir şekilde başvuruda bulunması gerekir ve fakat yasama tarafından bir vergi veya vergi cezası affı düzenlemesi ihdas edildiğinde -bazen başvuruya gerek kalmaksızın- bu düzenlemeye doğrudan tabi tutulabilir. Aslında ikisi arasındaki bir diğer belirgin fark da ilkinin *sürekli* bir mükellef hakkı olduğu⁸⁷⁵, diğerinin ise *geçici süreli* bir hak şeklinde değerlendirilebilmesidir⁸⁷⁶.

Türk hukukunda yasama yetkisi *genel* ve *aslidir*⁸⁷⁷. Yetkinin genelliği, yasama organının bir konuyu dilediği ölçüde ayrıntılı olarak düzenleyebileceği anlamına gelir⁸⁷⁸. Yasama yetkisinin asli olması ise yasama organının bir konuyu doğrudan doğruya, yani araya başka bir işlem girmeden, düzenleme kabiliyetini ifade eder⁸⁷⁹. Bu, yasama organının, Anayasa'ya aykırı olmadığı sürece *intra legem* düzenlemeler

⁸⁷²Bu durum Anayasa'nın vergi ödevi ile ilgili özel düzenlemesinden kaynaklanmaktadır. Yoksa yasamanın teşriî işlemlerinin somut ve bireysel olarak ortaya çıkabileceği de söylenebilir. Yasama yetkisi asli ve genel düzenleme yapma kabiliyeti verdiği göre yasama organının bu türde işlemler yapması mümkündür. Ancak AY m. 73/2'de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ve yine AY m. 10 ile kanun önünde eşitlik ilkesini öngören düzenlemeleri birlikte dikkate alındığında bir vergiyle ilgili kanuni düzenlemenin subjektif ve somut bir şekilde ortaya çıkarılamayacağı düşünülmektedir. Yasama fonksiyonu ile ilgili olarak bkz. Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 281-288. Vergi aslının da af yasası kapsamına alınması ve anayasal eşitlik ilkesinin zedelenmesi konusunda bkz. Dönmez, 1996, **a.g.k.**, 21. Vergi kanunlarının hem maddi hem de şekli anlamda kanun niteliği taşıması gerektiği hakkında bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 47.

⁸⁷³İlgisi yönünden bkz. A. V. Özgüven (2018). Vergi Etiği Açısından Vergi Afları. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 17(Etik Özel Sayı), ss. 34-46, 35-40.

⁸⁷⁴Dönmez, 1996, **a.g.k.**, 18.

⁸⁷⁵Kanun yolundan vazgeçmenin mükellef hakkı kapsamında değerlendirileceğine yönelik bkz. Çakır, 2020, **a.g.k.**, 973-974.

⁸⁷⁶Bkz. Dönmez, 1996, **a.g.k.**, 22.

⁸⁷⁷Bkz. Özbudun, 2017, **a.g.k.**, 211.

⁸⁷⁸Özbudun, 2017, **a.g.k.**, 211.

⁸⁷⁹Özbudun, 2017, **a.g.k.**, 211.

yapabileceği anlamına gelir⁸⁸⁰. Dolayısıyla yasama organının bir konuyu düzenlemek için Anayasa'dan bir *secundum legem* yetki almasına gerek yoktur⁸⁸¹. Ancak yasama organının *intra legem* yetkiye sahip olmasının, onun dilediği her konuda ve sınırsız bir şekilde düzenleme yapabileceği anlamına gelmez. Bu yetki kullanılırken Anayasa'ya aykırı bir düzenleme yapılmamalıdır. Bir verginin tahsilinden vazgeçme sonucu doğuracak düzenlemelerin de Anayasa'ya aykırılık taşımaması gerekir. Özellikle yargı yetkisini kullanan bağımsız mahkemelerin fonksiyonlarını zedeleyecek düzenlemelerin bu anlamda değerlendirilebileceği düşünülmektedir. Örneğin af yasaları ele alındığında, Anayasa m. 76/2 ve m. 169/3 hükümlerinde geçen *af* kavramının cezalara ilişkin olduğu görülmektedir. Bir cezanın affına yönelik düzenlemelerin yapılabileceği konusunda yasama organına dolaylı şekilde de olsa özel bir yetki verilmiştir. Bu durumda örneğin bir mahkeme tarafından bir cezaya hükmedildiğinde yasama organının genel veya özel af ile bunun sonuçlarını kısmen veya tamamen ortadan kaldırma imkânı ortaya çıkmaktadır⁸⁸². Burada -doğrudan doğruya- mahkemelerin yargı fonksiyonlarına müdahale edildiği söylenemez. Çünkü yasama organı; Anayasa tarafından kendisine verilen -dolaylı da olsa- özel bir anayasal yetkiyi kullanmaktadır. Benzer şekilde, yürütme organına da özel nitelikli af sonucunu doğuran düzenleme yapma yetkisi AY m. 104/16 ile verilmektedir. Elbette her ne kadar Anayasa, af düzenlemesi yapma yetkisini vermişse de gerek yasamanın gerekse de yürütmenin bu verilen yetkiyi kullanırken Anayasa'ya ve hukukun temel ilkelerine uygun ölçülü düzenlemeler yapması beklenir. Örneğin Anayasa bu yetkiyi verdi diye yasama organı, cezalara ilişkin olarak bu yetkisini mümkün olduğunca dar bir alanda kullanabilmelidir⁸⁸³. Buna göre örneğin belirli suçlarda bu yetkinin kullanılması mümkün olmamalı veya zaman bakımından konuya yaklaşıldığında sıklıkla genel af çıkaramamalıdır⁸⁸⁴.

Diğer yandan AY m. 87 ile yasamaya genel ve özel af kanunu çıkarma yetkisi vermek, yasamanın *intra legem* alanda, af kanunun konusuna ilişkin bir sınırlama yapılmadığı şeklinde de yorumlanmaya elverişlidir. Ancak bu yaklaşımın vergiler

⁸⁸⁰Özbudun, 2017, **a.g.k.**, 211-212.

⁸⁸¹Özbudun, 2017, **a.g.k.**, 211-212.

⁸⁸²İlgisi yönünden bkz. Keyman, 1965, **a.g.k.**, 2.

⁸⁸³Anayasa Mahkemesi'nin af ile ilgili verdiği kararlar hakkında bkz. G. Yarımbatman (2020). Türk Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Af Yetkisinin Kullanımı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 150, ss. 51-84.

⁸⁸⁴İlgisi yönünden bkz. S. Armağan (2001). Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi. *Anayasa Yargısı* 17(1), ss. 347-363, s. 352-353.

yönünden AY m. 73 ve 161'in *vergi* ve *bütçe* ile oluşturduğu kurguya ne kadar uygun olacağı da tartışılabilir⁸⁸⁵. Çünkü vergi ödevi ile bütçe hakkı arasında kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır⁸⁸⁶. Bütçe, plan ve programa dayalı bir belge -kanun- olduğuna göre vergi aflarıyla tahsilinden vazgeçilen vergi ve ceza gelirlerinin de *harcama* kapsamında kabul edilebileceği düşünüldüğünde, bu harcamanın bütçe hukukunun temel ilkelerine uygun şekilde kurgulanması gerekmektedir.

Af veya af sonucu doğuran düzenlemeleri yapabilme kabiliyetinin ayrıca Anayasa'da yasama veya yürütme organına verilmesi, kuvvetler ayrılığının gereği olarak ortaya çıkabilecek olası fonksiyon müdahalelerini de bir dereceye kadar meşrulaştırmaktadır. Örneğin bir mahkeme, kişiyi cezalandırmasına rağmen bu cezanın infazının sonuçlarını ortadan kaldıran veya hafifleten bir kanuni düzenleme yapılırsa AY m. 138'e aykırılıktan bahsedilemeyecektir. Çünkü Anayasa dolaylı olsa da yasama organına bu yönde düzenleme yapabilme kabiliyeti tanımıştır. Ancak bu yetkinin cezanın sonuçlarını ortadan kaldırma veya hafifletme yönünden ve sınırlı bir şekilde kullanılabileceği düşünülebilir; yoksa mahkemenin yaptığı suç tespitine ilişkin faaliyetlere bir müdahale şeklinde ortaya çıkmaması gerektiği söylenmelidir⁸⁸⁷. Ayrıca yasamanın affa ilişkin tasarruflarının, onun bir fiili suç haline getirme veya suç olmaktan çıkarma ile ilgili tasarruflarıyla aynı nitelikte olamayacağı düşünülmektedir⁸⁸⁸. Her ikisi de yasamanın kamunun menfaatine ilişkin yaptığı düzenlemeler olarak ortaya çıkabilmekle birlikte suç politikasının daha yerleşik ve zaman yönünden daha yaygın ve geleceğe etkili bir düzleme tesir ettiği söylenebilirken *af* düzenlemelerinin geçici ve zaman yönünden daha dar bir düzleme ve geçmişe etkili sonuçları olabileceği söylenebilir⁸⁸⁹. Kaldı ki suç politikasında belli bir fiilin *yasaklanması* veya *serbest bırakılması* ve buna bağlı olarak ceza yaptırımının ortaya çıkarılması veya ortadan kaldırılması gündeme gelirken *af* tasarrufları ile suç kalıbından ziyade -muhakeme aşamasının son bulmasını da kapsamakla birlikte- ona bağlı cezai yaptırımın infazına ve fail üzerindeki diğer olumsuz sonuçlarının azaltılması veya

⁸⁸⁵İlgisi yönünden bkz. Dönmez, 1992, **a.g.k.**, 249.

⁸⁸⁶Bkz. B. N. Feyzioğlu (1994). Devlet Yönetiminde Vergi ve Bütçe. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 36, ss. 1-8, s. 2.

⁸⁸⁷Bkz. Keyman, 1965, **a.g.k.**, 5-6.

⁸⁸⁸İlgisi yönünden bkz. Keyman, 1965, **a.g.k.**, 20.

⁸⁸⁹Bkz. Keyman, 1965, **a.g.k.**, 20.

ortadan kaldırılması gündeme gelmektedir; yoksa bu düzenlemeler suç kalıbını ortadan kaldırmamaktadır⁸⁹⁰.

Aynı durumun vergilerin affı sonucunu doğuracak şekilde ortaya çıkıp çıkmayacağı tartışılabilir görünmektedir. Çünkü Anayasa, doğrudan veya dolaylı olarak bir verginin affı sonucu doğurabilecek düzenlemeler yapma konusunda yasama organına bir yetki vermemiştir⁸⁹¹. Bu durumda akla gelen bir soru şu olabilir: Cezalar konusunda bir yetkinin verilmesinin ondan daha zayıf bir müdahale niteliği taşıyan vergiler bakımından da verildiği *a fortiori* savunabilir mi? Diğer bir deyişle temel hak ve hürriyetlere en ağır müdahale niteliği taşıyan cezalar yönünden tanınan af kabiliyeti, temel hak ve hürriyetlere cezalardan daha az etkili şekilde müdahale taşıyan vergiler yönünden de *evleviyetle* geçerli kabul edilebilir midir? Anayasa'nın bu konuda yasama organına tanıdığı kabiliyet, yargı fonksiyonuna müdahaleyi meşrulaştırmakta olduğundan istisnai niteliklidir. Asıl olan yasama ve yargı fonksiyonlarının birbirlerinin alanlarına müdahale etmemesidir. Bu durumda, istisnai olan bu yetkinin dar yorumlanması gerektiği düşünülmektedir⁸⁹². Aslında AY m. 73/3'ün yasama organına bu yönde bir kabiliyet tanıyıp tanımadığı da tartışılabilir gözükmemektedir. Çünkü vergi kanunlarının *kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması* düzenlemesi, verginin kanuniliğine yapılan bir yollamadır⁸⁹³ ve yasa koyucu bir vergiyi kanunla koyabildiğine göre bir vergiyi yine kanunla kaldırabilir. Ancak bir vergi kanunu, vergiyi doğuran olayı tanımladıktan sonra ve bu olay veya hukuki durum mükellef üzerinde gerçekleşikten sonra kanun koyucu tarafından bu verginin kaldırılmasının sonuçları ne olacaktır? Böyle bir tasarruf durumunda kaldırılan vergi kanunu geçmişe etkili sonuçlar ortaya çıkaracaksa bunun da af niteliğinde olduğunu ve fakat kaldırılan kanun ileriye etkili olacaksa bunun AY m. 73/3 kapsamında kullanılan yetki olabileceği şeklinde tasnife tabi tutulabileceği düşünülmektedir. Bu durum aslında af kanunlarının belirgin bir farkını daha ortaya koymaktadır. Af kanunları çoğunlukla geçmişte doğmuş olan

⁸⁹⁰Bkz. Keyman, 1965, **a.g.k.**, 20; B. Göde (2021). Türkiye Tarihinde Vergi Afları ve Vergi Aflarının Vergi Gayreti Üzerine Etkileri. *Fiscaoeconomia* 5(3), ss. 824-844, s. 826.

⁸⁹¹Bkz. Dönmez, 1992, **a.g.k.**, 249. İlgisi yönünden bkz. N. Edizdoğan ve E. Gümüş (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi* 164, ss. 99-119, s. 100-101; H. Ünsal ve Y. Ertürk (2020). Vergi Afları ve Seçimler Arasındaki İlişkinin Bütçe Değişkenleri Aracılığıyla Değerlendirilmesi: Etkileşimli VAR Yöntemi Uygulaması. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 22(3), ss.685-702, s. 699.

⁸⁹²İstisnalar dar yorumlanır hakkında bkz. K. Gözler (2013). Yorum İlkeleri. (Ed.) O. Ergül: *Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss. 15-119, s. 59-65; Gözler, 2015, **a.g.k.**, 318-319.

⁸⁹³Bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 39-63.

vergiler, ferileri veya cezalarını ortadan kaldırmaktadırlar. Dolayısıyla bunlar *ex tunc* etkilidir. Oysaki yasamanın AY m. 73/3'teki yetkisi geçmişe yönelik değil, geleceğe etkili -*ex nunc*- şekilde kullanabileceği bir yetkidir. Bu hüküm, vergilerin kanuniliğine ilişkin yapılan bir vurgulamadan ibaret gibidir. AY m. 73/3'teki düzenleme olmasaydı da verginin temel hak ve hürriyetlere yönelik yaptığı müdahale dolayısıyla zaten bu yöndeki tasarrufların kanuni bir düzenlemeyle gerçekleştirilmek zorunda olduğu söylenebilirdi. Dikkat edilirse bu durum aslında -yukarıda suç politikası ile af politikası arasındaki farkta olduğu gibi- *vergi politikası* ile *vergi affı politikası* arasındaki farkı da ortaya koymaktadır. Aslında AY m. 73/3'ün yasamaya tanıdığı yetki, *vergi politikası* bakımından ortaya çıkacak tasarrufları yönünden tanınmıştır. Bununla birlikte *vergi affı* niteliğindeki tasarruflara ilişkin ne yasamaya ne de yürütmeye böyle bir yetkinin -doğrudan doğruya- *hukuken* tanınmadığı düşünülmektedir. Diğer yandan belirtmek gerekir ki Cumhuriyetin başlangıcından bugüne⁸⁹⁴ -isimlerinde çoğunlukla *af* kavramına yer verilmese de⁸⁹⁵ - vergi affı veya vergi affı benzeri -çoğunlukla mali yapılandırma düzenlemeleri şeklinde dönemsel ortaya çıkan- kanunlar yerleşik bir uygulamaya dönüşmüştür⁸⁹⁶. Bu düzenlemelerin çoğunlukla vergi cezaları veya vergi borcunun ferilerine ilişkin rahatlamalar ortaya koyduğu söylenebilirse de bunların içinde vergi aslını ortadan kaldıran düzenlemeler de bulunabilmektedir⁸⁹⁷.

Başarılı olabilecek bir vergi affının temelde iki amacı bulunmaktadır⁸⁹⁸; ilki vergi kaçakçılığından kaynaklanan gelirin kısa vadede temin edilebilmesi, ikincisi vergi kayıp ve kaçaklarının uzun vadede sebep olabileceği ekonomik uyumsuzlukların -vergi ödeyecek mükellef sayısı artırılarak ve fakat öncelikle bunları kayıt dışı ekonomiden çıkartarak⁸⁹⁹ - azaltılmasıdır⁹⁰⁰. Bu iki temel amaç üzerine oturan bir vergi affı, kısa vadede vergi gelirini artırmaz ancak uzun vadede vergiye uyumlu mükellef sayısını

⁸⁹⁴Cumhuriyetten günümüze vergi aflarının tarihçesi hakkında bkz. G. Çetin (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi* 14(2), ss. 171-187, s. 176-177; Özgüven, 2018, **a.g.k.**, 37; Göde, 2021, **a.g.k.**, s. 826-829.

⁸⁹⁵S. Yılmaz (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 66(1), ss. 263-301, s. 268.

⁸⁹⁶Şenyüz, 2017, **a.g.k.**, 322.

⁸⁹⁷Bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 166. İlgisi yönünden bkz. Göde, 2021, **a.g.k.**, 827.

⁸⁹⁸Başarılı bir vergi affının koşulları hakkında bkz. Dönmez, 1992, **a.g.k.**, 251.

⁸⁹⁹Bkz. Dönmez, 1992, **a.g.k.**, 250; F. Çelikay ve A. Doğankollu (2023). Türkiye'de Mali Af Programlarının Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri. *Maliye Çalışmaları Dergisi* 69, ss. 71-98, s. 92.

⁹⁰⁰Bkz. D. Chang (2018). Tax Amnesties and their Potential Application in New Zealand in 2018 – A Critical Literature Review and Hypothetical Case Analysis (master's thesis). *Auckland University of Technology*, s. 8.

artırmayı sağlayabilir⁹⁰¹. Ancak vergiye uyumu artırabilecek vergi aflarının, siyasi iktidarın samimi reform çalışmalarıyla desteklenmesi ve bu nitelikteki kanunların sık sık çıkarılmaması gerektiği, aksi halde vergiye uyumlu mükelleflerin vergi algısının olumsuz yönde seyredeceğine⁹⁰² ve yine sık çıkarılan vergi affı niteliğindeki düzenlemelerin uzun vadede sosyal maliyeti artıracığına, vergi adaleti ve gelir dağılımını bozacağına ilişkin çalışmalar bulunmaktadır⁹⁰³. Bu türden vergi aflarının mali, ekonomik veya sosyal yönden başarılı sayılamayacağı⁹⁰⁴, bilhassa mevcut durumu daha da kötüleştirebileceği, mükellefler arasında haksız rekabete neden olabileceği⁹⁰⁵ ve bunların çıkarılma amacının çoğunlukla siyasi olduğu belirtilmektedir⁹⁰⁶. Yine bir vergi affının başarısı, etkili olacağı sosyal ve ekonomik dokuyla da ilişkilendirilmeli ve bu dokuya uygun şekilde ve uygun araçlar kullanılarak bir af çeşidi planlanıp kurgulanmalıdır⁹⁰⁷. Örneğin bir af kanunu yürürlüğe girip uygulandıktan sonra -affin başarılı olabilmesi için- mevcut denetim ve ceza sisteminin etkili bir biçimde uygulanmaya başlanması gerekliliğini de göz önünde bulundurmak gerekebilir⁹⁰⁸. Çünkü aften önce ve aften sonra mükellef davranışları değişiklik gösterebilirken sürekli af düzenlemeleri gibi uygulamalar da mükellef davranışlarını farklı şekillerde etkileyebilmektedir⁹⁰⁹. Bu da vergi affının başarısına etki edebilmektedir⁹¹⁰.

⁹⁰¹Bkz. Chang, 2018, **a.g.k.**, 8.

⁹⁰²Bkz. J. Alm, M. McKee ve W. Beck (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal* 43(1), ss. 23-37, s. 34-35; B. Torgler, C. A. Schaltegger ve M. Schaffner (2003). Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties. *Schweiz. Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik* 139(3), ss. 375-396, s. 392; Z. B. Aydın ve Z. Akbelen (2019). Vergi Aflarına Yönelik Mükellef Görüşleri ve Sosyo-Ekonomik Faktörlere İlişkin bir Analiz. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 7(1), ss. 215-234, s. 229; A. Tekin, G. Tuncer, E. N. Sağdıç (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci. *Sakarya İktisat Dergisi* 2(2), ss. 1-26, s. 23-24; F. Savaşan (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* 8(1), ss. 41-65, s. 61-62.

⁹⁰³Bkz. M. Erdoğan ve S. Akar (2022). Behavioral Aspects of Tax Amnesties and Their Effects in Twelve Countries. *Public Finance Quarterly* 67(2), ss.270-287, s. 283-284.

⁹⁰⁴Bkz. Dönmez, 1992, **a.g.k.**, 194.

⁹⁰⁵Bkz. D. Şenyüz (2017). *Vergi Ceza Hukuku* (10. Baskı). Bursa: Ekin, s. 321-322.

⁹⁰⁶Bkz. Erdoğan ve Akar, 2022, **a.g.k.**, 283-284.

⁹⁰⁷Bkz. G. Canavire-Bacarreza vd. (2023). When do tax amnesties work? *Journal of Economic Behavior and Organization* 207, ss. 350-375, s. 365-366.

⁹⁰⁸İlgisi yönünden bkz. J. Alm ve W. Beck (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal* 46(1), ss. 53-60, s. 58. Bkz. V. Kargı ve C. Yüksel (2010). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 54, ss. 23-44, s. 41.

⁹⁰⁹İlgisi yönünden bkz. Alm, McKee ve Beck, 1990, **a.g.k.**, 34-35; Dönmez, 1992, **a.g.k.**, 250.

⁹¹⁰İlgisi yönünden bkz. Dönmez, 1992, **a.g.k.**, 253.

Bu temel iki amacı dışında vergi afları mali, teknik, ekonomik, psikolojik, sosyal ve siyasi yönlerden gerekçelendirilebilmektedir⁹¹¹. Ancak bu gerekçelerden biri veya birkaçına verilen önem arttıkça diğerlerine ilişkin sonuçların olumsuz yönde seyredebileceği de söylenebilir. Örneğin ekonomik ve sosyal gerekçelerle çıkarılan bir vergi affının birtakım mükelleflerin durumunu iyileştirmesi mümkünken vergiye uyumlu mükelleflerin bu uyumunun sarsılabileceği düşünülebilir⁹¹². Yine son beş yılda sık çıkarılan af benzeri kanunlar -örneğin her sene en az bir tane⁹¹³- mali ve siyasi yönden birtakım kısa vadeli yararlar içerse bile⁹¹⁴ toplumun vergi kültürünü⁹¹⁵ olumsuz yönde etkileyebilir⁹¹⁶. Ayrıca bunların uzun vadede vergi sistemi üzerindeki etkisi negatif yönlü olmaktadır⁹¹⁷. Bu olumsuz etki sadece mükellef davranışları yönünden değildir; sık çıkarılan aflar, vergi gelirlerinde -kısa vadede artmasını sağlasa bile- uzun vadede gerçek bir artışı sağlamamaktadır⁹¹⁸. Yine iki üç senede bir af veya yapılandırma kanunu çıkarıldığını⁹¹⁹ bilen mükelleflerin vergi bilincinin gelişmesinden söz etmek de mümkün olmaz. Benzer şekilde geçici veya sürekli olup olmadığına bakılmaksızın sırf devletin vergi alacağını bir kısmının tahsiline razı olması sebebiyle hâlihazırda yürürlükte bulunan vergi kanunlarının sisteminin bozulması da gündeme gelebilmektedir. Çünkü bu kanunlar bazen mevcut vergi yasalarında da değişiklikler yapabilmektedir. Bu durum bir yandan vergi sisteminin bozulmasına yol açarken⁹²⁰ bir yandan da genel hukuk sistemine zarar verebilmektedir⁹²¹. Örneğin KYV, yargılama hukukunun özellikleri dikkate alınmadan yapılandırılmıştır. Bunun öne çıkan bir örneğinin -yukarıda da tartışılmaya çalışıldığı gibi- son zamanlarda mali yapılandırma

⁹¹¹Bkz. H. Yeniçeri ve O. Avcı (2021). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi* 12(29), ss. 317-329, s.320-321; Göde, 2021, **a.g.k.**, 829; Özgüven, 2018, **a.g.k.**, 829-830; Şenyüz, 2017, **a.g.k.**, 322.

