

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



**DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE DOKTORA PROGRAMI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL TEBLİĞ:
HUKUKÎ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Esra KESKİN

**Danışman
Prof. Dr. Mustafa MIYNAT**

MANİSA-2024

TAAHHÜTNAME

Bu tezin Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını ve kullanılan tüm literatür bilgilerinin referans gösterilerek tezde yer aldığını, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, tezin yazımında akademik ve etik kurallara aykırı herhangi bir yapay zekâ ve program kullanmadığımı beyan ederim.

Esra KESKİN



ÖZET

Doktora Tezi

Esra KESKİN
Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Mustafa MIYNAT

Türk vergi mevzuatının yapı taşlarından birini temsil eden genel tebliğ, vergi hukuku alanında son derece önemli bir işleve sahiptir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi uygulamasına yön vermek, uygulama sırasında Bakanlığa intikal eden konuları açıklığa kavuşturmak ve vergilemede ülke çapında uygulama birliğini sağlamak amacıyla hazırlanan genel tebliğler, özellikle 1980’li yıllardan sonra yaygın bir şekilde kullanılan temel mevzuat kaynaklarından biri haline gelmiştir.

Bu çalışmanın amacı, vergileme alanında yayımlanan genel tebliğleri hukukî açıdan değerlendirmek ve genel tebliğlerin hukuka uygun şekilde kullanılmasına yönelik öneriler sunmaktır. Bu doğrultuda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve çeşitli açılardan hukukî sorunlar içerdiği tespit edilen 47 genel tebliğ, içerik/doküman analizi yardımıyla irdelenmiştir. Söz konusu genel tebliğlere ilişkin hukuka aykırılıklar beş başlık altında gruplandırılmış ve Danıştay kararları ışığında hukukî yönden tartışılmıştır.

Çalışma, genel tebliğler özelinde tespit edilen hukukî sorunlara yönelik çözüm önerileri ile birlikte sonlandırılmıştır. Önerilerin ilk aşamasında hem vergi kanunları hem de genel tebliğleri ilgilendiren “*genel kurallar*” tespit edilmiş; ikinci aşamada ise genel tebliğlerin hukuka uygun şekilde hazırlanması için geliştirilen “*hukuka uygunluk kriterlerine*” yer verilmiştir. Sonuç olarak, genel tebliğlerin Türk vergi mevzuatında mutlak surette kullanılması gereken bir hukukî kaynak olduğu; ancak bu kaynakların Anayasa, vergi kanunları ve hukukun evrensel prensiplerine uygun şekilde hazırlanması gerektiği vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Genel Tebliğ, Düzenleme Yetkisi, İdarî İşlem, Düzenleyici İşlem, Kanunilik İlkesi.

2024, 341 sayfa

ABSTRACT

PhD Thesis

Esra KESKİN
Manisa Celal Bayar University
Graduate School of Education
Department of Public Finance

Supervisor: Prof. Dr. Mustafa MIYNAT

General communiqués, representing one of the cornerstones of Turkish tax legislation, hold significant importance in the field of tax law. Prepared by the Ministry of Treasury and Finance, these communiqués serve the crucial function of guiding tax practices, clarifying issues arising during implementation, and ensuring nationwide consistency in taxation. Especially since the 1980s, general communiqués have become one of the primary legislative sources widely utilized in tax law.

The aim of this study is to evaluate the general communiqués published in the field of taxation from a legal perspective and to provide recommendations for their lawful use. In this regard, 47 general communiqués prepared by the Ministry of Treasury and Finance, identified to contain legal issues from various perspectives, have been examined through content/document analysis. The legal violations related to these general communiqués have been categorized under five headings, and they have been discussed from a legal perspective, particularly in light of Council of State decisions.

The study concludes with proposed solutions to the legal issues identified within the context of general communiqués. In the first stage of the recommendations, “general rules” applicable to both tax laws and general communiqués have been identified. In the second stage, “criteria for legality” developed for the preparation of general communiqués in accordance with the law have been determined. As a result, it is emphasized that general communiqués are an indispensable legal source in Turkish tax legislation; however, it is underscored that these sources must be prepared in accordance with the Constitution, tax laws, and the universal principles of law.

Keywords: General Communiqué, Power to Regulate, Administrative Acts, Regulatory Acts, Principle of Legality.

2024, 341 pages

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

“Türk Vergi Hukukunda Genel Tebliğ: Hukukî Sorunlar ve Çözüm Önerileri” başlıklı bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, idarî işlem teorisi ışığında vergi hukukunda düzenleyici işlemler konusu araştırılmış; ikinci bölümde ise Türk vergi hukukunda genel tebliğin temel esasları ile karşılaştırmalı hukukta genel tebliğ benzeri uygulamalar incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde, Türk vergi mevzuatında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğlerin hukukî değerlendirmesi yapılarak, ortaya çıkan hukukî sorunlara yönelik geliştirilen çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Çalışmanın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve tecrübeleri ile yol gösteren ve her koşulda manevi desteğini eksik etmeyen danışman hocam Sayın Prof. Dr. Mustafa MIYNAT’a; bilgi ve tecrübelerinden istifade etme fırsatı bulduğum, çalışmaya her zaman özveriyle katkı sağlayan kıymetli hocalarım Prof. Dr. Tülin CANBAY ve Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ’e; görüş ve önerileriyle tezin gelişimine önemli katkılar sağlayan değerli hocalarım Prof. Dr. Adnan GERÇEK, Prof. Dr. Birol KOVANCILAR ve Prof. Dr. Engin HEPAKSAZ’a; akademik gelişimim ve mesleki yaşantımda önemli bir yere sahip olan saygıdeğer hocam Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ’ye; desteğini hiçbir zaman eksik etmeyen ve mesleki açıdan yetişmemde büyük emeği olan kıymetli hocam Doç. Dr. Gül KAYALIDERE’ye teşekkür ederim.

Lisans eğitimimden bu yana desteğini esirgemeyen, meşguliyetine rağmen çalışmanın her aşamasına katkı sunan ve aynı zamanda tezin redaksiyonu ile ilgilenen değerli hocam Doç. Dr. Kadir AYYILDIRIM’a ve gerek tez konusu seçimindeki tavsiyeleri gerekse çalışmanın farklı aşamalarındaki katkıları için T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı-Vergi Konseyi üyelerine teşekkürü bir borç bilirim.

Beni koşulsuz bir sevgi ve özveriyle yetiştiren biricik aileme ve her zaman yanımda olan kıymetli yol arkadaşım Dr. M. Doğan ÇAKMAK’a yürekten teşekkür ederim.

Esra KESKİN
Manisa, 2024

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

Any.	Anayasa
Bkz.	Bakınız
DVDDK.	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	Esas Sayısı
Ed.	Editör
GVK.	Gelir Vergisi Kanunu
İHAM.	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İYUK.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar Sayısı
KDV.	Katma Değer Vergisi
KVK.	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	Madde
Mük.	Mükerrer
ÖTV.	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK.	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG.	Resmî Gazete
TBMM.	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK.	Türk Ceza Kanunu
TMK.	Türk Medeni Kanunu
VUK.	Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Genel Tebliğler Özelinde Tespit Edilen Hukukî Sorunların Dağılımı**136**

Şekil 2. Hukuka Uygun Bir Genel Tebliğ Tasarımı: “Genel Kurallar”**275**



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Vergi Kanunlarına İstinaden Yayımlanan Genel Tebliğler (1949-2024)...	71
Tablo 2. Kapsamı Belli Olmayan Düzenlemeler Getiren Genel Tebliğler	146
Tablo 3. Kanunun Uygulama Alanını Genişleten Genel Tebliğler.....	170
Tablo 4. Kanunun Uygulama Alanını Daraltan Genel Tebliğler	184
Tablo 5. Mülkiyet Hakkını Sınırlandıran/İhlal Eden Genel Tebliğler	208
Tablo 6. Diğer Temel Hak ve Özgürlükleri Sınırlandıran Genel Tebliğler	221
Tablo 7. Kanunilik İlkesine Aykırı Hükümler Getiren Genel Tebliğler.....	239
Tablo 8. Eşitlik İlkesine Aykırı Hükümler Getiren Genel Tebliğler	266



İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT	II
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR.....	III
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	IV
ŞEKİLLER DİZİNİ	V
TABLolar DİZİNİ	VI
İÇİNDEKİLER	VII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İDARÎ İŞLEM TEORİSİ İŞİĞİNDA:

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DÜZENLEYİCİ İŞLEMLER

1.1. İDARÎ İŞLEM TEORİSİ	4
1.1.1. Kavramsal Açıdan Hukukî İşlem.....	5
1.1.2. İdarî İşlemin Tanımı ve Anlamı.....	6
1.1.3. İdarî İşlemin Hukukî Niteliği ve Hukuka Aykırılık Durumundaki Yaptırımlar	9
1.1.4. İdarî İşlemin Özellikleri.....	14
1.1.5. İdarî İşlemin Unsurları.....	16
1.1.6. İdarî İşlemin Türleri.....	22
1.1.6.1. Tek-Yanlı İdarî İşlemler.....	22
1.1.6.1.1. Bireysel İşlemler (İdarî Kararlar).....	23
1.1.6.1.2. Düzenleyici İşlemler	27
1.1.6.2. İki-Yanlı İdarî İşlemler	30
1.1.6.2.1. İdarî Sözleşmeler	30
1.2. İDARÎ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İŞLEMİ.....	32
1.2.1. Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı Açısından	33
1.2.2. İdarenin Takdir Yetkisi Açısından.....	36
1.2.3. Vergilendirme Süreci Açısından.....	38
1.3. VERGİ HUKUKUNDA DÜZENLEYİCİ İŞLEMLER	43
1.3.1. Pozitif Hukukta Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi ve Yetkinin Sınırları	44
1.3.2. Vergi Yönetiminin Hukukî Açıdan Bağlayıcı İşlem Türleri	46
1.3.2.1. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.....	46
1.3.2.2. Cumhurbaşkanı Kararı	48
1.3.2.3. Yönetmelik.....	50
1.3.2.4. Genel Tebliğ.....	52
1.3.3. Vergi Yönetiminin Hukukî Bağlayıcılığı Bulunmayan İşlem Türleri	53
1.3.3.1. Özelge (Mukteza) ve Sirküler	53
1.3.3.2. Genelge ve Genel Yazı	55

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL TEBLİĞİN TEMEL ESASLARI VE KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA GENEL TEBLİĞ BENZERİ UYGULAMALAR

2.1. “GENEL TEBLİĞ” TERİMİNİN TERMİNOLOJİK İNCELEMESİ	57
2.2. VERGİ HUKUKUNDA GENEL TEBLİĞİN YERİ, ÖNEMİ VE KULLANIM ALANLARI	58
2.3. DOKTRİNDE GENEL TEBLİĞE İLİŞKİN GÖRÜŞLER	63
2.4. HUKUKÎ BAĞLAYICILIK YÖNÜNDEN GENEL TEBLİĞ TÜRLERİ	65
2.4.1. Açıklayıcı Genel Tebliğ	66
2.4.2. Düzenleyici Genel Tebliğ	68
2.5. VERGİ KANUNLARI İLE GENEL TEBLİĞLER ARASINDAKİ İLİŞKİ ...	70
2.5.1. Türk Vergi Kanunlarına İstinaden Yayımlanan Genel Tebliğler	70
2.5.2. Vergi Kanunlarında İdareye Düzenleme Yetkisi Veren Hükümler: “Vergi Usul Kanunu” Örneği	72
2.5.2.1. Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci Maddesi	72
2.5.2.2. Vergi Usul Kanunu’nun 149’uncu Maddesi	74
2.5.2.3. Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227’nci Maddesi	76
2.5.2.4. Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 242’nci Maddesi	78
2.5.2.5. Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 257’nci Maddesi	79
2.5.2.6. Vergi Usul Kanunu’nun 315’inci Maddesi	81
2.6. GENEL TEBLİĞİN HAZIRLANMASI VE YAYIMLAMA USULÜ	82
2.7. GENEL TEBLİĞE KARŞI YARGI YOLU	86
2.7.1. Genel Açıklama	86
2.7.1.1. Açıklayıcı Genel Tebliğe Karşı Yargı Yolu	88
2.7.1.2. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Yargı Yolu	90
2.7.2. Açılacak Davanın Niteliği	93
2.7.3. Dava Açma Ehliyeti	97
2.7.3.1. Objektif Dava Ehliyeti	98
2.7.3.2. Subjektif Dava Ehliyeti	100
2.7.4. Davanın Açılacağı Makam	104
2.7.4.1. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Açılacak Davanın Makamı	105
2.7.4.2. Düzenleyici Genel Tebliğe İstinaden Tesis Edilen Bireysel İşleme Karşı Açılacak Davanın Makamı	106
2.7.4.3. Düzenleyici Genel Tebliğ ve Buna İstinaden Tesis Edilen Uygulama İşleminin Her İkisine Birden Açılacak Davanın Makamı	107
2.7.5. Dava Açma Süresi	109
2.7.5.1. Düzenleyici Genel Tebliğin Yayımlanması İtibariyle Dava Açma Süresi	111
2.7.5.2. Düzenleyici Genel Tebliğin Uygulanması İtibariyle Dava Açma Süresi	112
2.7.6. Davanın Sonuçları	115
2.7.6.1. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Açılan İptal Davasının Ön Koşulları	117
2.7.6.2. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Açılan İptal Davasının (Esastan) Reddi	119
2.7.6.3. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Açılan İptal Davasının (Esastan) Kabulü	121

2.7.6.3.1. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Verilen İptal Kararının Bireysel Vergilendirme İşlemleri Üzerindeki Sonuçları.....	123
2.8. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA GENEL TEBLİĞ BENZERİ	
UYGULAMALAR	126
2.8.1. Amerika Birleşik Devletleri.....	126
2.8.2. Almanya.....	129
2.8.3. Fransa.....	131
2.8.4. Çin Halk Cumhuriyeti.....	132

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL TEBLİĞE YÖNELİK HUKUKİ SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. GENEL TEBLİĞLER AÇISINDAN TESPİT EDİLEN HUKUKİ SORUNLAR	134
3.1.1. Genel Tebliğ ile Kapsamı Belli Olmayan Düzenlemelerin Getirilmesi .	136
3.1.1.1. Genel Olarak Belirlilik İlkesi	137
3.1.1.2. Yargısal İçtihatlarda “Belirlilik İlkesi”	139
3.1.1.3. Vergi Hukukunda Belirlilik İlkesi.....	143
3.1.1.4. Türk Vergi Mevzuatında Belirlilik İlkesine Uygun Olmayan Genel Tebliğler	145
3.1.1.4.1. 97 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.....	147
3.1.1.4.2. 255 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği	149
3.1.1.4.3. 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği	151
3.1.1.4.4. 478 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği	153
3.1.1.4.5. 485 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği	156
3.1.1.4.6. 520 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği	158
3.1.1.4.7. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği	160
3.1.1.4.8. Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği	163
3.1.2. Genel Tebliğ ile Kanunun Uygulama Alanının Genişletilmesi	166
3.1.2.1. Genel Açıklama.....	166
3.1.2.2. Türk Vergi Mevzuatında Kanunun Uygulama Alanını Genişleten Genel Tebliğler	168
3.1.2.2.1. 2 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği	171
3.1.2.2.2. 29 Sıra No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği.....	172
3.1.2.2.3. 54 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği	175
3.1.2.2.4. 70 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.....	176
3.1.2.2.5. Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği	177
3.1.2.2.6. 164 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.....	179
3.1.2.2.7. 401 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği	181
3.1.3. Genel Tebliğ ile Kanunun Uygulama Alanının Daraltılması	182
3.1.3.1. Genel Açıklama.....	182
3.1.3.2. Türk Vergi Mevzuatında Kanunun Uygulama Alanını Daraltan Genel Tebliğler	183
3.1.3.2.1. 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği	185
3.1.3.2.2. 5 Sıra No’lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği	186
3.1.3.2.3. 19 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) ’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.....	188
3.1.3.2.4. 28 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.....	190
3.1.3.2.5. 149 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.....	191

3.1.3.2.6. 395 Sıra No 'lu VUK Genel Tebliği	192
3.1.3.2.7. 1 Seri No 'lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ	194
3.1.3.2.8. 500 Sıra No 'lu, 530 Sıra No 'lu ve 537 Sıra No 'lu VUK Genel Tebliğleri	195
3.1.4. Genel Tebliğ ile Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılması	197
3.1.4.1. Temel Hak ve Özgürlüklere Genel Bir Bakış	197
3.1.4.2. Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Anayasal Kural: “Kanun” ile Sınırlama.....	200
3.1.4.3. Vergi Hukukunda Temel Hak ve Özgürlükleri Sınırlandıran Genel Tebliğler	203
3.1.4.3.1. Türk Vergi Mevzuatında Mülkiyet Hakkını Sınırlandıran Genel Tebliğler	204
3.1.4.3.1.1. 50 Seri No 'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.....	208
3.1.4.3.1.2. 1 Seri No 'lu ve 4 Seri No 'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğler	210
3.1.4.3.1.3. 100 Seri No 'lu KDV Genel Tebliği.....	211
3.1.4.3.1.4. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.....	213
3.1.4.4. Türk Vergi Mevzuatında Diğer Temel Hak ve Özgürlükleri Sınırlandıran Genel Tebliğler	214
3.1.4.4.1. 408 Sıra No 'lu VUK Genel Tebliği	221
3.1.4.4.2. 456 ve 511 Sıra No 'lu VUK Genel Tebliğleri	223
3.1.4.4.3. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği	227
3.1.5. Genel Tebliğ ile Kanunilik ve Eşitlik İlkelerine Aykırı Düzenlemelerin Getirilmesi	229
3.1.5.1. Genel Olarak Kanunilik İlkesi	229
3.1.5.2. Yargısal İçtihatlarda “Kanunilik İlkesi”	231
3.1.5.3. Kanunilik İlkesinin Vergi Hukukuna Yansıması: “Verginin Kanuniliği İlkesi”	233
3.1.5.4. Türk Vergi Mevzuatında Kanunilik İlkesine Uygun Olmayan Genel Tebliğler	237
3.1.5.4.1. 1 Seri No 'lu Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun Genel Tebliği	240
3.1.5.4.2. 31 Seri No 'lu ve 41 Seri No 'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri.....	241
3.1.5.4.3. 82 Seri No 'lu KDV Genel Tebliği.....	243
3.1.5.4.4. 213 Seri No 'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.....	245
3.1.5.4.5. 214 Sıra No 'lu VUK Genel Tebliği	247
3.1.5.4.6. 231 Seri No 'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.....	248
3.1.5.4.7. 238 Sıra No 'lu VUK Genel Tebliği	250
3.1.5.4.8. Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği	251
3.1.5.4.9. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) 'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 13)	254
3.1.5.5. Genel Olarak Eşitlik İlkesi	256
3.1.5.6. Yargısal İçtihatlarda “Eşitlik İlkesi”	260
3.1.5.7. Eşitlik İlkesinin Vergi Hukukuna Yansıması: “Vergilendirmede Eşitlik İlkesi”	263
3.1.5.8. Türk Vergi Mevzuatında Eşitlik İlkesine Uygun Olmayan Genel Tebliğler	265

3.1.5.8.1. 1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ	267
3.1.5.8.2. 6 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği	269
3.1.5.8.3. 51 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği	270
3.1.5.8.4. 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği	272
3.2. GENEL TEBLİĞLERİN HUKUKA UYGUNLUĞUNA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	273
3.2.1. Hukuka Uygun Bir Genel Tebliğ Tasarımı: “Nasıl Hazırlanmalı?” ve “Nasıl Kullanılmalı?”	273
3.2.2. Hukuka Uygunluk Açısından Genel Tebliğlerin Sahip Olması Gereken Kriterler	278
3.2.2.1. Kapsamı Belli Olmayan ve Belirsizlik İçeren Hükümlere Yer Verilmemeli	278
3.2.2.2. Yetkinin Sınırları Aşarak Kanunu Genişleten veya Daraltan Düzenlemeler Yapılmamalı	280
3.2.2.3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Özüne Müdahale Eden/Sınırlandıran Hükümlere Yer Verilmemeli	281
3.2.2.4. Anayasal Vergilendirme İlkelerine Aykırılık İçeren Düzenlemeler Yapılmamalı	282
SONUÇ	285
KAYNAKÇA	294

GİRİŞ

Kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatılan devlet ile kişiler arasındaki hukukî ilişkilerde, temel hak ve özgürlüklerin korunması için hukuk devleti prensibinin güvence altına alınması gerekir. Nitekim idare hukuku disiplinin temel gayesi, kamu gücü ayrıcalığına sahip olan idare ile kişi hak ve özgürlükleri arasında makul bir dengenin sağlanması olduğundan; idarenin bilhassa tek-yanlı irade beyanı ile tesis ettiği idarî işlemlerin hukuka uygunluğu son derece önemlidir. Zira idarî makamların tek-yanlı idarî işlemleri icrai bir niteliğe sahip olarak, bu işlemin muhatabı olan kişilerin hukuksal durumunu doğrudan etkilemekte ve çeşitli açılardan bazı hak ve yükümlülükler doğurmaktadır.

Düzenleyici işlemler, idarenin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için sahip olduğu kabul edilen “genel düzenleme yetkisinin” gereği olarak tesis edilmektedir. Ancak hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkeleri gereğince, pozitif hukukta idarenin düzenleme yetkisinin kaynağı ülke Anayasaları ve/veya kanunlarında açıkça düzenlenmektedir. Kanun koyucunun belirli bir alanda düzenleme yapma yetkisi tanıdığı idarî makamların, bu yetkinin kaynağı olan üst hukuk normunun sınırlarına uygun şekilde hareket etmesi gerekir. Bu doğrultuda “genel”, “soyut” ve “objektif” nitelikte yeni kurallar getiren ve hukukî açıdan bağlayıcı olan düzenleyici işlemlerin, Anayasa ve diğer üst hukuk normlarına uygun olması gerekir. Düzenleyici işlemler ile ilgili bir diğer önemli husus da kanunla düzenlenmesi gereken konu ve alanların, idarenin düzenleyici işlemleriyle düzenlenemeyeceği kuralıdır. Aksi halde bu durum, idarenin yasama organının yerine geçmek suretiyle fonksiyon gaspına yol açmaktadır. Nitekim Türk idare hukuku mevzuatında bu tür sorunlarla iptal davasına konu olan çok sayıda düzenleyici işlem bulunmaktadır.

Türk vergi mevzuatındaki düzenleyici işlemler açısından önem arz eden işlem türlerinden biri de genel tebliğlerdir. Vergi kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme alanına bırakılan kanun maddelerinde, herhangi bir düzenleyici işlem türüne işaret edilmese de; idarenin bu yetkiyi çoğunlukla genel tebliğler aracılığıyla kullandığı görülmektedir. Nitekim genel tebliğ külliyatının yıllar içindeki nicel ağırlığı da bu durumu kanıtlar niteliktedir. Türk vergi mevzuatında bazı genel tebliğlerin verginin taraflarını aydınlatmak amacıyla yardımcı (tali) bir hukuk kaynağı; bazı genel tebliğlerin ise, vergi kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına

verilen düzenleme yetkisine istinaden yeni bir vergi normu ihdas ederek, genel düzenleyici işlem olarak kullanıldığı görülmektedir. Nitekim “düzenleyici genel tebliğ” olarak nitelendirilen bu tebliğler, hukukî açıdan bağlayıcı bir vergi hukuku kaynağı olduğundan, vergi mükelleflerinin hukuksal durumunu büyük ölçüde etkilemektedir.

Esasında genel tebliğler, vergi kanunlarındaki soyut hukuk normlarının uygulamaya nasıl yansıtılacağına yön veren önemli bir mevzuat kaynağıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan bu tebliğler vergi mükellefleri, vergi daireleri ve meslek mensupları tarafından ilgiyle takip edilmekte ve özellikle vergi kanunlarında meydana gelen bir değişikliğin ne tür sonuçlar ve yükümlülükler doğuracağını anlayabilmek için, bu değişikliği açıklayacak, yorumlayacak veya bu konuda yeni kurallar ihdas edecek bir genel tebliğin yayımlanması beklenmektedir. Bu açıdan vergi mevzuatımızda genel tebliğlerin sui generis bir yeri ve konumu bulunmaktadır. Gelir İdaresinin vergi uygulamasına ilişkin bakış açısını ve idarî yorumunu yansıtan genel tebliğler bilhassa düzenleyici niteliğe kavuştuklarında, normlar hiyerarşisi açısından “yönetmelik” hükmünde değerlendirilebilir. Dolayısıyla, kişilerin sahip olduğu hak ve yükümlülükleri etkileyen, bilhassa mülkiyet hakkını doğrudan ilgilendiren ve vergilemeye yönelik yeni kurallar ihdas eden genel tebliğlerin hukuka uygun olması son derece önemlidir.

Bununla birlikte, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yoğun bir şekilde kullanılan düzenleyici işlem hükmündeki genel tebliğlerin, bazı durumlarda hukuka uygunluk açısından önemli sorunlar barındırdığı anlaşılmaktadır. Bu noktada yalnızca ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’da dava konusu edilebilen düzenleyici genel tebliğler değil; aynı zamanda açıklayıcı genel tebliğler nezdinde de birtakım hukukî sorunların varlığı dikkat çekmektedir. Bu çalışma, Türk vergi mevzuatının en önemli kaynakları arasında değerlendirilen genel tebliğlerin hukukî açıdan değerlendirilmesi ve genel tebliğler özelinde meydana gelen/gelebilecek hukuka aykırılıkların tespit edilerek; hukuka uyarlık konusunda uyulması gereken hususların araştırılmasını amaçlamaktadır.

Çalışmanın birinci bölümü, genel tebliğin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tesis edilen idarî bir işlem olması nedeniyle, idarî işlem teorisi üzerine kurulmuştur. Zira genel tebliğin hukuka uygunluğunu tespit edebilmek için, idarî işlemin kavramsal çerçevesi, hukukî niteliği, unsurları, özellikleri ile bu işlemlerin hukuka aykırılığı durumunda uygulanacak yaptırımların incelenmesi gerekmektedir.

Bu doğrultuda çalışmanın tüm bölümlerinde, vergi hukuku ile birlikte idare hukuku doktrini ve içtihatlarından yoğun şekilde yararlanılmıştır. Devam eden kısımda ise, idarî işlem teorisi ışığında vergilendirme işlemi ve vergi hukuku alanında vergi yönetiminin tesis ettiği düzenleyici işlemler araştırılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümü tamamıyla “genel tebliğ” konusuna ayrılmış ve genel tebliğlere yönelik temel esaslar ayrıntılı şekilde irdelenmiştir. İkinci bölüm genel tebliğ teriminin terminolojik incelemesi ile başlamış; devam eden kısımlarda da genel tebliğin önemi, kullanım alanları, hukukî bağlayıcılık açısından genel tebliğin türleri, vergi kanunları ile genel tebliğ arasındaki ilişki, genel tebliğin hazırlanması ve yayımlama usulü, genel tebliğe karşı yargı yolu konuları araştırılmıştır. İkinci bölümün son kısmında, karşılaştırmalı hukukta genel tebliğ benzeri uygulamalara yer verilmiş ve bunların ülkelerin ulusal vergi mevzuatlarında ne şekilde kullanıldıkları incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, Türk vergi mevzuatında çeşitli yönlerden hukukî sorunlar barındırdığı tespit edilen 47 genel tebliğ içerik/doküman analizi yardımıyla incelenmiştir. Söz konusu genel tebliğlerde yer alan sorunlar, hukukî aykırılığın türü ve konusuna göre beş başlık altında tasnif edilmiştir. Bu sorunlar “genel tebliğ ile kapsamı belli olmayan düzenlemelerin getirilmesi”, “genel tebliğ ile kanunun uygulama alanının genişletilmesi”, “genel tebliğ ile kanunun uygulama alanının daraltılması”, “genel tebliğ ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması” ve son olarak “genel tebliğ ile kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırı düzenlemelerin getirilmesi” şeklinde farklı açılardan irdelenmiştir. Üçüncü bölümün son kısmında ise, genel tebliğin hukuka uygun şekilde hazırlanması ve kullanılması için hem vergi kanunları hem de genel tebliğlerde bulunması gereken genel kurallar tespit edilmiş ve genel tebliğlere yönelik hukuka uygunluk kriterleri geliştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İDARÎ İŞLEM TEORİSİ IŞIĞINDA:

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DÜZENLEYİCİ İŞLEMLER

Kamu hukuku kapsamında yer alan hukuk dalları dikkate alındığında, idare hukukunun diğer disiplinler ile yakın bir ilişki içinde olduğu görülmekte ve özellikle idare hukuku ile vergi hukuku arasında yoğun bir etkileşim bulunmaktadır. Bu minvalde, idare hukuku doktrininin önemli konularından biri olan idarî işlem teorisi, vergi hukuku açısından da özel bir öneme sahiptir.

Çalışmanın, “İdarî İşlem Teorisi Işığında: Türk Vergi Hukukunda Düzenleyici İşlemler” başlığını taşıyan bu bölümünde, idarî işlem teorisi çerçevesinde yer alan temel konular incelenecek ve idarî işlem teorisi ışığında vergilendirme işlemi ve Türk vergi mevzuatında yer alan düzenleyici işlem türleri araştırılacaktır.

1.1. İDARÎ İŞLEM TEORİSİ

İdarî işlemler, idare hukuku ve idarî yargılama usulü hukukunun temel inceleme konularından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. İdarî işlemlerin kavramsal çerçevesi ve önemi, *sui generis** birtakım özellikleri, türleri, unsurları, hukukî niteliği ve denetimi, hukuk doktrini açısından “idarî işlem teorisi” şeklinde anlam kazanmaktadır¹. Vergi hukuku perspektifinden baktığımızda ise, vergileme alanında tesis edilen hem bireysel hem de düzenleyici işlemlerin idarî işlem türleri arasında özel bir konuma sahip olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda vergi hukuku alanındaki düzenleyici işlemlerin incelenebilmesi için, öncelikle idarî işlem teorisinin ana hatlarıyla araştırılması gerekmektedir. Çalışmanın bu kısmında, teorik ve kavramsal açıdan hukukî işlem ve idarî işlem, idarî işlemin hukukî niteliği, temel özellikleri, unsurları ve türleri gibi çeşitli konulara yer verilecektir.

* Latince bir terim olan “sui generis”, hukuk biliminde özel bir kullanıma sahiptir. Bu terim Türkçede; “kendine özgü”, “emsalsiz”, “nev’i şahsına münhasır” gibi kelimelere yakın bir anlamda kullanılmaktadır.

¹ Mutlu Kağıtcıoğlu, “İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 30, 2017, s. 237; Dilşat Yılmaz, “Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin “Kesin”liği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin?” Kesinlik”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2017, s. 106.

1.1.1. Kavramsal Açıdan Hukukî İşlem

Hukukî işlem (muamele-tasarruf) esas olarak medeni hukuk içinde doğan, gelişen ve büyük ölçüde bu çerçevede şekillenen bir işlem türüdür. Bununla birlikte hukukî işlem teorisi de diğer medeni hukuk teorileri ve müesseselerinde olduğu gibi, özellikle idare hukuku alanında farklılaşarak ve gelişerek önemli bir inceleme alanına kaynaklık etmiştir. Nitekim hukukî işlem teorisi, idare hukukunda sahip olduğu anlam ve muhteviyatı ile başta “idarî işlem” olmak üzere birçok önemli konuyu yoğun şekilde biçimlendirmiştir². Bu açıdan her şeyden önce, hukukî işlemin özü ve mahiyetinin anlaşılması icap etmektedir.

En yalın haliyle hukukî işlem, “*hukukî sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması*” şeklinde tanımlanabilir. Gözler’e göre bu tanım, hukukî işlemin “irade açıklaması” ve “hukukî sonuç” şeklindeki temel unsurlarını da bünyesinde barındırmaktadır. Nitekim bir işlemin “hukukî işlem” olarak kabul edilmesi için, mezkûr unsurların bir arada bulunması gerekmektedir³. Benzer şekilde Sezginer hukukî işlemi, “*hukuksal âlemde değişiklik yaratan irade açıklamaları*”⁴ ve Gözübüyük ise “*hukuk düzeninde değişiklik yapan idare açıklamaları*”⁵ şeklinde tanımlamaktadır. Bu açıdan hukukî işlemin unsurlarından “hukukî sonuç” ve “irade açıklaması” yanında, “hukuksal bir değişiklik yaratma” da bir diğer önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuksal bir değişiklik yaratılması ile kastedilen şey, “hukukî bir sonuç yaratma” ya da “mevcut hukukî durumu değiştirme veya ortadan kaldırma” şeklinde ortaya çıkabilir⁶.

Hukukî işlem kavramı, çeşitli yargısal içtihatlarda da açıklanmıştır. Örneğin bir Yargıtay kararında, “*Hukuki işlem bir hak veya hukuki ilişkinin doğumu, değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması sonucuna yönelmiş tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı irade beyanlarıdır. Eğer bu irade beyanları (...) hukuki bir sonuç doğurmuyorsa hukuki fiil sayılır. Hukuki bir sonuç doğuruyorsa hukuki işlem sayılır*”⁷

² Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, (Cilt I, II, III), 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966, ss. 274-275.

³ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, (Cilt I), 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, ss. 613-614.

⁴ Murat Sezginer, “İdari İşlem-İcraîlik-Ayrılabilir İşlem-Yargısal Denetim”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, s. 242.

⁵ A. Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Güncelleştirilmiş 34. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 141.

⁶ Sezginer, s. 242.

⁷ Yargıtay 6. Hukuk Dairesi, 14.04.1989 tarih ve E: 1989/2636, K: 1989/6666 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.05.2022)).

şeklinde izahat yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarında da hukukî işlem ile ilgili şu tür değerlendirmelere yer verilmiştir⁸:

“Yapılan tüm hukuki işlemlerin amacına uygun olarak doğru, tarafsız ve güvenilir bir şekilde yapılmasını temin etmek, böylece kamu yararını gerçekleştirmek suretiyle kişilerin ve toplumun huzur ve güvenliğini sağlamanın devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu ödevler kapsamında kaldığında tereddüt bulunmamaktadır” ve “hukuk devletinde hukuk güvenliğinin sağlanabilmesi için hukuki işlemlerin sonuçlarının öngörülebilir olması gerekir.”

Hukukî işlemin alt bileşenlerinden biri olarak kabul edilen idarî işlem ise, çeşitli yönlerden hukukî işleme benzetilmekte; ancak söz konusu iki işlem türü arasında önemli farklılıklar da bulunmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın ilerleyen kısmında, idarî işlem teorisi çerçevesinde yer alan konular doktrin ve yargısal içtihatlar ışığında incelenecektir.

1.1.2. İdarî İşlemin Tanımı ve Anlamı

İdare, kamu yönetimi fonksiyonunun gerektirdiği lüzum üzerine devamlılık arz eden şekilde işlem tesis etmektedir. Gerçekleştirilen bu işlemler, modern yönetim anlayışının bir sonucu olarak idarenin uzmanlık alanları ile ilişkilendirilen işlemlerden oluşmaktadır⁹. İdarî makamlar kanunlar tarafından kendisine verilmiş görevlerini gerçekleştirip ve yine kendisine tanınmış yetkilerini kullanırken, önceden belirlenmiş kural ve esaslara riayet etmekle mükelleftir. İdarece gerçekleştirilen faaliyetler içinde hukukî işlemler, tüm faaliyetlerin kapsamı bakımından önemli bir yere sahip olmakla beraber; mezkûr hukukî işlemlerin büyük çoğunluğu “idarî işlemlerden” müteşekkildir¹⁰.

İdarî işlem hukukî hiyerarşi açısından, hukukî işlemlerin altında incelenmekle birlikte; sui generis özellikleri nedeniyle oldukça önemli bir işlem türünü temsil etmektedir. Bu açıdan bir hukukî işlemi “idarî işleme” dönüştüren şey, idarî işlemi tesis edenin “idare” olması değil; söz konusu işlemin “kamu gücü ayrıcalıkları” ile donatılmasıdır. Nitekim bir idarî işlem den bahsedebilmek için, o işlemin kamu ya da özel hukuk tüzel kişisi tarafından gerçekleştirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır.

⁸ Anayasa Mahkemesi, 14.11.2019 tarih ve E: 2018/89, K: 2019/84 sayılı karar, (RG. 13.02.2020-31038) ve Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 tarih ve E: 2001/379, K: 2005/3 sayılı karar, (RG. 17.05.2006-26171).

⁹ Osman Sariaslan, “Gümrük Uyuşmazlıklarında İdarî İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 11, 2018, ss. 342-343.

¹⁰ Ahmet Emrah Akyazan, “Maddi Açıdan İdarî İşlemler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 85, 2009, s. 220.

Burada esas önemli olan konu, tesis edilecek idarî işlemin kamu gücüne dayandırılmasıdır. Bu şekilde tesis edilen bir idarî işlem idare hukuku kurallarına tabi olacak ve bu işlemten kaynaklanan muhtemel uyuşmazlıklar da idarî yargı organları tarafından çözüme kavuşturulacaktır¹¹.

*İdari Yargılama Usulü Kanunu*¹² (İYUK)’ta idarî işlemin tanımı yapılmamakla birlikte, idarî işlemin özellikleri ve bu işlemlerin taşınması gereken bazı nitelikler hüküm altına alınmıştır. Örneğin İYUK md.14’te “*İdari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı*” vurgusuyla; esasında idarî işlemin kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca güçler ayrılığı ilkesi gereğince İYUK md.2 uyarınca, “*idari işlemlerin denetimi yalnızca hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olup, idari yargı organlarınca yerindelik denetimi yapılamayacaktır*”. Dolayısıyla idarî işlemlerin yalnızca hukuka uygunluk denetimine tabi tutulabilen bir işlem türü olduğu görülmektedir.

İdarî işlem kavramı gerek doktrin gerekse yargısal içtihatlarda farklı özellikler altında tanımlandığından, idarî işlemin tanımına ilişkin tek ve ortak bir kabulden bahsedilememektedir. Nitekim Günday idarî işlemi, “*idare fonksiyonunun gerçekleştirilmesine ilişkin yapılan kamu hukuku işlemleri*”¹³; Gözübüyük ve Tan ise, “*idare tarafından idare hukuku özelinde gerçekleştirilen tek-yanlı hukukî işlemler*”¹⁴ şeklinde tanımlamaktadır.

Gözler’e göre idarî işlem, “*hukukî sonuç yaratmaya ilişkin kamu gücü ayrıcalıklarına sahip olan irade açıklamaları*”dır¹⁵. Bu tanıma göre bir işlemin idarî işlem olarak kabulünde başat ölçütün “kamu gücü” olduğu görülmektedir. Zira özel hukuk tüzel kişilerinin “kamu gücü ayrıcalıkları” ile tesis ettiği işlemlerin de idarî işlem olarak kabul edilmesi, bu durumun tabii bir sonucudur.

İdarî işlem, “*idarenin hukukî manada değişiklik yaratan ya da yenilik getirici bir sonuç doğuran ve kamu gücü ayrıcalığına sahip olan tek-yanlı irade beyanları*” şeklinde de tanımlanabilir¹⁶. Danıştay’ın bir kararında da idarî işlem, “*(...) idari*

¹¹ Gözler, s. 660.

¹² 06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, (RG. 20.01.1982-17580).

¹³ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 10. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 121.

¹⁴ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdari Yargılama Hukuku**, (Cilt II), 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 267.

¹⁵ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, Güncellenmiş 20. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 235.

¹⁶ Cengiz Derdiman, **İdare Hukuku**, Güncellenmiş 4. Baskı, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2011, s. 537; Sinan Seçkin ve Gül Üstün, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gereke İlkesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, 2015, s. 510.

makam ve mercilerin, idari faaliyetlerin yürütülmesine yönelik olarak idare hukuku ilke ve kuralları çerçevesinde, tek taraflı irade beyanıyla hukuk yaşamında/düzeninde etki ve sonuçlarını doğuran, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki tasarruflar” şeklinde açıklanmıştır¹⁷. Bu tanımlarda dikkat çeken ilk husus, idarî işlemin “tek-yanlı (taraflı) irade beyanı” biçiminde açıklanmasıdır. Ancak *Gözler*’e göre idarî işlemler bu şekilde “eksik” bir çerçevede tanımlanmaktadır. Zira idarî işlemlerin büyük çoğunluğu tek-yanlı* işlemlerden oluşsa da; iki-yanlı irade beyanı ile tesis edilen “idarî sözleşmeler” de idarî bir işlem olarak kabul edilmektedir¹⁸. Diğer taraftan mezkûr tanımlarda idarî işlemin, “idare/idarî makam ve mercilerce” tesis edileceğine ilişkin bir ön kabulün varlığı ayrıca dikkat çekmektedir.

Anayasa Mahkemesi idarî işlem kavramına farklı bir perspektiften izahat getirmektedir. Buna göre¹⁹,

“Bir tasarruf veya kararın idari işlem sayılabilmesi için, o tasarruf veya kararın bir kamu kurumunca ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş olması ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili bulunması gerekir. Başka bir deyimle bir kamu kurumunun kamu hizmetleriyle veya bu hizmetlerin yürütülmesiyle ilgili kararları idari nitelik taşıyan kararlardır”.

Burada Anayasa Mahkemesi’nin idarî işlem kavramına bakışı, “kamu tüzel kişiliği” ile sınırlı tutulmuş gibi görünse de mezkûr açıklamanın oldukça eski tarihli bir karara dayandığı hususu da gözden kaçırılmamalıdır.

Odyakmaz ve diğerlerine göre idarî işlem, “bir hukuk kuralının, idare tarafından subjektif bir duruma veya bir kişiye göre, yine yasalarda belirtilen kurallara uygun şekilde tek-yanlı ve icrai olarak uygulanması”dır²⁰. Esasında bu tanım, idarî işlemin genel özelliklerine ilişkin bazı karineleri de kapsayan bir niteliğe sahiptir.

Yukarıda yer verilen açıklamalardan hareketle idarî işlemi, sui generis niteliklerini dikkate almak suretiyle şu şekilde tanımlayabiliriz: İdarî işlemler, kamu yararını gerçekleştirmek ve idarî fonksiyonun gereklerini yerine getirmek amacıyla

¹⁷ Danıştay 10. Dairesi, 20.10.2010 tarih ve E: 2007/4203, K: 2010/8279 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.06.2022)).

* Tek-yanlı ve iki-yanlı idarî işlemler, çalışmanın “İdarî İşlemin Türleri” başlığında incelenecektir.

¹⁸ *Gözler*, **İdare Hukuku**, s. 660.

¹⁹ Anayasa Mahkemesi, 25.05.1976 tarih ve E: 1976/1, K: 1976/28 sayılı karar, (RG. 16.8.1976-15679).

²⁰ Zehra Odyakmaz, Ümit Kaymak ve İsmail Ercan, **Anayasa Hukuku-İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 13. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 245.

“idarî işlem yapabilme yetkisi” kullanılarak tesis edilen, kesin ve yürütülebilir nitelikte olan, yargı organlarınca “hukukîlik denetimine” tabiyken “yerindelik denetimi” yapılamayan ve muhatapları üzerinde hukukî etki ve sonuçlar yaratan işlemlerdir.

Öte yandan idarî işlem ile ilgili yapılan değerlendirmelerden sonra, idarî işlem ile özel hukuk işlemi arasındaki temel farklılık da ortaya çıkmaktadır. Nitekim bir hukukî işlemin tesisi için kamu gücü ayrıcalığının kullanılmasına ihtiyaç duyulmuyorsa ya da bu işlemin konusu “idarî fonksiyon” ile ilgili değilse, sözü edilen hukukî işlemin özel hukuk işlemi olduğu söylenebilir. Buna karşın işlemin tesisi için kamu gücü ayrıcalıklarının kullanılması gerekli ise ve bu işlemin muhatabı hakkında idarî fonksiyona yönelik bir sonuç doğuyorsa, burada idarî işlem den söz edebilmek mümkündür²¹.

Örneğin, vergi Anayasal bir yükümlülük olarak kişilere yüklenen bir ödev mahiyetinde olduğundan; vergilendirme işlemlerinde mükellef ile idare arasındaki ilişki eşitler arasındaki bir ilişki olmamakta; diğer bir ifadeyle süljeler arasında bir ast-üst ilişkisi bulunmaktadır. Bu anlamda vergilendirme işlemlerinde kamu gücünün kullanılması zorunluluk arz etmektedir. Örneğin tarh işleminde, idarî bir fonksiyonun yerine getirilmesi söz konusudur. Zira verginin tarh edilmesinde hem kamu gücü kullanıldığı hem de idarî bir fonksiyon yerine getirildiğinden, bu işlem tipik bir idarî işlem olarak dikkate alınacaktır.

1.1.3. İdarî İşlemin Hukukî Niteliği ve Hukuka Aykırılık Durumundaki Yaptırımlar

2709 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*²² md.123 uyarınca “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir*”. Dolayısıyla idare, yasama organının düzenlemeleri ve Anayasa’nın belirlediği sınırlar dahilinde kalmak koşuluyla kendisine verilen görev ve sorumlulukları, idarî işlem ve eylemlerle yerine getirmektedir²³.

Bir idarî işlem ya da eylemin “meşru” ve “yeterli” olarak kabul görmesi için, o işlemin hukuka uygun olması ve ihtiyaçlara uyumlu şekilde tesis edilmesi gerekir. Bu açıdan idarenin, kurallar ile belirlenmiş esaslara uygun bir şekilde hareket etmesi

²¹ Muhammed Göçgün, **İdarî İşlemin Konu Unsuru**, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016, s. 9; Burcu Erdiç, “İdarî Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2012, s. 242.

²² 18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 9.11.1982).

²³ Alptekin Aktalay, “Bakanlar Kurulunun Düzenleyici İşlemleri ve Karar Alma Usulü”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2014, s. 70.

halinde idarî işlemlerin “hukuka uygunluğundan” kolaylıkla bahsedilecektir. Buna ilaveten idarî işlemlerin hukuka uygunluğunda, bu işlemlerin “yalnızca yetki verilen konu ve alanda” tesis edilmesi de oldukça önemlidir. Dolayısıyla kendisine kanunlar tarafından tanınan yetkiye istinaden idarî işlemler tesis eden idarenin hem hukuk kurallarına bağlı kalması hem de bu yetkiyi yerinde kullanması gerekir²⁴.

İdarî işlemlerin en önemli özelliği, hukukî bir sonuç yaratmaya ilişkin olması veya hukukî bir durumu değiştirmesi ya da ortadan kaldırmasıdır²⁵. Bu anlamda idarî işlemler sahip olduğu özellikler ve unsurlar ile hukukî niteliğe bürünmüş bir işlem türünü ifade etmektedir. İdare hukukunda idarî işlemler, çoğunlukla tek-yanlı işlemlerden oluşmaktadır. Tek-yanlı idarî işlemler ise, idarenin tek taraflı bir irade açıklamasından meydana gelmektedir²⁶. Dolayısıyla idarenin tek taraflı irade beyanından etkilenen ilgililer, hukukî anlamda birçok durum ve sonuç ile karşı karşıya kalmaktadır. Örneğin bir verginin re’sen tarh edilmesi işlemi, idarece tek taraflı, diğer bir ifadeyle tek-yanlı irade beyanı ile tesis edilmiş bir işlem olmakla birlikte, hakkında re’sen tarhiyat tesis edilen mükellef nezdinde önemli sonuçlar da doğurmaktadır. Nitekim re’sen tarh işlemiyle vergi aslı yönünden borç altına sokulan mükellefin, asli vergi alacağı yanında vergi cezası ve fer’i alacak kapsamında gecikme faizi ödemesi de gerekebilecektir. Bu noktada idarî işlemlerin hukukî niteliği oldukça mühimdir.

Kamu gücü ayrıcalıklarının bir yansıması olan idarî işlemler ile kişiler hesabına hak ve yükümlülükler ihdas edilmekte ve bunun için muhatapların rızası veya onayına ihtiyaç duyulmamaktadır²⁷. Bu husus Danıştay’ın bir kararında şu şekilde yer almıştır²⁸:

“(...) İdari davaya konu edilebilecek idari işlemlerin, İdare tarafından bir kamu hizmetinin yürütülmesi dolayısıyla, kamu gücü kullanılarak, tek taraflı idareyle tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler oldukları tartışmasızdır. Bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu sayılabilmesi ise; hukuk düzeninde varlık kazanılabilmesi için gerekli idari prosedürün son aşamasını da geçirmiş bulunmasına ve bir başka idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklikler meydana getirebilmesine yani idare edilenlerin hukukunu şu ya da bu yönde etkileyebilmesine bağlı bulunmaktadır”.

²⁴ Adnan Gerçek, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 2, 2010, s. 27.

²⁵ Cemil Kaya, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1,2, 2004, s. 254.

²⁶ Sezginer, s. 242.

²⁷ Sariaslan, s. 345.

²⁸ Danıştay 3. Dairesi, 04.06.1986 tarih ve E: 1986/1733, K: 1986/1500 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (10.06.2022)).

Nitekim bir idarî işlemin hukukî açıdan kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olabilmesi için, “idare edilenlerin hukukunda değişiklikler yaratması ve bu durumları etkileyebilmesi” gerekmektedir.

Hukukî işlemlerin idarî işlem haline dönüşümünün meydana getirdiği iki farklı sonuç bulunmaktadır. Bunlardan ilki, idarî işlemlerin idare hukukuna tabi olmasıdır. İkincisi ise idarî işlemlerden doğan muhtemel bir uyuşmazlığın idarî yargıda giderilecek olmasıdır²⁹. Bu noktada hukukî sonuç doğurmaya yönelik idarî işlemlerin iç kontrolü idare tarafından, hukukîlik denetimi ise idarî yargı organlarınca gerçekleştirilecek ve böylece her idarî işlem mutlak surette doğru ve yerinde bir işlem olarak kabul görmeyecektir. Bununla birlikte kural itibarıyla idare tarafından tesis edilen idarî işlemler, muhtemel bir hukuka aykırılık durumu ispat edilinceye kadar hukuka uygun kabul edilmekte ve geçerliliğini korumaktadır. Bu bakımdan idarî işlemler “*hukuka uygunluk karinesinden*” yararlanmaktadır³⁰.

İdarî işlemlerin yargısal denetimine ilişkin sınırlar, Anayasa ve İYUK’ta “güçler ayrılığı ilkesinin” gereklerini ön plana çıkaracak şekilde belirlenmiştir. Bu bağlamda Anayasa md.125 uyarınca:

“İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır... Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez”.

Benzer şekilde İYUK md.2’ye göre, “*İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar*”. Bu açıdan idarî işlemlerin yargı organlarınca gerçekleştirilecek denetimlerinde hiçbir şekilde “yerindelik denetimi” yapılamayacağı açıktır. Nitekim bu durum, güçler ayrılığı ilkesinin doğal bir sonucudur. Güçler ayrılığı ilkesi, hukuk devletinin asli unsurlarından biri olarak devlet egemenliğini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin “tek elde toplanmaması”, üç erkin de birbirlerinden bağımsız organlar tarafından kullanılması ve birbirlerine üstünlük sağlayabilecekleri bir sonuç oluşturmayacak şekilde birbirlerini denetleyebilmelerini zaruri

²⁹ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, Güncellenmiş 18. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 113.

³⁰ Şulenur Göztepe, “İdari İşlemin Yargısal Denetiminde Dikkate Alınan İlkeler”, **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 3, 2020, s. 969; Fatih Kırıksık, “İdare ile Bireyler Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 37, 2013, s. 245.

kılmaktadır³¹. Bu bakımdan Anayasa'nın 7'nci maddesi "yasama yetkisini", 8'inci maddesi "yürütme yetkisi ve görevini" ve 9'uncu maddesi ise "yargı yetkisini" birbirinden ayrı şekilde hukukî güvence altına almıştır. Bu doğrultuda, idarî işlemlerin yalnızca "hukukîlik denetimine" tabi olması sonucunu doğuran kuvvetler ayrılığı ilkesi gereğince; yargı organlarının, idarî makamların tesis ettiği idarî işlem ve eylemlerin "yerinde" olup/olmadığına karar verebilme konusunda yetkisi bulunmamaktadır.

Öte yandan bir idarî işlemin herhangi bir unsurunda meydana gelmiş bir sakatlığın bulunması halinde, mezkûr idarî işlem hukuka aykırı bir hâl alacaktır. Böyle bir idarî işlem yargı organlarından önce, idarenin kendisi tarafından da ortadan kaldırılabilir ya da değiştirilebilir. Nitekim İYUK md.11 uyarınca, idarece işlemin "geri alınması", "ilgası/kaldırılması" ya da "değiştirilmesi" veyahut bunun yerine "yeni bir işlem yapılması" olanaklıdır. Geri alma³², hukuka aykırılığı idarece tespit edilen bir idarî işlemin "*yapıldığı andan itibaren*" hukuksal olarak yok sayılması; yani "hiç yapılmamış olarak kabul edilmesi" dir. İlga/kaldırma ise, yine hukuka aykırılığı tespit edilen bir idarî işlemin "kaldırıldığı zamana kadarki yarattığı hukukî sonuçların korunarak"; *geleceği etkileyecek şekilde* bu işlemin hukuken ortadan kaldırılmasıdır³³. Bu bakımdan ilga ya da kaldırmada esas olarak, kişi hak ve özgürlüklerinin korunması açısından hukukî bir güvence sağlanmaktadır.

İdarenin tesis ettiği işlemlerdeki hukuka aykırılığı kendi rızası ile düzeltmemesi/ortadan kaldırmaması durumunda ise, idarî yargı organları söz konusu hukuka aykırılık için bazı yaptırımlar uygulamaktadır. Bu yaptırımlar idare hukukunda "iptal" ve "yokluk" olmak üzere iki farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır³⁴.

İdarî işlemlerin hukukî denetiminde ortaya çıkan iptal ya da yokluk gibi yaptırımlar, söz konusu idarî işlemi "yapıldığı tarihten itibaren" ortadan kaldırmaktadır. İYUK md.2 uyarınca iptal davaları, "*idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan*" davalar şeklinde tanımlanmaktadır. İdarî işlemlerin hukuka aykırılığı durumunda mezkûr uyuşmazlığa

³¹ Anayasa Mahkemesi, 03.07.2014 tarih ve E: 2014/24, K: 2014/122 sayılı karar, (RG. 12.12.2014-29203).

³² Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Ramazan Çağlayan, "İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine", **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1-2, 2000.

³³ Çağlayan, ss. 43-45; Halil Altındağ, "İdari İşlemin Geri Alınması Sebebi Olarak Açık Hata", **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 4, 2016, s. 82.

³⁴ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 343.

ilişkin davanın idarî yargıda görüleceği açık olmakla birlikte; “işlemin yok hükmünde olduğuna ilişkin tespit” hem idarî hem de adli yargı organlarınca yapılabilir. Bu açıdan idari ve adli makamlarca aynı konuda farklı tespitler olması durumunda, içtihat birliği açısından birtakım sorunların doğması muhtemeldir³⁵. İptal davalarında görevli mahkeme, tespit ettiği herhangi bir hukuka aykırılık durumunda bu idarî işlemin iptaline hükmederken; bunun aksine hukuka aykırı bir işlemin bulunmadığı durumda ise açılan davanın reddine karar verecektir. Buna ilaveten bazı durumlarda söz konusu işlemin “kısmen iptaline” ya da “kısmen kabulüne” de hükmedilebilir. İdare hukukunda iptal kararı mezkûr idarî işlemi ilk yapıldığı andan itibaren hükümsüz kıldığı için; iptal kararlarının geçmişe dönük sonuçlar doğuracağını da söylemek mümkündür³⁶.

Hukuka aykırılık teşkil eden bir idarî işleme karşı uygulanacak diğer yaptırım ise “yokluk” tur. Yokluk yaptırımının “mutlak-maddi yokluk” ve “yok hükmünde sayma” gibi iki farklı türü bulunmaktadır. Esasında iptalin “basit hukuka aykırılıklar”; mutlak yokluğun “idarî işlemin maddeten var olmaması (hayali işlemler)” ya da “yetki gaspına dayalı işlem yapılması” ve yok hükmünde saymanın ise “ağır hukuka aykırılıklar” için kullanıldığı görülmektedir³⁷. Bu açıdan yokluk yaptırımının, bir idarî işlemdeki ağır hukuka aykırılık durumunda uygulandığı görülmektedir. İptal yaptırımında, idarî davaya konu olan dava konusu işlem ile davacı arasında “menfaatin ihlal edilmesi” yönünden bir illiyet bağı aranırken; yoklukta ise sakat işlemin geçersiz kabul edilmesi için iptal davası açılmasına gerek bulunmamakta; diğer bir ifadeyle bir idarî işlemin yoklukla malul olduğu “herkes” tarafından “her zaman” ileri sürülebilmektedir. Bu durumda bir idarî işlemdeki yokluğu saptamak, davaya bakmakla yetkili olan idarî yargı organının sorumluluğu altındadır. Nitekim yokluğu saptanan bir işlem, bu işlemi ve buna bağlı türevsel işlemleri tesis edildikleri tarihten itibaren geçersiz kılmaktadır³⁸.

³⁵ Gül Fiş Üstün, “İdari İşlemlerin Yokluğunun Tespitinde Görevli Yargı Düzeni”, **Kazancı Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 9, 2013, s. 25.

³⁶ Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Mahkemesinin Vergi Kabahatleri Bakımından Kısmi Kabul İçeren İdari İşlem Niteliğindeki Kararları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 128, 2017, s. 190.

³⁷ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 343.

³⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında ‘Yokluk’ ya da ‘Yok İşlem’”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 81, 2009, s. 7.

1.1.4. İdarî İşlemin Özellikleri

Doktrinde idarî işlemlerin sahip olduğu özelliklerle ilgili benimsenen ortak bir kabul bulunmamaktadır. Esasında çoğunlukla benzer noktalara vurgu yapan bu çeşitli görüşlerde, idarî işlemin tanımlanması hususundaki farklılıkla ilişkili olarak doğan ayrıklıkların bulunması son derece tabiidir. Bu minvalde çalışmamızda idarî işlemlerin özellikleri, çeşitli görüşlerden faydalanmak suretiyle farklı açılardan incelenecektir.

İdarî işlemin sui generis özellikleri, bu işlem türünü idarî işlem teorisi açısından özel bir yerde konumlandırmaktadır. Bu açıdan bir idarî işlemin, “*icrailik*”, “*re’sen icra edilebilirlik*” ve “*hukuka uygunluk karinesinden faydalanma*” olmak üzere üç temel/asli özelliği bulunmaktadır³⁹.

İdarî İşlemlerde İcrailik: Kamu gücünün başka bir güce veya kudrete ihtiyaç duymaksızın, üçüncü kişiler üzerinde doğrudan doğruya birtakım hukukî sonuçlar doğurduğu işlemler, icrai nitelikteki işlemlerdir. Bu noktada icrai işlemlerin, kişiler ve hukuk düzenini etkileyen sonuçlar yarattığı söylenebilir⁴⁰. Dolayısıyla idarî işlem sonucunda oluşan hukukî etki ve sonuçlar da idarî işlemin icrailik yönünü oluşturur. İdarî işlemler sahip olduğu icrailik özelliği sayesinde “yürütülmesi zorunluluk teşkil eden” işlemlere dönüşmektedir. Bunun yanında idarenin muhatabı olan üçüncü kişilerin, söz konusu idarî işleme karşı mukavemet göstermesi halinde; idarenin re’sen icra ya da cebren icra gibi ayrıcalıklı kamu güçlerini kullanma yetkisine sahip olması, icrailik özelliğinin tamamlayıcı unsurlarıdır⁴¹. İdarî işlemler ilk tesis edildikleri andan itibaren icrailik özelliğine sahip olmakta ve bu işlemler için üçüncü kişilerin rızası veya kabulüne ihtiyaç duyulmamaktadır. Nitekim mezkûr idarî işlem henüz yürütülmemiş olsa dahi, üçüncü kişiler hakkında icrailik yönünü kazanmaktadır⁴². Bu bakımdan icrailiğin idarî işlemin kudreti üzerinde oldukça önemli bir unsur olduğu açıktır.

İdarî İşlemlerde Re’sen İcra Edilebilirlik: İdarî işlemlerin bir diğer özelliği ise re’sen icra edilebilir olmasıdır. İdarî işlemlerin “icrailiği” ile “re’sen icra edilmesi” birbirinden farklı özellikleri ifade etmektedir. Esasında icrailik idarenin “kararının oluşmasına” ilişkin iken; re’sen icra ise “kararın uygulanmasına” yöneliktir. Yani

³⁹ Gözler, s. 672.

⁴⁰ Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdarî İşlemin Kimliği**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989, ss. 195-196.

⁴¹ Akyazan, s. 224.

⁴² Gülseven Şeker, “İdarî İşlemin Uygulanması”, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 122, 2012, ss. 7-8.

idarece hukuk âleminde alınan karara ilişkin sonuçların, idare tarafından maddi âleme doğrudan doğruya yansıtılması re'sen icra edilebilirliktir⁴³. İdareler re'sen icra yetkisi ile almış oldukları kararları başka bir otoriteye başvurmada kendiliğinden icra edebilmektedir. İdarece alınan kararların maddi anlamda re'sen icra edilebilmesi için, idarenin bu yetkiye kural olarak sahip olduğu kabul edilmektedir. Bunun yanında bazı istisnai durumlarda re'sen icra yetkisinin kanunlar nezdinde sınırlandırılması da söz konusu olabilir. Diğer bir ifadeyle idarenin belirli konularda re'sen icra yetkisini kullanabilmesi için, kanunda belirtilen şekilde yargı organları ya da icra dairelerine başvuru yapması istenebilir. Örneğin *Kamulaştırma Kanunu*⁴⁴'na göre, idarenin kamulaştırma kararını re'sen icra etme yetkisi bulunmamakta ve bunun için taşınmaz mal sahibinin rızası ya da asliye hukuk mahkemesinin kararı gerekmektedir⁴⁵. Benzer şekilde, *Vergi Usul Kanunu*⁴⁶ (VUK) md.142'de "*arama yapılabilir haller*" düzenlenmiştir. Olağanüstü bir inceleme yolu niteliğindeki aramalı inceleme, kişilerin özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı haklarına karşı esaslı bir müdahale içerdiğinden; bu incelemenin yapılabilmesi VUK kapsamında katı kurallara bağlanmıştır⁴⁷. Bu doğrultuda mükelleflerin denetlenmesi yollarından biri olan aramalı incelemenin yapılabilmesi için, "*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi*" ve "*sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır*".

İdarî İşlemlerde Hukuka Uygunluk Karinesinden Faydalanma: Kamu otoritesinin temsil mercileri olarak idareler, sorumlulukları dahilindeki görevleri idarî işlem ve eylemler ile yerine getirmektedir. İdarelerce tesis edilen bu idarî işlemlerde açıklanan irade bir "devlet yetkisi" olarak kabul görmekte ve sui generis kural ve usullere uygun şekilde kullanılmaktadır. Bu sebeple idarenin işlemleri, aksi ispatlanıncaya kadar "hukuka uygun" kabul edilmektedir. Bu durum, idarî işlemlerin hukuka uygunluk karinesi ile kuvvetlendirildiğini göstermektedir⁴⁸. Bunun sonucunda

⁴³ Gözler, s. 675.

⁴⁴ 04.11.1983 tarih ve 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu, (RG. 08.11.1983-18215).

⁴⁵ Gözler, ss. 676-677; Mutlu Kağıtçıoğlu, "İdarî İşlemin İcraîliği", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 103, 2012, ss. 269-270.

⁴⁶ 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 12.01.1961-10705).

⁴⁷ Ayşe Aslı Yücesoy, "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 135, 2018, s. 151.

⁴⁸ Adnan Gerçek, "Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları", *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 41. Seri, 2002, s. 118.

idarî makamlar, herhangi bir yargı organının onayına ihtiyaç duymadan idarî işlemler icra etmekte ve bu işlemler yargı organlarınca iptal edilene kadar ya da idarece geri alınana veya kaldırılana kadar hukuka uygun bir işlem olarak hukuk âleminde varlığını devam ettirmektedir⁴⁹. İdarî işlemler için bu derece önemli bir güç sağlayan hukuka uygunluk karinesinin ortadan kaldırılması/aksinin ispatlanması ise yargı organlarının kararı neticesinde gerçekleştirilmektedir⁵⁰. İYUK'un iptal davalarını düzenleyen 2'nci maddesinde bu husus, idarî işlemlerin “*yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden*” hukuka uygun olması gerektiği hükmü ile açıklanmaktadır. Bu doğrultuda idarî işlemlerde hukuka uygunluk karinesinin dört temel sonucu vardır: “idarî işlemin sonucu hemen doğar”, “davayı açacak olan taraf özel kişidir”, “ispat yükü özel kişiye aittir” ve “dava açılmış olması idarî işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurmaz”⁵¹.

1.1.5. İdarî İşlemin Unsurları

Bir idarî işlemin sahip olduğu temel unsurlar İYUK md.2'de “yetki”, “şekil”, “sebep”, “konu” ve “maksat (amaç)” olarak hüküm altına alınmıştır. Nitekim idarî işlemin yargısal denetimi, mezkûr unsurların hukuka uygunluğu üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte “usul” unsuru, İYUK md.2 çerçevesinde lafzen sayılmamış olsa da idarî işlemler açısından oldukça önemli bir yere sahiptir. Çalışmanın bu kısmında, idarî işlem teorisinin öncelikli konularından biri olan idarî işlemin unsurları ile ilgili değerlendirmelere yer verilecektir.

İdarî İşlemin Yetki Unsuru: Onar hukukî açıdan yetki kavramını, hukukî bir tasarrufun temelini teşkil eden iradenin, ehliyet ve yetki sahibi olan bir makamdan çıkması şeklinde tanımlamıştır⁵². İdarî işlemin en önemli unsurunu oluşturan yetki, bir idarenin idarî işlem veya eylemlerde bulunabilmesi için gerekli olan başat faktörü temsil etmektedir. Bu açıdan yetki unsuru, idarenin görev alanının belirlenmesi ve hukukî imkânının tespiti açısından önemlidir. İdare hukuku açısından bu yetkinin kaynağı ise, Anayasa ve kanunlar tarafından düzenlenmektedir. Anayasa md.6 uyarınca bu husus, “*hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu açıdan “idarenin

⁴⁹ Esengül Albayrak Sekban, “İdari İşlem: Hukuka Uygunluk Karinesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 92, Sayı: 2018/3, 2018, s. 354.

⁵⁰ Aynur Hasoğlu, “Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Sebep İkamesi Kavramı”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2019, s. 148.

⁵¹ Gözler, ss. 678-680.

⁵² Onar, s. 300.

yetkisiz olması” kural; yetkili olması ise Anayasa ve kanunlara bağıl şekilde istisnai bir niteliktedir⁵³. Nitekim yetkinin, bir idarî işlemin kanuniliğı ile ilişkili olarak hangi yetkili merci, makam ya da organ tarafından tesis edileceğine yönelik mevzuatla önceden belirlenmesi gerektiğinden; idare hukuku açısından esas olanın “yetkisizlik” olduğı açıktır⁵⁴. Bu açıklamalar ışığında idare hukuku ve doğıal olarak idarî işlemlerde yetkinin ortak özellikleri şu şekilde özetlenebilir: “*yetki Anayasa ve kanunlardan alınır*”, “*yetki istisnai niteliktedir*”, “*yetki dar yoruma tabi tutulur**”, *yetki kamu düzeni ve yararına ilişkindir*” ve “*yetki kullanılması zorunlu, vazgeçilmez ve devredilmezdir*”⁵⁵. Örneğın, bir vergiye ilişkin ceza kesme işlemi veya bir verginin tarh edilmesinin hukuk âleminde bir sonuç doğurabilmesi için, bu işlemlerin ancak yetkili vergi dairesince tesis edilmesi gerekir. Nitekim VUK md.4’te vergi dairesi, “*mükellefi tespit eden vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire*” olarak tanımlanmış ve akabinde ilgili vergi bakımından hangi vergi dairesinin yetkili kılındığının kendi kanununda belirleneceğı hüküm altına alınmıştır. Örneğın 193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*⁵⁶ md.106’da gelir vergisinin, “*mükellefin ikametgahının bulunduğı mahal vergi dairesince tarh edileceğı*” belirtildiğinden, gerçek kişı mükellefin ikametgâhının bulunduğı yerdeki vergi dairesi dışında başka bir vergi dairesi tarafından yapılacak gelir vergisi tarhiyatı işlemi, yetki unsuru bakımından sakatlanacaktır.