⁹¹²Bkz. Çetin, 2007, **a.g.k.**, 176; Özgüven, 2018, **a.g.k.**, 832; Chang, 2018, **a.g.k.**, 47-48.

⁹¹³Dönmez'in çıkarımına göre Türkiye'de 1960 ile 1989 seneleri arasındaki 29 yıllık süreçte çeşitli şekillerde 14 vergi affı çıkarılmıştır. Bu kadar sık çıkarılan af düzenlemeleriyle başarılı bir af uygulamasından bahsedilemez. Dönmez, 1992, **a.g.k.**, 253.

⁹¹⁴Bkz. Çelikay ve Doğanoklu, 2023, **a.g.k.**, 93.

⁹¹⁵Kavram hakkında bkz. İ. Doğan Özer (2020). Vergi Kültürünün Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye ve Danimarka. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi* 12(2), ss. 175-188, s. 184-185.

⁹¹⁶Bkz. A. M. Göktaş ve A. G. Gölçek (2016). Geçmişten Günümüze Türkiye'de Vergi Algısı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* CİEP Özel Sayısı, ss. 386-395, s. 390.

⁹¹⁷Çelikay ve Doğanoklu, 2023, **a.g.k.**, 93.

⁹¹⁸C. Şanver (2018). Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi* 18(2), ss. 35-63, s. 58-59.

⁹¹⁹İlgisi yönünden bkz. Şenyüz, 2017, **a.g.k.**, 322.

⁹²⁰C. C. Aktan, U. Gencel ve S. Yay (2019). Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? *yönetim Bilimleri Dergisi* 17(33), ss. 165-186, s. 181-182.

⁹²¹İlgisi yönünden bkz. Çetin, 2007, **a.g.k.**, 176.

kanunlarında görüldüğü kadarıyla *dava hakkını kullanmama, davadan feragat veya kanun yoluna başvurmama, başvurulduysa vazgeçme* şeklinde düzenlenen geçici düzenlemelerin verginin tarhi aşamasına ilişkin 213 sayılı Kanun m. 379'da sürekli bir kurum olarak öngörülmesi olduğu söylenebilir. Örneğin KYV, yargılama hukukunun işleyişine ilişkin bazı özellikleri göz ardı etmekte gibidir ve bunun da idari yargılama hukukunun tekniğine ilişkin zedeleyici sonuçlar doğurduğu düşünülmektedir.

Af düzenlemeleri; vergi aslı, ferileri, vergi cezalarını bir kısmı veya tamamen ortadan kaldırma işlevine sahip olmakla birlikte *geçici* düzenlemelerdir. Diğer yandan af benzeri düzenlemeler de vergi aslı, ferileri ve vergi cezalarını kısmi yönden ortadan kaldırma işlevine sahip olmakla birlikte *süreklilik* kazanmış düzenlemelerdir. Örneğin Türk vergi hukukunda *uzlaşma, cezalarda indirme, pişmanlık ve ıslah ile kanun yolundan vazgeçme* bu kapsamda değerlendirilebilir. Bununla birlikte *uzlaşma* ve *kanun yolundan vazgeçmeyi* diğerlerinden ayıran önemli bir özellik, bunların sadece vergi cezasını değil, vergi aslının da bir kısmını ortadan kaldırma işlevi bulunmaktadır. Yine bu ikisi arasında da -borcun ortadan kaldırılmasına yönelik- bir farklılık aranırsa *uzlaşmanın* vergi aslına ve cezasına ilişkin borcun ne ölçüde ortadan kaldırılabilirliğine ilişkin Kanun'un bir öngörüsünün olmadığı ve fakat *kanun yolundan vazgeçmede* bu ölçünün öngörüldüğü söylenebilir. Yine geçici nitelikteki af kanunları aslında yasama organının takdir yetkisi sınırları içinde onun tasarrufuna dayanmaktadır. Sürekli nitelikteki af benzeri düzenlemeler de şüphesiz yasama organının tasarrufunun bir ürünüdür; ancak bu düzenlemelerde idarenin de takdir yetkisinin ortaya çıkabildiği görülebilir. Örneğin *uzlaşmada* üzerinde uzlaşılacak vergi veya cezanın hangi miktarda olacağının öngörülmemesi idareye bu anlamda bir takdir yetkisi tanıdığına işaret etmektedir. Aslında yasamanın dahi vergi borcunun aslına ilişkin af yetkisi tartışmalıyken idareye sınırları belli olmayan bu türde bir yetkinin verilmesinin de sorunlu olduğu düşünülmektedir.

Dönemsel çıkarılan af veya af benzeri düzenlemeler ile sürekli nitelikli af benzeri düzenlemeler önemli bir ortak özelliği ise bu çarelere başvuran mükelleflerin artık başka bir idari veya yargısal koruma yoluna başvuramamaları ve ortaya çıkan yeni hukuki duruma itiraz edememeleridir⁹²². Bu durum af veya af benzeri düzenlemelerin işlevinin zorunlu bir sonucudur ve gerek idarenin gerekse de yargının iş yükünü ve

⁹²²İlgisi yönünden bkz. L. S. Weindruch (1986-87). Iowa Tax Amnesty: Was It a Success? *Drake Law Review* 36, ss. 551-560, s. 560.

dolayısıyla bu konudaki maliyetleri azaltması işlevi bulunduğundan olumlu karşılanmaktadır⁹²³. Ancak bu noktada şunu belirtmek gerekir ki gerek idarenin gerekse de yargının iş yükü yoğunluğu, sürekli veya geçici af veya af benzeri düzenlemelerle *gerçekten* rahatlatılabilmekte midir, yoksa bu başvuru yolları günü mü kurtarmaktadır? Örneğin vergiler açısından değerlendirildiğinde, madem 213 sayılı Kanun'da birçok af benzeri idari başvuru yolu, kurumu oluşturulmuştur o zaman yapılandırma kanunlarında neden vergiler de yer almaktadır? Sorun başvuru yollarının yetersizliğinden ziyade daha yapısal gibi görünmektedir⁹²⁴.

3.2.2. Uzlaşma

Vergi hukukunda uzlaşma, mükellefle vergi idaresi arasındaki vergi ilişkisinden kaynaklanan anlaşmazlığı sona erdiren *sulh benzeri* bir hukuki kurumdur⁹²⁵. Vergi veya cezanın tahsilini hızlandırdığı ve yargının iş yükünü azalttığı şeklinde olumlu yönlerinin olduğu ileri sürülmektedir⁹²⁶. Diğer yandan vergi idaresiyle uzlaşan mükelleflerin diğerlerine göre daha avantajlı bir durum sağladığı⁹²⁷ ve bu durumun eşit işlem ilkesini zedeleyerek⁹²⁸ vergi adaletini bozduğu⁹²⁹, vergi denetimini olumsuz etkilediği⁹³⁰, cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilediği⁹³¹, ayrıca bir verginin kaldırılması sonucunu doğuracak işlemin idare tarafından yapılması dolayısıyla vergilerin kanuniliği

⁹²³Weindruch, 1986-87, **a.g.k.**, 560.

⁹²⁴İlgisi yönünden bkz. N. Bilici (2020). Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına Yönelik Önlem Arayışları. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1, ss. 243-248, s. 247.

⁹²⁵Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 982. Bir tür idari sözleşme olduğu yönünden bkz. Öncel vd, 2019, **a.g.k.**, 187. Uzlaşmanın hukuki niteliği itibarıyla ne idari sözleşme ne de sulh sözleşmesi kabul edilemeyeceği, bu kurumun *sui generis* bir iki taraflı işlem olduğu yönünde bkz. F. Başaran Yavaşlar (2008a). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* 25(2), ss. 309-337, s. 316.

⁹²⁶Bkz. C. Hocaoglu (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 5, ss. 491-515, s. 511; B. S. Doğan (2018). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi* 1(1), ss. 45-57, s. 54.

⁹²⁷Bkz. Ö. Altay (2021). Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa'ya Uygunluğu. *Anayasa Yargısı* 38(1), ss. 285-316, s. 312.

⁹²⁸Bkz. Öncel vd, 2019, **a.g.k.**, 187; Candan, 2022b, **a.g.k.**, 982; O. Eroğlu ve Ö. Ö. Eftekin (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 11(2), ss. 233-250, s. 248.

⁹²⁹Bkz. Ö. Kılıç (2018). Türkiye'de Vergi Adaleti. *Akademik Bakış Dergisi* 66, ss. 396-411, s. 409. Uzlaşmanın vergi adaletini zedeleyici etkisinin azaltılabilmesi için vergiye uyumlu mükelleflere tanınan vergi kolaylıklarının kapsamının genişletilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu konuda bkz. S. Çiçek ve T. Koçer (2019). Vergi Mükelleflerinin Tebliğ, Denetim, Uzlaşma Düzenlemeleri ile İlgili Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Burdur İli Örneği. *Gümrük Ticaret Dergisi* 6(17), ss. 30-41, s. 40.

⁹³⁰Bkz. F. Çavdar (2022). Türkiye'de Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler: Uzlaşma Müessesesi. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 24(2), ss. 751-770, s. 769.

⁹³¹Bkz. A. Toker ve A. Tekin (2022). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi* 11(4), ss. 2138-2161, s. 2156.

ilkesini zedeleyen bir etkisinin bulunduğu da ileri sürölmektedir⁹³². Ayrıca uzlaşmanın vergi maliyetine ilişkin gizli kalan bir maliyete neden olduğu ve bu suretle gerçek faydasının da gizli kaldığına ilişkin çıkarımlar da bulunmaktadır⁹³³.

Uzlaşma kurumunun vergi hukuku içinde en kapsamlı idari başvuru yolu olduğu düşünülmektedir. Çünkü uzlaşmanın konusuna sadece vergi cezası değil vergi borcunun aslı da dâhil edilebilmektedir. Ayrıca uzlaşılacak vergi veya ceza yönünden kanun tarafından bir sınır da belirlenmemiştir. Aslında uzlaşma bu yönüyle af kurumuna en çok yaklaşan ve hatta sınırlarının belirgin olmaması ve idarenin takdirine bırakılması sebebiyle onu aşabilecek bir kurum olarak dahi yorumlanabilir⁹³⁴.

Vergi hukukunda uzlaşma kurumu, tarhiyat sonrası uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma olarak ikiye ayrılmaktadır.

3.2.2.1. Tarhiyat sonrası uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu vergi aslı ve cezasıdır. İkmâlen, resen veya idarece tarh edilen vergiler ve vergi ziyai cezaları ile belli bir miktarın üzerindeki usulsüzlük cezaları uzlaşmanın kapsamına girmektedir. Bununla birlikte, 213 sayılı Kanun m. 359’de yer alan vergi kaçakçılığı suçu kapsamındaki fiillerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi durumunda fail veya iştirak edenlerin uzlaşmadan faydalanmaları açıkça yasaklanmıştır (213 s. K. ek m. 1/1). Ayrıca ihtirazı kayıtlı verilen beyannamelerde yapılan tarhiyatlar hükümde doğrudan sayılmasa da bu durumda da uzlaşmaya başvurulabileceği kabul edilmektedir⁹³⁵. Uzlaşma Yönetmeliği (Uz. Yön.) m. 16’ya göre 213 sayılı Kanun m. 370/b’ye göre kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkûr maddeye göre kesilen cezalar da uzlaşma konusu edilemez. Vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı uzlaşma başvurusunun reddedilebilmesi için başvuru hakkında ceza mahkemesi tarafından verilen hükmün kesinleşmesi gerektiği düşünülmektedir⁹³⁶.

Uzlaşmanın konusu içinde sayılan usulsüzlük cezalarında Kanun ilk önce “...ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının ... tahakkuk edecek

⁹³²Bkz. Öncel vd, 2019, **a.g.k.**, 187; Başaran Yavaşlar, 2008a, **a.g.k.**, 317; Altay, 2021, **a.g.k.**, 312-313.

⁹³³Bu konuda bkz. N. Çoşkun Karadağ ve İ. Organ (2014). Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi* 7(1), ss. 370-396, s. 395.

⁹³⁴İlgisi yönünden bkz. A. Tekin ve G. Can Avşar (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* 6(5), ss. 506-518, s. 517.

⁹³⁵Bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 448.

⁹³⁶Bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 446 (7. Dipnot).

miktarları konusunda...” diyerek belli bir miktarın üzerindeki usulsüzlük cezalarını esas almakta ardından “...Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır.” diyerek anlaşılabilirlikten uzaklaşmaktadır. Çünkü 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376 ıncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır diyerek 5.000-TL’nin altındaki usulsüzlük cezalarında da uygulanabileceği kabul edilmekte gibidir. Bununla birlikte, uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının toplam ceza tutarı esas alınacağından, herhâlde kümülatif miktar 5.000-TL’yi aştıktan sonra müstakil şekildeki usulsüzlük cezalarından 5.000-TL’nin altında kalanlarda indirim oranının %50 artırımlı uygulanacağı söylenebilir⁹³⁷. Aksi durumda hüküm kendi içinde çelişkili bir hale dönüşmektedir.

Kanun, uzlaşmanın ne oranda gerçekleştirileceğini belirtmemektedir. Diğer bir deyişle Kanun, uzlaşmaya varılabilecek vergi aslı ve cezası hakkında alt ve üst sınır belirlememiştir⁹³⁸. Diğer yandan 213 sayılı Kanun ek m. 1/1’in “Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir.” şeklindeki ifadesi de çok anlaşılır değildir. Özellikle *uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlar* ifadesiyle ne kastedildiği anlaşılamamaktadır. Bu ifade, aynı vergiye ilişkin matrah farklarını mı yoksa farklı vergilere ilişkin matrah farklarının toplandığı durumu mu söylemektedir? Herhâlde mükellef hakkında hem birden fazla vergiye ilişkin yapılan tarhiyatta ortaya çıkan matrah farklarının toplam değeri üzerinden de uzlaşma kurumuna başvurulabilecektir. Ancak bunun bir zorunluluk olmadığı düşünülmektedir⁹³⁹. Dönemine bakılmaksızın, farklı vergilere ilişkin matrah farkları birlikte uzlaşmaya konu edilebileceği gibi bunlar birbirinden

⁹³⁷İlgisi yönünden bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 125.

⁹³⁸Uzlaşmada vergi idaresini temsil eden uzlaşma komisyonudur. Uzlaşma komisyonu, takdir komisyonunun aksine taraf durumundadır. Uzlaşma Yönetmeliği m. 5’e göre uzlaşılacak en çok vergi, resim, harç ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza miktarlarının tayini hususunda Bakanlık yetkili kılınmıştır. Bakanlığın bu yetkisini genel tebliğ ile kullanacağı öngörülmüştür. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde ise bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonu hakkında bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 109-115.

⁹³⁹İlgisi yönünden bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 457.

müstakil şekilde de uzlaşmaya konu edilebilirler⁹⁴⁰. Mükellefin farklı vergilere ilişkin matrah farklarının toplamı üzerinden uzlaşmayı kabul etmeye zorlanması ise düşünülemez. Yine belirtmek gerekir ki vergi aslı ile vergi cezasına karşı da mutlaka birlikte uzlaşmaya başvurulması mı gerekmektedir? Mükellef sadece vergiye veya sadece cezaya ilişkin başvuruda bulunabilir mi⁹⁴¹? 213 sayılı Kanun ek m. 7 bu soruya kısmen cevap vermekte gibidir. Buna göre hükmün “*Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.*” şeklindeki ifadesinden anlaşıldığı kadarıyla vergi veya cezanın biri üzerinden uzlaşmaya gidilebileceği, ancak uzlaşmaya varılan kısım ile birlikte uzlaşmaya gidilmeyen kısma karşı da dava açılmayacağı ifade edilmektedir. Vergi aslının tarhi ile ceza kesme işlemleri birbirinden müstakil idari işlemlerdir. Dolayısıyla birisi için uzlaşmaya başvurulup diğeri için dava yoluna başvurmada bir sakınca bulunmaması gerektiği düşünülmektedir. Bununla birlikte, Uzlaşma Yönetmeliği m. 7/2, uzlaşmanın vergi ve cezanın tamamı için yapılacağını söylemektedir. Aynı düzenlemenin tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı ifadesi ise iptal

⁹⁴⁰ “...Ayrıca, kısmen uzlaşmaya ilişkin olarak, 213 sayılı Kanunun Ek 1. maddesinin 1. fıkrasında, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda, idarenin bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde uzlaşabileceği, uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği hükmüne yer verilerek kısmi uzlaşmadan ne anlaşılmaması gerektiği belirtilmiştir. /Buna göre, aynı döneme ait aynı vergi tutarında dahi farklı matrah unsurları bulunması ve bunların birbirinden ayrılabilmesi halinde, farklı matrah unsurları yönünden kısmen uzlaşma imkanı tanınmış olup, farklı dönemlere ait vergi tutarlarının ise, matrah unsurları ve buna bağlı olarak vergi tutarlarının bu şekilde birbiriyle ilgisinin bulunmadığı, zaten ayrı ayrı matrahlara dayandığı dikkate alındığında farklı dönemlere ait vergi ve cezaların öncelikle kısmi uzlaşmaya dahil olması gerekmektedir. Esasen farklı dönemlere ilişkin vergi ve ceza türlerine ait olarak tek bir tutanak düzenlenmesi hususunda bir zorunluluk bulunmadığı gibi, tek bir tutanakta yer alan farklı tür ve dönemlere ait vergilerin her biri yönünden kısmi uzlaşma şeklinde bir değerlendirmeden ziyade, her bir döneme ait vergi ve cezasının ayrı bir uzlaşma olarak değerlendirilip, ele alınması gerekmekte olup, tek bir tutanağa bağlanması hususu ise bu gerçeği değiştirmeyecektir. /Olayda da, bu şekilde tek bir vergi ve cezanın dayanağı matrah unsurları yönünden sadece bir veya bir kaç bakımından kısmi uzlaşma talebi bulunmamakta olup, aynı tutanakta yer alan ancak her bir bağımsız döneme ait vergiler bakımından uzlaşma talebinde bulunduğu görülmekte olup, bu şekilde aynı tutanakta yer alan farklı dönemlere ait vergilerden bazılarının uzlaşma talebini kısıtlayan herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır...” İstanbul BİM 2. VDD’nin 29.9.2017 tarihli 2017/102 Esas ve 2017/3810 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 14.08.2022).

⁹⁴¹ “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun ‘Uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli’ başlıklı Ek 1. maddesinde, mükellef tarafından, ikmalen re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşmaya başvurusu yapılabileceği Ek. 7. maddesinin 3. fıkrasında ise, uzlaşmanın vaki olması halinde mükellefin, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine) adına sadece ceza kesilmiş bulunanın üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamayacağı hükmüne bağlanmıştır...” D. 9. D., 28.4.2014 tarihli 2010/8973 Esas ve 2014/1873 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 14.8.2022).

edilmiştir⁹⁴². Kanun hükmüyle yönetmelik hükmü birlikte değerlendirildiğinde *uzlaşma başvurusunun* ihbarnamede yer alan hem vergi hem de ceza için yapılması gerektiği, ancak bunlardan biri için uzlaşmaya varılabileceği şeklinde bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan vergi aslı veya cezanın bir kısmı üzerinden de uzlaşmaya varılabileceği söylenebilir.

Uzlaşma yapılabilecek durumlar da Kanun'da sayılmaktadır (213 s. K. ek m. 1/1). Buna göre kuruma; *vergi ziyaına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten*⁹⁴³, 213 sayılı Kanun m. 369'da belirtilen *yanılma hallerinin gerçekleştiğinin iddia edilmesinden*, *tarhiyatta 213 sayılı Kanun m. 116, m. 117 ve m. 118'de öngörülen vergi hatalarının veya her türlü maddi hatanın bulunması dolayısıyla veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğu iddiasının ileri sürülmesinden* kaynaklanan durumlarda başvurulabilir⁹⁴⁴. Bununla birlikte, vergi idaresinin bu durumlarla bağlı olmayarak ve hükmü geniş yorumlayarak uzlaşmayı uyguladığı ifade edilmektedir⁹⁴⁵.

Uzlaşma başvurusu; mükellefçe yetkili uzlaşma komisyonuna yazılı dilekçeyle, posta yoluyla veya interaktif vergi dairesi aracılığıyla, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren otuz günlük dava açma süresi içinde yapılabilir (213 s. K. ek m. 1/1; Uz. Yön. M. 7/1).

⁹⁴² "...213 sayılı Vergi Usul kanunu'nun ek 1'inci maddesiyle, mükellefe matrah farkının bir kısmı için uzlaşırken bir kısmına ilişkin olarak da uzlaşmama imkanı, yani kısmi uzlaşma olanağı sağlanmıştır. Kanun'da böyle açık bir düzenleme mevcut iken, 'Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde, tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı belirtilmiş, 'Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin' 4'üncü maddesiyle de, yine tarhiyat sonrası uzlaşmalarda kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı şeklindeki düzenleme geçerliliğini korumuştur. Bu düzenleme ile, yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağı, tarhiyat sonrası uzlaşmada, yukarıda sözü edilen yönetmelik ile ortadan kaldırılmış olup, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 1'inci maddesinin birinci fıkrasına aykırı olarak ve tanınan yetkinin aşılması suretiyle tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı şeklindeki düzenlemede kanuna uygunluk bulunmamaktadır..." Danıştay 4. D., 14.6.2000 tarihli 1999/5635 Esas ve 2000/2810 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr, E.T.: 14.8.2022).

⁹⁴³ Nüfuz etmenin bir anlamı da *inceliğine varmak, anlamaktır*. Kanun hükmünün böyle bir ifade kullanması sanki vergi kanunlarının anlaşılmasının zorluğuna da işaret ediyor gibidir. Başka bir deyişle Kanun sanki kendisinin ortaya koyduğu hükümlerin anlaşılamayacağına yönelik bir ön kabulde bulunuyor gibidir. Vergilerin kanuniliği ve belirlilik ilkeleri yönünden konuya yaklaşıldığında bir kanunun böyle bir ifade kullanmasının sorunlu olduğu düşünülmektedir. Nüfuz etmek deyiminin anlamı hakkında bkz. sozluk.gov.tr (E.T.: 20.08.2022). İlgisi yönünden bkz. M. E. Üyümez (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi* 8(1), ss. 75-92, s. 88-90.

⁹⁴⁴ Bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 448-449.

⁹⁴⁵ Bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 449.

Uzlaşma talebi, uzlaşma görüşmeleri başlamadan önce komisyon sekreteryası tarafından başvuru süresi ve usulüne uygun olup olmadığı yönünden bir ön inceleme aşamasına tabi tutulur (Uz. Yön. m. 10/1). Başvurunun süresi içinde yapılmadığı veya usule uygun yapılmadığı sebebiyle komisyonca reddedilmesi halinde (Uz. Yön. m. 10/2), bu ret işlemi bir idari işlem olduğundan buna karşı iptal davası açılabilir⁹⁴⁶. Bu davada görevli mahkeme, Danıştay'a göre vergi mahkemesidir⁹⁴⁷. Uzlaşma başvurusu uygun görüldüğünde ise toplantı tarihi, *görüşme zamanı* ve *görüşme yerini* de ihtiva eden yazılı bir bildirimle en az on beş gün öncesinde başvurucuya bildirilir veya başvurunun istemesiyle daha erken bir tarihte toplantı gerçekleştirilebilir (Uz. Yön. m. 10/3). Uzlaşma (toplantı) gününün ertelenmesi, komisyondan veya işin niteliğinin gereklerinden kaynaklanan sebepler dolayısıyla, mümkündür (Uz. Yön. 11). Yapılan görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde, bir nüshası mükellef veya vekiline verilmek üzere, bir nüshası ilgili vergi dairesine gönderilmek üzere ve bir nüshası da uzlaşma komisyonundaki dosyada saklanmak üzere üç nüsha uzlaşma tutanağı düzenlenir (Uz. Yön. m. 10/6,8).