İdarî İşlemin Şekil ve Usul Unsuru: Özel hukuk ve idare hukuku arasındaki “irade serbestisi” farkı, idarî işlemin şekil unsuru üzerinde belirleyici bir role sahiptir⁵⁷. Özel hukukta irade serbestisi mevcut olduğundan, şekil serbestisi de söz konusudur. Buna bağıl olarak özel hukuk işlemlerinde kişiler özgür şekilde işlem yapmaktadır. İdare hukukunda ise irade serbestisi bulunmamaktadır. Nitekim idarenin söz konusu idarî işlemin şeklini seçme konusunda tercih özgürlüğü yoktur⁵⁸. Bu

⁵³ Mehpere Çaptuğ ve Ezgi Avcıoğlu Aksoy, “İdarî İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şeref Ertaş’a Armağan, Cilt: 19, Özel Sayı, 2017, s. 2904.

⁵⁴ Aynur Hasoğlu, “Danıştay Kararları Işığında Yetki ve Usulde Paralellik İlkesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 33, 2018, ss. 125-126.

* Burada yetkinin dar yoruma tabi olması ile kastedilen şey, idarenin belirli bir konuda kanunlardan almış olduğı yetkiyi, sadece bu konuya özgü kullanabilmesi ve dolayısıyla mezkûr konuya benzeyen başka bir konu için kıyasa başvurunun mümkün olmamasıdır (Gözler, 2009: 747).

⁵⁵ Gözler, ss. 746-748.

⁵⁶ 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (RG. 06.01.1961-10700).

⁵⁷ Onar, s. 307.

⁵⁸ Güher Ulu, “İdarî İşlemin Unsurlarının İşlevi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 19, Sayı: 38, 2020, s. 89.

bakımdan idarî işlemin şekil unsuru, idarî makamların iradelerini açıklarken kullandığı araç/kalıp olarak değerlendirilebilir⁵⁹. İdarî işlemlerde usul unsuru ise, her ne kadar İYUK md.2 kapsamında ayrı bir unsur olarak sayılmamış olsa da, usul bir idarî işlemin yapılması için öngörülen “yol” ve “yöntem” olarak oldukça önemlidir. Bu bilgiler ışığında, bir idarî işlemin mevzuattaki biçim, yol, yöntem, süre, şekil veya işlemin yapılmasına ilişkin belirlenen özel koşullara uymaması halinde o işlemin “şekil ve/veya usul unsuru” yönünde sakatlandığından söz edilebilir⁶⁰. İdarî işlemlerde şeklin bir kural olarak var olması, o işlemin varlığının ispatlanması ve işlemin hangi makam ya da merci tarafından tesis edildiği ve nasıl yerine getirildiğini anlamak açısından önemlidir. Bu açıdan idarî işlemin şekil unsuru, işlemin sağlıklı bir şekilde tesis edilebilmesi için kurucu bir unsur niteliği taşımaktadır⁶¹. İdarî işlemler esas olarak “yazılı şekle” tabidir. Dolayısıyla idarî işlemi oluşturan iradenin, kâğıt üzerinde/elektronik ortamda yazılı bir şekilde açıklanması gerekir. Diğer yandan bir idarî işlemin, Türkiye Cumhuriyeti’nin resmî dili olan Türkçe olarak kaleme alınması gerekir (1982 Anayasası, md.3). Diğer yandan Anayasa md.40 uyarınca “*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır*”. Yazılı bir şekilde ifade edilen bir idarî işlemde “iradenin açıklanması”, “imza”, “ilgililerin başvurabileceği idarî ve yargısal başvuru yolları ile buna ilişkin süreler” mutlak surette açıklanmalıdır. Öte yandan üçüncü kişilerin adı, idarî işlemin tarihi, yeri ve gerekçesi gibi hususlar, şekil unsurunun ihtiyari unsurlarıdır. Nitekim bu hususların idare tarafından yazılı bir şekilde açıklanmaması, o idarî işlemde şekil unsuru yönünden bir sakatlık doğurmayacaktır⁶². Konuya vergi hukuku çerçevesinde bir örnek vermek gerekirse, VUK md.34’te ikmalen ve re’sen tarh edilen vergilerin “ihbarname” ile tebliğ edileceği belirtilmiş ve VUK md.35’te ise ihbarnamelerde yer alacak bilgiler hüküm altına alınmıştır. Buna göre, “sıra numarası”, “düzenleme tarihi”, “verginin nev’i”, “mükellefin adı” gibi bilgilerin ihbarnamelerde bulunması gerekir. Öte yandan “*hatalı tebliğler*” kenar başlığını taşıyan VUK md.108 uyarınca, tebliğ olunan evraklarda “esasa etkili olmayan şekil hatalarının” tebliğ evrakını hukukî açıdan hükümsüz kılmayacağı öngörülmüş; ancak vergi ihbarnamelerinde “mükellefin adı”, “verginin nev’i veya

⁵⁹ Gözler, s. 141.

⁶⁰ Derdman, s. 547.

⁶¹ Onur Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 75, Sayı: 1, 2017, s. 170.

⁶² Gözler, ss. 141-142; Akyazan, s. 228.

miktarı” ve “vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamış olması ya da bu evrakların görevli makam tarafından düzenlenmemiş olmasının”, tebliğ evrakını hükümsüz kılacağı belirtilmiştir. Bu açıdan VUK md.108’de sayılan bu eksikliklerin, tebliğ evrakında esasa etkili bir hata olarak değerlendirildiği görülmektedir.

İdarî İşlemin Sebebi Unsuru: İdare hukukunda kural olarak, idarece tesis edilen işlem ve eylemlerin bir sebebe dayanması ve bu sebebin de hukuka uygun olması gerekir. Bu noktada idarî işlemin sebep unsuru, birçok açıdan oldukça önemlidir. Bu husus Danıştay’ın bir kararında şu şekilde yer almıştır⁶³:

“İdari işlemin sebep unsuru idareyi işlem yapmaya sevk eden saik, yani işlemin gerekçesidir. İdare hukukunda sebep denildiğinde, idari işlemde önce gelen, idari işlemin dışında, idareyi böyle bir işlem yapmaya yönelten etkenler anlaşılır. Bir başka ifadeyle, sebep idari işlemin dayanağını teşkil eder”.

Bu noktada idarî işlemlerde sebep unsurunun objektif hukuk kuralları ile önceden belirlendiği ve sebebi olmayan bir idarî işlemin tesis edilemeyeceği ifade edilebilir⁶⁴. Bir idarî işlemin hem dayanağı hem de gerekçesini açıklayan sebep unsuru, o idarî işlemin tesis edilmesine zemin hazırlayan olguları ifade eder⁶⁵. Bu açıdan idarenin bir işlemi tesis edebilmesi için yetkili olmasının yanında, işlemin “haklı bir sebebe dayanması” da gerekir. Nitekim idarece gerçekleştirilen tüm işlemlerin/eylemlerin, gerçek ve hukuka uygun düşen bir sebebe dayandırılması kuraldır⁶⁶. Bunun yanında bir idarî işlemin sebebi bazen kanunlarda açık ve net bir şekilde belirtilirken; bazen de genel ifadeler ile ya da hiçbir şekilde belirtilmemektedir. Bu açıdan idarenin işlemlerinde makul bir sebebe dayanmak mutlak bir kural olmakla beraber, bu makul sebebin her zaman açıklanmaması ise hukukî bir sakatlık doğurmayacaktır. Dolayısıyla eğer kanunlarda sebebin belirtileceğine ilişkin açık bir düzenleme yoksa; o idarî işleme ilişkin sebebin açıklanmaması hukukî açıdan iptal sebebi olmamaktadır. Buna karşın idarenin takdir yetkisinin keyfî bir şekilde kullanılmaması ve hukukî güvenlik açısından, idarî işlemlerin gerekçelerinin açıklanması daha doğru bir tutum olacaktır⁶⁷. Bununla birlikte vergi hukukunda sebep unsurunun açıklanmasına ayrı bir önem atfedildiği görülmektedir. Örneğin VUK

⁶³ Danıştay 13. Dairesi, 14.02.2019 tarih ve E: 2018/4015, K: 2019/408 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (15.06.2022)).

⁶⁴ K. Burak Öztürk, “İdari İşlemin Sebebi Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, **Prof. Dr. Metin Günday’a Armağanı Cilt II**, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, s. 1036.

⁶⁵ Özge Didem Boulanger, **İdari İşlemin Sebebi Unsuru**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016, s. 9.

⁶⁶ Özcan, s. 172.

⁶⁷ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 152; Derdman, s. 550.

md.35 uyarınca, ikmalen veya re'sen vergi tarhında, bu tarhı gerektiren sebepler “kısa ve açık bir ifadeyle” ihbarnamede belirtilmesi gerekir. Buna ilaveten vergilendirme işlemleri açısından, vergiyi doğuran olayın vergi tarhının sebep unsuru olduğu ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle, vergilendirmede hukukî sebep kanun hükmü (soyut norm), maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır (somut tip)⁶⁸. VUK md.19’da vergiyi doğuran olay, “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” şeklinde açıklanmaktadır. Örneğin, verginin tarh edilebilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması gerektiğinden; vergiyi doğuran olayı gerçekleştirilmeyen kişiler adına tesis edilen bir vergi tarhı, sebep unsuru bakımından bu işlemi sakatlayacaktır.

İdarî İşlemin Konu Unsuru: İdarî işlemlerde konu, o işlemin hukuk âleminde yarattığı değişiklik ya da hukukî sonuçları ifade eder⁶⁹. Esasında bu haliyle konu unsuru, bir idarî işlemin kendisi/içeriğidir. İdare hukukunda irade serbestisi bulunmadığından, idarenin veya muhataplarının idarî işlem ve eylemlerin konusunu belirlemek konusunda bir serbestisi bulunmamaktadır⁷⁰. Bu bakımdan idare, idarî bir işlem tesis edeceği zaman kanunlarda yer alan hukukî sonuçları gerçekleştirmekle mükelleftir. İdarî işlemlerde konu, o işlem sonrasında kanunların ortaya çıkmasını emrettiği hukukî sonuçları temsil etmektedir⁷¹. Bu açıdan idarî işlemlerin konu unsurunda dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde özetlenebilir⁷²: “*konunun mevzuata uygun olması gerekir*”, “*idarî işlemin konusunda irade serbestisi yoktur*”, “*idare geçmişe dönük hüküm ve sonuç doğuran işlemler gerçekleştiremez (geçmişe yürümeme)*”, “*idarî işlemin konusu kazanılmış hakları ihlal etmemelidir*” ve benzeri. Buna ek olarak idarî işlemlerde, “*konunun imkânsız olması*”, “*konunun kanuna aykırı olması*”, “*konu ile sebep arasında illiyet bağının bulunmaması*” ya da “*konu ile sebep arasında ölçüsüzlük bulunması*” gibi sebepler de konu unsuru özelinde meydana gelebilecek olası sakatlık hallerini ifade etmektedir⁷³. Örneğin bir gerçek kişinin gelir vergisi bağlamında elde ettiği gelirin, gelir vergisi tarhiyatı yerine kurumlar vergisi tarhiyatına tabi tutulması, bu işlemin konu unsuru bakımından sakat doğmasına sebep olacaktır.

⁶⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 25. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 89.

⁶⁹ Onar, s. 311.

⁷⁰ Ulu, s. 93.

⁷¹ Odyakmaz, Kaymak ve Ercan, s. 258.

⁷² Boulanger, 2016, ss. 27-28.

⁷³ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 154-155; Göçgün, ss. 21-23.

İdarî İşlemin Maksat (Amaç) Unsuru: İdarî işlemlerde amaç unsuru subjektif, manevi unsur olarak ifade edilebilir⁷⁴. İdarenin tesis edeceği tüm idarî işlem ve eylemlerin yegâne amacı “kamu yararı” dır. Dolayısıyla bir idarî işlemin yönelebileceği tek maksat, kamu yararının sağlanması olduğundan; bu unsur idarî işlemin varlık sebebini de ortaya koymaktadır. Nitekim idarenin tesis ettiği bir idarî işlemde amacın kamu yararı olmadığı tespit edilirse, ortaya çıkan bu hukuka aykırılık durumu “yetki saptırması*” olarak da isimlendirilmektedir. Bu doğrultuda idarî işlemin amaç unsurunda *idarenin takdir yetkisinin*** bulunmadığı anlaşılmaktadır. İdarî işlemlerde amaç unsuru, “genel amaç” ve “özel amaç” olmak üzere ikili bir ayrım dahilinde de incelenebilir. Burada genel amaç, şüphesiz ki her idarî işlemin varlık sebebini doğuran kamu yararıdır. Özel amaç ise, bazı durumlarda mevzuat hükümlerinde “idarî işlemin amacının açıkça belirtildiği” durumlarda söz konusu olabilir. Ancak kanunlarca belirlenecek bu özel amacın da nihai maksadı, kamu yararının sağlanmasıdır⁷⁵. Bununla birlikte idarî işlemlerde temel amaç kamu yararının sağlanması olsa da baskın ya da üstün olmayan kamu yararını benimsemek de hukukî açıdan sakıncalar doğurabilir⁷⁶. Örneğin Danıştay bir davada, baskın kamu yararının bulunmadığı hallerde kamu görevlilerinin haklı beklentilerinin zedelenmemesi gerektiği yönünde bir değerlendirmede bulunmuştur. Örnek olayda bir kamu görevlisinin ataması ve yer değiştirmesi ile ilgili görülen davada Danıştay, “*Ailenin korunması, Anayasa ile tanınmış sosyal bir haktır ve kamu hizmetinin daha verimli yerine getirilmesi bakımından, kamu görevlileri için daha da önem taşır (...)*”⁷⁷ görüşüyle; kamu görevlileri için aile mefhumunun korunmasının kamu yararı için de gerekli olduğu ve bu hakların zedelenmemesi gerektiğini savunmuştur.

⁷⁴ Odyakmaz, Kaymak ve Ercan, s. 259.

* -Yetki saptırması, idarî işlemin yetki unsuru değil amaç unsuru ile ilgilidir. Yetki saptırmasında idare, “kamu yararının sağlanması” yerine başka bir amaca yönelik (siyasi/politik ya da kişisel çıkar ve benzeri) idarî bir işlem/eylemde bulunmaktadır (Gözler ve Kaplan, 2013: 159-160; Giritli, 1957). -Yetki saptırması hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. İsmet Giritli, “Türk Devlet Şurası İçtihatlarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması (İdarî Tasarrufların Maksat Unsurundaki Sakatlık)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 21, Sayı: 1-4, 1957, ss. 81-174.

** İdarenin takdir yetkisi, idarenin belirli bir konuda karar alıp/almama ya da birden fazla karar arasında tercihte bulunma imkânı olarak tanımlanabilir. İdarî işlemler teorisinde idarî işlemlerin yetki, amaç ve şekil unsurlarında idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu açıdan idarenin, yalnızca idarî işlemin konu unsuru özelinde bir takdir yetkisi söz konusudur (Gözler ve Kaplan, 2013: 157).

⁷⁵ Mehmet Hatipoğlu ve Ahmet Cahit Sarıcalar, “Memur Disiplin İşlemlerinde Amaç Unsuru”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 28, Sayı: 2, 2020, s. 689.

⁷⁶ Derdiman, s. 551.

⁷⁷ Danıştay 5. Dairesi, 14.03.2006 tarih ve E: 2003/3647, K: 2006/1140 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (20.06.2022)).

1.1.6. İdarî İşlemin Türleri

İdarî işlemin farklı çeşitlerde tanımlanması ve açıklanmasında yaşanan durum, idarî işlemlerin türlerine ilişkin yapılan tasnifte de benzerlik göstermektedir. Bu açıdan doktrinde idarî işlem türleri farklı şekil ve usullerde tasnif edilmekte ve incelenmektedir. Bunun yanında idarî işlemler en genel haliyle “*tek-yanlı işlemler*” ve “*iki-yanlı işlemler**” olmak üzere iki ayrı kategoride incelenebilir. Tek-yanlı işlemler kendi içinde “bireysel işlem (idarî karar)” ve “düzenleyici işlem” şeklinde ikiye ayrılırken; iki-yanlı işlemler de idarenin taraf olduğu “idarî sözleşmelerden” oluşmaktadır. Bununla birlikte idarî işlemlerin büyük çoğunluğu tek-yanlı işlemlerden oluşsa da; idarenin konu ve yerine göre kimi zamanlarda idarî sözleşmeleri de kullandığı görülmektedir. Çalışmanın bu kısımda öncelikle tek-yanlı ve iki-yanlı idarî işlemler incelenecek, daha sonra bu işlemlerin alt bileşenleri üzerinde değerlendirmeler yapılacaktır.

1.1.6.1. Tek-Yanlı İdarî İşlemler

Tek-yanlı idarî işlemler, bir işlemin tam ve eksiksiz şekilde meydana gelebilmesi için bir tarafın irade açıklamasının yeterli ve gerekli olduğu durumları ifade eder⁷⁸. İdarî işlem teorisi açısından tek-yanlı irade açıklamasını yapacak olan ise, “idarenin kendisidir”. Bu bakımdan tek-yanlı idarî işlemleri, diğer kişilerin rıza ve onayına ihtiyaç duyulmaksızın idarece yapılan tek taraflı irade açıklaması sonucu doğan işlemler olarak tanımlamak mümkündür⁷⁹. Dolayısıyla tek-yanlı idarî işlemlerde bu işlem ile getirilen kural ve şartlar yalnızca idareden doğmakta ve bu açıdan idare ve diğer kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerini düzenlememekte; tek taraflı olarak bir hüküm doğurmaktadır. İdare hukuku alanında tesis edilen işlemlerin büyük bir kısmı, tek-yanlı idarî işlemlerden oluşmaktadır. Nitekim idarenin “idarî sözleşmeler” dışındaki tüm hukukî işlemleri, doğal olarak “tek-yanlılık” özelliği taşımaktadır. Bu husus, idarî işlemlerin diğer hukukî işlemlerden ayırt edilmesinde kullanılan sui generis özelliklerinden biridir. Tek-yanlı idarî işlemlerin en önemli özelliği, karşı taraf için uyulması zorunlu bir işlem türü olması ve doğrudan doğruya

* Doktrinde iki-yanlı işlemler farklı şekillerde de isimlendirilmektedir. Örneğin, “çift-yanlı” ya da “çok-yanlı” işlemler ve benzeri.

⁷⁸ Gözübüyük, s. 144.

⁷⁹ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 116.

çeşitli hak ve yükümlülükler doğurmasıdır⁸⁰. Bu şekilde tek taraflı gerçekleşen bir irade açıklaması ile diğer kişilerin hukukî durumları üzerinde bir yenilik yaratılmakta, mevcut durum değiştirilmekte veya kaldırılmaktadır⁸¹. Nitekim tek-yanlı idarî işlemlerde “tek” olan şey, açıklanan iradenin sayısı değil; bu iradenin ya da iradelerin yönüdür. Bu sebeple örneğin kurul kararlarında, birden çok irade olmasına karşın bu iradeler aynı yönlü olduğu için tek-yanlılık söz konusudur⁸². İdarî işlem teorisi açısından tek-yanlı işlemler, “bireysel işlemler” ve “düzenleyici işlemler” olmak üzere ikili bir tasnife tabi tutulmaktadır. Çalışmanın şimdiki kısmında sırasıyla, bireysel işlemler ve düzenleyici işlemler konuları incelenecektir.

1.1.6.1.1. Bireysel İşlemler (İdarî Kararlar)

Tek-yanlı idarî işlemlerin bir türü olan bireysel idarî işlemler, belirli bir kişi ya da duruma ilişkin irade açıklamalarını ifade etmektedir. Bireysel idarî işlemler ile yeni bir hak veya hukukî bir durum yaratılmakta, değiştirilmekte ya da sonlandırılmaktadır. Doktrinde bireysel işlemler, “*idarî karar*” veya “*birel işlem*” olarak da isimlendirilmektedir⁸³.

Bireysel idarî işlemler belirli bir kişiye, nesneye ya da olaya uygulanan ve sadece bu sayılanlar için geçerli olan idarî bir işlem türüdür. Bu işlem türünün öznesi ve özne için oluşan durum önceden bellidir. İdarî fonksiyonunun yerine getirilmesinde kullanılan işlemlerin büyük bir kısmı, bireysel işlemlerden oluşturmaktadır. Örneğin memur atama, kamulaştırma, disiplin cezası gibi işlemler bireysel işlem türü olarak değerlendirilir. Bunun yanında vergilendirme sürecinde “belirli bir mükellef ya da mükellef grubuna” ilişkin tesis edilen işlemler de bu kategoride değerlendirilir⁸⁴.

Bireysel işlemler kişisel düzenlemeler olup, bir kere uygulanmak suretiyle tükenen bir işlem türünü ifade etmektedir. Bunun yanında bireysel işlemlerin muhatabı belirli bir kişi ya da kişi grubu olması sebebiyle, bu işlemlerin “özel” bir işlem türü olduğu açıktır. Dolayısıyla tesis edilen işlemler çoğunlukla bu işlemin muhatabına özel

⁸⁰ Halil Kalabalık, **İdare Hukuku Dersleri**, (Cilt II), Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, ss. 32-33.

⁸¹ Hasan Dursun, “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re’sen İcrası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 72, 2007, s. 247.

⁸² Gözler, s. 665.

⁸³ Kalabalık, s. 35.

⁸⁴ Ramazan Yıldırım ve Serkan Çınarlı, **Türk İdare Hukuku Dersleri**, (Cilt II), Astana Yayınları, Ankara, 2019, ss. 70-71; Sarıaslan, s. 349.

“tebliğ” yapılarak iletilse de, eğer muhataplar fazla sayıda ise “ilan” yoluyla da duyurulabilir⁸⁵.

Tek-yanlı idarî işlemler kendi içinde “bireysel işlem” ve “düzenleyici işlem” olarak ikiye ayrılırken; bireysel idarî işlemler de kendi içinde farklı şekillerde kategorize edilmektedir. Bu bakımdan doktrinde bireysel işlemler genel olarak “*maddi açıdan*”, “*doğuracakları sonuç açısından*” “*muhatapları üzerindeki etkileri bakımından*”, “*açıklanan iradenin sayısı ve usulü bakımından*”, “*açıklanan iradenin şekli açısından*” ve “*icrai olup/olmama açısından*” gibi farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır⁸⁶.

Bireysel işlem/idarî kararların maddi tasnifinde, “şart işlem” ve “subjektif işlem” olmak üzere iki farklı bireysel işlem türü bulunmaktadır. Şart işlemler (koşul işlem-durum işlem), nesnel içerikli işlemlerdir. Bu işlem türünün içeriği hukuk kuralları çerçevesinde mevzuat tarafından belirlenmiştir. Bu açıdan hem işlemi tesis eden idare hem de bu işlemin muhatapları koşul işlemin içeriğini belirleme konusunda herhangi bir hak ve yetkiye sahip değildir. Bu işlemlere kamulaştırma kararları, memur atama, ruhsat işlemleri örnek olarak gösterilebilir. Subjektif işlemler ise, belirli bir kişi/nesne/olaya özgü tesis edilen ve bir benzeri bulunmayan işlemlerdir. Bu işlemlerde bireysel hukukî durumlar doğmakta, değiştirilmekte ya da kaldırılmaktadır. Subjektif işlemlere verilecek en tipik örnek ise, vergi tarh ve tahakkuk işlemleridir. Vergi mükelleflerinin her biri için ayrı ayrı vergi salınması, salınan bu vergi için her bireyin ailevi ve şahsi durumuna uygun kriterlerin dikkate alınarak işlem yapılması subjektif işlem açısından yerinde bir örnektir⁸⁷.

Bireysel işlem/idarî kararların doğuracakları sonuç açısından tasnifinde, “emredici işlem”, “inşai işlem” ve “tespit edici işlem” olmak üzere üç farklı bireysel işlem türü bulunmaktadır. Bu tasnifte dikkate alınan temel kıstas, işlemlerin içeriğidir. Emredici işlem, muhatabının bir şeyi yapması ya da yapmaması hususunda olumlu ya da olumsuz anlamda bir davranışta bulunma yükümlülüğü getiren işlemlerdir. Bu açıdan kolluk işlemleri, emredici işlem türüne verilebilecek temel örnekler arasındadır. İnşai (yapıcı-kurucu) işlem, belirli bir hak veya hukukî ilişkiyi kuran, değiştiren veya sonlandıran işlem türünü ifade eder. Kamulaştırma kararı alma veya disiplin cezası verme gibi işlemler buna örnek olarak gösterilebilir. Tespit edici (belirleyici-beyan

⁸⁵ Akyazan, s. 231.

⁸⁶ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 123.

⁸⁷ Yıldırım ve Çınarlı, s. 71; Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 123.

edici) işlemler, belirli bir hak veya hukukî ilişki yaratmayan, mevcut durumu değiştirmeyen veya kaldırmayan yalnızca “olanı” ifade eden işlemlerdir. Dolayısıyla bu işlemler hukuk düzeninde herhangi bir değişikliğe yol açmamaktadır. Mezun olmaya hak kazanmış bir öğrenciye diploma düzenlenmesi ya da yaş haddi nedeniyle emekliye sevk işlemleri buna örnek olarak gösterilebilir⁸⁸. Bununla birlikte konuya vergi hukuku bağlamında bir örnek vermek gerekirse, tarh işleminin tespit edici işlem türünde yer aldığı söylenebilir. Zira VUK md.19 uyarınca vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın tekemmülü ile doğmaktadır. Bu bağlamda hukukî açıdan ortaya çıkan/doğan vergi alacağı, tarh işlemi ile yalnızca tespit edilmektedir⁸⁹.

Bireysel işlem/idarî kararların muhatapları üzerindeki etkileri bakımından tasnifinde, “yararlandırıci işlem”, ve “yükümlendirici işlem” olmak üzere iki farklı bireysel işlem türü bulunmaktadır. Yararlandırıci işlem yeni bir hak tanıyarak, mevcut bir hakkı kuvvetlendirerek ya da bir yükümlülüğü sonlandırarak kişinin hukukî hareket alanını genişleten işlem türünü ifade eder. İnşaat ruhsatının verilmesi, bu işlem türüne örnek olarak gösterilebilir. Yükümlendirici işlem ise, var olan bir hakka ilişkin müdahalede bulunmak veya bu hakkın korunmasını engelleyerek; kişilerin hukukî hareket alanını sınırlayan ve onlara “yapmak-kaçınmak-katlanmak” gibi yükümlülükler getiren işlemlerdir. Bu açıdan vergilendirme işlemleri yükümlendirici işlem türüne örnek olarak gösterilebilir⁹⁰.

Bireysel işlem/idarî kararların açıklanan iradenin sayısı ve usulü bakımından tasnifinde, “basit işlem”, “kolektif işlem” ve “karma işlem” olmak üzere üç farklı bireysel işlem türü bulunmaktadır. Basit (tek iradeli) işlem, idare adına tek bir makamın ya da tek bir kamu görevlisinin irade açıklamasıyla oluşan işlemleri ifade eder. Örneğin Cumhurbaşkanının, bakanların veya belediye başkanlarının yaptığı işlemler, basit işlemlerdir. Kolektif (kurul-toplu) işlem, birden fazla kamu görevlisinin ya da idarî makamın “bir araya gelip müzakere yaptıktan sonra” aldıkları karar ya da yaptıkları işlemdir. Yönetim kurulu kararı, disiplin kurulu kararı, bakanlar kurulu kararı gibi işlemler bu tür işlemlere örnek olarak verilebilir. Karma işlem ise, birden fazla idarî makam ya da organın aynı konuda, aynı yönde ve aynı amaca yönelik

⁸⁸ Halil Kalabalık, **Kısa İdare Hukuku (İdare Hukukunun Ana Hatları)**, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, ss. 217-128; Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 124.

⁸⁹ Bekir Baykara, “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, Şubat 2004, s. 6.

⁹⁰ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017, s. 416.

şekilde yaptıkları işlem veya aldıkları kararı temsil eder. Bu işlem türünde birden fazla iradenin birbirine eklenmesi söz konusudur. Örneğin “üçlü (ortak) kararname”, karma işleme örnek olarak gösterilebilir⁹¹.

Bireysel işlem/idarî kararların açıklanan iradenin şekli açısından tasnifinde, “sarih işlem” ve zımni işlem” olmak üzere iki farklı bireysel işlem türü bulunmaktadır. Sarih (açık) işlemde, idare işlem yaparken iradesini “açıkça” ortaya koymaktadır. Bu işlemler genellikle yazılı şekilde gerçekleştirilir. Buna karşın kolluk işlemleri gibi bazı istisnai durumlarda, bu irade açıklamasının “sözlü” olarak gerçekleştirilmesi de söz konusu olabilir. Zımni işlemde ise idarenin susması ya da hareketsiz kalmasına bağlı şekilde bir işlem tesisi söz konusudur. Yapılan bir başvuru üzerine idarenin sessiz kaldığı ya da sustuğu durumlar büyük çoğunlukla* “zımni ret” olarak kabul edilmektedir. İYUK md.10’da bu husus, “*idarî makamların sükûtu*” başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, “*İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İlgililer otuz günün bittiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde, konusuna göre Danıştaya, idare ve vergi mahkemelerine dava açabilirler*”. Bu bakımdan Türk idare hukukunda idarenin bir başvuruya 30 gün içinde cevap vermemesi, genellikle “zımni ret” olarak kabul edilmektedir⁹².

Bireysel işlem/idarî kararların icrai olup/olmama açısından tasnifinde, “icrai işlemler” ve “icrai olmayan işlemler” olmak üzere iki farklı bireysel işlem türü bulunmaktadır. İdare hukukunda işlemlerin neredeyse tamamına yakını “icrai işlem” niteliğindedir. Burada idare, tek-yanlı irade açıklamasına bağlı olarak yeni bir hukukî sonuç yaratır veya mevcut durumu değiştirebilir/sonlandırabilir. Kamulaştırma kararı, emekliye sevk kararı, memur atama kararı gibi işlemler icrai işlemlerdir. Ancak idarenin tek-yanlı işlemleri bazen icrai nitelikte olmamaktadır. Bu işlemler idare tarafından tesis edilmekle birlikte, herhangi bir hukukî sonuç doğurmamakta ya da mevcut durum üzerinde herhangi bir etkiye neden olmamaktadır. Dolayısıyla bu tür

⁹¹ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 125; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 413; Kalabalık, 2021, s. 38.

* Susma/hareketsiz kalma, kanunda açıkça düzenlenen bazı istisnai durumlarda “zımni kabul” olarak da kabul edilmektedir. Ancak bu hareketsizliğin zımni kabul işlemi sayılabilmesi için, kanunda bu konuya ilişkin açık ve özel bir hüküm bulunması gerekir. Örneğin 3194 sayılı *İmar Kanunu*’nda yapı kullanım izni talebine 30 gün içinde cevap verilmediği takdirde, iznin verilmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır (Atay, 2022: 283).

⁹² Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, ss. 282-283; Kalabalık, 2021, s. 39; Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 126.

işlemlere karşı idarî yargıda iptal davası da açılmayacaktır. İdarenin icrai olmayan işlemlerine iç düzen işlemleri, bilgilendirme ve basın açıklamaları gibi enformel işlemler ve hazırlık işlemleri örnek olarak gösterilebilir⁹³.

1.1.6.1.2. Düzenleyici İşlemler

Düzenleme yapmak esas itibariyle “kural koymak” anlamına gelmektedir. Bir işlemin kural getirip-getirmediği ise, bu işlemi yapan makamın o işleme vermiş olduğu isme göre değil, mezkûr işlemin içeriğine bakılarak anlaşılabilir. Bir kuralın getirilmesinde esas olarak yasama organından çıkan kanunlar dikkate alınmaktadır. Fakat bilhassa idare hukuku açısından, kural koyabilen tek organın yasama organı olmadığı açıktır. Nitekim idarenin kendisine yüklenen görev ve sorumlulukları yerine getirebilmesi için “genel” düzenleme yetkisine sahip olduğu kabul edilmektedir⁹⁴.

Yasama organı bir konuda düzenleme yapacağı zaman, sahip olduğu en önemli gücü temsil eden “kanun yapma” yetkisini kullanmaktadır. Bunun yanında yönetsel makamlar da kanunun tanıdığı yetkiye dayanmak ve hukuk devleti ilkesinin sınırlarını aşmamak kaydıyla çeşitli düzenlemeler yapabilmektedir⁹⁵. İdarenin düzenleme yetkisinin kurucu unsuru, idarenin takdir yetkisidir. Bu açıdan yasama organı kanun yaparak toplum için genel düzenlemelerde bulunmakta ve soyut kanun hükümlerini somutlaştırmak ve tamamlamak üzere idareye belirli koşullar altında takdir yetkisi tanımaktadır⁹⁶.

İdare hukuku bağlamında idarî makamlar, yasama organınca yapılan kanunlar ve Anayasa’ya uygun hareket etmek şartıyla görevli ve yetkili olduğu konularda çeşitli işlem ve eylemlerde bulunabilir. Bu bakımdan idarenin düzenleyici işlemlerine ilişkin yetkinin, Anayasa ve kanunlardan kaynaklandığı söylenebilir. Nitekim idarenin genel düzenleyici işlemlerinin hem kanundan kaynaklanması (*secundum legem*) hem de bu kanunlara uygun olması (*intra legem*) kuraldır⁹⁷. Anayasa md.8 uyarınca bu durum,

⁹³ Gözler, s. 703; Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, ss. 127-128; Yıldırım ve Çınarlı, ss. 77-78.

⁹⁴ F. Ebru Gündüz, “Yürütmenin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1-2, 2007, s. 754.

⁹⁵ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014, ss. 8-9.

⁹⁶ F. Ebru Gündüz, **İdari İşlemin Geri Alınması**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010, ss. 22-23.

⁹⁷ Turgut Tan, “1982 Anayasası Yönünden Yürütme Görevi ve Yetkisinin Niteliği (Güçlü Devlet ya da Güçlü Yürütme)”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, ss. 31-32; Akyazan, s. 233.

“Yürütme yetkisi ve görevi Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” hükmü ile açıklanmıştır.

Düzenleme yetkisi ile bir konuya yönelik “genel”, “soyut” ve “objektif” nitelikli kuralların getirildiği bir yetki kastedilmektedir. Esasen yasama organına haiz bu yetkinin “somutlaştırılarak” idarî işlem ve eylemleri de kapsayacak şekilde kullanılması ise düzenleyici işlemlerin varlık gerekçesini oluşturur. Bununla birlikte yasama organının sahip olduğu düzenleme yetkisinde, yönetilenler için kural koyma yetkisinin “yönetilenleri temsil eden kişilerce kullanılması” esası yer alır. Demokratik modern hukuk devletinin bir yansıması olarak görülen bu hak ve yetkinin idarî makamlar ile paylaşılması ise yıllardır süregelen bir tartışma alanına sahiptir⁹⁸. Bu minval üzere düzenleme yetkisinin kullanımı, hukukî niteliği, sınırları gibi hususlar idare hukukunun en tartışmaları konuları arasında yer almış ve idarenin düzenleme yetkisi tüm kamu hukuku dallarında olduğu gibi vergi hukuku açısından da özel bir öneme sahip olmuştur.

İdareye tanınan düzenleme yetkisi ikincil nitelikte bir yetkiyi ifade eder. Zira önceden kanunlar ile düzenlenmemiş bir konuda idare tarafından herhangi bir düzenleme yapılabilmesi mümkün değildir. Aksi bir durum, idarenin kanuniliği ilkesi nezdinde Anayasa’ya aykırı bir işlem ya da eylemi ortaya çıkarır⁹⁹. Anayasa md.123’te bu husus, *“idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir”* hükmü ile açıklanmaktadır. Öte yandan idareye tanınan düzenleyici işlem yapma yetkisi, Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında şu şekilde izah edilmektedir¹⁰⁰:

“(…) yasa ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir”.

Düzenleyici idarî işlem genel itibariyle, “genel” ve “kişilik-dışı” olan idarî işlemleri temsil etmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde idarenin düzenleyici işlemleri maddi kriter bağlamında “kanuna” benzemektedir. Nitekim düzenleyici idarî işlemler ile kurallar/normlar getirilmekte ve bunun sonucunda hukukî açıdan yeni bir

⁹⁸ Lokman Yeniay ve Gülden Yeniay, “Türk Hukukunda Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, s. 107.

⁹⁹ Gündüz, **İdari İşlemin Geri Alınması**, s. 756.

¹⁰⁰ Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 tarih ve E: 2001/36, K: 2003/3 sayılı karar, (RG. 21.11.2003-25296).

sonuç doğmakta veya mevcut durum üzerinde bir değişim yaşanmakta ya da sonlandırılmaktadır. Öte yandan idarenin tek-yanlı işlemlerinin iki farklı türü olan bireysel işlem ve düzenleyici işlem arasında “tek-yanlılık” özelliği dışında önemli farklılıklar da bulunmaktadır. Öncelikle düzenleyici idarî işlemler yalnızca genel ve kişilik-dışı konularda bir düzenleme getirdiğinden bu tür işlemlerin icrai nitelik kazanabilmesi için, bireysel bir icrai karara dönüştürülmesi gerekir. Bununla birlikte doktrinde düzenleyici işlem ve bireysel işlem arasındaki ayrım, iki kriter ile birlikte açıklanmaktadır. Bu kriterler “*genellik kriteri*” ve “*kişisellik-kişilik dışılık kriteri*” dir. Genellik kriteri bağlamında düzenleyici işlemlerin “genel”; bireysel işlemlerin ise “özel” durumlara ilişkin olduğu söylenebilir. Kişisellik-kişilik dışılık kriterinde ise, düzenleyici işlemlerde bu işlemlerin muhatabı (karşı taraf) ismen belirlenmemişken; bireysel işlemlerde ise ismen belli olan bir veya birden fazla muhatap bulunmaktadır¹⁰¹.

Türk idare hukuku doktrini ve içtihatlarında, idarenin düzenleyici işlemlerinin neler olduğu konusunda ortak bir mutabakat bulunmamaktadır. Bu konudaki fikir ayrılıklarının, özellikle 6771 sayılı *Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*¹⁰² sonrasında daha karmaşık bir hale geldiği söylenebilir. Anayasa’da “*Cumhurbaşkanlığı kararnamesi*” ve “*yönetmelik*” olmak üzere iki farklı düzenleyici işlemde bahsedildiği görülmektedir*. Öte yandan bu sayılanlar dışında idarî makamlarca kullanılan başka düzenleyici işlemler de bulunmaktadır: “Cumhurbaşkanı kararları” ve Anayasa’da ismen zikredilmediği için “*adsız düzenleyici işlem*” olarak da adlandırılan “genel tebliğ”, “özelge”, “genelge”, “sirküler”, “talimat”, “yönerge” gibi diğer düzenleyici işlemler buna örnek olarak gösterilebilir¹⁰³.

¹⁰¹ Gözler, ss. 666-667; Dursun, s. 247.

¹⁰² 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 11.02.2017-29976).

* Türk idare hukukunda kullanılan düzenleyici işlemler, çalışmanın ilerleyen kısmında “*Vergi Hukukunda Düzenleyici İşlemler*” başlığıyla “vergi hukuku bağlamında” değerlendirildiğinden; bu kısımda mükerrer olmaması gerekçesiyle incelenmemiştir.

¹⁰³ Gözler, ss. 1164-1165; Fatma Didem Sevgili Gençay, “Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 63, Sayı: 2, s. 397; Onur Kaplan, *İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemler*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2020, s. 70.

1.1.6.2. İki-Yanlı İdarî İşlemler

İdare hukukunda tesis edilen idarî işlemlerin büyük çoğunluğu tek-yanlı işlemlerden oluşsa da bazı konu ve durumlarda idarenin iki-yanlı (çok yanlı) idarî işlemleri de kullandığı görülmektedir. Tek-yanlı işlemlerin aksine iki-yanlı işlemlerde, yalnızca bir tarafın irade açıklaması yeterli bulunmamaktadır. Bu durumda iki-yanlı işlemlerde hem idarenin hem de karşı tarafın bir araya gelerek karşılıklı şekilde irade açıklamaları söz konusudur. İki-yanlı işlemlerin gerçek hayattaki esas karşılığı “sözleşmeler” dir ve sözleşmeler özel hukukun temel var oluş gerekçelerinden birini oluşturmaktadır. İki-yanlı şekilde gerçekleşen özel hukuk sözleşmelerinde iki tarafın karşılıklı ve uyumlu bir şekilde irade açıklamasında bulunması gerekir¹⁰⁴. Bunun yanında idare hukuku bağlamında, idarenin iki-yanlı şekilde işlem tesis etmesi gereken birtakım özel konu ve durumlar olabilir. İdarenin iki-yanlı şekilde tesis ettiği bu tür idarî işlemlere “idarî sözleşme” denilmektedir. Bu doğrultuda çalışmanın şimdiki kısmında idarî sözleşmeler incelenecek ve bu konuda bazı değerlendirmeler yapılacaktır.

1.1.6.2.1. İdarî Sözleşmeler

İdarî makamlarca tesis edilen işlemlerin neredeyse tamamına yakını, kamu gücü ayrıcalığı ile güçlendirilen ve icrai niteliğe sahip olan tek-yanlı işlemlerden oluşmaktadır. Bu açıdan “sözleşme” kavramı ilk bakışta idare hukukunun genel yapısı ile bağdaşmayan bir unsur olarak görülebilir. Buna karşın zaman içinde yaşanan gelişme ve değişimler, idare hukuku alanında devlet faaliyet ve fonksiyonları ile işlem ve eylemlerin çeşitlenmesini sağlamıştır. Bunun sonucunda idarî makamlar bazı kamusal mal ve hizmet yükümlülüklerini, sözleşme imzalamış oldukları özel kişilerden destek alarak yerine getirmeye başlamış ya da ihtiyaç duyulan mal ve hizmetleri yine sözleşme vasıtasıyla temin etmek durumunda kalmıştır. Bu durumda idarenin sözleşmeleri, idarî işlem teorisi içinde kendine özgü ayrı bir konum ve öneme sahip olmuştur¹⁰⁵.

İdare hukukunda sözleşmeler, belirli bir hukukî sonucu doğurmak maksadıyla idare ile muhatapların (özel kişilerin) karşılıklı olarak ve birbirleriyle uyumlu şekilde yaptıkları irade açıklamalarıdır. Ancak burada tek-yanlı idarî işlemlerde olduğu gibi

¹⁰⁴ Gözübüyük, s. 144.

¹⁰⁵ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 507.

yalnızca idarenin irade açıklamasına dayalı bir işlem bulunmamaktadır. İdarenin sözleşmelerinin hukuksal boyutta bir anlam ifade edebilmesi için, idare tarafından açıklanan iradenin karşısındaki özel kişi tarafından da kabul edilmesi gerekir. Bu durumda idarenin sözleşmelerinde, idarenin karşısındaki muhatabın rıza ve muvafakatinin arandığı anlaşılmaktadır¹⁰⁶.

İdarenin yapmış olduğu sözleşmeler, tabi oldukları hukukî rejim özelinde “*idarî sözleşme*” ve “*idarenin özel hukuk sözleşmeleri*” olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleşir. Bu bakımdan idarece yapılan her sözleşmenin, idarî sözleşme olmadığı anlaşılmaktadır. Zira bazen idarî makamlarca yapılan sözleşmeler, işlemin niteliğine bağlı olarak tamamen özel hukuk hükümlerine tabi olmaktadır. İdare/kamu tüzel kişilikleri “tüzel kişilik” sıfatından doğan hak ehliyetine bağlı olarak genel hükümler çerçevesinde sözleşmeler yapabilir. Örneğin, bir belediye idaresinin mülkiyetinde bulunan bir işyerinin kiraya verilmesinde, taraflardan birinin idarî bir makam olmasına karşın diğer tarafa karşı herhangi bir üstünlüğü söz konusu olamaz. Nitekim idarece gerçekleştirilen bu tür sözleşmeler, “idarenin özel hukuk sözleşmeleri” olarak isimlendirilmekte ve bu açıdan “idarî sözleşme” kavramından farklı bir hususu temsil etmektedir¹⁰⁷. İdarenin özel hukuk sözleşmelerine genel olarak borçlar hukuku hükümleri uygulanır. Dolayısıyla bu sözleşmeler neticesinde doğacak olan muhtemel bir uyuşmazlık adli yargıda çözümlenecektir¹⁰⁸. İdarenin özel hukuk sözleşmelerine, özelleştirme sonucunda tarafların imzaladığı hisse satış sözleşmesi örnek olarak verilebilir¹⁰⁹.

İdarî sözleşme ise, idarî makamların kamu yararını sağlamak maksadıyla kendilerine yükümlendirilmiş kamu hizmetlerini yürütürken “üstün” ve “ayrıcalıklı” yetkilere dayanarak imzaladığı sözleşmelerdir. Bu bakımdan idarî sözleşmeler, bir kamu hizmetinin tesisinde idarî makamlara kamu gücü ayrıcalıkları ile desteklenmiş yetkiler tanınması ve bu hizmetlerin düzenli ve istikrarlı bir şekilde sürdürülmesini sağlamak için gereken denetim ve gözetim yetkisine sahip olunması açısından idarenin özel hukuk sözleşmelerinden oldukça farklıdır¹¹⁰.

¹⁰⁶ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, (Cilt II), Güncellenmiş 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, s. 2.

¹⁰⁷ Kalabalık, 2021, ss. 197-198.

¹⁰⁸ Kalabalık, 2019, s. 287.

¹⁰⁹ Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü, 18.12.2000 tarih ve E: 2000/49, K: 2000/61 sayılı karar (Lexpera Veritabanı (02.11.2022)).

¹¹⁰ Oğuz Sancakdar, Lale Burcu Önüt, Eser Us Doğan, Mine Kasapoğlu Turhan ve Serkan Seyhan, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Güncellenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 598.

İdarece gerçekleştirilen bir sözleşmenin, “idarî sözleşme” olarak kabul görmesi için belli başlı bazı kriterleri karşılaması gerekir. Bunlardan ilki, “kanunla nitelendirilme koşulu” dur. Buna göre eğer bir sözleşme kanunla “idarî sözleşme” şeklinde nitelendiriliyorsa, bu sözleşmenin bir idarî sözleşme olduğu kabul edilir. Buna karşın kanunla “idarî sözleşme” olarak nitelendirilmeyen bir sözleşmenin idarî bir sözleşme olabilmesi için “organik koşul” ve “maddi koşul” olmak üzere iki farklı ölçüt bulunmaktadır. Organik koşula göre mezkûr sözleşmenin taraflarından birinin mutlaka kamu tüzel kişisi olması gerekir. Maddi koşula göre ise, sözleşmenin konusunun bir kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olması veya bu sözleşmenin özel hukuku aşan hükümler içermesi gerekir¹¹¹.

İdarî sözleşmelerin üstün kamu gücüne dayalı olarak, sözleşmeyi “tek-yanlı değiştirme” ve “feshetme” gibi ayrıcalıklara sahip olması, doktrinde idarî sözleşmelerin “sözleşme olup/olmadığı” noktasında tartışılmalıdır. Öte yandan idarî sözleşmeler genellikle “katılmalı (iltihaki) sözleşme” şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu sözleşmelerin en önemli özelliği, sözleşme hükümlerinin yalnızca bir tarafça hazırlanması ve bu hükümlerin tarafların serbest ve gerçek bir müzakeresi sonucunda oluşmamasıdır. Nitekim burada söz edilen sözleşmede karşı tarafın tek katkısı ise, bu sözleşmeyi imzalayıp-imzalamama konusunda sahip olduğu tercih hakkıdır. Türk idare hukuku açısından kamu istikraz (borçlanma) sözleşmeleri, idarî hizmet sözleşmeleri ve kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri gibi sözleşmeler, idarî sözleşme türü içinde değerlendirilmektedir¹¹².

1.2. İDARÎ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME İŞLEMİ

Kamu hukukunun alt dallarından biri olan vergi hukukunda, vergilemeye ilişkin tesis edilen işlemler idarî işlem teorisi bağlamında özel bir yere sahiptir. Vergilendirme esas olarak idarî bir işlem nezdinde hukukî sonuçlar doğuran ve devletin vergilendirme yetkisine bağlı olarak kamu gücü ayrıcalığı ile kuvvetlendirilen tipik tek-yanlı bir idarî işlem türünü temsil etmektedir. Vergilendirme işlemi, kamu harcamalarının finansmanı ile diğer ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde kullanılan vergilere yönelik yetkili idarî makamlarca tesis edilen işlemlerdir¹¹³.

¹¹¹ Gözler, **İdare Hukuku (Cilt II)**, s. 33.

¹¹² Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, s. 507, 520.

¹¹³ Sarıaslan, s. 342.

İdarî işlem teorisi açısından değerlendirildiğinde vergilendirme işlemi, vergi idarelerinin idarî işlevine ilişkin olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, icra ettiği ve muhatapların hukukî durumları üzerinde yenilik ya da değişiklik doğuran irade açıklamaları şeklinde açıklanabilir. Bu bağlamda Türk vergi hukukunda vergi idareleri tarafından tesis edilen idarî işlemlerin genel esasları, 213 sayılı *Vergi Usul Kanunu*, 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*¹¹⁴ ve 4458 sayılı *Gümrük Kanunu*¹¹⁵,’nda düzenlenmektedir¹¹⁶.

Çalışmanın bu kısmında idarî bir işlem olan vergilendirme işlemini inceleyebilmek açısından; “vergilendirme yetkisinin kullanımı”, “idarenin takdir yetkisi” ve “vergilendirme süreci” bağlamında bazı değerlendirmeler yapılacaktır.

1.2.1. Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı Açısından

Vergi, devletin veya kendisine vergilendirme yetkisi tanınmış kamu tüzel kişilerinin, kamu hizmetlerinin finansmanı ve diğer ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için hukukî cebir altında ve karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden tahsil ettiği ekonomik değerlerdir. Bu açıdan özellikle “hukukî cebir”, vergilendirme yetkisi açısından oldukça önemli bir unsur temsil etmektedir¹¹⁷. Nitekim hiyerarşik açıdan en yüksek otorite olan devletin egemenlik hakkından doğan “cebir”, idarî işlemin tek-yanlılık ve icrailik özellikleri ile sıkı sıkıya bağlı olan bir unsurdur.

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik yetkisine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiili güç olarak tanımlanabilir¹¹⁸. Diğer bir ifadeyle vergilendirme yetkisi, devlet egemenliğinin mali alandaki yansıması olarak görülebilir. Modern demokratik hukuk devletlerinde vergilendirme yetkisi “*temsilsiz vergi olmaz*” prensibiyle birlikte anlam bulan ve bu açıdan sınırları çizilen bir yetki

¹¹⁴ 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (RG. 28.07.1953-8469).

¹¹⁵ 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu, (RG. 04.11.1999-23866).

¹¹⁶ Serkan Ağar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 67, 2006, s. 285.

¹¹⁷ Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, (Çev., Salih Turhan), 4. Baskı, İstanbul Üniversitesi Yayınları- Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, ss. 66-67; Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974, ss. 276-277; Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi ve Süreyya Sakıncı, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2016, s. 127; Mustafa Mıynat ve Öznur Akyol Bulut, “Dijitalleşme ve Geleneksel Vergilemede Paradigma Değişimi”, **Dijital Vergileme**, (Ed. Mustafa Mıynat ve Tülin Canbay), 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022, ss. 123-124; Tülin Canbay, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, 1. Baskı, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009, ss. 3-4.

¹¹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 35; Nami Çağan, “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, ss. 171-172.

kullanımını ifade etmektedir¹¹⁹. “*Verginin kanuniliği ilkesinin*” kurucu ögesi olarak da değerlendirilen temsilsiz vergi olmaz prensibi, vergilerin Anayasa ve kanunlar tarafından kapsamı ve sınırları belirlenen bir yetki ile konulmasını ve buna bağlı işlemlerin de yine mevzuata uygun şekilde tesis edilmesini gerektirir. Nitekim modern demokratik hukuk devletlerinde vergilendirme yetkisinin temel dayanağı Anayasalardır. Türk vergi hukukunda da vergilendirme yetkisi Anayasa ile güvence altına alınmıştır¹²⁰.

Vergilendirme yetkisinin kullanımı konusunda vergilerin konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılması gibi hususlar, Anayasa’da “*Vergi Ödevi*” başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre Anayasa md.73/3 gereğince, “*vergi (...) kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”. Nitekim ilgili madde hükmünden anlaşıldığı üzere, devletin vergilendirme yetkisinin sınırları Anayasal bağlamda belirlenen ve belli başlı kurallara bağlanan bir yetki kullanımını beraberinde getirir. Bu doğrultuda vergilendirme işleminin hukukî anlamda kurucu unsuru olan vergilendirme yetkisi, her idarî işlem için geçerli olduğu üzere ancak Anayasa ve kanunlarca tanınan hak ve yetkiler bağlamında kullanılabilir. Anayasa md.6’da bu husus, “*hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz*” hükmü ile açıklanmıştır. Bu bağlamda idare hukukunda idarenin “yetkisiz” olması kural olduğundan, vergi idareleri tarafından vergilendirme işleminin tesis edilebilmesi için bu işleme esas teşkil eden vergilendirme yetkisinin Anayasa’dan kaynaklanması esastır. Bunun yanında devletin vergilendirme yetkisinin aşırı veya haksız kullanımının önüne geçebilmek amacıyla, Anayasa md.73’te anlam bulan “*Anayasal vergilendirme ilkeleri*” kapsamında vergilendirme yetkisinin çeşitli yönlerden sınırlandırıldığı da görülmektedir. Bu husus Anayasa Mahkemesi’nin bir kararına şu şekilde yansımıştır¹²¹: “*Devletin vergilendirme yetkisi, vergide yasallık, eşitlik, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır (...) bu tür yasal düzenlemeler yapılırken, Anayasa’da belirtilen ilkelere uygun davranılması anayasal bir zorunluluktur*”.

¹¹⁹ A. Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1-3, 1985, s. 66.

¹²⁰ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, s. 1264; Gözde Erkin, “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, Cilt: 8, 2013, s. 1117.

¹²¹ Anayasa Mahkemesi, 24.12.1999 tarih ve E: 1992/29, K: 1993/23 sayılı karar, (RG. 23.12.1999-23915).

Vergi hukuku verginin tarafları olarak alacaklı devlet ve borçlu kişiler arasındaki ilişkileri ihtiva eden ve vergilendirme işlemlerinin Anayasa ve kanunlara uygun şekilde gerçekleştirilmesini amaçlayan bir kamu hukuku dalıdır¹²². Kamu hukukunda kamu gücü ve otoritesine sahip olan devlet ile bu otoriteye tabi olan kişiler arasındaki ilişkiler düzenlendiğinden, vergi hukukunda da kamu yararının temsilcisi olan devlet ile mükellefler arasında hiyerarşik açıdan ast-üst ilişkisi bulunmaktadır. Bu bakımdan vergilendirme yoluyla, kişilerin mülkiyet haklarına doğrudan bir müdahale aracı sağlayan bu kuvvetli yetkinin, vergilendirme işlemlerinin tesisinde hukuka uygun şekilde kullanılması gerekir.

Vergiler devletin en önemli egemenlik göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkisi ile tek taraflı bir şekilde kamu gücüne dayanılarak re'sen toplanır. Verginin taraflarını oluşturan devlet ve mükellefler arasındaki ilişki de vergi hukuku kurallarına göre şekillenir. Bu sebeple vergi hukukunda vergi kanunlarını uygulayan ve bu kuralları bireysel işlemlere dönüştüren makamlar, vergi daireleridir. Vergi dairelerince tesis edilen bireysel işlemlerin hukuka uygunluk denetimi ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi mahkemeleri tarafından gerçekleştirilirken; idarenin vergilemeye ilişkin ülke çapında uygulanacak genel düzenleyici işlemleri ise ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'ın denetim alanına girmektedir. Öte yandan temel hak ve özgürlüklerin kamu gücüne dayalı bir idarî işlem ile ihlal edilmesinde de *bireysel başvuru** yolu olağanüstü bir hak arama yolu olarak kullanılabilir¹²³. Bu bakımdan vergilendirme yetkisini kullanarak tek-yanlı icrai işlemler tesis eden idarenin, bu yetkinin kullanımı konusunda bağımsız olmadığı ve yargı organlarınca denetlendiği söylenebilir. Nitekim vergilendirme işlemleri vergi daireleri tarafından tesis edilen ve

¹²² Ahmet Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan 2017, s. 58.

* Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru, olağanüstü bir yargı yolu olarak değerlendirilir. Bireysel başvuru yoluna müracaat edebilmek için, Anayasa'da yer alan temel hak ve özgürlüklerden Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin de güvencesi altında bulunan hak ve özgürlüklerin “bireysel” anlamda kamu gücü otoritesi ile ihlal edildiği iddiası söz konusu olmalıdır. Bu bakımdan idarenin düzenleyici işlemlerine karşı doğrudan (bireysel anlamda bir hak ve özgürlük ihlali söz konusu olmadan) bireysel başvuru yapılamamaktadır. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Bahadır Yalçınöz, “Bireysel Başvuruya Konu Olamayacak İşlem ve Kararlar”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 2, 2013, s. 187. Vergi hukukunda bireysel başvuru konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Adnan Gerçek ve Esra Uygun, **Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018 ve Öznur Akyol Bulut, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru (Mükellef Hakları, Başvuru Süreci ve Kararların Analizi)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.

¹²³ Esra Uygun ve Adnan Gerçek, “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 29, 2017, s. 167.

soyut vergi hukuku normlarını uygulamaya geçiren bir işlem türü olduğundan, vergilendirme yetkisinin kanunlara aykırı şekilde aşırı veya haksız kullanımı sonucunda doğabilecek muhtemel uyuşmazlıklar yargısal denetime tabidir. Zira vergilendirme yetkisinin esas olarak gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyet hakkı üzerinde önemli bir müdahale içermesi¹²⁴ ve Anayasa md.125 gereğince “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması” vergilendirmeye yönelik tesis edilen işlemlerin yargısal denetimi konusunu oldukça önemli kılmaktadır¹²⁵.

1.2.2. İdarenin Takdir Yetkisi Açısından

İdarenin takdir yetkisi, idarî makamların belirli bir konuda karar alıp/almama ya da birden fazla karar arasında bir tercihte bulunma imkânına sahip olması şeklinde tanımlanabilir¹²⁶. Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi, bir konuda kanunlarda ayrıntılı düzenleme yapılmaksızın yalnızca genel bir çerçeve çizildiği durumlarda; idarenin kanunlarca çizilen bu sınırların içinde kalmak koşuluyla belli bir hareket serbestisine sahip olmasını ifade etmektedir. Bu durumda idarenin takdir yetkisi, idarenin serbestçe ve keyfi bir irade takdirinde bulunması anlamına gelmemektedir. Burada idarî makamlarca takdir edilecek olan tercih, kanunların idareye sunmuş olduğu farklı seçenekler arasında, kamu yararının sağlanması için en elverişli seçeneğin hangisi olduğu konusunda idareye bırakılan kararı ifade etmektedir¹²⁷.

Türk vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi, Anayasa’da güvence altına alınan ve sınırları keskin şekilde çizilen “verginin kanuniliği ilkesi” gereğince oldukça sınırlı bir alana sahiptir. Zira kanun koyucunun özel vergi hukuku kapsamındaki vergi kanunlarında vergilerin asli unsurlarını; usul kanunlarında ise idarî işlemin hangi yol ve yönteme (usule) bağlı kalınarak tesis edileceğine ilişkin hususları belirlemiş olması gerekir. Bu açıdan vergi hukuku son derece kazuistik bir bilim dalıdır. Türk vergi mevzuatında, idarenin takdir yetkisine mümkün olduğunca ihtiyaç duyulmayacak şekilde bir mevzuat birikimine sahip olunması da bu durumun tabii bir sonucudur.

¹²⁴ Alper Aydın, “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu”, **Konya Barosu Dergisi**, Sayı: 1, 2021, ss. 213-214.

¹²⁵ Yusuf Kıldış ve Ahmet Cem Avcı, “Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açılabilir Haller”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 332, 2020, s. 22 ve Yusuf Kıldış ve Ahmet Cem Avcı, “Vergi Dava Dilekçesinin Hazırlanması ve Verilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 328, 2020, ss. 197-201.

¹²⁶ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 157; Recep Başpınar, “İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 3, 1971, ss. 63-64.

¹²⁷ Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 21; Fatih Kırışık ve Nizamettin Aydın, “İdari İşlemin Unsurlarında Takdir Yetkisinin Varlığı Sorunu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2002, s. 34.

Bunun yanında vergi hukukunda idarenin takdir yetkisine başvurulacağı durumlarda da bu yetkinin, vergi kanunlarında sebep unsurunda belirlenen durum ve şartların açıkça ortaya konulmasına bağlı olarak kullanılması; diğer bir ifadeyle “sebepe” ve “konu” unsurları üzerine kurulması gerekir¹²⁸.

Vergi hukukunda idarenin geniş bir takdir yetkisi bulunmasa da, vergi alanında bireysel ve düzenleyici işlemler ekseninde takdir yetkisine dayalı şekilde tesis edilen çeşitli işlem türleri bulunmaktadır. İdarenin bu alanda takdir yetkisini kullanırken, Anayasa’nın genel ilkeleri, Anayasal vergilendirme ilkeleri ve bu yetkiyi tanıyan kanunlardaki sınır ve koşullara uygun şekilde hareket etmesi gerekir. Bunun yanında vergilendirme işlemleri özünde bir idarî işlem olduğundan, bu konuda hukukun genel prensipleri ve idare hukukunun özel ilkelerine de dikkat edilmesi gerekir¹²⁹. İdarenin takdir yetkisi, idarî işlemin hukukîliği yerine “yerindeliği” ile ilgili olduğu için; takdir yetkisi yalnızca “açık takdir hatası” ve “ölçülülük ilkesine aykırılık” durumlarında yargısal denetimi konu olabilir¹³⁰.

Türk vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi hukukî dayanağını Anayasa ve kanunlardan almaktadır. Bu bakımdan idarenin takdir yetkisine bırakılan alanlardan biri, Anayasa md.73/4’te şu şekilde hüküm altına alınmıştır: “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değışiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*”. Görüldüğü üzere Anayasa ile Cumhurbaşkanına, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin bazı unsurları hakkında kanunun belirttiğı sınırlar içinde tanınan “sınırlı” bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Yürütme erkini temsil eden Cumhurbaşkanı ise Anayasa’dan aldığı bu yetkiyi, ilgili vergi kanunundaki sınırlara dikkat ederek kullanma hakkına sahiptir¹³¹.

Türk vergi hukukunda “bireysel işlemler” özelinde idarenin takdir yetkisinin bulunduğu konuları şu şekilde özetlemek mümkündür: “enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlemeye ilişkin takdir yetkisi”, “re’sen/ikmalen/idarece tarhiyat ile matrah tespiti ve emlak vergisinde matrah tespitine ilişkin takdir yetkisi”, “şekli

¹²⁸ Engin Hepaksaz ve Orçun Avcı, “Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2021, s. 253.

¹²⁹ Gerçek, s. 24; Ümit Süleyman Üstün, “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2006, s. 225.

¹³⁰ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, ss. 158-159.

¹³¹ Nazlı Kübra Türk, “İdarenin Takdir Yetkisinin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1-2, 2013, s. 145.

yükümlülüklerle ilişkin takdir yetkisi”, “süreler ve dönemlere ilişkin takdir yetkisi”, “denetime ilişkin takdir yetkisi”, “vergi alacağının sona erdirilmesi ve vergi alacağının korunması ve güvence altına alınmasına ilişkin takdir yetkisi¹³²” ve benzeri. Bunun yanında vergi yönetiminin “düzenleyici işlemler” ve “düzenleyici niteliğini haiz olmayan diğer işlemler” özelinde de takdir yetkisi bulunmaktadır. Örneğin, “Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine ilişkin takdir yetkisi”, “Cumhurbaşkanı kararlarına ilişkin takdir yetkisi”, genel tebliğ, yönetmelik, özelge, sirküler, genelgelere ilişkin takdir yetkisi¹³³” gibi alanlarda idarenin takdir yetkisi mevcuttur.

1.2.3. Vergilendirme Süreci Açısından

Vergilendirme süreci, vergi daireleri tarafından vergilemeye ilişkin çeşitli kanuni unsurlar dikkate alınarak tesis edilen işlemler bütünüdür. Türk vergi mevzuatında vergilere ilişkin unsurlar ve işlemler, ilgili vergi kanunları ve usul kanunlarınca “boşluk doldurmaya” imkân tanınmayacak şekilde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu bakımdan her vergi kanununda o verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi, verginin matrahı, ödeme zamanı ve koşulları gibi verginin asli unsurları ile vergilendirme sürecine ilişkin hususlar detaylı bir düzenlemeye sahiptir. Vergilendirme süreci esas olarak, “tarh”, “tebliğ”, “tahakkuk” ve “tahsil” olmak üzere dört farklı aşamadan oluşur. Vergi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağı “kendiliğinden” tahsil edilebilir/ödenebilir hale gelmez. Bu bakımdan vergi kanunlarında düzenlenen tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin, vergiyi doğuran olaya uygulanması ve bunun sonucunda tesis edilen işlemler bütünü, tam ve gerçek anlamıyla tek-yanlı bir idarî işlemi temsil etmektedir¹³⁴. Nitekim en başta vergiyi doğuran olay, idarî bir işlem olarak vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunu oluşturur.

Vergilendirme süreci içinde yer alan işlemler, VUK’un 19 ile 24’üncü maddeleri arasında tanımlanmıştır. Bu bakımdan vergilendirme sürecinin ilk halkasını teşkil eden verginin tarhı, vergi borcunun hesaplandığı aşamayı ifade etmektedir. Verginin tebliği, ödenmesi gereken verginin ilgili vergi borçlusuna duyurulmasıdır.

¹³² Vergi hukukunda idarî makamların takdir yetkisine ilişkin daha ayrıntılı bilgi için bkz. Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006 ve Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

¹³³ Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, ss. 87-88.

¹³⁴ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, ss. 47-48.

Türk vergi hukukunda posta ile tebliğ, ilan yolu ile tebliğ, daire veya komisyonda tebliğ, memur vasıtası ile tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ gibi farklı tebliğ yöntemleri bulunmaktadır. Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek aşamaya gelmesidir. Vergi alacağının muaccel olması (mükelleften istenebilmesi) için, o verginin tahakkuk etmiş olması gerekir. Tahsil ise vergilendirme sürecinin son halkası olarak, vergi borcunun mükellef tarafından kanunlarda gösterildiği şekilde ödenmesi sonucunda gerçekleşir. Tahsil işlemi esasında mükellefin kendi rızası ile “rızaen” gerçekleştirilmelidir. Ancak mükellefin vergi borcunu kendi rızası ile ödemediği durumlarda ise vergi alacağı alacaklı idare tarafından “cebren” tahsil edilmektedir.