Uzlaşmanın sağlanamaması durumu iki farklı kavramla açıklanmaktadır. Bunlardan biri *uzlaşmanın vaki olmaması* diğeri ise *uzlaşmanın temin edilememesidir*. Mükellef veya vekilinin uzlaşma davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde uzlaşmanın temin edilememesi hali gerçekleşmektedir (Uz. Yön. m. 10/9). Komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi durumunda ise uzlaşmanın vaki olmamasından bahsedilmektedir. Sonuçları yönünden bakıldığında, uzlaşmanın temin edilememesi durumunda mükellefçe yeniden uzlaşma başvurusunda bulunulamaz. Diğer yandan uzlaşmanın vaki olmaması yönünden ise dava açma süresinin sonuna kadar komisyonca verilen teklifin mükellefçe kabul edilme olanağı bulunmaktadır. Ayrıca her iki durumda da mükellefin dava yoluna başvurmasının mümkün olduğu söylenebilir⁹⁴⁸ (213 s. K. ek m. 7/1; Uz. Yön. m. 13/1). Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda; dava açma süresi bitmiş veya on beş günden az bir süre kalmışsa bu süre tutanağın tebliğinden itibaren on beş gün uzar (213 s. K. ek m. 7/4).

⁹⁴⁶Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 124.

⁹⁴⁷Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 124.

⁹⁴⁸Bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 460-461.

Uzlaşmanın sağlanması halinde artık uzlaşma tutanağı kesin bir nitelik taşır ve buna karşı dava açılması veya şikâyetle bulunulması mümkün değildir (213 s. K. ek m. 6; Uz. Yön. m. 12). Uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa, dava uzlaşmanın sonuca ulaşmasından önce incelenmez; bir şekilde incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır (213 s. K. ek m. 7/2).

Uzlaşma sağlanırsa uzlaşma tutanağı, vergi ve cezaların ödeme zamanından önce ilgiliye tebliğ edilirse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilirse tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir (213 s. K. ek m. 8/1). Üzerinde uzlaşma sağlanan vergi ve cezalarda 213 sayılı Kanun m. 376/1-(2) dışında bir indirim uygulanmaz (213 s. K. ek m. 9/1). Diğer yandan 5000-TL⁹⁴⁹ ve altındaki usulsüzlük cezalarında (kesilen cezaların toplam miktarı üzerinden hesaplanacağı şeklinde anlaşılmaktadır) m. 376'da öngörülen indirim oranı %50 olarak uygulanır (213 s. K. ek m. 1). Mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirerek m. 376/1-(1)'den faydalanabilir (213 s. K. ek m. 9/2). Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına ilişkin ilgili dönemine ait normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır⁹⁵⁰ (213 s. K. m. 112).

3.2.2.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma

213 sayılı Kanun ek m. 11, Maliye Bakanlığı'na vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek ve kesilecek cezalarda uzlaşma yapma yetkisi vermektedir. Buna göre (bir vergi incelemesine dayanılarak⁹⁵¹) tarh edilecek vergiler ve buna ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezaları ile 5000-TL'yi aşan⁹⁵² usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanun ek m. 11'e dayalı olarak çıkarılan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUz. Yön.), tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemektedir.

Nezinde vergi incelemesi yapılan, incelemeyi yapana, bağlı olduğu birime veya ekip başkanlığına yazılı olarak, uzlaşma başvurusunda bulunabilir (TÖUz. Yön. m. 8/1). Talebin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılmış başvuru sayılır (TÖUz. Yön. m. 8/2). Başvuru, incelemeye dair son tutanağın düzenlenmesine kadar yapılabilir

⁹⁴⁹2022 yılı için 6800-TL.

⁹⁵⁰Bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 459.

⁹⁵¹Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 97.

⁹⁵²2022 yılı için 6800-TL üzeri.

(TÖUz. Yön. m. 9/1). Uzlaşma zamanı belirlendikten sonra mükellefe yazılı olarak, toplantı gününden en az on beş gün önce bildirilir veya inceleme raporuna yazılır; mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreden daha önceki bir tarih de toplantı zamanı olarak belirlenebilir (TÖUz. Yön. m. 10/1).

Doğrudan talep dışında mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından da mükellefin *uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmesi* mümkündür (TÖUz. Yön. m. 11/1). Bu durumda davet keyfiyeti ile uzlaşma toplantısının yapılacağı yer ve tarih ve inceleme raporunun bir örneği de eklenerek muhatabına yazı ile toplantı gününden en az on beş gün öncesinde bildirilir (TÖUz. Yön. m. 11/2,3). Davet yazısının tebliğinden itibaren en geç on beş gün içinde *uzlaşma talebinde* bulunulabilir (TÖUz. Yön. m. 9/2).

Uzlaşma sağlandığı takdirde durum bir tutanakla tespit edilir; bir nüshası ilgiliye derhal verilir ve bir nüshası da üç gün içinde rapor ve ekleriyle ilgili vergi dairesine gönderilir (TÖUz. Yön. m. 16/1). Mükellefin uzlaşma toplantısına katılmaması, toplantıya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde *uzlaşma temin edilememiş sayılır* (TÖUz. Yön. m. 16/3). Uzlaşma temin edilememiş veya uzlaşmaya varılamamış olması halinde, inceleme yapan, bu durumu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir (TÖUz. Yön. m. 16/4). Uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (TÖUz. Yön. m. 16/9).

Uzlaşmaya varılması halinde düzenlenen tutanak kesin olarak sonuçlarını doğurur ve artık buna karşı dava açılması veya şikâyetle bulunulması mümkün değildir (TÖUz. Yön. m. 17/1,2). Ayrıca mükellefin uzlaşılan ceza bakımından 213 sayılı Kanun m. 376/1-(1)'den faydalanması mümkün değildir (TÖUz. Yön. m. 17/3). Uzlaşmanın temin edilememesi veya sağlanamaması durumunda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamaz (TÖUz. Yön. m. 18). Uzlaşma sağlandığı durumda, uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçer; uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilirse ilgili vergi ve cezaların kanuni ödeme zamanlarında ödenmesi, kanuni ödeme

zamanları geçtikten sonra tebliğ edilirse tebliğden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir (TÖUz. Yön. m. 19).

3.2.2.3. *Uzlaşma ile KYV arasındaki benzerlik ve farklılıklar*

3.2.2.3.1. *Amaç ve işlevleri yönünden*

Uzlaşma ve KYV'nin her ikisi de mükellefle vergi idaresi arasındaki anlaşmazlığı veya uyuşmazlığı mümkün olan en kısa sürede sona erdirerek verginin hazineye intikalini sağlamayı ve yargının iş yükünü hafifletmeyi amaçlamaktadır. Uzlaşma, anlaşmazlığın daha uyuşmazlığa dönüşmediği bir aşamada işlev görürken KYV, anlaşmazlığın uyuşmazlığa dönüştüğü ve artık mahkemenin çözümüyle sonuçlanacak ihtilafı kanun yolu aşamasından önce sonuçlandırma işlevine sahiptir.

3.2.2.3.2. *Hukuki nitelikleri yönünden*

Uzlaşma, sulh benzeri bir hukuki kurumdur⁹⁵³. Mükellefin vergi idaresine başvurusu veya vergi idaresinin mükellefi başvuruya davet etmesi yönlerinden idari nitelikli bir çözüm mekanizmasıdır. Uzlaşma, anlaşmazlığı dava aşamasından önce giderme işlevine sahip olduğundan dolayı mahkeme dışı sulh sözleşmesine benzemektedir. Diğer yandan KYV, uyuşmazlığı dava aşamasında sonlandırma işlevine sahip olduğundan mahkeme içi sulhe benzemektedir⁹⁵⁴. KYV'de mükellefçe idareye başvurulmasıyla birlikte onun hüküm ve sonuçları doğduğundan dolayı kurum, bu yönüyle idari bir başvuru karakterine bürünmektedir; ancak başvuruyla birlikte tahakkuk edecek vergi veya cezada mahkemece verilen hükümde öngörülen miktarların esas alınması ve yine kısmen mahkeme kararının etkisiz bırakılması⁹⁵⁵ ve ayrıca davadan feragat ve kanun yolundan feragat ile benzer sonuçların ortaya çıkması dolayısıyla da yargılama hukukuna ilişkin özellikleri de bünyesinde bulundurmaktadır. Bu itibarla KYV sadece idari karakterli bir kurum değil yargılama hukukuna dair özellikler de ihtiva ettiğinden karma nitelikli ve *sui generis* bir vergi hukuku kurumudur.

⁹⁵³Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 982.

⁹⁵⁴KYV'nin uzlaşmaya benzerliği hakkında bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1292-1293.

⁹⁵⁵İlgisi yönünden bkz. Semiz, 2020, **a.g.k.**, 259.

3.2.2.3.3. Konuları ve kapsamaları yönünden

Uzlaşmanın da KYV'nin de konusu; 213 sayılı Kanun m. 1'de sayılan genel bütçe kapsamındaki idareler, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ve bunlara ilişkin maddi ve şekli vergi ödevlerine aykırılıklar dolayısıyla ortaya çıkan idari nitelikli vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarıdır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada ikmalen, resen veya idarece yapılan veya yapılacak olan bir tarhiyat bulunmalı ve dava açma süresi içinde uzlaşma talebinde bulunulmalıdır. Hükmün öngörüsü bu olmakla birlikte ihtirazı kayıtla verilen beyannamelere dayanan tarhiyatlarda da tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabileceği kabul edilmektedir⁹⁵⁶. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise daha tarh edilen bir vergi veya kesilen bir ceza bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, nezdinde inceleme yapılan kimsenin inceleme elemanına veya bağlı olduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması gerekir. Hem tarhiyat sonrası hem de tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük cezası kanunda öngörülen miktarın üzerinde olmalıdır. Ayrıca her ikisinde de vergi kaçakçılığı fiilleri dolayısıyla ortaya çıkan vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamında değildir.

KYV'de ise vergi kaçakçılığı dolayısıyla ortaya çıkan vergi ziyayı cezası da kapsamdadır⁹⁵⁷. Bunu kuruma başvurunun -uzlaşma kurumunda öngörülenin aksine- açık bir şekilde vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin bir kısıtlama yapmaması dolayısıyla kabul etmek gerekir. Kaldı ki 213 sayılı Kanun m. 379/1-2'nin “...veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezaları...” şeklindeki ifadesi dolayısıyla da vergi kaçakçılığına ilişkin fiillerle birlikte gerçekleşen vergi cezasının da kapsama dâhil olduğu sonucu çıkarılabilir. Ancak belirtmek gerekir ki 7394 sayılı Kanun m. 4 ile 213 sayılı Kanun m. 359'a getirilen *etkin pişmanlık* hükümleri dolayısıyla vergi kaçakçılığı fiiliyle ilişkilendiren bir mükellefin KYV'den yararlanma ihtimali azalmaktadır⁹⁵⁸. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 359/5'in “Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.” şeklindeki düzenlemesi etkin pişmanlıktan faydalanabilmek için zaten -ilgili aşamada- kanun yolundan vazgeçmeyi de

⁹⁵⁶Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 108.

⁹⁵⁷İlgisi yönünden bkz. Yücel, 2022, **a.g.k.**, 160-166.

⁹⁵⁸Bkz. Yücel, 2022, **a.g.k.**, 165.

gerektirmektedir. Bu durumda ise m. 359/3 ve m. 359/4 hükümlerinin işletilmesi gereği doğmaktadır.

KYV açısından ihtirazı kayıtlı verilen beyana dayalı açılan davaların kapsama girip girmediği tartışılabilir. Çünkü ihtirazı kayıtlı verilen beyannamelerde açılan davalarda *vergi / ceza ihbarnamesine karşı açılan bir davadan* bahsetme olanağı bulunmamaktadır. 517 sr. n. VUKGT'nin 3 numaralı başlığında KYV'nin kapsamı dışında olan kararlar içinde *beyanname verilmesi üzerine tahakkuk fişi esasına göre yapılan tarhiyatlara açılan davalarda verilen kararlar* da sayılmaktadır.

Uzlaşmada vergi idaresi tarafından *tesis edilen* veya *edilecek olan* işlemle ilgili anlaşma sağlanırken KYV'de idarece tesis edilen işleme karşı verilen bir mahkeme kararı dayanak alınarak anlaşma sağlanmaktadır.

3.2.2.3.4. Başvuru kabiliyeti, taraflar ve iradelerinin etkisi yönünden

Uzlaşmanın tarafları mükellef ve vergi idaresidir. Vergi idaresini uzlaşma komisyonu temsil etmektedir⁹⁵⁹. 213 sayılı Kanun m. 8/4'ün öngörüsünden dolayı mükellef dışında sorumlunun ve hakkında ceza kesilenin de uzlaşmaya başvurabileceği söylenebilir⁹⁶⁰. Uzlaşmada, şartları sağlayan bir başvurunun vergi idaresi tarafından reddedilme kabiliyetinin olup olmadığı tartışılabilir. Gerçi Kanun'un “...idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir...” şeklindeki ifadesinden bu konuda idareye bir takdir yetkisi verildiği söylenebilir⁹⁶¹. Ancak bu takdir yetkisi *başvurunun kabulünü* mü yoksa *belirlenecek vergi aslı ve cezasını* mı yoksa her ikisini de mi kapsamaktadır? Belirtilmelidir ki *uzlaşma başvurusu (talebi)* ile *uzlaşmaya varılacak vergi aslı ve cezasının* belirlenmesi meseleleri birbirinden ayrılmalıdır. Vergi idaresi uzlaşma başvurusunu kabul ettiğinde mükellefle yapacağı bir *görüşme* aşaması ortaya çıkmakta ve bundan sonra bir belirleme yapıp bu miktar mükellefçe ya kabul edilerek uzlaşma sağlanmakta ya da kabul edilmeyerek uzlaşmanın vaki olmaması durumu ortaya çıkmaktadır. Uzlaşılacak vergi ve cezasının belirlenmesi konusunda ise vergi idaresinin takdir yetkisinin *genişliği* belirgin olsa da *uzlaşma*

⁹⁵⁹Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 734; Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1016.

⁹⁶⁰İlgisi yönünden bkz. Y. Aliefendioğlu (1971). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Danıştay Dergisi* 1, ss. 46-64, s. 54; Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 243.

⁹⁶¹Bkz. Ü. S. Üstün (2006). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14(1), s. 40-41.

*başvurusunun kabulü veya reddi konusundaki*⁹⁶² takdir yetkisinin çok belirgin olmadığı düşünülmektedir. Sorun, şartları sağlayan bir uzlaşma başvurusunun vergi idaresi tarafından hiçbir gerekçe gösterilmeden reddedilip reddedilemeyeceğidir. Belirtmek gerekir ki, 213 sayılı Kanun ek m. 1’de sayılan sebeplerden biri ortaya çıktığında ve şekli yönden uygun bir başvuru vergi idaresine yapıldığında artık idarenin bu başvuruyu reddedemeyeceği ve mükellefle uzlaşma görüşmesi yapması gerektiği düşünülmektedir⁹⁶³. İdarenin takdir yetkisi, üzerinde uzlaşmaya varılacak vergi veya cezanın miktarını belirlemeye yöneliktir. Bu belirlemeden sonra mükellefle uzlaşmanın sağlanamaması ise ayrı bir meseledir. Böyle bir sonuca aslında 659 sayılı KHK düzenlemelerinden dolayı ulaşmak da mümkün görünmektedir. Gerçekten de mezkûr KHK’nın ilkeler başlıklı m. 3/1-a’nın “*İdarelerin taraf oldukları uyuşmazlıkların, tarafların hak ve menfaatlerinin dengeli olarak değerlendirilerek, adil ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesi, ... esastır.*” şeklindeki ifadesi, m. 1’de genel bütçe kapsamındaki idarelerin de KHK’nın kapsamında olduğu, m. 2/1-ç’nin 5018 sayılı Kanun’un (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerine yaptığı yollama ve nihayetinde m. 12’nin idari uyuşmazlıkların sulh yoluyla halli ve vazgeçme yetkilerini içerdiği düzenlemesinde esas aldığı “*idari işlemler dolayısıyla haklarının ihlal edildiğini iddia edenlerin uğramış oldukları zararın sulh yoluyla giderilmesini dava açma süresi içinde isteyebilirler*” ifadesine bakıldığında, uzlaşma başvurusunun -bu noktada görüşme talebinin- idarece reddedilebilme kabiliyetinin olmadığı şeklinde yorumlanması mümkün olmaktadır. Elbette 659 sayılı KHK’nın ortaya koyduğu *zararın sulh yoluyla giderilmesi* ifadesi ortaya çıkan bir zarar olmadığı sürece sulhun işletilemeyeceğine yönelik bir tartışmayı doğurabilecekse de bir idari işlemin doğrudan bir zarar doğurmasından ziyade bir zarar tehlikesi yaratması da mümkün olduğundan zarar tehlikesinin de bu kapsamda değerlendirilebileceği -özellikle KHK’nın ilkeleri yönünden konuya yaklaşıldığında- mümkün görünmektedir. Elbette 213 sayılı Kanun’da yer alan uzlaşma kurumunun özel düzenlemelerine riayet edilmesi şartıyla uzlaşma kurumunun öngörüsünün açıklığa kavuşturamadığı durumlarda 659 sayılı KHK’nın tamamlayıcı şekilde boşlukları doldurmasının -uzlaşma kurumunun sulh benzeri bir kurum olduğu görüşü kabul edildiğinde- mümkün olduğu düşünülmektedir.

⁹⁶²İlgisi yönünden bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1041-1042.

⁹⁶³İlgisi yönünden bkz. F. Başaran Yavaşlar (2010). Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu? *Vergi Sorunları Dergisi* 257, s. 171-173.

Bununla birlikte belirtmek gerekir ki tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi idaresinin takdir yetkisinin daha da genişleyerek uzlaşma başvurusunu dahi reddetme kabiliyeti olduğu kabul edilebilir görünmektedir. Çünkü bu aşamada daha tesis edilen bir idari işlem bulunmamaktadır. Bununla birlikte, tarhiyat öncesi uzlaşmada idarenin böyle bir yetkisi bulunsa da idarenin bu yetkisini keyfi bir şekilde kullanamayacağını, böyle bir kullanımın eşit işlem ilkesini zedeleyeceğini söylemek gerekir. Ancak örneğin vergi idaresinin bu takdir yetkisini kullanırken *vergiye uyumlu mükellef* ile *vergiye uyumlu olmayan mükellefin* başvurularını farklı şekillerde değerlendirebilmesi gibi yönlerden kurumu işletebilmesinde bir sakınca olmamalıdır.

Başvuru kabiliyeti yönünden uzlaşmada mükellefin hem vergi hem de ceza için başvuruda bulunmasına yönelik bir zorunluluk bulunduğu düşünülmektedir. Gerçi, mükellef her ikisi için de başvurduğunda vergi idaresi sadece biri için de uzlaşmaya gidebilmekte ve uzlaşmaya gidilemeyen vergi veya ceza yönünden dava açma kabiliyeti de son bulmaktadır. Bununla birlikte, dönem veya türüne bakılmaksızın mükellefçe birden fazla vergi ve cezası yönünden uzlaşma başvurusunda bulunabileceği de söylenebilir.

KYV’de de taraflar mükellef -213 sayılı Kanun m. 8/4 gereği vergi sorumlusu da olabilir- ve vergi idaresidir. Her ne kadar yargılama aşamasında bulunulsa da uzlaşmaya başvuruda olduğu gibi vergi idaresine başvuru yapılmaktadır. Ancak uzlaşmaya nispeten başvurunun kabulü konusunda idarenin bir takdir yetkisinin bulunmadığı durumu çok daha belirgindir. Vergi idaresinin sadece şekil ve esas yönünden uygun olmayan bir başvuruyu kabul etmeme kabiliyeti bulunmaktadır. Bununla birlikte, yapılan geçerli bir başvurunun nasıl sonuçlandırılması gerektiği Kanun hükmünde açıkça yazıldığından dolayı idarenin bu konuda -uzlaşmanın aksine- bir takdir yetkisi de bulunmamaktadır. Deyim yerindeyse idarenin bu durumda vergi veya ceza miktarını belirlemek konusunda kendisine tanınan bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu belirleme, Kanun hükmünün öngördüğü oranlar üzerinde idarece tahakkuk ettirmek zorundadır. Bu bağlamda, mükellef ile vergi idaresinin vergi veya cezası üzerindeki uzlaşma kabiliyeti, yargılama aşamasında Kanun ile son derece sınırlandırılmış bir alana taşınmış olmaktadır.

KYV’de mükellefin açtığı davaya göre KYV başvurusu şekillenmektedir. Verginin tarhiyatıyla ceza kesme işlemleri birbirinden farklı idari işlemler olduğundan bu işlemlere karşı ayrı ayrı dava açılması esastır (2577 s. K. m. 5/1-c.1). Bununla

birlikte, aynı dilekçeyle birden fazla dava açılması da mümkün kılınmıştır (2577 s. K. m. 5/1-c.2). Dikkat edilirse esas olan işlem kadar davanın açılmasıdır. Yoksa birden fazla işleme karşı tek dilekçeyle açılan davalarda tek bir davadan değil birden fazla davadan bahsedilebileceği düşünülmektedir. Buradan çıkan anlamın ise birden fazla davanın tek bir dava içinde erimeyeceği, sadece aynı dosya üzerinden görüleceği olmaktadır. Diğer yandan 213 sayılı Kanun'un *vergi / ceza ihbarnamesine* karşı dava açılması şeklinde kullandığı ifadenin de hatalı olduğu düşünülmektedir⁹⁶⁴. Çünkü dava(lar) ihbarnameye karşı değil; ihbarnamenin içeriğinde yer alan işlemlere karşı açılmaktadır. Ayrıca *vergi / ceza ihbarnamesi* ifadesi müstakil bir *vergi ihbarnamesi* veya müstakil bir *ceza ihbarnamesi* olabileceği gibi ikisini de içeren bir *vergi ve ceza ihbarnamesi* olabilir. “/” sembolünün bu yönde ortaya koyduğu anlamı belirsiz olduğundan Kanun'un amacı ve sistematığına göre bu ihbarnameleri nasıl anlamlandırdığına bakmak gerekir. 213 sayılı Kanun m. 34'te düzenlenen *ihbarname esası* ile m. 35'de *ihbarnamenin muhteviyatı* düzenlemesine ve yine 213 sayılı Kanun m. 366'da yer alan *ceza ihbarnamesi* düzenlemesine bakıldığında bunların ayrı ihbarnameler olduğu görülmektedir. 213 sayılı Kanun mük. m. 414/2'de Maliye Bakanlığı'na verilen ve m. 26, 35 ve 366'ncı maddelerinde bahsedilen ihbarnamelerin şekli ve ihtiva ettiği bilgilerde değişiklik yapma yetkisinin idarece nasıl kullanıldığına da rastlanılmamıştır. Bundan dolayı vergi veya ceza işlemine karşı aynı dilekçe ile dava(lar) açıldığında, davacının hangi dava sonucu yönünden KYV'ye başvurduğunu belirtmesinin gerektiği düşünülmektedir. Elbette davacı her biri için KYV yoluna başvurup başvurmama konusunda bir serbestiye sahip olmalıdır. Ancak belirtmek gerekir ki KYV'de vergi aslı ve cezasına yönelik açılan davalarda -özellikle idarenin Tebliğde ortaya koyduğu yaklaşımdan dolayı- açılan davada hem vergi aslı hem de vergi cezası üzerine verilen kararlardan kümülatif bir şekilde kanun yolundan vazgeçilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

3.2.2.3.5. Hüküm ve sonuçları yönünden

Hem uzlaşmada hem de KYV'de yeni bir tahakkuk ortaya çıkmaktadır. Uzlaşmada idarenin vergi ve ceza miktarını belirleme konusunda takdir yetkisi bulunmaktayken KYV'de vergi idaresinin böyle bir takdir yetkisinin varlığından

⁹⁶⁴Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 1294-1295.

bahsedilemez. Mahkeme kararında öngörülen miktarların m. 379’da öngörülen oranlarla buluşturularak ödenecek vergi veya cezanın belirlenmesi gerekir.