Vergilendirme süreci içinde yer alan tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil işlemleri, idarenin kamu gücü otoritesine dayanarak tek-yanlı şekilde tesis ettiği icrai bir idarî işlemdir. Bunun yanında vergilendirme süreci içinde tesis edilen bu dört farklı işlemin, “*zincir işlem-ayrılabilir işlem*” kuramları özelinde ayrı bir önemi bulunmaktadır. Zincir işlemler, belirli ve nihai bir sonucu doğurmak için birbirini takip eden bir dizi işlem şeklinde tanımlanabilir. Belirli bir süreklilik içinde birbirini takip eden zincir işlemlerin temel varlık sebebi, “nihai bir amacı” ortaya çıkarmaktır. Bu işlemlerde her bir işlem, kendisinden sonra gelen işlemin hukukî dayanağını oluşturduğundan; zincirde yer alan işlemler arasında doğrudan ve zorunlu bir hukukî bağ kurulur. Sözü edilen bu zorunlu hukukî bağ neticesinde, zincir işlemler tek başlarına hukukî bir varlık oluşturamayacak ve böylece tek başlarına iptal davasına konu edilemeyecektir. Bu sebeple muhtemel bir hukuka aykırılık durumunda açılacak olan iptal davası, zincir işlemin varlık gerekçesini oluşturan nihai işlem ve amaca yönelik olarak açılacaktır. Bunun yanında zincir işlemlerin kendi içinde de hukuka aykırı bir işlem tesis edilmiş ise; açılacak iptal davasında nihai işlem ile birlikte bu aykırılıklar da ileri sürülebilecektir. Ayrılabilir işlem ise, birden çok işlemin yapılması ile “aşamalı” şekilde gerçekleşen işlemlerden birinin, tek başına hukukî bir sonuç doğurabilme niteliğine sahip olduğu ve nihai işlem beklenmeksizin tek başına dava konusu edilebileceğini ifade etmektedir¹³⁵.

Ayrılabilir işlemlerde nihai işlemin tamamlanması beklenmeden, tek başına hukukî bir sonuç doğuran ve icrai niteliğe sahip olan zincirdeki her bir ara işlem, asıl

¹³⁵ Sezginer, s. 245; Yücesoy, s. 166; Çaptuğ ve Aksoy, s. 2902; D. Yılmaz, ss. 110-111; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022, s. 192.

işlemden koparak bağımsız bir şekilde dava konusu edilebilir. Vergilendirme süreci açısından “tarh” ve “tahsil” aşamaları, mükelleflerin hukuksal durumunda değişiklik yaratmaları ve icrai nitelikte olmaları sebebiyle, ayrılabilir işlem konumundadır. Vergilendirme süreci içindeki tüm işlemler, nihai olarak “tahsil” işlemini gerçekleştirmek için vardır. Bu bağlamda tarh işlemi de vergilendirme sürecinin nihai işlemi olarak tahsil işleminin hazırlayıcısı ve gerekçesini oluşturmaktadır. Öte yandan VUK uyarınca kanun koyucu, tarh işleminin tahsil işlemi ile olan hukukî bağına çözülebilir nitelikte kabul etmekte ve muhatapların tarh işlemi için yargı organlarına başvurabileceğini belirtmektedir. Böylece tarh işleminde oluşacak muhtemel bir sakatlık durumunda, tahsil aşaması beklenmeksizin yargı yoluna gidilebilir. Bunun yanında tarh işlemine karşı dava açılabilmesi için, mükellefin bu vergi tarhı konusunda bilgi sahibi olması gerekir. Dolayısıyla tarh işlemi için ancak tahakkuk aşamasında dava açılabilir. Tahakkuk aşamasında açılacak davada tarh ve tebliğ işlemlerindeki sakatlıkların yanında; tarh işleminden önce tesis edilen hazırlık işlemlerindeki hukuka aykırılıklar da ileri sürülebilir¹³⁶.

VUK md.20 uyarınca verginin tarhı, *“vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir”*. Görüldüğü üzere mezkûr Kanun, tarh işlemini açıkça idarî bir işlem-muamele olarak tanımlamıştır. İdarî işlemin türleri bağlamında değerlendirildiğinde ise verginin tarhı tipik bir “bireysel işlem” türünü temsil eder. Zira tarh işlemi ilgili vergi dairesi tarafından tek-yanlı irade açıklamasıyla tesis edilir. Verginin tarhı tabi olduğu kanunda yer alan hesaplama ölçüleri dikkate alınarak, her mükellef için “ayrı ayrı” gerçekleştirildiğinden, vergi idaresi ile mükellef arasında subjektif bir ilişki kurulmakta ve böylece bireysel bir işlem tesis edilmektedir. Öte yandan tarh işlemi vergiyi doğuran olaya bağlı şekilde vergi daireleri tarafından vergi alacağının tespit edilmesi için tesis edilen bir idarî işlem olduğundan, “tespit edici” ve “açıklayıcı” idarî işlem türlerine de örnek olarak gösterilebilir¹³⁷. Bunun yanında idarece gerçekleştirilen tarh işlemi için idarî yargı organlarında iptal davası açabilmek için, bu idarî işlemin unsurlarında herhangi bir sakatlığın meydana gelmiş olması gerekir¹³⁸.

¹³⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 193-194, 202.

¹³⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986, s. 96.

¹³⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 91, 93.

Bununla birlikte *hazırlık işlemleri* de vergilendirme süreci açısından önem arz etmektedir. Hazırlık işlemleri asıl işlemin tesis edilmesinden önce, idarî makamları bu konuda bilgilendiren ve yönlendiren işlemlerden oluşmaktadır. “Ön”, “iç”, “düzen” işlem olarak da isimlendirilen ve tek başlarına icrai bir niteliğe sahip olmayan hazırlık işlemleri, kendilerinden sonra tesis edilecek nihai idarî işlemin sebebini oluşturmaktadır. Vergi matrahının tespit edilmesine ilişkin hazırlık işlemleri, esas olarak “vergi incelemesi” ile yapılmaktadır. Bunun yanında vergi incelemesinde özellikle vergi tarhını ilgilendiren bilgi ve verilerin toplanılmasında yoklama, arama ve bilgi toplamadan da faydalanılmaktadır. Hazırlık işlemleri idarenin iç işleyişine ilişkin işlemlerden oluşması sebebiyle, mükelleflerin hukuksal durumunda doğrudan bir değişiklik yaratmadığı için kural olarak tek başlarına iptal davasına konu edinilemez. Ancak hazırlık işlemleri dikkate alınarak tesis edilen vergi tarhiyatına karşı açılacak bir davada, hazırlık işlemlerinde meydana gelen hukuka aykırılıklar da ileri sürülebilir¹³⁹.

Vergilendirme sürecinin ikinci halkasında, tebliğ işlemi yer alır. VUK md.21’de tebliğ şu şekilde tanımlanır: “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*”. Bu bakımdan idarî makamlarca tesis edilen vergisel işlemlerin vergi borçlusuna duyurulabilmesi ve vergi borçlusunun bu idarî işleme karşı görev ve sorumluluklarını usulüne uygun şekilde yerine getirilebilmesi için tebliğ işlemi oldukça önemlidir. Nitekim tahakkuk aşamasına geçilebilmesi için öncelikle tarhiyatın ve diğer vergilendirme işlemlerinin vergi borçlusuna tebliğ edilmesi gerekir. Bu sebeple vergilendirme süreci içinde tebliğ işlemi, “uygulamaya yönelik bir usul işlemi” kategorisinde yer almaktadır. Tebliğ işlemi verginin tarh ve tahakkuku arasında bir köprü vazifesi gördüğünden, “tek başına” dava konusu edilememektedir. Bunun yanında özellikle idarî işlemin şekil unsuru bakımından tebligatın nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği, vergilendirme süreci bağlamında hassasiyet gerektiren önemli bir konudur. Zira mevzuata ve usule uygun şekilde gerçekleştirilmeyen tebliğler için hukuka aykırılık bağlamında bir sakatlık söz konusu olabilir. Bu bakımdan tebliğ VUK md.21 ve VUK md.93 ilâ md.109 arasında ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir¹⁴⁰.

¹³⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 201-202.

¹⁴⁰ Özcan, s. 178; Şulenur Göztepe, **İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 77.

Tahakkuk VUK md.22’de Şu Şekilde açıklanır: “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin odenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*”. Verginin tarh edilmesinden sonra odenmesi gereken vergi borcu mükellefe tebliğ edilmekte ve tebliğ sonrası mükellefin bu işleme karşı dava amaması durumunda tahakkuk eden vergi ödenecek aşamaya gelmekte; mükellefin dava açtığı durumda ise verginin tahakkuku dava sonucuna göre Őekillenmektedir¹⁴¹. İdarı bir işlem türü olan vergilendirme işlemlerinde verginin tahakkuku, idarı makamlarca gerçekleştirilen re’sen, ikmalen ya da idarece tarhiyatın ya da olası bir vergi ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesi ile birlikte farklı süreçlere tabi olabilir. Bu durumda yapılan tebligata ilişkin dava açma hakkının kullanılması durumunda, ilk derece mahkemesinin idareyi haklı görerek tesis edilen işlemi hukuka uygun bulması halinde, vergi borcu hem tahakkuk etmiş hem de kesinleşmiş olur. Bunun aksine, ilk derece mahkemesi idarenin gerçekleŐtirdiėı işlemden bir sakatlık tespit ederse ya da hukuka aykırı başka bir durum tespitinde bulunup mükellefin itirazını haklı bulursa, vergi borcu tahakkuk etmemekte ve tahsil aşamasına da geçilememektedir. İlk derece mahkemesince verilen bu karar, idare tarafından istinaf ya da temyiz yoluyla bölge idare mahkemeleri ya da Danıştay’a (söz konusu davanın niteliğine göre başvuru yapılacak makam belirlenmekte) başvuru konusu yapıldığında; ilk derece mahkemesinin kararı bozulursa, ilgili vergi borcu tahakkuk etmiş olacaktır. Öte yandan bundan sonraki süreçte başvuru yapılacak bir kanun yolu bulunmaması (kanun yollarının tüketilmesi) durumunda ise, bu vergi borcu aynı zamanda kesinleşmiş hale gelecektir¹⁴².

Vergilendirme sürecinin son halkası, tahsil aŐamasından meydana gelmektedir. Esasında vergilendirme işlemlerinde yer alan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerini içeren sürecin nihai amacı, “verginin tahsil edilmesi” dir. Zira idarı işlemlerin tek ve nihai amacı kamu yararını sağlamak olduğundan, bir vergi dairesinin tesis edeceğı işlemlerin temel hedefi de devlet harcamalarının finansmanındaki temel kaynak olan vergiyi tahsil edebilmektir. Bu bağlamda vergilendirme süreci içinde diğer işlemlere kıyasla tahsil işleminin, Türk vergi hukuku açısından ayrı ve özel bir yeri vardır. Nitekim tahsil işlemi diğerlerinden farklı olarak, 6183 sayılı *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* erevesinde düzenlenmiştir. Tahsil, vergi borcunun kanunda gösterildiğı Şekilde ve zamanda usulüne uygun olarak odenmesi anlamına gelmekte ve “rızaen” ya da “cebren” olmak üzere iki farklı Şekilde

¹⁴¹ A. Aydın, s. 217.

¹⁴² Hepaksaz ve Avcı, s. 267; Ağar, s. 287.

tesis edilebilmektedir. Bu durumda vergi borçlusu, üzerine düşen vergi borcunu 6183 sayılı Kanun md.37’de hükmedilen esaslara göre kendi rızası ile usulüne uygun şekilde öderse “rızaen tahsil”; buna karşın vergi borcunun vadesinde ödenmemesi halinde ise alacaklı amme idaresi tarafından “cebren tahsil” söz konusu olacaktır¹⁴³. Bu açıdan vergilerin kanunla konulması kadar idarenin verginin tarh ve tahsil işlemlerini kanunlara ve usulüne uygun şekilde tesis etmesi de önemlidir¹⁴⁴. İdarî işlem türleri açısından tahsil işlemi, tarh işleminde olduğu gibi bireysel bir işlem türüdür. Zira mükelleften tahsil edilecek vergi alacağı, her mükellefin nezdinde ayrı ayrı tahsil edilmekte ve bu şekilde kişisel ve özel bir sonuç doğurmaktadır. Öte yandan tahsil işlemi, verginin tarafları olan devlet ile mükellef arasında mevcut vergi borcu dolayısıyla kurulan ilişkiyi sona erdirdiğinden, inşâî (yapıcı) bir idarî işlem türü olduğu da ifade edilebilir. Zira inşâî işlemler, belirli bir hukukî sonuç yaratan ya da bir durumu değiştiren/sona erdiren işlemler olduğu için, tahsil işlemiyle de vergi borç/alacak ilişkisi hukukî açıdan sona ermektedir. Buna ilaveten, tahsil işleminin unsurlarında doğan herhangi bir sakatlık sebebiyle açılacak olan davada, tahsil işleminin yürütmesi kendiliğinden durmamaktadır. Bu bakımdan İYUK md.27 uyarınca tahsil işleminde yürütmenin durdurulması, ancak bu işlemin uygulanması halinde telafisi güç ya da imkânsız zararların bulunması ya da açıkça hukuka aykırı bir tahsil işleminin tesis edilmesi durumlarında söz konusu olacaktır¹⁴⁵.

1.3. VERGİ HUKUKUNDA DÜZENLEYİCİ İŞLEMLER

“Düzenleme yetkisi” idarî makamların sahip olduğu önemli ayrıcalıklardan biri olarak karşımıza çıkarken; bu yetkinin vergi hukukuna yansıyan yönleri birçok önemli hususu da etkilemektedir. Nitekim vergilendirme yetkisi, takdir yetkisi ve düzenleme yetkisi alanında sınırları çizilen ve kapsamı belirlenen vergilendirme, *vergi yönetiminin** idaresi altında önemli sorumluluklar ve sonuçlar doğuran bir konuyu temsil etmektedir. Vergi hukuku alanında vergi yönetiminin tesis ettiği düzenleyici

¹⁴³ Kerem Canbazoglu, “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 89, 2010, ss. 178-179.

¹⁴⁴ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 1, 1980, ss. 137-138.

¹⁴⁵ Özcan, s. 181.

* Çalışmada “vergi yönetimi” terimi ile kastedilen, Cumhurbaşkanı ve Hazine ve Maliye Bakanlığıdır. Bununla birlikte bu terim, incelenen konunun içeriğine bağlı olarak yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı için de kullanılmıştır. “Vergi yönetimi” hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

işlemlerin bir kısmı doğrudan Anayasa'dan; bir kısmı ise vergi kanunlarında yer alan düzenleme yetkisinden kaynaklanmaktadır. Çalışmanın bu kısmında vergi hukuku alanında düzenleyici işlem yapma yetkisi ile bu yetkinin kapsamı ve sınırları araştırılacak; daha sonra vergi yönetimi tarafından tesis edilen farklı işlem türlerine yer verilecektir.

1.3.1. Pozitif Hukukta Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlem Yapma Yetkisi ve Yetkinin Sınırları

Vergilemenin genel hukukî esasları, yasama organı tarafından kanun yoluyla belirlenmekte iken; vergilemeye ilişkin işlemler ise, yürütme organı tarafından tesis edilir. İdare vergilemeye ilişkin işlemler konusunda sahip olduğu bu yetkiyi bireysel işlemler, düzenleyici işlemler ve düzenleyici niteliğini haiz olmayan diğer işlemler aracılığıyla yürütmektedir. Esasında vergilendirme konusunda yürütme erkine tanınan düzenleme yetkisi, 1980'li yıllarla birlikte küreselleşme ve dışa açılma hareketleri sonucunda mali, ekonomik ve sosyal gelişmelerin gerektirdiği tedbirlerin hızlı bir şekilde alınması ihtiyacı altında daha önemli hale gelmiştir. Bu bakımdan hızlı karar alabilme ve buna yönelik önlem ve tedbirleri etkin bir şekilde tesis edebilmek için yürütme organına tanınan bu yetkinin vergi hukuku alanında da yoğun şekilde kullanıldığı görülmektedir¹⁴⁶.

Bilindiği üzere düzenleyici işlemler, tek bir kişiye uygulanacak olsa dahi muhatabının ismen belirlenmediği ve bir kez uygulanmak ile tükenmeyecek kişilik-dışı, soyut ve kural koyucu işlemlerdir. Bu işlemler sözü edilen özellikleri gereğince idarece tesis edilen bir idarî işlem oldukları halde; kural koyucu nitelikte olmaları ve herkes için bağlayıcı kurallar getirmeleri durumunda maddi açıdan kanunlara benzemektedir¹⁴⁷. Nitekim vergi hukuku alanında da idarenin düzenleyici işlem yapma yetkisini kullandığı konular ve buna bağlı şekilde tesis edilen bazı düzenleyici işlem türleri bulunmaktadır.

İdarenin tüm işlem ve eylemleri Anayasa ve kanunlarca ayrıntılı bir şekilde düzenlenmekle birlikte, vergi hukukundaki işlemler için kanunilik ilkesi katı bir şekilde uygulanmaktadır. Anayasa md.73'te yer alan "*vergi... kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmü, vergi yönetiminin vergilendirme işlemlerinde esnek davranabilme kabiliyeti ve serbest düzenleme alanını oldukça daraltmaktadır.

¹⁴⁶ Öner, s. 35.

¹⁴⁷ Sevgili Gençay, s. 398.

Buna ilaveten Anayasa md.73/4'te *“vergi ... benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”* hükmü ile vergi yönetimine düzenleyici işlem yapma yetkisi tanınmış ve bu yetkinin kapsamı ve sınırları kesin bir şekilde çizilmiştir. Buna göre Cumhurbaşkanı, yalnızca vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranları konusunda, kanunların belirlediği sınırlar içinde kalmak koşuluyla değişiklikler yapabilir.

Anayasa'nın vergi yönetimine tanımış olduğu bir diğer düzenleme yetkisi ise, 167'nci maddede hüküm altına alınmıştır. Buna göre, *“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”*. Mezkûr madde ile 73'üncü maddede olduğu gibi, Cumhurbaşkanına tanınan önemli bir düzenleyici işlem yapma yetkisi mevcuttur. Bu yetkinin Anayasa ile tanınmasındaki amaç, idarî işlem ve eylemlerin nihai amacı olan “kamu yararının tesis edilmesinin”, vergilendirme işlemleri özelinde ülke ekonomisinin yararına hızlı karar alabilme ve bunun uygulanması ile ilişkilidir.

Anayasa'da ismen/lafzen sayılan düzenleyici işlem türleri, *“Cumhurbaşkanlığı kararnamesi”* ve *“yönetmelik”* tir*. Bunun yanında Anayasa'da ismen “düzenleyici işlem” şeklinde zikredilmediği halde idarî makamlarca kullanılan farklı düzenleyici işlem türleri de bulunmaktadır. Bunların vergi hukukunda en yaygın olanları, Cumhurbaşkanı kararı ve genel tebliğlerdir. Genel tebliğle birlikte özelge, genelge, sirküler gibi hukukî açıdan mükellefler ve yargı organlarını bağlamayan işlem türleri, Anayasa'da lafzen sayılmadığı için doktrinde *“adsız düzenleyici işlemler”* şeklinde de isimlendirilmektedir. Anayasa md.104 uyarınca Cumhurbaşkanı, Anayasa'da düzenlenen temel haklar, kişi hakları ve siyasi haklar ve ödevlere ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenleme yapamamakta ve kanunda açıkça düzenlenen konularda kararname çıkaramamaktadır. Anayasa'da düzenlenen “vergi ödevi” de sayılan bu özel konular arasında yer aldığından, Cumhurbaşkanının vergi alanında düzenleme yetkisi sadece Anayasa'nın çizdiği sınırlar içerisinde kullanılan

* “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, Anayasa'nın 104'üncü; “yönetmelik” ise Anayasa'nın yine 104 ve 124'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Bunun yanında olağanüstü hâl dönemlerinde çıkarılacak “olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri”, Anayasa'nın 124'üncü maddesinde düzenlenen olağan kararnamelerden farklı özellik ve ayrıcalıklara sahiptir. Bu kararnameler, Anayasa'nın 119'uncu maddesinde münhasıran düzenlenmiştir.

sınırlı ve dar bir yetkiye sahiptir. Benzer sınırlama, yönetmelikler için de geçerlidir. Bu minvalde Anayasa md.104 ve md.124 uyarınca, Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzel kişileri kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelik çıkarabilir. Bununla birlikte vergi alanında tesis edilen adsız düzenleyici işlemler genel, soyut ve kişilik dışı bir vergi normu getirdiği takdirde, Anayasa’da açıkça düzenlenen Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmelik için geçerli olan bu hususlara tabi olacaktır. Dolayısıyla idarenin tesis edeceği bu tür düzenleyici işlemlerin, Anayasa gereğince mezkûr kurallar dahilinde sınırlı bir düzenleme alanında tesis edileceği açıktır.

1.3.2. Vergi Yönetiminin Hukukî Açıdan Bağlayıcı İşlem Türleri

Çalışmada “*vergi yönetimi*” terimi ile kastedilen, “Cumhurbaşkanı” ve “Hazine ve Maliye Bakanlığıdır”. Nitekim vergi hukuku alanındaki düzenleyici işlemlerin bir kısmı Cumhurbaşkanı; bir kısmı da Hazine ve Maliye Bakanlığı ve buna bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tesis edilmektedir. Vergi hukuku alanında kullanılan düzenleyici işlem türlerinin bazıları vergi hukuku açısından asli kaynak niteliği taşıırken; bazıları ise tali (yardımcı) kaynak işlevi görmektedir. Bilindiği üzere vergi hukukunun kaynaklarında normlar hiyerarşisi gereği asli-tali kaynak ayrımı yapılmakta ve bir kaynağın niteliği sahip olduğu sınıflandırma açısından bağlayıcılık anlamında farklı sonuçlar doğurmaktadır. Vergi yönetiminin kullandığı düzenleyici işlemler de bu açıdan hukukî manada birbirinden farklı sonuçlar doğurmaktadır. Çalışmanın bu kısmında vergi yönetiminin bağlayıcı düzenleyici işlemleri arasında sayılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik ve genel tebliğ gibi işlem türleri incelenecek ve bu kapsamda bazı değerlendirmeler yapılacaktır.

1.3.2.1. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi Anayasa md.104’te düzenlenen ve Cumhurbaşkanlığı idarî teşkilatını düzenleyen bir işlem türüdür. Düzenleyici işlem kategorisinde yer alan bu kararnameler ile Anayasa’nın verdiği yetkiye dayanarak çeşitli konularda düzenleme yapılabilmektedir. Doktrinde Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine ilişkin verilen düzenleme yetkisine ilişkin birbirinden farklı

değerlendirmeler bulunmakta* ve bu konuda ortak bir mutabakat bulunmamaktadır¹⁴⁸. Bununla birlikte yeni hükümet sisteminde bu kararnamelerin, yürütme erkine kuvvetli bir düzenleme yetkisi alanı tanıdığı açıktır.

Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, “olağan dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri” ve “olağanüstü dönem Cumhurbaşkanlığı kararnameleri” olmak üzere iki farklı şekilde görülebilir. Olağan dönem kararnameleri Anayasa md.104’te; olağanüstü dönem kararnameleri ise Anayasa md.119’da düzenlenmektedir. Anayasa md.104 uyarınca,

“Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir. Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez. Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır”.

Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile yürütme yetkisine ilişkin konularda düzenleme yapılabilir. Bu kararnameler özellikle olağanüstü dönemlerde “kanun hükmünde” bir kudrete sahiptir. Anayasa Mahkemesi bu konuya, “Eğer bir düzenleyici işlem, mevcut kanun hükümlerini değiştirebiliyor veya yürürlükten kaldırabiliyorsa, bu işlem kanun niteliğinde veya gücündedir” şeklinde bir izahat getirmektedir¹⁴⁹. Bunun yanında olağan dönemlerde ise Cumhurbaşkanı kendisine tanınan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarma yetkisini kullanarak, Anayasa md.104’te sayılan koşullara uygun şekilde düzenleme yapabilir. Bu kararnameler

* Doktrinde Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin normlar hiyerarşisindeki yeri ve hukukî rejimi özelinde birbirinden farklı değerlendirmeler bulunmaktadır. 2017 yılında gerçekleşen Anayasa değişikliği sonrasında tesis edilen bu kararnameler ile birlikte eski sistemde yoğun şekilde kullanılan “kanun hükmünde kararname” ve “tüzükler” kaldırılmıştır. Ancak Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin kaldırılan mezkûr kaynaklara benzeyen yönleri bulunsada tesis edilen yetki ve hukukî rejim açısından önemli farklılıkları da bulunmaktadır. Örneğin *Ardıçoğlu* (2017) ve *Boztepe* (2018)’e göre yalnızca olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri “kanun hükmünde” olma kuvvetine sahipken; *Atar*’a göre ise bu kararnameler “kanunlara eş değer” dir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. M. Artuk Ardıçoğlu, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 75, Sayı: 3, 2017, s. 49; Mehmet Boztepe, “Olağanüstü Hal Rejiminde Yürütmenin Düzenleyici Bir İşlemi olarak Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve OHAL Kanun Hükmünde Kararnameleri ile Mukayesesi”, **Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 3, 2018, s. 380; Yavuz Atar, “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukukî Rejimi ve Anayasallık Denetimi”, **Anayasa Mahkemesi 56. Kuruluş Sempozyumu**, Ankara, 25 Nisan 2019, ss. 242-243.

¹⁴⁸ Salih Taşdöğen, “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 3, 2016, s. 937, 940.

¹⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, 02.05.2008 tarih ve E: 2005/68, K: 2008/102 sayılı karar, (RG. 20.11.2008-27060).

Resmî Gazete’de yayımlanır ve yayımlandığı gün itibariyle yürürlüğe girer. Olağan dönemde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine karşı doğrudan doğruya Anayasa Mahkemesi’nde* iptal davası açılabilir. Anayasa Mahkemesi Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin Anayasa’ya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler. Bu davanın açılabilmesi için belirlenen kanuni süre, ilgili kararnamenin Resmî Gazete’de yayımlanmasından itibaren 60 gündür¹⁵⁰.

Vergi ödevi Anayasa’nın siyasi haklar ve ödevler kısmında düzenlendiğinden, vergilemeye ilişkin olağan dönemlerde Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenleme yapılamamaktadır. Ancak olağanüstü hallerde çıkarılan kararnameler, bu sınırlandırmaya tabi değildir. Nitekim savaş, seferberlik, ayaklanma ve benzeri olağanüstü hallerde vergi ödevi ile ilgili Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenleme yapılabilir. Bununla birlikte Anayasa md.148 uyarınca, *“Olağanüstü hallerde (...) ve savaş hallerinde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla, Anayasa Mahkemesinde dava açılmaz”*. Bu kararnameler Resmî Gazete’de yayımlanır ve aynı gün Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’nin onayına sunulur. Görüldüğü üzere Anayasa’nın 104’üncü maddesinde Cumhurbaşkanına kararname ile düzenleme yapma yetkisi verilse de; bu yetki vergi ödevi ile ilgili bir yetki kullanımını kapsamamaktadır. Buna karşın olağanüstü hallerde çıkarılacak kararnameler ise bu sınırlandırmaya tabi tutulmamakta ve dolayısıyla bu kararnameler ile vergi ödevine ilişkin düzenleme yapma konusunda hukukî bir engel bulunmamaktadır¹⁵¹.

1.3.2.2. Cumhurbaşkanî Kararı

Cumhurbaşkanı tarafından tesis edilen diğer bir düzenleyici işlem ise, “Cumhurbaşkanî kararı”dır. Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile Cumhurbaşkanî kararı

* Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerine karşı Anayasa Mahkemesi’nde dava açılması hakkında bkz. 18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 148, 150, 151, 152 ve 153’üncü maddeleri.

¹⁵⁰ Lûtfî Duran, “Türkiye’de Anayasa Yargısının İşlevi ve Konumu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, ss. 60-61; Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasa Yargısında İptal Davası ve İtiraz Yolu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, s. 105, 107; Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, Dora Basın-Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, ss. 52-53; Arıçoğlu, s. 49; Yeniay ve Yeniay, s. 136; Turan Yıldırım, “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, 2017, s. 23; Ali D. Ulusoy, “Yeni Anayasal Sistemde Yürütme’nin Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Prof. Dr. Metin Günday Armağanı (Cilt II)**, Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, s. 1406; Yusuf Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanun’larının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 13, 1996, ss. 147-148.

¹⁵¹ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2021, ss. 22-23.

arasında birçok açıdan hukukî ve teknik farklılıklar bulunsa da bu iki işlemin idarî işlem teorisi açısından ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin açık ve keskin bir ayrım bulunmamaktadır. Bununla birlikte genel olarak Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin genel, objektif ve bir kez uygulanmakla tükenmeyen düzenleyici bir işlem; Cumhurbaşkanlığı kararının ise iki farklı kullanım yerine bağlı olarak bazen bireysel işlem (idarî karar) bazen de düzenleyici işlem türünde tesis edildiği söylenebilir¹⁵².

Vergi hukuku alanında Cumhurbaşkanlığı kararının “düzenleyici” bir işlem olarak kullanıldığı alanlar, bilhassa Anayasa md.73 ve md.167 ile ilişkilendirilir. Buna göre Anayasa md.73/4’te “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*” hükmü ile mevzuatta Cumhurbaşkanlığı kararı ile düzenlenmesi gereken hususlara yer verilmektedir. Ancak burada Cumhurbaşkanlığı kararı ile tanınan düzenleme yetkisine ilişkin iki farklı sınırlandırmanın getirildiği açıktır. Bunlardan ilki, mezkûr kararın yalnızca vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin düzenleme yapabilmesini ifade eder. İkinci sınırlandırma ise Cumhurbaşkanlığı kararı ile düzenlenecek bu hususlara ilişkin değişiklik yapma yetkisinin kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde olması gerektiğidir. Dolayısıyla bu konularda çıkarılacak bir Cumhurbaşkanlığı kararının vergi hukuku için asli bir kaynak olduğu açıktır¹⁵³.

Yine Anayasa md.167/2 uyarınca, Cumhurbaşkanlığı kararı ile düzenlenen bir başka konu şöyledir: “*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*”. Cumhurbaşkanına mezkûr madde hükmü ile Anayasa 73/4’teki düzenleme yetkisinden daha geniş bir yetkinin tanındığı söylenebilir. Zira burada verilen “ek mali yükümlülük koyma/kaldırma” yetkisi,

¹⁵² Şeref İba ve Yasin Söyler, “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, ss. 202-203, 221; Özen Ülgen, “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2018, s.621.

¹⁵³ Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 16.

neredeyse yasama organına tanınan vergi ve benzeri mali yükümlülük koyma/değiştirme/kaldırma yetkisine çok yakın bir yetki tanımlaması getirmiřtir¹⁵⁴.

Türk vergi mevzuatında Cumhurbaşkanı kararı, parlamenter hükümet sisteminde özellikle “Bakanlar Kurulu kararı” şeklinde kullanılmıştır. 2017 yılındaki Anayasa değişikliği sonrasında ise eski sistemde Bakanlar Kuruluna tanınan bu düzenleme yetkisi, günümüzde Cumhurbaşkanı tarafından kullanılmaktadır¹⁵⁵. Buna ilaveten Cumhurbaşkanı kararı da Cumhurbaşkanlığı kararnameleri gibi Resmî Gazete’de yayımlanır ve aynı gün yürürlüğe girer. Vergi hukukunda düzenleyici işlem vazifesi gören Cumhurbaşkanı kararının amaç, yetki, sebep, konu ve şekil unsurları ačíısından Anayasa veya kanunlara aykırı olduğu gerekçesi ile ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’da iptal davası açılabilir. Bu doğrultuda ilgili kararın Resmî Gazete’de yayımlanmasından itibaren 60 gün içinde Danıştay’a iptal davası için başvuru yapılabilir. Bu bakımdan Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinden farklı olarak, Cumhurbaşkanı kararının yargısal denetimi Danıştay tarafından gerçekleřtirilmektedir¹⁵⁶.

1.3.2.3. Yönetmelik

Düzenleyici bir işlem türü olarak yönetmelikler, Anayasa’nın 104 ve 124’üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Anayasa md.104 uyarınca, “*Cumhurbaşkanı, kanunların uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilir*”. Benzer şekilde Anayasa md.124’e göre, “*Cumhurbaşkanı, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler*”. Bu minvalde Anayasa’ya göre yönetmelikler yalnızca, “Cumhurbaşkanı”, “bakanlıklar” ve “kamu tüzel kişileri” tarafından kullanılan bir düzenleyici işlemdir. Diğer yandan yönetmelikler mezkûr teşkilatların “kendi görev alanlarını ilgilendiren” kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak üzere çıkarılmaktadır¹⁵⁷.

¹⁵⁴ Tosuner ve Arıkan, ss. 23-24; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 21.

¹⁵⁵ Öner, s. 37.

¹⁵⁶ şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 40; Yasin Aydoğdu, “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı İşlemleri”, **Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 1, 2019, s. 91.

¹⁵⁷ Ömer Faruk Erol, “Cumhurbaşkanlığı Düzenlemelerinin Yargısal Denetimi”, **Cumhurbaşkanlığı Sisteminde Yürütme Sempozyum Bildiri Kitabı**, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019, s. 73.

Yönetmelikler, yalnızca Anayasa’da sayılan idarî makamlarca kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunlar veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak amacıyla çıkarıldığı için, “ikincil mevzuat” olarak da isimlendirilmektedir. Nitekim idarî işlem teorisi açısından yönetmeliklerin çıkarılmasındaki sebep unsuru, kanun ya da kararnamelerdir. Diğer yandan hangi yönetmeliğin Resmî Gazete’de yayımlanacağı, 3011 sayılı *Resmî Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun*¹⁵⁸ ile belirlenir. Bu açıdan Resmî Gazete’de yayımlanan yönetmelikler yayımlandığı tarih itibariyle yürürlüğe girerken; diğer yönetmelikler ise muhataplarına duyuruldukları tarih itibariyle yürürlüğe girmektedir. Genel düzenleyici bir işlem olarak ülke çapında uygulanacak yönetmeliklerin yargısal denetimi, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay tarafından gerçekleştirilir. Yönetmeliklerin hukuka aykırılığı iddiasıyla yargı yoluna başvurmak için öngörülen süre, tüm genel düzenleyici işlemlerde olduğu gibi 60 gündür. Danıştay’da görülen davada ilgili yönetmeliğin iptaline karar verilirse, bu yönetmeliğe istinaden tesis edilen bireysel idarî işlemin de iptali istenebilir. Bunun yanında kamu kurum ve kuruluşu niteliğini haiz olan meslek kuruluşlarının ülkenin yalnızca belirli bir bölgesinde uygulanmak üzere çıkardığı yönetmeliklerin yargısal denetimi ise, o bölgede görevli olan idare mahkemelerince gerçekleştirilir¹⁵⁹.

Anayasa’da düzenleyici işlem türleri açısından ismen sayılan yönetmelikler, vergi mevzuatı kapsamında da kullanılan düzenleyici işlemlerden biridir. Nitekim yönetmeliklerin çıkarılmasındaki kolaylık ve zaman bakımından sağladığı hızlilik, yönetmeliklerin kullanımını cazip hale getiren durumlar arasındadır¹⁶⁰. Türk vergi mevzuatında, *Gelir Vergisi Kanunu*’na istinaden çıkarılan “*Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tesbit Şekli ve Uygulanması Hakkında Yönetmelik*”, *Vergi Usul Kanunu*’na istinaden çıkarılan “*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği*”, “*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” ve “*Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik*” vergi yönetiminin çıkardığı yönetmeliklere örnek olarak gösterilebilir. Buna ilaveten, vergi yönetiminin kullandığı genel düzenleyici işlemler açısından bir

¹⁵⁸ 24.05.1984 tarih ve 3011 sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun, (RG. 01.06.1984-18418).

¹⁵⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 40-41; Yusuf Kıldış, “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 323, Kasım 2019, ss. 185-187.

¹⁶⁰ Yusuf Ziya Taşkan, *Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 48; Kızılot ve Taş, s. 16.

kıyaslama yapıldığında, genel tebliğlerin yönetmeliğe kıyasla daha sık kullanıldığı görülmektedir. Ancak vergi alanında çıkarılan bir yönetmelik ile genel tebliğ hükümleri arasında aynı konu özelinde muhtemel bir ihtilaf olması durumunda, normlar hiyerarşisi gereğince üst hukuk normu olan yönetmeliğe aykırı olan genel tebliğ hükümleri Danıştay tarafından iptal edilecektir.

1.3.2.4. Genel Tebliğ*

Genel tebliğ, idarî makamların kanunlar hakkındaki yorumunun açıklanması ve vergi kanunlarında idareye verilen düzenleme yetkisinin kullanılması suretiyle tesis edilen bir işlem türü olarak değerlendirilebilir. Vergi yönetiminin hukukî açıdan bağlayıcı işlem türleri arasında değerlendirilen genel tebliğ türü ise, “düzenleyici genel tebliğlerdir”. Anayasa’da ismen açıkça belirtilen düzenleyici işlemler “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” ve “yönetmelik” olduğu için, genel tebliğ ve diğer düzenleyici işlemler için “adsız düzenleyici işlem” terimi kullanılmaktadır. Bununla birlikte bu tür düzenleyici işlemler Anayasa’da lafzen sayılmamış olsa da, bu işlemlerin tesis edilen idarî işlemler içinde hem nicel hem de nitelik açısından önemli bir ağırlığa sahip oldukları bilinmektedir. Nitekim Danıştay tarafından verilen bir kararda, *“İdare kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun olarak ülke genelinde uygulamada birlik sağlamak ve idarenin işleyişini düzenlemek amacıyla kanun, tüzük ve yönetmeliklere aykırı olmamak koşuluyla genel düzenleyici işlem yapmaya yetkilidir. Bu işlem genel tebliğ, genelge, karar vb. şeklinde olabilir”* şeklinde bir izahat yapılmıştır¹⁶¹.

Vergi hukukunda yoğun şekilde kullanılan mevzuat türlerinden biri olan genel tebliğ, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmaktadır. Vergi alanında çıkarılan bu tebliğler hukukî açıdan ortaya çıkan sonuç ve bağlayıcılık açısından iki farklı türe sahiptir. Bu bakımdan vergi hukukunda genel tebliğler, “*açıklayıcı genel tebliğ*” ve “*düzenleyici genel tebliğ*” olmak üzere iki farklı kategori altında incelenmektedir. Açıklayıcı genel tebliğler, vergi kanunlarının uygulanması için hem vergi mükellefleri hem de vergi dairelerinin işlerini kolaylaştırmak, bu konudaki tereddütleri gidermek ve vergi kanunlarının daha açık ve basit bir şekilde anlaşılmasını

* Çalışmanın esas konusunun “Türk vergi hukukunda genel tebliğler” olması ve çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümünün tamamıyla genel tebliğ konusuna ayrılması sebebiyle, bu başlık altında detaylı bir inceleme yapılmayacaktır.

¹⁶¹ Danıştay 11. Dairesi, 24.02.1999 tarih ve E: 1997/2307, K: 1999/781 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (22.06.2022)).

sağlamak için çıkarılan tebliğlerdir. Bu tebliğler hukukî açıdan yeni bir hüküm getirmedikleri için vergi hukukunun tali kaynakları arasında yer almakta ve bu açıdan düzenleyici bir işlem olarak kabul edilmemektedir. Düzenleyici genel tebliğler ise, vergi kanunlarının bazı konularda Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılan ve bu açıdan vergi hukukunun asli kaynakları arasında yer alan tebliğleri ifade eder. Düzenleyici genel tebliğlere, vergi mükelleflerinin hukukî durumuna etki eden objektif bir düzenleyici işlem olduğu için ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da dava açılabilirken; açıklayıcı genel tebliğler ise hukukî açıdan mükellefler için bağlayıcı nitelikte olmaması sebebiyle “kural olarak” Danıştay denetimine tabi değildir¹⁶².

1.3.3. Vergi Yönetiminin Hukukî Bağlayıcılığı Bulunmayan İşlem Türleri

Vergi yönetiminin vergi alanında tesis ettiği işlemlerin bir kısmı herkes açısından hukukî bağlayıcılığa sahip olarak genel düzenleyici işlem vazifesi görürken; bazı işlemler ise genel, soyut ve objektif nitelikte kurallar getirmeyen ve “açıklayıcı/yol gösterici” mahiyette bir amaca yönelik işlemlerden oluşmaktadır. Bu bakımdan hukukî bağlayıcılığı bulunmayan özelge, sirküler, genel yazı, açıklayıcı genel tebliğ gibi bu tür işlemler, vergi mevzuatında vergi kanunlarının daha iyi anlaşılması ve uygulanması için kılavuzluk eden ve vergi mükellefleri ile yargı organlarını hukukî yönden bağlamayan kaynakları temsil etmektedir. Çalışmanın bu kısmında sözü edilen işlem türleri incelenecek ve bu işlemlerin bağlayıcı hukuk kaynaklarından farklı olan yönleri üzerinde durulacaktır.

1.3.3.1. Özelge (Mukteza) ve Sirküler

Hazine ve Maliye Bakanlığının kullandığı işlem türleri arasında özelge (mukteza) ve sirküler önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle vergi mevzuatının karışıklığı sebebiyle bazı konularda tereddüde düşen vergi mükelleflerinin başvurusu üzerine kullanılan bu işlemler, vergi hukuku alanında ayrı ve özel bir öneme sahiptir. Bunlardan ilki olan özelgeler, vergi mükelleflerinin başvurusu üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı ya da yetki verilen diğer idarî makamlardan istenilen açıklama ve bilgilere ilişkin bireysel (tekil) olarak verilen cevaplardır. Arapça karşılığı ile Türk vergi mevzuatı ve doktrininde “mukteza” şeklinde de isimlendirilen bu işlemler, vergi

¹⁶² Tosuner ve Arıkan, s. 27; Öner, s. 38; Kızılot ve Taş, ss. 17-18.

hukukunda yoğun bir kullanım alanına sahiptir. Sirküler ise aynı veya benzer konularda tereddüde düşen mükelleflere, bireysel bir cevap vermek yerine “toplu şekilde” verilen cevapları içerir¹⁶³.

Özelge ve sirküler, VUK md.413’te şu şekilde düzenlenmiştir: “*Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir*”. Bunun yanında özelge ve sirkülere yönelik daha ayrıntılı hukukî düzenlemeler, “*Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Yönelik Yönetmelik*¹⁶⁴” çerçevesinde şekillenmektedir. Mezkûr Yönetmeliğe göre özelge, “(...) *mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilir*” şeklinde açıklanmıştır. Yine aynı Yönetmelikte yetkili makamlardan talep edilemeyecek bilgilerin neler olduğu açıkça sayılmıştır. Buna göre, “diğer kişilerin vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri”, “yargıya intikal eden olaylara ilişkin izahat talepleri”, “vergi incelemesine tabi tutulan mükellef/sorumluların, incelenen konu ve işlemlere ilişkin izahat talepleri”, “somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin izahat ve bilgi talepleri” gibi birtakım konularda özelge kapsamında başvuru yapılamaz. Diğer yandan bu konuda yayımlanan diğer bir mevzuat kaynağı ise, 395 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğidir¹⁶⁵.

Özelge ve sirküler aracılığıyla talep edilecek bilgi ve izahatlar, vergi mükelleflerinin gelir ya da kurumlar vergisi açısından sürekli mükellefiyetlerinin bulunduğu vergi dairesi başkanlıkları; vergi dairesi başkanlığı bulunmadığı illerde ise defterdarlıklar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Özelge ve sirküler, Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlanarak ilgililer ve kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Ayrıca özeldeler Gelir İdaresi Başkanlığının yanında, vergi dairesi başkanlıkları veya defterdarlıkların kendi internet sitelerinde de paylaşılmaktadır. Bu

¹⁶³ Biyan, s. 56; Taşkan, s. 56.

¹⁶⁴ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Yönelik Yönetmelik, (RG. 28.08.2010-27686).

¹⁶⁵ Özelge ve sirkülerin konusu, kapsamı, özelge tayininde yetkili makam, özelge talebinde bulunabilecek kişiler, özelge talep formu, özeldenin hukukî sonuçları ile ilgili daha ayrıntılı bilgi için bkz. 395 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği, (RG. 16.01.2010-27464). Ek olarak, mezkûr Tebliğ ile 188 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinin “Şikâyet Yolu ile Başvurma” Bölümü hariç diğer bölümleri yürürlükten kalkmıştır.

bakımdan özelge ve sirkülerin, muhataplarına/kamuoyuna pratik şekilde çeşitli kanallardan duyurulduğu söylenebilir¹⁶⁶.

Özelge ve sirkülerin esas olarak, “açıklama” yapmak dışında bir işlevi bulunmadığından, bunlara karşı verilen cevaplar doğrultusunda gerçekleştirilen eylemlerin doğrudan doğruya idarî yargı organları nezdinde denetimi bulunmamaktadır. Bu açıdan özelge ve sirküler, vergi işlemlerinin yürütülmesi konusunda idarî yorum ve açıklamalardan oluşması sebebiyle, idarî işlemler açısından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir niteliği bulunmadığı için iptal davasına konu edilemez. Zira özelge ve sirküler ile yeni bir vergi normu getirilemeyeceği için, bu tür kaynaklar idare ile vergi inceleme elemanları için bağlayıcı bir kaynak iken; vergi mükellefleri ve yargı organları nezdinde ise hukukî bağlayıcılığı bulunmamaktadır¹⁶⁷. Bununla birlikte özelge ve sirkülerin hukukî niteliği dışına çıkarak, kanundan herhangi bir düzenleme yetkisi alınmamasına rağmen yeni bir vergi kuralı ihdas ettiği durumlarda, Danıştay’ın bunlara yönelik iptal istemlerini esastan incelediği davalar da bulunmaktadır¹⁶⁸. Son olarak vurgulanması gereken husus, özelge ve sirküler ile kendisine yanlış izahat verilen ve buna göre hareket eden mükelleflere karşı vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi uygulanmayacağıdır. VUK md.369’da bu husus, “*Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz*” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

1.3.3.2. Genelge ve Genel Yazı

Genelge ya da diğer ismiyle “iç genelge” ve genel yazılar, Hazine ve Maliye Bakanlığının kendi teşkilatı ile ilgili iç düzeni gerektiren konular için kullandığı işlem türleridir. Mezkûr işlemler vergi yönetiminin teşkilat bünyesinde iç işleyişini ilgilendiren hususlarda yönetim merkezinden diğer organlara ulaşan talimatlar veya genel yazılı emirlerden oluşmaktadır. Nitekim genelge ve genel yazıların kapsam ve sınırı, idarenin iç düzenleme (organizasyon) yetkisini ifade eder. Bu bağlamda

¹⁶⁶ Akdoğan, ss. 23-24; Biyan, s. 57.

¹⁶⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 18; Kızılot ve Taş, s. 18; Mustafa Oğuzhan Bölükbaşı, “Muktezanın İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1, 2021, ss. 127-128; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 47.

¹⁶⁸ Danıştay’ın sirkülere yönelik iptal istemiyle açılan davayı kabul ettiği ve dava sonucunda sirkülerin iptaline hükmettiği bir dava örneği için bkz. Danıştay 4. Dairesi, 23.05.2011 tarih ve E: 2009/248, K: 2011/4403 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (24.11.2022)).

düzenleyici bir niteliğe sahip olmayan bu işlemler, Hazine ve Maliye Bakanlığının diğer işlemleri kategorisinde yer almaktadır¹⁶⁹.

Genelge ve genel yazılar, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kendi teşkilatı içinde bir uygulamanın nasıl gerçekleşeceğine ilişkin açıklamalar getiren yazılardır. Bu tür yazıların en önemli katkısı, vergi daireleri için ülke genelinde uygulama birliğinin sağlanmasıdır. Nitekim genelge ve genel yazılar yalnızca bunların muhatabı durumunda olan vergi daireleri için bağlayıcı özelliğe sahipken; vergi yükümlüleri ve yargı organları nezdinde ise hukukî açıdan bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Zira yargı organları kendilerine intikal eden bir vergi uyuşmazlığını çözüme kavuştururken, yorum ilkelerini göz önünde tutarak kanun hükümlerini kendileri yorumlamaktadır¹⁷⁰.

Genelge ve genel yazılar, vergi teşkilatının iç yazışmaları niteliğinde olduğundan ve kural olarak vergi mükellefleri için icrai bir niteliğe sahip olmadıklarından dava konusu edilemezler. Ancak genelgenin hukuka aykırı şekilde kullanıldığı durumda, bunun iptali istemiyle açılan davaların Danıştay tarafından esastan incelendiği dava örnekleri de bulunmaktadır¹⁷¹. Bununla birlikte bir genelge ya da genel yazıyı dikkate alarak tesis edilen bireysel bir işlem olduğunda, bu işlemde olası bir hukuka aykırılık durumunda da yargısal denetim söz konusu olabilecektir¹⁷².

¹⁶⁹ Taşkan, s. 55.

¹⁷⁰ Kızılot ve Taş, s. 19; Tosuner ve Arıkan, s. 27; Öner, s. 39; Akdoğan, s. 23.

¹⁷¹ Örnek olarak bkz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 27.11.1998 tarih ve E: 1996/714, K: 1998/615 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (25.11.2022)).

¹⁷² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 46-47.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL TEBLİĞİN TEMEL ESASLARI VE KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA GENEL TEBLİĞ BENZERİ UYGULAMALAR

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi hukuku doktrininde “adsız düzenleyici işlemler” altında kategorize edilen genel tebliğlerin temel esasları üzerine odaklanılacaktır. Bu bağlamda öncelikle genel tebliğ teriminin terminolojik incelemesi ile başlanacak, daha sonra vergi hukukunda genel tebliğin önemi ve kullanım alanları, doktrinde genel tebliğe ilişkin görüşler, genel tebliğin “açıklayıcı” ve “düzenleyici” niteliğine göre hukukî açıdan bağlayıcılığı, genel tebliğin hazırlanması ve yayımlama usulü gibi konular araştırılacaktır. İkinci bölümün devam eden kısmında, vergi kanunları ile genel tebliğler arasındaki ilişkinin anlaşılabilmesi adına VUK’ta vergi yönetimine genel tebliğ çıkarma yetkisi veren hükümler üzerine değerlendirmeler yapılacaktır. Sonraki kısımda, İYUK ve *Danıştay Kanunu* ışığında genel tebliğe karşı açılacak davanın niteliği, dava açma ehliyeti, davanın görüleceği makam, dava açma süresi ve davanın sonuçları incelenecektir. Çalışmanın ikinci bölümü, karşılaştırmalı hukukta genel tebliğ benzeri uygulamaların araştırılması ile sonlandırılacaktır.

2.1. “GENEL TEBLİĞ” TERİMİNİN TERMİNOLOJİK İNCELEMESİ

Genel tebliğ teriminin terminolojik açıdan incelenebilmesi için, öncelikle “tebliğ” terimine odaklanmak gerekir. Arapça kökenli bir terim olan *tebliğ*, “bildirmek”, “ulaştırmak”, “bildiri” gibi anlamlara sahiptir¹⁷³. Ayrıca İngilizce ve Fransızca dillerinde tebliğ teriminin “communiqué”, “announcement”, “notification”, “statement” gibi karşılıkları bulunmaktadır¹⁷⁴. Öte yandan *hukukî manada tebliğ* ise, “bildirmek, haber vermek” anlamından yola çıkarak farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Bu açıdan tebliğ terimine, “yetkili makamın hukukî bir muameleden ilgililerin haberdar olması için, bu muameleyi kanuni usullere uygun şekilde yazı veya ilan yoluyla duyurması” şeklinde bir izahat getirilebilir¹⁷⁵.

¹⁷³ Luggat, *Osmanlıca Türkçe Sözlük*, <https://www.luggat.com/index.php#ceviri>, (07.01.2024).

¹⁷⁴ T.C. Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, *Avrupa Birliği Terimleri Sözlüğü (İngilizce-Türkçe)*, Matus Basımevi, Ankara, 2009, s. 216.

¹⁷⁵ T.C. Adalet Bakanlığı, *Hukuk Sözlüğü*, <https://sozluk.adalet.gov.tr/tebli%c4%9f>, (07.01.2024); Türk Hukuk Kurumu, *Türk Hukuk Lûgatı*, 3. Baskı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, s. 327.

Tebliğ ile ilgili bu açıklamalardan hareketle, “genel tebliğ” teriminin anlamsal içeriğine ilişkin bir çıkarım yapılabilir. Esasında bu çıkarımda, genel tebliğin nüfuz alanı ve kullanım amacı ön plana çıkmaktadır. Nitekim vergi hukuku açısından bir değerlendirme yaptığımızda, tebliğin “bildiri” ve “duyuru” gibi anlamları göz önüne alındığında; “genel tebliğ” ülke çapında tüm muhatapları ilgilendiren ve bu kişilerin haberdar olması gereken vergisel kuralların/açıklamaların idare tarafından duyurulması/ilan edilmesi şeklinde tanımlanabilir. Örneğin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği¹⁷⁶ ile ülke çapında tüm katma değer vergisi mükellefleri ile vergi dairelerini ilgilendiren ve kanundan kaynaklanan yetkiyle asli vergi kuralları kategorisinde değerlendirilen vergi normları, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Resmî Gazete’de yayımlanarak tüm muhataplara duyurulmaktadır.

Bu açıdan, vergi alanında çok sayıda muhatabı ilgilendiren kural ya da açıklamaların her muhataba ayrı ayrı tebliğ edilmesi yerine; genel tebliğ aracılığıyla tek bir duyuru altında herkesin bu kural ve açıklamalardan haberdar olması ve hukukî manada muhatapların tabi oldukları kuralları genel tebliğ ile öğrenmeleri amaçlanmaktadır. Bu sebeple vergi hukuku açısından genel tebliğ, *“verginin taraflarını ilgilendiren ve vergi uygulamasına kaynaklık eden kural, izahat ve açıklamaların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından devletin yayın organı olan Resmî Gazete aracılığıyla kamuoyuyla paylaşılması”* şeklinde de açıklanabilir.

2.2. VERGİ HUKUKUNDA GENEL TEBLİĞİN YERİ, ÖNEMİ VE KULLANIM ALANLARI

Demokratik hukuk devletlerinde yürürlükte olan kanunlar, ekonomik ve sosyal konjonktürdeki gelişmelere aynı hızda uyum sağlayamayabilir. Yasama organı tarafından çıkarılan kanunların hazırlık, görüşme ve yürürlüğe girme süreci uzun bir bürokratik prosedürü beraberinde getirmektedir. Vergi kanunları da vergi alacaklısı olan devlet ile verginin borçlusu olan mükellefler arasındaki ilişkileri düzenlemesi ve vergi ödevinin Anayasa’ya göre bir ödev olmasından kaynaklanan özelliği hasebiyle kişilerin temel hak ve özgürlüklerine ilişkin bir müdahaleyi doğurduğu açıktır¹⁷⁷.

¹⁷⁶ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (RG. 26.04.2014-28983).

¹⁷⁷ Doğan Soyaslan, “Kanun Hükmünde Kararnameler”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 11, 1994, s. 147; Sabahattin Erişir, “Vergi Kanunu Değişiklikleri ve Uygulama Sorunlarından Süregelen Bir Örnek”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 354, Haziran 2022, <https://portal.yaklasim.com/makale/2022-06/vergi-kanunu-degisiklikleri-ve-uygulama-sorunlarindan-suregelen-bir-ornek-e-yaklasim?term=genel%20tebli%C4%9F>, (26.12.2022).

Anayasa Mahkemesi'nin bir içtihadında bu durum şöyle değerlendirilir¹⁷⁸: “*Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir*”. Bu bakımdan vergi kanunlarının hazırlık ve yayımlama usulüne kıyasla, vergi yönetimine tanınan düzenleme yetkisi ile tesis edilen işlemler, verginin tarafları için kolay hazırlanma ve hızlı sonuca kavuşma gibi kolaylıklar sebebiyle oldukça önemlidir. Bunun yanında vergi yönetimine tanınan düzenleme yetkisinin “kanunla sınırlı” yani türev ve ikincil nitelikte olduğu; ancak Anayasa ve kanunlarca verilen bir yetki dahilinde kullanılması gerektiği de unutulmamalıdır¹⁷⁹.

Anayasa Mahkemesi'nin yürütme organına tanınan düzenleme yetkisine karşı bakış açısının zaman içerisinde değiştiği görülmektedir. Özellikle 1982 Anayasası'nın yürürlüğe girmesinden sonra, 1980'li yıllarda yaşanan küresel gelişmeler ile beraber gereken tedbirlerin hızlı bir şekilde alınması için, düzenleyici işlemlerin kullanım sıklığı ve alanı genişlemiştir¹⁸⁰. Ekonomik, mali ve sosyal gelişmeler ile birlikte yürütme organına tanınan düzenleme yetkisine karşı bakış açısı, eski tarihli bir Yüksek Mahkeme kararı olmasına karşın şu şekilde de kendini göstermektedir¹⁸¹: “... *iktisadi tedbirlerin yasa kuralları ile karşılanamayacağı, bu tedbirlerin süratle alınması gerektiği düşüncesine dayandırılması dahi bugünkü iktisadi gerçeklerle, Yasama Meclislerinin çalışma durumuna uygun düşmemektedir*”. Bu gelişmeler vergileme alanında “düzenleyici vergilendirme işlemleri” şeklinde farklı ve özel bir düzenleme alanını da beraberinde getirmiştir.

Vergilerin varlık gerekçesini açıklayan birçok gerekçe bulunsa da, temel olarak kamu hizmetlerinin finansmanını sağlama (fiskal fonksiyon) başat faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu hizmeti ise esas olarak bir devletin varlık gerekçesini oluşturur¹⁸². Temel var oluşu kamu hizmetlerini tesis etmek olan devletin bu hizmetleri gerçekleştirmesi için en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Bu bağlamda vergilemeye yönelik tesis edilen işlemler büyük önem arz etmektedir. Vergi hukukunda tesis edilen bireysel ve düzenleyici işlemler, vergisel yükümlülüklerin

¹⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, 20.03.2008 tarih ve E: 2004/94, K: 2008/83 sayılı karar, (RG. 01.07.2008-26923).

¹⁷⁹ Ergun Özbudun, “1961 ve 1982 Anayasalarında Kanun Hükmünde Kararnameler”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 2, 1985, ss. 232-233.

¹⁸⁰ Turgut Tan, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 3, 1986, s. 204.

¹⁸¹ Anayasa Mahkemesi, 23, 24 ve 25.10.1969 tarih ve E: 1967/41, K: 1969/57 sayılı karar, (RG. 12.03.1971-13776).

¹⁸² Yıldırım Uler, “Anayasa Hukukunda ve İdare Hukukunda Kamu Hizmeti”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 15, 1998, s. 253.

Anayasa’ya göre bir “ödev” olarak tespit edilmesi ve Anayasa md.73’te “herkesin” vergi ödemesi gerektiğinin hükmedilmesi üzerine birçok gerçek ve tüzel kişiyi ilgilendiren işlemler bütünüdür. Dolayısıyla vergi alanında idarece tesis edilen bu işlemler, birçok mükellefi ilgilendiren ve bunların temel hak ve özgürlükleri ile mali durumları üzerinde önemli etkiler doğuran işlemlerdir. Nitekim vergiye ilişkin tesis edilen bireysel/düzenleyici işlemlerin ortaya çıkan hukukî durum ve sonuçlar özelinde önemli bir yeri vardır. Konuya düzenleyici işlemler perspektifinden yaklaştığımızda, Anayasa’da ismen düzenleyici işlem olarak sayılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmeliklerin yanında; adsız düzenleyici işlemler kategorisinde yer alan genel tebliğlerin vergi hukukundaki konumu önemlidir. Zira genel tebliğler, vergi hukukunun yürütme organından doğan bir hukuk kaynağı olarak vergi alanında yoğun şekilde kullanılan bir idarî işlem türüdür.

Vergi hukuku, vergi alacaklısı (devlet) ile vergi borçlusu (mükellef) arasındaki ilişkileri düzenleyen hassas ve özellikli bir hukuk dalıdır. Nitekim kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için gereken vergi/kamu gelirine ihtiyaç duyan devlet ve sahip oldukları vergi ödeme gücü göstergelerine dayalı şekilde gelir, servet ya da harcamaları üzerinden vergi ödemek zorunda kalan mükellefler arasında hassas bir çıkar çatışması söz konusudur. Bu bakımdan sözü edilen çıkar çatışmasını “çıkarlar dengesine” dönüştürmekle yükümlü olan vergi hukuku nezdinde, kanunilik ilkesinin esnetilemez şekilde uygulanması gerektiği görüşü bu sebepler üzerine kuruludur. Buna karşın Türk vergi mevzuatı vergi hukukunun kaynakları bakımından oldukça karışık ve çok yönlü bir yapıya sahip olduğundan, vergi mevzuatını anlamak, içselleştirmek ve vergisel yükümlülükleri buna uygun şekilde yerine getirmek oldukça zordur. Nitekim vergi uygulaması soyut vergi kanunu hükümleri yanında; çoğunlukla genel tebliğ, yönetmelik, Cumhurbaşkanı kararları, özelge ve sirküler gibi diğer mevzuat kaynakları ile birlikte şekillendirilmekte ve yönlendirilmektedir¹⁸³. Özellikle vergi kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenlemesine bırakılan konu ve alanların sıklığı da bunu kanıtlar niteliktedir.

Esasında genel tebliğlerin bir kısmı, verginin taraflarını bilgilendirmek/aydınlatmak üzere çıkarıldığı için kural olarak bağlayıcı bir özelliğe haiz değildir. Bununla birlikte vergi kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına, vergi uygulamalarına ilişkin ayrıntıların belirlenmesi ve düzenlenmesi konusunda bırakılan

¹⁸³ Yusuf Karakoç, “Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkisi,” Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: “Vergi Hukuku”, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2006, ss. 25, 28-29.

yetkiye istinaden yayımlanan tebliğler ise hukukî açıdan bağlayıcı kaynaklar arasındadır¹⁸⁴. Vergi hukukunun kaynakları pozitif hukukta olduğu gibi “aslı” ve “tali” kaynaklar olmak üzere iki farklı şekilde değerlendirilir. Vergi hukukunun asli ve tali kaynakları ayrımında genel tebliğler, “açıklayıcı” ve “düzenleyici” olmalarına göre iki ayrı kategoride yer alır. Bununla birlikte doktrinde açıklayıcı ve düzenleyici genel tebliğler için, “bağlayıcı/birincil tebliğler” ve “bağlayıcı olmayan/ikincil/yorum tebliğleri” şeklinde isimlendirmeler de yapılmaktadır. Açıklayıcı genel tebliğler, vergi kanunlarının açıklanması ve daha iyi yorumlanabilmesi için çıkarılan, yeni hükümler getirmeyen ve bu sebeple mükellefler ile yargı organları için bağlayıcılığı bulunmayan bir idarî işlem olarak vergi hukukunun tali kaynakları arasında yer alır. Düzenleyici genel tebliğler ise, verginin tarafları için yeni vergi normu getiren (kural işlem) ve bu sebeple hukukî bağlayıcılığı olan ve vergi kanunlarının Hazine ve Maliye Bakanlığına tanıdığı düzenleme yetkisine istinaden tesis edilen işlemler olarak vergi hukukunun asli kaynakları içinde yer alır. Bu sebeple iki tebliğ türünün de ilgili Bakanlık tarafından çıkarılması ve benzer hazırlık ve yayımlama usulüne sahip olmalarına karşın vergi hukuku açısından anlam ve önemi birbirinden farklıdır¹⁸⁵.

Türkiye’de vergi mevzuatının sıklıkla değişmesi ve vergi kanunlarında yer alan deyim ve kavramların açıklığa kavuşturulması sebebiyle verginin taraflarının aydınlatılması önemlidir. Türk vergi hukukunda da genel tebliğler (düzenleyici) esas anlamda bu sebeplerle kullanılan ve gerektiğinde vergi kanunlarının tamamlayıcısı gibi bir özellik kazanarak yeni vergi normu getiren bir idarî işlemidir¹⁸⁶. Öte yandan devlet gelirleri politikasını ve vergi kanunlarını uygulamak ve vergi mükelleflerini vergi mevzuatından doğan hak ve yükümlülükler konusunda bilgilendirmek, Hazine ve Maliye Bakanlığı özelinde Gelir İdaresi Başkanlığının* görevleri arasındadır. Bu açıdan ilgili Bakanlık, vergi kanunlarının uygulanması, vergi daireleri için uygulama birliğinin sağlanması ve vergi kanunlarının takdiriyle bu alanlarda düzenleme yapmak için genel tebliğler hazırlar ve yayımlar. Nitekim Türk vergi mevzuatı içerisinde özellikle 1980’li yıllardan sonra çok sayıda değişiklik yapıldığından; Hazine ve

¹⁸⁴ Kaneti, ss. 22-23.

¹⁸⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 17-18; Kızılot ve Taş, ss. 17-18.

¹⁸⁶ Kızılot ve Taş, ss. 17-18.

* Gelir İdaresi Başkanlığı hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. 15.07.2018 tarih ve 4 No’lu Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (RG. 15.07.2018-30479).

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğ sayısı dikkat çekici bir ağırlığa ulaşmıştır¹⁸⁷.

Türk vergi hukukunda genel tebliğin kullanım alanları oldukça geniştir. Bu açıdan hem usul hem de özel vergi hukukuna ilişkin kanunlar özelinde yayımlanan çok sayıda genel tebliğ bulunmaktadır. Bu genel tebliğlerin bir kısmı açıklayıcı genel tebliğ statüsündeyken bir kısmı da düzenleyici genel tebliğ olarak Hazine ve Maliye Bakanlığının takdirine bırakılan konularda yeni düzenlemeler getirir. Örneğin *Vergi Usul Kanunu*, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, *Gelir Vergisi Kanunu*, *Katma Değer Vergisi Kanunu*¹⁸⁸, *Damga Vergisi Kanunu*¹⁸⁹, sayılı *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*¹⁹⁰ ve *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu*¹⁹¹ ile ilgili yayımlanan çok sayıda genel tebliğ bulunmaktadır.

Genel tebliğler ile kanunlarda yer alan birçok konu hakkında düzenleme yapılırken, özellikle vergi incelemeleri ile ilgili usul ve esaslar konusunda da genel tebliğe aykırı hareket edilemeyeceği hususu VUK kapsamında hüküm altına alınmıştır. Bu bakımdan vergi inceleme ve denetim elemanlarının uyması gereken esasların tespitinde, düzenleyici genel tebliğin farklı bir kullanım yerinin olduğu görülmektedir. Nitekim VUK md.140 uyarınca vergi inceleme elemanları,

“Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler”.

Dolayısıyla, vergi inceleme elemanlarının düzenlediği inceleme raporları genel tebliğe aykırı olamayacağından; genel tebliğe aykırı bir inceleme raporuna istinaden vergi tarhiyatı da yapılamayacaktır¹⁹².

¹⁸⁷ Öner, s. 38.

¹⁸⁸ 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 02.11.1984-18563).

¹⁸⁹ 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, (RG. 11.07.1964-11751).

¹⁹⁰ 08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, (RG. 15.06.1959-10231).

¹⁹¹ 18.02.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, (RG. 23.02.1963-11342).

¹⁹² Hülya Tekneci, “Özelgelerin Vergi Hukukundaki Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2013, ss. 154-155; Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 4, 2012, s. 1329; Olcay Kolotoğlu, “Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi İncelemesi, Özelge, Yanılma ve Görüş Değiştirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 326, 2015, s. 80.

2.3. DOKTRİNDE GENEL TEBLİĞE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Doktrinde genel tebliğin hukukî niteliği ve hukukî açıdan bağlayıcı bir kaynak olup/olmadığı konusunda ortak bir mutabakata varılamadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte bu konuda ortaya konulan görüş farklılıklarına rağmen, genel tebliğin genel düzenleyici işlem olarak kullanılabileceği görüşünün daha fazla destek bulduğu söylenebilir. Nitekim çalışmanın devam eden kısmında, genel tebliğ türlerinin hukukî bağlayıcılığına yönelik ayrıntılı bir inceleme yapılacağından; bu konuya doktrindeki görüş ayrılıklarına yer vererek başlamanın önemli olduğu kanaatindeyiz. Bu görüş farklılıklarında bazı yazarlar, genel tebliğin düzenleyici ve açıklayıcı olmak üzere iki farklı niteliğe sahip olabileceğini savunurken; diğer yazarlar ise genel tebliğin vergi hukukunda yardımcı bir kaynak olma niteliği dışında hiçbir şekilde asli ve bağlayıcı bir kaynak olamayacağını savunmaktadır.

Erginay, vergi kanunu külliyyatının nicel ağırlığı, kanunlarda sıkça yapılan mevzuat değişiklikleri ve kanunlarda geçen deyim ve kavramların izah edilmeye muhtaç yönü gibi çeşitli gerekçeler sebebiyle açıklayıcı genel tebliğlere ihtiyaç duyulduğu ve bunun Türk vergi mevzuatında yoğun şekilde kullanıldığını belirtmektedir. Yazara göre genel tebliğler, vergi kanunlarının Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkilerin kullanımı sonucunda “düzenleme” yapmak üzere yayımlanmışsa, bu tebliğler hukukî bağlayıcılığa sahip olacaktır¹⁹³. *Bilici*’ye göre genel tebliğlerin esas kullanım alanı, sıkça değişen vergi mevzuatındaki değişikliklere istinaden vergi kanunlarına yönelik açıklamalar yapmaktır. Bununla birlikte vergi kanunlarında Maliye Bakanlığına tanınan düzenleme yapma yetkisine bağlı olarak yayımlanan tebliğler ise düzenleyici işlem vazifesi görebilir¹⁹⁴. Benzer şekilde *Öner*, genel tebliğlerin bilhassa Maliye Bakanlığının iç işlerini ilgilendiren ve vergi memurlarının vergi kanunlarını nasıl uygulayacağına ilişkin bir kaynak olduğunu belirtmekte; bununla birlikte kanuni bir yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğlerin ise pozitif hukukun kaynaklarından biri olacağını belirtmektedir¹⁹⁵. *Oktar* ise, özellikle düzenleyici genel tebliğlerin vergi hukuku açısından tam ve gerçek bir kaynak

¹⁹³ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, ss. 35-36.

¹⁹⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Güncellenmiş 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, ss. 43-44.

¹⁹⁵ Erdoğan Öner, **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku**, Güncellenmiş 2. Baskı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983, ss. 17-18.

olduğunu savunmaktadır¹⁹⁶. *Tosuner & Arıkan, Ortaç & Ünsal, Şenyüz, Yüce ve Gerçek* ise genel tebliğleri asli ve tali bir hukuk kaynağı olmalarına göre bağlayıcı ve bağlayıcı olmayan genel tebliğler şeklinde ikili bir ayırım altında incelemektedir¹⁹⁷.

Diğer taraftan *Öncel, Kumrulu ve Çağan* ise genel tebliğleri vergi hukukunun yardımcı-tali kaynakları arasında değerlendirmekte ve dolayısıyla tebliğlerin ikincil bir kaynak olduğunu savunmaktadır. Yazarlara göre genel tebliğler, vergi işlemlerinin yürütülmesine ilişkin açıklamalar içeren ve idarî işlem bakımından kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan bir işlem türünü oluşturmaktadır¹⁹⁸. Benzer şekilde *Kızılot ve Taş* genel tebliğlerin, vergi kanunlarını açıklayan ve yorumlayan metinler olduğunu, bunların hiçbir şekilde bağlayıcı olmadığını ve mükellefler açısından hukukî sonuç doğuramayacağını savunmaktadır¹⁹⁹. *Saban*'a göre genel tebliğler, Hazine ve Maliye Bakanlığının tasarruf işlemleri olarak değerlendirilmekte ve “*idarenin görüşünü açıkladığı düzenlemeler*” şeklinde nitelendirilmektedir. Yazara göre genel tebliğlerin hukuksal niteliğini tespit etmek, tebliğ ile yapılan düzenlemelerin yargıya intikal etmesi açısından önemlidir²⁰⁰.

Baykara ise, doktrinde genel tebliğlerin hukukî açıdan bağlayıcı olmadığına yönelik ortaya konan görüşleri çeşitli açılardan eleştirmektedir. Bu minvalde hem vergi kanunlarındaki düzenleme yetkisine istinaden yayımlanan genel tebliğler hem de yorum genel tebliğleri vergi hukuku açısından “düzenleyici idarî işlemlerdir” ve herkes açısından bağlayıcıdır. Nitekim yazara göre Danıştay’ın açıklayıcı (yorum) tebliği olmasına karşın bunlara yönelik iptal istemini esastan incelediği davalar, bu durumu ispatlar niteliktedir²⁰¹.

Kanaatimizce genel tebliğin “düzenleyici” ve “açıklayıcı” şekilde ikili bir ayırım altında ele alınması ve bu bağlamda bir genel tebliğin yeni bir vergi normu ihdas edebilecek türde hukukî bir kudrete sahip olabilmesi için, bu genel tebliğin ancak “kanuna dayanması” gerekir. Bu bakımdan açıklayıcı genel tebliğler, vergi idaresinin vergi uygulamasına ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığının yorumundan öte başka bir işleve sahip olamaz ve Bakanlık teşkilatı dışındaki sùjeler için hukukî etki ve sonuçlar

¹⁹⁶ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020, s. 43.

¹⁹⁷ Tosuner ve Arıkan, ss. 26-27; Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 30; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 41, 46.

¹⁹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 18.

¹⁹⁹ Kızılot ve Taş, ss. 17-18.

²⁰⁰ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2022, ss. 33-34.

²⁰¹ Bekir Baykara, “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 242, Ekim 2001, ss. 11-12, 15.

doğuramaz. Aksi bir kabul, vergi kanunlarında Bakanlığın düzenleme alanını açıkça hüküm altına alan kanun maddelerine gerek bulunmadığı şeklinde hatalı bir değerlendirmeye de sebep olur. Sonuç olarak düzenleme yetkisinin pozitif hukukta Anayasa ya da kanunlardan kaynaklanması hasebiyle, vergi alanında kanun koyucunun tanıdığı düzenleme yetkisine istinaden yayımlanan genel tebliğlerin “bağlayıcı”, herhangi bir kanuni dayanağı bulunmayan ve Bakanlığın bir konuda verginin taraflarını aydınlatmak için çıkardığı genel tebliğlerin ise “bağlayıcı olmayan” hukuk kaynakları arasında değerlendirilmesi gerekir. Bununla birlikte açıklayıcı bir genel tebliğin Danıştay tarafından esastan incelenmesi, bu tür genel tebliğlerin “bağlayıcı” olduğu kabulünü de beraberinde getirmeyecektir. Nitekim bu konu çalışmanın izleyen kısmında daha ayrıntılı şekilde tartışılacaktır.

2.4. HUKUKÎ BAĞLAYICILIK YÖNÜNDEN GENEL TEBLİĞ TÜRLERİ

Hukukî kaynak kavramı, hukuk kurallarının temsil ettiği somut biçimleri ve bu kuralları ihtiva eden belgeleri temsil eder²⁰². Her ülkenin kendi ulusal mevzuatına göre farklı şekillerde ortaya çıkan hukuk kaynakları bulunmakta ve bu kaynakların sınıflandırılmasında benzer özellik ve niteliklerin öne çıktığı görülmektedir. Esasında hukuk kaynakları arasında bir normlar hiyerarşisi söz konusudur. Nitekim hukukî kurallardan bir kısmı diğerlerine kıyasla kuvvet ve bağlayıcılık açısından öncelik sahibi iken; bir kısmı ise yeni normlar getirmeyen ve bilhassa bağlayıcı hukuk kurallarının açıklanması ve yorumlanması için yararlanılan bir özelliğe haizdir. Bunun sonucunda normlar hiyerarşisi açısından bağlayıcı hukuk kaynakları herkes tarafından uyulmak zorunda olan ve temel kaynak olma özelliği taşıyan kuralları içerirken; yardımcı hukuk kaynakları ise üst hukuk normlarının açıklanması ile esasında hukukî yorum yöntemleri içinde anlam bulan kaynakları temsil eder²⁰³.

Doktrinde vergi hukuku kaynaklarının niteliğine göre yapılan ayırımı yaygın olarak kullanılan sınıflandırma türü “bağlayıcılık” üzerinde yoğunlaşmaktadır²⁰⁴. Bu bakımdan vergi hukukunun “hukukî niteliklerine” göre, *bağlayıcı (asli-birincil)*

²⁰² Yasemin Işıktaç, “Hukukun Çağdaş Gelişme Eğilimlerinin Hukukun Kaynakları Kavramına Etkileri”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 54, Sayı: 1-4, 1994, s. 386.

²⁰³ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)*, Güncellenmiş 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, ss. 20-21.

* Doktrinde vergi hukukunun kaynaklarına ilişkin sınıflandırmada kullanılan bir diğer sınıflandırma biçimi ise, kaynağı doğuran organa göre yapılan “yasama-yürütme-yargı organlarından doğan kaynaklar” ve “diğer kaynaklar (doktrin, örf ve âdet vb.)” ayrımıdır.

²⁰⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 19-20.

kaynakları ve *bağlayıcı olmayan (tali-yardımcı)* kaynakları olmak üzere iki farklı kaynak türü bulunmaktadır. Türk vergi mevzuatı içinde genel tebliğin bağlayıcılığı konusu, genel tebliğin çıkarılma amacı ve türüne bağlı olarak farklılık göstermektedir. Bu minvalde doktrinde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi idareleri ve mükelleflere ilişkin bazı durumlarda açıklama ve yol gösterme bazı durumlarda ise düzenleme içeren genel tebliğleri, “açıklayıcı genel tebliğ” ve “düzenleyici genel tebliğ” olmak üzere iki farklı kategoride incelenmektedir. Genel tebliğin hukukî yönden bağlayıcılığı, genel tebliğin sözü edilen türlerine bağlı olarak farklı özelliklere sahip olduğundan, çalışmanın bu kısmında açıklayıcı ve düzenleyici genel tebliğler konusunda değerlendirmeler yapılacaktır.

2.4.1. Açıklayıcı Genel Tebliğ

Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi kanunları hükümlerini yorumlamak, açıklamak ve ülke genelinde vergilendirme işlemleri özelinde uygulama birliğini sağlamak amacıyla “açıklayıcı genel tebliğler” yayımlamaktadır²⁰⁵. Doktrinde açıklayıcı genel tebliğler “ikinci grup genel tebliğler”, “bağlayıcı olmayan genel tebliğler” ya da “yorum tebliğleri” gibi farklı tanımlamalar altında da incelenmektedir. Bu tür genel tebliğlerin düzenleyici genel tebliğlerde olduğu gibi Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmesinin gerekçesi, verginin taraflarının bu metinlere kolay bir şekilde ulaşabilmesi ve bu şekilde kamuoyuna hızlı ve güvenilir şekilde bilgi akışının sağlanmasıdır.

Açıklayıcı genel tebliğler, vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı konusunda vergi daireleri arasında uygulama birliğini sağlamak ve vergi mükelleflerine anlaşılması zor kanun hükümlerini açıklamak suretiyle vergisel yükümlülükler konusunda yol göstermek amacıyla çıkarılmaktadır. Esasında Hazine ve Maliye Bakanlığının bilhassa Bakanlık ve taşra örgütüne yönelik yayımladığı bu tebliğler, vergi hukukunda yorum yöntemleri arasında idarî yorumun önemli bir yansımasıdır. Bunun yanında, Türk vergi mevzuatında çok sayıda vergi kanunu olması, bunların sık aralıklarla değişmesi ve vergi mevzuatının karışıklığı hasebiyle vergi uygulamasında ortaya çıkan sorunlar, mükelleflerin vergisel hükümleri içselleştirmekte zorlanacağı gibi, yargı organlarının iş yükünü de artırmaktadır. Bu sebeple Hazine ve Maliye Bakanlığı sözü edilen sorunları çözümlmek, Bakanlık ve taşra örgütleri arasında ortak

²⁰⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 46.

konulara ilişkin pratik birliği sağlamak ve özellikle vergi dairelerinden iletilen sorun ve anlaşılmayan konulara açıklık getirmek amacıyla açıklayıcı genel tebliğlere sık sık başvurmaktadır²⁰⁶.

Vergi kanunları ve diğer mevzuat hükümlerini açıklığa kavuşturmak üzere çıkarılan açıklayıcı genel tebliğlerin yayımlanması için, Hazine ve Maliye Bakanlığına kanunla yetki verilmesine lüzum bulunmamaktadır. Nitekim vergi hukukunun tali kaynakları arasında değerlendirilen ve bu açıdan hukukî bağlayıcılığı bulunmayan bu tebliğler ile “kural olarak” tarafların hukukî durumunu etkileyecek bir düzenleme yapılamayacaktır. Zira bu tebliğler, bazı durumlarda mukteza ya da sirkülerde olduğu gibi vergi mükellefleri için anlaşılması güç olan kanun hükümleri konusunda anlaşmazlığa düşülen durumlara ilişkin konuları örneklendirme yöntemiyle basit bir şekilde açıklığa kavuşturmayı amaçlamaktadır.

Açıklayıcı genel tebliğler yeni bir vergi normu getirmeyen ve esasında Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatının iç ilişkilerini düzenleyen ve çeşitli konularda yönetsel emir ve kuralları içeren bir hukuk kaynağıdır. Bu bakımdan açıklayıcı genel tebliğler vergi mükellefleri için yükümlendirici bir zorunluluk doğuramayacağından ve diğer taraftan vergi davalarında idarî yargı organlarını bağlamadığından hukukî anlamda bağlayıcılıkları yoktur²⁰⁷. Dolayısıyla açıklayıcı genel tebliğler kural olarak Danıştay nezdinde dava konusu edilemez²⁰⁸. Örneğin açıklayıcı bir genel tebliğ olan 21 No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği²⁰⁹, üst hukuk normlarına aykırılığı iddiasıyla Danıştay’da iptal davası konusu yapılmak istenmiş; ancak Danıştay davanın incelenmeksizin reddine karar vermiştir. Buna göre²¹⁰:

“...daha önce yürürlüğe konulan üst hukuk normunu yineleyen veya bu üst hukuk normunun nasıl anlaşılması gerektiği konusunda alt idari birimlere ya da idare edilenlere açıklamalar getiren idari tasarruflar, Hukuk Düzeninde herhangi bir değişiklik oluşturamayacaklarından, idare edilenler yönünden bağlayıcı, dolayısıyla da düzenleyici değildirler. İdarenin bu nitelikteki bir işleminin, idari yargı denetimine tabi tutulması, bu denetimin varlık nedenine uygun düşmez”.

Öte yandan bu tür genel tebliğler icrai nitelikte olmasa da Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi kanunlarına ilişkin idarî yorumunu içermesi ve ilgili konuya ilişkin Bakanlığın ve bilhassa Gelir İdaresi Başkanlığının görüşlerini ihtiva etmesi sebebiyle,

²⁰⁶ Öner, 1983, ss. 17-18; Kırbaş, s. 35.

²⁰⁷ Erginay, ss. 35-36.

²⁰⁸ Biyan, ss. 55-56.

²⁰⁹ 21 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 10.01.2004-25342).

²¹⁰ Danıştay 7. Dairesi, 05.10.2004 tarih ve E: 2004/1123, K: 2004/2340 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (12.08.2022)).

vergi mükellefleri açısından ayrı bir önem atfedilebilir ve mükellefler tarafından vergisel işlemlerde kılavuz olarak kullanılabilir. Ancak bazı durumlarda Bakanlığın daha önce yayımladığı genel tebliğler üzerinde görüş değişikliğine gitme ihtiyacı duyulduğunda, önceki tebliğe göre hareket ederek muhtemel bir hataya düşen mükelleflere karşı, VUK uyarınca bir koruma tedbiri geliştirilmiştir. Buna göre mezkûr Kanunun “yanılma ve görüş değişikliğini” düzenleyen 369’uncu maddesi uyarınca, bu tür durumlarda mükelleflere vergi cezası kesilemez ve bununla ilgili gecikme faizi de hesaplanamaz.

Son olarak Türk vergi mevzuatı açısından yayımlanan açıklayıcı genel tebliğ sayısının, tüm mevzuat kaynakları kapsamında dikkat çekici bir istatistiğe sahip olduğunu vurgulamak gerekir. Bilhassa yeni bir vergi kanunu yayımlandığında veya yürürlükte olan kanun hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapıldığında, yeni durum ve uygulamanın genellikle açıklayıcı genel tebliğler ile yorumlanması vergileme pratiğinde neredeyse teamül haline gelmiş bir uygulamadır²¹¹.

2.4.2. Düzenleyici Genel Tebliğ

Doktrinde düzenleyici genel tebliğler “birinci grup genel tebliğler”, “bağlayıcı genel tebliğler” ya da “uygulama tebliğleri” şeklinde de isimlendirilen, Hazine ve Maliye Bakanlığının kanunlardan aldığı düzenleme yetkisine istinaden çıkarılıp/yayımlanan ve yeni bir vergi normu getiren düzenleyici işlem türlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır²¹². Vergi alanında yayımlanan düzenleyici genel tebliğler, iktisadi hayatta meydana gelen değişimlere paralel olarak vergi hukuku alanında güncel gelişmelere uygun şekilde düzenleme yapabilmek için yoğun şekilde kullanılan bir hukukî kaynaktır²¹³.

Vergi kanunlarının herkes tarafından kolay bir şekilde anlaşılması ve pratiğe dönük muhtemel karışıklıkların oluşmaması için yol gösterici bir kaynak olan genel tebliğler, bazı durumlarda yeni bir vergi normu ihdas etme kudretine sahip olmaktadır. Bu bakımdan vergi kanunlarının tamamı ya da belirli bir maddesinin ihdasının ardından, Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılan bir düzenleme yetkisi kapsamında yayımlanan çok sayıda genel tebliğ bulunmaktadır²¹⁴.

²¹¹ Biyan, s. 56.

²¹² Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 18. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2017, s. 27.

²¹³ Volkan Alptekin, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 9.

²¹⁴ Murat Batı, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, ss. 112-113.

Türk vergi mevzuatının genel görünümüne bakıldığında, vergi yönetiminin kullandığı düzenleyici işlemler içinde genel tebliğlerin ağırlığı bir hayli dikkat çekicidir²¹⁵. Nitekim sözü edilen tebliğler, “düzenleme yapma” yetkisini açık bir şekilde vergi kanunlarından alan ve kanunlarda “*usul ve esasları belirlemeye/düzenlemeye yetkilidir*” ibaresi ile bilhassa Hazine ve Maliye Bakanlığına açık şekilde atıf yapılarak kanuni dayanağı oluşturulan asli bir vergi hukuku kaynağıdır. Bu bakımdan özellikle VUK uyarınca, ilgili Bakanlığın düzenleme alanına bırakılan birçok konu bulunmaktadır. Örneğin, tekdüzen hesap planına ilişkin kuralların tespiti, amortisman oranlarının iktisadi kıymetler itibarıyla belirlenmesi ve kayıt, beyanname ve belge düzenine ilişkin kuralların tespiti gibi konularda, Hazine ve Maliye Bakanlığının yayımladığı düzenleyici genel tebliğlere göre hareket edilmektedir²¹⁶.

Kanuni dayanağını vergi kanunlarından alan ve bu sebeple kanunlara aykırı bir düzenleme getiremeyen düzenleyici tebliğlerde, idare iradesini tek-yanlı şekilde açıklamakta ve böylece vergi daireleri ve mükelleflerin uyması gereken kuralları tespit etmektedir. Dolayısıyla düzenleyici genel tebliğler soyut, genel ve objektif hükümler içeren ve icrai niteliğe haiz olan bir düzenleyici işlem türüdür. Bu tür genel tebliğler Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan “düzenleme yetkisine” istinaden yayımlanmış olsa da düzenleyici genel tebliğler ile verginin asli unsurlarını etkileyecek/değiştirecek türde bir düzenleme yapılamaz. Nitekim düzenleyici genel tebliğin var oluş gerekçesi, yalnızca usule ilişkin düzenlemeler getirmek olduğundan; aksi bir durumda genel tebliğin idarî yargı organlarınca (Danıştay) iptali söz konusu olacaktır. Bu bakımdan düzenleyici genel tebliğin yargısal denetimi, ülke çapında uygulanacak nitelikte bir düzenleyici işlem olduğu için Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir²¹⁷.

Düzenleyici yönetsel işlem hükmünde olan genel tebliğler²¹⁸, vergi hukuku kaynaklarında normlar hiyerarşisi bakımından Anayasa ve vergi kanunlarına aykırı bir hüküm içeremez. Vergi kanunlarının bazı konularda usul ve esasları belirlemek için Hazine ve Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkiye dayanılarak çıkarılan bu tebliğler, yeni vergi normları getirdiği için hukukî açıdan bağlayıcı (asli), temel ve tam bir vergi

²¹⁵ Alper Aydın, **Örnek Mahkeme Kararlarıyla Avukatlar için Uygulamaya Yönelik Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 21.

²¹⁶ Ortaç ve Ünsal, s. 30; Bilici, ss. 43-44.

²¹⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 41-42.

²¹⁸ Şevki Özbilen, **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, ss. 40-41.

hukuku kaynağıdır²¹⁹. Öte yandan hukukî bağlayıcılığı bulunsada üst hukuk normlarına karşı aykırılık içeren düzenleyici genel tebliğ karşı Resmî Gazete’de yayımlanmasından itibaren 60 gün içinde doğrudan Danıştay’da iptal davası açılabilir. Nitekim bu konuda Danıştay’ın yargısal denetimine konu olan birçok genel tebliğ de bulunmaktadır²²⁰.

2.5. VERGİ KANUNLARI İLE GENEL TEBLİĞLER ARASINDAKİ İLİŞKİ

Çalışmanın bu kısmında, çeşitli Türk vergi kanunlarına istinaden yayımlanan genel tebliğler hakkında genel bir değerlendirme yapılacaktır. Nitekim Türk vergi mevzuatı açısından genel tebliğlerin nicel ağırlığının dikkat çekici bir seviyeye ulaştığı görülmektedir. Devam eden kısımda ise, genel tebliğlerin çıkarılması için gereken düzenleme yetkisini içeren kanun maddelerini anlayabilmek açısından, VUK’un bu kapsamdaki bazı madde hükümleri incelenecektir.

2.5.1. Türk Vergi Kanunlarına İstinaden Yayımlanan Genel Tebliğler

Türk vergi hukukunda idareye düzenleme yetkisi veren çeşitli vergi kanunları bulunmaktadır. Bu kanunlarda vergilemeye ilişkin genel esaslar ve hukukî sınırlar belirlendikten sonra, uygulamaya ilişkin usul ve esasların belirlenmesi ise sıklıkla idareye bırakılmaktadır. Burada “idare” ile kastedilen Hazine ve Maliye Bakanlığı olmakla birlikte, bu konuda özellikle Gelir İdaresi Başkanlığına düşen önemli görev ve sorumluluklar bulunmaktadır. Kanunlar tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan bu düzenleme yetkisi, özellikle genel tebliğler aracılığıyla gerçekleştirilmekte; bunun yanında vergilemeye ilişkin konularda sınırlı da olsa yönetmelik ve Cumhurbaşkanlığı kararı gibi diğer düzenleyici işlem türleri de kullanılmaktadır. Bununla birlikte Türk vergi mevzuatı açısından idareye bırakılan düzenleme yetkisinin “çoğunlukla” genel tebliğler aracılığıyla kullanılması teamül haline gelmiş durumdadır. Tablo 1’de, çeşitli Türk vergi kanunlarına istinaden yayımlanan genel tebliğler nicel açıdan değerlendirilmektedir:

²¹⁹ Oktar, s. 43; Erginay, s. 35.

²²⁰ Genel tebliğ karşı Danıştay’da açılacak iptal davası ve geçmiş içtihatlarla ilişkin değerlendirmeler araştırmanın ilerleyen kısımlarında ayrıntılı şekilde inceleneceğinden, bu kısımda mükerrer olmaması için daha fazla ayrıntıya yer verilmemiştir.

Tablo 1: Vergi Kanunlarına İstinaden Yayımlanan Genel Tebliğler (1949-2024)*

Vergi Kanunu	Genel Tebliğ (Sayı)
213 sayılı Vergi Usul Kanunu	557
193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	324
6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu	92
488 sayılı Damga Vergisi Kanunu	68
197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	56
7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	55
3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	49**
6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	39
4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	29
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	22

** 2014 yılında yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile daha önce yayımlanan 123 farklı genel tebliğ tek bir çatı altında toplanmıştır. Tablo 1’de gösterilen genel tebliğ sayısı ise, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ve bu Tebliğde değişiklik yapmak üzere yayımlanan genel tebliğleri kapsamaktadır.

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mevzuat**, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>)’tan faydalanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 1’de çeşitli vergi kanunlarına istinaden yayımlanan ve şu an yürürlükte olan genel tebliğ sayısı gösterilmektedir. Tabloda yer alan genel tebliğlerin kapsamında hem düzenleyici hem de açıklayıcı genel tebliğler yer almaktadır. Görüldüğü üzere, Türk vergi kanunları arasında genel tebliğ sayısı açısından birinci sırada *Vergi Usul Kanunu* yer alırken, bu sıralamayı *Gelir Vergisi Kanunu* ve *Gider Vergileri Kanunu* izlemektedir.

Öte yandan Tablo 1’de mülga genel tebliğlere yer verilmemesine rağmen, yayımlanan tebliğ sayısının nicel ağırlığı dikkate alındığında; genel tebliğlerin vergi uygulamasına yön veren en önemli ikincil mevzuat kaynağı olduğu görülmektedir. Nitekim karşılaştırmalı bir inceleme yapıldığında, VUK kapsamında yayımlanan genel tebliğ sayısı 557 iken; aynı Kanuna istinaden yayımlanan yönetmelik sayısı ise 13’tür. Benzer şekilde GVK kapsamında yürürlükte olan genel tebliğ sayısı 324 iken, aynı Kanuna istinaden yürürlükte olan Cumhurbaşkanı kararlarının sayısı 35 ve GVK kapsamında yayımlanan sirküler sayısı ise 99’dur. Bu bilgiler ışığında, vergi hukuku

* Tablodaki veriler, 1 Ocak 2024 tarihinde güncellenmiştir. Bu kapsamda yer verilen genel tebliğler arasında hâlâ yürürlükte olan en eski tarihli genel tebliğ, GVK’ya istinaden 1949 yılında yayımlanan 1 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. 1 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 14.12.1949).

alanında en sık kullanılan düzenleyici işlem türünün genel tebliğler olduğu rahatlıkla anlaşılmaktadır.

2.5.2. Vergi Kanunlarında İdareye Düzenleme Yetkisi Veren Hükümler: “Vergi Usul Kanunu” Örneği

Çalışmanın bu kısmında, VUK kapsamında idareye verilen düzenleme yetkisini içeren madde hükümlerine yer vererek; bu yetkinin kanundan nasıl ve ne şekilde alındığı irdelenecektir. Ancak VUK’ta Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi veren çok sayıda madde hükmü olduğundan; bilhassa idareye geniş bir düzenleme alanı tanıyan kanun maddeleri araştırılacaktır.

2.5.2.1. Vergi Usul Kanunu’nun 5’inci Maddesi

VUK md.5, “*vergi mahremiyeti*” konusunu düzenlemektedir. Vergi alacaklısı olarak devlet otoritesini temsil eden idarenin, vergilendirme sürecindeki işlemler sırasında vergi mükelleflerinin iktisadi, mali, kişisel ve ailevi durumuna ilişkin bilgiler toplaması tabiidir. Bu hususta önemli olan, mükelleflerden elde edilen özel bilgi ve sırların ifşa edilmemesi ve vergileme işlemlerinde görev alan sorumluların bu özel bilgileri kendileri veyahut üçüncü kişilerin yararı/çıkarı uğruna kullanmamalarıdır. Bu durum VUK md.362’de “*vergi mahremiyetinin ihlali*” olarak “vergi suçu” kapsamında düzenlenmiş ve vergi mahremiyetine uyma yükümlülüğü bulunan görevlilerin buna aykırı hareket etmeleri durumunda *Türk Ceza Kanunu*²²¹ md.239 kapsamında cezalandırılacağı belirtilmiştir²²².

VUK md.5’te vergi mahremiyeti kapsamında hangi görevlilerin sorumlu olduğu, bu sorumluluğun sınırları, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi mahremiyetini ilgilendiren bazı durumlarda ne tür yöntemlere başvurabileceği ve bunlara ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisinin Bakanlığa bırakıldığı hakkında hükümler yer almaktadır. Buna göre mezkûr Kanun hükmü hem konunun kendisi gereği vergi mahremiyeti hem de vergi mahremiyeti ile ilgili ayrıntılar veya sonuçlar içeren diğer bağlantılı konular özelinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisine atıfta bulunan hükümlere sahiptir. Örneğin VUK md.5/4’e göre,

²²¹ 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG. 12.10.2004-25611).

²²² Türk Ceza Kanunu (TCK) md.239’da bu konu “ticari sır niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması” şeklinde değerlendirilir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyenlere karşı uygulanacak cezai müeyyide ise yine TCK md.239’da yer alan hükümlere göre belirlenir. Buna göre vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyen kişiler, “*bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası*” ile cezalandırılacaktır.

“Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir”. Benzer şekilde VUK md.5/5 uyarınca, hangi mükellef gruplarının vergi levhası alma yükümlülüğüne sahip oldukları açıklanmış ve devamında *“(...) İlan ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir”* hükmüyle Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılan düzenleme yetkisine atıfta bulunulmuştur²²³. Nitekim VUK md.5 uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 24 farklı genel tebliğ yayımlanmış²²⁴ ve bunlar arasında yer alan 182 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği²²⁵ ise daha sonra yürürlükten kaldırılmıştır.

Örneğin, yukarıda bahsedilen VUK md.5/4’e istinaden çıkarılan 293 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği²²⁶ ile ikmalen/re’sen/idarece yapılan tarhiyatlar neticesinde kesinleşen vergiler ve cezalar ile vadesi geçmesine rağmen ödenmeyen vergi ve cezaların açıklanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir. Sözü edilen tebliğde, nev’i itibarıyla hangi vergi ve cezaların açıklama kapsamına girdiği, ilan edilecek alacak toplamının asgari tutarı, açıklamanın yapılacağı yer ve zaman, açıklamada mükelleflere ilişkin hangi bilgilerin yer alacağı gibi hususlar ayrı ayrı düzenlenmiştir. Burada en dikkat çeken husus, mezkûr Tebliğe göre “mükellefin adı soyadı”, “unvanı”, “vergi kimlik numarası” ve “borç toplamı” gibi şahsi bilgilerin vergi dairelerine asılarak ve internet ortamında “bir ay süreyle” yayımlanarak kamuoyuyla paylaşılacak olmasıdır.

Doktrinde Gelir İdaresi Başkanlığının, 293 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre vergi borcu bakımından “belirli bir tutarın üstünde vergi borcu olanlara” veya “en çok vergi ödeyenlere”* yönelik yaptığı açıklamaların, kişilik

²²³ Vergi levhası ile ilgili usul ve esasların belirlenmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığınca bırakılan yetkiye istinaden çıkarılan tebliğlere ilişkin şu örneklerle yer verilebilir: 142, 143, 146, 177, 272 ve 408 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri.

²²⁴ Bunlara 72, 293, 335, 384, 409, 417, 428, 440, 455, 471, 481, 501 ve 509 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri örnek olarak gösterilebilir.

²²⁵ 182 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 27.05.1988-19824).

²²⁶ 293 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 27.01.2001-24300).

* -Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde, VUK md.5/4’e istinaden çıkarılan 239 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar dikkate alınarak “en çok vergi ödeyen mükellefler listesi” ve “belirli tutarın üstünde borcu olan vergi borçluları listesi” şeklinde veriler paylaşılmaktadır. Esasında belirli bir tutarın üstünde vergi borcu olanlar için kullanılan “vergi yüzüsüzü” sıfatı, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan listelerde yer almasa da basın ve yayın organlarında bu ifadenin sıkça kullanıldığı görülmektedir. Bunun yanında dönemin Maliye Bakanı Mehmet Şimşek’in 2014 yılında açıklanan liste için yaptığı bir açıklamada, “yüzüsüzleri herkes tanımalı, bunlar 77 milyona borçlu” değerlendirmesinde bulunması da sözü edilen sıfatın üst yetkililer tarafından da kullanıldığını göstermektedir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/maliye-bakanligi-vergi-yuzsuzlerini-acikladi/89134#>.

haklarını zedeleyici bir uygulama olduğu yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Ağar’a göre bu tür açıklamalar, vergi mükellefleri üzerinde otokontrol sisteminin oluşması ve vergi bilinci ile vergi ödeme alışkanlığının iyileştirilmesi konusunda teşvik edici bir etki yaratmamaktadır²²⁷. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından en çok vergi borcu olan mükellefler listesinde yer alan kişilerin büyük bir kısmı, vergiye tabi olan faaliyetini ilgili vergi dairelerine bildirerek haklarında mükellefiyet kaydı yaptıran ve vergiye tabi tutulacak kazancını beyan eden; ancak buna ilişkin tarh edilen vergi borcunun tamamını/bir kısmını vadesinde ödeyemeyen gerçek ve tüzel kişilerden oluşmaktadır. Bu bakımdan Türk vergi sistemi açısında kayıtdışılığın yaygınlığı dikkate alındığında, zaman zaman “vergi yüzsüzleri” sıfatıyla yakıştırmalar yapılarak açıklanan vergi mükelleflerinin en azından başlıca şekli vergisel yükümlölüklerini yerine getirdikleri unutulmamalıdır²²⁸.

Zira mükelleflerin vergi borcunu ödemesi, Anayasa gereğince vergi ödevinin temel koşulu olmakla birlikte; bu yükümlölüğe uygun hareket etmeyen/edemeyen kişilere “vergi yüzsüzü” yakıştırmasında bulunmak, mükellefler için rencide edici bir durum olarak görölmektedir. Öte yandan VUK md.5 uyarınca, “açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez” hükmü de Gelir İdaresi Başkanlığınca ilan edilen bu bilgilere istinaden kişilik haklarının zedelenmemesi noktasında ayrıca dikkate alınmalıdır.

2.5.2.2. Vergi Usul Kanunu’nun 149’uncu Maddesi

VUK’un “devamlı bilgi verme” başlığını taşıyan 149’uncu maddesi, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi daireleri tarafından talep edilecek bilgilere ilişkin ayrıntıları hüküm altına almıştır. Mezkûr madde hükmü uyarınca,

“Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar”.

Bu bağlamda ilgili Kanunda açıkça belirtildiği üzere vergi yönetimi, vergilendirme işlemlerinde yer alan olaylara taraf olan gerçek ve tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşlarından yazıyla bilgi isteme yetkisine haizken; bu bilgileri vermek

²²⁷ Serkan Ağar, “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2012, s. 374.

²²⁸ Ağar, 2012, s. 374; Muhammet Durdu, “Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 3, 2019, ss. 600-601.

zorunda olan muhataplar ise bilgi vermeme konusunda herhangi bir tercih hakkına sahip değildir. Nitekim VUK md.149’da yetkili kılınan kurumlardan talep edilen bilgileri vermeyen ya da eksik veren muhataplara, VUK mük.md.355 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından VUK md.149’da yer alan devamlı bilgi verme konusuna ilişkin 24 farklı genel tebliğ²²⁹ yayımlanmıştır. Bu tebliğler arasında 198, 210, 216, 217, 236 ve 350 sıra numaralı VUK Genel Tebliğleri daha sonra yürürlükten kaldırılmıştır. Esasında VUK md.149’da Hazine ve Maliye Bakanlığına muhataplardan istenilecek bilgilere ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda açık bir yetki verilmemesine rağmen; Bakanlığın bu konuda yayımladığı tebliğler ile düzenleyici bir işlem tesis etmesinin hukukî dayanağı, VUK mük.md.257’den* kaynaklanmaktadır. Örneğin bu minvalde çıkarılan tebliğlerden biri olan 381 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinde²³⁰, VUK mük.md.257 ve 149’a atıfta bulunularak bazı düzenlemeler yapılmıştır. Mezkûr Tebliğ uyarınca, bilanço esasına göre defter tutma yükümlülüğü bulunan vergi mükelleflerinin mal ve hizmet alımı-satışı sebebiyle yapmaları gereken bildirimle ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

VUK md.149’a göre çıkarılan yakın tarihli tebliğlerden biri olan 529 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği²³¹ ise, “*vergi kaçakçılığı ile mücadele*” amacına yönelik bir düzenleme içermektedir. Mezkûr Tebliğ uyarınca, tüzel kişiler ya da tüzel kişiliği bulunmayan teşekkülleri kontrolünde bulunduran veyahut bunlar üzerinde nüfuz sahibi olan gerçek/tüzel kişilere ait bilgilerin tam, doğru ve güncel şekilde belirlenebilmesi için bildirim yükümlülüğü getirilmiş ve bu bildirimlerin zamanı, gönderilme usulü ve şekli ile ilgili usul ve esaslar düzenlenmiştir. Benzer şekilde 2022 tarihli 538 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği²³² bilhassa elektronik ticarete vergi güvenliğinin artırılması amacıyla yayımlanan genel tebliğler arasında yerini almıştır. Bu Tebliğin amacı, “*vergiye uyum düzeyinin ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkinliğin artırılmasına hizmet etmek*” olarak belirtilmiş ve bu minvalde bazı tedbirler geliştirilmiştir. Bu bakımdan elektronik ortamda faaliyet gösteren gerçek/tüzel kişiler

²²⁹ Bunlara 192, 220, 260, 381, 435, 452, 462, 463, 465, 493, 529 ve 538 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri örnek olarak gösterilebilir.

* *Vergi Usul Kanunu*’nun mükerrer 257’nci maddesi, Hazine ve Maliye Bakanlığına birçok konuda düzenleme yetkisi tanıyan özellikli bir kanun hükmü olarak karşımıza çıkmaktadır. Mezkûr maddeyle tanınan düzenleme yetkisi, çalışmanın ilerleyen bölümünde müstakilen ele alınacaktır.

²³⁰ 381 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 06.02.2008-26779).

²³¹ 529 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 13.07.2021-31540).

²³² 538 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 31.05.2022-31852).

ve başkalarına ait ticari-iktisadi faaliyetlerin gerçekleştirilmesine elektronik ticaret ortamı sağlayan aracı hizmet sağlayıcılarına internet adresleri, işyeri adres bilgileri, hizmet sağlayan/aracılık eden kişi veya kurumlara ait ad soyad/unvan bilgileri, tahsilat ya da satış işlemi tutarı gibi konularda, “takvim yılının birer aylık süreleri içerisinde” sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir.

2.5.2.3. Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 227’nci Maddesi

VUK mük.md.227, “vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporlarını” düzenlemektedir. Mezkûr madde hükmüne göre, meslek mensupları (yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, serbest muhasebeci ve benzeri) vergi beyannamelerini imzalama ya da tasdik raporunu düzenleme konusunda mükellefler ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Bununla birlikte ilgili madde hükmü gereğince Hazine ve Maliye Bakanlığı, meslek mensuplarının vergi beyannamelerini imzalamaları konusunda bir mecburiyet getirme ve bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatma konusunda yetkilendirilmiştir. Diğer yandan VUK mük.md.227’de düzenlenen bir başka husus, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme ve zarar mahsubu gibi hükümlerden yararlanılmasına ilişkin koşullardır. Buna göre sözü edilen hükümlerden yararlanabilmek için yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenmiş tasdik raporlarının Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği şartlara uygun şekilde ibraz edilmesi gerekmektedir. Nitekim tasdik işleminin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi ve bunların mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konularına uygun şekilde ayrı ayrı belirlenmesi ve uygulatılması konusundaki yetki de Bakanlığa bırakılmıştır. Bu minvalde mezkûr Kanun maddesinde sayılan bu hususlara ilişkin usul ve esasların belirlenmesi, genel düzenleyici işlem olması sıfatıyla genel tebliğler aracılığıyla yerine getirilmektedir.

VUK mük.md.227’ye istinaden çıkarılan ve şu an yürürlükte olan 7 farklı genel tebliğ²³³ bulunmaktadır. Ancak mezkûr madde hükmü “*vergi beyannamelerinin imzalanması ve yeminli mali müşavir tasdik raporlarını*” düzenlediği için, bu konunun 3568 sayılı *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik*

²³³ Bunlara 39, 41, 42 ve 44 Sıra No’lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ve 385 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği örnek olarak gösterilebilir.

*Kanunu*²³⁴ ile birlikte ele alınarak incelenmesi gerekir. Nitekim VUK mük.md.227'ye istinaden çıkarılan tebliğlerin hukukî dayanağında, çoğunlukla sözü edilen bu iki Kanuna atıfta bulunmaktadır. Örneğin bunlardan “düzenleyici işlem” niteliğini haiz şekilde çıkarılan ve eski tarihli tebliğlerden biri olan 4 Sıra No'lu Tebliğ²³⁵ hâlâ yürürlüktedir. Esasında 4 Sıra No'lu Genel Tebliğ, 3568 sayılı Kanundaki meslek mensuplarını ilgilendirmesine rağmen; genel tebliğin hazırlanmasına ilişkin yetkinin hukukî dayanağı VUK mük.md.227'den alınmıştır.

Nitekim 4 Sıra No'lu Genel Tebliğ, Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girdiğinde, yine 3568 sayılı Kanuna istinaden çıkarılan 1, 2 ve 3 Sıra No'lu Genel Tebliğler²³⁶ yürürlükten kalkmış ve vergi beyannamelerinin meslek mensupları tarafından imzalanması hususunda, VUK mük.md.227'de belirtilen konulara ilişkin usul ve esaslar hakkında yeni düzenlemeler getirmiştir. Buna göre 4 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile vergi beyannamelerinin hangi koşullar altında ve hangi ölçütler dikkate alınarak meslek mensupları tarafından imzalanması gerektiğine ilişkin düzenlemeler ihdas edilmiştir. Bu bağlamda mükellef gruplarına göre ayrı ayrı, vergiye tabi kazanç toplamı dikkate alınarak meslek mensupları tarafından imzalanması gereken beyannameler belirlenmiş ve ayrıca bu konularda meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ek olarak 4 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile belirlenen sınır ve parasal hadler, her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından güncellenerek (yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak) uygulanması ve hem beyannamelerini imzalatmakla yükümlü tutulan mükellefler hem de beyannameleri imzalayacak olan meslek mensuplarının tebliğde belirtilen sorumluluklarını yerine getirmedikleri durumda yapılacak işlemler (yaptırımlar) ile ilgili düzenlemeler ele alınmıştır.

²³⁴ 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (RG. 13.06.1989-20194).

²³⁵ 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, (RG. 29.06.1997-23034).

²³⁶ 1 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, (RG. 23.02.1995-22211); 2 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, (RG. 29.03.1995-22242); 3 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, (RG. 25.12.1995-22504).

2.5.2.4. Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 242’nci Maddesi

Dijitalleşme ve bilişim teknolojilerindeki gelişmeler hayatın her alanını dönüştürürken, bu gelişmelerin yarattığı birtakım ihtiyaçlar da bulunmaktadır²³⁷. Nitekim dijital çağın bu gereksinimleri, vergi hukuku özelinde verginin tarafları için önem arz eden kayıt ve belge düzeni konusunu yakından etkilemektedir. Bilhassa çok sayıda yasal defter, belge ve kayıtlar ile ilgili süreçleri geleneksel usulde (kâğıt ortamında) yürüten vergi mükelleflerine ilişkin gelişen teknolojik şartlara uygun usul ve esasların belirlenmesi zorunluluk arz etmektedir²³⁸. VUK’un “*elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme*” başlığını taşıyan mükerrer 242’nci maddesinin 2’nci fıkrası da değişen şartların getirdiği bu gereklilikler neticesinde anlam kazanmaktadır. Bu minvalde mezkûr madde uyarınca, “*Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, (...) yetkilidir*”.

Nitekim VUK mük.md.242 uyarınca belgelerin “elektronik ortamda düzenlenmesi” konusunda çıkarılan çok sayıda genel tebliğ bulunmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bu konuda yayımlanan genel tebliğ sayısının nicel ağırlığı ve bu tebliğlerin konusuna giren alanlarda yaşanan yeni gelişmeler neticesinde yeni tebliğler yayımlanması mevzuatı kalabalık ve düzensiz hale getirmektedir. Bu gelişmeleri takiben Hazine ve Maliye Bakanlığı 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğini²³⁹ yayımlayarak, bu konuda önceden yayımlanan tüm tebliğleri gözden geçirmek suretiyle muhatapların “tek bir kaynaktan bilgilendirilmesi” amacıyla bütüncül bir tebliğ hazırlamıştır. Mezkûr Tebliğde elektronik ortamda düzenlenmesi gereken belgeler ve bu konuda ilgililere düşen yükümlülükler tek tek açıklanmış, muhatapların bu konulardaki sorumluluğu ve belirtilen yükümlülükleri yerine getirmeyenlerin karşılaşacağı cezai müeyyideler hakkında bilgi verilmiştir. Öte yandan 509 Sıra No’lu Tebliğin yürürlüğe girmesi ile beraber 397, 415, 421, 433, 462, 463 ve 487 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğleri yürürlükten kalkmıştır. Buna karşın daha

²³⁷ Mustafa Mıynat, “Dijitalleşme, Kamu Politikaları ve Kamusal Mallar”, **Dijital Devlet**, (Ed. A. Kemal Çelebi ve Birol Kovancılar), 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021, ss. 228-229; Tülin Canbay ve Gül Kayalidere, “Vergisel Boyutuyla Dijital Ekonomi ve Vergileme Zorlukları”, **Dijital Vergileme**, (Ed. Mustafa Mıynat ve Tülin Canbay), 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022, ss. 3-4.

²³⁸ 509 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 19.10.2019-30923).

²³⁹ 509 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 19.10.2019-30923).

sonra yayımlanan 515, 526 ve 535 Sıra No’lu Genel Tebliğler vasıtasıyla 509 Sıra No’lu Tebliğde yer alan bazı hükümler güncellenmiştir.

2.5.2.5. Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 257’nci Maddesi

VUK mük.md.257 genel itibariyle defter, belge ve kayıtların düzenlenmesi, saklanması, ibraz edilmesi, bildirim yükümlülüğü, bilgi verme gibi konularda Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan düzenleme yetkisini hüküm altına alan “kapsamlı” bir kanun maddesi olarak değerlendirilebilir. Mezkûr madde hükmünde vergileme ile ilgili neredeyse her alanı ilgilendiren bir konuda Hazine ve Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi verildiği için; idarece hazırlanan birçok genel tebliğde “VUK mük.md.257 uyarınca” ifadesine sıklıkla rastlamak mümkündür. Bu bakımdan yayımlanan genel tebliğ külliyatı açısından gerek defter, belge ve kayıt düzeni/ibrazı/saklanması konusuyla doğrudan ilgili gerekse bu konularla birlikte değerlendirilmesi gereken başka konular için yayımlanan genel tebliğler içinde bu madde hükmünü “ilgili tebliğin yasal dayanağı” olarak görmek şaşırtıcı değildir. Öte yandan vergi denetimi ve inceleme yolları açısından da oldukça önemli bir fonksiyona sahip olan kayıt düzeni/ibrazı/saklanması gibi konuların, ilgili Bakanlık tarafından yayımlanan genel tebliğlere göre şekillenmesi hususu, mezkûr madde hükmünün önemine dikkat çeken başka bir ayrıntıdır.

Türk vergi sistemi, bünyesinde bulunan geniş istisnalara karşın esas olarak beyan usulüne dayalı şekilde tasarlanmıştır. Beyan usulünde vergi mükellefleri vergiye esas teşkil eden vergi matrahını kendileri hesapladığı için beyanname, defter, belge ve kayıt nizamı ile ilgili hususların eksiksiz şekilde tasarlanması vergi sistemimiz için oldukça önemlidir. Bu sebeple VUK md.171’de defter tutma yükümlülüğünün önemi ve bunun hangi gerekçelere dayanılarak getirildiği ayrıntılı şekilde açıklanmıştır²⁴⁰. Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın maddi sonuçlarının gerçek duruma uygun şekilde defter kayıtlarına aktarılması, olayın vuku bulduğu zamanda belgeye bağlanması neticesinde mümkün olmaktadır. Nitekim

²⁴⁰ “Maksat:

Madde 171 – Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. *Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;*
2. *Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;*
3. *Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;*
4. *Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;*
5. *(Değişik: 30/12/1980-2365/23 md.) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek”.*

vergilendirmenin doğru ve güvenilir şekilde gerçekleştirilmesinin ön koşulu, maddi olayların doğru belgelendirilmesi ile gerçekleşmektedir²⁴¹. Bu sebeple VUK mük.md.257 her şeyden önce vergilendirmenin doğru ve sağlıklı bir şekilde tesis edilmesi için gereken kuralları Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakmakta ve Bakanlık da bu yetkiyi düzenleyici genel tebliğler vasıtasıyla kullanmaktadır.

VUK mük.md.257 içerik ve kapsam itibariyle defter ve belge düzeninde Hazine ve Maliye Bakanlığına geniş yetkiler tanıyan bir madde hükmü olarak değerlendirilebilir. Mezkûr madde hükmü uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tutulması, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu defter ve belgelere ilişkin usul ve esasları belirleme, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirme/kaldırma, elektronik ortamda düzenlenmesi ve saklanması gereken beyanname, defter ve kayıtlara ilişkin usul ve esasları belirleme gibi birçok konuda yetkili kılınırken; bunun yanında gerekli gördüğü durumlarda yeni defter ve belgelerin düzenlenmesi konusunda mükelleflere ilave sorumluluklar da yükleyebilecektir. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığı da bu yetkisini kullanarak Türk vergi sisteminde “irsaliyeli fatura”, “adisyon” ve “ambar tesellüm fişi” gibi yeni belgeler ihdas etmiştir²⁴².

Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK mük.md.257’de tanınan usul ve esasları belirleme yetkisine istinaden 43 farklı genel tebliğ yayımlamıştır. Örneğin, sadece vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi konusunda yayımlanan tebliğ sayısı dahi kayda değer derecede fazladır. Bunlara örnek olarak 340, 346, 357, 367, 373, 376 ve 386 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğleri gösterilebilir. Örneğin 340 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinde²⁴³, hangi mükelleflerin vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermesi gerektiği, farklı tebliğlere de atıfta bulunarak mükelleflerin aktif büyüklükleri veya net satış hasılatları dikkate alınarak hangi durumlarda vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmadan kendileri verebileceği ve hangi vergi türlerine ilişkin beyannamelerin elektronik ortamda gönderileceğine ilişkin konularda düzenlemeler getirilmiştir.

²⁴¹ Kızılot ve Taş, s. 88.

²⁴² M. Ezhan Doğrusöz, “Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 257 Düzenlemesi ve Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi”, **Bumın Doğrusöz-Vergiye Hukuki Bakış**, 26.09.2016, <https://www.bumindogruso.com/article/verg-usul-kanunu-mukerrer-madde-257-duzenleme#>, (01.09.2022).

²⁴³ 340 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 30.09.2004-25559).

Bu konuda önemli sayılan bir diğer düzenleyici tebliğ de 346 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğidir²⁴⁴. Bu Tebliğ 340 Sıra No'lu Tebliği ve elektronik ortamda gönderilecek beyannamelere ilişkin getirilen düzenlemeleri tamamlayan bir mevzuat kaynağı olarak değerlendirilebilir. Nitekim beyan usulüne tabi tutulan vergi mükelleflerinin elektronik beyannameye dayalı yükümlülüklerine ilişkin temel usul ve esaslar 340 ve 346 Sıra No'lu Tebliğler uyarınca düzenlenmiş, daha sonra ise bu tebliğleri tamamlayıcı nitelikte olan diğer düzenleyici genel tebliğler yayımlanmıştır. Örneğin, 376 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği²⁴⁵, elektronik beyanname uygulamasının yaygınlaştırılmasını teşvik etmek amacıyla yayımlanan tebliğlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Mezkûr Tebliğ uyarınca ticari, zirai ve meslek faaliyetlerinden ötürü gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

2.5.2.6. Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci Maddesi

Vergi hukukunda amortisman konusu, vergiye tabi tutulacak matrahın belirlenmesi için verginin tarafları ve Türk vergi mevzuatı özelinde önem arz eden bir konudur. Nitekim mezkûr konuyla ilgili açıklamalar 193 sayılı *Gelir Vergisi Kanunu*, 5520 sayılı *Kurumlar Vergisi Kanunu*²⁴⁶ ve 6102 sayılı *Türk Ticaret Kanunu*²⁴⁷ gibi kanunlarda yer bulsa da bu konuda asıl düzenlemeler *Vergi Usul Kanunu* aracılığıyla yapılmıştır²⁴⁸. İktisadi kıymetlerde zaman içinde meydana gelen değer kaybına ilişkin olarak yapılacak değerlemenin esasları, VUK'un Üçüncü Kısımında “*Amortismanlar*” başlığı altında ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Buna göre mezkûr Kanunun 313 ilâ 330'uncu maddeleri arasında hüküm altına alınan amortismanlar hakkında bazı hususların, Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenlemesine bırakılan özellikli alanlardan biri olduğu söylenebilir.

VUK md.315 kapsamında “amortisman oranlarını belirleme” yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Buna göre, “*Mükellefler amortismanı tâbi iktisadî kıymetlerini, 320 nci maddenin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere, Maliye*

²⁴⁴ 346 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 03.03.2005-25744).

²⁴⁵ 376 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 18.10.2007-26674).

²⁴⁶ 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (RG. 21.06.2006-26205).

²⁴⁷ 13.01.2011 tarih ve 3102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, (RG. 14.02.2011-27846).

²⁴⁸ Ali Deran ve Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu, “Türk Vergi Mevzuatı'nda Amortisman Muhasebesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 9, Sayı: 104, Ağustos 2006, <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>; Akdoğan, s. 126.

Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler”. Hazine ve Maliye Bakanlığı amortisman oranlarını tespit ederken, VUK md.315 uyarınca “faydalı ömür” kriterini dikkate almaktadır. Bu bağlamda Bakanlık tarafından iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak ilan edilecek oranların tespiti, bu konuda yayımlanacak genel tebliğler aracılığıyla duyurulmaktadır. Böylece amortisman oranlarının VUK’ta tek tek yazılması yerine Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan ikincil mevzuatla (genel tebliğ) belirlenmesi, vergi kanunlarının sadeliği ve basitliği açısından vergilendirmede açıklık ve basitlik ilkesine de uygun düşmektedir.

Bu minvalde Hazine ve Maliye Bakanlığının amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin uygulanacak “faydalı ömür ve amortisman oranları” ile ilgili yayımladığı çok sayıda genel tebliğ bulunmaktadır. Bunlara Hazine ve Maliye Bakanlığının 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğleri örnek olarak gösterilebilir. Bunun yanında amortismanlar ile ilgili yürürlükte olan tebliğlere ilişkin yapılan değişikliklere yönelik yayımlanan tebliğler* de dikkate alındığında, VUK md.315 uyarınca yayımlanan tebliğler, genel tebliğ külliyatı içinde önemli bir ağırlığa ulaşmaktadır. Örneğin 333 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinde²⁴⁹, 1 Ocak 2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler ile 31 Aralık 2003 tarihinden sonra aktife giren iktisadi kıymetler için ayrılacak amortismanla ilişkin uygulamanın nasıl gerçekleştirileceği hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Nitekim Tebliğde iktisadi kıymetlerin kullanıldığı yere bağlı olarak ayrı şekillerde belirlenen oranları içeren listeler kamuoyu ile paylaşılarak; uygulamanın tüm ülke çapında ne şekilde sürdürüleceği noktasında açıklamalar yapılmıştır.

2.6. GENEL TEBLİĞİN HAZIRLANMASI VE YAYIMLAMA USULÜ

Devletin üstlendiği görev ve sorumlulukların yerine getirilmesi için gereken vergi gelirlerini tahsil etmek vergi idaresinin görevidir. Esasında “vergi idaresi” ile kastedilen ise Hazine ve Maliye Bakanlığıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatında

* -Örneğin 458 ve 506 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğleri, 333 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğinin ekinde yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin oranlar listesinin güncel hale getirilmesi için bazı değişiklikler ihdas etmiştir (Daha ayrıntılı bilgi için bkz. 458 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 25.12.2015-29573) ve 506 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 09.03.2019-30709)).

-Türk vergi mevzuatında “değişen yıllar ve şartlara uygun şekilde düzenlenmesi gereken özellikli konular” için yayımlanan genel tebliğler üzerinde “yeni tebliğ ile değişiklikler yapmak” yaygın şekilde kullanılan bir yöntemdir. Bunun en sık görülen örneklerinden biri, yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak belirlenen parasal hadleri düzenleyen tebliğlerdir.

²⁴⁹ 333 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 28.04.2004-25446).

vergilendirme işlemlerinden sorumlu en önemli birim olan Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi kanunlarının uygulanması konusunda vergi mükelleflerini aydınlatmak amacına yönelik genel tebliğlerin hazırlanmasında önemli sorumluluklar üstlenmektedir²⁵⁰.

Hazine ve Maliye Bakanlığı vergileme işlemleri konusunda, Anayasa md.124'te yer alan *“kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin uygulanmasını sağlamak”* hükmünü, çoğunlukla genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. Esasında mezkûr madde hükmünde Anayasa'nın işaret ettiği düzenleyici işlem *“yönetmelik”* olsa da, Türk vergi mevzuatında bu düzenlemelerin bilhassa genel tebliğ ile tesis edildiği söylenebilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer bakanlıklara bağlı kurumların teşkilatını düzenleyen 4 No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde²⁵¹, Gelir İdaresi Başkanlığının görev ve yetkileri arasında, uygulamada genel tebliğ ile düzenlenen konulara ilişkin ayrıntıların yer aldığı görülmektedir. Ancak sözü edilen Kararnamede, Gelir İdaresi Başkanlığının bu görevleri hangi işlem türü ile yapacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu minvalde 4 No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi md.137 uyarınca, Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri şu şekilde özetlenebilir: *“vergi mükelleflerini vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek”, “devlet gelirlerine ilişkin mevzuatı hazırlamak ve gerekli koordinasyonu sağlamak”, “uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak”, “gelir mevzuatının uygulanmasına yönelik görüş oluşturmak ve ortaya çıkan tereddütleri gidermek”, “gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin çalışmalar yapmak”* ve benzeri. Nitekim Türkiye’de vergilendirme işlemleri pratiğine bakıldığında, söz konusu bu görevler yerine getirilirken bilhassa genel tebliğler kullanılmakta ve hazırlanan genel tebliğler Hazine ve Maliye Bakanının imzasıyla, ilgili Bakanlık tarafından Resmî Gazete’de yayımlanmaktadır.

Bu noktada idarî işlemlerin tesis edilebilmesi için, öncelikle yürürlüğe girmesi gerekir. Hangi idarî işlemin nasıl yürürlüğe gireceği ise, o işlemin *“bireysel”* veya *“düzenleyici”* işlem olmasına bağlı olarak farklı şekillerde gerçekleşmektedir. Türk

²⁵⁰ Zeynep Arıkan, “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 1998, s. 127.

²⁵¹ 15.07.2018 tarih ve 4 No'lu Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (RG. 15.07.2018-30479).

idare hukuku mevzuatında düzenleyici işlemler genellikle imzalandıktan sonra Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girse de bazı işlemler için farklı usuller de kullanılabilir. Bireysel idarî işlemler ise kural olarak genellikle muhataplarına tebliğ edilerek yürürlüğe girmektedir²⁵².

Genel tebliğ gibi adsız düzenleyici işlemler bilhassa “yönetmelik benzeri tasarruflar” olarak değerlendirildiği için, hazırlık ve yayımlama usulü açısından da yönetmeliğe benzer bir süreç takip edilmektedir²⁵³. Nitekim *Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*²⁵⁴ md.11 uyarınca, “*Kanun ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde yer alan özel hükümler saklı kalmak üzere, Resmî Gazete’de yayımlanacak yönetmelik dışındaki düzenleyici işlemler sadece karar, tebliğ ve genelge olarak isimlendirilir*”. Bu bakımdan genel tebliğin Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe gireceği hususu, Anayasa uyarınca “genel düzenleyici işlem” olarak kabul edilen mezkûr Yönetmelik dahilinde hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte Danıştay’ın bir kararında da, kişilerin hukukî durumunu etkileyen vergilendirme alanında tesis edilen bu tür düzenleyici işlemlerin “yayımlanarak yürürlüğe gireceği”, hukuk devleti olmanın gereklerinden biri olarak değerlendirilmektedir²⁵⁵.

Türk vergi mevzuatı açısından genel tebliğler, vergi mükelleflerinin hukukî durumunu etkileyecek nitelikte düzenlemeler getirdiği için, son aşamada Hazine ve Maliye Bakanı tarafından imzalanmakta ve Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmektedir. Bununla birlikte bir genel tebliğin Resmî Gazete’de yayımlanabilmesi için, bu tebliğin “düzenleyici” nitelikte olması şartı aranmamaktadır. Dolayısıyla Türk vergi mevzuatında genel tebliğler, açıklayıcı veya düzenleyici genel tebliğ olmalarına bakılmaksızın ilgili vergi kanununa göre sıra numarası verilerek Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmekte ve bu usule aykırı şekilde tesis edilen işlemler ise şekil ve usul unsuru yönünden sakatlanmaktadır²⁵⁶.

²⁵² Atay, s. 284; Fatma Betül Damar, **Bir Hukukî İşlem Türü Olarak İdari İşlem**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014, s. 117.

²⁵³ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, ss. 75-76.

²⁵⁴ 23.02.2022 tarih ve 5210 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe giren, *Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, (RG. 24.02.2022-31760).

²⁵⁵ “*Kişilerin hukukunu etkileyen, özellikle, vergi ve benzeri mali yükümlülükler içeren düzenlemelerin, yayımlanarak yürürlüğe gireceği ve ancak bu tarihte ilgililer hakkında hüküm ifade edeceği, hukukun genel ilkelerindendir ve Hukuk Devleti olmanın zorunlu öğelerinden birisini teşkil etmektedir*”. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Danıştay 7. Dairesi, 10.06.2002 tarih ve E: 2000/2955, K: 2002/2322 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.09.2022)).

²⁵⁶ Baykara, 2001, s. 7.

Türk vergi mevzuatında neredeyse her vergi kanununa ilişkin usul ve esasları belirlemek için çıkarılan bir genel tebliğ bulunmasına karşın; genel tebliğin hazırlık usulüne ilişkin müstakil bir düzenleme ya da idareler arasındaki iş işleyişi belirleyecek yönerge, genel yazı veya iç genelge gibi herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır²⁵⁷. Bu bağlamda vergi alanında çıkarılan genel tebliğler Gelir İdaresi Başkanlığınca zaman içerisinde teamül haline gelmiş usul kuralları ve *Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*'in mevzuata ilişkin genel hükümleri ışığında hazırlanmakta ve yayımlanmaktadır. Buna göre mezkûr Yönetmelik kapsamında genel tebliğlerin, normlar hiyerarşisi gereği üst hukuk normlarına aykırı olmaması ve kanunun verdiği yetkiye dayanarak düzenleme amacına uygun şekilde hazırlanması gerekir. Öte yandan genel tebliğler verginin tarafları nezdinde herhangi bir karışıklık ve şüpheye yer bırakmayacak şekilde açık olmalı ve gerektiğinde kısa ve anlaşılır şekilde düzenlenmelidir.

Genel tebliğler Resmî Gazete'de yayımlanmakla birlikte, ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi ve Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi²⁵⁸ üzerinden kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Ayrıca henüz yürürlüğe girmeyen ve taslak aşamasında olan genel tebliğ “taslakları” da Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesi üzerinden ilgililere duyurulmaktadır. Bu açıdan genel tebliğ taslaklarının nihai hale gelmeden ve Resmî Gazete'de yayımlanmadan önce kamuoyuyla paylaşılması hem vergi daireleri hem de mükellefler özelinde belirlilik ve hukukî güvenlik ilkeleri açısından faydalı bir uygulama olarak görülebilir.

Özetle Türk vergi hukukuna hayatîyet veren kaynaklardan biri olan genel tebliğler, esasında Gelir İdaresi Başkanlığının “aynası” hükmündedir²⁵⁹. Zira bir vergi kanununun uygulanmasına yönelik yayımlanan genel tebliğler aslında, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve en nihayetinde Gelir İdaresi Başkanlığının o konuya ilişkin bakış açısı ve yaklaşımını ortaya koyan metinlerdir. Bununla birlikte, soyut kanun hükümlerini herkesin anlayabileceği biçimde kolay, açık ve basit şekilde örneklendirerek vergi uygulamasını yönlendiren ve gerektiğinde düzenleyici bir işlem olarak yeni normlar getiren genel tebliğlerin hazırlık ve yayımlama usulü açısından

²⁵⁷ Olgun Tuncay Ayvaci, **Vergi Hukukunda Genel Tebliğ ve Sirkülerin Hukuki Rejimi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2020, s. 74.

²⁵⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı ve Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi internet siteleri için bkz. <https://www.gib.gov.tr/> ve <https://www.mevzuat.gov.tr/>

²⁵⁹ Mehmet Yüce, “Vergi Hukukunda Genel Tebliğlerin Yeri ve 255 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine Eleştirel Bir Bakış”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 31, Ekim-Kasım 1997, ss. 76-77.

bazı eksiklikleri mevcuttur. Bu eksikliklerden en önemlisi, Türkiye’de genel tebliğlerin detaylı ve itinalı şekilde o konuya özgü hukukî ve pratik alt yapı çalışması tamamlanmadan kısa süreler içinde çıkarılmasıdır. Nitekim özellikle düzenleyici işlem sıfatıyla yeni vergi normu getiren genel tebliğlerin hem Gelir İdaresi hem de vergi borçlularının durumunda her ayrıntıyı göz önünde bulundurarak kapsamlı ve titiz bir hazırlık sürecine tabi tutulması önemlidir²⁶⁰.

2.7. GENEL TEBLİĞE KARŞI YARGI YOLU

2.7.1. Genel Açıklama

Kamu ayrıcalığı ve üstünlüğünü kullanarak tek-yanlı idarî işlem ve eylemlerle kişilerin hukukî durumu üzerinde etkiler doğuran idarenin yargısal denetimi, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Zira kamu gücü ayrıcalıklarıyla tesis edilen ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idarî işlemlerin denetimi, devlet otoritesi karşısında idarî makamlarla eşit konumda olmayan kişilerin ihtiyaç duyduğu hukukî güvence ve koruma açısından elzemdir. Nitekim idarenin yargısal denetimi, idarî makamların keyfi uygulamalar ve hukuka aykırı eylemlerden kaçınmasına ve hukuk devleti ilkesi sınırları içinde hareket etmesine öncülük edecek; kişiler de idarenin hukuka aykırılık teşkil eden bu tür işlemlerine karşı yargısal anlamda korunmuş olacaktır²⁶¹.