Uzlaşma vaki olduğunda uzlaşma tutanağına karşı dava açılmaz veya şikâyet yoluna başvurulamaz. Uzlaşma vaki olduğunda -uzlaşmaya özgü *cezalarda indirme* (213 s. K. ek m. 9) dışında- mükellefin diğer idari başvuru yollarını işletmesi de mümkün değildir. Benzer şekilde KYV başvurusuyla birlikte de artık yeni tahakkuka karşı bir başvuru yolu bulunmamaktadır. Hem uzlaşma başvurusunun hem de KYV başvurusunun reddine karşı ise mükellefçe dava açılabilmesi mümkündür.

Uzlaşma vaki olursa mahkemece verilen kararın hükümsüz sayılması ile geçerli KYV başvurusunun mahkeme kararını etkisiz bırakması yönlerinden konuya yaklaşıldığında her iki kurumun da *bir mahkeme kararını etkisiz bırakma* kabiliyetlerinin aynı düzlemde benzer ve sorunlu olduğu görülmektedir. Çünkü Kanun hükümleri, bu durumlarda mahkemelerce ek bir karar verilmesi öngörüsünde bulunmamaktadırlar. Hatta uzlaşma kurumunda açıkça, uzlaşma vaki olduğunda mahkemece verilen kararın hükümsüz sayılacağı öngörülmektedir. Kanun açıkça, bir idari çözüm yoluna üstünlük tanıyarak ortaya çıkmış bir mahkeme kararının etkisini ortadan kaldırmaktadır. Aslında bu yönde 6100 sayılı Kanunca benimsenen çözümün daha isabetli olduğu görülmektedir. Gerçekten de 6100 sayılı Kanun m. 315/1’de sulh kurumunda mahkeme içi sulh gerçekleştiğinde, mahkemece bu konuda bir ek karar verilerek kurumun objektif hukuka karşı aykırı sonuçlar doğurması engellenmiş olmaktadır. Mezkûr Kanun m. 315/1’e göre taraflar sulha göre karar verilmesini isterlerse sulha göre karar verileceği, istemezlerse *karar verilmesine yer olmadığı* kararı verileceği öngörülmektedir. Dolayısıyla mahkemece tesis edilen kararın etkisiz bırakılması söz konusu olmamakta tarafların tasarruf ilkesi kapsamındaki kabiliyetlerine üstünlük tanınarak uyuşmazlık, mahkeme aşamasında objektif hukuka uygun bir şekilde sonlandırılmış olmaktadır. Diğer yandan 213 sayılı Kanun ek m. 7/2’ye göre uzlaşma talebinden önce dava açıldığında, vergi mahkemesi tarafından davanın uzlaşma işleminin sonuca bağlanmadan incelenmeyeceği, incelenirse de verilen kararın hükümsüz sayılacağı öngörülmektedir. Ek m. 7/4’te ise uzlaşma vaki olmazsa duran davanın görülmesine devam edeceği belirtilmektedir. Ancak uzlaşma vaki olduğunda mahkemenin işten nasıl el çekeceği öngörülmemiştir. Bu durumda davanın konusuz kalması dolayısıyla mahkemenin bir *karar verilmesine yer olmadığı* kararı vermesinin isabetli olacağı düşünülmektedir. Dikkat edilirse uzlaşmanın bu hali mahkeme içi sulha

benzemektedir. Uzlaşmadaki bu öngörüsüzlük KYV açısından da geçerlidir. Ancak burada hâlihazırda mahkemece verilen bir karar olduğundan dolayı hukuki uyumsuzluk daha belirgindir. Bir mahkeme, bir karar verdikten sonra bu kararın subjektif sonuçları m. 379'un öngörüsüne göre değişmekte ve işletilebilmekte ise de objektif hukuka ilişkin sonuçları için ortaya konulmuş bir öngörü bulunmamaktadır. Mahkemece ek karar verilip verilmeyeceği hükümde düzenlenmemiştir. Mahkemece ek karar verilmeden de açık bir mahkeme hükmüne rağmen tesis edilen yeni bir hukuki durum ortaya çıkmaktadır.

3.2.2.3.6. Kuruma yönelik idarece düzenleyici işlem yapma kabiliyeti yönünden

213 sayılı Kanun ek m. 1/2, 3 ile ek m. 11/son hükümleri uzlaşmanın birtakım özelliklerine ilişkin usul ve esaslarının yönetmelikle düzenleneceğini öngörmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya dair usul ve esaslar, Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenecekken, il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar konusunda ise İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından düzenlenecektir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bu konuda *Uzlaşma Yönetmeliği* ve *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği* ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından da bu konuda *Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği* ihdas edilmiştir.

213 sayılı Kanun m. 379/son'a göre de KYV'nin usul ve esaslarına ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına belirleme yetkisi verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini 517 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini ihdas ederek kullanmıştır.

Belirtmek gerekir ki uzlaşmanın tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası şeklinde ayrılması ve mahalli idarelere de tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliği hazırlama yetkisi verilmesinden dolayı uzlaşmaya ait mevzuat dağınık ve karmaşık bir hale bürünmüştür. Ayrıntılı düzenlemeler hukuki öngörülebilirlik açısından fayda sağlasa da bunun bazen karmaşıklığa yol açarak bir belirsizliğe neden olabilmektedir. Yine KYV ile ilgili çıkarılan Tebliğin de ayrıntılı birtakım düzenlemeler öngördüğü söylenebilir.

Kanun koyucunun idareye verdiği, ilgili konunun usul ve esaslarını düzenleyici işlemlerle düzenleme kabiliyetinin mümkün olduğunca sınırlı bir şekilde kullanılabilmesi gerektiği, ancak bu yapılırken de hükmün sınırlarının mükellef haklarını kısıtlayıcı şekilde daraltılmaması gerektiği düşünülmektedir.

3.2.3. Cezalarda İndirme

Mükellef veya sorumlu; ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerde ilgili vergi veya vergi farkını ve vergi cezasının yarısını ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden bir teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın -sadece- yarısını ödeme imkânına kavuşmaktadır⁹⁶⁵ (213 s. K. m. 376/1-(1)). Yine, uzlaşmanın sağlandığı durumda, üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkının tamamıyla birlikte vergi cezalarının %75'i 213 sayılı Kanun ek m. 8/1'de öngörülen süre içinde ödenildiğinde cezanın %25'inin ödenme mecburiyet ortadan kalkmaktadır (213 s. K. m. 376/1-(2)).

Cezalarda indirmenin de diğer af benzeri düzenlemelerde olduğu gibi vergi idaresinin ve yargının iş yükünü azaltma işlevi bulunduğu söylenebilir⁹⁶⁶. Kurum aynı zamanda uzlaşmanın vergi cezalarına ilişkin özel bir hali gibidir; ancak uzlaşmada pazarlık kabiliyeti daha fazlayken cezalarda indirmede kanunun sınırlarını belirlediği miktarda indirim gidilebilir⁹⁶⁷. Ayrıca uzlaşmadan önemli bir farkı vergi kaçakçılığına ilişkin fiiller nedeniyle kesilen vergi cezaları bakımından da cezalarda indirmeden faydalanılması mümkündür⁹⁶⁸.

Vergi kaçakçılığı suçu sonucunda ziya uğratılan bir vergi varsa kesilecek üç kat vergi ziyai cezası yönünden cezalarda indirmeden faydalanılması mümkündür⁹⁶⁹. Ancak 8.4.2022 tarihli 7394 sayılı Kanun m. 4 ile eklenen 213 sayılı Kanun m. 359/3'e göre vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı ziya uğratılan bir vergi varsa tarh edilen vergi, gecikme faizi ve zammının tamamı ile kesilen cezanın yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma evresinde ödenmesi halinde *verilecek ceza* yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise üçte biri oranında indirileceği öngörülmektedir. Hükmün kabahate ilişkin vergi cezasını mı yoksa suça ilişkin hapis cezasının mı indirileceği yönünde bir düzenleme getirdiği çok açık olmamakla birlikte hükmün *kesilecek* cezadan değil de *verilecek* cezadan bahsetmesi, bu konuda ilgili cezanın idari değil adli nitelikli bir ceza olduğu konusunda fikir

⁹⁶⁵İlgisi yönünden bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 237;

⁹⁶⁶Bkz. Y. Karakoç (2014b). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan* 16(Özel Sayı), ss. 3637-739, s. 3637.

Şenyüz, 2017, **a.g.k.**, 275-276.

⁹⁶⁷Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 955.

⁹⁶⁸Bkz. Candan, 2022b, **a.g.k.**, 958.

⁹⁶⁹Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 82.

vermektedir⁹⁷⁰. Çünkü 213 sayılı Kanun sistemine bakıldığında, idari nitelikli cezadan bahsedilirken genelde *kesmek* fiili kullanılmaktadır. Diğer yandan bu konuda yapılacak yorumda 213 sayılı Kanun m. 3/A gereği hükmün konuluşundaki amacına da bakmak gerekir. Mezkûr Kanun'un teklif metnindeki m. 4'te yer alan gerekçesine bakıldığında ilgili düzenlemelerin *etkin pişmanlık* ile ilişkilendirilen şekilde kaleme alındığı dikkate alındığında, bunun idari vergi cezaları yönünden değil, fail hakkında verilecek hapis cezasında bir indirim olduğu anlaşılmaktadır⁹⁷¹. Dolayısıyla 213 sayılı Kanun m. 359'da kullanılan *cezada indirim* kavramı ile m. 376'da kullanılan *cezalarda indirme* kavramı aynı anlamda değildir. Bu konuda ortaya çıkabilecek bir sorun ise 213 sayılı Kanun m. 359'da *etkin pişmanlık* niteliğindeki düzenlemelerden faydalanan mükellefin aynı zamanda m. 376/1-(1)'den de yararlanıp yararlanamayacağıdır. Cezaların nitelikleri farklı olduğundan dolayı mükellefin hem *cezada indirim* hem de *cezalarda indirme* kurumlarından faydalanabileceği düşünülmektedir.

Cezalarda indirmeden faydalanabilmek için dava açılmaması gerekir. Dolayısıyla ilgilinin hem KYV'ye başvurup hem de cezalarda indirmeden faydalanması mümkün değildir⁹⁷². Kaldı ki cezalarda indirmeden faydalanan mükellefin dava açma hakkı da ortadan kalkmaktadır; çünkü bu durumda mükellef, tarhiyatı dava konusu yapmadan verginin aslına dair borcunu da kabul etmiş olmaktadır⁹⁷³. Ayrıca cezalarda indirmede öngörülen şarta bağlı avantajlı ödeme imkânına benzer bir durum KYV için de öngörülmektedir.

Cezalarda indirme kurumu bir idari çözüm mekanizmasıdır. Mükellefin başvurusuyla birlikte şartları uygun bir başvurunun vergi idaresince reddedilmesi mümkün değildir⁹⁷⁴. Bu yönüyle KYV ile de benzerliği bulunmaktadır⁹⁷⁵. Hatta kurum

⁹⁷⁰İlgisi yönünden bkz. Yücel ve Bozdoğanoglu, 2022, **a.g.k.**, 1255.

⁹⁷¹"...Maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlanmaktadır. Buna göre, maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, hesaplanan gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde fail hakkında verilecek cezada yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise üçte bir oranında indirim yapılacaktır. Ayrıca, tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda cezadan yarı oranında indirim yapılması öngörülmektedir..." (https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss322.pdf E.T.: 21.08.2022.).

⁹⁷²İlgisi yönünden bkz. Karakoç, 2021, **a.g.k.**, 83.

⁹⁷³Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 86.

⁹⁷⁴Bkz. Karakoç, 2014b, **a.g.k.**, 3725.

⁹⁷⁵Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 174.

cezalarda otomatik indirim olarak da ifade edilmektedir⁹⁷⁶. KYV'nin kapsamı vergi aslı ve cezalar iken cezalarda indirmenin kapsamı sadece vergi cezalarıdır.

Cezalarda indirme kurumunun varlığı sayesinde KYV'ye -kanun yoluna başvuruda dava değerine takılan mükellefler yönünden- başvuramayan mükelleflerin de haklarında kesilen cezaların bir miktarını indirim konusu yapılabilmesi mümkün olmaktadır. Ancak dava değeri yönünden kanun yolu başvuru değerini aşamayan mükellefler, KYV'ye başvuramayacaklarını anlayıp anlaşmazlığı idari aşamada sonlandırmayı tercih edebilirler. Bu durumun eşit işlem ilkesi bakımından sakıncalı sonuçlar ortaya koyabileceği de düşünülebilir. Çünkü kanun yoluna başvuru sınırı aşan mükellefler dava haklarını kullanabilecekler ve dava aleyhlerine sonuçlandıktan sonra yine bir başvuru yoluna sahip oldukları için cezanın bir kısmından kurtulabileceklerdir; diğer yandan kanun yoluna başvuru sınırının altında kalan mükellefler dava haklarını kullanırlarsa ve dava aleyhlerine sonuçlanırsa ellerinde başka bir başvuru aracı kalmadığı için cezayı indirimsiz bir şekilde ödemek durumunda kalacaklardır.

3.2.4. 213 sayılı Kanun m. 359'da düzenlenen “(adli) cezada indirim”e yönelik etkin pişmanlık

7394 sayılı Kanun m. 4 ile 213 sayılı Kanun m. 359/5 ihdas edilmiştir. Buna göre “Yukarıdaki fıkralarda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.”⁹⁷⁷ şeklindeki düzenlemeyle vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanabilecek bir *etkin pişmanlık* olanağı getirilmiştir⁹⁷⁸.

⁹⁷⁶Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 80. Danıştay'ın, vergi aslının tamamı süresinde ödendikten sonra cezalarda indirmeye yazılı başvuru şartının aranmayacağına yönelik kararları hakkında bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 438.

⁹⁷⁷Anayasa Mahkemesi'nin 13.09.2023 tarihli 2022/81 Esas ve 2023/153 Karar sayılı kararıyla iptal edilmiştir (29.11.2023 tarihli ve 32384 sayılı Resmî Gazete).

⁹⁷⁸Ayrıca benzer şekilde 7394 sayılı Kanun m. 6 ile 213 sayılı Kanun'a geçici m. 34 eklenmiştir. 213 sayılı Kanun m. 359'da yapılan etkin pişmanlık benzeri düzenleme hüküm verilinceye kadar etkiliyken geçici m. 34 *infaz aşamasını* da kapsamına almaktaydı. Anayasa Mahkemesi, hükmün birinci fıkrasında yer alan *infaz* ve ikinci fıkrasında yer alan *kovuşturma* ibarelerini iptal etmiştir: “...Ancak böyle olmakla birlikte etkin pişmanlık ve özel aştan yararlanabilmek için ödenen vergi ve diğer kalemlerin dava konusu yapılmaması koşulu dolayısıyla yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması gerekçesiyle beraat kararı verilmesi hâlinde vergi suçunun muhatap tarafından işlenmediği, bu suçun işlendiği varsayımına dayalı olarak doğduğu iddia edilen vergilerin doğmadığı dolayısıyla etkin pişmanlıktan yararlanmak amacıyla muhatabın ödememesi gereken vergiyi ve buna bağlı diğer kalemleri ödemediği kesin olarak ortaya çıkmakta; diğer hâllerde vergi kaybını doğuracak ilave fiilin işlenmemiş olması, vergi suçunun muhatabı ile verginin muhatabının farklı kişiler olması, vergi ve ceza ile ilgili tespitlerde hatalar yapılması gibi ihtimallerin gerçekleşmesi durumunda aslında ödenmemesi gereken vergi ve diğer kalemlerin ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Böylelikle bu ödemeleri yapmak durumunda kalan

213 sayılı Kanun m. 359/5'in kullandığı ifadede geçen *kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır* ibaresiyle, hem yapılandırma kanunlarında kullanılan kavramlar yönünden hem de KYV ile benzer bir düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Ancak bu durumda ortaya çıkabilecek bir soru şu olabilir: Açılan vergi davasında kanun yolundan vazgeçme durumunda 213 sayılı Kanun m. 379 anlamında KYV'nin işletilmesi mümkün müdür? Anılan Kanun m. 359/5; m. 359/3 ve m. 359/4 hükümleriyle bağlı bir hükümdür. Kanun m. 359/3'te “*Bu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığıнын tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının...kadar ödenmesi halinde...*” dediğinden dolayı artık KYV'nin işletilme olanağı ortadan kalkmaktadır⁹⁷⁹. Kaldı ki bu durumda fail, üzerine atılı fiili gerçekleştirdiğini ve aslında ortaya çıkan zararı gidermeyi⁹⁸⁰ de hükümden yararlanarak kabul etmiş olmaktadır.

Burada da KYV'dekine benzer bir sorunun ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Fail, vergiye karşı dava açmış ve hakkında bir hüküm kurulmuşsa etkin pişmanlıktan faydalanmak için 213 sayılı Kanun m. 359/3'te öngörülen miktarı ödeyecek⁹⁸¹ ve kanun yoluna başvurmayacak veya başvurmuşsa bundan vazgeçmesi gerekecektir. Bu durumda davacının hakkında ortaya çıkan bir mahkeme kararı bulunmasına rağmen farklı bir durumun oluşması ihtimali ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de mahkemece verilecek vergi veya cezaya ilişkin karar etkisiz kılınarak mükellef-faile Kanun'da öngörülen meblağın ödetilmesinin sorunlu bir hukuki durum yaratabileceği düşünülmektedir. Ayrıca bu halde idarenin uyuşmazlığı devam ettirmemesine yönelik

muhatap aşırı bir külfete katlanmak zorunda kalacak ayrıca devletin kamu alacağına bir an önce ve kesin olarak kavuşması biçiminde kamu yararının bulunmadığı ortaya çıkacaktır. Sonuçta kuralla kişilere yüklenen aşırı külfete karşılık sağlanacak kamu yararı sadece dava sayısının azalmasına bağlı olarak yargının iş yükünün hafifletilmesi olacaktır. Bu durumda muhataba yüklenen aşırı külfetle sadece yargının iş yükünün hafifletilmesi biçimindeki kamu yararı karşılaştırıldığında sınırlama aracı ile sınırlamayla ulaşılmak istenen amaç arasında bulunması gereken adil dengenin kişiler aleyhine bozulduğu anlaşılmaktadır...” Anayasa Mahkemesi'nin 38.09.2022 tarihli 2022/59 Esas ve 2022/111 Karar sayılı kararı (www.legalbank.net E.T.: 19.07.2023). Ayrıca 213 sayılı Kanun geç. m. 34 hakkında bkz. Yücel ve Bozdoğanoglu, 2022, **a.g.k.**, 1248-1249. İlgisi yönünden bkz. S. Ağar (2005). Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 59, ss. 327-358, s. 352-354; Pınar, 2014, **a.g.k.**, 4375-4376.

⁹⁷⁹Bkz. Yücel ve Bozdoğanoglu, 2022, **a.g.k.**, 1255.

⁹⁸⁰Bu konuda bkz. G. Şişman ve Ş. Sarsıkoğlu (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 30(3), ss. 1591-1625, s. 1598.

⁹⁸¹Bkz. E. Yılmaz Furtuna ve A. Laloğlu (2022). 7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 5(2), ss. 347-372, s. 368.

bir öngörü de bulunmamaktadır. Oysaki KYV'ye başvurulduğunda idarenin uyuşmazlığı devam ettirmeyeceği konusunda açık bir düzenleme bulunmaktadır.

3.2.5. Pişmanlık ve ıslah

Beyana dayalı vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyenler ile bunlara iştirak edenlerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri halinde ve başka birtakım şartların gerçekleşmesiyle birlikte haklarında vergi ziyai cezası kesilmez (213 s. K. m. 371/1). Kurumun emlak vergilerinde uygulanma imkânı bulunmaz⁹⁸² (213 s. K. m. 371/2). Çünkü hem emlak vergisinde yaygın bir mükellef grubu bulunur ki bu durumda düzeltme işlemlerinde ağır bir külfet ortaya çıkabilir hem de bu vergide yeteri kadar kolaylık bulunmaktadır.

Pişmanlık ve ıslahtan faydalanmak isteyen mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından resmi bir makama dilekçeyle veya şifahi olmakla birlikte tutanakla tevsik edilmiş bir ihbarda bulunulmamış olması gerekir (213 s. K. m. 371/1-(1)). *Haber verme dilekçesinin* verilme zamanı, yetkili memurların haber vermeye konu vergiyle ilgili bir vergi⁹⁸³ incelemesine başlama zamanından önce olması gerekir veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikalinden önce olması gerekir (213 s. K. m. 371/1-(2)). Mükellef hiç beyanname vermediyse veya eksik ya da yanlış beyanname verdiyse *haber verme dilekçesinin* verildiği tarihten başlayarak en geç on beş gün içinde beyannamenin verilmesi veya eksikliğin tamamlanması ya da yanlışlığın düzeltilmesi gerekir (213 s. K. m. 371/1-(3), (4)). Mükellefçe haber verilen ve ödeme süreleri geçmiş olan vergilerin, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun m. 51'de öngörülen gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak en geç on beş gün içinde ödenmesi gerekir.

Pişmanlık ve ıslah kurumunun etkin pişmanlığa benzer bir vergi hukuku kurumu olduğu düşünülmektedir⁹⁸⁴. Çünkü etkin pişmanlıkta; *tamamlanmış bir suç olmalı,*

⁹⁸²Bu konuda bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 238. Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, **a.g.k.**, 253. Çünkü hem emlak vergisinde yaygın bir mükellef grubu bulunur ki bu durumda düzeltme işlemlerinde ağır bir külfet ortaya çıkabilir hem de bu vergide yeteri kadar kolaylık bulunmaktadır. A. Ak ve Ş Ekeryılmaz (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halin Değerlendirilmesi. *Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi* 8(2), ss. 1-16, s. 11. Emlak vergisindeki mükellef sayısının diğer vergilere göre daha fazla olduğu yönünde bkz. C. Hacıköylü (2009). *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*. Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 179.

⁹⁸³Bu konudaki eleştiriyi için bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 70-71.

⁹⁸⁴Etkin pişmanlık durumu olarak nitelendirilmesi hakkında bkz. Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 427. Kendine özgü bir kurum olarak nitelendirilmesi gerektiği hakkında bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 65-66.

*tamamlanmış suça ilişkin olarak etkin pişmanlık hükmü münhasıran düzenlenmiş olmalı, fail suçun tamamlanmasından sonra bizzat ve kanunda öngörülen sürede pişmanlık göstermelidir*⁹⁸⁵. Ayrıca pişmanlık ve ıslah kurumuna şartları sağlayarak başvuran ilgili⁹⁸⁶ hakkında vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hüküm de uygulanmayacaktır (213 s. K. m. 359/2). Bununla birlikte vergi ziyaına sebebiyet veren vergi kaçakçılığı fiilleri hüküm kapsamındayken vergi ziyaı ortaya çıkarmayan vergi kaçakçılığı fiilleri yönünden pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanılması mümkün görünmemektedir ki bu durumun mükellefler arasında eşitsizliğe yol açabileceği söylenebilir⁹⁸⁷.

Pişmanlık ve ıslah idari bir çözüm mekanizması olarak değerlendirilebilir. Pişmanlık ve ıslah, vergi kabahatleri yönünden sadece vergi ziyaı cezasını ortadan kaldırmaktadır. KYV ise vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. Pişmanlık ve ıslahın aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hükmün uygulanmasını engelleyen bir etkisi bulunurken KYV'nin böyle bir etkisi bulunmaz. Ayrıca şartları sağlayan bir pişmanlık ve ıslah başvurusunun reddedilmesi mümkün değildir. KYV'de olduğu gibi idareye bu konuda bir takdir yetkisi tanınmamıştır. Pişmanlık ve ıslahtan faydalananın KYV'den faydalanması mümkün değildir. Çünkü pişmanlık ve ıslahtan faydalanan ilgili, kurumdan faydalanarak dava açma kabiliyetini yitirmektedir. Ancak ihtirazî kayıtlı pişmanlık beyannamesi verenlerin dava kabiliyetlerinin varlığı hakkında Danıştay'ın verdiği kararların çelişkili olduğu görülmektedir⁹⁸⁸. Anayasa Mahkemesi ise pişmanlık beyannamesini ihtirazî kayıtlı

⁹⁸⁵E. Baki (2016). Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi* 2, s. 42-47.