Türk yargı sisteminde idarî makamların idare hukukunun konusuna giren işlem ve eylemlerinin sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar, idarî yargının konusuna girmektedir. İdarî yargının var oluş felsefesinde, kişisel hak ve özgürlüklerin devlet otoritesini temsil eden ve kamu ayrıcalıklarını haiz olan idarî makamların tasarrufları karşısında korunması anlayışı yer almaktadır²⁶². Dolayısıyla bir yargı kolu olarak idarî yargının görevleri arasında, “idarî makamların tesis ettiği idarî işlem ve eylemlerin hukukî denetimini gerçekleştirmek”, “idarenin hukuka aykırı şekilde tesis ettiği işlemleri iptal etmek” ve “idarenin hukuka aykırı işlem/eylemlerinden zarar gören muhatapların zararlarının tazmin edilmesini sağlamak” gibi çeşitli konular yer almaktadır²⁶³.

²⁶⁰ Yüce, s. 76-77.

²⁶¹ Bahtiyar Akyılmaz, “Hukuk Devleti İlkesinin Gerekleri ve İdari Yargının Önemi”, **154. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları No: 114, Ankara, 10-11 Mayıs 2022, s. 48.

²⁶² Rüştü Aral, “Danıştay’ın Tarihçesi Kuruluş ve Görevleri”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 3, 1971, ss. 52-53.

²⁶³ Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, Güncellenmiş 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, ss. 11, 26.

İdarî işlemlerin sebep olduğu en önemli sonuçlardan biri, bu işlemlerin hukukî bir sonuç yaratması ya da hukukî bir durumu değiştirmesi/ortadan kaldırmasıdır. İdarî işlemlerin büyük çoğunluğu tek-yanlı işlemlerden meydana geldiği için, burada idarî makamların tek taraflı bir irade açıklamasından söz edilmektedir. Nitekim idarenin tek-yanlı irade beyanı sonucunda tesis edilen idarî işlemlerin muhatabı olan diğer kişilerin hukukî durumu bu işlemler neticesinde birtakım değişikliklere uğramaktadır. İdarenin sahip olduğu üstün kamu gücü ayrıcalıklarının, idarî işlemin muhatabı durumunda olan ilgililerin hak ve özgürlükleri noktasında farklı sonuçlara sebebiyet verecek kudrette olması, bu işlemlerin keyfi şekilde tesis edileceği anlamına gelmemektedir. Zira idarî yargı organlarının bu tür idarî işlemler üzerinde hukukîlik denetimi yapabilme konusunda Anayasa ve kanunlardan aldığı açık bir yetki söz konusudur. Bununla birlikte hem Anayasa* hem de İYUK'ta idarî yargı organlarının yerindelik denetimi yapamayacağı kesin şekilde hüküm altına alınmıştır. Nitekim İYUK md.2 uyarınca, *“İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar”*.

Kamu hukukunun alt dallarından biri olan vergi hukuku alanında tesis edilen işlemler sebebiyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesinde, barışçıl çözüm yollarının (uzlaşma, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim) yanında; yargı organları aracılığıyla da bu uyuşmazlıklar çözümlenebilir²⁶⁴. Bu bakımdan vergilendirme işlemi esas olarak idarî bir işlem olması ve yetkili kılınan idarî makamlarca tesis edilmesi sebebiyle, bu alanda ortaya çıkacak bir vergi uyuşmazlığı idarî yargı organlarınca giderilecektir. Nitekim İYUK'un *“kapsam ve nitelik”* başlığını taşıyan 1'inci maddesinde*, vergilendirme işlemleri sebebiyle doğan uyuşmazlıkların giderilmesinde yargı organlarının bu Kanuna tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla vergi

* *“B. Yargı yolu*

Madde 125- (Değişik birinci cümle: 7/5/2010-5982/11 md.) Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez”.

²⁶⁴ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2014, ss. 1-3; Engin Hepaksaz ve Gazi Sonkur, *“Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler)”*, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı: 10, 2017, s. 50.

* *“Kapsam ve nitelik:*

Madde 1 – 1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir”.

uyuşmazlıklarının vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ya da Danıştay tarafından giderilmesinde, Türk idarî yargılamasının usul kanunu olması sebebiyle İYUK hükümleri dikkate alınacaktır. Bunun yanında vergi uyuşmazlıklarının hukukî yollarla giderilmesinde İYUK ile birlikte; 2575 sayılı *Danıştay Kanunu*²⁶⁵, 2576 sayılı *Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun*²⁶⁶ ve *Vergi Usul Kanunu* hükümleri de dikkate alınmaktadır. Ek olarak, idarî yargılamada İYUK'ta hüküm bulunmayan bazı konularda 6100 sayılı *Hukuk Muhakemeleri Kanunu*²⁶⁷ hükümlerine de başvurulmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan düzenleyici genel tebliğler her şeyden önce idarî bir işlem olduğu için, genel tebliğe karşı yargı yolunun incelenmesi; tebliğin türüne bağlı olarak farklı usul ve esaslara tabidir. Bu bakımdan çalışmanın izleyen kısmında, genel tebliğlere karşı yargı yolunun incelenebilmesi için “açıklayıcı genel tebliğ” ve “düzenleyici genel tebliğ” açısından farklı değerlendirmeler yapma mecburiyeti doğmaktadır.

2.7.1.1. Açıklayıcı Genel Tebliğe Karşı Yargı Yolu

Türk vergi mevzuatı açısından genel tebliğler “hukukî bağlayıcılık” özelliğine istinaden açıklayıcı ve düzenleyici genel tebliğler olmak üzere ikili bir tasnif altında incelenmektedir. Bu şekilde bir hukuksal nitelendirme ve ayrımın yapılmasında, genel tebliğ ile yapılan düzenlemenin yargıya taşınması konusu ön plana çıkmaktadır. Nitekim bir idarî işlemin içinde bulunduğu kategorik sınıf, o işlemin muhataplarının karşı karşıya kalacağı hukukî etki ve sonuçları ortaya koyarken; bir taraftan da bu işlemin olası bir hukuka aykırılık durumunda nasıl ve ne şekilde dava konusu edilebileceği noktasındaki durumu tespit eder. Bu bakımdan vergileme alanında yoğun şekilde kullanılan genel tebliğlerin hukukî denetimi, bu tebliğlerin hukukî bağlayıcılık yönü dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir.

Açıklayıcı genel tebliğler vergi kanunlarının açıklanması, yorumlanması ve vergi kanunlarının pratiğe nasıl yansıtacağı konusunda uygulama birliğinin sağlanması gibi amaçlarla çıkarılan tebliğleri ifade eder²⁶⁸. Bu bakımdan açıklayıcı

²⁶⁵ 06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu, (RG. 20.01.1982-17580).

²⁶⁶ 06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, (RG. 20.01.1982-17580).

²⁶⁷ 12.01.2011 tarih ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, (RG. 04.02.2011-27836).

²⁶⁸ Şenyüz, Yüce Gerçek, s. 46.

genel tebliğlerin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî işlem olmaması sebebiyle, vergi mükellefleri ve yargı organları nezdinde hukukî yönden bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Nitekim hukukî bağlayıcılığı olmayan ve düzenleyici işlem niteliğini haiz olmadığı için icrai bir özelliği bulunmayan açıklayıcı genel tebliğler, kural olarak Danıştay nezdinde iptal davasına konu edinilemez²⁶⁹.

Bununla birlikte, açıklayıcı genel tebliğler icrai nitelikte bir düzenleyici işlem olmasa da bu durum açıklayıcı tebliğlerin hiçbir şekilde dava konusu edilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Bu tür tebliğler esas olarak “idarî yorumu” temsil ettiği için, idarenin yorumun sınırlarını aşarak yeni hükümler ihdas ettiği durumda hukuka aykırılık oluşturur. Zira Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir açıklayıcı tebliğde, kanuni düzenlemelerin ötesine geçerek vergi mükelleflerinin hukukî durumunda değişikliğe sebep olabilecek hükümlere yer verilirse, bu tür tebliğler de iptal davasına konu edinilebilir. Ek olarak vergi kanunlarında açık bir düzenleme yetkisi bulunmamasına karşın, hukuka aykırı şekilde yeni normlar getiren açıklayıcı genel tebliğlere dayanarak vergi daireleri tarafından bireysel işlemler tesis edilirse, bu işlemler sebebiyle menfaati ihlal edilen mükelleflere de yargı yolu açıktır. Bu noktada sözü edilen türde kanundan yetki almadığı halde düzenleyici hükümler ihdas eden yorum tebliğleri, vergi kanunlarına aykırılık teşkil eder ve vergi mükellefleri buna istinaden tesis edilen bireysel işlemi dava konusu yapabilir²⁷⁰.

Esasında açıklayıcı genel tebliğlerin düzenleyici bir işlem olmaması sebebiyle, “kural olarak” Danıştay nezdinde iptal davasına konu edinilemeyeceği doktrinde yaygın bir kabule sahiptir. Danıştay’ın da bu görüşü destekler nitelikte birçok kararı mevcuttur. Örneğin, açıklayıcı bir tebliğ olarak 21 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği²⁷¹ üst hukuk normlarına aykırı olduğu gerekçesiyle iptal davasına konu yapılmak istenmiş; ancak Danıştay bu tür tebliğlerin bir “idarî tasarruf” olarak değerlendirilmesi gerektiği sebebiyle davanın incelenmeksizin reddine karar vermiştir²⁷².

²⁶⁹ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Değişik 4. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2000, s. 43.

²⁷⁰ Özhan Uluatam, **Türk Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990, s. 58; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 18; Şenyüz, Yüce Gerçek, s. 46.

²⁷¹ 21 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 10.01.2004-25342).

²⁷² Sözü edilen kararda şu ifadelere yer verilmiştir: “(...) daha önce yürürlüğe konulan üst hukuk normunu yineleyen veya bu üst hukuk normunun nasıl anlaşılması gerektiği konusunda alt idari birimlere ya da idare edilenlere açıklamalar getiren idari tasarruflar, Hukuk Düzeninde herhangi bir değişiklik oluşturamayacaklarından, idare edilenler yönünden bağlayıcı, dolayısıyla da düzenleyici değildirler. İdarenin bu nitelikteki bir işleminin, idari yargı denetimine tabi tutulması,

Buna karşın bazı yazarlara göre, genel tebliğlerin bağlayıcılığı noktasında açıklayıcı ve düzenleyici tebliğlerin birbirinden farklı bir anlamı ve statüsü bulunmamaktadır. Örneğin *Baykara*'ya göre Hazine ve Maliye Bakanlığı personelleri, vergi mükellefleri, muhasebeciler ve diğer meslek mensupları vergilendirmeye ilişkin bir konuda kanunlardan önce yayımlanan genel tebliğe göre hareket etmektedir²⁷³. Bu görüşü savunanlar, yayımlanan genel tebliğ türünün bağlayıcılık açısından herhangi bir farklılık teşkil etmediğini iddia etmektedir. Nitekim Danıştay'ın bazı kararlarında bu görüşü destekler nitelikte değerlendirmeler bulunmaktadır. Örneğin açıklayıcı bir tebliğ olmasına karşın 57 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği²⁷⁴, üst hukuk normuna (kanuna) aykırı olduğu iddiasıyla Danıştay'da dava konusu yapılmak istenmiş ve Danıştay bu davayı kabul ederek, esastan incelemiştir²⁷⁵. Dava sonucunda sözü edilen tebliğin iptali isteminin reddine karar verilmiş olsa da bu dava, açıklayıcı genel tebliğlerin bazı durumlarda iptal davası kapsamında incelenebileceği görüşünü desteklemektedir²⁷⁶. Bununla birlikte Türk idarî yargısında genel tebliğlerin hukukîlik denetiminde, Danıştay'ın bilhassa düzenleyici genel tebliğler özelindeki davaları incelediğini de vurgulamak gerekir.

2.7.1.2. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Yargı Yolu

İdarî makamlarca tesis edilen düzenleyici işlemlerde, idarenin takdir yetkisine bağlı olarak yapılan bazı seçim ve tercihler söz konusudur. İdarenin Anayasa, kanun ve diğer üst hukuk normlarına aykırı olmayacak şekilde, farklı seçenekler arasında “kamu yararını sağlamak” amacına uygun şekilde tesis ettiği bu işlemler, idarî yargı

bu denetimin varlık nedenine uygun düşmez”. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Danıştay 7. Dairesi, 05.10.2004 tarih ve E: 2004/1123, K: 2004/2340 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (12.08.2022)).

²⁷³ Baykara, ss. 10, 13.

²⁷⁴ 57 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 26.12.1997-23212).

²⁷⁵ Danıştay 4. Dairesi, 09.12.1998 tarih ve E: 1998/861, K: 1998/4902 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.09.2022)).

²⁷⁶ Açıklayıcı genel tebliğlerin Danıştay nezdinde iptal davasına konu edinilmesi konusunda başka örnekler de bulunmaktadır. Bununla birlikte bazı tebliğlerde yer alan hükümlerin bir kısmı düzenleyici hükümler içerirken; bir kısmı da uygulamada yaşanabilecek tereddütlerin giderilmesi için açıklayıcı mahiyette bilgiler içerebilir. Örneğin 311 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine ilişkin Danıştay'da açılmak istenen iptal davasında, dava konusunu oluşturan tebliğ hükümleri davacı tarafından “düzenleyici” mahiyette değerlendirilirken; davalı idare ise sözü edilen bu hükümlerin “açıklayıcı mahiyette” olduğunu ve dolayısıyla bu hükümlerin Danıştay nezdinde iptalinin istenemeyeceğini savunmuş ve Danıştay 4. Dairesi ise bu davayı incelemiştir. Dava sonucunda tebliğde davanın konusunu oluşturan hükümlerin açıklayıcı nitelikte olduğu ve iptali istenen bu hükümlerde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Nitekim bu dava, açıklayıcı mahiyetteki tebliğ hükümlerinin Danıştay tarafından incelenmesi konusunda yakın tarihli bir örnek olarak değerlendirilebilir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Danıştay 4. Dairesi, 29.12.2021 tarih ve E: 2020/2340, K: 2021/11454 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (19.09.2022)).

organlarının hukukî denetimine tabi tutulmaktadır. Esasında vergi alanında idarenin takdir yetkisi, “verginin kanuniliği ilkesi” sebebiyle sınırlı bir takdir yetkisini temsil etse de kanunların izin verdiği konu ve alanlarda vergi yönetimine bırakılan düzenleme yetkisinde elbette idarî bir takdir ve tercih söz konusudur. Ancak bu kapsamda tesis edilen idarî işlemlerin, vergi kanunlarının lafzı ve ruhuna uygun olması gerektiği unutulmamalıdır²⁷⁷.

Düzenleyici işlemler ile kanunu tamamlayacak şekilde genel, soyut ve objektif nitelikte yeni kuralların getirilebileceği, idarî makamların bu tür işlemlerde tamamen serbest olduğu veya bu yetkinin keyfî şekilde kullanılabileceği anlamına gelmemektedir. Zira idarî makamlarca tesis edilen düzenleyici işlemlerin, bu yetkinin kaynağı olan kanunlara ve üst hukuk normlarına uygun olup olmadığı²⁷⁸ idarî yargısal denetime tabi tutulmakta ve olası bir hukuka aykırılık durumunda da söz konusu düzenleyici işlem iptal edilmektedir.

Türk hukuk sisteminde bir işlemin hangi hukukî denetime tabi olacağı, “şekli kriter” dikkate alınarak tespit edilmektedir. Burada şekli kriterle kastedilen, idarî makamlarca tesis edilen işlemlerin “şekli” ve bu işlemleri hangi makamın/organın tesis ettiği²⁷⁹. Pozitif hukukta yürütme organının düzenleyici işlemlerinde “kanun”, düzenleme yetkisinin hem şartı hem de sınırını oluşturduğundan; hukukî denetim de bu perspektife göre gerçekleştirilecektir. Nitekim düzenleyici işlemlerin tesis edilebilmesi için bu işlemlerin kanuna dayanması (*secundum legem*) ve kanuna aykırı olmaması (*intra legem*) gerektiğinden²⁸⁰; düzenleyici işlemler hususunda incelenecek davalarda bilhassa bu iki kriter üzerinde önemle durulmaktadır.

Vergi mevzuatında kanunlarca idareye tanınan düzenleme yetkisinin çoğunlukla düzenleyici genel tebliğler aracılığıyla kullanıldığı dikkate alındığında; vergileme alanında Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmeliklerin nadiren kullanıldığını ifade etmek gerekir. Doktrinde “adsız düzenleyici işlemler” kategorisinde değerlendirilen ve böylece yönetmelik hükmünde sayılan düzenleyici genel tebliğler, Danıştay kararlarında da benzer şekilde yorumlanmaktadır²⁸¹. Örneğin

²⁷⁷ Tuncay Ayvaci, s. 94.

²⁷⁸ Levent Akdoğan, **İdari İşlemlerin Yargısal Denetimi Bakımından Yasa ile Düzenleyici İşlem İlişkisi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018, s. 146.

²⁷⁹ Yeniay ve Yeniay, s. 135.

²⁸⁰ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 22. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, ss. 360-161.

²⁸¹ Bekir Baykara, “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’nun 11’inci Maddesine Göre KDV’den Mütessesil Sorumluluk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 222, 2000, s. 10.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında, genel tebliğlerin objektif kurallar getirebilme yetkisini haiz olduğu açıkça ifade edilerek; genel tebliğin düzenleyici idarî işlem olarak kabul edileceği açık şekilde vurgulanmaktadır. Sözü edilen kararda yer alan kısım şu şekildedir²⁸²:

“(...) Anayasa ile yürütme organına ve idareye tanınan genel düzenleyici işlem yapma yetkisi tüzük ve yönetmelik çıkarma konularına inhisar ettirilmiş, bunun dışında, (...) tebliğ gibi yasama tasarrufu niteliğinde objektif kurallar koyma selahiyeti ancak çok kısıtlı hallerde öngörülmüştür”.

Düzenleyici genel tebliğler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve “genel”, “soyut” ve “objektif” nitelikte kurallar içeren genel düzenleyici işlemleri ifade etmektedir. Her şeyden önce Hazine ve Maliye Bakanlığının tasarruf işlemleri olan ve bu bakımdan idarî bir enstrüman olarak yoğun şekilde kullanılan genel tebliğlere²⁸³ karşı hukuka aykırılık iddiaları idarî yargı kolu içerisinde incelenmektedir. Nitekim burada ön plana çıkan konu, düzenleyici idarî işlemlerin hukuka uygunluk denetiminin hangi idarî yargı organı tarafından gerçekleştirileceği ve açılacak olan davanın niteliğidir. Kural olarak Türk idarî yargılamasında, idarî davaya konu olan düzenleyici işlemlere karşı davalar Danıştay nezdinde açılmaktadır. Nitekim *Danıştay Kanunu* md.24/1-c’de bu durum açıkça hüküm altına alınmıştır. Mezkûr madde hükmü uyarınca Danıştay’ın “ilk derece mahkemesi” sıfatıyla karara bağlayacağı idarî davalar tek tek sayılmış ve “*Bakanlıklarca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere*” karşı açılacak iptal ve tam yargı davalarının da bunlardan biri olduğu açık şekilde belirtilmiştir. Buradan anlaşıldığı üzere, bakanlıkların düzenleyici işlemlerine karşı açılacak davanın Danıştay nezdinde açılacağı ve Danıştay’ın bu davaları inceleyip karara bağlayabilmesi için davaya konu olan idarî işlemlerin “düzenleyici işlem” olması gerektiği sonucuna ulaşabiliriz²⁸⁴.

Esasında ilk derece mahkemeleri, bir davayı ilk aşamada gören ve bunu karara bağlayan yargı organlarını ifade etmektedir. Bu bakımdan somut uyuşmazlıkların yargı yoluyla ilk önce kendisine götürüldüğü ve sözü edilen uyuşmazlık hakkında ilk hükmü veren ilk derece mahkemeleri için “hüküm mahkemeleri” veya “bidayet mahkemesi” isimleri de kullanılmaktadır²⁸⁵. Bakanlıkların düzenleyici işlemlerine

²⁸² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.1994 tarih ve E: 1993/163, K: 1994/223 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.09.2022)).

²⁸³ Saban, ss. 33-34.

²⁸⁴ Danıştay 7. Dairesi, 05.10.2004 tarih ve E: 2004/1123, K: 2004/2340 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (25.09.2022)).

²⁸⁵ Yüce, 2017, s. 5.

karşı açılacak davalarda ilk derece mahkemesi olarak görev alan Danıştay, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergilendirme alanında tesis ettiği düzenleyici genel tebliğlere karşı hukuka aykırılık iddiası için açılacak davalarda da ilk derece mahkemesi olarak görev almaktadır.

Bu bilgiler ışığında, düzenleyici genel tebliğlere karşı açılacak davalara ilişkin genel esaslar hakkında şu ön değerlendirmeler yapılabilir: i. Düzenleyici tebliğlerin hukukî denetimi Danıştay'ın görev ve yetki alanına girmektedir. ii. Düzenleyici genel tebliğlere açılacak davalarda dava süresi, bu tebliğlerin Resmî Gazete'de yayımlandıkları tarihi izleyen günden itibaren başlamaktadır. iii. Düzenleyici genel tebliğe istinaden tesis edilen bireysel işlemlerde, menfaati ihlal edilen kişiler hem düzenleyici işlemin kendisi hem de bu işleme istinaden tesis edilen uygulama işleminin her ikisine birden dava açabilir (İYUK md.7/4).

2.7.2. Açılacak Davanın Niteliği

İdarî makamlar hem kendisine düzenleme yetkisi veren kanunların uygulanması kapsamında “objektif işlemler” hem de kanunlara uygun şekilde “bireysel işlemler” tesis etmektedir²⁸⁶. Bununla birlikte idarenin tesis ettiği her türlü işlem ve eylem, niteliklerine bakılmaksızın yargı yoluna açıktır (Any. md.125). Dolayısıyla idarî işlemlere karşı açılacak davanın niteliği birbirinden farklılaşmış olsa da bu tür işlem ve eylemler yargı organları nezdinde hukukîlik denetimine tabi tutulmaktadır.

Vergilendirme işlemi idarî bir işlem olması sebebiyle, en temel anlamda bu alanda yetkilendirilmiş idarî makamların tesis ettiği işlemleri ifade etmektedir. Bu bakımdan vergilendirme işlemlerinde doğacak bir uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümlenmesinde idarî yargılamanın usul kanunu olması sebebiyle İYUK hükümleri dikkate alınmaktadır. Nitekim İYUK md.1 uyarınca, vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde görevli kılınan yargı organlarının (vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay), İYUK'ta gösterilen usullere tabi olacağı açıkça hüküm altına alınmıştır. Buna karşın doktrinde vergi davalarının hukukî niteliği konusunda ortak bir mutabakat sağlanamamış ve bu davaların “iptal davası” ya da “tam yargı davası” olarak hangi kategoride değerlendirileceği hususunda görüş birliğine varılamamıştır.

²⁸⁶ Tuncay Ayvaci, s. 94.

İYUK md.2 idarî makamların işlemlerine karşı açılacak dava türlerini düzenlemektedir. Buna göre İYUK'ta sayılan dava türleri, “iptal davası”, “tam yargı davası” ve “idarî sözleşmelerde taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar” dır. Bu bakımdan İYUK'ta “vergi davası” adı altında ayrı bir dava türü bulunmamaktadır²⁸⁷. Vergilendirme işlemi nitelik itibariyle idarenin tek-yanlı irade beyanına dayalı icrai bir idarî işlem olduğundan, vergi davalarının hukukî niteliği konusundaki tartışmalar “iptal davası” ve “tam yargı davası” özelinde sürdürülmektedir. Doktrinde vergi davalarının tam yargı davası olduğunu savunanlar, iptal davası olduğunu savunanlar ve sui generis niteliği sebebiyle özel bir dava türü olduğunu savunanlar ekseninde farklı görüşler* bulunmaktadır²⁸⁸.

İptal davaları, “İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan” davalardır (İYUK md.2). Bu bakımdan iptal davaları, idarî işlemin unsurları özelinde hukuka aykırılık teşkil eden durumlar için menfaati ihlal edilen kişiler tarafından açılan davalardır. Tam yargı davaları ise, “İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan” davaları ifade etmektedir (İYUK md.2). Nitekim tam yargı davalarında, idarî makamların tesis ettiği işlem/eylemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan doğruya etkilenen muhatapların başvurabileceği bir dava türü söz konusudur. Esasında iptal davasında yargılamaya konu olan idarî işlem nezdinde bir hukuka aykırılık saptanırsa, o işlem iptal edilmekte ve geçmişe etkili (*makable şâmil*) olarak ortadan kalkmaktadır. Tam yargı davasında ise esas olarak idarenin işlem/eylemleri sonucunda menfaati ihlal edilen kişilerin maddi zararlarının tazmin edilebilmesi için idarî makamlara tazminat yükümlülüğü getirilebilmekte ya da ihlal edilen hakların yerine getirilmesi sağlanmaktadır²⁸⁹.

²⁸⁷ Metin Tekgündüz, “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 50-51, 1983, s. 56.

* Esas konumuz düzenleyici genel tebliğlere karşı açılacak davanın hukukî niteliği olduğundan; vergi davalarının hukukî niteliğine ilişkin tartışmalara detaylı bir şekilde yer verilmemiştir. Bu sebeple, vergi davalarının hukukî niteliği konusundaki tartışmalara ilişkin daha ayrıntılı bilgi için bkz. Hasan Dursun, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 78, 2008 ve Serkan Acinöroğlu, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009.

²⁸⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 50-51, 1983, ss. 66-67; Tosuner ve Arıkan, 2014, ss. 68-69.

²⁸⁹ Lûtfi Duran, “İdarî İşlemden Sorumluluk: İptal Dâvası-Tam Yargı Dâvası”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Sayı: 3-4, 1967, ss. 3-4; Atilla Uyanık, “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 61, 2003, ss. 4-5.

Esasında iptal davası ve tam yargı davası, “idarî işlemleri” konu edinmesi sebebiyle ortak konulara temas etse de sözü edilen iki dava türü arasında birçok yönden önemli farklılıklar bulunmaktadır. Aslında idarî yargının var oluş felsefesinin bir tezahürü olan iptal davaları, idari işlemlerin hukuka uygunluğunu denetleyen bir yargı yoludur. Bu sebeple iptal davaları yalnızca idarî işlemlerden ötürü doğrudan doğruya hak kaybı yaşayanlar tarafından değil; aynı zamanda bu tür işlemler sebebiyle menfaati ihlal edilen herkes tarafından açılabilmektedir. Nitekim iptal davalarında idarî işlemi tesis eden idare değil; doğrudan “idarî işlemin kendisi” yargılanmakta ve dava sonucunda verilen karar herkes için bağlayıcı bir sonuç doğurmaktadır. Buna karşın tam yargı davaları ise, bir idarî işlem/eylemin sonucunda yalnızca doğrudan doğruya hak kaybına uğrayan muhatapların açabileceği bir dava türüdür²⁹⁰.

Vergi mevzuatında yer alan düzenleyici genel tebliğlerin, “hukuka aykırılığı iddiasıyla” açılacak davanın türü esas itibarıyla bir “iptal davası”dır. Zira bir “kural işlem” olarak genel, soyut ve objektif nitelikte kurallar getiren düzenleyici tebliğler, vergi hukuku alanında herkesi bağlayan nitelikte yeni kurallar getirmekte ve düzenlediği alan itibarıyla önemli değişiklikler doğurmaktadır. Bu bakımdan düzenleyici genel tebliğlere karşı ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’da iptal davası açılabilir²⁹¹. Bu bakımdan Hazine ve Maliye Bakanlığının tek-yanlı ve icrai niteliğini haiz düzenleyici genel tebliğlerinin hukukîlik denetimi, Danıştay tarafından “iptal davası” kapsamında incelenmektedir. Anayasa md.155 uyarınca Danıştay, kanunlarca belirlenen “belli davalara” ilk ve son derece mahkemesi sıfatıyla bakar²⁹². Nitekim idarî bir davanın, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’da incelenmesi/karara bağlanmasının temel koşulu, dava konusu idarî işlemin “düzenleyici işlem” olmasıdır²⁹³. Danıştay’ın yargılaması sonucunda düzenleyici

²⁹⁰ Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 54-55, 1984, s. 36; Ahmet Bağrıaçık ve M. Ayhan Tekinsoy, “Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 3, 2022, ss. 586-587.

²⁹¹ Hasan Dursun, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 78, 2008, s. 228; Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, ss. 318-319.

²⁹² Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 18. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2017, s. 80; Yeredoğ Kışioğlu, “Yargı Görevi Yönünden Danıştay Üzerine Bir İnceleme”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 3, 1971, s. 32.

²⁹³ Danıştay 7. Dairesi, 24.12.2002 tarih ve E: 2000/3710, K: 2002/4371 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (29.03.2023)).

genel tebliğin hukuka aykırı olduğu saptanırsa, dava konusu işlem iptal edilir²⁹⁴. Dolayısıyla iptal davalarının esas konusu “idarî işlemler” olduğundan; düzenleyici bir işlem olan genel tebliğe karşı hukuka aykırılık iddiasıyla açılacak davanın türü iptal davasıdır.

Son olarak, düzenleyici genel tebliğlerin idarî yargıda tam yargı davasına da konu edinilebileceğini belirtmek gerekir. Esasında düzenleyici işlemin iptal istemine ilişkin Danıştay’da açılan bir iptal davası sonucunda, o idarî işlemin hukuka aykırı olduğu mahkeme kararıyla ispatlanırsa; bu işlemin uygulanması neticesinde menfaati ihlal edilen kişilerin, maddi zararlarının tazmini veya ihlal edilen hakkın yerine getirilmesi için tam yargı davası açabilme hakkı bulunmaktadır. Bununla birlikte İYUK md.12 ve md.13 uyarınca, bir idarî işlem/eyleme karşı tam yargı davası açabilmek için “öncelikle iptal davası açmak” gibi bir ön koşul bulunmamaktadır. Buna göre bir idarî işlem sebebiyle hakları ihlal edilen ilgililer, “*doğrudan doğruya tam yargı davası açabilir*”, “*iptal davası ve tam yargı davasını birlikte açabilir*” veya “*öncelikle iptal davası açıp, bu davanın karara bağlanması üzerine tam yargı davası açabilir*”. Dolayısıyla düzenleyici genel tebliğlere karşı yargı yolunun, yalnızca iptal davası ile sınırlandırılmamış olduğunu vurgulamak gerekir.

Bununla birlikte İYUK md.13 uyarınca bir idarî “eyleme” karşı doğrudan doğruya tam yargı davası açabilmek için, bu eylem neticesinde menfaati ihlal edilmiş olanlar bu durumu ilgili idareye bildirerek, “haklarının yerine getirilmesi” isteminde bulunmak zorundadır. Bu durumda idareden talep edilen isteklerin kısmen/tamamen reddedilmesi veya idarenin bu isteğe cevap vermemesi* durumunda menfaati ihlal edilmiş olanlar tam yargı davası açabilecektir (İYUK md.13).

Öte yandan *Danıştay Kanunu* uyarınca, Bakanlıkların ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlerine karşı açılacak “iptal davası” ve “tam yargı davası” ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’da incelenecek ve karara

²⁹⁴ Özge Didem Boulanger, “Eksik Düzenlemeler Aleyhine İptal Davası Açma Yöntemi Üzerine Bir İnceleme”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, Sayı: 1, 2021, s. 65.

* İdarî makamların, idarî davaya konu olabilecek bir durum hakkında yapılan başvuru karşısında “cevap vermemesi” ya da “sessiz kalması”, İYUK md.10’da “*idarî makamların sükûtu*” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre bir idarî makam, davaya konu olabilecek bir idarî işlem ya da eylem hakkında yapılan bir başvuruya 30 gün içinde cevap vermezse (sükût ederse), o isteğin idare tarafından reddedildiği kabul edilir. Bu durumda 30 günlük sürenin bittiği tarihten itibaren, işlemin konusuna göre görevli idarî yargı organında dava açılabilir. İdarenin sükûtu konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Lütfi Duran, “İdarî Müracaatlar ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükûtu Meselesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 12, Sayı: 1, 1946, ss. 130-199.

bağlanacaktır (Danıştay Kanunu, md.24/1-c). Buradan anlaşıldığı üzere hem İYUK hem de *Danıştay Kanunu*’nda düzenleyici genel tebliğlere karşı tam yargı davası açılabilmesine imkân tanınmıştır. Esasında tam yargı davalarında görevli mahkemeler, “kanunen aksi bir hüküm bulunmadıkça” idare mahkemeleridir; ancak *Danıştay Kanunu* md.24’e göre düzenleyici işlemlere karşı tam yargı davasının Danıştay nezdinde açılması, bu duruma istisnai bir örnek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda vergilendirme alanında yayımlanan düzenleyici genel tebliğler dolayısıyla kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar, bu zararın tazmin edilmesi veya haklarının yerine getirilmesi için Danıştay’da tam yargı davası da açabilir.

2.7.3. Dava Açma Ehliyeti

İdarî makamların işlem ve eylemlerinden doğan uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümünde, idarî yargının iki önemli bileşeni göz önünde bulundurulur. “*Hukuksal koruma*” ve “*yargısal denetim*” şeklinde ifade edilen bu bileşenler, idare hukuku alanında yakın bir ilişki dahilinde iç içe geçmiş durumdadır. İdarî yargıda hukuksal koruma, subjektif bireysel hakların korunmasını esas alırken; yargısal denetim ise idarenin tesis ettiği idarî işlem ve eylemlerin objektif hukuk düzeninin korunmasına ilişkin uygunluğunu denetlemektedir. Dolayısıyla üstün kamu gücü ayrıcalıkları ile donatılan idarî makamların işlem ve eylemlerinin yargısal denetimini konu edinen idarî yargı, demokrasi ve hukuk devleti prensipleri açısından önemli bir işleve sahiptir²⁹⁵. Bu açıdan Anayasa md.125 uyarınca, idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolunun açık olmasının sağladığı güvence altında, düzenleyici genel tebliğlere karşı açılacak davalarda “ehliyet hususu” önemli bir incelemeyi beraberinde getirmektedir.

Anayasa md.36 uyarınca, “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*”. Bu bakımdan hem kamu hukuku hem de özel hukuk alanında dava açma hakkı Anayasal açıdan hukukî güvence altına alınmıştır. Bununla birlikte idarî yargıda dava açma hakkı ve ehliyet konusu, sui generis yönleri bulunan özellikli bir konudur. Dolayısıyla düzenleyici işlem sıfatıyla vergi hukuku alanında tesis edilen düzenleyici genel tebliğe karşı açılacak davalardaki ehliyet konusu da ayrı bir önem kazanmaktadır. Bu minvalde çalışmanın şimdiki kısmında, düzenleyici genel

²⁹⁵ Kalabalık, 2021, ss. 454-455.

tebliğe karşı açılacak davalara ilişkin “objektif dava ehliyeti” ve “subjektif dava ehliyeti” konuları incelenecektir.

2.7.3.1. Objektif Dava Ehliyeti

İdarî yargı alanında dava açma ehliyeti konusu, doğrudan İYUK kapsamında düzenlenmemiştir*. Esasında idarî yargıda iptal davası açabilmek için, davacının objektif ve subjektif dava ehliyetine sahip olması gerekir. Objektif dava ehliyeti, bir davaya taraf olma, dava açma ve açılan davayı takip edebilme yeterliliği olarak tanımlanabilir²⁹⁶. Öte yandan İYUK md.31/1 uyarınca idarî davalarda “ehliyet” konusunda (objektif dava ehliyeti) *Hukuk Muhakemeleri Kanunu* hükümleri uygulanacaktır²⁹⁷. Nitekim *Hukuk Muhakemeleri Kanunu* md.50 ve md.51’de “taraf ehliyeti” ve “dava ehliyeti” başlıklarında 4721 sayılı *Türk Medeni Kanunu*²⁹⁸’na göndermeler yapılması, idarî yargıda dava ehliyetinin “hak ehliyeti” ve “fiil ehliyeti” zemininde şekil aldığını göstermektedir²⁹⁹.

Terminolojik açıdan davacı, kendisi ya da vekili tarafından adına dava açılan kişi olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda bir kişinin “davacı” olabilmesi için, “taraf ehliyetine” ve “dava ehliyetine” sahip olması gerekmektedir. Yargılama usulünde taraf ve dava ehliyeti, “davanın şartları” arasında sayılan önemli konular arasındadır³⁰⁰. *Hukuk Muhakemeleri Kanunu* md.50 ve md.51 uyarınca bir davada taraf olma ehliyetine sahip olabilmek için, “hak ehliyetine”; dava ehliyetine sahip olabilmek için “fiil ehliyetine” sahip olunması gerekir³⁰¹. *Türk Medeni Kanunu* md.8 uyarınca “*Her insanın hak ehliyeti vardır*”. Öte yandan mezkûr Kanun md.48’de tüzel kişilere ilişkin

* Bu konuda doktrinde idarî yargılama usulü ve uygulama şekline ilişkin çeşitli eleştiriler bulunmaktadır. Örneğin *Gülen*’a göre, bilhassa dava açma süreleri ve ehliyet gibi konularda çeşitli kanunlara yapılan atıflar ve özellikle yargılama usulünde *Hukuk Muhakemeleri Kanunu*’na yapılan atıflar neticesinde, bu hususların idare hukuku mevzuatında müstakilen düzenlenmemesi önemli sorunları da beraberinde getirmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Aydın Gülan, “Danıştay’ın İçtihat Birliğinin Sağlanması ile İlgili Fonksiyonu”, **154. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları No: 114, Ankara, 10-11 Mayıs 2022, s. 157.

²⁹⁶ Boulanger, 2021, s. 66.

²⁹⁷ Gürsel Kaplan, “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2008/2, 2008, ss. 23-25.

²⁹⁸ 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, (RG. 08.12.2001-24607).

²⁹⁹ Mehmet Altundış, “İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 69, 2007, s. 344; Halil Yolal, **Danıştay Kararları Işığında İptal Davalarında Dava Açma Ehliyeti**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, ss. 15-16.

³⁰⁰ Gürsel Kaplan, “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, s. 349.

³⁰¹ Gözler ve Kaplan, 2013, ss. 359-360.

hak ehliyeti şu şekilde hüküm altına alınmıştır: “Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler”. Fiil ehliyeti ise gerçek ve tüzel kişilerde farklı esaslara tabi tutulan bir ehliyet türüdür. Gerçek kişilerde fiil ehliyetine sahip olabilmek için aranan koşullar, *Türk Medeni Kanunu* md.10 ilâ md.13 uyarınca hüküm altına alınmıştır. Buna göre, “Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır”. Tüzel kişilerin fiil ehliyeti ise, “kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmak” koşuluna bağlanmıştır (TMK md.49). Bu doğrultuda hem gerçek kişiler hem de tüzel kişilerde objektif dava ehliyetine sahip olabilmek için hak ve fiil ehliyetlerine sahip olmak gerekir. Bu şartlara sahip olmayanlar ise (bilhassa fiil ehliyeti) kanuni temsilcileri vasıtasıyla dava açabilirler³⁰².

Bu bilgiler ışığında idarî yargı organlarında dava açabilmek için sahip olunması gereken ilk ehliyetin *Hukuk Muhakemeleri Kanunu*’nda yer alan “taraf ehliyeti” ve “dava ehliyeti” kavramlarını kapsayan* “objektif dava ehliyeti” olduğunu söyleyebiliriz. Öte yandan idarî yargıdaki objektif dava ehliyeti, medeni hukukta yer alan “hak ehliyeti” ve “fiil ehliyetinin” bir tezahürü olarak da değerlendirilebilir.

Yargısal içtihatlar açısından konuya yaklaştığımızda, idarî yargıda dava açabilmek için sahip olunması gereken ehliyet türlerinden ilkinin objektif ehliyet olduğu Danıştay kararlarında açıkça vurgulanmakta ve bir kararda şu şekilde değerlendirmeler yapılmaktadır³⁰³:

“Objektif ehliyet, taraf ehliyeti ve dava ehliyeti olmak üzere iki unsurdan meydana gelmektedir. Taraf ehliyeti, bir davada davacı veya davalı olabilmeyi; dava ehliyeti ise, bir davayı davacı veya davalı sıfatıyla bizzat ya da vekil aracılığıyla açabilme, takip edebilme ve davayla ilgili usul işlemlerini yapabilmeyi ifade etmektedir. Bu bakımdan, medeni hukuktaki hak ehliyetinin medeni usul hukukundaki karşılığı taraf ehliyeti iken, medeni hakları kullanma ehliyetinin medeni usul hukukundaki karşılığı dava ehliyetidir”.

³⁰² Gözler ve Kaplan, 2013, ss. 359-360; Eyüp Özdemir, **İdari Yargıda Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, ss. 23-24.

* 6100 sayılı *Hukuk Muhakemeleri Kanunu*’nda “taraf ehliyetleri”, 50 ilâ 56’ncı maddeler arasında düzenlenmiştir. Buna göre “taraf ehliyeti ve “dava ehliyeti” şu şekilde hüküm altına alınmıştır:

“Taraf ehliyeti

Madde 50- (1) Medenî haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada taraf ehliyetine de sahiptir.

Dava ehliyeti

Madde 51- (1) Dava ehliyeti, medenî hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir”.

³⁰³ Danıştay 8. Dairesi, 07.04.2021 tarih ve E: 2021/2331, K: 2021/2135 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (12.10.2022)).

Düzenleyici işlemlere karşı Danıştay'da açılacak iptal davasında, davacının öncelikle objektif ehliyete sahip olması gerekirken; bunun dava açabilmek için yeterli olmadığını da belirtmek gerekir. Zira idarî yargıda dava açma ehliyeti, yalnızca objektif ehliyet ile sınırlandırılmamakta; aynı zamanda “menfaat ihlali/hak ihlali” açısından “subjektif ehliyetin” varlığı da bir diğer koşul olarak öne sürülmektedir. Öte yandan idarî yargıda dava açma ehliyeti açısından aranan “ehliyet koşulları” hem iptal davaları hem de tam yargı davaları için birlikte aranmaktadır. Bu bağlamda herhangi bir düzenleyici işleme karşı idarî yargı organlarında açılmak istenen tam yargı davasında da objektif dava ehliyeti ve subjektif dava ehliyeti birlikte aranmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan düzenleyici genel tebliğe karşı dava açmak isteyen gerçek ya da tüzel kişinin, “taraf ehliyeti” ve “dava ehliyetini” birlikte taşıması ve bu bakımdan objektif dava ehliyetine sahip olması gerekir. Bu bakımdan düzenleyici genel tebliğe karşı Danıştay nezdinde açılmak istenen bir davada, dava dilekçesi üzerine “ilk inceleme” yapılmakta ve burada dikkate alınan ölçütlerden biri de ehliyet konusu olmaktadır. Nitekim inceleme sonucunda objektif/subjektif ehliyetin bulunmadığı konusunda bir karar verilmesi halinde ise İYUK md.15/1-b uyarınca davanın reddine hükmedilmektedir. Bununla birlikte düzenleyici genel tebliğe karşı açılacak davalarda objektif ehliyet tek başına yeterli olmadığından; konunun subjektif dava ehliyeti ile birlikte daha detaylı şekilde ele alınması gerekir.

2.7.3.2. Subjektif Dava Ehliyeti

İdarî işlem ve eylemlere karşı yargı yolunda objektif ehliyet, davanın açılabilmesi açısından yeterli görülmemektedir. Nitekim idarî makamlarca tesis edilen işlem ve eylemlere karşı açılacak davalarda aranan bir diğer ehliyet şartı da “subjektif ehliyet” olarak isimlendirilir. İdarî davalarda subjektif ehliyet kavramı, esasında iptal davası ve tam yargı davalarının tanımsal içeriği ve varlık sebebinin bir tezahürü olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim iptal davası, idarî makamların tesis ettiği hukuka aykırılık teşkil eden işlemlerin iptal edilmesi amacıyla “menfaati ihlal edilen kişiler” tarafından açılmaktadır. Bunun yanında tam yargı davası ise, idarî işlem ve eylemlerin uygulanması sonucunda “kişisel hakları doğrudan muhtel olanların” karşılaştıkları zararın tazmini ya da ihlal edilen hakların yerine getirilmesi için açılan davaları ifade

etmektedir³⁰⁴. Bu bakımdan idarî yargıda dava açabilmek için sahip olunması gereken “subjektif ehliyet”, iptal ve tam yargı davalarında idarî işlemlere ilişkin “menfaat ihlali/hak ihlali” koşuluna bağlı şekilde değerlendirilmektedir.

İptal davalarının doğasından kaynaklanan subjektif ehliyet, menfaat ihlali koşuluyla birlikte aranan özellikli bir ehliyet türüdür*. Esasında idarî yargıda subjektif ehliyet koşulunun öne sürülmesinin temel gerekçesi**, idarî işlemlerle ilgisi bulunmayan kişilerin o işlemin iptaline veya zararların tazminine ilişkin dava açmalarını önlemek ve böylece yargı organlarını meşgul etmeyerek mahkemelerin iş yükünü hafifletmektir³⁰⁵. Bu husus Danıştay’ın bir kararında şu şekilde değerlendirilmiştir³⁰⁶:

“(...) idarenin hukuka uygun davranmasını sağlayan en önemli denetim araçlarından olmakla birlikte her idari işleme karşı herkes tarafından iptal davası açılmasının idari işlemlerde istikrarsızlığa neden olmaması ve idarenin işleyişinin bu yüzden olumsuz etkilenmemesi için, dava konusu edilecek işlem ile dava açacak kişi arasında belli ölçüler içinde menfaat ilişkisi bulunmasını öngören yasakoyucu, iptal davaları için "menfaat ihlali" ni, subjektif ehliyet koşulu olarak getirmiştir”.

Bu minvalde, idarî yargı organlarında dava açılırken objektif ehliyet ve subjektif ehliyet birlikte arandığından; idarî işlemlerden ötürü menfaati ihlal edilmemiş ya da kişisel hakları doğrudan muhtel olmayan kişilerin iptal ya da tam yargı davası açabilmesi söz konusu değildir. Zira idarî işlemlerden ötürü menfaati ihlal edilmeyen kişilerin açtığı iptal davaları ve benzer şekilde idari işlem/eylem sebebiyle

³⁰⁴ Kemal Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, ss. 117-118.

* İdarî davaların açılabilmesi için öne sürülen subjektif ehliyet koşuluyla ilgili Danıştay kararlarına örnek olarak bkz. Danıştay 10. Dairesi, 08.03.2016 tarih ve E: 2016/459, K: 2016/1183 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.04.2023)); Danıştay 8. Dairesi, 17.03.2022 tarih ve E: 2022/1852, K: 2022/1770 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.04.2023)); Danıştay 10. Dairesi, 25.10.2016 tarih ve E: 2016/3204, K: 2016/3861 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.04.2023)).

** Anayasa Mahkemesi’ne yapılan bir bireysel başvuruda, Yüksek Mahkeme idarî yargı davaları için aranan subjektif ehliyet koşulunun gerekçesini şu şekilde değerlendirmiştir:

“İdari makamlar tarafından gerçekleştirilen ancak bireyin menfaatini etkilemeyen, bir başka ifadeyle birey üzerinde herhangi bir hukuksal sonuç doğurmayan işlemlerin uyumsuzluk konusu yapılarak hem yargının hem de idarenin sürekli ve gereksiz bir biçimde meşgul edilip işleyemez hâle gelmesini engellemek, bu suretle gerek yargı hizmetinin gerekse idarenin asli görevi olan kamu hizmetlerinin hızlı, düzenli ve etkin biçimde yürütülmesini sağlamak düşüncesiyle davacı ile arasında menfaat bağı kurulamayan işlemlerden doğan uyumsuzlukların esasının incelenmemesi idari yargıya ilişkin bir usul kuralı olarak düzenlenmiştir.” (Anayasa Mahkemesi, 18.07.2018 tarih ve 2015/3690 başvuru numaralı karar).

³⁰⁵ Selami Demirkol, “İdari Yargılama Usulü’nde Ehliyet Olgusu”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2012, s. 11.

³⁰⁶ Danıştay 6. Dairesi, 24.02.2020 tarih ve E: 2018/8657, K: 2020/2302 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (20.10.2022)).

kişisel hakları doğrudan muhtel olmayanların açacakları tam yargı davaları, İYUK md.15/1-b uyarınca “ehliyet yönünden” reddedilecektir³⁰⁷.

İptal davalarında subjektif ehliyetin çıkış noktası olan “menfaat ihlali” durumu, aslında davanın esasına ilişkin bir koşul olmamakla birlikte; iptal davasının açılabilmesi ya da dosyanın hâkimler tarafından incelenebilmesi için, ilk inceleme sırasında dikkate alınan ön koşullar arasındadır. Esasında subjektif ehliyetin gerekliliğini ortaya koyan menfaat ile davacının iptal isteminde bulunduğu idarî işlem arasında “makul” ve “ciddi” bir ilişki söz konusu olmalıdır³⁰⁸. Bununla birlikte iptal davalarını açabilmek için aranan menfaat ihlali koşulu “davanın esasına” değil; yalnızca “dinlenebilmesine taallûk eden” şekli ve usûli bir koşulu* ifade eder³⁰⁹. Dolayısıyla menfaat ihlali koşulu, İYUK md.14/3-c uyarınca dava dilekçeleri üzerine ilk incelemelerde dikkate alınmakta ve inceleme sonucunda idarî işlemle doğrudan ilişkili bir menfaat ihlali tespit edilemezse, ilgili dava İYUK md.15/1-b uyarınca ehliyet yönünden reddedilmektedir.

İdarî bir davanın davacısı ile iptal edilmesi istenen idarî işlem arasındaki illiyet bağıını ifade eden menfaatin takdiri idarî yargı organlarına bırakılmıştır. Bu bakımdan menfaat ihlalinin ölçüsü ve niteliği, İYUK veya diğer kanunlarda yer almadığından; her idarî davaya özgü olan menfaat ilişkisi, ilgili davanın durumuna göre yargı organlarınca tespit edilmektedir. Gerek doktrin gerekse yargısal içtihatlarda kabul gören anlayışa göre, iptal davalarının açılabilmesi için gereken menfaat ilişkisinin, “kişisel”, “meşru” ve “güncel” bir menfaate dayanması gerekir. Bu durum Danıştay kararlarında şu şekilde detaylandırılmıştır³¹⁰: “(...) iptal davasına konu olan işlemin davacının menfaatini ihlal ettiğinden söz edilebilmesi için, davacıyı etkilemesi, yani davacının kişisel menfaatini ihlal etmesi, işlem ile davacı arasında ciddi ve makul bir ilişkinin bulunması gerekmektedir”. Bu bakımdan iptal davası açılabilmesi için aranan menfaat ilişkisi davacının kişisel menfaatini doğrudan etkileyen, meşru ve güncel bir

³⁰⁷ Onur Karahanoğulları, “Birel İşlemlere Karşı Açılan İptal Davalarında İlgi Bağı Sorunu”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 62, Sayı: 03, 2007, s. 209.

³⁰⁸ Demirkol, s. 209.

* Onar’a göre iptal davalarında aranan “menfaat ihlali” şu şekilde değerlendirilir: “*Bu şart dâvada ciddiyeti temin etmek, alâkasız kimselerin lüzumsuz müracaatlarla idari kaza mercilerini işgal etmelerine mâni olmak için konulmuş şekil bir şarttır*”. Ayrıntılı bilgi için bkz. Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, (Cilt I, II, III), 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966, s. 1781.

³⁰⁹ Kaplan, 2008.

³¹⁰ Danıştay 6. Dairesi, 14.06.2019 tarih ve E: 2019/14992, K: 2019/5705 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (25.10.2022)).

menfaat ihlalini ele almakta iken; “dolaylı” menfaat ilişkisi iptal davalarının açılabilmesi için ehliyet koşulu yönünden yeterli görülmemektedir³¹¹.

Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici işlemlerinden biri olan genel tebliğlere karşı açılmak istenen iptal ve tam yargı davalarında da ehliyet konusu bu koşullar üzerinden değerlendirilir. Bu bakımdan düzenleyici genel tebliğlerin hukuka aykırılığına ilişkin iptal davalarında “menfaat ihlalinin”; bu tebliğlerden kişisel hakları muhtel olanların açmak istedikleri tam yargı davalarında ise “kişisel hak ihlallerinin” ilgili tebliğ ile doğrudan bir ilişki kurarak dava konusu edilmesi gerekir. Dolayısıyla düzenleyici genel tebliğlere karşı açılmak istenen idarî davalarda, objektif ve subjektif ehliyet koşulları birlikte aranmakta ve özellikle genel tebliğ ile dava konusu menfaat/hak ihlali noktasında “kişisel”, “meşru” ve “güncel” bir ilişkinin bulunması gerekmektedir.

Örneğin düzenleyici genel tebliğe ilişkin Danıştay nezdinde açılacak tam yargı davalarında, öncelikle tam yargı davasının temel ön koşulu olan “işlemin uygulamaya konulmuş olması” şartı aranacak; daha sonra objektif ehliyet açısından kişinin taraf ehliyeti ve dava ehliyetini taşıyıp taşımadığına ve subjektif ehliyet açısından ise genel tebliğin uygulanmasıyla ortaya çıkan durum sebebiyle doğrudan kişisel hak ihlali olup/olmadığına bakılacaktır. Bu bakımdan genel tebliğe karşı açılmak istenen tam yargı davasında, iptal davasının açılmasına yeterli olan menfaat ihlalinin yanında; “genel tebliğin uygulanması sonrasında doğan” *doğrudan bir kişisel hak ihlalinin* varlığı gerekmektedir. Zira tam yargı davalarının varlık gerekçesi, idarî işlemlerin uygulanmasından dolayı ortaya çıkan zararın tazmin edilmesi ya da ihlal edilen kişisel hakkın yerine getirilmesidir³¹². Bu incelemeler, İYUK md.14/3-c uyarınca “ehliyet” açısından “dilekçeler üzerine ilk inceleme” safhasında, Danıştay’da ilgili daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi tarafından gerçekleştirilecektir.

Öte yandan düzenleyici genel tebliğin hukuka aykırılığı iddiasıyla kişisel menfaatin ihlaline ilişkin açılmak istenen iptal davası, Danıştay nezdinde ilk incelemede ehliyet açısından araştırılacaktır. İnceleme sonucunda dava konusu genel tebliğ ile kişisel menfaat arasında meşru ve güncel bir ilişki kurulamazsa bu dava İYUK md.15/1-b uyarınca “ehliyet yönünden” reddedilecektir. Örneğin 270 Sıra

³¹¹ Danıştay 8. Dairesi, 17.03.2022 tarih ve E: 2022/1852, K: 2022/1770 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.04.2023)).

³¹² Anayasa Mahkemesi, 21.09.1995 tarih ve E: 1995/27, K: 1995/47 sayılı karar, (RG. 10.04.1996-22607).

No’lu VUK Genel Tebliğinin³¹³ iptali istemiyle açılan bir davada, serbest muhasebeci mali müşavir olan davacının sözü edilen Tebliğde yer alan düzenlemeler ile arasında meşru, şahsi ve güncel bir menfaat ilişkisinin varlığı tespit edilemediğinden, ilgili dava ehliyet yönünden reddedilmiştir³¹⁴.

Bununla birlikte, menfaat ihlali koşulunun iptal davalarında usul ve şekil şartı olması ve davanın esasını etkilememesi sebebiyle; düzenleyici genel tebliğe karşı açılan iptal davasının sonucu, “kişinin menfaatinin ihlal edilip/edilmemesinden” etkilenmeyecektir³¹⁵. Zira burada iptal davası düzenleyici genel tebliğin hukuka aykırılık teşkil edip/etmediği üzerinden yürütüldüğünden; yargılama esas olarak genel tebliğin hukukî denetimi üzerinden gerçekleştirilecektir.

Son olarak, düzenleyici genel tebliğe karşı iptal ve tam yargı davalarının esasına girilebilmesi için öne sürülen subjektif ehliyet koşullarının nitelik açısından birbirlerinden farklı olduğunu hatırlatmak gerekir. Zira düzenleyici genel tebliğe karşı açılacak iptal davasında aranan subjektif ehliyet koşulu, davacı ile genel tebliğ hükümleri arasında meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilişkisinin bulunması iken; genel tebliğe karşı açılmak istenen tam yargı davasında ise “özel (subjektif) bir hakkın” ihlal edilmiş olması gerekir. Dolayısıyla genel tebliğe karşı açılacak iptal davasında, bu davanın açılabilmesi için işlemin uygulamaya geçirilmesini beklemeye gerek yoktur. Bu bakımdan düzenleyici genel tebliğlerin yayımlanarak yürürlüğe girmesi gerektiği için; açılmak istenen iptal davası tebliğin yayımlanma tarihini izleyen günden itibaren açılabilir. Ancak tam yargı davası, düzenleyici genel tebliğin uygulanmasından sonra ortaya çıkan kişisel hak ihlali sonrasında açılabilecektir.

2.7.4. Davanın Açılacağı Makam

Hazine ve Maliye Bakanlığı genel tebliğleri, ülke çapında uygulanacak bir düzenleyici işlem olması sebebiyle “düzenleyici işlemlerin yargısal denetimi” konusu içinde incelenmektedir. Bununla birlikte düzenleyici genel tebliğlere karşı açılacak olan idarî davalar (iptal/tam yargı) konusunda davanın açılacağı makam, “dava konusu işlemin türüne” göre farklılık gösterebilir. Bunlardan ilki, düzenleyici genel tebliğlerin ilk derece mahkemesi sıfatıyla doğrudan Danıştay’da dava konusu edilmesidir (Danıştay Kanunu, md.24/1-c).

³¹³ 270 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 27.12.1998-23566).

³¹⁴ Danıştay 4. Dairesi, 24.06.1999 tarih ve E: 1999/1358, K: 1999/2880 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (09.04.2023)).

³¹⁵ Onar, 1781; Demirkol, ss. 23-24.

Diğer durum ise düzenleyici genel tebliğin “uygulanması” üzerine bu işleme muhatap olan kişilerin, idarî makamın tesis ettiği bu “bireysel işlemi” vergi mahkemelerinde dava konusu etmesidir. Zira burada dava konusu işlem, ülke çapında uygulanacak olan düzenleyici işlemin kendisi yerine “tebliğ hükümlerine göre tesis edilen bireysel işlem” olduğundan; bu işleme karşı ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay nezdinde dava açılmaz.

Genel tebliğe karşı davanın açılacağı makam konusunda üçüncü durum ise hem düzenleyici genel tebliğin kendisi hem de buna istinaden tesis edilen uygulama işleminin dava konusu edilmek istenmesidir. Burada her iki işlem aleyhine açılmak istenen davada, davanın açılacağı makam konusunda İYUK md.7/4 kapsamında farklı ihtimaller söz konusu olabilmektedir. Çalışmanın şimdiki kısmında genel tebliğe karşı davanın açılacağı makam konusunda sözü edilen bu üç durum üzerine değerlendirmeler yapılacaktır.

2.7.4.1. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Açılacak Davanın Makamı

Vergi hukuku alanında tesis edilen düzenleyici genel tebliğler hukukî bağlayıcılık yönünden herkesi ilgilendiren, soyut, genel ve objektif hükümler içeren ve icrai nitelikte bir düzenleyici işlem türüdür. Vergi kanunlarından aldığı yetkiye istinaden vergilendirme alanında yeni vergi normları getiren bu tür tebliğler, “kural olarak” verginin asli unsurlarını etkileyici veya değiştirici yönde normlar getirememekte; ancak şekle ve usule ilişkin konularda yeni vergi kuralları ihdas etmektedir. Buna karşın Hazine ve Maliye Bakanlığı yayımladığı genel tebliğlerde, vergi kanunlarının verdiği “düzenleme” yetkisini aşarsa ya da kanunda öngörülme­yen bir maddi yükümlülük getirirse*, bu tür genel tebliğlere karşı açılacak olan davanın makamı Danıştay’dır.

Danıştay Kanunu md.24/1-c uyarınca, “Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere” karşı açılacak iptal davası ve tam yargı davası, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’ın ilgili dava dairelerinde görülecektir. Zira vergilendirme alanında yayımlanan genel tebliğler, Hazine ve Maliye Bakanlığının

* Vergi hukuku alanında yayımlanan genel tebliğler ile hangi tür hukuka aykırılık durumlarıyla karşılaşılacağı hususundaki esas değerlendirmeler, çalışmanın üçüncü bölümünde yapılacaktır. Örneğin, genel tebliğ hükümlerinin vergi kanunlarının uygulama alanını genişletmesi veya daraltması, yayımlanan genel tebliğlere ilişkin hukuka aykırılık iddiaları arasında en sık karşılaşılan durumlar arasındadır.

ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemleri olduğu için, *Danıştay Kanunu*’ndaki açık atıfla “genel tebliğin kendisi” ya da “tebliğin belirli hükümleri” özelinde açılacak davanın makamı Danıştay’dır.

Düzenleyici genel tebliğlere karşı açılacak olan iptal davası ve tam yargı davasında ilk derece mahkemesi olarak Danıştay görevli ve yetkili iken; açıklayıcı genel tebliğlerin kural olarak bu makamda dava konusu edilemeyeceği hususu, çalışmanın önceki kısımlarında ifade edilmişti. Bununla birlikte açıklayıcı genel tebliğlerin var oluş amacından kaynaklanan bu duruma ilişkin istisnai durumlar söz konusu olabilmekte ve buna ilişkin Danıştay tarafından incelenen bazı davalar da bulunmaktadır^{**}. Ancak genel tebliğlerin yargısal denetiminde, Danıştay’ın esas olarak düzenleyici genel tebliğler özelindeki davalara baktığını açıkça vurgulamak gerekir.

2.7.4.2. Düzenleyici Genel Tebliğe İstinaden Tesis Edilen Bireysel İşleme Karşı Açılacak Davanın Makamı

Düzenleyici genel tebliğe karşı yargı yolunda yalnızca genel tebliğin kendisi değil; aynı zamanda bu tebliğe istinaden tesis edilen bireysel-subjektif işlemlere karşı da dava açılabilir. Bu bakımdan vergilendirme alanında yayımlanan düzenleyici genel tebliğe dayanılarak vergi daireleri tarafından tesis edilen bireysel vergilendirme işlemleri, genel tebliğin kendisinden bağımsız şekilde dava konusu edilebilir. Dolayısıyla kendileri hakkında tesis edilen vergilendirme işlemi sebebiyle menfaatleri ihlal edilmiş olan kişiler iptal davası ya da kişisel hakları ihlal edilmiş olanlar tam yargı davası açabilecektir.

Bununla birlikte genel tebliğe istinaden tesis edilen bireysel vergilendirme işlemine yönelik davalar Danıştay nezdinde açılmayacaktır. Zira burada davaya konu olan işlem “düzenleyici işlemin kendisi” olmadığı için; bireysel idarî işlemlerin yargısal denetiminde Danıştay ilk derece mahkemesi sıfatıyla görevli ve yetkili değildir. Nitekim burada davanın konusunu, bireysel idarî tasarrufun kendisi oluşturmaktadır³¹⁶. Dolayısıyla düzenleyici genel tebliğe istinaden vergi daireleri tarafından tesis edilen bireysel işleme karşı açılacak olan dava, ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

^{**} Bu konuda örnek Danıştay kararları için bkz. Danıştay 4. Dairesi, 09.12.1998 tarih ve E: 1998/861, K: 1998/4902 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.09.2022)) ve Danıştay 4. Dairesi, 29.12.2021 tarih ve E: 2020/2340, K: 2021/11454 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (19.09.2022)).

³¹⁶ Tuncay Ayyacı, s. 99.

Örneğin, 396 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğine³¹⁷ istinaden tesis edilen bireysel işleme karşı İstanbul 3. Vergi Mahkemesi’nde açılan dava sonucunda, vergi dairesince tesis edilen işlemde hukuka uygunluk bulunamamıştır. Bunun neticesinde davalı vergi dairesi tarafından İstanbul Bölge İdare Mahkemesi’ne istinaf başvurusu yapılmış; genel tebliğe istinaden tesis edilen bireysel işlemin iptaline hükmedilen kararın istinaf yoluyla kaldırılması ve davanın reddine karar verilmesi istenmiştir. Burada dava konusu bireysel işlem, mal ve hizmet alım/satımlarına ilişkin bildirim yükümlülüğü kapsamında Ba-Bs formlarının verilmemesi sebebiyle kesilen özel usulsüzlük cezasıdır. Bölge idare mahkemesi ise vergi dairesince kesilen özel usulsüzlük cezasında, VUK ve 396 Sıra No’lu Genel Tebliğe göre hukuka aykırılık görmeyerek, vergi mahkemesi kararının kaldırılmasına ve davanın reddine hükmetmiştir³¹⁸.

2.7.4.3. Düzenleyici Genel Tebliğ ve Buna İstinaden Tesis Edilen Uygulama İşleminin Her İkisine Birden Açılacak Davanın Makamı

İdarî yargıda uygulama işlemi, önceden dava konusu edilmemiş düzenleyici işlemlere karşı dava açılabilmesine imkân veren ve bu sebeple olası bir hukuka aykırılık durumunda bu işlemlerin iptaline fırsat tanıyan önemli bir kurumdur³¹⁹. Zira uygulama işlemine karşı dava açarken, bu işlemin hukukî dayanağını teşkil eden düzenleyici işlem de dava konusu edilebilmekte ve böylece her iki işlem aleyhine idarî yargı organlarına başvurulabilmektedir. Bu minvalde “dolaylı” şekilde idarenin hukuka aykırı olan düzenleyici işlemleri sürekli şekilde dava konusu edilerek iptal edilebilecektir. Ancak bu ihtimalin söz konusu olabilmesi için, düzenleyici işleme istinaden tesis edilen bir uygulama işleminin varlığı gerekmektedir.

İYUK md.7, idarî yargı organlarında dava açma süresini düzenlerken; uygulama işlemine ilişkin açılacak davanın ayrıntılarını da hüküm altına almıştır. Buna göre İYUK md.7/4 uyarınca, “ilanı gereken düzenleyici işlemlerin” uygulanması üzerine ilgililer, “*düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden*” dava açabilir. Nitekim bu düzenleme, idarî işlem ve eylemlerle karşı karşıya kalan ilgililer nezdinde hukuk devleti prensibini tesis etmek açısından önemli bir yere

³¹⁷ 396 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 04.02.2010-27483).

³¹⁸ İlgili karar hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, 24.10.2017 tarih ve E: 2017/2876, K: 2017/4226 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.04.2023)).

³¹⁹ Çınar Can Evren, “İdarî Yargıda Uygulama İşlemi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 2, 2013, ss.1405, 1421.

sahiptir. Bu sebeple uygulama işleminin dava konusu edilmesi durumu, idarenin tek-yanlı ve icrai niteliğini haiz işlemlerine muhatap olan kişilerin, Anayasa md.36 uyarınca hüküm altına alınan dava açma haklarını kuvvetlendirdiği söylenebilir.

Düzenleyici genel tebliğler, Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girdiğinden, İYUK md.7/4 uyarınca “ilanı gereken düzenleyici işlemler” kategorisinde ele alınmaktadır. Bu bağlamda Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan düzenleyici genel tebliğlerin “uygulanmasına”^{*} ilişkin açılacak iptal davalarında, “genel tebliğin kendisine”, “genel tebliğe istinaden tesis edilen uygulama işlemine” ya da “hem genel tebliğ hem de uygulama işlemi aleyhine” dava açılabilir. Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, düzenleyici işlemin yargılama sonucunda iptal edilmemiş olmasının, bu düzenlemeye dayanılarak tesis edilen bireysel işlemin iptaline engel olamayacağıdır (İYUK md.7/4). Dolayısıyla Danıştay nezdinde iptal davasına konu edinilen bir düzenleyici genel tebliğ yargılama sonucunda iptal edilmemiş olsa dahi; buna dayanarak tesis edilen bireysel işlem olası bir hukuka aykırılık durumunda iptal edilebilir.