⁹⁸⁶Fail yanında kaçakçılık suçlarına iştirak edenlerin de hükümden faydalanmaları gerektiği hakkında bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 72.

⁹⁸⁷Bkz. B. Bozdoğanoglu (2016). Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri. *International Journal of Public Finance* 1(2), ss. 146-167, s. 165.

⁹⁸⁸Bkz. C. Göker ve Y. E. Yilmazoglu (2017). Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme. *Ankara Barosu Dergisi* 75(3), ss. 81-100, s. 85-88. "...Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunan davacı tarafından, bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açılmasına olanak bulunmadığı gibi pişmanlıkla beyanname verilmesinden sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kaydın da, daha önceki bir tarihte, pişmanlıkla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açma hakkı vermesi mümkün değildir..." Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.10.2021 tarihli ve 2020/548 Esas ve 2021/1342 Karar sayılı kararı; aynı yönde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 19.2.2014 tarihli 2014/1 Esas ve 2014/79 Karar sayılı kararı ve 11.12.2009 tarihli 2008/593 Esas ve 2009/655 Karar sayılı kararı. Aksi yönde bkz. "...Bu durumda, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazî kayıt şerhi konulmasına da hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu bakımdan pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazî kayıt koymak olanağı mevcut olduğundan, mahkeme kararının

veren mükellefe dava kabiliyeti tanımayan vergi yargısının yaklaşımının hak ihlali teşkil etmediğine karar vermiştir⁹⁸⁹.

3.2.6. İzaha Davet

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziya uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında, tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmaması şartıyla, mükellefler izaha davet edilebilir⁹⁹⁰ (213 s. K. m. 370/a). Bu durumda mükellefe bir *izaha davet yazısı* tebliğ edilir ve tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde bu konuda mükellefçe bir açıklama yapılırsa ve vergi ziyasına sebebiyet verilmediği anlaşılsa mükellef hakkında inceleme yapılmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez (213 s. K. m. 370/a-1). Mükellefin açıklaması yeterli görülmezse değerlendirme yazısının tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde beyanname verilmediyse beyanname verilmesi, eksik veya yanlış verilen beyanda eksiklik tamamlanır veya yanlışlık düzeltilirse ve ödeme süresi geçen vergiler için 6183 sayılı Kanun m. 51'e göre gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenirse ziyaa uğratılan verginin %20'si oranında ceza kesme işlemi yapılır; bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez (213 s. K. m. 370/1-b). İzaha konu durumla ilgili pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanılamaz (213 s. K. m. 370/a).

pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konulmasının Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacıyla bağdaşmadığı yönündeki gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir..." Danıştay 3. Dairesi'nin 6.5.1998 tarihli 1997/2273 Esas ve 1998/1603 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr 28.02.2023). Pişmanlık beyannamesinde ihtirazî kaydın dikkate alınması gerektiği hakkında bkz. F. R. Ortaç ve E. Yılmaz Furtuna (2017). Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlı Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 8(2), ss. 423-452, s. 447-448. Mükellefin pişmanlık beyannamesini ihtirazî kayıtlı vererek konuyu uyuşmazlığa taşımasının bir çelişki oluşturacağı yönünde bkz. G. Gümüşkaya ve E. Aksu Selçok (2023). Türk Vergi Hukukunda İhtirazî Kayıt. *Maliye Çalışmaları Dergisi* 69, ss. 99-128, s. 118.

⁹⁸⁹“...Başvuru konusu olayda da bu ilkelerden ayrılmayı gerektirir bir durum bulunmamaktadır. Bu durumda pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazî kayıt konularak dava açılmayacağına kabul edilmesi yönünde kanuni dayanağı ve kamu yararına dayanan meşru amacı bulunan müdahalenin somut olay bağlamında başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, pişmanlıkla verilen vergi beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvurucuya şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklediği ve bu suretle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile malikin mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengeyi başvurucu aleyhine bozmadığı kanaatine varılmıştır...” Anayasa Mahkemesi'nin 8.7.2020 tarihli 2016/73 sayılı bireysel başvuru kararı. Aynı yönde bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 1.7.2020 tarihli 2016/70 sayılı bireysel başvuru kararı (www.anayasa.gov.tr E.T.: 7.7.2023). Anayasa Mahkemesi'nin bu kararlarının değerlendirilmesine ilişkin olarak bkz. Gümüşkaya ve Aksu Selçok, 2023, **a.g.k.**, 118-119.

⁹⁹⁰Hükümün kapsamı hakkında bkz. 519 sr. n. VUKGT (30.07.2020 tarihli ve 31201 sayılı Resmî Gazete).

Vergi ziyanına sebep olan vergi kaçakçılığı suçlarında izaha davet kurumunun uygulanması mümkün olmamakla birlikte buna *sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde* kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı bir takvim yılında 100.000-TL’yi⁹⁹¹ geçmeyen mükelleflere ve belge tutarı 100.000-TL’yi geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edileceğine dair bir istisna öngörülmüştür (213 s. K. m. 370/b). Bu istisnai durumda da m. 370/a-2’de öngörülen şartın gerçekleştirilmesiyle vergi ziyai cezası %20 oranında kesilir.

İzaha davet kurumu, vergi ziyai cezasına ilişkin kısmi bir idari çözüm mekanizmasıdır⁹⁹²; çünkü ilgili hükümde, uygulamanın vergi incelemesi yapılması ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmeyeceği açıkça ifade edilmektedir⁹⁹³. Ayrıca burada mükellefin aktif bir başvurusu bulunmaz. İzaha davet edilen mükellefin durumu, KYV ve diğer anlaşmazlık çözüm yöntemlerine nazaran daha pasif bir statüdedir. Kaldı ki idare, izaha davette bulunmak mecburiyetinde de değildir; onun bu konuda bir takdir yetkisi bulunmaktadır⁹⁹⁴. İdarenin daveti, hazırlayıcı işlem niteliğinde olduğundan doğrudan davaya konu edilebilir bir işlem olarak değerlendirilmesi mümkün değildir⁹⁹⁵. İzaha davetten yararlanan mükellefin ise artık başka bir idari çözüm mekanizmasından veya dava yolundan yararlanması mümkün değildir⁹⁹⁶. İzaha davetten yararlanan mükellef artık dava yoluna başvuramayacağından KYV’den yararlanması da mümkün olmaz. Kapsamı yönünden ise KYV’ye göre oldukça dar kapsamlı bir çözüm mekanizmasıdır. Diğer yandan KYV ile benzer yönü bakımından her ikisinde de hükmün uygulama alanına ilişkin Bakanlığa geniş bir yetkinin verildiği söylenebilir⁹⁹⁷.

⁹⁹¹2022 yılı için 148.000-TL.

⁹⁹²Hukuki niteliği hakkında bkz. F. Başaran Yavaşlar (2017). “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar. *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16(2-3), ss. 83-95, s. 83-85.

⁹⁹³Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 74.

⁹⁹⁴Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 75.

⁹⁹⁵Bkz. H. H. Bayraklı ve M. Hatipoğlu (2018). İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9(2), ss. 561-592, s. 590.

⁹⁹⁶Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 62.

⁹⁹⁷İlgisi yönünden bkz. D. Bozdağ ve C. Çataloluk (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives* 6(1), ss. 42-56, s. 54-55.

İzaha davet kurumu özellikle pişmanlık ve ıslahtan yararlanma olanağı kalmayan mükellefler için başvurulabilecek alternatif bir çare olarak düşünülebilir⁹⁹⁸. Ayrıca kurumun, idarenin ve yargının iş yükünü azalttığı, devletin alacağına daha kısa sürede kavuşabildiği⁹⁹⁹, vergi mükellefinin kendisini ifade etmesi olanağı sağlanarak vergi idaresi ile arasındaki ilişkiyi geliştirme fırsatı sunduğu ve bu suretle vergiye uyumu artırdığı¹⁰⁰⁰ söylenebilir¹⁰⁰¹. Ancak kurumdan yararlanma konusunda vergi kaçakçılığı fiilleri bakımından ortaya konulan istisnanın eşitlik ilkesine aykırılık taşıması dolayısıyla ve sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananların -bir takvim yılında belli bir tutara kadar olanlardan- kurumdan faydalandırılması mümkün kılınmışken dürüst mükellefleri inceleme ya da takdire sevk etme tehdidi altında bırakması dolayısıyla da eleştirilebilir¹⁰⁰². Ayrıca yine belirtmek gerekir ki izahın yeterli bulunamaması durumunda dahi vergi ziyai cezasının %20 oranında kesileceği belirtilmektedir. İzahı yeterli olmadıysa mükellef hakkında incelemenin genişletilmesi gerekirken mükellefin ödüllendirilmesi gibi garip bir durum ortaya çıkmaktadır¹⁰⁰³. Benzer durumun vergi ve vergi cezasına karşı dava açıp dava aleyhine sonuçlanan ve KYV'ye başvuran mükellefin cezasında %25 oranında eksik tahakkuk eden ve yine erken ödemede %20 oranında indirim avantajı sunan KYV'de de olduğunu söylemek gerekir.

3.2.7. Hata düzeltme

Vergisel işlemlere karşı hata düzeltmenin iki şekilde ortaya çıkabileceği söylenebilir. Birincisi, vergi tarhiyatının idari işlem niteliği dolayısıyla dava açma süresi içinde idareye başvurdur. Bu kabiliyet, 2577 sayılı Kanun m. 11'in "*İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış*

⁹⁹⁸Bkz. Ö. Sarılı (2020). Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması. *Gümrük Ticaret Dergisi* 7(22), ss. 72-85, s. 84.

⁹⁹⁹Bkz. S. Buyrukoğlu ve E. Toparlak (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 5(1), ss. 57-68, s. 66.

¹⁰⁰⁰Sarılı, 2020, **a.g.k.**, 84-85.

¹⁰⁰¹Bkz. E. Hepaksaz ve O. Avcı (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 23(Özel Sayı), ss. 759-772, s. 769.

¹⁰⁰²Bkz. Başaran Yavaşlar, 2017, **a.g.k.**, 95.

¹⁰⁰³Bkz. Başaran Yavaşlar, 2017, **a.g.k.**, 93.

olan idari dava açma süresini durdurur.” şeklindeki ifadesinden doğmaktadır. Ancak bu yöndeki başvuru yöntemi, 213 sayılı Kanun m. 116 ve devamında düzenlenen hata düzeltme kurumu ile uyumlu değildir¹⁰⁰⁴. Gerçi 213 sayılı Kanun’da düzenlenen hata düzeltme kurumu, m. 117’de öngörülen *hesap hataları* ve m. 118’de öngörülen *vergilendirme hatalarını* kapsamaktadır. Önemli bir fark ise Kanun’un hata düzeltme kurumuna başvuruda düzeltme yetkisini ilgili vergi dairesi müdürüne vermesidir. 2577 sayılı Kanun m. 11’in düzenlemesine göre ise dava açılmadan önce hata düzeltme, üst makam varsa üst makamdaki istenilebilir. Üst makamın olmadığı durumda işlemi tesis eden makama başvuru caizdir ve bu başvuru dava açma süresinin işlemlerini durdurur. Bu durumda örneğin dava açma süresi içinde mükellef, vergi dairesine düzeltme talebinde bulunursa bu talep, dava açma süresinin işlemlerini durduracak mıdır yoksa durdurmayacak mıdır? 213 sayılı Kanun ile 2577 sayılı Kanun arasında bu konuda bir bağlantı kurulmamıştır¹⁰⁰⁵. 213 sayılı Kanun’un idari usul kanunu, bu konuda ortaya koyduğu hata düzeltme kurumu da idari bir başvuru yolu olması itibarıyla ve 2577 sayılı Kanun’un da bir yargılama usulü kanunu olması dolayısıyla aradaki bağlantının kurulması zor olmaktadır¹⁰⁰⁶. Kaldı ki 2577 sayılı Kanun m. 10 ve m. 11’in idareye başvuru ve bunun dava açma süresini durdurmasıyla ilgili öngörüler de belirsizliği derinleştirmektedir. Çünkü 213 sayılı Kanun m. 124/1’e göre vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvurabilecekleri düzenlenmektedir. Ancak vergi davası açma süresi geçmemesine rağmen hata düzeltme yoluna başvurmak isteyen mükellef, bu başvuruyu 2577 sayılı Kanun m. 11’e göre doğrudan üst makama değil de işlemi tesis eden makama yaparsa dava açma süresi işlemeye devam mı edecektir? Çünkü 213 sayılı Kanun m. 120/1’e göre düzeltme yetkisi, ilgili vergi dairesi müdürüne verildiğinden dolayı mükellef öncelikle işlemi tesis eden vergi idaresine başvuracaktır. Fakat 2577 sayılı Kanun m. 11’e göre üst makamın olduğu durumda, işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya yeni bir işlemin tesisine yönelik olarak işlemi tesis eden makama başvuru dolayısıyla dava açma süresinin işlemesi durmamaktadır. Diğer yandan 213 sayılı Kanun üst makama şikâyet başvurusunu, daha çok dava açma süresinin dolması durumu için öngörmekte gibidir. Bundan dolayı dava açma süresi

¹⁰⁰⁴Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 786-788.

¹⁰⁰⁵Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 786-788.

¹⁰⁰⁶Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 786-788. İlgisi yönünden bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 190.

devam eden mükellef, dava açmadan hata düzeltme başvurusunda bulunduğunda artık 2577 sayılı Kanun m. 11'in öngörüsünden bağımsız olarak vergi davası açma süresinin durması gerektiği düşünülmektedir. Aksi bir yaklaşım, mükellefin hak arama hürriyetinin kapsamını daraltmak anlamına gelir. Oysaki kişinin mahkemeye erişim hakkı, hak arama hürriyeti kapsamında değerlendirildiğinde bunun bir hürriyet olarak geniş yorumlanması gerekir. Elbette *Karakoç*'un belirttiği gibi bu yöndeki uyumsuzluğu gidermek için 213 sayılı Kanun m. 123 veya 2577 sayılı Kanun m. 11'de açık bir hüküm konulması yerinde olurdu¹⁰⁰⁷.

İkincisi, dava açma süresi geçtikten sonra 213 sayılı Kanun'un hata düzeltme kurumuna başvurulabilmesidir. Kanun m. 124/1, açıkça dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddolunması durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet başvurusunda bulunulabileceğini söylemektedir. Bu yöndeki başvuru süresi de m. 126'da öngörülen zamanaşımı süreleri içinde yapılabilmektedir. Özellikle bu durumda, dava açma süresinde dava açmayan mükellefçe şikâyet yoluna başvurulduğunda, bu başvurunun reddine karşı dava açılabilmesi kabul edilmektedir¹⁰⁰⁸. Açılan bu davada ise KYV'ye başvurulabilmesi mümkün değildir. Çünkü bu dava, ilgili vergi veya cezasına karşı değil, şikâyet başvurusunun reddine karşı açılmaktadır¹⁰⁰⁹.

Yine hata düzeltme yolu 213 sayılı Kanun m. 116'da haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde ele alınmış; vergi cezaları bakımından da hata düzeltmeye ilişkin hükümlerin uygulanabileceği m. 375'te öngörülmüştür¹⁰¹⁰. Dolayısıyla hata düzeltmenin hem verginin hem de vergi cezasını kapsadığı söylenebilir. Özellikle eksik ödenen vergiler yönünden ve idare ile mükellef arasında *doğabilecek* bir anlaşmazlığı sonlandırma kabiliyeti yönünden konuya yaklaşıldığında *uzlaşma* ve KYV ile benzer bir yönü olduğu söylenebilir. Ancak hatanın kaynağı mükellef dışında idare

¹⁰⁰⁷Bkz. Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 788.

¹⁰⁰⁸“...Kanun koyucu tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde, anılan Kanun'da belirtilen vergi hatalarına yönelik ayrı ve sınırlı bir başvuru yolu olan düzeltme ve şikâyet yolu öngörülmüştür. Bu düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamdaki vergi hatalarının bulunması haline özgü olmak kaydıyla doğrudan vergilendirme işlemine karşı süresi içinde açılacak dava hakkından ayrı olarak zamanaşımı süresi içinde olmak koşuluyla düzeltme ve şikâyet yoluna başvurularak vergi hatasının düzeltilmesinin yetkili idari makamlardan istenilebilmesine, başvurunun reddi halinde uyuşmazlığın yargı mercii önüne getirilebilmesine imkân tanınmaktadır...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 5.10.2022 tarihli 2022/6 Esas ve 2022/10 Karar sayılı kararı (www.lexpera.com.tr E.T.: 7.7.2023).

¹⁰⁰⁹Karakoç, 2014a, **a.g.k.**, 784-785.

¹⁰¹⁰Bkz. Şenyüz, 2017, **a.g.k.**, 267; Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 436; Batı, 2021, **a.g.k.**, 434.

de olabilir¹⁰¹¹ ki bundan dolayı hata düzeltmenin diğer başvuru yollarından ayırt edici özelliğinin belirginleştiği düşünülmektedir. Bununla birlikte yine hata düzeltmenin belirgin ayırt edici bir özelliği, tarafların birtakım fedakarlıklarda bulunmamalarıdır; çünkü hata düzeltmenin esas işlevi hukuka aykırılığı gidermektir.

3.2.8. Karşılıklı anlaşma usulü

14.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanun ek m. 14 ilâ ek m. 18 hükümleriyle *karşılıklı anlaşma usulü* adı altında, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının olumsuz sonuçlarını ortadan kaldırma işlevi görebilecek yeni bir kurum ihdas edilmiştir¹⁰¹². Kurum hem vergi hem de cezaları kapsamaktadır.

Mükellef, bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı şekilde vergilendirildiğinde veya vergilendirilmesine ilişkin kuvvetli emareler ortaya çıktığında Gelir İdaresi Başkanlığı'na veya anlaşmanın cevaz verdiği ölçüde anlaşmanın tarafı Akit Devletin yetkili makamlarına başvurabilir (213 s. K. ek m. 14/1). Anlaşmada başvuru süresi belirtilmemişse veya süre konusunda iç mevzuata atıf yapılmışsa anlaşma hükümlerine aykırılığı iddia edilen bir vergilendirmeden mükellefçe haberdar olduğu tarihten üç yıl içinde ya da her hâlükârda ihbarnamenin tebliğ edildiği, ihtirazı kayıtlı verilen beyanda verginin tahakkuk ettiği veya kesintinin yapıldığı tarihten itibaren anlaşmada öngörülen süre içinde veya böyle bir süre yoksa üç yıl içinde başvurunun yapılması gerekir (213 s. K. ek m. 14/3). Karşılıklı anlaşma usulüne göre başvuru; başvuru kapsamında tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ile ihtirazı kayıtlı verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durdurur (213 s. K. ek m. 15/1). Başvurudan önce dava açılmışsa başvuru sonucu sonuçlanmadan dava incelenmez; bir şekilde incelenirse olumlu sonuçlanan anlaşmaya göre işlem tesis edilir (213 s. K. ek m. 17/1-a). Anlaşmanın sağlanamaması durumunda ise mahkemece davanın görülmesine devam olunur (213 s. K. ek m. 17/1-a).

Başvuru, Gelir İdaresi Başkanlığı ile Akit Devletin yetkili makamı arasında anlaşmaya varılacak şekilde sonuçlandığında mükellefe sonuç tebliğ edilir (213 s. K. ek m. 16/1). Yazının tebliğinden itibaren mükellefin varılan anlaşmayı kabul edip etmediğini Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirmesi gerekir; bu süre içinde mükellefçe bir bildirimde bulunulmazsa varılan anlaşma kabul edilmemiş sayılır ve otuz gün sonunda

¹⁰¹¹Bkz. Şenyüz, 2017, **a.g.k.**, 267.

¹⁰¹²Bkz. Karakoç, 2021a, **a.g.k.**, 87.

dava açma süresi yenilenir (213 s. K. ek m. 16/2). Mükellefçe, varılan anlaşma sonucu teklifi kabul edilirse anlaşma vaki olur ve varılan anlaşmaya göre vergi ve cezalarda düzeltme yapılır ve mükellefçe anlaşma üzerine tahakkuk eden vergilere 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilecek gecikme zammı oranında gecikme faizi, verginin normal vade tarihinden anlaşmanın mükellefçe kabul edildiğini bildirdiği tarihe kadar geçen süre için uygulanır (213 s. K. ek m. 16/3).

Başvurunun reddi halinde de bu durum yazı ile mükellefe tebliğ edilir ve mükellef, kalan dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açabilir; dava açma süresi on beş günden az kalmışsa yazının tebliğ tarihinden itibaren süre on beş güne uzar (213 s. K. ek m. 15/2).

Karşılıklı anlaşma sağlandığı takdirde üzerinde anlaşmaya varılan vergi ve cezalar için dava açılamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Ayrıca bu durumda *cezalarda indirmeden* ve *uzlaşmadan* da yararlanılamaz. Anlaşmaya konu vergi ve cezalara dair düzeltme işleminin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir ve bu sürede düzeltmeye konu verginin tamamı ile cezaların yarısı ödendiğinde cezanın geri kalan yarısını ödeme mecburiyeti ortadan kalkar (213 s. K. ek m. 16/4). Mükellefin uzlaşmadan yararlanabilmesi için karşılıklı anlaşma usulüne başvurmadan önce uzlaşma başvurusunda bulunmuş olması gerekir ve anlaşma sonuçlanmadan başvurusundan vazgeçer ve uzlaşma vaki olursa diğer Akit Devletin yetkili makamına düzeltme talebiyle yeniden başvurabilir; bu durum haricinde karşılıklı anlaşma usulüne yeniden başvuramaz (213 s. K. ek m. 17/1-b).

Karşılıklı anlaşma kurumu bir idari çözüm mekanizmasıdır. Konusu ve kapsamı dâhilde alınan vergiler ve kesilen cezalardır. Kurumdan mükellef veya sorumlu faydalanabilir. Mükellefin aktif başvurusu gerekir. İdarenin başvuru konusunda takdir yetkisinin bulunup bulunmadığı hususu çok açık değildir. Kaldı ki hükümden Gelir İdaresi Başkanlığı dışında müstakil olarak akit devletin yetkili makamına da başvurulabileceği şeklinde bir anlam çıkmakta gibidir. Bu durum diğer anlaşmazlık çözüm yollarına göre önemli bir farklılıktır. Özellikle uzlaşma başvurusunun esas alınıp uzlaşma sağlandıktan sonra dahi başvurudan vazgeçilip akit devletin yetkili makamına düzeltme talebiyle yeniden başvurulabilme imkânının sağlanması, kurumun *iç başvuru* ve *dış başvuru* olmak üzere ikili bir şekilde değerlendirilmesini gerektirebilir. Bununla birlikte, başvurunun kabulü için aranan özel şartların diğer benzer kurumlardan pek bir farklılığı olmadığı görülmektedir. Kuruma başvuruyla birlikte diğer çözüm

mekanizmalarına veya dava yoluna başvurulması mümkün değildir. Kurum, zamana bağlı bir ödeme avantajı sağlamaktadır. Kurumun uygulamasına ilişkin idareye düzenleyici işlem tesis etme yetkisi verilmiştir. Bu açıklanan yönleriyle kurum hem diğer idari çözüm yolları hem de KYV ile benzerlikler taşımaktadır. Açılan bir davada mahkemece inceleme yapılsa bile kuruma yapılan başvuru kabul edilip anlaşma sağlandığında mahkeme karar da verse idari çözüm mekanizmasının sağladığı sonuca üstünlük tanınmanın eleştirilebilir bir durum olduğu düşünülmektedir ki benzer durumlar hem KYV’de hem de diğer anlaşmazlık çözüm mekanizmalarında bulunmaktadır.

3.2.9. Terkin

Hazine ve Maliye Bakanlığı veya Bakanlıkça devredilen yetkiyle mahalli idarece; doğal bir afet yüzünden varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, doğal afet dolayısıyla zarar gören gelir kaynaklarına ilişkin vergi borçları ve cezaları, zararlar orantılı olmak üzere tamamen veya kısmen terkin edilir (213 s. K. m. 115/1-(1), 2). Benzer şekilde mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, doğal afete maruz kalan arazi için zararın gerçekleştiği hasat ve devşirme zamanına denk gelen yıla ait olmak üzere tahakkuk ettirilen arazi ve vergi cezaları da terkin edilir (213 s. K. m. 115/1-(2)).

Hükümde sayılan şartların gerçekleşmesiyle terkin kurumunun işletilmesi gerekir. Zararın belirlenmesi dışında idareye bu konuda bir takdir yetkisi tanınmadığı düşünülmektedir. Bundan dolayı mükellefçe başvuruda bulunulması zorunluluğu yoktur. Terkinin vergi kaçakçılığı suçlarına bir etkisi yoktur¹⁰¹³. Çünkü Kanunda verilen yetki idari nitelikli vergi ve ceza işlemlerine yöneliktir.

Terkin edilen kısım dışındaki vergi aslı ve cezaları yönünden ise idari başvuru yolları ile dava yolunun devam ettiği düşünülmektedir. Çünkü terkin, Kanundan doğan özellikli durumun gerçekleşmesiyle kendiliğinden ortaya çıkan sui generis bir yapıdadır. Mükellefin aktif veya pasif başvurusuna gerek kalmadan sonuçlarını doğurduğundan dolayı mükellefçe kullanılıp tüketilen bir başvuru daha ortaya çıkmamıştır. Bu halde terkinden yararlanmasına rağmen dava açan mükellefin KYV’ye de başvuru kabiliyetinin devam ettiği düşünülmektedir.

¹⁰¹³Bkz. Kaneti vd., 2019, a.g.k., 441.

Terkin kurumu, sosyal amaçlı bir düzenlemedir. Mükellefin ekonomik durumunun telafisine ilişkin aktif bir katkı sağlaması da onu diğerlerinden ayıran özelliğini ortaya koymaktadır¹⁰¹⁴.

213 sayılı Kanun'da ayrıca düzenlenmesine rağmen *terkin* vergi hukukunda farklı anlamlarda kullanılabilmektedir¹⁰¹⁵. Bu kavram aynı zamanda vergi idaresinin tek taraflı olarak vergi alacağından feragati anlamını da taşıyan bir kavramdır¹⁰¹⁶. Örneğin hata dolayısıyla fazla tarh edilen bir verginin fazla tarh edilen kısmı, uzlaşmaya varılması durumunda uzlaşma sonucunda vazgeçilen vergi veya mahkemece tarhiyata karşı açılan davanın lehe sonuçlanması durumunda (yine bu suretle KYV'ye başvurulması durumunda) verginin terkinini söz konusu olmaktadır. Dikkat edilirse terkinin bu genel alacaktan vazgeçme anlamı tahakkuktan vazgeçme kavramıyla yakın ilişkidir¹⁰¹⁷.

3.2.10. Tahakkuktan vazgeçme

İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam değeri belli bir miktarın¹⁰¹⁸ aşağısında kaldığında ve bunların tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağı tespit edildiğinde tahakkuktan vazgeçilebilir (213 s. K. mük. m. 115). Mükellefin başvurusuna gerek olmaksızın idarenin takdir yetkisine bağlı şekilde tahakkuktan vazgeçmenin işletileceği söylenebilir.

213 sayılı Kanun mük. m. 115'te bu şekilde bir hükmün düzenlenmesinin sebebi vergiden elde edilecek gelirin, vergilendirme işlemleri dolayısıyla gerçekleştirilecek maliyetin altında kalmasından kaynaklanmaktadır¹⁰¹⁹. Bu durumda vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin elde edebileceği bir yarar bulunmamaktadır.

213 sayılı Kanun mük. m. 115'te düzenlenen özel tahakkuktan vazgeçme dışında *terkin* ve *tahakkuktan* vazgeçmenin birbirine yakın kavramlar olduğu söylenebilir.

¹⁰¹⁴Bkz. E. Damar (1998). Doğal Afetlere Karşı Devletin İlgisi ve Terkin İşlemleri. *Sayıştay Dergisi* 29, ss. 29-43, s. 43.

¹⁰¹⁵Mükellefiyetin terkinini hakkında bkz. A. Rençber ve S. Ovalıoğlu (2023). Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkinini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14(1), ss. 87-102, s. 100-101.

¹⁰¹⁶İlgisi yönünden bkz. Öncel vd., 2019, **a.g.k.**, 162-163; O. K. Ergür (2021). Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11(1), ss. 191-207, s. 204-205.

¹⁰¹⁷Bkz. Öncel vd., **a.g.k.**, 163; Ergür, 2021, **a.g.k.**, 205.

¹⁰¹⁸2023 yılı için 129-TL.

¹⁰¹⁹Bkz. Batı, 2021, **a.g.k.**, 433.

Yukarıda terkinin genel anlamı için yapılan açıklamalar tahakkuktan vazgeçme bakımından da kabul edilebilir.

SONUÇ

213 sayılı Kanun m. 379’da düzenlenen *kanun yolundan vazgeçme* ile bir alternatif çözüm yolu daha vergi hukukuna girmiştir. Ancak hüküm çeşitli yönlerden birtakım sorunları haizdir.

Hükmün esas aldığı kavram olan *kanun yolundan vazgeçme* ile hükmün niteliği yeterince uyuşmamaktadır. Kanun yolundan vazgeçme yargılama hukukuyla ilgili bir kavramdır. Oysaki m. 379’daki düzenleme yargılama hukukuna ait birtakım özellikleri taşımakla birlikte esasında idari bir başvuru yolu gibi düzenlenmiştir. Ayrıca davacı, kanun yolundan vazgeçerken bir yandan mahkemenin verdiği karardan da feragat etmektedir. Oysaki yargılama hukukundaki kanun yolundan vazgeçmede tarafın davadan feragati söz konusu değildir; aksine kanun yolundan vazgeçerek mahkeme kararı kesinleştirilmeye çalışılmaktadır. 213 sayılı Kanun m. 379 ise kanun yolundan vazgeçen davacı hakkında verilen nihai karar esas alınarak kendi öngörüsüne göre yeni bir tahakkuku ortaya çıkarmakta ve bu tahakkukla ortaya çıkan vergi veya ceza miktarını kesinleştirmektedir. Yine belirtmek gerekir ki hükmün gerekçesinde, *mükellef ve idarenin her aşamada anlaşabilmesine* vurgu yapılmasına rağmen neden sadece kanun yoluna başvuru aşamasının esas alındığı anlaşılamamaktadır. Çünkü geçici ve dönemsel suretle çıkarılan mali yapılandırma kanunlarına bakıldığında, kanun yolundan vazgeçmeyle beraber mükellefin davadan feragatle de ilgili başvuru yollarını kullanabileceği görülmektedir. Dolayısıyla mali yapılandırma kanunlarındakine benzer ve fakat sürekli bir düzenleme yapmak isteyen kanun koyucunun hükmü sadece kanun yoluna başvurma aşamasıyla sınırlı tutması anlamlandırılmamaktadır.

Mükellef kanun yolundan vazgeçmeye başvurduğunda, mahkeme kararından kısmen feragat ettiği ve yine idarenin bu başvuruyu zorunlu olarak kabul etmesi durumu da vergi hukuku özelinde *uzlaşmaya*, genel olarak da kurumun *sulh sözleşmesine* benzerliğini ortaya koymaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki idarenin bu başvuruya kabul etmeye zorlanması, hak arama hürriyetinin -özellikle savunma hakkının- açık bir ihlali olarak değerlendirilebilir. Çünkü idarenin bu konudaki iradesi kanun hükmünce görmezden gelinerek onun tarafından da ihtilafın sürdürülmeyeceği emredilmektedir.

213 sayılı Kanun m. 379’da düzenlenen kanun yolundan vazgeçme, bir yönüyle davacının davadan -mahkeme kararından- feragatini de içermektedir. Çünkü geçerli bir başvuruyla birlikte hükmün öngörüsündeki oranlar mahkeme kararında belirtilen miktara uygulanarak yeni bir tahakkuk ortaya çıkmakta ve kesinleşmektedir. İdari

yargılama hukukunda ise davacının davasından feragati -özellikle objektif yoğunluğu olan iptal davalarında- mümkün olamamaktadır. Objektiflik karakteri yoğun olan ve özellikle bir yürütmeyi durdurma kararı verilen veya nihai şekilde iptal ile sonuçlanan davalarda genel olarak feragatin mümkün olmadığı söylenmelidir. Bununla birlikte m. 379'un kapsamı yapılan tarhiyata ve kesilen cezaya karşı açılan davalar olduğu için bu idari işlemlerin -birtakım istisnalar bir kenara bırakılırsa- kişinin subjektif hakkına yönelik müdahale özelliği ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla bu davalar iptal davası olarak açıldığında dahi subjektif dava özelliğini taşıdıklarından dolayı davadan feragatin de mümkün olduğu düşünülmektedir. Bundan dolayı da KYV'nin, idari yargılamada davadan feragatin mümkün olamadığı objektif nitelikli iptal davalarıyla bir ilişkisinin kurulamayacağı düşünülmektedir. Gerçekten de tarhiyat, mükellef üzerinde gerçekleşen ve verginin somut olarak bireyselleştirilmesini sağlayan bir işlemidir. İşlem haksız nitelikte ise bu durum mükellefin -çoğu zaman- mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelir. Artık buna karşı açılan davanın da mükellefin subjektif hakkının koruma fonksiyonuna bağlıdır. Dolayısıyla kişinin subjektif hakkından ve bu hakka bağımlı dava hakkını kullandığından bahisle tasarruf ilkesinin de gereği olarak davadan feragate ilişkin iradesine üstünlük tanınabileceği söylenebilir.

Kanun yolundan vazgeçme kurumuna başvurulabilmesi için vergi mahkemesinin tarhiyatın esasına ilişkin bir karar vermesi gerekmektedir. Ancak lehe verilen kararlar bakımından da kuruma başvuru mümkün görünmektedir ki bu durum kanun koyucunun hüküm üzerinde yeteri kadar düşünmediğine işaret etmektedir. Çünkü mahkeme kararı davacının lehine sonuçlanırsa -istisnai birtakım durumlar bir kenara bırakılırsa- davacının kanun yoluna başvurmada hukuki yararı bulunmamaktadır. Bu durumda kanun yoluna başvurma kabiliyeti ortaya çıkmamaktadır. Buna rağmen hüküm açık bir biçimde kararın lehe olması durumunda da kuruma başvurulabileceğini belirtmektedir. Bu durumda, davalı kanun yoluna başvurursa davacının da bu başvuruya binaen kanun yoluna başvuru hakkı ortaya çıkmaktadır; ancak bazı durumlarda sırf davacının kanun yoluna başvuru hakkı doğsun diye idare gereksiz yere kanun yolu başvurusunda mı bulunacaktır?

İhtirazî kayıtla beyanname veren mükelleflerin açtıkları davalarda kurumdan faydalanamayacakları söylenebilir. Ancak hakkında yapılan tarhiyatın hukuka uygun olmadığını düşünen ve fakat cezai bir yaptırımla karşılaşmak istemeyen iyi niyetli mükellefler ihtirazî kayıtla dava ve -dava konusunun değerine göre- kanun yoluna

başvuru haklarını kullanabildiklerine göre neden kanun yolundan vazgeçme kurumuna başvuramadıkları pek de anlamlandırılmamaktadır. Belki bunun bir sebebi, kurumun -çoğunlukla- vergi cezalarına ilişkin bir rahatlama sağlamak amacı ve işlevi olması ve vergi/ceza ihbarnamesi içeriğinde yer alan vergi tarhı ve cezasına karşı tek dilekçeyle açılan davaların kuruma konu edilmesinin amaçlandığı şeklinde açıklanabilir. Ancak hükmün hem lafzı hem de yargılamayı kısa sürede sonlandırma amacı dikkate alınır sa sadece vergi aslına karşı dava açan bir mükellefin de -dava lehine sonuçlanması durumunda- hükümden faydalanabilmesi mümkün olmalıdır. Gerçi mahkeme kararı lehine sonuçlanan mükellefin kuruma başvurma konusunda istekli davranacağı da şüphelidir; ancak dava aşamasında olan -aynı aşmadaki- mükellefler arasında bu şekilde bir ayrıma gitmenin eşit işlem ilkesine de aykırı olduğu söylenebilir.

Yine kanun yolundan vazgeçme kurumundan yararlanma konusunda eşitsizlik yaratabilecek bir durum da dava konusunun değeri bakımından kanun yoluna başvuru sınırının altında kalan davacılar yönünden ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun asıl sebebi ise yargılama hukuku kaynaklıdır. Sırf dava konusunun değeri esas alınarak birtakım kararların kesin kabul edilmesinin hak arama hürriyeti açısından sorunlu olduğu düşünülmektedir. Çünkü kanun yoluna başvuru değerinin -kişilerin davalarına atfettikleri değerin ölçülmesi mümkün olmadığından- objektif bir şekilde belirlenemeyeceği düşünülmektedir. Yine bu konuyla ilgili bir başka önemli sorun da idari yargılamada davacının tek dilekçeyle birden fazla davayı açtığı davalarda kanun yoluna başvuru değerinin nasıl hesaplanacağıdır. 2577 sayılı Kanun m. 5/1'e göre *her idari işleme karşı ayrı ayrı dava açılması* esas olmakla birlikte *aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir*. Tek dilekçe ile dava açıldığında birden fazla davanın aynı dosya üzerinden görüleceği söylenebilirse de bunların müstakil dava değerlerinin toplamı -dosya değeri- üzerinden mi yoksa müstakil değerleri üzerinden mi kanun yoluna başvuru kabiliyetinin belirlenip belirlenmeyeceği durumu pek açık değildir. Bununla birlikte vergi davalarında -özellikle cezalı tarhiyatlarda- vergi yargısının bu davaları dosya değeri üzerinden -vergi aslı ve cezasının toplam değeri üzerinden- esas alarak bir belirleme yaptığı anlaşılmaktadır. 213 sayılı Kanun m. 379/1'in "*vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalar*" şeklindeki ifadesi de dikkate alındığında, vergi/ceza ihbarnamesinin içeriğinde yer alan cezalı tarhiyatlara karşı açılan -tek dilekçeyle dava açmaya elverişli olan- davalarda dosya değerinin toplam miktarının

esas alınarak kanun yoluna başvuru kabiliyetinin değerlendirilebileceği söylenebilir. Ayrıca “*vergi/ceza ihbarnamesine karşı açılan dava*” ifadesinin yanlışlığını da vurgulamak gerekir. Çünkü dava ihbarnameye karşı değil, ihbarnamenin içeriğinde yer alan idari işlemlere karşı açılmaktadır. Kavramların bu şekilde yanlış kullanılması, zaten sorunlu yönleri olduğu düşünülen 213 sayılı Kanun’un yorumlanması işini de zorlaştırmaktadır. Gerçekten de 213 sayılı Kanun m. 3/A-2’nin “...*Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” şeklindeki düzenlemesi de dikkate alındığında *vergi / ceza ihbarnamesine karşı açılan dava* ifadesi sorunlu bir tebliğ işlemine karşı dava açmak anlamında açık değil midir? Hükümün amaçladığı ise ihbarnamenin içeriğinde yer alan vergi veya ceza işlemine karşı dava açılmasıdır. Ancak lafzı açık olan bu ibareye karşı amaçsal yoruma nasıl başvurulacaktır? Çünkü m. 3/A-2, lafzın açık olmadığı hallerde diğer yorum yöntemlerine başvurulabileceğini düzenlemektedir.

213 sayılı Kanun m. 379, kanun yolundan vazgeçme başvurusunda esas alınacak oranlar için mahkemece verilen kararları *kaldırma* veya *tasdik* şeklinde zikretmektedir. Bu kavramlar aslında mali yapılandırma kanunlarında da sıklıkla kullanılmaktadır. Ancak vergi yargılamasını ilgilendiren asıl kanun olan 2577 sayılı Kanun’un bu konuda bir öngörüsü -istinaf başvurusunun kabulüyle verilecek kaldırma kararı dışında- bulunmamaktadır. Vergi yargılaması hukukunu kısmen ilgilendiren 213 sayılı Kanun’un ise bu kavramları kullanması, vergi mahkemelerinin bu yönde verdikleri kararların dolaylı da olsa kurumsallaştırıldığı anlamına gelebilir ki bu durum vergi davasını ayrı bir dava türü şeklinde değerlendiren yaklaşımı güçlendirebilir. Aslında bu nitelikteki kararlar -kavramsal olarak- bölge idare mahkemelerinin yaptıkları yargılamalar yönünden anlamlandırılabilirse de vergi mahkemelerinin kararları yönünden özellikle 2577 sayılı Kanun’un iptal ve tam yargı davalarına ilişkin ortaya koyduğu öngörülerini dikkate alındığında anlamlandırılmamaktadır. Ancak vergi yargısının da uygulamada kararlarını bu şekilde verebildiği görülmektedir ve Danıştay’ın da bu durumu vergi davasının kendine özgü özelliği şeklinde yorumladığına rastlanabilmektedir. Dolayısıyla 213 sayılı Kanun m. 379’un vergi mahkemesinin verebileceği karara yönelik olarak bu kavramları kullanarak mevcut durumu -dolaylı da olsa- kurumsal bir hale getirdiği söylenebilir. Bununla birlikte vergi mahkemesinin yaptığı yargılama sonucunda verebileceği kararların idari yargılama hukuku bakımından talebin kabulüyle

birlikte *işlemin iptali* veya *tazminat* ya da *talebin reddi* şeklinde olması gerektiği, aksi halde mahkemelerin idareye ikame şekilde işlem tesis ettikleri bir sonucun doğacağını ve bu durumun da Anayasa'ya karşı sorun teşkil edeceği düşünülmektedir.

Kuruma başvuru, vergi idaresine başvuru şeklindedir. Oysaki yargılama hukukunda kanun yolundan vazgeçmek isteyen *taraf* bu talebini mahkemeye yapmalıdır. Başvurunun idareye yapılması konusunda birtakım sorunlar ortaya çıkabilir. Bu sorunlardan biri idarenin başvuruyu reddetmesidir. Kuruma başvuru bir mükellef hakkı olarak dikkate alınırsa idarenin bu başvuruyu -esasa veya şekle ilişkin şartlar yönünden geçerli olmadığını iddia etmesi durumunda- reddetmesi, icrai bir işlem olduğu için idari davaya konu edilebilmelidir. Ancak başvuru süresi davacı yönünden kanun yoluna başvuru hakkının doğduğu zamandan itibaren ve kanun yoluna başvuru süresi içinde yapılabileceğinden ve idarenin ret kararının hangi sürede mükellefe bildirilip bildirilmeyeceği hükümde öngörülmediğinden başvurusunun reddi ihtimaline karşılık *davacı-mükellef*in aynı zamanda kanun yoluna başvurabileceği de düşünülebilir. Oysaki hükümde başvurunun değerlendirilmesine ilişkin *belli* bir süre öngörülmüş olsaydı ve bu süre içinde kanun yoluna başvuru hakkına dair işleyen sürenin duracağı belirtilseydi böyle bir sorun ortaya çıkmayabilirdi.

Başvuruda bulunabilecek olan mükelleftir. Ancak vergi sorumlusu yönünden de kuruma başvurunun mümkün olabileceği haller ortaya çıkabilir. Bu noktada belirtmek gerekir ki küçük veya kısıtlının adına, tarhiyata karşı açılan davada taraf sıfatı küçük veya kısıtlıdır. Kesilen vergi cezaları bakımından açılan davada ise taraf sıfatı kanuni temsilciye aittir. Bu kapsamda açılacak davalar ise bir yönüyle 2577 sayılı Kanun m. 5/2'nin "*Birden fazla şahsın müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için davacıların hak veya menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekir.*" şeklindeki öngörüsüne uyabilir. Çünkü kanuni temsilci -tarhiyatın doğrudan muhatabı sayıldığı istisnai durumlar dışında- küçük veya kısıtlı adına vergi aslına karşı dava açarken bir yandan da kendi fiilinden kaynaklanan vergi cezası işlemine karşı kendi adına dava açmaktadır ki bu durumun bir nevi birden fazla kişinin tek dilekçeyle dava açması durumunu andırdığı düşünülebilir. Yine de bu durumda kanuni temsilcinin kendi adına açtığı vergi cezasına ilişkin davada KYV'ye başvurusu kabul edilebilse bile küçük veya kısıtlı adına açılan dava yönünden aynı sonuca kolaylıkla ulaşılamamaktadır. Sadece vergi aslına karşı açılan davada kuruma başvurunun mümkün olduğu kabul edilirse bu yöndeki başvurunun özel şartları -örneğin

vasi bakımından vesayet makamının izni şartını- taşıması gerekir. Diğer yandan tüzel kişiler bakımından da yönetim organına veya temsilciye verilen yetkinin kapsamına göre KYV'ye başvuru kabiliyetinin akıbeti değişebilir.

Kurumun olumsuz bir yönü, dava aleyhe sonuçlandığında bile cezanın tasdik edilen tutarının %75'inin ödenecek olmasıdır ve bir aylık erken ödeme avantajında bu miktar %20'lik indirimde de konu edilebilmektedir. Çünkü %20'lik indirimde konu edilememe yönünden hüküm sadece *tasdik edilen vergi aslını* öngörmektedir. Bunun bilinçli bir tercih olup olmadığı hükümden anlaşılamamakla birlikte, bir yönden vergi yargısının iş yükünü azaltmayı da amaçlayan kurumun bu öngörüsünden dolayı özellikle *pişmanlık ve ıslah* ile *cezalarda indirmeden yararlanma* hakkını yitiren mükelleflerin kanun yolu denetimi sınırını aşan davalarını artık açmakta tereddüt etmeyecekleri düşünülmektedir. Hükümün, dava masraflarının karşılıklı olarak talep edilemeyeceği şeklindeki öngörüsü de bu ihtimali güçlendiren bir etkiye sahiptir. Böylece açık bir şekilde davanın aleyhine sonuçlanacağını öngören bir mükellef bile artık bu davayı -deyim yerindeyse şansını denemek amacıyla- açacaktır ve dava aleyhine sonuçlandıktan sonra vergi cezasını %40'a varan bir indirimle ödeme olanağına kavuşacaktır. Bu durum ise dava açmış ve kanun yolu denetiminde dava değeri sınırına takılan mükellefler yönünden eşitsiz bir durum yaratmaya sebep olabilir.

Dönemsel olarak çıkarılan mali yapılandırma kanunlarında yer alan düzenlemelerden esinlenilerek ihdas edilen *kanun yolundan vazgeçmenin* vergi hukukunda kendine özgü bir çözüm mekanizması olarak değerlendirilmesi mümkündür. Aslında mali yapılandırma kanunları, *vergi affı benzeri* düzenlemelerdir. Bunlar genelde belli bir döneme özgüdür ve geçicidir. Ancak 213 sayılı Kanun m. 379'un ihdas edilmesiyle birlikte bu durum -kısmen de olsa- vergi hukukunda sürekli bir düzenleme niteliğine kavuşturulmuştur. Gerçi kanun yolundan vazgeçme kurumunun ihdas edilmesinden önce uzlaşmanın da oldukça benzer bir fonksiyonunun olduğu söylenebilir. Çünkü bu yönde düzenlemeler sadece vergi cezasına ilişkin bir rahatlama sağlamamakta aynı zamanda vergi borcuna ilişkin bir rahatlama da sağlayabilmektedir. Bu durumda vergi cezasının kaldırılması veya hafifletilmesinin yanında mükellefin vergi aslı borcuna ilişkin rahatlama sağlayabilecek kurumlar dönemsel çıkarılan ve geçici olan *af veya af benzeri mali yapılandırma kanunları*, sürekli olan ise *kanun yolundan vazgeçme* ve *uzlaşma kurumu* olarak ifade edilebilir.