Bununla birlikte, düzenleyici genel tebliğ ile birlikte buna istinaden tesis edilen “uygulama işleminin” her ikisine birden açılacak bir iptal davasında görevli mahkeme, bu işlemler arasında normlar hiyerarşisi bakımından üst sırada yer alan işlemin niteliğine göre belirlenmektedir. Öte yandan bu işlemlerden yalnızca herhangi birine karşı dava açmak isteyen muhataplar ise, mezkûr işlem hangi yargı organının görev alanı içinde denetleniyorsa buna uygun şekilde bir yol izleyecektir³²⁰.

Örneğin vergilendirme alanında Resmî Gazete’de yayımlanan bir düzenleyici genel tebliğ ile vergi kanunlarında öngörülme-yen bir vergi cezası ihdas edilmişse ve bunun sonucunda bazı mükelleflere ilişkin bir cezai yaptırım uygulanmışsa; burada vergi mükelleflerinin tercih edebileceği üç farklı yol söz konusudur. Bu yollardan ilkinde, mükellefler sözü edilen düzenleyici genel tebliğe karşı doğrudan Danıştay’da iptal davası açabilirler. Bu yollardan bir diğeri ise, düzenleyici genel tebliğe istinaden tesis edilen “uygulama işlemine karşı” vergi mahkemelerinde dava açmaktır. Zira burada düzenleyici işlemin kendisi değil; bu işleme dayanılarak tesis edilen bireysel vergilendirme işlemi dava konusu edinilmektedir. Bununla birlikte son seçenek ise

^{*} Düzenleyici işlemlerin hukukîlik denetiminde dava açma süresi, İYUK kapsamında farklı ölçütler dikkate alınarak hüküm altına alınmıştır. Örneğin, “ilanı gereken düzenleyici işlemlerde” dava açma süresi, bu işlemin “uygulamaya geçişi” ile birlikte farklılık kazanmaktadır. Sözü edilen tüm ayrıntılar, çalışmanın bir sonraki kısmında “Dava Açma Süresi” başlığında ele alınacaktır.

³²⁰ Evren, s. 1409.

hem düzenleyici genel tebliğ hem de buna dayanılarak tesis edilen uygulama işleminin aleyhine dava açmaktır. Bu durumda ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek bu davada, düzenleyici genel tebliğin kendisi iptal edilmemiş olsa dahi bu tebliğe dayanılarak tesis edilen bireysel işlem iptal edilebilir.

2.7.5. Dava Açma Süresi

İdarî makamların tek-yanlı ve icrai nitelikteki idarî işlemleri birçok kişiyi ilgilendiren türde bir işlem olduğundan, idare hukukunda dava açma sürelerinin özel hukuka kıyasla daha özellikli koşullara sahip olduğu söylenebilir³²¹. Bilhassa ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemler söz konusu olduğunda, dava açma süresine ilişkin koşullar daha önemli bir konu haline gelmektedir. Zira bu işlemler ülke genelinde birçok kişinin hukukî durumuna etki edeceği için, düzenleyici işlemlerde olası bir hukuka aykırılık durumu çok sayıda muhatabın menfaatini ihlal edebilir. Dolayısıyla idare hukukunda idarî işlem ve tasarrufların hukukîliği konusunda duyulacak şüphe ve tereddütlerin bir an önce ortadan kaldırılması için idarî süreler konusu oldukça mühimdir. Aksi halde idarî işlemler, herhangi bir süre kısıtı olmadan her zaman dava konusu edilebilirse; bu durum idare ve idare edilenler arasında sonuçlanmayacak bir çekişmenin sürüp gitmesine sebep olacaktır³²².

İdarî yargı organlarına başvurulması, başta İYUK olmak üzere kanunlarca belirli bir süreye tabi tutulmaktadır. Nitekim idarî yargıda dava açma süresi geçtikten sonra tesis edilen işlem ve eylemlere karşı dava açma ihtimali bulunmamaktadır. Bununla birlikte idarî dava açma süresinin “*hak düşürücü*” nitelikte olmasının farklı gerekçeleri bulunmaktadır. Bu gerekçeler, “idarî işlemin muhataplarına bu işleme karşı dava açmanın gerçekten gerekli olup/olmadığını düşünme fırsatı vermek”, “idarî işlemlerde belirlilik ve istikrar sağlamak” ve “idarî işlemlerin uzun süre iptal edilebilme tehdidi altında bulunmasının kamu hizmetlerini olumsuz açıdan etkilememesini sağlamak” gibi farklı örneklerle çoğaltılabilir³²³.

İdarî işlemlere karşı dava açma süresi konusunda, Anayasa md.125'in tanıdığı önemli bir güvence söz konusudur. Mezkûr madde hükmü uyarınca, “*İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar*”. Bu doğrultuda,

³²¹ Lûtfî Duran, İdarî Kazada Dava Açma Müddeti”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 11, Sayı: 1-2, 1945, s. 239.

³²² Nuri Alan, “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 50-51, 1983, ss. 33-34.

³²³ A. Şeref Gözübüyük, “İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, 1969, s. 3.

idarenin hem bireysel hem de kural koyucu nitelikteki düzenleyici işlemlerine karşı dava açma süresi, yalnızca “işlemin yürürlüğe giriş tarihi” ile keskin bir şekilde sınırlandırılmamış; bunun yanında “işlemin yazılı bildirimi”^{*} koşuluyla desteklenerek hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkelerine uygun düşen bir tercihte bulunulmuştur³²⁴. Anayasa’nın işaret ettiği üzere idarî uyuşmazlıklarda dava açma süresinin başlangıcı, İYUK md.7 uyarınca da “yazılı bildirim” esasına dayandırılarak Anayasa ile uyumlaştırılmıştır.

İdarî yargılama hukukunda dava açma süreleri, esas olarak İYUK md.7’de düzenlenmekle birlikte, yine aynı Kanunun 8, 10, 11 ve 13’üncü maddeleri de süre konusunda farklı hususları düzenleyen hükümler olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim İYUK uyarınca dava açma süreleri, idarî işlemler ve idarî davanın türüne göre farklılık gösterecek şekilde müstakilen düzenlenmiştir. Mezkûr Kanuna göre dava açma süresi, “*özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen durumlarda*” Danıştay ve idare mahkemelerinde 60, vergi mahkemelerinde ise 30 gündür (İYUK md.7/1). Bu minvalde idarî yargıda genel dava açma süresinin “60 gün” olarak belirlendiği ifade edilebilir³²⁵. Bu sürelerin başlangıcını tayin eden durumlar ise, İYUK md.7/2’de ayrıntılı şekilde hüküm altına alınmıştır. Bu doğrultuda, bireysel işlemlerde dava açma süresinde “işlemin tebliği”, düzenleyici işlemlerde ise “yayımlanma/ilan edilme” ile başlayan bir süre tespitinin yapıldığı görülmektedir³²⁶. Örneğin vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresinin başlangıcı işlemin tebliğ* edilmesi ile ilişkilendirilirken; idarî uyuşmazlıklarda ise yazılı bildirimin yapıldığı tarih dikkate alınmaktadır.

İdarî yargıda dava açma sürelerinin “hak düşürücü” niteliğe sahip olduğu görülmektedir^{**}. İdare mahkemelerinde herhangi bir idarî işleme karşı 60 gün içinde

* İdarî işlemlerin yazılı bildirimi konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Cihan Kanlıgöz, “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 40, Sayı: 1, 1988, ss. 173-192.

³²⁴ Yeliz Şanlı Atay, **Türk İdare Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemler**, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011, s. 141.

³²⁵ Kıldış, 2019, ss. 185-187.

³²⁶ Ramazan Çağlayan, “İdari Eylemlerden Doğan Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süreleri”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: IX, Sayı: 3-4, 2005, s. 33.

* Buradaki “tebliğ”, vergilendirme sürecinin halkalarından biri olan tebliğ aşamasını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu ifadeyle kastedilen “genel tebliğ” değildir. VUK md.21 uyarınca tebliğ şu şekilde tanımlanır: “*Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir*”.

** İdarî yargılamada dava açma ve başvuru sürelerinin hak düşürücü niteliği hakkındaki kabul, Danıştay içtihatlarında da kendini göstermektedir. Örnek olarak bkz. Danıştay 3. Dairesi, 18.11.2015 tarih ve E: 2015/11248, K: 2015/8282 sayılı karar, (Danıştay Karar Arama (26.04.2023)); Danıştay 10.

dava açılmazsa, bu sürenin bitmesi ile birlikte işleme muhatap olan kişilerin dava açabilmesi mümkün olmamaktadır. Zira İYUK md.14/3 uyarınca idarî dava dilekçeleri üzerinde gerçekleştirilen ilk incelemelerde dikkate alınan hususlardan biri de süredir³²⁷. Dolayısıyla dava açma süresi geçtikten sonra açılan idarî davalar, davanın esasına geçilmeden Danıştay tarafından reddedilecektir. Bununla birlikte idarî işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin hak düşürücü niteliği “bireysel işlemlerde” daha katı ve sert şekilde düzenlenmişken; idarenin düzenleyici işlemlerinde ise bu durum İYUK bağlamında daha esnek şekilde uygulanabilmektedir. Ancak burada bahsedilen durum, düzenleyici işlemin “ilanı gereken bir düzenleyici işlem” olması durumunda söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi hukuku alanında yayımladığı genel tebliğler de sözü edilen durumdan yakın derecede etkilenmektedir.

Bu minvalde, vergi mevzuatı içerisinde yer alan düzenleyici genel tebliğlere ilişkin dava açma süresini ikili bir ayırında inceleme ihtiyacı doğmaktadır. Zira düzenleyici genel tebliğe karşı açılacak davanın süresi, “genel tebliğin ilanı/yayımlanması” ve “genel tebliğin uygulanması” durumlarında farklı sonuçlar doğuran özellikli bir konudur. Nitekim çalışmanın şimdiki kısmında, sözü edilen durumlar daha ayrıntılı şekilde irdelenecektir.

2.7.5.1. Düzenleyici Genel Tebliğin Yayımlanması İtibariyle Dava Açma Süresi

Düzenleyici işlemlere karşı dava açma süresi, İYUK uyarınca farklı ihtimallerin söz konusu olabildiği sui generis bir konudur. Bilhassa ülke çapında tesis edilecek düzenleyici işlemler söz konusu olduğunda, dava açma süresinin Anayasa ile güvence altına alınan hak arama hürriyeti bağlamında önemli bir yansıması bulunmaktadır. İdarî yargılamada genel dava açma süresinin hak düşürücü nitelikte olması sebebiyle, düzenleyici işlemlerle muhatap olan kişilerin, kamu gücü ve ayrıcalıklarına sahip olan devlet otoritesi karşısında hukukî güvencesini artıracak düzenlemelerin önemi büyüktür.

Dairesi, 14.06.2011 tarih ve E: 2007/7733, K: 2011/2292 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.04.2023)).

³²⁷ Ahmet Bağrıaçık, “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11. Maddesine Göre Yapılan Başvuruya Zimni Retten Sonra Gelen Açık Ret Cevabının Dava Açma Süresine Etkisi,” **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 76, Sayı: 3, 2018, s. 84; F. Ebru Gündüz, “Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi” **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, 2019, s. 238.

Düzenleyici genel tebliğe karşı açılacak davanın süresinde ilk durum, genel tebliğin Resmî Gazete’de yayımlandıktan sonraki süreci ile ilgilidir. İYUK md.7/4 uyarınca, “*İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar*”. Öte yandan İYUK md.8’e göre süreler, “*tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren*” işlemeye başlar. Nitekim düzenleyici genel tebliğler Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren bir işlem türü olduğundan, mezkûr madde hükmü gereğince açılacak davanın süresi, “yayımlanma tarihini izleyen günden itibaren” işlemeye başlayacaktır. Bununla birlikte dikkat edilmesi gereken diğer husus, açılacak davanın niteliğidir. Zira düzenleyici işlemin henüz ilan edildiği/yayımlandığı aşamadan söz ettiğimiz bu durumda, düzenleyici işleme dayanılarak tesis edilen bir uygulama işleminin varlığı söz konusu değildir. Dolayısıyla düzenleyici işlemin ilan tarihini izleyen 60 gün içinde açılacak davanın türü ancak bir iptal davası olacaktır³²⁸. Nitekim bu davanın açılabilmesi için, yayımlanan genel tebliğin menfaat ihlaline dayalı şekilde hukuka aykırılık teşkil etmesi gerekmektedir.

Düzenleyici genel tebliğe karşı Danıştay’da açılacak iptal davasında, ilk inceleme sırasında 60 günlük dava açma süresinin geçmiş olduğu tespit edilirse, İYUK md.15/1-b uyarınca bu dava reddedilir. Süre aşımı sebebiyle reddedilen bu türden davaların tekrar açılması söz konusu değildir³²⁹. Dolayısıyla yayımlanan genel tebliğe karşı hukuka aykırılık iddiasıyla açılmak istenen iptal davasında 60 gün olarak tayin edilen hak düşürücü nitelikte bir süre kısıtı bulunmaktadır. Bununla birlikte İYUK’ta, düzenleyici genel tebliğin “uygulanmasıyla” birlikte dava açma süresi açısından farklı bir süre hesabı bulunmaktadır. Çalışmanın sonraki kısmında sözü edilen durum ayrıntılı şekilde irdelenecektir.

2.7.5.2. Düzenleyici Genel Tebliğin Uygulanması İtibariyle Dava Açma Süresi

Düzenleyici işlemlere karşı idarî yargıda dava açabilmek için aranan süre kısıtı (60 gün), İYUK md.7/4 uyarınca bu işlemlerin ilgilileri açısından oldukça önemli bir güvenceyle desteklenmektedir. Mezkûr madde hükmü gereğince, “*(...) bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi*

³²⁸ Kemal Gözler, “Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı Konusunda Üçüncü Bir İhtimal”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, 1998, s. 27.

³²⁹ Boulanger, 2021, s. 60.

aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz". Anlaşılacağı üzere ilanı gereken düzenleyici işlemlerde dava açma süresi, bu işleme dayanılarak tesis edilen uygulama işlemiyle birlikte özel bir süre hesabını beraberinde getirmektedir³³⁰.

İYUK md.7/4'te hüküm altına alınan bu husus, düzenleyici işlemlere karşı ilan/yayım tarihini izleyen günden itibaren 60 gün içinde dava açılmamış olmamasına karşın, bu işlemin hâlâ dava konusu edilebilmesi fırsatını vermektedir. Ancak bu hakkın kullanılabilmesi için, düzenleyici işleme istinaden tesis edilen bir "uygulama işleminin" varlığı gerekir. Böyle bir durumla karşı karşıya kalan ve dava açma hakkını kullanmak isteyen ilgililerin tercih edebileceği yollar, İYUK md.7/4 uyarınca açık şekilde düzenlenmiştir. Bu minvalde dava açmak isteyen kişiler, uygulama işlemi sonucunda ortaya çıkan yeni dava açma süresi içinde: "yalnızca düzenleyici işleme", "yalnızca uygulama işlemine" ya da "hem düzenleyici işlem hem de uygulama işlemine" karşı iptal davası açabilir. Ancak düzenleyici işleme dayalı bir uygulama işlemi söz konusu değilse, birlikte dava açma durumu söz konusu olamaz³³¹.

Vergilendirme alanında yayımlanan düzenleyici genel tebliği dikkate alarak vergi daireleri tarafından tesis edilen bireysel işlemlere karşı açılacak davanın makamı "vergi mahkemeleri" olacaktır. Zira burada dava konusu işlem genel düzenleyici işlem değil; subjektif vergilendirme işlemidir. Dolayısıyla ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi mahkemelerinin bakacağı bu davalara ilişkin dava açma süresi 30 gündür. Diğer taraftan, düzenleyici genel tebliğ ve buna dayanarak tesis edilen bireysel vergilendirme işlemine karşı dava açmak istenildiği durumda, bu dava 30 gün içinde ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da açılacaktır³³². Bu bakımdan sürenin tayininde, "uygulama işlemine ilişkin dava açma süresi" dikkate alınmaktadır³³³.

İdarî yargıda idarî bir işlemin/eylemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı kişisel hakları muhtel olan kişilerin açabileceği tam yargı davasında da süre açısından farklı durumlar söz konusu olabilir. Tam yargı davaları idarî işlemlerin uygulamaya geçirilmesinden sonra açılacak bir dava türü olduğundan, düzenleyici

³³⁰ Melikşah Yasin, "İdari Yargılama Usulünde Düzenleyici İdari İşlemlerin İhmali Meselesi", **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2013, s. 11.

³³¹ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, ss. 371-372; Hülya Çelik Şeşen, "Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi", **Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 16, 2017, s. 11; Öner, s. 38.

³³² Tuncay Ayvaci, s. 99.

³³³ Evren, s. 1411.

işlemlere istinaden tesis edilen bireysel işlemlere karşı yargı yolunda İYUK hükümleri ve Danıştay içtihatları gereğince farklı süre hesapları göz önünde bulundurulmuştur. İYUK md.11 idarî bir dava açılmadan önce “üst makamlara başvurma” yolunu düzenlemektedir. Buna göre idarî işlemin muhatapları dava açmadan önce, “*idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması*” için üst makama başvuru yapabilirler. Mezkûr Kanun maddesine göre bu başvurular “dava açma süresi içinde” yapılmalıdır. Burada önemli olan bir diğer husus, yapılacak başvuruların “işlemeye başlamış dava açma sürelerini” durdurmasıdır³³⁴. Yapılan başvuru sonucunda ilgililerin isteği reddedilirse, dava açma süresi “yeniden işlemeye” başlamakta ve başvuru tarihine kadar geçen süre de hesaba katılmaktadır. Bu minvalde, idarî davalarda dava açma süresi açısından idarî işlemlerin muhatapları için önemli bir kolaylık daha sunulmaktadır.

Örneğin düzenleyici genel tebliğe istinaden Danıştay nezdinde açılan bir davada, yukarıda açıklanan duruma uygun bir başvuru yapılmıştır*. Burada davacı taraf, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayımlanan genel tebliğin iptal edilmesi ve bu tebliğe istinaden uygulanan bireysel işlemin iptal edilerek ortaya çıkan zararın tazmini için dava açmıştır. Dolayısıyla davacının “nöbet tazminatı” hakkında iptal ve tam yargı davalarını Danıştay nezdinde birlikte açtığı görülmektedir. İdarî işlemi tesis eden idare ise iptal davasının 60 günlük süre içinde açılmaması sebebiyle reddedilmesi ve mezkûr genel tebliğde dava konusu işleme ilişkin bir açıklama olmaması sebebiyle davanın idare mahkemelerinde açılması gerektiği iddiasıyla görev ve yetki yönünden reddedilmesi gerektiğine ilişkin bir savunma yapmıştır. Diğer taraftan Maliye Bakanlığı da söz konusu genel tebliğde davacının iddialarını destekleyen bir düzenleme bulunmaması ve bu istemin genel tebliğdeki düzenlemeye uygun düşmemesi sebebiyle davanın reddedilmesi gerektiğini savunmuştur.

Yargılama sonucunda ilk olarak, davacının dava açmadan önce idarî işlemi tesis eden idareye İYUK md.11’de düzenlenen başvuru yolunu kullanarak başvuru dilekçesi vermesi ve dolayısıyla süre hesabının buna uygun şekilde yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bu bağlamda davacının başvurusunun davalı idare tarafından

³³⁴ Mithat Sancar, “İdarî Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 1990, s. 81; Hüseyin Bilgin, **İdarî Davalar ve Çözüm Yolları**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 178.

* Düzenleyici genel tebliğe karşı dava açma süresi geçtiği halde uygulama işleminin tesisiyle birlikte davaya konu olabilmesi hakkında örnek Danıştay kararları için bkz. Danıştay 4. Dairesi, 29.03.2013 tarih ve E: 2009/3571, K: 2013/1569 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.05.2023)).

reddedilmesi üzerine, ilgili davanın İYUK md.11'deki hüküm gereğince başvuru reddinin davacıya tebliğinden itibaren 60 gün içinde açılması gerektiğine değinilmiştir. Diğer yandan genel tebliğin iptali isteminde de dava konusu işleme ilişkin mezkûr genel tebliğde yer alan bir hüküm ve açıklamanın olmadığı belirtilmiştir. Açıklanan nedenlerle ilgili davanın genel tebliğin iptaline ilişkin kısmının reddine hükmedilmiştir. Bununla birlikte dava konusu bireysel işlemin kısmen ret kısmen iptalle sonuçlandığı bu davada, dava konusu nöbet tazminatının ödenmemesi sebebiyle ortaya çıkan maddi zararın “bir kısmının” yasal faizi ile birlikte idarece tazmin edilmesine; süre aşımına uğrayan kısmının ise reddine oybirliği ile karar verilmiştir³³⁵.

İncelenen kararda görüldüğü üzere, düzenleyici genel tebliğin uygulanarak bireysel tasarrufa dönüşmesi durumunda hem genel tebliğ hem de bireysel işleme karşı Danıştay'da “aynı dilekçe” ile dava açılabilmekte ve yargılama bu hususlar üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu minvalde dava açma süresi geçmiş olmasına karşın düzenleyici genel tebliğin buna istinaden tesis edilen bireysel işlemle birlikte aynı dilekçede davaya konu olabilmesi, bireysel işlemin düzenleyici işleme dayanılarak tesis edilmesine bağlıdır³³⁶.

2.7.6. Davanın Sonuçları

Modern hukuk devletlerinde hukuk düzeni Anayasa, kanun, yönetmelik ve adsız düzenleyici işlemler gibi kural tasarruflardan meydana gelmektedir. Bununla birlikte hukuk düzeni içerisinde bireysel işlemler de düzenleyici işlemler kadar önemli bir yer tutmakta ve bu düzenin bir parçasını oluşturmaktadır. İdarî makamlarca tesis edilen bu tür işlemlerin yarattığı hukukî etki ve sonuçlar hem geçmiş dönem hem de gelecek durumlar açısından önemli etkilere sahiptir. Bilhassa düzenleyici idarî işlemlerde tespit edilen olası bir hukuka aykırılığın yargı organlarınca iptal edildiği durumda, bu işlemlerle karşı karşıya kalan tüm ilgili ve muhataplar iptal kararından yararlanmaktadır. Bu şekilde, hukuk düzeni içinde var olan ancak hukuka aykırılık teşkil eden bir idarî tasarruf iptal kararıyla hukuk âleminden çıkarılmış olacak ve böylece hukuk düzeni korunmuş olacaktır³³⁷.

³³⁵ Danıştay 8. Dairesi, 03.04.1995 tarih ve E: 1994/1849, K: 1995/1009 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.05.2023)).

³³⁶ Danıştay 4. Dairesi, 29.03.2013 tarih ve E: 2009/3571, K: 2013/1569 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.05.2023))

³³⁷ Akyılmaz, s. 50.

Düzenleyici genel tebliğlere karşı açılan dava örnekleri incelendiğinde, uygulamada genellikle genel tebliğe karşı “yürütmenin durdurulması” talebinde de bulunulduğu dikkat çekmektedir³³⁸. Yürütmenin durdurulması İYUK md.27’de düzenlenmekte ve idarî davalar için oldukça önemli olan hususlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira idarî işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakta ve idarî yargılama sonucunda iptal kararı verilerek dava sonucu kesinleşinceye kadar yürürlüğünü devam ettirmektedir. Bu bakımdan İYUK md.27/1 gereğince bir idarî işlemin dava konusu edilmesi, o işlemin yürütmesini durdurmaz. Bu bağlamda yetkili yargı organlarınca verilecek yürütmenin durdurulması kararı ile dava konusu işlemin uygulanması dava sonuçlanıp kesinleşinceye kadar durdurulmaktadır³³⁹.

Düzenleyici genel tebliğe karşı açılan dava ile birlikte yürütmenin durdurulması talebinde de bulunulmuşsa; öncelikle bu talep değerlendirilerek kabul ya da ret yönünden karara bağlanacaktır. Değerlendirme sonucunda genel tebliğe istinaden yürütmenin durdurulması talebi kabul edilirse; ilgili dava sonuçlanıncaya kadar genel tebliğin yürütmesi Resmî Gazete’de yayımlanma tarihinden itibaren durur. Bu durumda İYUK md.27/7 uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı, verilen yürütmenin durdurulması kararının tebliğinden itibaren 7 gün içinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna itiraz edebilir*.

Yürütmenin durdurulması talebi karara bağlandıktan sonra, dava konusu işleme ilişkin inceleme safhasına geçilecektir. İdarî işlemlere karşı açılan iptal davalarında yetkili yargı organları, davaya konu olan işlemin hukukîlik denetimini gerçekleştirmektedir. Nitekim düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davalarının esastan incelenebilmesi için, öncelikle iptal davasının ön koşullarının sağlanıp/sağlanmadığına bakılmaktadır. İdarî yargıda iptal davasının esasına geçilebilmesi için aranan ön koşullar, İYUK md.14/3 uyarınca dilekçeler üzerine ilk incelemeler aşamasında dikkate alınan hususları içermektedir. Bu bakımdan iptal davasının ön koşulları şu şekilde sıralanabilir: “görev ve yetkiye ilişkin ön koşullar”,

³³⁸ Tuncay Ayvaci, s. 100.

³³⁹ Müzeyyen Eroğlu Durkal, “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 2, 2016, s. 281.

* Yürütmenin durdurulması kararının verilebilmesi için aranan sui generis koşullar bulunmaktadır. İYUK md.27/2 gereğince bu koşullar şu şekilde belirtilmiştir: “(...) idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda (...) yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler”.

“iptal davasının konusuna ilişkin ön koşullar”, “davacıya ilişkin ön koşullar”, “davalıya ilişkin ön koşullar (husumet)”, “süreye ilişkin ön koşullar” ve “biçime ilişkin ön koşullar”³⁴⁰. Nitekim iptal davalarında sözü edilen ön koşulları taşıyan davaların esasına geçilmekte ve bu aşamada davaya konu olan işlemin hukuka uygun olup/olmadığı üzerine bir karar verilmektedir.

2.7.6.1. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Açılan İptal Davasının Ön Koşulları

İptal davasının esastan incelenebilmesi için aranan ön koşullar, düzenleyici genel tebliğe karşı açılacak iptal davaları özelinde daha ayrıntılı şekilde açıklanabilir. Örneğin vergileme alanında yayımlanan bir genel tebliğe karşı, hukuka aykırı olduğu iddiasıyla açılacak iptal davasında ön koşulların tespiti Danıştay’da gerçekleştirilecektir. Genel tebliğin iptali için açılan dava dilekçesi üzerinden yapılacak ilk inceleme, Danıştay’da ilgili daire başkanının görevlendireceği bir tetkik hâkimi tarafından yerine getirilecektir. Bu minvalde genel tebliğe karşı “görev ve yetkiye ilişkin ön koşul” bağlamında, ilk inceleme sırasında bakılacak durumlardan ilki, davanın görevli yargı organında açılıp/açılmadığına ilişkindir. Usul hukuku bağlamında görev, yargı organının dava konusuna ilişkin durumlarda yetkili olup/olmadığını ifade etmektedir³⁴¹. *Danıştay Kanunu* md.24/1-c uyarınca ülke çapında uygulanan düzenleyici işlemlere karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’ın görevli olduğu hükmedilmiştir. Bu durumda örneğin düzenleyici genel tebliğe karşı idare mahkemelerinde dava açılması halinde bu davanın ilk inceleme sırasında iptidaen reddedilmesi gerekir.

Düzenleyici genel tebliğe karşı açılan davalarda, “iptal davasının konusuna ilişkin ön koşullar” açısından, dava konusu işlemin kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup/olmadığına bakılmaktadır (İYUK md.14/3-d). Dolayısıyla vergilendirme alanında tesis edilen düzenleyici genel tebliğlere karşı iptal davası açabilmek için, bu işlemin kesinleşmiş-tamamlanmış olması ve yürütülmesi gerekli bir işlem olarak verginin tarafları üzerinde hukukî bir sonuç ve etki doğurması gerekmektedir. Aksi halde bu dava ilk inceleme sırasında İYUK md.15/1-b uyarınca reddedilecektir. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde henüz yayımlanmamış ve dolayısıyla yürürlüğe girmemiş olan genel tebliğ taslakları kamuoyuyla

³⁴⁰ Gözler ve Kaplan, *İdare Hukukuna Giriş*, s. 355.

³⁴¹ Gözler ve Kaplan, *İdare Hukukuna Giriş*, s. 355; Alan, s. 27.

paylaşılmaktadır. Bu bakımdan Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmemiş olan genel tebliğler henüz kesinleşmediğinden, sözü edilen taslak metinlere istinaden açılmak istenen dava ön koşullar gereğince reddedilecektir.

Düzenleyici genel tebliğe istinaden “davacıya ilişkin ön koşullarda” ilk inceleme, dava açma ehliyeti dikkate alınarak yapılmaktadır. Bu bakımdan genel tebliğe karşı açılmak istenen iptal ve tam yargı davalarında davacının objektif ehliyet ve subjektif ehliyete sahip olması gerekir. Örneğin vergileme alanında tesis edilen düzenleyici genel tebliğ ile davacı arasında kişisel, meşru ve güncel bir menfaat ilişkisi tespit edilemezse; açılmak istenen iptal davası İYUK md.15/1-b uyarınca reddedilecektir. Öte yandan “davalıya ilişkin ön koşullarda” husumetin kime yöneltileceği ilk inceleme sırasında önemli olmakla birlikte; dilekçede davalı kamu tüzel kişinin gösterilmemesi ya da yanlış gösterilmesi durumunda İYUK md.15/c uyarınca dava dilekçesi doğru davalıya yönlendirilerek tebliğ edilir. Örneğin düzenleyici genel tebliğe istinaden açılmak istenen iptal davası dilekçesinde husumet davacı mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine yöneltilmişse, Danıştay’da yapılan ilk inceleme sırasında bu durum düzeltilerek asıl davalı olan Hazine ve Maliye Bakanlığına tebliğ edilir. Örnekte dikkat edilmesi gereken durum, dava konusunun yalnızca düzenleyici genel tebliğin kendisine ilişkin iptal istemi olması ve dolayısıyla genel tebliğe istinaden vergi dairelerince tesis edilen bireysel bir işlemin söz konusu olmamasıdır.

Düzenleyici genel tebliğe karşı açılmak istenen davalarda “süreyle ilişkin ön koşullar”, Danıştay tetkik hâkimi tarafından ilk inceleme sırasında incelenen bir diğer koşuldur. Örneğin vergi alanında yayımlanan düzenleyici genel tebliğ sebebiyle menfaati ihlal edilen ve dava açmak isteyen ilgililer, genel tebliğin Resmî Gazete’de yayımlandığı tarihi izleyen günden itibaren 60 gün içinde dava açmamış ise, bu dava İYUK md.15/1-b uyarınca ilk inceleme sırasında reddedilecektir. Bununla birlikte düzenleyici genel tebliğin uygulanarak bireysel bir işleme dönüştürülmesi durumunda dava açma süresi açısından farklı hesaplar dikkate alınabilecektir*.

Son olarak, düzenleyici genel tebliğe karşı açılan davalarda dikkate alınan bir diğer konu “biçime ilişkin ön koşullar” olacaktır. Düzenleyici genel tebliğe karşı

* Çalışmamızın “Dava Açma Süresi” başlığını taşıyan kısmında düzenleyici genel tebliğe karşı dava açma süresinde ortaya çıkabilecek özellikli durumlar ayrıntılı şekilde incelenmiştir. Bu minvalde “süreyle ilişkin ön koşulları” açıkladığımız bu kısımda, mükerrer olmaması amacıyla uygulama işleminin tesisiyle birlikte ortaya çıkan farklı süre hesabı durumlarına yer verilmemiştir.

açılacak dava dilekçesinin biçimine ilişkin kurallarda, İYUK md.3 ilâ md.5 arasında yer alan hükümler dikkate alınmaktadır. Örneğin düzenleyici genel tebliğin iptal istemine ilişkin hazırlanan dava dilekçesi *Türkiye Cumhuriyeti Danıştay Başkanlığına* hitaben yazılmalı, imzalı olmalı, genel tebliğin Resmî Gazete’de yayımlanma tarihine yer verilmeli, tarafların ve varsa vekillerinin ad ve soyadları/unvanları ve adresleri gibi bilgilerin eklenmesi gerekir.

Düzenleyici genel tebliğe karşı açılan bir dava, ön koşullar gereğince reddedilirse, bu koşulların tamamlanması üzerine dava yeniden açılabilir. Ancak dava “süre” yönünden reddedilmişse, idarî yargıda dava açma süresi hak düşürücü nitelikte olduğundan bu dava tekrar açılmayacaktır³⁴². Düzenleyici genel tebliğe karşı açılan iptal davalarının esasına geçilebilmesi için gereken ön koşullar incelendikten sonra, bu koşulları taşıyan davalar Danıştay tarafından incelenir ve karara bağlanır. Esastan incelenen bu tür davalarda Danıştay’ın verebileceği iki farklı karar vardır. Çalışmanın şimdiki kısmında sözü edilen bu muhtemel kararlar daha ayrıntılı şekilde incelenecektir.

2.7.6.2. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Açılan İptal Davasının (Esastan) Reddi

Esastan incelenen bir iptal davası iki şekilde sonuçlanabilir. Bunlardan ilki, “*davanın reddi*” ikincisi ise “*davanın kabulüdür*”. Nitekim iptal davasının kabulü, davaya konu olan idarî işlemde hukuka uyarlık bulunmadığını tespit etmektir. Bu durumda dava konusu idarî işlemin iptaline karar verilmekte ve bu işlem geçmişe etkili (*makable şâmil*) olarak ortadan kalkmaktadır. Bununla birlikte iptal davasının reddedilmesi ya da kabul edilmesinin hem davanın tarafları ve üçüncü kişiler hem de dava konusu işlem üzerinde çeşitli etkileri bulunmaktadır³⁴³.

Esasında bir iptal davasının esastan incelenmesi, dava konusu idarî işlemde hukuka uyarlık bulunup/bulunmadığının ve eğer hukuka uygunluk yoksa bu işlemin ortadan kaldırılmasının gerekli olup/olmadığının ilgili idarî yargı yerinde araştırılmasını ifade etmektedir. Bunun sonucunda mahkeme dava konusu idarî işlemin unsurlarında meydana gelmiş bir sakatlığı tespit edip bu işlemin iptaline karar verirse davayı esastan kabul etmekte iken; idarî işlemi hukuka uygun bulursa ya da hukuka uygun düşmeyen bazı durumlarla beraber işlemin iptalini gerektirecek bir

³⁴² Gözler ve Kaplan, *İdare Hukukuna Giriş*, s. 364.

³⁴³ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2023, s. 657.

durum yoksa davayı reddeder³⁴⁴. Bununla birlikte iptal davaları yalnızca idarî işlemin tamamına ilişkin şekilde açılmak zorunda değildir. Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davalarında sıkça rastlanan bu durumda, dava konusu işlemin yalnızca bir kısmı iptal davasına konu olabilir. Örneğin vergileme alanında yayımlanan bir düzenleyici genel tebliğin “tamamı” yerine, yalnızca hukuka uyarlık bulunmadığı iddia edilen bir ya da birkaç tebliğ hükmüne karşı Danıştay nezdinde iptal davası açılabilir.

Düzenleyici genel tebliğe karşı açılan iptal davasının esastan reddedilmesi, genel tebliğin unsurlarına ilişkin bir hukuka aykırılığın tespit edilemediği anlamına gelir. Bu bağlamda düzenleyici genel tebliğe karşı açılan iptal davasında, dava konusu genel tebliğde yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden (İYUK md.2/1-a) meydana gelen bir hukuka aykırılık bulunmuyorsa, Danıştay dava sonucunda ret kararı verecektir. Bununla birlikte düzenleyici genel tebliğin uygulanması üzerine hem genel tebliğin hem de uygulama işleminin dava konusu edildiği durumda, Danıştay hukukî yönden bu işlemleri ayrı ayrı inceleyecektir. Bu türden bir davada düzenleyici genel tebliğde hukuka aykırılık bulunmasa da buna istinaden tesis edilen bireysel işlemin unsurlarında hukukî yönden bir sakatlık bulunabilir. Nitekim İYUK md.7/4 uyarınca düzenleyici genel tebliğin iptal edilmemiş olması, tebliğe istinaden uygulanan bireysel işlemin iptaline ilişkin bir engel teşkil etmemektedir. Örneğin vergi dairelerinin yayımlanan genel tebliğleri referans alarak tesis ettiği vergilendirme işlemleri Danıştay tarafından iptal edilebilirken; diğer yandan genel tebliğin kendisi hukuka uygun bir düzenleme olarak kabul edilebilir*.

Düzenleyici işlemlere karşı Danıştay nezdinde açılan bir davanın sonucunda ret kararı verilirse, Danıştay ilgili dairesinin bu kararına karşı temyiz kanun yoluna başvurulabilir. İYUK md.46’da düzenlenen temyiz kanun yolunda, düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davaları ve konusu her yıl yeniden değerlendirme oranına bağlı şekilde belirli bir parasal sınırı aşan tam yargı davalarını karara bağlayan Danıştay dava dairelerinin vermiş olduğu kararlara karşı tebliğden itibaren 30 gün içinde temyiz başvurusu yapılabilir³⁴⁵. Bununla birlikte *Danıştay Kanunu* md.38 uyarınca, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla incelediği davalarda “İdari Dava Daireleri

³⁴⁴ Alan, s. 41.

* Düzenleyici genel tebliğ ve uygulama işleminin ikisine birden açılan iptal davasında, Danıştay’ın genel tebliğin iptali istemini reddetmesine karşın buna ilişkin tesis edilen bireysel işlemi iptal etmesi durumuna örnek olarak bkz. Danıştay 8. Dairesi, 03.04.1995 tarih ve E: 1994/1849, K: 1995/1009 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (07.05.2023))

³⁴⁵ Kâmil Tüğen ve Fatma Akkaş, “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısında İstinaf ile Temyiz Kanun Yolu ve İdari Muvafakat”, *İzmir YMMO Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, 2020, s. 25.

Kurulu” ve “Vergi Dava Daireleri Kurulu” olmak üzere iki farklı temyiz kurulundan söz edilmektedir. Dolayısıyla vergi hukuku alanında yayımlanan düzenleyici genel tebliğlere karşı açılan davalarda, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay dava dairelerinin vermiş olduğu kararlara karşı temyiz isteminde bulunmak için Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna başvuru yapılacaktır.

Düzenleyici genel tebliğe istinaden Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna (DVDDK) yapılan temyiz başvurusu sonucunda ilk derece mahkemesinin verdiği karara istinaden “onama” ya da “bozma” kararı çıkacaktır. Nitekim DVDDK yaptığı yargılama sonucunda ilk derece mahkemesinin kararını onarsa, ilgili dava dairesinin kararı kesinleşecek; diğer yandan dava sonucunda bozma kararı alınırsa ilk derece mahkemesine ilgili dava dosyası yeniden gönderilecektir**.

2.7.6.3. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Açılan İptal Davasının (Esastan) Kabulü

Düzenleyici işlemlere karşı açılan iptal davası sonucunda çıkabilecek bir diğer sonuç, davanın kabul edilerek ilgili düzenleyici işlemin iptal edilmesidir. Esasında idarî mahkemelerce gerçekleştirilen yargılamaya istinaden dava konusu işlemin iptal edilmesi, söz konusu işlemin unsurlarda meydana gelmiş bir hukuka aykırılığın bulunmasını ve bunun giderilmesini ifade eder³⁴⁶. Nitekim bu durumda idarenin tesis ettiği dava konusu işlemin hukuka aykırı olduğu, davaya bakan yetkili ve görevli mahkeme tarafından tespit edilmektedir. Bu açıdan idarî makamlarca tesis edilen işlemlerin idarî yargı organları tarafından iptal edilmesinin önemli hukukî sonuçları bulunmaktadır.

İdarî işlemlere karşı açılan iptal davasının kabul edilmesinin, “dava konusu işlem”, “işlemin tarafları” ve “üçüncü kişiler” açısından birtakım sonuçları vardır³⁴⁷. Davaya konu olan idarî işlem açısından baktığımızda, mahkeme tarafından verilen iptal kararı ile bu işlem hukuk âleminde çıkarılmakta ve/veya varlığına son

** Vergileme alanında yayımlanan genel tebliğlere karşı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun vermiş olduğu çeşitli kararlar, çalışmanın üçüncü bölümünde detaylı şekilde incelenecektir. Örneğin DVDDK’nın genel tebliğin iptali konusunda yapılan temyiz isteminin reddine hükmettiği bir dava için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.03.1997 tarih ve E: 1996/188, K: 1997/171 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (08.05.2023)); bunun aksine vergi dava dairelerinin vermiş olduğu kararı bozan ve temyiz istemini kabul eden kararlarına örnek olarak bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 16.04.2010 tarih ve E: 2008/377, K: 2010/204 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (08.05.2023)).

³⁴⁶ Çınar Can Evren, “İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1, 2008, s. 720.

³⁴⁷ Uyanık, s. 4.

verilmektedir. Böylece idarece tesis edilen işlem ve bunun doğurduğu sonuçlar ortadan kalkmaktadır. Bununla birlikte idarî yargılamada verilen iptal kararı ile dava konusu idarî işlem geçmişe etkili (*makable şâmil*) olarak ortadan kalkmaktadır. İptal davasının taraflar (davalı/davacı) açısından doğurduğu sonuçlara bakıldığında, iptal edilen idarî işlemin sonlandırılmasının her iki taraf için de bağlayıcı olduğu açıktır³⁴⁸. Bununla birlikte iptal davalarının üçüncü kişileri de ilgilendiren önemli bir özelliği bulunmaktadır. Nitekim dava konusu idarî işlem, düzenleyici nitelikte, kural koyucu ve herkesi ilgilendiren bir işlem olması durumunda; Danıştay tarafından verilen iptal kararından davanın tarafı olmasa da işlemin muhatapları olarak üçüncü kişiler de yararlanmaktadır. Zira burada iptal edilen işlemin türü ülke çapında uygulanan ve herkesi ilgilendiren bir düzenleyici işlem olduğundan, iptal kararı sonrası bu işlem hiç tesis edilmemiş sayılacağı için tüm muhatapların bu karardan faydalanması olağandır³⁴⁹.

Düzenleyici genel tebliğe karşı açılan iptal davasında Danıştay dava daireleri, bu tebliğin yayımlanmasına yetki veren kanunlara ve diğer üst hukuk normlarına ilişkin bir hukuka aykırılık tespit ederse iptal kararı verebilir. Örneğin, yayımlanan düzenleyici genel tebliğ ile vergi kanunlarında öngörülmemeyen bir vergi cezası ihdas edilmişse; “*suçta ve cezada kanunilik ilkesi*” gereğince bu tebliğin ilgili hükümlerinin iptal edilmesi gerekir. Bunun yanında Danıştay tarafından verilecek iptal kararı, yalnızca dava konusu genel tebliğin “hukuka uygun olmaması” üzerinden verilecektir. Nitekim Anayasa md.125 ve İYUK md.2/2 uyarınca, idarî yargı organları “yerindelik” denetimi yapamayacaktır³⁵⁰. Bu durumda yukarıda verilen örnekte olduğu gibi düzenleyici genel tebliğin iptaline hükmeden Danıştay; Hazine ve Maliye Bakanlığının yerine geçerek genel tebliğ ile vergileme alanında nasıl bir düzenleme yapılacağına ilişkin takdirde bulunamaz.

Danıştay tarafından verilen iptal kararı sonucundan, düzenleyici genel tebliğe ilişkin iptal davasına taraf olmayan ancak tebliğin muhatabı olan üçüncü kişiler de faydalanmaktadır. Ancak burada ayırt edilmesi ve vurgulanması gereken önemli bir husus bulunmaktadır. Düzenleyici genel tebliğin “kendisi” yerine buna istinaden tesis

³⁴⁸ Yıldırım Uler, **İdarî Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970, s. 12.

³⁴⁹ Ramazan Çağlayan, **İdarî Yargılama Hukûku**, Güncellenmiş 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, ss. 582-583, 587.

³⁵⁰ Dilşat Yılmaz, “Türkiye’de İdari Yargı Kararlarının Uygulanması”, **154. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları No: 114, Ankara, 10-11 Mayıs 2022, s. 351

edilen “bireysel işlemin” iptaline ilişkin bir davada, yalnızca davanın taraflarını etkileyen bir hukukî etki ve sonuç söz konusu olacak ve üçüncü kişiler olası bir iptal kararından etkilenmeyecektir³⁵¹. Örneğin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan düzenleyici tebliği dikkate alan bir vergi dairesinin tesis ettiği bireysel vergilendirme işlemine karşı açılan dava sonucunda verilen iptal kararından, yalnızca davayı açan taraf yararlanabilir. Bu bakımdan bireysel işlemlere karşı açılan iptal davasının sonuçlarından aynı ya da benzer durumda olduğu halde buna karşı dava açmamış üçüncü kişiler faydalanamaz.

Son olarak, düzenleyici işlemlerin iptal edilmesiyle ortaya çıkan ve Danıştay kararlarında içtihat birliğine varılamamış önemli bir konuya değinmek yerinde olacaktır. Esasında kural koyucu genel düzenleyici işlemlerin iptal edilmesi sonucunda, bu işlemin tesis edilmesinden önceki duruma tekrar dönüleceği ve işlemin geçmişe etkili şekilde ortadan kalkacağı hususunda Danıştay içtihatlarında bir ayrılık bulunmamakla birlikte³⁵²; iptal edilen düzenleyici işleme istinaden tesis edilen bireysel işlemlerin durumu ise oldukça tartışmalıdır. Çalışmanın şimdiki kısmında bu konu üzerinde durulacak; düzenleyici genel tebliğin iptalinin bireysel işlemler açısından sonuçları hakkında bazı değerlendirmeler yapılacaktır.

2.7.6.3.1. Düzenleyici Genel Tebliğe Karşı Verilen İptal Kararının Bireysel Vergilendirme İşlemleri Üzerindeki Sonuçları

Düzenleyici genel tebliğe karşı açılan iptal davası sonucunda Danıştay tarafından verilecek iptal kararının; bu tebliğe dayanılarak tesis edilen bireysel-subjektif işlemler üzerindeki etki ve sonuçları konusunda farklı değerlendirmeler yapılabilir. İdarî yargılama hukukunun genel kuralları açısından, iptal edilen idarî işlemlerin tesis edildikleri tarih itibarıyla tüm sonuçlarıyla birlikte ortadan kalkacağı açıktır. Ancak genel düzenleyici işlemlerin iptali söz konusu olduğunda, bu işlemlere istinaden idarî makamlarca tesis edilen bireysel işlemlerin hukukî durumuna ilişkin bir yargısal içtihat birliği bulunmamaktadır. Bilhassa iptal edilen düzenleyici işlem

³⁵¹ Gözler ve Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, s. 365.

³⁵² Bu konuda Danıştay’ın bakış açısını yansıtan kararlara örnek olarak bkz. Danıştay 10. Dairesi, 01.02.2005 tarih ve E: 2001/3070, K: 2005/157 sayılı karar; (Lexpera Veritabanı (15.05.2023)); Danıştay 8. Dairesi, 17.02.1998 tarih ve E: 1996/3855, K: 1998/460 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (15.05.2023)).

sebebiyle ilgililerin bu karardan “olumlu ya da olumsuz yönde etkilenmesi” meselesi, bu içtihat farklılıkları üzerinde oldukça etkilidir³⁵³.

Genel düzenleyici işlemlerin iptalinde ilgililerin lehine ve aleyhine sonuçlar doğuran olaylarda, düzenleyici işleme göre tesis edilen bireysel işlemin iptal olup/olmayacağı konusunda farklı Danıştay kararları bulunmaktadır. Nitekim Danıştay içtihatlarında, yargılama sırasında dava konusu somut durumun gereklerine uygun şekilde karar verilip/verilmemesi durumu ön plana çıkabilir³⁵⁴. Normal koşullarda genel düzenleyici işlemlere ilişkin iptal kararından, bu davayı açmamış olsa da dava konusu işlem sebebiyle menfaati ihlal edilen üçüncü kişiler de yararlanabilmektedir³⁵⁵.

Esasında iptal davasının tabiatı gereği “İptal kararı ile bu düzenleyici işleme dayanılarak yapılan işlemler hükümsüz hale gelir ve doğurduğu tüm etki ve sonuçlar ortadan kalkar”³⁵⁶. Bununla birlikte “bazı durumlarda”, genel düzenleyici işlemlere istinaden tesis edilen subjektif işlemlerin iptal isteminde, dava konusu somut duruma göre yapılan hususi değerlendirmeler de söz konusudur. Zira düzenleyici işlemlerin tesisıyla birlikte bu işlemlere muhatap olan iyiniyetli üçüncü kişilerin hukuksal durumu da verilen iptal kararlarından etkilenecektir. Örneğin Danıştay’ın incelediği bu tür bir davada şu değerlendirmelere yer verildiği görülmektedir³⁵⁷:

“İptal kararı ile iptali istenilen idari işlemin tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kalkacağı ve o işlemin tesisinden önceki hukuki durumuna dönüleceği bilinen idare hukuku ilkesidir. Ancak hukuka aykırılığı yargı kararı ile saptanmış bazı genel düzenleyici işlemlerin iptali ile bu genel düzenleyici işleme dayanarak tesis edilen işlemlerin bütün hukuksal sonuçları ile ortadan kaldırılması bazı durumlarda imkansız olmakta veya haksız sonuçlara neden olabilmektedir”.

Diğer yandan Danıştay’ın düzenleyici işlemin iptali ile bireysel işlemin hukukî geçerliliği konusunda aksi yönde vermiş olduğu kararlar da mevcuttur³⁵⁸. Sonuç

³⁵³ Gürsel Kaplan, “İptal Kararlarının Etki ve Sonuçlarının Zaman Yönünden Yargıç Tarafından Sınırlandırılması”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, s. 36.

³⁵⁴ Kaplan, 2013, s. 36.

³⁵⁵ Danıştay 10. Dairesi, 08.01.2016 tarih ve E: 2015/3341, K: 2016/65 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.05.2023)).

³⁵⁶ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 06.06.2016 tarih ve E: 2014/1674, K: 2016/2396 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.05.2023)).

³⁵⁷ Danıştay 8. Dairesi, 17.02.1998 tarih ve E: 1996/3855, K: 1998/460 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.05.2023)).

³⁵⁸ Bu konuda Danıştay 8. Dairesi’nin vermiş olduğu bir kararda, genel düzenleyici işlem olarak tesis edilen bir yönetmeliğin bazı maddelerine ilişkin verilmiş olan yürütmenin durdurulması kararının, buna istinaden tesis edilen bireysel işlemler üzerinde de etkili olacağı ifade edilmiştir. Davada yapılan değerlendirmeye göre, “Dava konusu işlemler kazanılmış hakka dönüştüğü kabul edilen bireysel işlemler, dayanağı Yönetmelik maddelerine yönelik olarak verilen karar nedeniyle hukuki

olarak, düzenleyici işlemlere istinaden tesis edilen bireysel işlemin hukuksal durumunda Danıştay nezdinde bir içtihat birliğine varılamadığı anlaşılmaktadır. Konuya düzenleyici genel tebliğ açısından bakıldığında, iptal davasına konu olan ve Danıştay tarafından hukuka aykırı bulunarak iptal edilen bir genel tebliğe istinaden tesis edilen bireysel vergilendirme işlemlerinin durumu da bu hususlardan yoğun şekilde etkilenmektedir.

İlk olarak düzenleyici genel tebliğe göre tesis edilen subjektif işlemin ilgilileri/muhatapları verilen iptal kararının doğurduğu sonuçlardan faydalanmak amacıyla idareye başvuru yapılabilir. Böyle bir durumda İYUK md.11 uyarınca “üst makamlara başvuru” yoluna gidilerek; ilgili idarenin iptal edilen düzenleyici genel tebliğe istinaden tesis ettiği bireysel işlemin “kaldırılması”, “geri alması”, “değiştirilmesi” ya da “yeni bir işlem yapılması” konusunda yapılabilecek başvuruyu değerlendirmesi gerekir. Örneğin, vergi dairelerinin genel tebliğ hükümlerini uyguladıktan sonra, Danıştay kararıyla iptal edilen bu genel tebliğe istinaden bireysel işlemler tesis eden vergi dairelerine başvuru yapabilmek mümkündür.

Yapılan başvuru sonrasında, vergi dairelerinin tesis ettiği işlemlerdeki hukuka aykırılığı kendi rızası ile düzeltmemesi/ortadan kaldırmaması durumunda ise tesis edilen bireysel vergilendirme işleminin iptali için dava açılabilir. Dava sırasında verilecek karara etki eden durumlar arasında, dava konusu somut olayın özellikleri ve ilgili/muhatapların lehine ya da aleyhine sonuç doğuran koşullar ile dava konusu arasındaki illiyet bağı dikkate alınacaktır. Sonuç olarak davaya konu olan bireysel işlemin hukuka uygun olup/olmadığı ilgili idarî yargı yerinde araştırılacak ve bu dava mevcut somut işlem dikkate alınarak hususi bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bununla birlikte dava konusu bireysel vergilendirme işlemine kaynaklık eden düzenleyici genel tebliğin iptal edilmiş olmasının; bireysel vergilendirme işleminin iptalini talep eden davacı için güçlü bir dayanak olduğunu vurgulamak gerekir.

geçerliklerini yitirmişlerdir. Bu haliyle hukuk düzeni tarafından korunabilecek bir hakkın varlığından söz etme olanağı bulunmamaktadır. Düzenleyici işleme yönelik olarak verilen karar bu işlemin yayımı tarihinden itibaren hüküm ifade edeceğinden, bu tarih itibarıyla kazanılmış hak yaratacak bir işlemin varlığından söz edilemeyeceği gibi böyle bir işlem hukuken kabul edilebilir de değildir”. Ayrıntılı bilgi için bkz. Danıştay 8. Dairesi, 07.06.2006 tarih ve E: 2006/1249, K: 2006/12490 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (17.05.2023)).

2.8. KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA GENEL TEBLİĞ BENZERİ UYGULAMALAR

Çalışmanın son bölümüne geçmeden önce, karşılaştırmalı hukukta genel tebliğ benzeri uygulamaların incelenmesi ve bunların vergi mevzuatımızda kullanılan genel tebliğ ile ortak ya da farklı yönlerinin araştırılması konumuz açısından önem arz etmektedir. Nitekim Türk vergi mevzuatının önemli bir parçası olan genel tebliğe benzer düzenleme ve tasarruflar, bazı ülkelerin hukuk sistemlerinde kendi ulusal mevzuatlarına uygun şekilde kullanılmaktadır. Bu açıdan incelememize konu olan ülkeler, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Fransa ve Çin Halk Cumhuriyeti'dir. Çalışma kapsamında söz konusu ülkelerin seçilme gerekçesi, bu ülkelerin vergi mevzuatında kullanılan bazı idarî tasarrufların; Türk vergi mevzuatındaki genel tebliğler ile önemli ölçüde benzerlikler göstermesidir. Bununla birlikte, Anglo-Sakson ve Kara Avrupası gibi farklı hukuk sistemlerindeki vergilemeye yönelik idarî tasarrufların araştırılması, çalışmamızın çeşitli yönlerden zenginleşmesi ve gelişmesine katkı sağlayacaktır. Nitekim ülke incelemeleri sonucunda, bilhassa Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa'da kullanılan bazı idarî tasarrufların vergi mevzuatımızdaki açıklayıcı ve düzenleyici genel tebliğler ile birçok yönden önemli benzerlikler taşıdığı görülmüştür.

2.8.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de vergi kanunlarının uygulanması bakımından sorumlu olan birim, Hazine Bakanlığına bağlı Gelir İdaresidir (*Internal Revenue Service-IRS*)³⁵⁹. Bu açıdan hem ABD Hazine Bakanlığı hem de İç Gelir İdaresi vergi kurallarının herkes tarafından anlaşılabilmesi ve verginin taraflarının aydınlatılması için, vergi mükellefleri ile vergi memurlarına yönelik çeşitli politika belgeleri hazırlamakta ve bunları kamuoyuyla paylaşmaktadır. Bu politika belgeleri arasında Hazine'nin hem vergisel konulara ilişkin görüşünü en iyi şekilde yansıtan hem de yeni vergi normlarının açıklandığı en önemli belgeler, "*treasury regulations*" (hazine düzenlemeleri) ve "*revenue rulings*" (gelir kararları-kurallarıdır)³⁶⁰. Nitekim

³⁵⁹ Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ankara, 2006, s. 2; Fatih Çavdar, "Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması", **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Ek Sayı, 2019, s. 128.

³⁶⁰ John F. Coverdale, "Chevron's Reduced Domain: Judicial Review of Treasury Regulations and Revenue Rulings After Mead", **Administrative Law Review**, Vol: 55, No: 1, 2003, pp. 64-65.

bilhassa hazine düzenlemeleri, Türk vergi mevzuatında kullanılan genel tebliğler ile birçok açıdan önemli benzerliklere sahiptir.

Hazine düzenlemeleri uzun yıllardır, İç Gelir Kanunu'nu (*Internal Revenue Code*) yorumlayan ve bu konudaki yasal düzenlemeleri tamamlayan metinler olarak, ABD Hazine Bakanlığına bağlı İç Gelir İdaresi tarafından yayımlanan önemli belgeler arasındadır. Bu düzenlemeler ilk etapta “taslak” şeklinde kamuoyuyla paylaşıldıktan sonra gelen görüş ve tavsiyeler üzerine düzeltilerek nihai şekline kavuşmaktadır. Hazine düzenlemeleri taslağı, İç Gelir İdaresine bağlı vergi politikalarında uzman avukatlar tarafından hazırlanmakta ve İç Gelir İdaresi Başkanı tarafından onaylandıktan sonra, daha ayrıntılı şekilde incelenmek üzere Hazine Bakanlığına gönderilmektedir. Bu aşamada hazine düzenleme taslağına ilişkin birincil sorumlu, Hazine Bakanının temsilcisi sıfatıyla vergi politikalarından sorumlu Bakan Yardımcısıdır. Hazine düzenlemelerinin hazırlanması konusunda Bakan Yardımcısına, Vergi Yasama Müşavirliği Ofisi'ndeki (*The Office of the Tax Legislative Counsel*) danışman avukatlar yardımcı olmaktadır. Daha sonra hazine düzenlemeleri taslağının son hali, ABD'de düzenleyici işlemlerin yayımlandığı resmî gazete olan *Federal Register* aracılığıyla yayımlanmakta; kamuoyundan gelen tavsiye ve öneriler üzerine yapılan değişiklikler sonrasında da resmî gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmektedir³⁶¹.

ABD hazine düzenlemeleri, İç Gelir Kanunu'nun nasıl uygulanacağını açıklayan ve vergi mükelleflerinin bu Kanunda öngörülen kurallara uygun şekilde davranmasına yönelik kurallar ve talimatları belirleyen önemli bir düzenleyici işlem konumundadır. Hazine düzenlemeleri resmî gazete ile birlikte, aynı zamanda Gelir İdaresi tarafından İç Gelir Bülteni'nde (*Internal Revenue Bulletin*) de yayımlanır. Bununla birlikte hazine düzenlemeleri bu kaynaklar aracılığıyla kamuoyuyla paylaşıldıktan sonra, Federal Düzenlemeler Kanunu'nun (*Code of Federal Regulations*) 26'ncı Başlığında bölümler itibariyle tasniflenir³⁶².

ABD Kongresi tarafından İç Gelir İdaresine bir konuya özgü kuralları belirlemek üzere “özel olarak verilen izinle” yayımlanan hazine düzenlemeleri, “yasal düzenlemeler (*legislative regulations*)” kategorisinde yer alırken; İç Gelir Kanunu'nu açıklayan ve yorumlayan hazine düzenlemeleri ise “yorumlayıcı düzenlemeler

³⁶¹ Coverdale, p. 65.

³⁶² Internal Revenue Service (IRS), **Tax Code, Regulations, and Official Guidance**, <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance>, (20.01.2024).

(*interpretative regulations*)” olarak nitelendirilmektedir. Ancak ABD’nin yorumlayıcı hazine düzenlemelerini, Türk vergi mevzuatındaki açıklayıcı genel tebliğler ile karıştırmamak gerekir. Zira bu belgeler her ne kadar “yorumlayıcı” düzenleme şeklinde nitelendirilse de vergi hukuku alanında kanun koyucunun iradesini tamamlamakta ve özellikle şekle ve usule ilişkin konularda yeni düzenlemeler ihdas edebilmektedir³⁶³.

ABD’de Hazinesin *yasal düzenlemeleri*, İç Gelir İdaresi’ne ABD Kongresi tarafından verilen “özel düzenleme yetkisiyle” çıkarılmakta ve “kanun hükmünde” kabul edilmektedir. Bu minvalde Hazinesin yasal düzenlemeleri hukukî açıdan kesin ve yürütülmesi zorunlu olan ve bunlara karşı itiraz edilmesi son derece zor olan hukukî bir kaynaktır. Diğer yandan *yorumlayıcı düzenlemeler* ise, Amerika Birleşik Devletleri Kanunu’nun (*The United States Code*), İç Gelir Kanunu’nu hüküm altına alan 26’ncı Başlığının 80’inci Bölümünde yer alan “genel düzenleme yetkisine” istinaden yayımlanmaktadır. Bu bakımdan Bakanlığın yorumlayıcı düzenlemeleri, İç Gelir Kanunu’nun 80’inci Bölümünün 7805/a maddesinde Hazine Bakanına, bu Kanunun uygulanmasına ilişkin kural ve düzenlemelerin belirlenmesi konusunda verilen yetkiye dayanılarak hazırlanmaktadır.

İç Gelir İdaresinin vergilemeye ilişkin yasal düzenlemelerinde Kongre tarafından verilen özel yetkinin dayanağı, İç Gelir Kanunu’ndan kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan Hazinesin yasal düzenlemeleri, ilgili Kanun kapsamında verilen yetkinin sınırlarını aşmaması ve Kanuna aykırı olmaması durumunda makul bir düzenleme olarak “kanun hükmünde” kabul edilmektedir. Bununla birlikte Hazinesin yorumlayıcı düzenlemeleri, hukukî açıdan kanun hükmünde olmasa da bu düzenlemelere vergi hukuku alanında büyük bir önem atfedilmektedir³⁶⁴. Nitekim hem yasal hem de yorumlayıcı düzenlemelerle getirilen kurallara uyulmaması durumunda, mükelleflere karşı uygulanacak çeşitli cezai yaptırımlar söz konusudur³⁶⁵. Öte yandan

³⁶³ Stanley S. Surrey, “The Scope and Effect of Treasury Regulations under the Income, Estate, and Gift Taxes”, **University of Pennsylvania Law Review and American Law Register**, Vol: 88, No: 5, 1940, p. 558.

³⁶⁴ David W. Ball, “Retroactive Application of Treasury Rules and Regulations”, **New Mexico Law Review**, Vol: 17, 1987, pp. 140-141; David A. Brennan, “Treasury Regulations and Judicial Deference in the Post-Chevron Era”, **Georgia State University Law Review**, Vol: 13, No: 2, 1997, p. 391.

³⁶⁵ Andrew Pruitt, “Judicial Deference to Retroactive Interpretative Treasury Regulations”, **George Washington Law Review**, Vol: 79, No: 5, 2011, p. 1568.

ABD’de Hazine düzenlemelerinin İç Gelir Kanunu’na aykırılığı veya Hazineye verilen yetki sınırlarının aşıldığı iddiasıyla yargı yoluna başvurulabilir.

2.8.2. Almanya

Alman vergi mevzuatında vergi kanunlarının uygulanması ve yorumlanmasında “*circular*” (sirküler/genelge) ve “*schreiben*” (yazı/mektup/yönerge) şeklinde isimlendirilen hukukî metinler kullanılmaktadır. Bununla birlikte Alman vergi mevzuatındaki sirküler, Türk vergi hukukunun tali kaynakları arasında değerlendirilen sirküler ile karıştırılmamalıdır. Zira pozitif hukukumuzda sirküler, Gelir İdaresi Başkanlığından vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip görülen hususlar hakkında yazı ile istenen izahatları ifade etmek için kullanılırken; Alman vergi mevzuatındaki sirküler ise vergi yönetiminin vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik kurallar ve açıklamalar yaptığı ve bilhassa vergi dairelerinin uymak zorunda olduğu kural ve talimatları ilan ettiği hukukî metinleri temsil etmektedir.

Alman vergi hukuku kaynaklarından biri olan *circular*, Federal Maliye Bakanlığına bağlı Federal Merkezi Vergi İdaresi tarafından hazırlanmakta ve vergileme ile ilgili yasal düzenlemelerin ilan edildiği resmî yayın organı olan *Federal Tax Gazette*³⁶⁶ aracılığıyla yayımlanmaktadır. Alman Federal Vergi İdaresi tarafından yayımlanan bu sirkülerler, “dosya numarası” ve “belge numarası” verilerek tasnif edilmektedir. Sirküler, vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı ve uygulamaya yönelik idarî usul ve kuralların neler olduğuna ilişkin düzenleme ve açıklamalar içermektedir. Ancak sirküler ile ortaya konan yorum, açıklama ve kurallar vergi mükellefleri için hukukî açıdan bağlayıcı olmamakla birlikte; vergi uygulamasına yön vermek açısından vergi daireleri için bağlayıcıdır. Dolayısıyla sirküler vergi normlarının mükellefler tarafından kolay bir şekilde anlaşılmasına yönelik izahat, açıklama ve örnekler içermekte ve bu açıdan “yardımcı-tali bir kaynak” vazifesi görmekte iken; vergi daireleri ve otoriteleri için mutlak surette uyulması gereken kural ve talimatları ifade etmektedir. Özellikle sirkülerde yer alan “*Ordnungsvorschriften (Düzenleme Kuralları-Hükümleri)*” başlığı altında, Alman Federal Vergi İdaresinin ilgili konuya yönelik düzenleme yetkisine bağlı olarak belirlenen kural ve hükümler yer almaktadır.

³⁶⁶ Federal Vergi Gazetesi’nin Almanca karşılığı “*Bundesgesetzblatt*”dır. Ayrıntılı bilgi için bkz. https://www.recht.bund.de/de/home/home_node.html.

Konuya hukukî bağlayıcılık açısından bakıldığında, Alman vergi mevzuatındaki sirkülerin ve bunlardaki *Ordnungsvorschriften* hükümlerinin, Türk vergi mevzuatındaki genelgelere daha çok benzediği söylenebilir. Ancak sirküler aracılığıyla yalnızca vergi teşkilatına yönelik düzenleme ve açıklamalar getirilmediği; bunun yanında vergi mevzuatındaki değişikliklerin açıklanması ve vergi kanunlarındaki kuralların nasıl uygulanacağına ilişkin mükelleflere rehberlik edecek yorum ve bilgiler paylaşıldığından; bu hukukî kaynağa hem mükellefler hem de vergi teşkilatı tarafından ayrı bir önem atfedilmektedir. Öte yandan Alman vergi mevzuatında Maliye Bakanlığının mükelleflere yönelik düzenlemelerinin, daha çok yönetmelik, tüzük ya da kararname (*Rechtsverordnung*) gibi genel düzenleyici işlemlerle tesis edildiği görüle de; Almanya’da idarenin düzenleme yetkisinin katı kural ve koşullar altında sınırlandırıldığını da vurgulamak gerekir³⁶⁷.