Kanun yolundan vazgeçmenin vergi veya cezanın bir kısmını sonlandırması olanağı sağlamasıyla özellikle uzlaşma kurumuyla benzerliği ortaya çıkmaktadır. Vergi hukukunda uzlaşma, vergi ilişkisinin taraflarının birtakım fedakarlıklarla anlaşmazlığın yargıya taşınmadan çözümlenmesi imkânını vermektedir ki bu niteliği itibariyle sulh sözleşmesine benzemektedir. Kanun yolundan vazgeçme de tarafların kanunun belirlediği çerçevede yargı aşamasında uzlaşmaları anlamına gelebilmektedir ve bu yönüyle mahkeme içi sulha benzemektedir. Benzemektedir; çünkü sulh, tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edebilecekleri konularda yapılmaya elverişli bir hukuki araçtır. Vergi hukukunda ise mükellefin mülkiyet hakkına yönelen müdahalenin -çoğunlukla- onun subjektif hakkını ilgilendirmesinden dolayı bu hak üzerinde mükellefin tasarruf ilkesine göre serbesti içinde olması kabul edilebilir olmaktadır. Bununla birlikte ilişkinin diğer tarafında yer alan vergi idaresinin vergi alacağının tamamından veya bir kısmından vazgeçmesi -kanuni dayanağı olsa bile- sorunlu görünmektedir. Gerçi bu sorun, vergi idaresine tanınan yetkiden ziyade yasamanın Anayasa’da kendisine bu konuda *tanınıp tanınmadığı belli olmayan* bir yetkiden yola çıkılarak onun tarafından yaratılmakta gibidir. Gerçekten de vergi; mükellef yönünden ona mali gücüyle orantılı olarak *ödeme* yükümlülüğü getirirken devlete de -kamunun bütçe hakkına ilişkin yetkileri kullanarak- ona bu vergiyi *salma* ve *toplama* yükümlülüğü getirmektedir. Anayasa m. 73/3 ile yasamaya verilen vergiyi koyma, değiştirme veya *kaldırma* yetkisi ise hâlihazırda bütçe kanununun yürürlüğe girmesiyle ve mükellefin kanunda öngörülen vergiyi doğuran olayla ilişkiye girmesiyle birlikte doğan bir vergiyi kaldırmaktan ziyade *vergi politikasının* gereği olarak genel, soyut, objektif ve *mükellefin vergiyi doğuran olayla daha ilişkiye girmediği geleceğe etkili düzenlemeler* yapabilmesi anlamına geldiği düşünülmektedir. Bu yetkinin vergi affi şeklinde, hâlihazırda yürürlükte olan vergi kanunlarının uygulamasını ortadan kaldıracak veya tesis edilen vergilendirmenin sonuçlarını -kısmen de olsa- ortadan kaldıracak veya rahatlatacak şekilde kullanılması; kamu harcamalarının sekteye uğramasına, mali disiplinin bozulmasına, vergi adaletinin sarsılmasına ve vergiye uyumun azalmasına sebep olabilmektedir. Vergi aflarına ilişkin yapılan çalışmalar göstermektedir ki sık çıkarılan vergi afları -veya benzeri düzenlemeler- kısa vadede birtakım geçici rahatlamalar sağlamaktaysa da bunların uzun vadede gerçekte ortaya çıkarabileceği bir kazanım olmamaktadır. Kaldı ki Anayasa’da affın konusu -dolaylı bir şekilde- cezalarla ilgili olarak zikredilmektedir. Bu bağlamda konuya yaklaşıldığında,

vergiyi doğuran olay gerçekleştiikten sonra mükellefin vergi borcuna ilişkin rahatlamlalar öngören işlemler tesis etmenin hukuki yönden de sorunlu olduğu düşünölmektedir. Bu itibarla sadece vergi cezalarının af düzenlemelerine konu edilmesinde bir sakınca olmadığı söylenebilir. Ancak vergi cezalarına ilişkin af veya benzeri kanuni düzenlemelerin tesis edilmesi Anayasa karşı sorunlu olmasa da bunların sıklıkla çıkarılması ve hatta *uzlaşma, kanun yolundan vazgeçme, pişmanlık ve ıslah* ile *cezalarda indirme -ve adli cezada indirim-* kurumlarıyla bu duruma süreklilik kazandırılmasının vergi cezalarının işlevinin -idari cezalar yönünden uslandırma ve adli cezalar yönünden önleme- etkisini azalttığı söylenebilir.

Son olarak belirtmek gerekir ki 213 sayılı Kanun'da anlaşmazlığın çözüm yolları çoğunlukla benzer sonuçlar bağlanan ancak şartları farklı ve dağınık kurumlar olarak düzenlenmiştir. Bu konuda vergi aslı ve ferilerine ilişkin rahatlamlalar yönünden değil, ancak vergi cezaları yönünden mükellef ve vergi idaresi arasında anlaşmazlığın sona erdirilmesine ilişkin tek bir çözüm yolu olarak uzlaşmanın -sadece vergi cezaları yönünden- yeniden ele alınıp düzenlenebileceğı düşünölmektedir. Kanun yolundan vazgeçme ile yargılama safhasına ilişkin de uyuşmazlığın sona erdirilebileceğı bir çözüm yolu ortaya konulduğuna göre artık hem idari aşamada hem de yargılamanın belli bir aşamasında mükellef ile vergi idaresi -kanunun sınırlarını çizdiği ölçüde- vergi ve ceza üzerinde anlaşabilmektedir. Bu durum özel hukukta ve yargılamasında kullanılan *sulh sözleşmesini* andırmaktadır. Ancak vergi hukukunda ortaya konulan kurumlar oldukça dağınık ve çoğunlukla da karmaşık bir yapıdadır. Yeni bir kanuni düzenlemeyle uzlaşma kurumunun kapsamı -uygulanabileceğı safhalar yönünden ve yargılama aşamasına da sirayet edecek şekilde ve idareye sınırları belirli bir takdir yetkisi verilerek- genişletilebilir. Hangi safhada, mükellefle vergi cezasının ne kadarı üzerinde anlaşılabilceğinin üst sınırı kanunca belirlenebilir ve vergi idaresince takdir yetkisi kullanılarak -örneğin mükellefin vergiye uyumu ve daha önceki fiilleri veya hakkında kesilen cezalar vb. yönlerden değerlendirilerek veya örneğın önceki on yıl içinde hakkında vergi cezasının kesilmesini gerektiren bir fiili işleyenleri kurumdan yararlanması engellenerek- vergi idaresine kanunca belirlenen sınıra yaklaşan veya bundan uzaklaşan şekilde *idari vergi cezasının* sonuçlarını ortadan kaldırma yetkisi verilebilir. Bu suretle örneğın dava açan ve fakat hüküm kesinleşmeden önce davasından feragat eden mükelleflerin de bundan faydalanması mümkün olabilir.

Elbette bu kurgu, sadece idari vergi cezaları yönünden düşünölmelidir; vergi aslı ve ferilerinin bu tip kurumlara konu edil(e)memesi gerektiği düşünölmektedir.

KAYNAKÇA

- Acinöroğlu, S. (2009). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 23 (3), ss. 191-207.
- Ağar, S. (2005). Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 59, ss. 327-358.
- Ağar, S. (2006a). Vergi Davalarının Hukuki Niteliği. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 19 (62), ss. 262-297.
- Ağar, S. (2006b). Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 19 (67), ss. 285-316.
- Ağar, S. (2007). Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – II. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 19 (68), ss. 360-392.
- Ağar, S. (2009). Vergi Davalarında Yasal Vekalet Ücretinin Maktu Olması -Sıra Dışı Bir Yasama Pratiği-. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 22 (84), ss. 308-318.
- Ahioğlu, M. (2021). İdari Yargılama Hukukunda Bekletici Mesele. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 20, ss. 33-75.
- Ak, A. ve Ekeryılmaz, Ş. (2016). Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halin Değerlendirilmesi. *Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi* 8 (2), ss. 1-16.
- Akcan, R. (1999). *Usul Kurallarına Aykırılığa Dayanan Temyiz Nedenleri*. Ankara: Nobel.
- Akdoğan, A. (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*. (13. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgönenç, O. (1988). Savunmanın Tarihi Gelişmesi Üstüne Düşünceler. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 16-19.
- Akgül, A. (2008). İdari Usul Açısından Ödeme Emrinde Kanun Yolunun ve Dava Açma Süresinin gösterilmesi. *Terazi Hukuk Dergisi* 3 (26), ss. 101-112.
- Akıllıoğlu, T. (1995). *İnsan hakları I: Kavram, Kaynaklar ve Koruma Sistemleri*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İnsan Hakları Merkezi Yayınları.
- Akil, C. (2010). *İstinaf Kavramı*. Ankara: Yetkin Yayınları.

- Akil, C. (2012). Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda Sulh ve Sulh Yoluyla Şarta Bağlı Hüküm Verilip Verilemeyeceği Meselesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16 (4), ss. 1-18.
- Akil, C. (2018). Dava Yetkinliği. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 9 (36), ss. 1-20.
- Akkan, M. (2009). Medeni Usul Hukukunda Tarafların Farklı Olması Durumunda Kesin Hükümün Delil Niteliği. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11 (Özel Sayı), ss. 3-61.
- Akkaya, M. (1997). Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 46 (1), ss. 185-208.
- Aktan, C. C., Gencel, U. ve Yay, S. (2019). Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu? *Yönetim Bilimleri Dergisi* 17 (33), ss. 165-186.
- Akyıldız, A. (2020). Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasına İlişkin Sorunlar. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 17 (Özel Sayı), ss. 65-88.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M. ve Kaya, C. (2023). *Türk İdari Yargılama Hukuku*. (8. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Akyol Aslan, L. (2011). *Medenî Usul Hukukunda Davadan Feragat*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aliefendioğlu, Y. (1971). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Danıştay Dergisi* 1, ss. 46-65.
- Alm, J. ve Beck, W. (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. *National Tax Journal* 46 (1), ss. 53-60.
- Alm, J., McKee, M. ve Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal* 43 (1), ss. 23-37.
- Altay, Ö. (2021). Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa'ya Uygunluğu. *Anayasa Yargısı* 38 (1), ss. 285-316.
- Antalya, G. ve Topuz, M. (2016). *Medeni Hukuk Cilt I*. Ankara: Seçkin.
- Apaydın, C. (2020). Ceza Muhakemesi Hukukunun Temel İlkeleri. *Terazi Hukuk Dergisi* 15 (166).
- Arkan, S. (2011). *Ticari İşletme Hukuku* (15. baskı). Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı).
- Armağan, R. (2015). Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı-İptal Davası Tartışmaları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 2 (1), ss. 127-145.

- Armağan, S. (2001). Anayasa Hukuku Açısından Af Yetkisinin Değerlendirilmesi. *Anayasa Yargısı* 17 (1), ss. 347-363.
- Arslan, M. (2004). Türk Vergi Yargısı Sisteminde Olağanüstü Kanun Yolları. *Sayıştay Dergisi* 15 (53), ss. 99-114.
- Arslanpınar Tat, T. (2020). İcra Dairesi Tarafından Vaktinden Evvel Satış. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 33 (151), ss. 199-234.
- Aslangül, Ş. (1988). Hak Arama Özgürlüğü ve Savunma. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 20-28.
- Aşıcı Akıncı, N. (2020). Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme. *Terazi Hukuk Dergisi* 15 (172), ss. 2466-2477.
- Atalı, M. (2017). *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku* (15. bası). (Ed.) H. Pekcanitez, M. Özekes, M. Akkan, H. Taş Korkmaz, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Atan, M., Ekinci, E. ve Karakoyunlu, İ. (2023). Özgürlük ve Hak Kavramlarının Çatışan Doğası: Özgürlük Hakkı ve Hak Özgürlüğü Görüşleri. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 14 (54), ss. 131-160.
- Atar, Y. (2019). *Türk Anayasa Hukuku* (13. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Atay, E. E. (2021). *İdari Yargılama Hukuku*. Ankara: Seçkin.
- Ay, Y. A. (2023). 5326 Sayılı Kanun'un 23 ve 24. Maddelerine Göre Cumhuriyet Savcısı ve Mahkeme 213 Sayılı Kanun'da Öngörülen Vergi Cezalarını Kesebilir Mi? *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 20 (1), ss. 58-80.
- Aybay, R. (2017). *Genel Kamu Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Aydın, M. (2006). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Hürriyeti. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61 (3).
- Aydın, Z. B. ve Akbelen, Z. (2019). Vergi Aflarına Yönelik Mükellef Görüşleri ve Sosyo-Ekonomik Faktörlere İlişkin bir Analiz. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 7 (1), ss. 215-234.
- Ayıter, K. (1953). *Medeni Hukukta Tasarruf Muameleleri*. Ankara: İstiklâl Matbaacılık ve Gazetecilik Ortaklığı.
- Bağrıaçık, A. (2016). Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 7 (2), ss. 39-70.
- Baki, E. (2016). Türk Ceza Kanununda Etkin Pişmanlık. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi* 2, ss. 27-55.

- Balta, T. B. (1970). *İdare Hukuku 1 Genel Konular*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008a). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi* 25 (2), ss. 309-337.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008b). Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum. *İstanbul Barosu Dergisi* 82 (6), ss. 2839-2859.
- Başaran Yavaşlar, F. (2010). Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu? *Vergi Sorunları Dergisi* 257, ss. 165-173.
- Başaran Yavaşlar, F. (2017). “İzaha Davet” Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar. *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16 (2-3), ss. 83-95.
- Batı, M. (2021). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Vergi İcra*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Batı, M. (2023). AYM Üst Mahkemelere Erişimi Engelleyen “Enflasyon” Hükmünü İptal Ediyor. *T24 Bağımsız İnternet Gazetesi* (<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/aym-ust-mahkemelere-erisimi-engelleyen-enflasyon-hukmunu-iptal-ediyor>, 41053 E.T.: 12.9.2023).
- Batur, Ö. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 11 (43), ss. 203-217.
- Bayraklı, H. H. ve Hatipoğlu, M. (2018). İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9 (2), ss. 561-592.
- Belgesay, M. R. (1943). *Dava Teorisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Berki, A. H. (1948). *Hukuk Mantığı ve Tefsir*. Ankara: Güney Matbaacılık ve Gazetecilik.
- Bilge, N. ve Önen, E. (1978). *Medeni Yargılama Hukuku Dersleri* (3. Baskı). Ankara: Sevinç Matbaası.
- Bilici, N. (2020). Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına Yönelik Önlem Arayışları. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1, ss. 243-248.
- Boran Güneysu, N. (2014). *Medenî Usul Hukukunda Karar*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bozdağan, D. ve Çataloluk, C. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives* 6 (1), ss. 42-56.

- Bozdoğanoglu, B. (2016). Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri. *International Journal of Public Finance* 1 (2), ss. 146-167.
- Bozdoğanoglu, B. (2021). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 17 (196), ss. 951-976.
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 5 (1), ss. 57-68.
- Can, O. (2005). Belirlilik İlkesine Anayasal Bir Bakış. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi* 9 (1-2), ss. 89-125.
- Canavire-Bacarreza, G., Eguino, H., Heller, L., Roman, S. (2023). When do tax amnesties work? *Journal of Economic Behavior and Organization* 207, ss. 350-375.
- Canbazoğlu, K. (2010). Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 89, ss. 154-195.
- Candan, T. (1984). Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar. *Danıştay Dergisi* (54-55), ss. 31-30.
- Candan, T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2022a). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. (9. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Candan, T. (2022b). *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*. (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Canyaş, O. (2014). İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasında Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* (110), ss. 189-218.
- Centel, N. ve Zafer, H. (2016). *Ceza Muhakemesi Hukuku* (13. bası). İstanbul: Beta.
- Chang, D. (2018). Tax Amnesties and their Potential Application in New Zealand in 2018 – A Critical Literature Review and Hypothetical Case Analysis (master's thesis). *Auckland University of Technology*.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi* 37 (1), ss. 129-151.

- Çağlayan, R. (2016). *İdarî Yargılama Hukuku*. (8. Baskı). Ankara: Seçkin.
- Çakır, E. U. (2020). Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları. *Mali Hukuk Dergisi*. 16 (184), ss. 943-978.
- Çakmak, M. (2004). İdarî Yargıda Davadan Feragat. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 53 (1), ss. 185-194.
- Çakmak, M. (2021). *İdari Yargılama Usulünde Vergi Davaları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çavdar, F. (2022). Türkiye’de Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler: Uzlaşma Müessesesi. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 24 (2), ss. 751-770.
- Çayan, G. (2019). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Adil Yargılanma Hakkı, Hakkın Kapsamı ve Vergi Davalarına Uygulanması. *Türkiye Noterler Birliği Hukuk Dergisi* 6 (2), ss. 85-116.
- Çeçen, A. (1988). Savunmanın Çağdaş Anlamı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 43-53.
- Çelik, B. (1999). Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu. *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi* 7 (7), ss. 89-93.
- Çelikay, F. ve Doğankollu, A. (2023). Türkiye’de Mali Af Programlarının Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri. *Maliye Çalışmaları Dergisi* 69, ss. 71-98.
- Çelikyay, H. S. (2015). Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru Kararlarının “Başvuru Yollarının Tüketilmesi Ölçütü” Açısından Değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 73 (1), ss. 21-62.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi* 14 (2), ss. 171-187.
- Çevik, S. (2016). *Daha Önce Vergi Davası Açmamış Avukatlar için Vergi Davaları ve Yargılama Usulü*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Çiçek, S. ve Koçer, T. (2019). Vergi Mükelleflerinin Tebliğ, Denetim, Uzlaşma Düzenlemeleri ile İlgili Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Burdur İli Örneği. *Gümrük Ticaret Dergisi* 6 (17), ss. 30-41.
- Çoşkun Karadağ, N. ve Organ, İ. (2014). Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 7 (1), ss. 370-396.
- Damar, E. (1998). Doğal Afetlere Karşı Devletin İlgisi ve Terkin İşlemleri. *Sayıştay Dergisi* 29, ss. 29-43.

- Değirmendereli, A. (2015). Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 4 (2), ss. 36-67.
- Demir, O. (2004). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 8 (3-4), ss. 185-234.
- Demirbaş Aksüt, B. (2010). Vergi Yargılaması Hukuku'nun Anayasal Temelleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12 (Özel Sayı), ss. 257-312.
- Derdiman, R. C. (2020). İdari Yargıda Birden Fazla Davanın Tek Dilekçe ile Açılması: Türk İdari Yargılama Usulü Kanununun 5. Maddesinin Anlamı ve Kapsamı Üzerine Değerlendirmeler. *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 2 (2), ss. 249-295.
- Deynekli, A. (1998). *İflasın Vergi Alacağına Tahsiline Etkisi*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Dikmen Caniklioğlu, M. (2001). Anlamı, Kapsamı ve Sınırlarıyla Temel Haklar ve Anayasalarımız. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* (Prof. Dr. Mahmut Tevfik Birsal'e Armağan).
- Dişel, B. (2020). *Dava Takip Yetkisi*. İstanbul: Onikilevha.
- Doğan Özer, İ. (2020). Vergi Kültürünün Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye ve Danimarka. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi* 12 (2), ss. 175-188.
- Doğan, B. S. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi* 1 (1), ss. 45-57.
- Doğan, K. (2015). Tüzel Kişilerin İdari Para Cezalarında İsnadiyet Sorunu. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 17 (1), ss., 1-77.
- Doğan, N. S. (2016). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Bursa Barosu Dergisi* 41 (96), ss. 132-135.
- Doğrusöz, B. ve Yakar, S. (2020). Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 16 (190), ss. 2741-2762.
- Dönmez, R. (1992). *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Yayınları.
- Dönmezer, S. ve Erman, S. (1994). *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt I* (11. Baskı). İstanbul: Beta.

- Dönmezer, S. ve Erman, S. (1994). *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku Genel Kısım Cilt II*. (10. Baskı). İstanbul: Beta Basım.
- Dural, M. ve Öğüz, T. (2013). *Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku* (14. baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Dural, M. ve Sarı, S. (2013). *Türk Özel Hukuku Cilt I Temel Kavramlar Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri*. (8. baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi,
- Dural, M., Öğüz, T. ve Gümüş, M. A. (2008). *Türk Özel Hukuku Cilt 3 Aile Hukuku* (2. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Duran, L. (1982). İdari Yargı Adlileşti. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 3 (1-3), ss. 53-83.
- Duran, L. (1987). İdari İşlem Niteliğindeki Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü I. *Amme İdaresi Dergisi* 20, ss. 3-17.
- Duran, L. (1988). İdari İşlem Niteliğindeki Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü II. *Amme İdaresi Dergisi* 21, ss. 63-77.
- Durdu, M. (2020). Kanun Yolundan Vazgeçme Hükümlerinin Değerlendirilmesi ve Anayasallık İncelenmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 16 (192), ss. 3457-3482.
- Düğer, S. ve Deliduman, S. (2012). Medeni ve İdari Yargıda Davadan Feragat. *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 1 (2), ss. 11-46.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi* 164, ss. 99-119.
- Eraslan, Y. ve Bilgin, H. (2016). İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 8, ss. 151-187.
- Eraslan, Y. ve Üstün, Ü. S. (2018). İdare ve Vergi Mahkemeleri Arasında Çıkan Görev Uyuşmazlıkları ve Çözümünde Esas Alınan Ölçütler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 26 (2), ss. 149-187.
- Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erdemir, N. (1988). Hukuk Devleti ve Savunma. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 81-90.
- Erdoğan, M. (2018). *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, M. (2019). *İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku*. (7. baskı). Ankara: Hukuk Yayınları.

- Erdoğan, M. ve Akar, S. (2022). Behavioral Aspects of Tax Amnesties and Their Effects in Twelve Countries. *Public Finance Quarterly* 67 (2), ss.270-287.
- Erdönmez, G. (2017). *Pekcanıtez Usul Medenî Usûl Hukuku*. (15. Baskı). (Ed.) H. Pekcanıtez, M. Özekes, M. Akkan, H. Taş Korkmaz, İstanbul: Onikilevha.
- Erem, F. (1973). *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Cilt: I Genel Hükümler*. (10. Baskı). Ankara: Sevinç Matbaası.
- Erem, F. (1985). *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler Cilt II Genel Hükümler*. (12. Baskı). Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Erem, F., A. Danışman ve Artuk, M. E. (1997). *Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (14. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Eren, A. (2020). *Anayasa Hukuku Dersleri Genel Esaslar Türk Anayasa Hukuku*. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erginay, A. (1959). Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 5, ss. 123-131.
- Erginay, A. (1998). *Vergi Hukuku* (16. Baskı). Ankara: Savaş.
- Ergür, O. K. (2021). Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11 (1), ss. 191-207.
- Erkut, C. (1990). *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*. Ankara: Danıştay Matbaası.
- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 11 (2), ss. 233-250.
- Ersoy, U. (2015). Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuki Çare ve Kanun Yolu Kavramları Bağlamında Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın İtiraz Yetkisi. *Ceza Hukuku Dergisi* 10 (29), ss. 67-124.
- Ersoy, U. (2016). Bir Koruma Tedbiri Türü Olarak Şirket Yönetimi İçin Kayyum Tayini. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65 (4), ss. 3393-3431.
- European Court of Human Rights (Authority of the Jurisconsult) (2020). *Guide on Article 13 of the European Convention on Human Rights- Right to an effective remedy*, https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_13_ENG.pdf, s. 7 ve 15, 41 (E.T.: 02.02.2021).
- Ferhatoğlu, E. (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 6 (2), ss. 77-93.