Alman vergi mevzuatında “*schreiben*” olarak isimlendirilen ve Türkçe’de “yazı” ya da “yönerge” gibi anlamlara karşılık gelen hukukî metinler de genel tebliğ benzeri bir işleve sahiptir. Söz konusu bu resmî yazılar, Federal Maliye Bakanlığı ile eyaletlerin mali yönetimlerinden sorumlu otoritelerle birlikte istişare edilerek hazırlanmaktadır. Schreiben hem Federal Maliye Bakanlığının internet sitesinde hem resmî yayın organı *Federal Tax Gazette* aracılığıyla yayımlanmaktadır. Bu yönergeler, vergi yönetiminin vergilemeye ilişkin idarî yorumunu temsil etmekte ve dolayısıyla yeni bir vergi normu/kuralı ihdas edememektedir. Esas olarak bu yönergelerin temel kullanım gerekçesi, eyaletler arasında vergi kurallarının uygulanması bakımından gereken koordinasyon ve dengenin sağlanmasıdır³⁶⁸. Alman vergi mevzuatındaki yönergenin (Schreiben), yeni vergi normu getirmemesi, mükellefler açısından hukukî bağlayıcılığa sahip olmaması ve ülke çapında uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik vergi kurallarını açıklama özelliği göz önüne alındığında, bu yönergelerin Türk vergi mevzuatındaki açıklayıcı genel tebliğlere oldukça benzediği söylenebilir.

³⁶⁷ Adil Özko, “Almanya’da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 46, Sayı: 3-4, 1969, ss. 147-148; Ali Volkan Özgüven, **Vergi İdaresinin Düzenlemeye Yetkisinin Kapsamı ve Sınırları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014, ss. 34-36; İhsan Deniz Ay, “Almanya’da Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 54, 2023, ss. 205-207.

³⁶⁸ Bundesministerium der Finanzen, **BMF-Schreiben**, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/B/018_BMF-Schreiben.html?view=renderHelp, (23.01.2024).

2.8.3. Fransa

Fransa vergi mevzuatında “*circulaire*” (sirküler/genelge/talimat) genel tebliğ benzeri bir işleve sahip olan bir hukukî kaynak olarak değerlendirilebilir. Fransa’da idarî bir işlem türü olarak kullanılan sirküler, vergi hukuku alanında yarattığı etkiye bağlı olarak “açıklayıcı sirküler (*circulaire interprétatives*)” ve “düzenleyici sirküler (*circulaire réglementaires*)” olmak üzere ikili bir ayrımında incelenebilir.

Sirküler, vergi kanunları ya da bu alandaki yönetmelik ve kararnameleri açıklayan, bunların uygulanmasına aracılık eden ve vergilemede ülke çapında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla yayımlanan hukukî metinlerdir. Açıklayıcı sirkülerler vergi uygulamasına ilişkin mükellefleri aydınlatmakla birlikte; daha çok vergi dairelerinin bir kanun, yönetmelik ya da kararnameyi nasıl ve ne şekilde uygulaması gerektiğine ilişkin talimatları duyurmak amacıyla kullanılmaktadır. Açıklayıcı sirkülerin kural olarak yeni bir vergi kuralı ihdas etme niteliği bulunmamaktadır. Bununla birlikte düzenleyici sirküler ise, “yönetmelik” hükmünde kabul edilen ve dayanağı olan kanun ya da kararnameyi açıklamakla birlikte; yeni bir vergi kuralı ihdas etme yetkisine sahip olan kaynaklardır. Bu açıdan açıklayıcı sirkülerin vergi mevzuatımızdaki “açıklayıcı tebliğler”; düzenleyici sirkülerin ise “düzenleyici tebliğler” ile ne kadar benzer olduğu dikkat çekmektedir. Sirküler bir hukuk kaynağı olarak Fransa Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmakta ve Bakan veya Bakan adına vekalet eden üst düzey bir yetkili tarafından imzalanmaktadır. Buna ilaveten söz konusu metinler, Fransız mevzuat kaynaklarının yayın platformu olan “*Légifrance*³⁶⁹” üzerinden yayımlanarak kamuoyuyla paylaşılmaktadır³⁷⁰.

Fransa’da vergi mükellefleri sirkülere karşı yargı yoluna başvurabilir. Bu açıdan Türkiye’de olduğu gibi Fransa’da da genel tebliğ benzeri sirkülere karşı açılacak davanın makamı Fransız Danıştay (Conseil d’État)’dır. Esasında geçmiş dönemlerde Fransız idarî yargı içtihatlarında, açıklayıcı sirkülerin kişilerin hukukî durumlarında bir değişiklik yaratamayacağı kabulüyle dava konusu edilemeyeceği; buna karşın düzenleyici sirkülerin ise hukuka aykırılık iddiasıyla idarî davaya konu olabileceği yerleşik bir içtihat olarak uygulanmıştır. Ancak Danıştay’ın 2002 yılında verdiği emsal bir karardan sonra, açıklayıcı ve düzenleyici sirkülerin dava konusu edilebilirliğinde “sirkülerin türüne göre” keskin bir ayrım yapılmamaktadır. Bu

³⁶⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. <https://www.legifrance.gouv.fr/>.

³⁷⁰ République Française, **Qu'est-ce qu'une circulaire?** 18.07.2022, <https://www.vie-publique.fr/fiches/20265-quest-ce-quune-circulaire>, (25.01.2023).

minvalde Fransız Danıştayı, bir sirkülerin kişilerin hukuksal durumunda önemli bir etki yaratması ve dayanağı olan kanun ya da düzenlemelere aykırı hükümler getirmesi durumunda bütün sirkülerlere itiraz edilebileceğine yönelik bir tutum sergilemektedir. Nitekim Fransa’da bir sirkülerin “açıklayıcı” türde bir metin olmasına karşın; yorumun sınırlarını aşarak ve kanun koyucunun yerine geçmek suretiyle fonksiyon gaspına sebep olarak dava konusu edildiği birçok dava söz konusudur³⁷¹. Görüldüğü üzere Fransa vergi mevzuatındaki sirkülerin ve Fransız Danıştayı’nın bunlara karşı bakış açısının, Türk vergi mevzuatındaki genel tebliğ pratiğiyle birçok yönden oldukça benzer niteliklere sahip olduğu açıktır.

2.8.4. Çin Halk Cumhuriyeti

Çin Halk Cumhuriyeti’nde Türkçe karşılığı ile “*karar (emir)*” ve “*bildiri (duyuru)*” şeklinde yayımlanan idarî tasarruflar, Türk vergi mevzuatındaki genel tebliğler ile çeşitli yönlerden benzer özellikler taşımaktadır. Nitekim sözü edilen “kararlar” vergi mevzuatımızdaki düzenleyici genel tebliğlere; “bildiriler” ise bazı yönleriyle açıklayıcı genel tebliğlere benzerlik göstermektedir.

Çin Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan karar ve bildiriler, Bakanlığın internet sitesinde yayımlanarak kamuoyuyla paylaşılmaktadır. Düzenleyici işlem niteliğini haiz Çin Maliye Bakanlığı kararları, herkes tarafından uyulması zorunlu vergi kurallarını ihdas eden “emir” niteliğinde bir idarî işlemdir. Maliye Bakanlığı kararlarında vergi uygulamasına yönelik emredici vergi normları yer almakta ve bu normlar hem vergi daireleri hem de mükellefler için hukukî açıdan bağlayıcı asli bir vergi hukuku kaynağı olarak vergi mevzuatında kullanılmaktadır. Bu kararlar sıra numarası verilmek suretiyle doğrudan Maliye Bakanı tarafından yayımlanmakta ve aynı zamanda kararın yayımlanma ve yürürlük tarihi ayrı ayrı belirtilerek kamuoyuyla paylaşılmaktadır³⁷². Buna ilaveten bu kararların Bakanlık toplantılarına dayanılarak hazırlandığı ve Bakanlık tarafından onaylanmak suretiyle yayımlandığı anlaşılmaktadır.

³⁷¹ Université de Liège Faculté de droit, **Annales de la Faculté de droit d'économie et de sciences sociales de Liège**, 1982, p. 175; République Française, <https://www.vie-publique.fr/fiches/20265-quest-ce-qu'une-circulaire>, (25.01.2023); Danièle Lochak, “La grammaire juridique des circulaires administratives”, **La littérature grise de l'administration: la grammaire juridique des circulaires**, (Koubi Geneviève et al.), Berger-Levrault, France, 2015, p. 4.

³⁷² Örnek olarak bkz. Ministry of Finance of the People's Republic of China, **Announcement**, <https://www.mof.gov.cn/gkml/bulinggonggao/czbgg/>, (27.01.2024).

Çin Maliye Bakanlığı bildirileri (duyuruları) ise, “genellikle” vergi kanunları ve yönetmelikleri açıklamak ve Bakanlığın vergisel konulara yönelik idarî yorumunu duyurmak amacıyla kullanılan kaynaklar arasındadır. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı bildirilerinde zaman zaman, vergilemeye ilişkin şekli ve usûli kuralların belirlendiği de anlaşılmaktadır. Bu açıdan Bakanlık bildirilerinin her zaman tali bir hukuk kaynağı olduğunu söylemek hatalı ve eksik bir değerlendirme olacaktır. Bakanlık kararlarında olduğu gibi bu metinler de sıra numarası verilmek suretiyle yayımlanarak kamuoyuyla paylaşılmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GENEL TEBLİĞE YÖNELİK HUKUKİ SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çalışmanın üçüncü ve son bölümü, iki kısım altında incelenecektir. İlk kısımda, Türk vergi mevzuatında yayımlanan genel tebliğler özelinde tespit ettiğimiz hukukî sorunlar beş farklı başlık altında gruplandırılarak değerlendirilecektir. Bu bağlamda genel tebliğler ile “kapsamı belli olmayan düzenlemelerin getirilmesi”, “kanunun uygulama alanının daraltılması ya da genişletilmesi”, “temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması” ve “kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırı düzenlemelerin getirilmesi” sorunları değerlendirilecek ve bilhassa Danıştay kararları ışığında genel tebliğlerin hukuka uygunluğuna yönelik incelemeler yapılacaktır. İkinci kısımda ise, genel tebliğler özelinde tespit edilen söz konusu sorunlar ışığında; vergileme alanında genel tebliğin hukuka uygun bir şekilde kullanılmasına yönelik geliştirdiğimiz çözüm önerilerine yer verilecektir.

3.1. GENEL TEBLİĞLER AÇISINDAN TESPİT EDİLEN HUKUKİ SORUNLAR

Cumhuriyetin önemli niteliklerinden biri olan “hukuk devleti”, toplumsal ilişkilerden devlet ve kişiler arasındaki menfaat dengesine kadar hayatın her alanını ilgilendiren oldukça önemli bir kazanım olarak değerlendirilebilir. Anayasa Mahkemesi bir kararında hukuk devletini, “*hukuk devleti demek, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu, âdil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendini yükümlü sanan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uygun bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet demektir*” şeklinde ifade etmiştir³⁷³. Bu noktada idarenin düzenleyici işlemlerinin her şeyden önce hukuk devleti prensibine uygun olması gerekmektedir. İdarenin kamu yararını gözeterek “gelir elde edebilme” amaçlı vergisel düzenlemeler tesis edip; hukukun evrensel ve anayasal kurallarına duyarsız kalması, hukuk devletinde kabul edilemeyecek bir durumdur³⁷⁴.

³⁷³ Anayasa Mahkemesi, 25.05.1976 tarih ve E: 1976/1, K: 1976/28 sayılı karar, (RG. 16.8.1976-15679).

³⁷⁴ “Yasal düzenlemelerin Cumhuriyetin temel niteliklerinden birisi olan “hukuk devleti” ilkesine uygun olması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden

Öte yandan hukuk kurallarının her konuya ilişkin tüm ihtimal ve durumları düzenleyebilmesi her zaman mümkün olamamaktadır. Bu gerekçeyle yorum yöntemleri, hukuk kurallarının tamamlayıcısı olarak önemli bir sorumluluk üstlenmektedir³⁷⁵. Bu açıdan vergi hukuku alanında tesis edilen genel tebliğler, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik yönetsel yorumunu yansıtan hukukî bir kaynak olarak karşımıza çıkmakta ve Türk vergi mevzuatında oldukça önemli bir konumda yer almaktadır.

Vergilendirme alanında kanunların verdiği düzenleme yetkisine istinaden yürürlüğe giren genel tebliğlerin, Anayasa md.124 bağlamında “yönetmelik” benzeri olması ve yönetmeliklerin idarî bir işlem olarak maddi anlamda “kanun” niteliğini haiz olması sebebiyle vergi hukuku açısından önemli etki ve sonuçları bulunmaktadır. Nitekim kanunlar, tarafların karşılıklı menfaatleri arasındaki hassas dengeyi kuran hukukî metinler olduğundan; vergi hukuku bağlamında genel tebliğler de kamu menfaati ve vergi mükellefleri arasındaki bu hassas dengeyi koruyan ve bunun için ölçülülük ilkesini önemle dikkate alması gereken bir hukuk kaynağıdır³⁷⁶. Buna karşın vergi mevzuatı içinde oldukça önemli bir başvuru kaynağı olan genel tebliğlerin, bazı zamanlarda düzenleme yetkisi veya idarî yorumun sınırlarını aşarak, evrensel ve ulusal hukuk kurallarına uygun olmayan şekilde yürürlüğe girdiği görülmektedir.

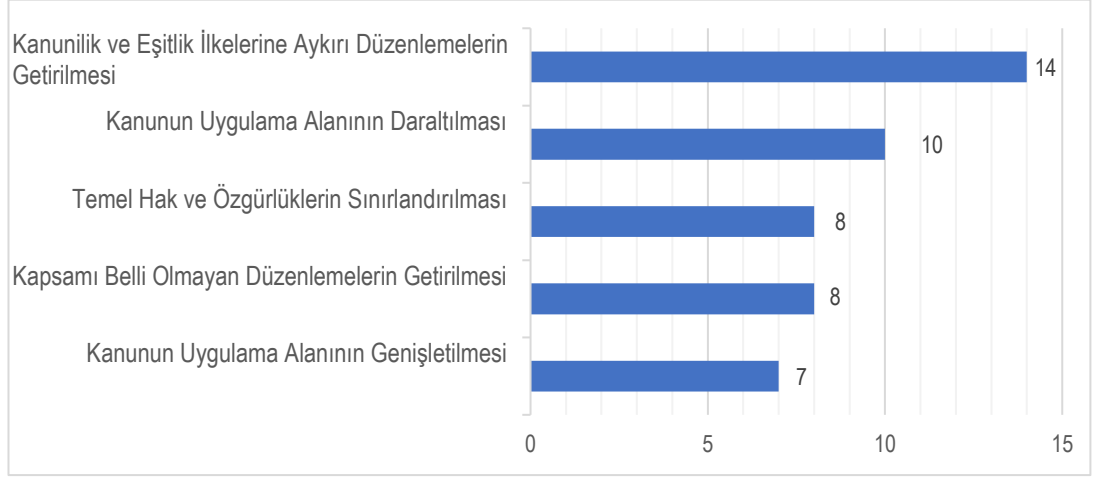
Nitekim bu kanaatimizi desteklemek için, Türk vergi mevzuatında hukukî açıdan çeşitli sorunlar barındıran **47 genel tebliğ**, “hukuka aykırılığın türü ve konusuna göre” **beş başlık** altında gruplandırılarak incelenecektir. Bu genel tebliğlere yönelik hukukî sorunların dağılımı, Şekil 1’de gösterilmektedir:

anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır. Hukukun üstünlüğünü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasa’nın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirmeyen, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallarla uyum sağlamayan devletin hukuk, devleti olduğundan söz edilemez. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duysız kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez”. Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 tarih ve E: 1989/6, K: 1989/42 sayılı karar.

³⁷⁵ Tarık Taşkıran, “Yönetsel Yorumun Eleştirisi ve 255 No’lu VUK Genel Tebliği”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 34, Nisan-Mayıs 1998, s. 51.

³⁷⁶ Bekir Baykara, “Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine (Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 244, Nisan 2013, s. 10.

Şekil 1: Genel Tebliğler Özelinde Tespit Edilen Hukukî Sorunların Dağılımı*



Kaynak: Tarafımızca hazırlanmıştır.

* Şekil 1’de incelememize konu olan 47 genel tebliğdeki hukukî sorunların dağılımı gösterilmektedir.

Şekil 1’de görüldüğü üzere, inceleyeceğimiz 47 genel tebliğe yönelik hukukî sorunlar “türlerine/konularına göre”, beş başlık altında gruplandırılmıştır. Buna göre “kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırı düzenleme getiren” ve “kanunun uygulama alanını daraltan” tebliğ sayısı, incelenecek tüm genel tebliğlerin yarısından fazlasına (%51) karşılık gelmektedir. Buna ilaveten diğer hukukî sorun türleri arasında birbirine yakın ve dengeli bir dağılım söz konusudur. Şimdiki kısımda, vergi mevzuatımızda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler ile ortaya çıkan bu sorunlar ayrıntılı şekilde incelenecektir.

3.1.1. Genel Tebliğ ile Kapsamı Belli Olmayan Düzenlemelerin Getirilmesi

Vergi hukuku alanında yayımlanan genel tebliğlere ilişkin tespit ettiğimiz hukuka aykırılık sorunlarından ilki, bu tebliğler ile kapsamı belli olmayan düzenlemelerin getirilmesidir. Nitekim kanundan alınan düzenleme yetkisiyle vergileme alanında vergi normları ihdas eden genel tebliğler, bazı durumlarda hem vergi daireleri hem de vergi mükelleflerini zor durumda bırakacak şekilde muğlak ve belirsiz ifadeler içermektedir. Bu tür genel tebliğlerde kapsama ilişkin yaşanan belirsizlikler, bilhassa belirsizlik içeren edatların ve sınırları tam olarak belli olmayan ifadelerin kullanımı sonucunda oluşmaktadır. Dolayısıyla düzenleyici bir işlem olarak kural koyucu nitelikte olan ve buna bağlı olarak yükümlüler üzerinde hukukî etki, sonuç ve yaptırımları olan bu tür tebliğler “belirlilik ilkesi” açısından önemli sorunlar barındırmaktadır. Çalışmanın şimdiki kısmında öncelikle belirlilik ilkesine ilişkin

genel açıklamalara yer verilecek; ardından Türk vergi mevzuatında kapsamı belli olmayan düzenlemeler getiren genel tebliğ örneklerinin hukukî değerlendirmesi yapılacaktır.

3.1.1.1. Genel Olarak Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, “hukukî güvenlik ilkesinin” unsurlarından biri olarak değerlendirilen ve hukuk devletinin kişisel hak ve özgürlükler açısından en önemli sonuçlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukukî güvenlik ilkesi, bir ülkede yaşayan kişilerin o ülkenin hukuk kurallarına güvenerek/inanarak yaşamlarını ve eylemlerini düzene koyabilmesi ve bu açıdan kazanılmış haklara dokunulmamasını ifade eder. Bu ilkeye uygun şekilde davranılabilmesi için gereken alt ilkelerden biri olan belirlilik ilkesi ise, yapılan düzenlemelerin açık, kesin, anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasını gerektirmektedir. Nitekim belirlilik ilkesi hem yapılan düzenlemelerin “kanunla” yapılmasını hem de bu düzenlemelerin açık, basit ve herkes tarafından anlaşılır olmasını zorunlu kılar³⁷⁷.

Hukuk devletinin kişilerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan ilgilendiren yönünü oluşturan hukukî güvenlik ilkesi, belirlilik ilkesi ile birlikte anlam kazanmaktadır. Nitekim hukukî güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını “önceden” bilmesi ve kendi eylem ve davranışlarını önceden haberdar oldukları bu hukuk kurallarına göre düzenleyebilmesini ifade etmektedir. Bu bakımdan kişilerin tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilebilmeleri için; bu kuralları kolaylıkla anlayabilmeleri ve dolayısıyla hukuk alanındaki düzenlemelerin buna uygun şekilde basit ve anlaşılır olması gerekmektedir. Belirlilik ilkesi olarak ifade ettiğimiz bu zorunluluk, hukuk devletinin sağladığı en önemli güvencelerden biridir³⁷⁸.

Anayasa’nın tümüne egemen olan bir ilke olarak hukukî güvenlik ilkesi ve bunun doğal bir sonucu olan belirlilik ilkesi, ulusal ve evrensel boyutta korunan ortak bir değerdir³⁷⁹. Bu bağlamda hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerinin Anayasal temellerini, Anayasa md.2, md.38 ve “vergisel anlamda” Anayasa md.73 ile birlikte

³⁷⁷ Karakoç, 2013, ss. 1289-1290.

³⁷⁸ Abdullah Tekbaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 134-135; Selda Çağlar, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, **Hukuk Güvenliği**, (Ed. Ece Göztepe), Ankara: Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No:277, 2015, s. 50; Adnan Gerçek ve Nilay Akbulut, “Vergi Hukukunda Belirlilik İlkesi Açısından ‘Katına Kadar Artırma’ Kavramının Semantik Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 403, 2022, s. 15.

³⁷⁹ Mehmet Altundış, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Yasama Dergisi**, Sayı: 10, 2008, s. 61.

değerlendirmemiz gerekir. Anayasa md.2’de Türkiye Cumhuriyeti’nin bir “*hukuk devleti*” olduğu açıkça belirtilmiştir. Nitekim kişilerin hukukî güvenliğini sağlamak zorunda olan hukuk devleti, yapılan düzenlemeler ve konulan kurallarla hukukî güvenliği ön planda tutmalı ve belirlilik ilkesine uygun şekilde davranmalıdır³⁸⁰.

Belirlilik ilkesi, Anayasa md.38’de düzenlenen “suçta ve cezada kanunilik ilkesinin” de önemli bir unsurudur. Bu bağlamda bu ilkenin Anayasal kuramsal temeli Anayasa md.38 ile birlikte incelenmelidir. Esasında kanunilik ilkesi başta suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve belirlilik ilkesi olmak üzere kişi hak ve özgürlüklerini ilgilendiren birçok ilkenin kurucu unsuru olarak değerlendirilebilir. Zira tüm bu ilkeler, kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Anayasa md.38’de suç ve cezaların ancak “kanunla” konulabileceği belirtilirken; bu durum esasında suç ve cezaların kanunda “açıkça düzenlenmesi” zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir³⁸¹. Bu bakımdan suç ve ceza/yaptırım ihdas eden kanunların hiçbir kuşkuyla mahal vermeyecek şekilde açık, anlaşılır ve kesin olması gerekir. Öte yandan belirlilik ilkesi, Anayasa md.73/3’te güvence altına alınan “verginin kanuniliği ilkesinin” de gereklerinden biridir. Buna göre, “*vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”; dolayısıyla mülkiyet hakkına en önemli müdahale araçlardan biri olan vergilendirmenin ve vergi unsurlarının “kanunla belirlenmesi” gerekir. Nitekim belirlilik ilkesi gereğince, bu vergisel müdahalelerin sınırları ve kapsamı yine kanunla açık, kesin ve net şekilde tespit edilmelidir.

Belirlilik ilkesi idarî işlemler bakımından son derece önemli bir hukukî güvence olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilhassa idarenin düzenleyici işlemleriyle keyfî uygulamalara başvurmaması ve böylece kişisel hakların zedelenmemesi, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesinin bir gereği olarak idarî işlemlere yön vermektedir³⁸². Bununla birlikte idarî makamlar bazı durumlarda belirlilik ilkesini gözetmeksizin birtakım işlemler tesis edebilmekte ve bunun sonucunda hukuka aykırı bir durum ortaya çıkabilmektedir. Nitekim hukuk dili sui generis nitelikli bir dil olduğundan,

³⁸⁰ Sinan Akyol ve Özgür Biyan, “Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Türk Vergi Hukukunda Binek Otomobil Kavramı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt: 32, Sayı: 171, Mayıs-Haziran 2022, s. 129.

³⁸¹ Hakan Serdar Çöpoğlu, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama Koruma Tedbirinde Belirlilik İlkesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 77, Sayı: 1, 2019, s. 162; Osman Can, “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: IX, Sayı: 1-2, 2005, ss. 98-99; Çınar Can Evren, “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, ss. 988-989.

³⁸² Ahmet Bağrıaçık, “Belirlilik İlkesi, Mahkemeye Erişim ve Etkili Başvuru Hakları Bağlamında Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2022, s. 631.

kanunlarda olduğu gibi idarenin düzenleyici işlemlerinde de kullanılan dilin açık, yalın olması ve belirsizlik içeren, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramların kullanılmaması gerekir³⁸³. Buna dikkat edilmeden ve belirlilik ilkesini ihlal edecek şekilde tesis edilen bir düzenleyici işlem ise çeşitli hukuka aykırılıklara sebep olabilir. Çalışmanın bundan sonraki kısmında belirlilik ilkesinin daha iyi şekilde incelenebilmesi için, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay'ın bu ilkeye karşı benimsediği genel tutum araştırılacaktır.

3.1.1.2. Yargısal İçtihatlarda “Belirlilik İlkesi”

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, kişisel hak ve özgürlüklere yönelik hukuk dışı müdahalelere engel olmakla birlikte; sözü edilen hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesine sebep olabilecek türden belirsizlik içeren hukukî durum ve düzenlemelere karşı da koruma sağlamaktadır. Nitekim temel hak ve özgürlüklerin ihlali ile hukukî güvenlik ve hukukun üstünlüğü prensipleri birbirinden ayrılmaz bir ilişkiye sahip olduğu için, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi incelediği davalarda tüm bu unsurları göz önünde tutacak şekilde inceleme yapmaktadır. Bu bakımdan hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin ayrılmaz parçalarından biri olarak değerlendirilebilir³⁸⁴.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında belirlilik ilkesi için “*hukukî kesinlik*” terimi kullanılmakta ve Mahkeme içtihatlarında bu ilke, hukukî kuralların açık olmasını ve gerektiğinde hukukî yardım olarak anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir. Bu bakımdan kanunlar ve idarî işlemlerin belirlilik ilkesine uygun olmasının yanında, yargısal içtihatların da benzer şekilde açık, basit ve anlaşılır olması gerekmektedir. Dolayısıyla Mahkemeye göre “hukukun üstünlüğünün” temel bileşenlerinden biri olan belirlilik ilkesi, yargısal içtihatlardaki kesin kararlılığı ve istikrarı yakından ilgilendirmekte ve böylece toplumun yargı organlarına karşı duyduğu güveni artırmaktadır³⁸⁵.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin belirlilik ilkesine karşı tutumunu en iyi şekilde yansıtan örneklerden biri, *Lupeni Greek Catholic Parish ve Diğerleri* davasıdır. Bu davada Mahkemenin hukukî kesinlik (belirlilik) ilkesine ilişkin

³⁸³ Karakoç, 2013, s. 1290.

³⁸⁴ Tuğrul Katoğlu, “Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukukî Güvenlik İlkesi”, **Hukuk Güvenliği**, (Ed. Ece Göztepe), Ankara: Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No:277, 2015, s. 150.

³⁸⁵ Bahattin Aras, “Disiplin Soruşturmaları Bakımından Hukukî Güvenlik ve Belirlilik İlkeleri”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2021, ss. 244-245.

değerlendirmeler yaparken, hangi ölçütleri dikkate aldığı ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Buna göre hukukî kesinlik ilkesinin Sözleşmenin bütün maddelerinde “zımnen” bulunduğu, hukuk devleti prensibinin asli unsurlarından biri olduğu ve hukukî olaylarda istikrarı temin ettiği ifade edilmiştir. Yargılama sonucunda, Romanya Yüksek Mahkemesinin “aynı konuda birbiriyle çelişen farklı kararlar verdiği” ve “belirsizlikleri sonlandırması gerektiği halde belirsizliğin kaynağı haline geldiği” ifade edilerek adil yargılanma hakkının ihlal edildiği kararına ulaşılmıştır³⁸⁶.

Mahkemenin bakmış olduğu *Alparslan Altan* davasında da, hukukî kesinlik (belirlilik) ilkesine aykırılık meselesi tartışılmıştır. Yargılama sonucunda özgürlük ve güvenlik hakkı özelinde ihlal kararı verilen davada, özgürlükten mahrumiyet koşullarının kanun hükümlerinde son derece açık ve kuşkuya mahal vermeyecek şekilde tanımlanmasının önemine dikkat çekilmiştir. Bu bakımdan ilgili kararda belirlilik ilkesi, özellikle “kanunilik ilkesi” ve “öngörülebilirlik” perspektifinden ele alınmıştır³⁸⁷.

Belirlilik ilkesinin, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nde “hukukî kesinlik”, Anayasa Mahkemesi’nde ise “hukukî belirlilik” olarak tanımlandığı görülmektedir³⁸⁸. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi’nin belirlilik ilkesini “hukukî güvenlik ilkesi” ile birlikte değerlendirdiği ve verdiği kararlarda bu iki prensibi birbirinden ayırmadığı dikkat çekmektedir. Nitekim Mahkemeye göre, hukukî belirlilik ve hukukî güvenlik ilkeleri hukuk devletinin asli unsurlarından biridir³⁸⁹.

Anayasa Mahkemesi’ne göre belirlilik ilkesi, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idarî makamlar açısından herhangi bir duraksamaya ve şüpheye yol açmayacak şekilde açık, kesin, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını ifade eder. Bununla birlikte kişiler belirlilik ilkesinin sağladığı güvence altında, hangi somut eylem karşısında hangi yaptırımın uygulanacağını ve bu eylemler sebebiyle idarenin hangi müdahale yetkisini kullanacağını “kanundan öğrenebilme” fırsatına sahiptir³⁹⁰.

³⁸⁶ İHAM, 19.05.2015 tarih ve 76943/11 başvuru numaralı Greek-Catholic Parish of Lupeni ve Diğerleri/Romanya Kararı. Kararın değerlendirmesi için ayrıca bkz. Ersan Şen ve Erkan Duymaz, “Hukuki Kesinlik/Belirlilik İlkesi Karşısında Birbiri ile Uyuşmayan Yargı Kararları”, **Ersan Şen Hukuk ve Danışmanlık.**, 07.17.2022, https://sen.av.tr/tr/makale/%E2%80%99Chukuki-kesinlik/belirlilik%E2%80%99D-ilkesi-karsisinda-birbiri-ile-uyusmayan-yargi-kararlari#_ftnref12, (23.09.2023).

³⁸⁷ İHAM, 16.04.2019 tarih ve 12778/17 başvuru numaralı Alparslan Altan/Türkiye Kararı.

³⁸⁸ Sibel Inceoglu, **Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4**, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, Ankara, 2018, s. 227.

³⁸⁹ Anayasa Mahkemesi, 21.01.2015 tarih ve 2013/135 başvuru numaralı karar, (RG. 03.06.2015-29375).

³⁹⁰ Anayasa Mahkemesi, 26.06.2014 tarih ve 2013/3063 başvuru numaralı karar.

Anayasa Mahkemesi bir kararında, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesinin gereklerini doktrine atfı yaparak özetlemiştir. Buna göre “hukuk düzeninde hukukî istikrarın sağlanması”, “devlet faaliyetlerinin önceden kanunlarla düzenlenmesi, öngörülebilir ve tahmin edilebilir olması”, “idarenin tek-yanlı işlemlerine karşı birey-devlet menfaati dengesinin sağlanması”, “idarenin kişilerin haklı beklentilerine saygılı olması” ve “mevzuatın hukuka ve devlete olan güveni zedeleyici unsurlar içermemesi” belirlilik ilkesinin gereklerindendir³⁹¹.

Anayasa Mahkemesi’nin belirlilik ilkesini “düzenleyici işlemler” çerçevesinde değerlendirdiği bir kararında, bu ilkenin sadece “yasal belirliliği” değil; daha geniş perspektiften hukukî belirliliği ifade ettiği belirtilmiştir. Bu bakımdan kanunlar, yargısal içtihatlar ve yürütmenin düzenleyici işlemleri “erişilebilirlik”, “bilinebilirlik” ve “öngörülebilirlik” gibi koşulları karşılırsa, hukukî belirliliğin sağlanmış olacağı ifade edilmiştir. Nitekim Yüksek Mahkemeye göre belirlilik ilkesinde temel unsur, kişilerin mevcut şartlar altında hangi işlemin ne tür sonuçlar doğuracağını öngörmelerine imkân veren bir normun varlığıdır³⁹².

Anayasa Mahkemesi başka bir kararında, belirlilik ilkesinin hem devlet hem de kişiler karşısında “ilkesel”, “kurumsal” ve “işlevsel” olmak üzere üç tür güvence sağladığını belirtmektedir. İlgili Kararda “ilkesel güvence”, devletin tüm işlemlerinin hukuka uygun şekilde gerçekleştirilmesinin normlarla kural altına alınması, “kurumsal güvence”, hukuk kurallarının uyuşmazlıkların çözümü konusunda yargı organlarının uygulanması ve son olarak “işlevsel güvence” uyuşmazlıkları kesin olarak çözen yargı kararlarının kamu otoriteleri tarafından yerine getirilmesi olarak açıklanmıştır³⁹³.

Anlaşıldığı üzere Yüksek Mahkeme, belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerini birlikte okumakta ve bu ilkeleri, “kuralların kanunlarca tanımlanması ve bu tanımların herkesin anlayabileceği şekilde açık, basit, anlaşılır ve ulaşılabilir olması”, “kuralların yargı organları tarafından gerçekleştirilen inceleme ve yargılamalarda uygulanması ve yargı organları arasındaki ihtilafların mümkün olduğunca çözümlenerek belirsizliğe yol açılmaması” ve “yargı organlarının aldığı kararlara, kamu gücü ayrıcalıkları ile donatılan idarî makamların tesis ettiği tüm işlem ve eylemlerde bağlı olması” şeklinde değerlendirmektedir.

³⁹¹ Anayasa Mahkemesi, 03.05.2016 tarih ve E: 2015/94, K: 2016/27 sayılı karar, (RG. 03.05.2016-29701).

³⁹² Anayasa Mahkemesi, 16.06.2011 tarih ve E: 2009/9, K: 2011/103 sayılı karar, (RG. 19.05.2012-28297).

³⁹³ Anayasa Mahkemesi, 26.06.2014 tarih ve 2013/1752 başvuru numaralı karar.

Danıştay’ın belirlilik ilkesine bakış açısı Anayasa Mahkemesi’nin tutumuna benzerlik göstermekte ve Danıştay kararlarında da bu durum açıkça görülmektedir. Zira Danıştay’ın bu konuda bakmış olduğu davalarda, Anayasa Mahkemesi kararlarına atıf yaparak değerlendirmeye başlaması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Dolayısıyla belirlilik ilkesinin Danıştay tarafından ele alınma biçimi ve usulünde, Anayasa Mahkemesi’nde olduğu gibi “hukuk devleti” ve “hukukî güvenlik” prensipleri ekseninde yapılan bir tahlil söz konusudur.

Danıştay’ın belirlilik ilkesinin ihlali konusunda baktığı bir davada, bu ilkenin “hukuksal güvenlikle” ilgili olduğu ve kişilerin hangi eylemleri sonucunda hangi sonuçlarla karşılaşacağını bilmeleri, öngörmeleri ve davranışlarını buna uygun şekilde ayarlamalarının belirlilik ilkesinin temel gerekliliği olduğu vurgulanmıştır. Yapılan değerlendirmede hukuksal güvenliğin (hukukî güvenlik), kişilerin bütün eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini ve devletin de bu güvenin sarsılmaması için kurallara uygun şekilde hareket etmesini gerektirdiği ifade edilmiştir. Ek olarak belirlilik ilkesinin, kişilerin hukukî güvenliğini korumanın yanında “idarî makamlarda istikrarı da sağlayacağı” yönünde yapılan vurgu önemlidir³⁹⁴.

Danıştay’ın temyiz merci olarak baktığı başka bir davada, belirlilik ilkesinin ihlal edildiği iddiasıyla ilgili işlemi tesis eden idarî makamın istinaf başvurusuna yönelik verilen ret kararının bozulması istenmiştir. Sözü edilen olayda, idarî makamlarca tesis edilen dava konusu işlemin “kazanılmış hakları ihlal ederek” hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle bağdaşmadığı iddia edilmiş; yargılama sonucunda hem ilk derece mahkemesi hem de bölge idare mahkemesi bu iddiayı haklı bulmuştur. Danıştay yaptığı inceleme sonucunda, idarenin temyiz istemini reddetmiştir. Burada hem Danıştay hem diğer idarî yargı organlarının belirlilik ilkesini, “kazanılmış haklar” perspektifinden dikkate aldığını görmekteyiz³⁹⁵.

Danıştay’ın düzenleyici işlemlerin belirlilik ilkesine uygunluğunu incelediği bir davada, idarenin düzenleyici nitelikte getirdiği kuralların kişilerin hukukî güvenliklerine uygun şekilde düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre düzenleyici işlemlerin, mevcut şartlarda bu işlemin hukuk âleminde ne tür sonuçlar doğurabileceğinin öngörülebilir olmasını mümkün kılacak şekilde tesis edilmesi

³⁹⁴ Danıştay 14. Dairesi, 21.09.2012 tarih ve E: 2011/12668, K: 2012/5977 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.09.2023)).

³⁹⁵ Danıştay 8. Dairesi, 12.10.2021 tarih ve E: 2021/311, K: 2021/4463 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.09.2023)).

gerekir. Danıştay’a göre, kişilerin geleceği öngörebilmeleri ve faaliyetlerini buna göre planlayabilmeleri açısından belirlilik ilkesinin korunması oldukça önemlidir. Yargılama sonucunda dava konusu düzenleyici işlemle getirilen kuralın “belirsizlik içerdiği” ve getirilmek istenen kuralın ilgili düzenleyici işlemde “açık olarak düzenlenmediği” gerekçesiyle belirlilik ilkesinin ihlal edildiği kanaatine ulaşılmıştır³⁹⁶. Öte yandan başka bir Danıştay kararında da, düzenleyici işlemlerin hem kişiler hem de idarî makamlar açısından herhangi bir şüpheye ve duraksamaya yer vermeyecek şekilde objektif, açık, anlaşılır ve uygulanabilir olmasının belirlilik ilkesi açısından zaruri olduğu vurgulanmıştır³⁹⁷.

3.1.1.3. Vergi Hukukunda Belirlilik İlkesi

Vergilendirme özelinde belirlilik ilkesi hem “klasik vergilendirme ilkeleri” bağlamında bazı iktisatçıların çalışmalarında hem de “anayasal açıdan” kanunilik ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve hukukî güvenlik ilkesi ışığında iki ayrı şekilde incelenebilir.

Vergi teorisi bağlamında A. *Smith*’in klasik iktisadi düşüncenin temel varsayım ve ilkelerine uygun olarak tasnif ettiği vergilendirme ilkelerinden biri de belirlilik ilkesidir. *Smith*’e göre belirlilik (kesinlik) ilkesi gereğince ödenecek verginin miktarı, ödeme şekli ve ödeme zamanı önceden, açık ve kesin şekilde bilinmelidir. Nitekim bunun sağlanması için, vergi kanunlarının herkesin anlayabileceği şekilde yazılması ve vergilendirme yetkisinin keyfî kullanılmaması gerekir. Nitekim *Smith*, belirlilik ilkesine ayrı bir değer atfetmiş ve hatta bu ilkeyi eşitlik ilkesinden daha üstün bir konumda görmüştür³⁹⁸.

Vergi hukuku açısından belirlilik ilkesi, hukuk devleti ve hukuk güvenliği prensiplerinin vergilendirme alanındaki özel bir türü olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda “verginin belirliliği ilkesi” olarak da nitelendirilen bu özel ilkenin sağladığı güvence ile kişiler, mülkiyet haklarına vergilendirme yoluyla yapılacak olan müdahaleleri önceden bilip, geleceğe ilişkin planlarını buna göre

³⁹⁶ Danıştay 13. Dairesi, 20.12.2017 tarih ve E: 2011/3533, K: 2017/4100 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.09.2023)).

³⁹⁷ Danıştay 16. Dairesi, 08.03.2016 tarih ve E: 2015/979, K: 2016/1003 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.09.2023)).

³⁹⁸ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, ss. 191-192; Mutur, Çelebi ve Sakıncı, ss. 165-166; Coşkun Can Aktan, “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2017, s. 104.

tasarlayabilmektedir³⁹⁹. Bunun gerçekleşebilmesi için vergi mevzuatının hem vergi yükümlülükleri hem de vergi idaresi yönünden belirli, kesin, anlaşılır ve öngörülebilir olması gerekir⁴⁰⁰.

Vergilendirme alanında belirliliğin sağlanması, vergiye ilişkin temel unsurların herhangi bir kuşkuyla mahal vermeyecek şekilde mevzuatta açıkça gösterilmesini gerektirir. Bu bakımdan vergi kanunlarının vergilendirmeye ilişkin sınırları keskin bir şekilde çizmesi ve idarenin düzenleyici işlemleriyle bu sınırların aşılmaması belirlilik ilkesi açısından son derece önemlidir. Nitekim vergi hukukunda boşluk doldurma, kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı çerçevesinde mümkün olmadığından; idarenin ya da yargı organlarının vergi kanunlarında yer almayan bir kuralı tanımış olması hem kanunilik ilkesi hem de belirlilik ilkesi ile bağdaşmaz. Dolayısıyla bu tür hukuka aykırılıklara sebebiyet vermemek için, vergi kanunlarının oldukça açık bir dille ve yalın bir şekilde hazırlanması gerekir. Verginin belirliliği ilkesinin ön koşulu olan bu durum, vergi uyumsuzluklarının da en az düzeye inmesine yardımcı olacaktır⁴⁰¹.

Verginin belirliliği ilkesi özelinde kıyas yasağı ilkesi, bu ilkenin hem sonucu hem de tamamlayıcısıdır. Hukukî belirlilik ilkesi ve kanunilik ilkesi gereğince vergi hukukunda kıyas yasağı bulunmaktadır. Nitekim kıyas yasağı sonucunda idarî makamların ve yargı organlarının yeni bir vergi kuralı yaratarak, vergi yükünü etkileyici ve kişisel hakları zedeleyici bir duruma sebebiyet vermeleri engellenmeye çalışılmaktadır. Bu noktada belirlilik ilkesi gereğince vergi kanunlarında mümkün olduğu ölçüde boşluğa yer verilmemesi ve yorumun sınırlarının aşılmaması gerekir⁴⁰².

Verginin belirliliği ilkesinin idarenin düzenleyici işlemleriyle ihlal edilmemesi için, vergi kanunlarının her yöne çekilebilen ve duruma göre farklılık gösterebilecek türde genel geçer ifadelerle yer vermemesi gerekir. Özellikle kanun maddelerinde idarenin keyfî uygulamalarına sebep olabilecek şekilde muğlak ifadelerle yer verilmesi⁴⁰³ ve bununla birlikte belirsizlik içeren ve kapsam açısından neyi

³⁹⁹ Çağan, 1980, s. 141.

⁴⁰⁰ Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Hukuk Güvenliği**, (Ed. Ece Göztepe), Ankara: Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No:277, 2015, s. 191; Temel Gürdal ve Şebnem Ekeryılmaz, “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, s. 206; Danıştay 9. Dairesi, 25.01.2022 tarih ve E: 2019/1140, K: 2022/27 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (27.09.2023)).

⁴⁰¹ Adnan Gerçek ve Feride Bakar, “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2017, s. 23; Tekbaş, ss. 135-136.

⁴⁰² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 48.

⁴⁰³ Gerçek ve Akbulut, ss. 13-14.

ilgilendirdiği tam olarak belli olmayan “gibi”, “her türlü”, “ve benzeri” şeklinde ifadelerin kullanılmamasına dikkat edilmelidir. Nitekim vergi hukukunda en sık kullanılan düzenleyici işlem türlerinden biri olan genel tebliğlerin de belirlilik ilkesi açısından sözü edilen hususlara uygun şekilde hazırlanması ve yayımlanması son derecede önemlidir.

3.1.1.4. Türk Vergi Mevzuatında Belirlilik İlkesine Uygun Olmayan Genel Tebliğler

Vergi mevzuatında genel tebliğlerin çıkarılmasına yetki veren kanun maddeleri incelendiğinde, “*Maliye Bakanlığı usul ve esasları belirlemeye yetkilidir*” ya da “*uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir*” ifadeleriyle karşılaşmak son derece olağan hale gelmiştir⁴⁰⁴. Ancak vergi kanunlarında “usul ve esasların belirlenmesi” konusunda vergiye ilişkin hangi hususların bu kapsam içerisinde olduğu ya da ilgili Bakanlığın yapacağı hangi düzenlemenin “usul ve esaslar dışında kalacağını” tespit eden ve bu düzenlemenin sınırlarını çizen bir kural yoktur. Sözü edilen ifadelerin son derece muğlak ve belirsiz olması sebebiyle, “çoğu zaman” sert bir kanuni sınırla karşılaşmayan idare tarafından, bazı durumlarda belirlilik ilkesine uygun düşmeyen ve bu açıdan kapsamı belli olmayan düzenlemeler getiren genel tebliğlerin yayımlandığı görülmektedir. Sözü edilen hukukî sorunlara örnek olarak inceleyeceğimiz genel tebliğler, Tablo 2’de gösterilmektedir:

⁴⁰⁴ Haluk Öztürk ve Bekir Özcan, “Vergi Kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına Verilen Yetkilerin Anayasal Hükümler Açısından Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 414, 2023, s. 71.

Tablo 2: Kapsamı Belli Olmayan Düzenlemeler Getiren Genel Tebliğler

Genel Tebliğ	Kanuni Dayanak	Hukukî Sorun	İptal Davası	Dava Sonucu
97 Seri No'lu Genel Tebliğ	3065 sayılı Kanun	Kanunda muğlak ve belirsiz şekilde düzenlenen plastik hurda teslimine ilişkin vergi istisnası, idarenin görüş değişiklikleri ve belirsizlik içeren açıklamaları ile daha karmaşık hale gelmiş ve kanunda öngörülmediği halde bazı hurda ve atıklar, bu istisnanın dışında bırakılmıştır.	-	-
255 Sıra No'lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Kanun uyarınca her takvim yılında uygulanacak “bütün maktu had ve miktarların” yeniden değerlendirilmesine göre artırılması öngörülmüşken; tebliğ ile yalnızca sınırlı sayıda maktu had ve miktarlar hesaplanmıştır. Kanunda yer alan diğer had/miktarlardan ise söz edilmemiştir.	-	-
456 Sıra No'lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Elektronik tebligatın yapıldığına dair bilgilendirme mesajının, kişilerin sisteme kayıt olurken belirttiği şahsi iletişim kanallarına gönderilip/gönderilmeyeceği konusunda belirli ve açık bir hüküm getirilmemiştir.	-	-
478 Sıra No'lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Sahte belge düzenleme fiiline iştirak eden meslek mensuplarına verilecek disiplin cezalarının açıklanması sırasında, Anayasa md.129/2 uyarınca tanınan “savunma ve itiraz hakkı” ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu tebliğ tipik bir “eksik düzenleme” örneğidir.	✓	İptal
485 Sıra No'lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Vergi dairelerinin ikinci kez yapılacak tebligatta “münasip süreyi, <i>“olayın özelliğine göre (zamanaşımı vs.)”</i> belirleyeceği ifade edilmiştir. Tebliğde münasip süre tayininin ne şekilde yapılacağı ise son derece belirsiz ve muğlaktır.	-	-
520 Sıra No'lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Mükelleflerin sahte belge düzenleme riskinin ölçülmesinde kullanılacak ölçütler hem kanun hem de tebliğ kapsamında oldukça belirsiz bir şekilde ele alınmıştır. Tebliğde mükelleflerin hangi ölçüde “riskli mükellef” olarak kabul edileceği anlaşılmamaktadır.	-	-
KDV Genel Uygulama Tebliği	3065 sayılı Kanun	Kanunda KDV matrahına dahil olan unsurlar sayılırken kullanılan “gibi” edatına bağlı olan belirsizlik, idarenin tebliğ ile bu unsurları genişletmesine yol açmıştır. Buna ilaveten tebliğde, mahsuben iade başvurusunun “vergi dairesi tarafından değerlendirme süresine” ilişkin bilgi verilmemiştir. Ancak hesaplanacak gecikme zammına, bu değerlendirme süresi de dahil edilmiştir.	✓	İptal
ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği	4760 sayılı Kanun	Genel tebliğ ile kanunda öngörülmeyen bazı teslim ve hizmetlerin “ilk iktisabı” sırasında alıcıdan alınacak bedeller ÖTV matrahına dahil edilmiştir. Bununla birlikte “ilk iktisaptan sonraki” duruma ilişkin herhangi bir bilgi verilmemiştir.	-	-

Kaynak: İlgili Genel Tebliğler ve Danıştay kararlarından hareketle tarafımızca hazırlanmıştır.

Çalışmanın şimdiki kısmında, Tablo 2’de özetlenen ve belirlilik ilkesine uygun olmadığı tespit edilen bu genel tebliğ örneklerine yer verilerek, ilgili düzenlemelerin hukukî değerlendirmesi yapılacaktır.

3.1.1.4.1. 97 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

97 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁴⁰⁵, *Katma Değer Vergisi Kanunu*’na istinaden yayımlanan hem düzenleyici hem de açıklayıcı niteliklere sahip olan genel tebliğlerden biridir. Vergi mevzuatında yayımlanan genel tebliğlere bakıldığında, bu düzenlemelerin giriş bölümlerinde ilgili tebliğin çıkarılmasına yetki veren kanuna atıf yapılarak, tebliğde düzenlenecek ya da açıklanacak olan konulara ilişkin değerlendirmelerin yapıldığı görülür. Bununla birlikte bazı genel tebliğler kapsam itibarıyla birçok konuyu ele alması hasebiyle genel açıklama ve giriş bölümünde genel geçer ve muğlak ifadeler barındırmaktadır. Bu tebliğlerden biri inceleme konumuzu oluşturan 97 Seri No’lu Genel Tebliğdir. Nitekim ilgili Tebliğe göre bu düzenleme, “*KDV Kanunu kapsamındaki uygulamalara ilişkin*” yayımlanmıştır. Gerçekten de Tebliğde birbirinden farklı altı konuya ilişkin düzenleme ve açıklamalarda bulunulmuş ve hatta başka genel tebliğler özelinde değişiklik getiren düzenlemeler yapılmıştır. Bununla birlikte katma değer vergisinde “genel uygulama tebliği” ile kapsam açısından oldukça geniş konuları düzenlemek vergi idaresi açısından olağan hale gelmiştir. Ancak 97 Seri No’lu Tebliğde olduğu gibi, “katma değer vergisine ilişkin uygulamaların düzenlenmesi/açıklanması” denilerek, son derece belirsiz bir içerik tahlili yapmak hukukî açıdan önemli sorunlar doğurabilir.

Nitekim bu hukukî sorunlardan biri, ilgili Tebliğin “*Hurda ve Atık Plastikten Elde Edilen Ürünlerde KDV Uygulaması*” bölümü ile ilgili karşımıza çıkmaktadır. İnceleyeceğimiz durumda, *Katma Değer Vergisi Kanunu* md.17/4-g’de yer alan “*plastik hurda teslimine ilişkin istisnanın kapsamı*” ile ilgili Kanun hükmü, yayımlanan genel tebliğ, mükelleflere verilen özeldeler, Danıştay ve Anayasa Mahkemesi ekseninde gelişen bir dizi olay yaşanmıştır. Esasında bu olayların başlangıcı, “plastik çapak” ve “plastik granül” tesliminin KDV md.17/4-g kapsamında vergiden istisna olup/olmadığı konusunda yaşanan belirsizliğe dayanmaktadır. Burada KDV istisnasının getirildiği tarihten (2003), 97 Seri No’lu Tebliğ yayımlanincaya

⁴⁰⁵ 97 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 31.12.2005-26040).

kadar (2005); ilgili Kanunda “hurdanın tanımı ve bunun kapsamı” konusunda herhangi bir hüküm bulunmaması ve ilerleyen zamanlarda Kanunda değişiklikler yapılmasına rağmen bu konuya açıklık getirilememesi ile başlayan bir mesele söz konusudur⁴⁰⁶.

Bu süreçte plastik çapak ve plastik granül ürünlerinin KDV istisnası kapsamında olduğuna ilişkin mükellef lehine verilen bir özelge sonrasında, idarenin görüş değişikliğine gittiği görülmüş ve “plastik granül” tesliminin istisna kapsamına girmediği açıklanmıştır. Akabinde mükellef bu özelgelere göre işlem yaptıktan sonra yayımlanan 97 Seri No’lu Genel Tebliğde, plastik çapak ve plastik granül teslimlerinin KDV istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiş ve mükellefin 2004 ve 2005 yıllarında vergiden istisna ettiği bu işlemlere karşı 2006 yılında ilgili Tebliğe dayanılarak cezasız re’sen tarhiyat yapılmıştır⁴⁰⁷. Bu durumda mükellef bu re’sen tarhiyat işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açmış; verilen karar sonrası önce vergi dairesi daha sonra da vergi mükellefi konuyu temyiz merci olan Danıştay’a götürmüş ve en nihayetinde bu re’sen tarhiyat Anayasa Mahkemesi’nde bireysel başvuruya konu olmuştur⁴⁰⁸.

İlk olarak vergi mahkemesi, mükellefin iddiasını haklı bularak davayı kabul etmiş ve söz konusu re’sen tarhiyat işlemi KDV mevzuatına uygun nitelikte bulmamıştır. Bu karara istinaden ilgili vergi dairesi Danıştay’a temyiz başvurusu yapmış ve Danıştay 9. Dairesi, vergi mahkemesi tarafından verilen iki kararı da (2004 ve 2005 yılları için) bozmuştur. Danıştay kararlarının gerekçesinde bulunan, “*idarenin hatalı görüşünden dönerek bir işlem yapması her zaman mümkün olabilir*” görüşü ise belirlilik ilkesi açısından oldukça tartışmalıdır. Olayın devamında mükellef, 2004 yılındaki re’sen tarhiyat işlemi için Danıştay’a karar düzeltme talebinde bulunmuş ve Danıştay 9. Dairesi bu kez 2004 yılındaki vergi tarhına ilişkin verilen vergi mahkemesi kararını onamıştır. Öte yandan 2005 yılındaki karara karşı karar düzeltme talebinde bulunulmaması ve ilgili vergi mahkemesinin Danıştay’ın bozma kararına uyması sebebiyle karar kesinleşmiştir⁴⁰⁹. Görüldüğü üzere *Katma Değer Vergisi Kanunu*’nda

⁴⁰⁶ Yaltı, s. 15.

⁴⁰⁷ Yaltı, s. 15.

⁴⁰⁸ İzmir 2. Vergi Mahkemesi, 15.03.2007 tarih ve E: 2006/930, K: 2007/211 sayılı karar (02.10.2023); İzmir 2. Vergi Mahkemesi, 15.03.2007 tarih ve E: 2006/931, K: 2007/212 sayılı karar (02.10.2023); Danıştay 9. Dairesi, 20.01.2009 tarih ve E: 2007/2911, K: 2009/33 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (02.10.2023)); Danıştay 9. Dairesi, 20.01.2009 tarih ve E: 2007/2912, K: 2009/34 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (02.10.2023)); Danıştay 9. Dairesi, 09.02.2010 tarih ve E: 2009/5034, K: 2010/624 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (02.10.2023)).

⁴⁰⁹ Anayasa Mahkemesi, 20.04.2016 tarih ve 2013/6842 başvuru numaralı karar, (RG. 17.06.2016-29745).

hurda atıklara ilişkin kapsamlı bir tanımlama yapılmaması ve bu istisnanın sınırlarının çizilmemesi, yıllarca süren bir karışıklığa ve idarenin görüş değişiklikleri sebebiyle mevcut belirsizliğin artmasına sebebiyet vermiştir. Bu nedenle belirlilik ilkesi işte tam bu sebeple vergi hukukunda ayrı bir öneme sahiptir.

Sürecin devamında vergi mükellefi, mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapmıştır. Anayasa Mahkemesi yargılama sonucunda, verginin kanuniliği ilkesi gereğince *“kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin ve anlaşılabilirliğin sağlanamadığı”* ve *“kanun hükümlerindeki belirsizliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla da giderilemediği”* gerekçeleriyle Anayasa md.35'e istinaden mülkiyet hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir. Bununla birlikte Yüksek Mahkeme, adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir⁴¹⁰.

Sonuç olarak 97 Seri No'lu Genel Tebliğ, *Katma Değer Vergisi Kanunu* md.17/4-g'de ayrıntılı şekilde düzenlenmeyen “plastik hurda ve atık istisnası” kapsamında hem mevcut karışıklığı artıran hem de Kanunun getirmedeği bir sınırlandırmayı getiren, hukukî açıdan sakıncalı bir düzenlemedir. Bu açıdan Genel Tebliğin ilgili Kanunda yer alan boşluğu tamamlayarak, plastik hurda ve atıkların hangi durumda vergiden istisna edilip/edilmeyeceğini takdir etmesi kanunilik ilkesi ve hukukî belirlilik ilkelerine uygun düşmemektedir. Örnek olaydan anlaşıldığı üzere hem Genel Tebliğ hem de özelemler neticesinde kapsamı belli olmayan ve zaman içerisinde birbiriyle uyuşmayan görüşler barındıran idarî işlemlerin “kanun hükmü” gibi bir muameleye tabi tutulması hukukî açıdan büyük sorunlara yol açacaktır. Bu sebeple verginin kanuniliği ve belirliliği ilkesinin bir gereği olarak, vergi kanunlarında mümkün olduğunca boşluğa yer verilmemesinin önemi bir kez daha anlaşılmaktadır. Nitekim incelediğimiz olayda “belirsiz bir kanun hükmü sebebiyle” ortaya çıkan hukukî uyuşmazlık “dokuz yılda” (2007-2016) çözümlenebilmiştir.

3.1.1.4.2. 255 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

255 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁴¹¹, VUK mük.md.414'e istinaden yayımlanan açıklayıcı genel tebliğlerden biridir. VUK mük.md.414'te her takvim yılında uygulanacak maktu had ve miktarların yeniden değerlendirme oranı kapsamında

⁴¹⁰ Anayasa Mahkemesi, 20.04.2016 tarih ve 2013/6842 başvuru numaralı karar, (RG. 17.06.2016-29745).

⁴¹¹ 255 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 07.02.1997-22901).

nasıl tespit edileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Bununla birlikte VUK'un ilgili maddesinde 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla⁴¹² önemli bir değişiklik yapılmıştır⁴¹³. Bu değişiklikten önce VUK mük.md.414'e göre, her yıl yeniden tespit edilmesi gereken maktu hadleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiş ve eğer Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanmazsa bu hadlerin yeniden değerlendirme oranıyla artırılacağı belirtilmiştir. Bu minvalde 255 Sıra No'lu Genel Tebliğ 1997 yılında⁴¹⁴, Bakanlar Kurulunun maktu hadleri belirleme yetkisini kullanmaması sonucunda bu had ve miktarları tespit etmek üzere yayımlanmıştır. Ancak sözü edilen Tebliğ, uygulamada birliğin sağlanması ve tereddütlerin giderilmesi konusunda başarısız olmuş ve birçok mükellefi belirsiz bir durumla karşı karşıya bırakmıştır.

255 Sıra No'lu Tebliğde, VUK mük.md.115, mük.md.347 ve md.353'te yer alan miktarların % 72,8 olarak belirlenen yeniden değerlendirme oranıyla artırıldığı ifade edilmiştir. Bununla birlikte ilgili Tebliğin çıkarılmasına yetki veren VUK mük.md.414'te, Kanunda yer alan "bütün maktu had ve miktarların" yeniden değerlendirme oranına göre artırılması hüküm altına alınmıştır. Ancak 255 Sıra No'lu Genel Tebliğde yalnızca sözü edilen üç maddede yer alan maktu had ve miktarlar hesaplanmış; VUK'ta yer alan diğer had ve miktarlardan ise bahsedilmemiştir.

Bu durumda idarenin hangi kriterleri gözeterek, yalnızca bu üç maddeyi dikkate aldığı bilinmemektedir. Eğer sözü edilen maddeler "cezai müeyyidelere ilişkin" maktu had ve miktarları düzenlediği için bu kriterin dikkate alındığı düşünülürse; bu durumda cezai müeyyideye ilişkin maktu had/miktar belirttiği halde Tebliğde yer almayan diğer kanun maddelerinin neden ele alınmadığı anlaşılmamaktadır. Bu durumda mükellefler, bireysel vergilendirme konularını ilgilendiren maktu had ve miktarların ilgili yılda hangi miktarda uygulanacağını gelir

⁴¹² 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 29.07.1998-23417 (Mükerrer)).

⁴¹³ 4369 sayılı Kanun ile VUK mük.md.414 kapsamında yapılan değişiklik sonrasında, VUK'ta yer alan tüm maktu had ve miktarların yeniden değerlendirme oranıyla artırılması suretiyle uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Uygulamada bu değişiklik ile beraber maktu had ve miktarların yeniden hesaplanıp kamuoyuna ilan edilmesi genel tebliğler aracılığıyla yapılmaktadır.

⁴¹⁴ Burada, 255 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin, 1998 tarihli 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde yayımlandığını vurgulamak gerekir.

idaresinin “aynası” hükmünde olan ve karşılaştıkları her durumda “kanundan önce inceledikleri” genel tebliğlerin kapsamı ve içeriğinde bulamamıştır⁴¹⁵. Bu durumda, 255 Sıra No’lu Tebliğin VUK’un hangi kanun maddelerini kapsayıp/kapsamadığı belli olmadığından ve bu nedenle içeriği belli olmayan bir açıklama getirdiğinden belirlilik ilkesi ile bağdaşmadığı görülmektedir. Nitekim devam eden süreçte ilgili Genel Tebliğ yürürlükten kalkmıştır. Buna ilaveten her yıl maktu had ve miktarların tespitine ilişkin yayımlanan genel tebliğlerde, VUK’ta yer alan bütün had ve miktarlara yer verilmesi ve her biri için yeni uygulanacak miktarın ayrı ayrı hesaplanması, idarenin bu hatasını fark edip-düzeltilmesi bağlamında önemlidir.

3.1.1.4.3. 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁴¹⁶, VUK md.107/A uyarınca idareye tanınan düzenleme yetkisiyle yayımlanan genel tebliğlerden biridir. Elektronik tebligata ilişkin usul ve esasların belirlendiği bu Tebliğde, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleriyle bağdaşmayan birtakım hükümler ihdas edilmiştir.

VUK md.107/A uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı, “*elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye*” ve “*kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacak kişileri belirlemeye*” yetkilidir. Buna istinaden çıkarılan 456 Sıra No’lu Tebliğde bu zorunluluğun usul ve esasları ve bunun hangi mükellef grupları için getirildiği düzenlenmiştir. Bununla birlikte mezkûr Kanun maddesinde, elektronik tebligata ilişkin “diğer” usul ve esasların belirlenmesine ilişkin yetkinin yine ilgili Bakanlığa bırakıldığı görülmektedir. Nitekim vergi kanunlarında idareye bırakılan düzenleme yetkisinin yer aldığı maddelerde “usul ve esasların belirlenmesi” ifadesi başlı başına bir belirsizlik kaynağı iken; VUK md.107/A’da yer alan “diğer usul ve esasların” kapsamı ve sınırı hakkında herhangi bir bilgiye yer verilmemesi mevcut belirsizliği artırmaktadır. Diğer yandan 456 Sıra No’lu Genel Tebliğ uyarınca getirilen “elektronik adres kullanma yükümlülüğüne” ilişkin ayrıntılara VUK’ta yer verilmemiş olması ve “genel çerçevesi kanunla belirlenmemiş bir şekli yükümlülüğün” düzenleyici işlemle getirilmesi hem belirlilik ilkesi hem de kanunilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır⁴¹⁷.

⁴¹⁵ Yüce, 1997, s. 76.

⁴¹⁶ 456 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 27.08.2015-29458).

⁴¹⁷ İnci Solak Akman, “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2016, s. 277.

456 Sıra No’lu Genel Tebliğin belirlilik ilkesi açısından sebep olduğu bir diğer sorun, elektronik tebligatın gönderildiğine ilişkin bildirimin yapılıp/yapılmayacağı konusundaki belirsizlikten kaynaklanmaktadır. Esasında elektronik tebligat usulünde tebliğe ilişkin evraklar, mükelleflerin internet vergi dairesinde kayıtlı “*elektronik tebligat adreslerine*”⁴¹⁸ gönderilmekte ve gönderilmesini izleyen beşinci günün sonunda tebliğin yapılmış olduğu kabul edilmektedir⁴¹⁹. Bununla birlikte mükellefler bu sisteme kayıt olurken, kişisel cep telefonu numarası ve elektronik posta adreslerini de bildirmekte ve internet vergi dairesinde kayıtlı elektronik tebligat adreslerine bir tebligat yapıldığında; kayıt aşamasında belirttikleri şahsi iletişim kanallarına bu tebligata ilişkin bildirim yapılabilmektedir. Ancak ne VUK ne de 456 Sıra No’lu Genel Tebliğde, tebligatın yapıldığına dair mükelleflere bildirim yapılması ya da bu bildirimin yapılmaması durumunda hukukî durumun bundan nasıl etkileneceği hususunda herhangi bir zorunluluk öngörülmemiştir. Dolayısıyla bu bildirimin yapılmaması durumunda mükelleflerin karşılaştıkları ihtimaller son derece belirsizdir. Nitekim idarenin elektronik tebligat talep bildirimi formunda kişilere “başka bir yolla bilgilendirilme hakkı/tercihi sunması” ve “kişilerin bu hakkı kullanmak istemesi”; idarenin belirlilik ve hukukî güvenlik ilkeleri gereğince bu hakka riayet etmesini zorunlu kılmaktadır⁴²⁰. Bununla birlikte mükelleflerce öne sürülen bu talebin karşılanmadığı durumda ne olacağına ilişkin hem ilgili Tebliğ hem de VUK’ta herhangi bir hükmün olmaması, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır⁴²¹.

⁴¹⁸ 456 Sıra No’lu Genel Tebliğde elektronik tebligat adresi, “*Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından internet vergi dairesi bünyesinde oluşturulacak tebliğe elverişli elektronik ortam*” şeklinde tanımlanmıştır.

⁴¹⁹ VUK md.107/A uyarınca, “*Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır*”.

⁴²⁰ Bu konuda DVDDK tarafından verilen yakın tarihli bir kararda, çoğunluk görüşüne katılmayan karşı oy değerlendirmesinde şu ifadelere yer verilmiştir: “*Elektronik Tebligat Talep Bildirimi formundaki ‘Bilgilendirme Tercihleri’ bölümünde yer alan ‘Kısa Mesaj Servisi’ ve ‘E-posta’ seçeneklerinden birini veya her ikisini seçen muhataplara elektronik ortamda tebligat yapılması durumunda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan açıklamalar doğrultusunda tarafına SMS veya e-posta ile bilgilendirme yapılacağına dair haklı beklentiye girilmesi kaçınılmazdır*”. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.09.2021 tarih ve E: 2021/2, K: 2021/4 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (10.10.2023)).

⁴²¹ Kadir Ayyıldırım, **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018, ss. 276- 277; Mehmet Yüce ve Muhammed Çelik, “Solution Recommendations To The Problems That Can Be Faced During The Implementation of Electronic Notification At Turkish Tax System”, **Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences**, 2 (4), ss. 77-78.

Sürecin devamında yayımlanan 511 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁴²² ile 456 Sıra No’lu Tebliğin bazı kısımlarında değişiklikler yapılmıştır. Sözü edilen değişikliklerden biri de “tebligata ilişkin bildirim konusundaki belirsizlik” sorunu üzerinedir. Bu noktada 511 Sıra No’lu Genel Tebliğ uyarınca, kendisine elektronik tebligat yapılacak kişilerin sisteme kayıt aşamasında belirttikleri mobil telefon numarası/e-posta adreslerine tebligatın yapıldığına dair bilgilendirme mesajı “gönderilebileceği” belirtilmektedir. Buna ilaveten Tebliğe göre, kişilere bu bilgilendirme mesajının “herhangi bir sebeple” ulaşmaması durumunda, elektronik tebligatın “süresi” ve “geçerliliği” bu durumdan etkilenmeyecektir.