- Feyzioğlu, B. N. (1994). Devlet Yönetiminde Vergi ve Bütçe. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 36, ss. 1-8.
- Filiz, A. (2021). Vergi Hukukunda Vergi Kabahat ve Cezalarında Uzlaşma. *Mali Hukuk Dergisi* 17 (198), ss. 1601-1632.
- Gemalmaz, M. S. (2012). *Ulusüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş Cilt 1* (8. Baskı). İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Genç, A. S. (2019). *Cumhuriyet Savcısının Özel Hukuk Davalarında Yeri* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 54 (3), ss. 157-193.
- Gilles, P. (2012). Almanya’da Kararlara Karşı Kanun Yolları: Çeşitlilik, Karmaşıklık, Klişeler ve Sorgulanabilir Meşruiyet. (Çev. A. Haşhaş). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16 (Özel Sayı), 2015, ss. 123-132.
- Göçgün, F. (2016), İptal Davasında Feragatin Uygulanabilirliği. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 20 (3), ss. 237-256.
- Göde, B. (2021). Türkiye Tarihinde Vergi Afları ve Vergi Aflarının Vergi Gayreti Üzerine Etkileri. *Fiscaoeconomia* 5 (3), ss. 824-844.
- Gökçen, A. (2000). Hürriyeti Bağlayıcı Cezanın Amacı ve İnfaz Sistemleri. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 8 (1-2), ss 205-215.
- Göker, C. ve Yılmazoğlu, Y. E. (2017). Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme. *Ankara Barosu Dergisi* 75 (3), ss. 81-100.
- Göktaş, A. M. ve Gölçek, A. G. (2016). Geçmişten Günümüze Türkiye’de Vergi Algısı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (CİEP Özel Sayısı), ss. 386-395.
- Gözler, K. (2013). Yorum İlkeleri. (Ed.) O. Ergül: *Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları, ss. 15-119.
- Gözler, K. (2015). *Hukuka Giriş* (12. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 402.

- Gözler, K. (2019). *Devletin Genel Teorisi* (10. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözler, K. (2020). *İnsan Hakları Hukuku*. (3. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözler, K. ve Kaplan G. (2018). *İdare Hukuku Dersleri*. (20. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözler, T. ve Demir, A. (2015). Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü. *Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2 (4), ss. 28-41.
- Göztepe, Ş. (2021). *İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gözübüyük, Ş. (2013). *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*. (35. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, Ş. (2013). *Yönetişel Yargı*. (33. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gülçür, A. (2018). AİHM ve Türk Anayasa Mahkemesi'nin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 24 (1), ss. 149-175.
- Gümüşkaya, G. ve Aksu Selçok, E. (2023). Türk Vergi Hukukunda İhtirazî Kayıt. *Maliye Çalışmaları Dergisi* 69, ss. 99-128.
- Günday, M. (2022). *İdari Yargılama Hukuku*. (2. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gündüz, F. E. (2020). İdari Yargılama Hukukunda Aleyhe Hüküm Verme ve Aleyhe Bozma Yasağı. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 24(2), ss. 333-360.
- Güngör, D. ve Okuyucu-Ergün, G. (2016). Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 65 (4), ss. 1951-1965.
- Güriz, A. (2013). *Hukuk Başlangıcı* (15. Baskı), Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Gürühan, C. (2014). Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılmasına İlişkin Güncel Sorunların Yargıtay Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 111, ss. 133-162.
- Güzel, A., Okur, A. R. ve Caniklioglu, N. (2012). *Sosyal Güvenlik Hukuku*. (14. Baskı). İstanbul: Beta.

- Hacıköylü, C. (2009). *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*. Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hanağası, E. (2009). *Davada Menfaat*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 23 (Özel Sayı), ss. 759-772.
- Herekman, A. (1972). Sosyal Parafiskal Gelir Toplamakla Yetkili Yeni Bir Örgüt: Bağkur. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi* 8 (2), ss. 337-343.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 5, ss. 491-515.
- Işık, A. M. (2019). *Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet*. İstanbul: Onikilevha.
- Kaboğlu, İ. Ö. (2016). *Anayasa Hukuku Dersleri (Genel Esaslar)*. (11. Baskı). İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kanlıgöz, C. (1988). İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 40 (1), ss. 173-192.
- Kapani, M. (2013). *Kamu Hürriyetleri* (7. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kaplan, G. (2020). *İdari Yargılama Hukuku*. (6. Baskı). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Kapucu, G. ve Kocatepe, M. (2021). Vergi Yargılamasında Tanık. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 7 (1), ss. 133-165.
- Kara, S. (2019). İmar Planı/Değişikliği Davalarında Feragat. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 14, ss. 309-328.
- Karakoç, Y. (1985). Parafiskal Gelir ve Diğer Kamu Gelirleri ile Karşılaştırması. *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 3 (3), ss. 373-397.
- Karakoç, Y. (2010). Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12 (Özel Sayı), ss. 3-26.
- Karakoç, Y. (2014a). *Genel Vergi Hukuku*. (7. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

- Karakoç, Y. (2014b). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan* 16 (Özel Sayı), ss. 3637-739.
- Karakoç, Y. (2016a). *Kamu İcra Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2016b). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2021a). *Vergi Yargılaması Hukuku Ders Kitabı*. (5. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2021b). *Kamu Maliyesi* (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 18 (3-4), ss. 505-528.
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 54, ss. 23-44.
- Karslı, A. (2014). *Medeni Muhakeme Hukuku* (4. bası). İstanbul: Alternatif Yayıncılık.
- Kaya, D. G. ve Gülsün, F. (2020). Türkiye'de Vergi Harcamalarının Gelişimi ve Seçilmiş Bazı Kamu Mali Göstergeleri İçindeki Yeri. *Al-Farabi International Journal on Social Sciences* 5 (3), ss. 8-29.
- Kayar, N. (2010). *Yönetmelik Yargı Kuruluş ve İşleyiş*. Bursa: Ekin.
- Kelsen, H. (1949). *General Theory of Law and State*. (3. baskı). (Çev.: A. Wedberg), Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.
- Keskin, A. D. (2016). *Objektif Manevi Zarar Teorisi Açısından Manevî Tazminat*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Keyman, S. (1965). *Türk Hukukunda Af*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Kılıç, Ö. (2018). Türkiye'de Vergi Adaleti. *Akademik Bakış Dergisi* 66, ss. 396-411.
- Kılıç, S. ve Kaya, M. G. (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargı Sistemleri. *Sayıştay Dergisi*. 28 (107).
- Kılıçoğlu, A. M. (2016). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (20. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kılınç, A. (2019). Mahkeme Dışında Yapılan Sulh ve Yargılamaya Etkisi. *İstanbul Hukuk Mecmuası* 77 (2), ss. 503-521.
- Köstü, O. M. (2013). Vergi Davasının Konusu. *Terazi Hukuk Dergisi*. 8 (86), ss. 30-37.
- Kumrulu, A. (1988). Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 40 (1), ss. 237-250.

- Kumrulu, A. (1990). Vergi Yargısında Sorunlar. 6. Maliye Eğitimi Sempozyumu. Antalya, ss. 119-136.
- Kurt, L. M. (2018). Boşanma Durumunda Birlikte (Ortak) Velâyet. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9 (2), ss. 157-186.
- Kuru, B., Arslan, R. ve Yılmaz, E. (2013). *Medenî Usul Hukuku Ders Kitabı* (24. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kuzu, B. (1994). Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarının İnsan Hakları Açısından Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi. *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası* 54 (1-4), ss. 71-101.
- Meriç, N. (2011). *Medenî Yargılama Hukukunda Tasarruf İlkesi*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Meriç, N. (2014). Medeni Yargılama Hukukunda Tasarruf ve Taleple Bağlılık İlkesinin Kapsamı ve Bazı Güncel Kararların Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 4 (2), ss. 23-63.
- Meriç, N. (2021). HMK Bağlamında Temel Sorunlar (İstinaf) (Sempozyum Konuşması). *Kent ve Hukuk*. (<https://www.youtube.com/watch?v=Isj9k8pohyE>, 2.50'den itibaren, E.T.: 22.01.2022).
- Mumcu, A. ve Küzeci, E. (2019). *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri* (8. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Mutluer K. ve Dayanç Kuzeyli, N. (2019). *Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi* (8. Baskı), İstanbul.
- Narter, R. (2012). Anayasal Açıdan Bütçe Hakkı. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 16 (1-2), ss. 35-52.
- Oğuzman, K. ve Barlas, N. (2012). *Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar Temel Kavramlar*. (18. Baskı), İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Onar, S. S. (1966a). *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt 1* (3. Baskı). İsmail Akbün Matbaası: İstanbul, s. 428-429.
- Onar, S. S. (1966c). *İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt 3*. (3. Baskı). İsmail Akbün Matbaası: İstanbul.
- Onar, S. S. ve Belgesay, M. R. (1944). *Adliye Hukukunun Umumî Esasları*. İstanbul: Nümune Matbaası.

- Ortaç, F. R. ve Yılmaz Furtuna, E. (2017). Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 8(2), ss. 423-452.
- Osten, N. (1938). *İdarî Mukavele ve Âmme Hizmeti İmtiyazlarının Hukukî Mahiyeti*. İstanbul: Arkadaş Basımevi.
- Öktem, N. ve Türkbağ, A. U. (2014). *Felsefe, Sosyoloji, Hukuk ve Devlet* (6. Baskı), İstanbul: Der Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*. (28. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Önen, E. (1981). *İnşai Dâva*. Ankara: Olgaç Matbaası.
- Özbay, İ. (2011). 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununa Göre İstinaftan Sonraki Temyiz Sistemimizde Temyiz Edilebilen ve Edilemeyen Kararlar. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 69 (1-2), ss. 411-438.
- Özbudun, E. (2017). *Türk Anayasa Hukuku* (17. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özekes, M. (2008). *Sorularla Medenî Usûl Hukukunda Yeni Kanun Yolu Sistemi (İstinaf ve Temyiz)*. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Özekes, M. (2017). *Pekcanitez Usul Medenî Usûl Hukuku*. (15. Baskı). (Ed.) H. Pekcanitez, M. Özekes, M. Akkan ve H. Taş Korkmaz, İstanbul: Onikilevha.
- Özekes, M. (2018). 7036 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişikliklerin İşe İade Davasının Niteliği ve İcrasına Etkisi. *Sicil İş Hukuku Dergisi* 39, ss. 62-77.
- Özen, M. (2010). Yargı Bağımsızlığını Zedeleyen Düzenleme, Uygulamalar ve Bağımsızlığı Sağlamaya Yönelik Çözüm Önerileri. *Ankara Barosu Dergisi* 1, ss. 31-65.
- Özgenç, İ. ve Şahin, C. (2001). İddia ve Savunma Hakkı. *Ankara Hacı Bayram Veli Hukuk Fakültesi Dergisi* 5 (2), ss. (Belirtilmemiş).
- Özgüven, A. V. (2018). Vergi Etiği Açısından Vergi Afları. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 17 (Etik Özel Sayı), ss. 34-46.
- Özkul, F. (2016). Anayasalarımızda Yargının Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı. *Ankara Barosu Dergisi* 3, ss. 201-263.
- Öztekin, A. (2015). Devletin Asli ve Sürekli Görevleri (Temel Kamu Hizmetleri) ve Özellikleri. *Akdeniz İİBF Dergisi* 15 (30), ss. 10-19.
- Özturanlı, İ. (1988). Hak Arama ve Savunma Özgürlüğü. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 125-130.

- Özyörük, M. (1959). *Hukuka Giriş*, Ankara: Ege Matbaası.
- Pekcanıtez, H. (2005). Medenî Usûl Hukuku'nda Görev Kurallarının Zaman İtibariyle Uygulanması. *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 49 (32), ss. 163-192.
- Pekcanıtez, H. (2017). *Pekcanıtez Usul Medeni Usul Hukuku* (15. Baskı), İstanbul: Onikilevha.
- Pekcanıtez, H., Atalay, O. ve Özekes, M. (2020). *Medeni Usûl Hukuku* (8. bası). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pekcanıtez, H., Atalay, O., Sungurtekin Özkan, M. ve Özekes, M. (2012). *İcra ve İflâs Hukuku*. (10. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pınar, B. (2014). Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukukî Dinlenilme Hakkı (Teori – Uygulama ve Sorunlar). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Prof. Dr. Hakan PEKCANİTEZ'e Armağan)* 16 (Özel Sayı), Basım Yılı: 2015, ss. 4355-4397.
- Pınar, B. (2022). Vergi Yargısının Birleştirme Yasağını İhlâl ile Seri Dava İnşası (Danıştay 7. Dairesi'nin Vekâlet Ücreti Kısıtlamasının Yerleşik Hale Gelmesi). *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 3 (1), ss. 141-166.
- Postacıoğlu, İ. E. (1956). *Dava Teorisi Üzerinde Bazı Mülâhazalar*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Postacıoğlu, İ. E. (1975). *Medeni Usul Hukuku Dersleri*. (6. Baskı). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Rençber, A. ve Ovalıoğlu, S. (2023). Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14 (1), ss. 87-102.
- Rüthers, B., Fischer, C. ve Birk, A. (2016). *Hukukun Temelleri: Hukuk Teorisi ve Hukuk Metodolojisi*. (Çev.) İ. Doğan, R. Aldudak ve H. Eyman Aydın, Ankara: Astana Yayınları.
- Saban, N. (1986). *Vergi Hukukunda Sorumluluk* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Saban, N. (2016). *Vergi Hukuku*. (8. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Sağlam, A. (2014). İhtilaflı Bazı Vergi Cezalarının Vergi Yargısı Bağlamında Değerlendirilmesi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 2 (4), ss. 1-18.

- Sancakdar, O. (2007). İdari Yargıda “Tek Dilekçe ile Dava Açma” (Karşılaştırmalı Hukuki Analiz). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 9 (2), ss. 223-269.
- Sancakdar, O. (2013). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, ss. 2237-2326.
- Sancakdar, O., Önüt, L. B., Us Doğan, E., Kasapoğlu Turhan, M., Seyhan, S. (2019). *İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı*. (8. Baskı). Ankara: Seçkin.
- Saraçoğlu, F. ve Kahraman, B. (2019). Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 15 (180), ss. 2671-2680.
- Sarıaslan, O. (2016). Vergi Yargılamasında Harç Sorunu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 7 (27), ss. 493-514.
- Sarıaslan, O. (2019). Vergi Yargısının Yapısal Sorunları ve İstinaf Süreciyle Birlikte Çözümlemesi Gereken Yeni Sorun Alanları. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 10 (37), ss. 271-302.
- Sarıcaoğlu, E. (2018). İcra Dairelerinde Yapılan Satışlardan Doğan KDV Uyuşmazlıklarına Dair Yargısal Denetimde Görev. *Mali Hukuk Dergisi* 164, ss. 2367-2394.
- Sarılı, Ö. (2020). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması. *Gümrük Ticaret Dergisi* 7 (22), ss. 72-85.
- Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 8 (1), ss. 41-65.
- Schwarz, A. B. (1935). *Medenî Hukuk Dersleri* (Çev.: H. Veldet). Marifet Matbaası: İstanbul.
- Semiz, İ. (2020). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Semiz, İ. (2022). Vergi Uyuşmazlıkları Açısından Arabuluculuk Kurumunun Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 18 (211), ss. 1539-1570.
- Serdar, İ. (2008). Birlikte Velayet. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 10(1), ss. 155-197.
- Serozan, R. (2015). *Hukukta Yöntem*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Soyaslan, D. (2001). Af. *Anayasa Yargısı* 17 (1), ss.412-437.

- Şanver, C. (2018). Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi* 18 (2), ss. 35-63.
- Şenocak, Z. (1996). Yargıtay’ın Verdiği Bir Karar Dolayısıyla. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 45 (1), ss. 449-451.
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku* (10. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D. (2020). Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak “Kanun Yolundan Vazgeçme” ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırma. *Mali Hukuk Dergisi* 16 (185), ss. 1165-1223.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2018). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. (9. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şimşek, M. (2016). Yargı Organlarınca Hükmedilen Vekâlet Ücretinin Aidiyeti Sorunu. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 3 (6), ss. 535-561.
- Şimşek, S. (2010). Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. *Maliye Dergisi* 159, ss. 323-345.
- Şişman, G. ve Sarsıkoğlu, Ş. (2022). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 30 (3), ss. 1591-1625.
- Tahiroğlu, B. ve Erdoğan, B. (1989). *Roma Usul Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tan, T. (2017). *İdare Hukuku*. (6. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Taner, S. (2018). Vergi Yargısında İstinaf Üzerine Bir Değerlendirme. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 136, ss. 185-224.
- Tanör, B. (1978). *Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar*. İstanbul: May Yayınları.
- Tanör, B. ve Yüzbaşıoğlu, N. (2016). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku* (16. bası), İstanbul: Beta.
- Taşer, A. (2020). *Vergi Yargılamasında Ehliyet*. İstanbul: Onikilevha.
- Tat, O. (2018). *Türk Medeni Kanunu’nda Yasal Danışmanlık*. İstanbul: Onikilevha.
- Taylar, Y. (2021). *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*. İstanbul: Onikilevha.
- Tekin, A. ve Can Avşar, G. (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi* 6 (5), ss. 506-518.
- Tekin, A., Tuncer, G., E. Sağdıç, N. (2013). Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci. *Sakarya İktisat Dergisi* 2 (2), ss. 1-26.
- Tekingündüz, M. (1983). İdari Dava Türleri ve Vergi Davası. *Danıştay Dergisi* (50-51), ss. 56-59.

- Toker, A. ve Tekin, A. (2022). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi* 11 (4), ss. 2138-2161.
- Torgler, B., Schaltegger, C. A. ve Schaffner, M. (2003). Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties. *Schweiz. Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik* 139 (3), ss. 375-396.
- Torunoğlu, T. (2010). Vergi Ziyai Kabahati. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12 (Özel Sayı), ss. 477-544.
- Tumangil, C. (1987). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 39 (1), ss. 125-156.
- Tunç, Z. (2021). *Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk*. İstanbul: Onikilevha.
- Türk Hukuk Kurumu (1991). *Türk Hukuk Lûgatı*. (3. Baskı). Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (1999). *Vergi Hukuku*. (3. Baskı). Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2000). *Vergi Hukuku* (4. Baskı). Ankara: İmaj.
- Ulusoy, A. D. (2022). *İdari Yargılama Hukuku*. (3. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Umar, B. (2011). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Uygun, E. ve Gerçek, A. (2017). Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 7 (29), ss. 167-191.
- Uygun, O. (2020). *Devlet Teorisi* (7. Baskı). İstanbul: Onikilevha.
- Üçer, M. (2018). *Roma Hukuku*. İstanbul: Onikilevha.
- Ülker, G. (2016). *İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat*. Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (Prof. Dr. Cevdet Yavuz'a Armağan) 22 (3), ss. 3353-3384.
- Ünsal, H. ve Ertürk, Y. (2020). Vergi Afları ve Seçimler Arasındaki İlişkinin Bütçe Değişkenleri Aracılığıyla Değerlendirilmesi: Etkileşimli VAR Yöntemi Uygulaması. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 22 (3), ss.685-702.
- Üstün, Ü. S. (2006). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 14 (1), ss. 217-285.

- Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Üyümez, M. E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi* 8 (1), ss. 75-92.
- Ventura, M. (1934). *Roma Hukuku Birinci Cilt*. İstanbul: Ahmet İhsan Matbaası.
- Vinogradoff, P. (1924). The Foundations of a Theory of Rights. *The Yale Law Journal* 34 (1), ss. 60-69.
- Weindruch, L. S. (1986-87). Iowa Tax Amnesty: Was It a Success? *Drake Law Review* 36, ss. 551-560.
- Yakar, S. (2012). Bir Usul Ekonomisi Kolaylığı: Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açma. *Maliye Dergisi* 162, ss. 448-466.
- Yakar, S. ve Budak, T. (2013). Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 22 (1), ss. 399-426.
- Yanık, M. (2008). 1982 Anayasası’nın İnsan Hakları Anlayışının Uluslararası Belgeler ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 12 (1-2), ss. 1133-1161.
- Yanık, M. (2010). Karşılaştırmalı Hukuk ve Uluslararası Standartlar Işığında HSYK’nın Oluşumu, Çalışma Şekli ve Kararlarının Denetimi. *Anayasa Yargısı*, 26 (1), ss. 161-216.
- Yaralı, L. (2013). Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası* 71 (2), ss. 543-552.
- Yarayan, A. (2013). *Türk Medeni Hukuku Temel Bilgiler*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yasin, M. (2004). İdari Yargılama Usulünde Davadan Feragat ve Davayı Kabul. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 8 (3-4), ss. 149-184.
- Yasin, M. (2013). İdari Yargılama Usulünde Düzenleyici İdari İşlemlerin İhmali Meselesi. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi* 16 (1), ss. 9-27.
- Yavuz, C. ve Açıkgöz, O. (2021). Mirasın Temsilci Aracılığıyla Reddedilmesi Halinde Özel Yetkinin Gerekli Olup Olmadığı Hususunun Öğretideki Görüşler ve Yargıtay Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 18 (2), ss. 677-693.

- Yegen, B. ve Turan, M. E. (2020). Bir Barışçıl Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi* 16(191), ss. 3105-3134.
- Yelbaşı, C. (2014). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, Ankara: Sim Matbaacılık.
- Yeniçeri, H. ve Avcı, O. (2021). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Kapsamında Vergi Affı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi* 12 (29), ss. 317-329.
- Yenisey, F. ve Nuhoglu, A. (2016). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. (4. Baskı). Ankara: Seçkin.
- Yıldırım, A. (2018). Mayınlı Bir Alan: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması Kararının Denetimi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 11, ss. 435-480.
- Yıldırım, D. (2023). Hans Kelsen’e göre Nedensellik ve Ödetme İlişkisi. *İçtimaiyyat Sosyal Bilimler Dergisi* 7 (1), ss. 245-254.
- Yıldırım, K. (2016). Medeni Yargılama Hukukunda Hakimin Rolü. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 22 (3), ss. 3027-3044.
- Yıldırım, K. ve Aşit, R. (2022). Türk Hukukunda ve Mukayeseli Hukukta Kanun Yolunun Amacı. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 28 (2), ss. 865-904.
- Yılmaz Furtuna, E. ve Laloğlu, A. (2022). 7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 5 (2), ss. 347-372.
- Yılmaz, E. (1988). Hukuk Davalarında Yasa Yollarına Başvuru Hakkı ve Bu Hakkın Sınırlandırılmasının Yerindeliği Sorunu. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 1 (1), ss. 131-155.
- Yılmaz, E. (2009). “Çocuk Hakları” Açısından: Çocuğun Davada Temsilinin ve İradesinin Önemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 11 (Özel Sayı).
- Yılmaz, E. (2013). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi* (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, G. ve Biyan, Ö. (2016). Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 38 (2), ss. 335-360.

- Yılmaz, S. (2012). Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması –Yargı Pratiğinde ve Öğretide Gözden Kaçan Bir Anayasa’ya Aykırılık Sorunu Mu? *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 64 (4), ss. 1437-1503.
- Yılmaz, S. (2017). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Vergi Affı. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 66 (1), ss. 263-301.
- Yılmazoğlu, Y. E. (2016). Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu’na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyatı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair Bir İrdeleme. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 29 (124), ss. 323-356.
- Yurtcan, E. (2016). *Ceza Yargılaması Hukuku*. (13. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yüce, M. (2019). *Vergi Yargılama Hukuku*. (6. Baskı). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Yücel, A. (2022). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bandırma: Onyediy Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yücel, A. ve Bozdoğanoglu, B. (2022). Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri. *Mali Hukuk Dergisi* 18 (210), ss. 1235-1258.
- Zeigler, D. H. (1987). Rights Require Remedies: A New Approach to the Enforcement of Rights in the Federal Courts. *Hastings Law Journal* 38 (4), ss. 665-728.

<https://www.anayasa.gov.tr>

<https://www.britannica.com>

<https://www.danistay.gov.tr>

<https://www.echr.coe.int>

<https://www.gesetze-im-internet.de>

<https://www.legalbank.net>

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

<https://www.merriam-webster.com>

<https://www.oxfordreference.com>

<https://www.resmigazete.gov.tr>

<https://www.sozluk.gov.tr>

<https://www.tbmm.gov.tr>

<https://www.uyusmazlik.gov.tr>

EKLER

EK-1: Kanun Yolundan Vazgeçme Akış Şeması