Ancak 511 Sıra No’lu Genel Tebliğde yer alan bu hükümler incelendiğinde, mezkûr düzenlemenin tebligata yönelik bildirim sorununu çözmekten ziyade; bu sorunu daha derinleştiren ve mevcut belirsizliği artıran bir düzenleme olduğu söylenebilir. Zira Tebliğde yer alan tebligatın yapılmış olduğuna dair bildirimin “gönderilebileceği” ifadesiyle, bu bildirimin yapılıp/yapılmayacağı vergi dairelerinin takdirine bırakılmıştır. Görüldüğü üzere, idarenin Tebliğde kullandığı “gönderilebileceği” ifadesinin bizatihi kendisi oldukça muğlak ve belirsizdir. Diğer yandan, 511 Sıra No’lu Genel Tebliğ uyarınca kişilere gönderilecek bilgilendirme mesajının “herhangi bir sebeple ulaşmamış olması” ifadesi de benzer şekilde belirlilik ilkesi açısından sakıncalıdır. Nitekim “herhangi bir sebep” ifadesiyle kastedilen sebeplerin ne olduğu konusunda hiçbir açıklama yapılmaması veya bu konuda herhangi bir örneğe yer verilmemesi kişilerin hukukî öngörülebilirliklerini zedelemektedir⁴²³. Bu noktada idarenin hangi durumlarda bu bildirimi gönderip/göndermeyeceği konusunda son derece belirsiz bir durum yaratıldığından ve bildirimin hangi sebeplerle ulaşmamış olacağı konusunda hiçbir açıklama yapılmadığından; Tebliğin ilgili kısmı hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

3.1.1.4.4. 478 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

478 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁴²⁴, VUK md.153/A’ya dayanılarak yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. VUK md.153/A’da işe başlama

⁴²² Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:456)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 511), (RG. 19.10.2019-30923).

⁴²³ Kadir Ayyıldırım, “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları-4**, (Ed. Burçin Bozdoğanoglu), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2021, ss. 52-53.

⁴²⁴ 478 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 11.02.2017-29976).

bildiriminde “teminat uygulaması” düzenlenmiş; 478 Sıra No’lu Tebliğde de bu teminat uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna ilaveten VUK md.153/A’da düzenlenen teminat uygulaması, sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit edilen mükelleflerin “yeniden” mükellef olabilmeye taleplerine ilişkin bir idarî tedbiri konu edindiğinden hem ilgili Kanun maddesi hem de 478 Sıra No’lu Genel Tebliğin “sahte belge düzenleme” suçuyla ilişkili olduğunu vurgulamak gerekir.

VUK md.153/A’da yer alan kıstaslara uygun şekilde teminat gösterilmemesi durumunda, ilgili kişilere yönelik mükellefiyetin tesis ettirilmeyeceğine ve buna ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceğine hükmedilmiştir. Buna göre VUK md.153/A’nın 5’inci fıkrasında, sahte belge düzenleme fiiline iştirak eden ve bu durumu kesinleşen meslek mensupları hakkında, “üç yıl süreyle” geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma yaptırımının uygulanacağı ve meslek mensuplarının süre sonunda yeniden mesleki faaliyete başlayabilmeleri için bu kişilerden bir ay içinde yazıyla teminat isteneceği belirtilmiştir⁴²⁵. Nitekim 478 Sıra No’lu Genel Tebliğde, meslek mensuplarından istenilecek bu teminata ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Ancak Tebliğde yer alan bazı hükümler, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.

478 Sıra No’lu Tebliğde, sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği inceleme raporlarıyla tespit edilen ve bu durumu kesinleşen meslek mensuplarına ilişkin meslekten alıkoyma cezasının ve aynı fiilin tekrerrü halinde ise meslekten çıkarılma cezasının uygulanacağı belirtilmiştir. Nitekim ilgili Tebliğde yer alan bu açıklama, VUK md.153/A ile uyumludur. Bununla birlikte 478 Sıra No’lu Tebliğe göre, meslek mensuplarına ilişkin sözü edilen bu iştirak fiilinin kesinleşmesi halinde bu durum Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilecek ve Başkanlık da ilgili meslek mensupları hakkında uygulanacak “mesleki faaliyetten alıkoyma” ya da “meslekten çıkarılma” cezalarının uygulanması için meslek mensuplarının bağlı olduğu odaya bildirim yapacaktır. Buna ilaveten Başkanlık tarafından yapılan bu bildirimin, “oda kayıtlarına girdiği tarihten” itibaren beş iş günü içinde ilgili durumun niteliğine göre bu kişilere meslekten alıkoyma ya da çıkarılma cezası verilecektir. Burada hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri açısından irdelenmesi gereken sorunlar söz konusudur.

⁴²⁵ Tahir Erdem, “İşe Başlamada Teminat Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 27, Mayıs-Haziran 2017, s. 141.

Anayasa md.129/2 uyarınca, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları mensuplarına “savunma hakkı” tanınmadıkça disiplin cezası verilemeyecektir. Buna ilaveten 3568 sayılı *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu* md.48/11’de de disiplin cezaları için savunma hakkının zorunluluğu vurgulanmaktadır⁴²⁶. Dolayısıyla sahte belge düzenleme fiiline iştirak etme karşılığında meslek mensuplarına ilişkin öngörülen ceza VUK md.153/A ve 478 Sıra No’lu Tebliğde düzenlenmiş olsa da; bu cezanın 3568 sayılı Kanun md.48’de düzenlenen disiplin cezalarının özel bir türü olduğu açıktır. Bu bağlamda Anayasa’da meslek mensuplarına tanınan savunma hakkının hem ilgili Kanunlar hem de sözü edilen düzenleyici Genel Tebliğde açık ve kesin şekilde belirtilmesi ve teminat altına alınması gerekir. Ancak bu konudaki usul ve esasların tespit edildiği 478 Sıra No’lu Genel Tebliğde hem geçici olarak “mesleki faaliyetten alıkoyma” hem de “meslekten çıkarılma” cezalarına ilişkin meslek mensuplarına verilmesi gereken savunma hakkına yönelik hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda sahte belge düzenleme fiiline mükellefle birlikte iştirak ettiği tespit edilen meslek mensuplarına, kendilerine verilen disiplin cezasına karşı itiraz hakkı tanınmadığı anlaşılmaktadır. Nitekim bu gerekçelerle 478 Sıra No’lu Genel Tebliğin, meslek mensuplarına verilecek disiplin cezasında savunma ve itiraz haklarına yer vermemesi sebebiyle *eksik düzenleme** olarak, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine uygun olmadığı açıktır.

Tebliğde meslek mensuplarına verilmediği anlaşılan savunma hakkına ilişkin bu durum, 478 Sıra No’lu Genel Tebliğin ilgili bölümlerinin iptal edilmesi talebiyle Danıştay’da açılan yakın tarihli bir davaya da konu olmuştur. Yargılama sonucunda 478 Sıra No’lu Tebliğ özelinde, 3568 sayılı Kanun md.48’deki disiplin cezaları için tanınan savunma ve itiraz haklarına ilişkin herhangi bir hüküm ihtiva etmeyen bu eksik düzenlemenin iptal edilmesine karar verilmiştir⁴²⁷. Nitekim ilgili Genel Tebliğde kapsamı belli olmayan ve muhataplar nezdinde şüphe ve tereddüde sebep olan

⁴²⁶ 3568 sayılı *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu* md.48/11 uyarınca, “Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar”.

* “Eksik düzenleme” idarenin düzenleyici işlem tesis ederken, bu düzenlemelerin kapsamında olması gereken belirli konular, kişiler ya da grupları “düzenlemenin kapsamına almaması” olarak açıklanabilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Özge Didem Boulanger, “Eksik Düzenlemeler Aleyhine İptal Davası Açma Yöntemi Üzerine Bir İnceleme”, *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, Sayı: 1, 2021, ss. 64-65.

⁴²⁷ Danıştay 8. Dairesi, 21.01.2021 tarih ve E: 2017/7440, K: 2021/243 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (15.10.2023)).

hükümlere ilişkin verilen bu karar, idarenin düzenleyici işlemlerinde hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerinin gözetilmesi açısından yerindedir.

3.1.1.4.5. 485 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

485 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁴²⁸, VUK md.101., 102., 103. ve 157 kapsamında yapılan kanun hükmü değişikliklerini yorumlamak amacıyla yayımlanan açıklayıcı bir genel tebliğdir. Sözü edilen Tebliğ, hukukî bağlayıcılığı olmayan ve kanun hükümlerini açıklayıcı bir idarî işlem olmasına karşın; belirlilik ilkesi bağlamında kapsamı belli olmayan, mükellefler özelinde şüphe ve tereddüde sebep olabilecek ve vergi daireleri tarafından keyfî şekilde uygulanabilecek birtakım hükümler içermektedir.

Esasında VUK md.101., 102. ve 103, “posta ve ilan yoluyla tebliğ usulünü” ve VUK md.157 ise “adres değişikliklerinin bildirilmesini” konu edinen ve birbirleriyle ilişkili olan kanun maddeleridir. Sözü edilen Kanun maddelerinde 7061 sayılı Kanun⁴²⁹ kapsamında yapılan düzenlemeler sonrasında, vergi idareleri ve vergi mükellefleri nezdinde bu değişiklikleri açıklamak üzere 485 Sıra No’lu Genel Tebliğ yayımlanmıştır. Nitekim VUK md.101 uyarınca tebliğ, öncelikle ilgili tarafından en son bildirilen ya da yetkili memurlarca tespit edilen işyeri adreslerine yapılacak; ancak ilgilinin işyeri adresinde tebliğ yapılacak kimsenin bulunmaması durumunda, gerçek kişilerde ilgilinin kendisi ya da tüzel kişilerde başkan, müdür ya da kanuni temsilcilerden birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılacaktır. Bununla birlikte VUK md.102’de tebliğ yapılacak kimselerin yerleşim yeri adreslerinde bulunulmadığı durumda, tebliğ yapılacak evrakın posta memuru tarafından ilgili vergi dairesine iade edileceği ve idarenin “münasip bir süre” içinde yeniden tebliğe çıkacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte VUK md.102 uyarınca bu münasip sürenin ne olduğu belirtilmemiştir⁴³⁰. Nitekim bu durum, vergi hukukunda “idarî süreler” meselesinin önemini bir kez daha ortaya çıkarmaktadır.

⁴²⁸ 485 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 17.12.2017-30273).

⁴²⁹ 28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 05.12.2017-30261).

⁴³⁰ Ayyıldırım, 2018, ss. 303-304; Muhammed Çelik ve Mehmet Yüce, “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri: Muhatabın Önemi”, **Uyusmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 16, 2020, ss. 152-153; Ahmet İnneci ve Neslihan Coşkun Karadağ, “Vergi Usul Kanunu’na Göre ‘Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 169, 2015, s. 64.

Vergi hukukunda sürelerin kanunlarla belirleneceği yasal olarak güvence altına alınsa da⁴³¹, bazı durumlarda idarenin takdirine bırakılan süre tayinleri söz konusu olabilir. Doktrinde ve VUK'ta “idarî süreler” olarak nitelendirilen bu sürelerde kanunlar, belirli bir işlemin süreye tabi olduğunu açıklamakta; ancak bu süreyi belirlememekte ve süre tayinini idarî makamlara bırakmaktadır. VUK md.14 uyarınca idarî makamlar, Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde “15 günden aşağı olmamak üzere” münasip bir süre belirler ve bunu “ilgiliye tebliğ eder”. Bu minvalde idarî sürelerin 15 günden az olamayacağı ve bunun muhataplara tebliğ edilmesi gerektiği VUK kapsamında hükme bağlanmıştır⁴³². Öte yandan incelediğimiz konu açısından VUK md.102'de işaret edilen münasip sürenin ne olacağı, 485 Sıra No'lu Genel Tebliğde belirlilik ilkesine uygun olmayacak şekilde yorumlanmıştır.

Bütün hukuk disiplinlerinde olduğu gibi vergi hukukunda da süreler, kişisel hak ve özgürlüklerin kullanılması veya kaybedilmesi hususunda etki edecek türden özellikli bir konudur. Bu doğrultuda vergi hukukunda sürelerin “kanunla” tayin edilmesinin hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesi açısından ayrı bir önemi vardır⁴³³. Zira idarenin düzenleyici işlemleriyle “süreler” konusunda belirsizliğe yol açabilecek ve bunun sonucunda kişisel hakların kaybına ya da zedelenmesine sebebiyet verecek şekilde açıklama/düzenleme yapılabilir. Nitekim 485 Sıra No'lu Tebliğin 3.2'nci Bölümünde de süre tayini konusunda sözü edilen türde bir belirsizlik söz konusudur. Tebliğin sözü edilen Bölümünde, ilgili vergi dairesinin ikinci kez yapılacak tebligatta münasip süreyi tayin ederken, “*olayın özelliğine göre (zamanaşımı vs.)*” hareket edeceği belirtilmiştir. Bu bağlamda “olayın özelliğine göre” ifadesi ile tebligatın süresi konusunda son derece muğlak bir açıklamanın yapıldığı görülmektedir. 485 Sıra No'lu Tebliğin çıkarılmasına kaynaklık eden VUK'ta, Tebliğde yer alan “süre tayinine yön veren ölçütler” hakkında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Öte yandan Tebliğde münasip süre tayininin olayın özelliğine göre yapılacağı belirtilirken, bu konuda “zamanaşımı” örneğine yapılan vurgu da önemlidir. Zira bu durum, ilgili Tebliğ hükmünün muğlak ve belirsiz olması sebebiyle çok farklı yorumlara sebebiyet verebilir. Örneğin Tebliğde geçen bu ifade, verginin tahakkuk veya tahsil

⁴³¹ VUK md.14 uyarınca, “*Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir*”.

⁴³² Saban, s. 168; Oktar, s. 106; Seçkin ve Üstün, s. 510; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 113; Burcu Görkemli, “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku'nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 78, Sayı: 3, 2017, s. 105.

⁴³³ Doğan Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 43, 2020, s. 247; Abdullah Tekbaş ve Betül Hayrullahoğlu, “Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 175, 2018, s. 255.

zamanaşımına uğramasına az bir süre kaldığı durumlarda, vergi dairesinin VUK md.14'te sınırları çizilen 15 günden “daha az bir süre içinde” yeniden tebliğe çıkabileceği şeklinde anlaşılabilir⁴³⁴. Bu bakımdan 485 Sıra No’lu Genel Tebliğde, “münasip sürenin tayini” konusunda yer alan bu ifadelerde, belirlilik ilkesi açısından hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

3.1.1.4.6. 520 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

520 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁴³⁵, VUK md.160/A’nın uygulanmasına istinaden yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. VUK md.160/A’da sahte belge düzenleme fiili, kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergiye uyum seviyesini artırma konularında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda ilgili Kanun hükmünde, bilhassa sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilerek bu tür fiillerin bir an önce sonlandırılması amaçlanmaktadır. Nitekim VUK md.160/A’nın 1’inci fıkrası uyarınca, sahte belge düzenleme riski ilgili Bakanlık tarafından “*mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar*” özelinde yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları sonucunda tespit edilecektir. Sürecin devamında tespit edilen bu mükellefler vergi incelemesine sevk edilecek ve bunlar nezdinde yoklama yapılacaktır. Bu noktada 520 Sıra No’lu Genel Tebliğ, sözü edilen hususların nasıl uygulanacağına ilişkin VUK md.160/A’nın 7’nci fıkrasından aldığı yetkiyle bu konuda bazı düzenlemeler ihdas etmiştir. Ancak hem VUK md.160/A’da hem de 520 Sıra No’lu Tebliğde yer alan bazı hususlar belirlilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

VUK md.160/A’nın 1’inci fıkrasında, “sahte belge düzenleme riskinin ölçümüne yönelik kıstaslardan” söz edilmiş ve bu kapsamda “*mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı (...) gibi hususlar*” ifadesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığının dikkate alacağı kıstaslar açıklanmıştır. Ancak dikkat edildiği üzere ilgili fıkra da geçen “gibi” edatı ile sözü edilen kıstasların kapsamı tam olarak belirlenmemiş ve bu konuda bir sınırlama yapılmamıştır. Belirlilik ilkesi gereğince, temel hak ve özgürlükleri sınırlandıran düzenlemelerin “kanunda şeklen var olması” yeterli görülmemekte; bunun yanında kanuni düzenlemelerin keyfi uygulamalara imkân tanımayacak şekilde açık, net, belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir

⁴³⁴ Ayyıldırım, 2018, s. 304.

⁴³⁵ 520 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 07.10.2020-31267).

olması gerekmektedir⁴³⁶. Bu bakımdan kanun koyucunun, sözü edilen Kanun hükmüyle kapsamı belli olmayan bir düzenleme ihdas ettiği anlaşılmaktadır⁴³⁷. Bunun sonucunda idare, bu konuda tanınan yetkiyi geniş şekilde yorumlayarak risk ölçüm kıstaslarında “Kanunda belirtilen kıstaslara bağlı/sınırlı kalınmayacağı” sonucuna ulaşabilir.

Nitekim 520 Sıra No’lu Genel Tebliğde, VUK’un kapsamı belli olmayan ilgili kanun hükmüne istinaden, sahte belge düzenleme riskinin ölçüm kıstasları büyük ölçüde genişletilmiştir. Bununla birlikte, VUK md.160/A’da sayılan risk ölçüm kıstaslarının sonunda kullanılan “*gibi hususlar*” ifadesinin, 520 Sıra No’lu Tebliğ özelinde de kullanıldığı görülmektedir. Dolayısıyla sahte belge düzenleme riskinin analiz ve değerlendirme çalışmalarında hem Kanunun hem de ilgili Genel Tebliğin, muğlak ve belirsiz ifade kullanımları sonucunda idarenin takdir yetkisini genişlettiği görülmektedir. Nitekim bu husus, belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerine uygun düşmemektedir.

Öte yandan 520 Sıra Nolu Genel Tebliğde vergi mükelleflerinin, Tebliğde sayılan risk kıstasları özelinde hangi ölçüde “yüksek riskli mükellefler” olarak kabul edileceğine dair herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Benzer şekilde ilgili Tebliğde, vergi mükelleflerine ilişkin risk analizi ve değerlendirmelerinin hangi dönemlerde yapılacağı belirtilmemiştir. Ancak VUK md.160/A’nın temel gerekçelerinden biri, sahte belge düzenleme faaliyetlerinin bir an önce sonlandırılması olduğundan; 520 Sıra No’lu Tebliğde risk analiz ve değerlendirmelerinin ne zaman ve hangi süreler içinde yapılacağının açık şekilde belirlenmiş olması gerekir⁴³⁸.

⁴³⁶ Anayasa Mahkemesi, 04.05.2017 tarih ve E: 2015/41, K: 2017/98 sayılı karar, (RG. 03.08.2017-30143).

⁴³⁷ 2023 tarihli bir Anayasa Mahkemesi kararında, VUK md.160/A’nın Anayasa’ya aykırı olduğu iddiası üzerine inceleme yapılmıştır. Yargılama sonucunda, davaya konu olan Kanun hükmüne karşı yapılan itiraz oyçokluğu ile reddedilmiştir. Ancak çoğunluk görüşüne katılmayan karşı oyların sunduğu gerekçelerde, bizim de katıldığımız şu değerlendirmelere yer verilmiştir: “*Bu bağlamda, hangi durumlarda mükellefin sahte belge düzenleme riski yüksek mükelleflerden kabul edileceği belirli değildir. Dahası sahte fatura düzenleme ihtimaline işaret eden basit birtakım tespitler dahi mükellefin sahte belge düzenleme riski yüksek mükelleflerden olduğunun kabulü için yeterli görülme riskini ortaya çıkarmaktadır (...)* Bununla birlikte kural, sahte belge düzenlendiği konusunda kesin olmayan bir kanaate dayalı olarak yüksek risk tespitinin yapılması durumunda mükellefin ticari faaliyetini yürütmesini imkânsız hâle getirecek şekilde orantılı olmayan bir sınırlamaya neden olmaktadır”. Ayrıntılı bilgi için bkz. Anayasa Mahkemesi, 16.02.2023 tarih ve E: 2022/146, K: 2023/31 sayılı karar, (RG. 12.05.2023-32188).

⁴³⁸ Ömer Faruk Arslan ve Önal Akçay, “Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinin Uygulamasına İlişkin Tebliğ Taslağı Üzerine Görüş ve Öneriler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 249, 2020, s. 17; Altan Rençber ve Selin Ovalıoğlu, “Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2023, s. 92.

Dolayısıyla sözü edilen Tebliğde yer alan bu sorunlar, belirlilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

3.1.1.4.7. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği⁴³⁹, KDV ile ilgili yayımlanan uygulama tebliğlerini tek bir çatı altında toplayan ve ilgili verginin uygulanmasına yön veren temel mevzuat kaynaklarından biridir. Türk vergi sisteminde 40 yıla yakın bir süredir uygulanan bu vergiye yönelik KDV Kanunu kapsamında birçok kez değişikliğe gidilmiş ve bu Kanuna bağlı genel tebliğ sayısı her geçen yıl büyük bir artış göstermiştir. Bu bakımdan 2014 yılında Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği altında bu genel tebliğler bir araya getirilmiş ve Tebliğin yürürlüğe girmesiyle birlikte 1 ilâ 123 Seri No’lu KDV Genel Tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır. Bu açıdan sözü edilen Tebliğin yürürlüğe girmesinin, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve vergilemede basitlik ilkesi açısından önemli bir reform olduğu söylenebilir. Bunun yanında mezkûr Tebliğde yer alan bazı hususların, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri açısından irdelenmesi gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanunu md.24’te, KDV matrahına dahil olan unsurlar hüküm altına alınmıştır. Nitekim mezkûr Kanun md.24/c’de değişiklik yapılmadan önceki haliyle, “*Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler*” KDV matrahına dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Öte yandan Kanunun ilgili hükmünde kullanılan “gibi” edatının yarattığı belirsizlik; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde idarenin yorumun sınırlarını genişleterek düzenleme yapabilmesine yol açmıştır. Zira anılan Tebliğin “III. Matrah, Nispet ve İndirim” Bölümünün “5.3. Kur Farkları” alt Bölümünde, “bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bu bedelin teslim/hizmetin yapıldığı tarihten sonra ödenmesi durumunda ortaya çıkan “kur farkının” KDV matrahına dahil edileceği belirtilmektedir. Ancak dikkat edildiği üzere, KDV Kanunu md.24/c’de “kur farklarının” matraha dahil edileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Nitekim Tebliğin ilgili Bölümünün hukuka aykırı olduğu iddiasıyla Danıştay’da dava açılmıştır.

Danıştay yaptığı inceleme sonucunda, KDV Kanunu md.24/c’de geçen “*vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi*” ifadesiyle sayılan unsurlara benzeyen diğer işlemlerin

⁴³⁹ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (RG. 26.04.2014-28983).

de matraha dahil edilebileceğini belirterek; Tebliğde yer alan “kur farkının” matraha dahil edilmesinde hukuka aykırılık görmeyerek davayı reddetmiştir⁴⁴⁰. Ancak Danıştay tarafından verilen bu kararda kur farkının, Kanunda sayılan vade farkı, prim, faiz gibi unsurlar ile nitelik yönünden benzer bir unsur olarak kabul edilmesi son derece hatalı bir değerlendirmedir. Zira KDV Kanunu md.24/c’de yer alan bu unsurlar, ilgili teslimi/hizmeti gerçekleştiren mükellefler açısından her durumda ekonomik bir artı değer sağlamaktadır. Buna karşın mükellefler kur farkında, “döviz kurunun durumuna bağlı olarak” ekonomik bir değer elde edebilir ya da bunun tersine ekonomik bir kayıp yaşayabilir. Bu doğrultuda kur farklarının, ilgili Kanun maddesinde sayılan unsurların devamında yer alan “gibi” edatı kapsamında değerlendirilmemesi gerekir. Görüldüğü üzere Kanunda yer alan belirsizlikler, idarenin düzenleyici işlemleriyle farklı şekilde yorumlanabilmekte ve buna bağlı olarak başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerin zedelenmesine yol açabilmektedir. Nitekim bu durum belirlilik ve kanunilik ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.

Sürecin devamında Danıştay tarafından verilen bu karara karşı, temyiz isteminde bulunulmuştur. Bu başvuruyu inceleyen DVDDK, söz konusu uyuşmazlığa farklı bir izahat getirmiştir. Bu minvalde temyiz incelemesi sonucunda, Kanunun mezkûr maddesinde yer alan “gibi” ifadesinden yola çıkılarak; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde KDV matrahına dahil edileceği belirtilen kur farklarının hukuka aykırı olduğuna karar verilmiştir. İlgili kararda kur farklarının “nitelik” itibarıyla KDV Kanunu md.24/c’de sayılan unsurlardan farklılık arz ettiği belirtilmiş ve söz konusu Genel Tebliğin, kanun hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesi suretiyle hukukî belirlilik ve kanunilik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği tespit edilmiştir⁴⁴¹. İlgili Tebliğ özelinde yapılan bu tespitler, hukuka aykırı düzenleyici işlemlerin hukuk âleminde çıkarılmasında emsal bir karar olarak değerlendirilebilir. Nitekim ilerleyen süreçte 7161 sayılı Kanunla⁴⁴², KDV Kanunu md.24/c kapsamında değişikliğe gidilerek; “kur farklarının” da vergi matrahına dahil olduğuna dair bir düzenleme ihdas edilmiştir.

⁴⁴⁰ Danıştay 4. Dairesi, 18.05.2017 tarih ve E: 2014/4834, K: 2017/4605 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (19.10.2023)).

⁴⁴¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.12.2017 tarih ve E: 2017/548, K: 2017/606 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (20.10.2023)).

⁴⁴² 17.01.2019 tarih ve 7161 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 18.01.2019-30659).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin belirlilik ilkesi açısından yarattığı bir diğer sorun, KDV iadesi alacağının mahsubu ile ilişkilidir. İlgili Tebliğin “IV. KDV İadesinde Ortak Hususlar” Bölümünün “2.1.2. Mahsuben İade Talebi” alt Bölümü uyarınca, KDV mükelleflerinin bu verginin iadesine yönelik alacakları, vergi dairelerince takip edilen kamu alacakları kapsamında kendilerine mahsuben iade edilebilecektir. Bu doğrultuda sözü edilen mükelleflerin mahsuben iade taleplerine ilişkin başvurularını dilekçe ile yapacağı ve iade için belirlenen evrakların eksiksiz verilmesi gerektiği belirtilmiş; bunun yanında vergi dairelerinin iade taleplerine ilişkin olumsuzlukları mükelleflere yazı ile bildireceği ifade edilmiştir. Sözü edilen Tebliğe göre, vergi daireleri tarafından belirtilen olumsuzlukları/eksiklikleri “30 günlük ek süre içerisinde” gideren mükelleflerin mahsuben iade talebi, buna yönelik hazırlanan dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih itibarıyla yerine getirilecek ve bunun için gecikme zammı uygulanmayacaktır. Ancak “30 günlük süreden sonra”, idare tarafından tespit edilen sorunları gideren mükelleflerin mahsup talepleri ise; sözü edilen eksiklikler ya da olumsuzlukların giderildiği tarih itibarıyla yerine getirilecek ve “borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için” gecikme zammı uygulanacaktır. Burada belirlilik ilkesi açısından tespit edilen önemli bir sorun bulunmaktadır.

Söz konusu Tebliğde, “borcun vadesinden mahsup tarihine kadar geçen süre için” gecikme zammı uygulanacağı belirtilmiş; ancak mahsuben iade başvurusunun “vergi dairesi tarafından değerlendirme süresine” ilişkin herhangi bir bilgiye yer verilmemiştir. Bu durumda Genel Tebliğde, idarenin inceleme ve değerlendirme işlemlerinin ne kadar sürebileceğine dair makul bir sürenin belirlenmemiş olması, belirlilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Zira Tebliğ uyarınca, “iade başvurusundan, tespit edilen eksikliklerin mükelleflere bildirimine kadar geçen süre” için de gecikme zammı hesaplanacaktır. Vergi dairelerinin iade talebi başvurusunu ne kadar süre içinde inceleyeceğini bilmeyen ve bu durumda borçları için ne kadar gecikme zammı hesaplanacağını da öngöremeyen ilgililerin karşı karşıya kalacağı belirsizlik, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Tebliğde yer alan bu hukuka aykırılık için Danıştay’da iptal davası açılmış; ancak dava konusu olayda hukuka aykırılık görmeyen mahkeme davayı reddetmiştir⁴⁴³. Sürecin devamında DVDDK’ya temyiz isteminde bulunulmuş ve

⁴⁴³ Danıştay 4. Dairesi, 25.04.2019 tarih ve E: 2016/7036, K: 2019/3111 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (21.10.2023)).

verilen hüküm gereğince, dava konusu Tebliğde yer alan düzenlemenin hukuka aykırı olduğu belirtilerek ilgili Danıştay dava dairesinin vermiş olduğu ret kararı bozulmuştur. DVDDK tarafından verilen kararda şu ifadelere yer verilmiştir⁴⁴⁴:

“Ancak, iade için idareye müracaat tarihinden eksiklik bildirimine kadar geçen süre tamamen idarenin tasarrufunda kaldığından ve müracaatı değerlendirme süresi belirlilik arz etmediğinden bu süreyi kapsayacak şekilde gecikme zammı hesaplanmasını öngören idari düzenlemenin hukuka uygun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır”.

Sonuç olarak, DVDDK tarafından verilen bozma kararına uyan Danıştay dava dairesi, Tebliğin ilgili Bölümünde yer alan “iade başvurusundan, tespit edilen eksikliklerin mükelleflere bildirimine kadar geçen süreyi” de içine alan söz konusu ibareyi iptal etmiştir⁴⁴⁵. Gerekçe ve sonuçları itibarıyla bizim de katıldığımız bu iptal kararı, idarî makamların düzenleyici işlem tesis ederken belirlilik ilkesini göz ardı ederek keyfi uygulamalara sebebiyet verecek türden düzenlemeler ihdas edemeyeceği konusunda yerinde bir örnektir. Nitekim Danıştay tarafından verilen bu iptal kararı sonrasında, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ilgili kısmında yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre vergi mükelleflerinin kendilerine iletilen eksiklikleri/olumsuzlukları 30 günlük ek süreden sonra gidermesi durumunda; “*vergi dairelerince yapılan işlemler sırasında meydana gelen gecikmeler*” için gecikme zammı uygulanmayacaktır. Görüldüğü üzere, vergi dairelerinin inceleme süresine ilişkin herhangi bir süre kısıtı getirmeyen ve oldukça belirsiz bir düzenleme ile fer’i alacaklar açısından hukuka aykırılık teşkil eden genel tebliğ hükmünün hukuk âlemindeki varlığı sona ermiştir.

3.1.1.4.8. Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği⁴⁴⁶, 4760 sayılı *Özel Tüketim Vergisi Kanunu*⁴⁴⁷ (ÖTVK)’ya ekli (II) sayılı listede yer alan mallara ilişkin hükümlerle ilgili olarak, bu Kanunun uygulanmasına istinaden yayımlanmıştır. ÖTVK uyarınca bu vergiye tabi olan mallar dört liste halinde farklı kategorilere ayrılmakta ve Kanunda sayılı listelerden biri olan (II) sayılı liste, “binek otomobiller,

⁴⁴⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 02.10.2019 tarih ve E: 2019/1078, K: 2019/666 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.10.2023)).

⁴⁴⁵ Danıştay 4. Dairesi, 28.09.2021 tarih ve E: 2020/583, K: 2021/4626 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (21.10.2023)).

⁴⁴⁶ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, (RG. 18.04.2015-29330).

⁴⁴⁷ 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, (RG. 12.06.2002-24783).

motosiklet, helikopter, uçak, gemi, yat ve benzeri” kara, deniz ve hava taşıtlarını kapsamaktadır⁴⁴⁸. Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ise, bu listede sayılan taşıtların vergilendirilmesinde uygulamaya dair usul/esasları belirlemek üzere, 2015 yılında yayımlanmıştır. Ancak, ilk yayımlandığı tarihten şu güne kadar birçok kez değişikliğe uğrayan bu düzenleyici işlemdeki bazı hususlar, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

ÖTVK md.1/1-b’de, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarının “ilk iktisabı” sırasında, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV alınacağı hüküm altına alınmıştır. Anlaşıldığı üzere Kanuna ekli (II) sayılı listede sıralanan otomobil, motosiklet, uçak ve benzeri taşıtlarda ÖTV’nin konusu, sözü edilen malların kendisidir. Ayrıca (II) sayılı listede yer alan bu taşıtlara ilişkin yan hizmet ve teslimlerin ÖTV’ye tabi olup-olmayacağı, Kanuna ekli (II) sayılı listede belirtilmemiş ve verginin konusu içinde sayılmamıştır. Buna karşın, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde, Kanunda sayılmayan bazı hizmet/teslimlerin ÖTV matrahına dahil edildiği görülmektedir. Anılan Tebliğin “III-Matrah, Oran ve Müteselsil Sorumluluk” Bölümünün “3. Özellikli Durumlar” başlıklı alt Bölümünde, taşıtın ilk iktisabı sırasında alıcıdan alınan “*aksesuar, boya, koruma, kuaför, ek garanti ve benzeri teslim ve hizmetlere*” ilişkin bedellerin, ÖTV matrahına dahil edileceği ifade edilmektedir. Verginin esaslı unsurlarından biri olarak “Kanunda” belirlenmesi zorunlu olan vergi konusunun Genel Tebliğ ile düzenlenmesi verginin kanuniliği ilkesine açık şekilde aykırılık oluşturmaktadır. Çalışmamızda sıkça vurguladığımız üzere, bir genel tebliğin düzenleme yapabilme yetkisini “kanundan” almış olması, bu tebliğin hukuka uygun olduğu anlamına gelmez. Buna ilaveten, verginin esaslı unsurlarının genel tebliğ ile belirlenmiş olması yalnızca kanunilik ilkesi değil; hukukî güvenlik ilkesi açısından da Anayasa’ya aykırılık oluşturur.

Sözü edilen Genel Tebliğde, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkesi açısından ortaya çıkan bir diğer sorun; aksesuar, boya, kuaför gibi teslim ve hizmetlerin “ilk iktisabı” sırasında alıcıdan alınan bedellerin vergi matrahına dahil edilmesidir. Bu açıdan örneğin, otomobiline boya-koruma yapmak isteyen bir kişi bunu aracın ilk

⁴⁴⁸ Yıldırım Taylar, “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, s. 443; Süleyman Özaslan, “Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Listesinde Yapılan Değişikliklerin Genel Anlamda Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 26, Kasım-Aralık 2016, s. 165; Fatih Kaya, “Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği Kapsamında Sıfır Araç Satışlarında Emsal Bedel Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 403, 2022, s. 45.

iktisabı sırasında yapmak isterse ÖTV ödeyecek; fakat bu boya-korumayı aracı aldıktan bir gün sonra yaparsa bu vergiyi ödemeyecektir. Tebliğde “ilk iktisap sonrasındaki duruma” dair herhangi bir açıklama bulunmadığından; bu durumda söz konusu yan hizmetler için vergiye tabi olup/olmama durumunun “mükelleflerin tercihinine” bırakıldığı görülmektedir. Halbuki belirlilik ilkesi uyarınca verginin esaslı unsurlarının yanında, “hak ve yükümlülüklerin de” hem idare hem de kişiler için hiçbir kuşkuya mahal vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılabilir ve öngörülebilir olması gerekir. Fakat anılan Tebliğde, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan mallara ilişkin bu tür hizmetlerin “ilk iktisapları” sonrasındaki durumun “belirsiz” bırakılması hem idare hem de mükellefler nezdinde karışıklık yaratmakta ve belirlilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır⁴⁴⁹.

İncelenen Tebliğde yer alan bu belirsizlik, ÖTV’ye tabi olduğu belirtilen bu tür hizmet/teslimlerde gerçekleştirilecek muvazaalı işlemler sebebiyle matrahın aşındırılmasına sebep olabilir. Zira Tebliğde “verginin konusu” özelinde ilk iktisabın dikkate alındığını gören ve bu sebeple ilk iktisap tarihinden sonra işlem yapmak isteyen ÖTV mükellefi ve alıcılar arasında, muvazaalı işlemler yapılabilir. Nitekim 2022 yılında, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde değişiklik yapan 10 Seri No’lu Genel Tebliğ⁴⁵⁰ ile bu soruna yönelik bir değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik sonucunda, mezkûr Genel Tebliğin “3. Özellikle Durumlar” başlıklı alt Bölümüne, “muvazaalı olmamak şartıyla” söz konusu aksesuar, boya, kuaför, ek garanti gibi hizmetlerin taşıtın ilk iktisabından sonra yapılması durumunda ÖTV matrahına dahil olmadığı ifade edilmiştir. Şunu belirtmek gerekir ki, 10 Seri No’lu Genel Tebliğde ilk iktisap sonrasındaki durumun, idarenin ve mükelleflerin yorumuna bırakılmadan “tebliğ kapsamında” açıklanmış olması belirlilik ilkesi açısından yerinde bir düzeltmedir. Ancak anılan Tebliğde geçen “muvazaalı olmamak şartıyla” ifadesinde ÖTV mükelleflerinin gerçekleştireceği hizmet ve teslimler için bir “şart” öngörülmüş; fakat muvazaalı olmanın tanımı ve muvazaa tespitinin ne şekilde ve hangi ölçütler dahilinde yapılacağı konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu durum, ÖTV mükellefleri arasında farklı

⁴⁴⁹ Mikail Okyay, “ÖTV Matrahına Dahil Edilen Aksesuar, Boya Koruma, Kuaför, Ek Garanti ve Benzeri Teslim ve Hizmetlerin Verginin Yasallığı ve Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 403, 2022, ss. 75-76.

⁴⁵⁰ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:10), (RG. 26.07.2022-31904).

subjektif işlemlerin tesisine ve buna bağlı olarak ortaya çıkacak cezalı tarhiyatlara sebep olabilir.

3.1.2. Genel Tebliğ ile Kanunun Uygulama Alanının Genişletilmesi

3.1.2.1. Genel Açıklama

Türk vergi mevzuatında yayımlanan genel tebliğler özelinde tespit ettiğimiz sorunlardan bir diğeri, vergi kanunlarında yer alan hükümlerin ve buna ilişkin uygulama alanının genişletilmesi üzerinedir. Bu hukukî sorun genellikle, vergi kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan usul ve esasları belirleme yetkisinin, idarî yorumla genişletilerek kullanılması sonucunda oluşmaktadır. Bilhassa yetki unsuru özelinde farklı sakatlık hallerine sebep olan bu tür uygulamalar, başta verginin kanuniliği ilkesi olmak üzere Anayasal ve evrensel hukuk ilkelerine aykırılık teşkil eden bir durumdur.

İdarî işlemin yetki unsuru, idare hukukunda taraflar arasında bulunan eşitsizliğin kişiler aleyhine hukuksal sorunlar yaratmaması özelinde oldukça önemlidir. Zira idarî makamlar tek-yanlı olarak kişilerin hukukî durumlarında değişiklik yapabilme gücüne sahip olduğundan; idareye tanınan yetki konusundaki kuralların temel hak ve özgürlüklerin teminatı için kanunlar tarafından ayrıntılı şekilde düzenlenmesi gerekir⁴⁵¹. Ancak vergi uygulamasında, idarenin genel tebliğ ile düzenleme yapmasına yetki veren kanun hükmünün yanlış yorumlanması ya da kanunda öngörülen hüküm yerine başka bir hükmün uygulanması sonucunda yetki kuralları açısından çeşitli aykırılıklar meydana gelebilir⁴⁵². Vergi kanunlarının uygulama alanını genişleten bu tür genel tebliğlerde, hukukun temel ilke ve prensiplerinin ihlal edildiği ve yetki açısından “fonksiyon gaspı” ve “yetki aşımı” sakatlıklarına sebebiyet verildiği görülmektedir. Bu doğrultuda Hazine ve Maliye Bakanlığının, yasama organının yerine geçmek suretiyle kanunla düzenlenmesi gereken vergisel konuları genel tebliğ ile düzenlemesi “*fonksiyon gaspına*”⁴⁵³; vergi kanununda kendisine verilen düzenleme yetkisinin sınırlarını aşacak şekilde yetki kullanması ise “*yetki aşımına*” sebep olacaktır. Sözü edilen bu durumlar, genel

⁴⁵¹ S. Burak Açıdoğuran, “İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1-2, 1999, s. 1.

⁴⁵² Gerçek, 2010, ss. 30-31.

⁴⁵³ Batı, s. 133.

tebliğlerin vergi kanunlarının uygulama alanını genişletmesinde en sık karşılaşılan hukuka aykırılık sorunları arasındadır.

Kanunun uygulama alanını genişleten genel tebliğlerde yetki sakatlıklarının içeriğinde, başka hukuka aykırılık halleri de söz konusu olabilmektedir. Sözü edilen durumlara, kıyas yoluyla kanunda yer alan kuralın genel tebliğde başka bir kurala uygulanması, kanun boşluğunun genel tebliğ aracılığıyla idare tarafından doldurulması, genel tebliğ ile kanunda yaratılan hukukî durumdan farklı bir durumun yaratılması ve kanunda verilen yetkiyi geniş bir perspektiften okuyarak idarî yorumun ötesine geçilmesi gibi hususlar örnek olarak gösterilebilir. Öte yandan genel tebliğler özelinde tespit edilen bu hukuka aykırılıklar, esas bağlamda kanunilik ilkesine aykırılık teşkil eden sui generis durumlar olduğundan; genel tebliğ ile kanunun uygulama alanının genişletilmesi sorununun verginin kanuniliği ilkesine açık bir aykırılık içerdiği kesindir.

Verginin kanuniliği ilkesi, yalnızca vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesini ifade etmemektedir. Bu ilkenin esas mahiyeti, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfî uygulamalara sebebiyet vermemek olduğundan; kanunilik ilkesi gereğince verginin esaslı unsurlarının kanunla belirlenmesi gerekir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahsil, tahakkuk, ceza/yaptırım, zamanaşımı, muafiyet, istisna, indirim gibi unsurların mutlak surette kanunla düzenlenmesi Anayasa md.73'ün bir gereğidir⁴⁵⁴. Nitekim kanundan aldığı yetkiyle genel tebliğler hazırlayan idarenin, kanuni çerçevesi kesin şekilde çizilmiş sınırlar içinde hareket etmesi Anayasal bir zorunluluktur. Zira Anayasa Mahkemesi'ne göre bir düzenleyici işlem düzenleme yetkisini kanundan almış olsa dahi, emredici bir kanun hükmünü kaldıramaz, değiştiremez, genişletemez veya daraltamaz. Aksi durumda idarenin, kanun koyucunun yerine geçmek suretiyle fonksiyon gaspına sebep olacağı açıktır⁴⁵⁵.

Vergi kanunlarında, idareye tanınan düzenleme yetkisinin sınırı ile bu yetkinin hangi şekilde ve nasıl kullanılacağı konusunda kanuni bir çerçevenin belirlenmemiş olması, yaşanan hukukî sorunların gerekçesini ortaya koymaktadır. Nitekim düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluğunun tespitinde, temel ölçü “kanunlar” olduğu

⁴⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 tarih ve E: 2003/33, K: 2004/101 sayılı karar, (RG. 02.03.2005-25743).

⁴⁵⁵ Anayasa Mahkemesi, 18.07.1994 tarih ve E: 1994/46, K: 1994/57 sayılı karar, (RG. 14.12.1995-22493).

için; herhangi bir hukuka aykırılık iddiasının tespiti, kanunun kapsamı dışında kalma, kanun hükmünü daraltma veya genişletme gibi hususlar üzerinden yapılacaktır⁴⁵⁶. Ancak kanun çerçevesinde yapılacak bu hukukîlik denetiminin gerçekleştirilebilmesi için, bilhassa “kanunların kendisinin” hukukun temel prensiplerine uygun olması gerekir⁴⁵⁷. İdareye düzenleme yetkisi tanıyan bir kanun hükmünün Anayasa’ya uygun olabilmesi için, temel ilkeleri belirlemesi, çerçeveyi çizmesi, sınırsız, belirsiz ve geniş bir alanı düzenleyici işlemin yetki alanına bırakmaması gerekir⁴⁵⁸.

Hukuk devleti, kanunilik, hukukî güvenlik ve belirlilik gibi Anayasa’nın temel ilkelerinin gereklerine karşılık vermeyen bir vergi kanunu hükmünün, genel tebliğler aracılığıyla genişletilerek uygulanması ihtimali her zaman mümkün olabilir. Bu sorunların ortadan kaldırılması hem vergi kanunu hükümlerinin mümkün olduğunca boşluğa ve belirsizliğe yol vermeyecek şekilde açık ve kesin olması hem de idarî makamlara tanınan düzenleme yetkisinin “hangi konuları kapsadığı” ve “hangi sınırlar içerisinde kullanılabileceği” konularında keskin bir hukukî sınırın çizilmiş olmasına bağlıdır.

3.1.2.2. Türk Vergi Mevzuatında Kanunun Uygulama Alanını Genişleten Genel Tebliğler

Vergi mevzuatının en önemli kaynaklarından biri olan düzenleyici genel tebliğlerin esas mahiyeti, vergi kanunlarının uygulamaya geçirilmesini sağlamaktır. Ancak bu alanda yayımlanan genel tebliğlerin önemli bir kısmında, idarenin kanunda verilen düzenleme yetkisi alanını genişletme çabası içerisinde olduğu

⁴⁵⁶ Saban, s. 34; Nurettin Bilici ve Turgut Candan, “Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 20-24 Mayıs 2015, s. 895.

⁴⁵⁷ Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında, tarafımızca yapılan değerlendirmelere uygun düşen şu ifadeler oldukça mühimdir: “*Yasal düzenlemelerin Cumhuriyetin temel niteliklerinden birisi olan “hukuk devleti” ilkesine uygun olması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır. Hukukun üstünlüğünü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasa’nın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirilmeyen, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallarla uyum sağlamayan devletin hukuk, devleti olduğundan söz edilemez. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarlı kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez*”. Ayrıntılı bilgi için bkz. Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 tarih ve E: 1989/6, K: 1989/42 sayılı karar, (RG. 06.04.1990-20484).

⁴⁵⁸ Anayasa Mahkemesi, 03.11.2020 tarih ve 2016/3675 başvuru numaralı karar, (RG. 05.03.2021-31414).

görülmektedir⁴⁵⁹. Bu durum özellikle 1980’li yıllardan sonra, vergisel konularda idareye tanınan düzenleme yetkisi alanının artırılması ile yakından ilişkilidir. Nitekim yıllar içerisinde idarenin düzenleme yapmasına izin veren kanun hükümlerinin Anayasa’ya aykırılık iddialarının artması, bu durumun doğal bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁶⁰. Ancak idarenin düzenleyici işlemlerindeki hukuka aykırılıklar, bazı durumlarda belirsiz bir kanun hükmü ya da Anayasa’ya aykırı bir düzenleme yetkisinden kaynaklansa da genel tebliğler özelinde bu durum biraz daha farklıdır. Zira vergi hukuku alanında kanunun uygulama alanını genişleten genel tebliğlerin esas sorunu, kanundaki düzenleme yetkisinin “idarenin takdir ve hareket alanını genişletmek” amacıyla kullanılmasıdır. Bu kapsamda yayımlanan bazı genel tebliğler, Tablo 3’te gösterilmektedir:



⁴⁵⁹ Bumin Doğrusöz, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Muğla, 14-16 Mayıs 1998, s. 151.

⁴⁶⁰ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009, ss. 134-135.

Tablo 3: Kanunun Uygulama Alanını Genişleten Genel Tebliğler

Genel Tebliğ	Kanuni Dayanak	Hukukî Sorun	İptal Davası	Dava Sonucu
2 Seri No'lu Genel Tebliğ	5520 sayılı Kanun	Kanun uyarınca alkol ve tütün ürünlerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin %50'si kurum kazancından indirim konusu yapılabilecekken; tebliğde ise bu giderlerin <i>tamamının</i> “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir.	✓	İptal
29 Sıra No'lu Genel Tebliğ	3568 sayılı Kanuna istinaden yayımlanan Yönetmelik	Tebliğ ile yeminli mali müşavirlere “bilgi verme” yükümlülüğü getirilmiş ve verilen bu bilgilerin doğruluğundan sorumlu tutulacakları ifade edilmiştir. Ancak 3568 sayılı Kanun ve tebliğe yetki veren Yönetmelik'te bu tür bir yükümlülük bulunmadığından; düzenleme yetkisinin sınırları aşılarak, kanunun uygulama alanı genişletilmiştir.	✓	Ret
54 Seri No'lu Genel Tebliğ	193 sayılı Kanun ve mülga 5422 sayılı Kanun	Kanunda işletmelerde kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı vb. unsurların bir kısmının gider olarak indirilemeyeceği öngörülmüş iken; tebliğde ise bu yabancı kaynaklara ilişkin “ <i>belgelerde gösterilmeyen</i> ” gider ve maliyetlerin de gider kısıtlaması kapsamında olduğu belirtilmiştir.	✓	İptal
70 Seri No'lu Genel Tebliğ	3065 sayılı Kanun	Tebliğ uyarınca bazı mükellefler, kanun ile belirlenen müteselsil sorumluluğun kapsamına girmese de; ödenmeyen katma değer vergisinden sorumlu tutulacak ve buna ilişkin vergi iadesi ve indirimleri kabul edilmeyecektir.	✓	İptal
Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği	6183 sayılı Kanun	Tebliğe göre, 6183 sayılı Kanun kapsamındaki borçların karşılığında Maliye Bakanlığınca satın alınacak taşınmazın değeri, tüzel kişilerin borçlarından daha yüksek bir tutarda ise aradaki bu “fark”; mükellefe iade edilmeyecektir. Ancak kanunda, satın alınan taşınmazların tespit edilen değerine “eşit tutardaki” borçların terkin edileceği açıkça ifade edilmiştir.	✓	İptal
164 Seri No'lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Kanunda idareye, zirai ürün bedelleri üzerinden kesilecek gelir vergisi tevkifatından, Ticaret Borsalarını sorumlu tutma konusunda verilen düzenleme yetkisi; “ <i>borsa yöneticilerini</i> ” de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.	✓	İptal
401 Seri No'lu Genel Tebliğ	6183 sayılı Kanun	Kanunda haciz işleminin, “tahsil idareleri tarafından tespit edilen” hak ve alacaklar için uygulanacağı belirtilmesine rağmen; tebliğde bu “tespit edilme şartı” göz ardı edilmiş ve üçüncü şahıslar için hak ve alacaklara ilişkin araştırma yapma yükümlülüğü getirilmiştir.	✓	İptal

Kaynak: İlgili Genel Tebliğler ve Danıştay kararlarından hareketle tarafımızca hazırlanmıştır.

Çalışmanın izleyen kısmında, kanun hükmünü/uygulama alanını genişleten ve Tablo 3'te genel hatlarıyla özetlenen genel tebliğ örneklerinin hukukî değerlendirmesi yapılacaktır.

3.1.2.2.1. 2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁴⁶¹, *Kurumlar Vergisi Kanunu*'nun uygulanmasına yönelik çıkarılan 1 Seri No'lu Genel Tebliğ⁴⁶² özelinde bazı değişiklikler getirmek üzere yayımlanan bir genel tebliğdir. Maliye Bakanlığına göre mezkûr Genel Tebliğ düzenleyici bir işlem niteliğinde olmada da esasında ilgili Tebliğ ile “deprem hasar karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları, yapı kooperatiflerin vergi muafiyetine ilişkin özel şartlar, bazı ürünlerle ilgili ilan ve reklam giderleri” gibi çeşitli konularda yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bununla birlikte 2 Seri No'lu Genel Tebliğde yer alan bazı düzenlemelerin, Kanunda yer alan hükmü aştığı ve bu sebeple Kanunun uygulama alanını genişlettiği görülmektedir.

2 Seri No'lu Genel Tebliğ özelinde incelenmesi gereken hukuka aykırılık, “kanunen kabul edilmeyen giderler” hususu ile ilgilidir. Safi kazancın tespit edilmesinde önemli bir unsur olan kanunen kabul edilmeyen giderler, *Gelir Vergisi Kanunu* md.41 ve *Kurumlar Vergisi Kanunu* md.11'de düzenlenmiştir. 2 Seri No'lu Tebliğin 6'ncı Bölümünde de alkol ve tütün ürünleri ile ilgili giderler kapsamında bazı düzenlemeler ihdas edilmiştir⁴⁶³. Tebliğ uyarınca, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin “tamamı”, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecek ve böylece kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Burada yer alan düzenlemenin hukuka uygun olup/olmadığına ilişkin tespit, Genel Tebliğ ile Kanun hükümlerinin karşılaştırılması sonucunda yapılmalıdır. Ancak bu karşılaştırma, süreç içerisinde karışık bir meseleye dönüşmüştür.

Söz konusu meseleyi değerlendirebilmek için öncelikle 5520 sayılı *Kurumlar Vergisi Kanunu*'nu incelemek gerekir. Anılan Kanun md.11/1'in (1) bendi uyarınca, “Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si” kurumlar vergisi özelinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak

⁴⁶¹ 2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 22.04.2008-26855).

⁴⁶² 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 03.04.2007-26482).

⁴⁶³ Mesut Uçak, “Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Mi?”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 151, 2021, s. 121.

dikkate alınacaktır. Bu hüküm gereğince, sözü edilen ürünlere ait reklam ve ilan giderlerinin yarısı, kurum kazancından indirilebilecektir. Buna ilaveten madde hükmünün devamında, Bakanlar Kurulunun* bu oranı %100'e kadar artırma veya sıfıra kadar indirme konusunda yetkili olduğu belirtilmiştir. Öte yandan Bakanlar Kurulu, bu Kanundan önce yürürlükte olan “mülga Kanundan⁴⁶⁴” aldığı yetkiyle, bu oranı sıfıra indirmiştir⁴⁶⁵. Ancak 2006 yılında yürürlüğe giren *Kurumlar Vergisi Kanunu* md.11'de alkol ve türün ürünlerine ilişkin bu giderlerin “yarısının” indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alındıktan sonra; normlar hiyerarşisi gereği ilgili Bakanlar Kurulu Kararı yerine, yeni Kanun hükmüne uyulması gerekir.

Bu minvalde 2 Seri No'lu Genel Tebliğ uyarınca, alkol ve türün ürünlerine ilişkin giderlerin “tamamının” kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edileceğine ilişkin hüküm açık şekilde kanuna aykırılık teşkil etmektedir. Zira Kanunda bu ürünlere ait giderlerin yarısı gider olarak kabul edilmemekte iken; 2 Seri No'lu Genel Tebliğin Kanunun uygulama alanını genişletmek suretiyle, bu giderlerin tamamını indirim konusu dışında bırakması kanunilik ilkesi ile hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırıdır. Nitekim sözü geçen hukuka aykırılığa karşı Danıştay'da iptal davası açılmış ve dava sonucunda Genel Tebliğin ilgili Bölümünde yer verilen bu düzenleme iptal edilmiştir⁴⁶⁶.

3.1.2.2.2. 29 Sıra No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

29 Sıra No'lu Genel Tebliği⁴⁶⁷, 3568 sayılı Kanun md.12 gereğince yayımlanan *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*⁴⁶⁸'e istinaden yayımlanmıştır. Anılan Yönetmelik'in 7'nci maddesinde Maliye Bakanlığına, çeşitli vergiler özelindeki tasdik işlemlerine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda verilen yetki, 29 Sıra No'lu Genel Tebliğ aracılığıyla kullanılmıştır. Ancak söz konusu Tebliğde, tasdike ilişkin verilen düzenleme yetkisini aşan birtakım hükümler ihdas edilmiştir.

* Burada, 2017 yılında gerçekleşen Anayasa değişikliği öncesinde yayımlanan bir genel tebliği incelediğimiz için, madde hükmünün değişiklik öncesindeki hali esas alınarak “Bakanlar Kurulu” ifadesine yer verilmiştir.

⁴⁶⁴ 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (RG. 10.06.1949-7229).

⁴⁶⁵ 24.10.1990 tarih ve 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (RG. 27.11.1990-20708).

⁴⁶⁶ Danıştay 4. Dairesi, 25.10.2010 tarih ve E: 2008/3758, K: 2010/5217 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (29.10.2023)).

⁴⁶⁷ 29 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, (RG. 02.03.2001-24334).

⁴⁶⁸ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (RG. 02.01.1990-20390).

29 Sıra No’lu Genel Tebliğin “III- Ortak Hükümler” Bölümünün “1-Yeminli Mali Müşavirlerden Bilgi İstenmesi” alt Bölümünde, yeminli mali müşavirlerin tasdik hizmeti sundukları vergi mükellefleriyle ilişkili olan kişilere destek veren diğer yeminli mali müşavirlerden bilgi isteyebilecekleri ve bilgi istenen bu kişilerin, harici bir araştırmayı gerektirmeyen bu bilgileri “15 gün içinde” vermekle yükümlü oldukları belirtilmektedir. Ayrıca Tebliğ uyarınca, kendisinden talep edilen bu bilgileri vermekle yükümlü olan yeminli mali müşavirler, verilen bilgilerin doğruluğundan sorumlu tutulmuştur. Bu bağlamda, 29 Seri No’lu Tebliğ özelinde incelenmesi gereken iki farklı husus söz konusudur. Bunlardan ilki, Tebliğin çıkarılmasına yetki veren mezkûr Yönetmelik’in “meslek mensuplarına ilişkin bir yükümlülük ihdas etme yetkisini idareye bırakıp/bırakamayacağı”; ikinci husus ise Genel Tebliğ ile getirilen bilgi verme yükümlülüğünün 3568 sayılı Kanun özelinde uygun olup/olmaması ile ilgilidir.

Bu doğrultuda, hem Genel Tebliğe düzenleme yetkisi veren Yönetmelik hem de bu Yönetmelik’in çıkarılmasına izin veren 3568 sayılı Kanun md.12’de, yeminli mali müşavirlerin tasdik ve bundan doğan sorumluluklarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Söz konusu Kanun md.12/2’de, tasdik konularına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ve idarenin bu usul/esasları düzenlerken “mükellefiyet şekli, iş kolları, cirolar, ithalat ve ihracatlar (...) gibi” hususları dikkate alacağı hüküm altına alınmıştır. Bu açıdan 3568 sayılı Kanunda, idareye bırakılan düzenleme yetkisinin kanuni çerçevesinin çizilmiş olması önemlidir.

Maliye Bakanlığı bu düzenleme yetkisini, *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* kapsamında kullanmıştır. Anılan Yönetmelik md.7’de “tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi ve tasdike ilişkin diğer usul ve esasların”, genel tebliğlerle belirleneceğini ifade etmiştir. Buna istinaden yayımlanan 29 Sıra No’lu Tebliğde ise, yeminli mali müşavirlere bilgi verme yükümlülüğü getirilmiş ve bu bilgilerden genel hükümler uyarınca sorumlu oldukları ifade edilmiştir. Ancak kanunilik ilkesi gereğince bu tür bir yükümlülük, ancak 3568 sayılı Kanun kapsamında getirilebilir.

Anayasa md.124 uyarınca yönetmelikler, kanunların uygulanmasını sağlamak üzere “bunlara aykırı olmamak şartıyla” çıkarılabilir. Yönetmeliğin kanuna aykırı olması, yalnızca o kanunda yer alan hükümlerin aksine bir düzenleme getirmesi

durumunda değil; ayrıca yetki veren kanunda düzenlenmesi gereken hususların yönetmelikle belirlenmesi durumunda da ortaya çıkabilir. Bu bakımdan 3568 sayılı Kanunda düzenlenmeyen bilgi verme yükümlülüğünün, Yönetmelik'ten alınan düzenleme yetkisinin dışına çıkılarak 29 Sıra No'lu Genel Tebliğle getirilmesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim ilgili Tebliğde yer alan bu düzenlemeye karşı Danıştay'da iptal davası da açılmıştır.

Danıştay'da açılan bu davada, VUK md.256 kapsamında yeminli mali müşavirlere karşıt inceleme yetkisi verildiği; ancak bu maddenin 29 Sıra No'lu Genel Tebliğde getirilen bilgi verme yükümlülüğü ve buna ilişkin sorumluluğu kapsamadığı iddia edilerek, Tebliğin ilgili hükmünün iptal edilmesi istenmiştir. Yargılama sonucunda davayı reddeden Danıştay, Tebliğ ile getirilen yükümlülüğün 3568 sayılı Kanuna ve ilgili Yönetmelik'e paralel nitelikte bir düzenleme olduğunu belirtmiştir⁴⁶⁹. Danıştay ilgili dairesinin vermiş olduğu bu karar, düzenleyici işlemlerin “kanunu aşan” düzenlemeler ihdas edemeyeceği kuralına karşı verilmiş son derece yanlış bir karar olarak değerlendirilebilir. Ayrıca verilen ret kararı sonrasında DVDDK'ya temyiz başvurusu yapılmıştır.

Temyiz başvurusunu inceleyen DVDDK, 29 Sıra No'lu Genel Tebliğde getirilen bilgi verme yükümlülüğünün Kanunda ve Yönetmelik'te belirlenen hususları aşan ve karşıt inceleme (VUK md.256) ile ilgili kuraldan daha ağır sorumluluk getiren bir düzenleme olduğunu belirtmiştir. Davanın sonucunda Tebliğ ile getirilen bu yükümlülüğün, idareye verilen “tasdike ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi içinde değerlendirilemeyeceği”, bu yükümlülüğe ilişkin herhangi bir yasal düzenlemenin bulunmadığı ve yalnızca “kanunla” yapılabilecek bu düzenlemenin yönetmelik ya da yönetmeliğin atıfta bulunduğu genel tebliğle getirilemeyeceği ifade edilerek, ret kararı veren Danıştay dava dairesinin kararı bozulmuştur⁴⁷⁰. DVDDK tarafından verilen bu karar, idareye tanınan düzenleme yetkisi ve kanunun uygulama alanını genişleten genel tebliğlerdeki hukuka aykırılıkların “nasıl değerlendirilmesi gerektiği” hususunda isabetli bir karar olmuştur. Nitekim ilerleyen süreçte yayımlanan 41 Sıra No'lu Genel Tebliğ⁴⁷¹ ile bu konuda önemli düzeltmeler yapılmıştır.

⁴⁶⁹ Danıştay 4. Dairesi, 19.03.2003 tarih ve E: 2002/2427, K: 2003/671 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (30.10.2023)).

⁴⁷⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.12.2003 tarih ve E: 2003/313, K: 2003/469 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (30.10.2023)).

⁴⁷¹ 41 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, (RG. 23.02.2007-26443).

41 Sıra No'lu Genel Tebliğde, kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirlerin bu bilgileri “verebileceği” ve bilgi verme işleminin “zorunlu olmadığı” belirtilmiştir. Ayrıca yeminli mali müşavirlerin, “diledikleri takdirde bilgi vermekten imtina edebilecekleri” ifade edilerek; 29 Sıra No'lu Tebliğ ile getirilen hukuka aykırı “yükümlülük” yeni düzenleme ile ihtiyari bir “tercihe” dönüştürülmüştür. Buradan anlaşıldığı üzere, düzenleyici genel tebliğlerin Danıştay nezdinde hukukîlik denetimine tabi olması ve buna bağlı olarak iptal edilebilirliği, idarenin hukuka aykırı işlemler tesis etmemesi hususunda temel hak ve özgürlükler açısından son derece önemli bir güvencedir.

3.1.2.2.3. 54 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

54 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁴⁷², *Gelir Vergisi Kanunu* md.41 ve mülga 5422 sayılı *Kurumlar Vergisi Kanunu* md.15'e istinaden yayımlanan düzenleyici bir tebliğdir. GVK md.41'in 8'inci bendinde, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin giderler ve maliyet unsurlarının toplamı dikkate alınarak, belirlenen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmının %25'inin gider olarak indirilemeyeceği ve bunlara ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır⁴⁷³. Buna ilaveten mülga 5422 sayılı KVK md.15'te bankalar, sigorta şirketleri ve finans kurumları dışında kalan kurumların GVK md.41'de düzenlenen hükümlere tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bunu takiben yayımlanan 54 Seri No'lu Genel Tebliğde ise, Kanunda tanınan düzenleme yetkisi sınırları aşılmış ve Kanunun uygulama alanı genişletilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) md.41'de, işletmelerde kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan giderler ve maliyet unsurlarına ilişkin bir kısmın gider olarak indirilemeyeceği ifade edilmiştir. Buna istinaden yayımlanan 54 Seri No'lu Genel

⁴⁷² 54 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (RG. 06.12.1996-22839).

⁴⁷³ Esasında *Gelir Vergisi Kanunu* md.41'de, yıllar içerisinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Ancak bu Kanun değişiklikleri öncesinde md.41'e istinaden yayımlanan 54 Seri No'lu Genel Tebliğini incelemek konumuz açısından önemli olduğundan, bu kısımda “*Tebliğin yayımlandığı tarihteki*” mevzuat hükümlerine göre bir inceleme yapılacağını belirtmek isteriz. Buna ilaveten günümüzde, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurlarına yönelik gider kısıtlamasında, GVK md.41/9 ve KVK md.11/1-i'de yer alan hükümler uygulanmaktadır. GVK md.41/9 uyarınca, “*Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı*” gider olarak indirilemez.

Tebliğin “B-Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları” Bölümünde ise Kanun hükmüne aykırılık teşkil eden bir düzenleme getirilmiştir. Tebliğin ilgili Bölümünde, yabancı kaynaklara ilişkin belgelerde “ayrıca gösterilmeyen” faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri gider ve maliyetlerin “*gider kısıtlamasına konu olacağı*” ifade edilmiştir. Ancak, söz konusu Genel Tebliğin çıkarılmasına yetki veren GVK md.41’de, yabancı kaynaklara ilişkin düzenlenen belgelerde “gösterilmeyen” maliyet ve gider unsurlarının gider kısıtlamasına tabi tutulacağı yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. Bu bakımdan 54 Seri No’lu Genel Tebliğde yer alan bu düzenleme, Kanunda verilen yetkinin ve bizzat Kanun hükmünün sınırlarını aşan, hukuka aykırı bir düzenleme içermektedir.

Nitekim Tebliğde yer alan bu hukuka aykırı düzenlemeye karşı Danıştay’da iptal davası açılmış ve dava sonucunda Maliye Bakanlığına tanınan düzenleme yetkisine ilişkin sınırların Kanunda açıkça belirlenmesine rağmen; idarenin verilen bu yetkiyi aşacak şekilde yaptığı düzenlemede hukuka uyarlık görülmemiş ve Genel Tebliğin ilgili hükümleri iptal edilmiştir⁴⁷⁴. Sürecin devamında idare DVDDK’ya temyiz başvurusu yapmış ancak bu talep reddedilmiştir⁴⁷⁵.

3.1.2.2.4. 70 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

70 Seri No’lu KDV Genel Tebliği⁴⁷⁶, KDV Kanunu’nu ilgilendiren vergi iadesi, indirimli teminat uygulaması, ihraç kaydıyla yapılacak teslimler, hurda metal teslimlerinde sorumluluk ve müteselsil sorumluluk gibi konularda açıklamalar yapmak üzere yayımlanmış bir genel tebliğdir. İdare Genel Tebliğ ile sözü edilen konularda Kanunun nasıl uygulanacağına ilişkin açıklamalar yapıldığını belirtse de; özellikle Tebliğin müteselsil sorumluluk ile ilgili bölümünde açıklama yapmanın ötesine geçerek, Kanunun uygulama alanının genişletildiği görülmektedir.

Esasında 70 Seri No’lu Genel Tebliğin “5. Müteselsil Sorumluluk” Bölümünde yer verilen hükümlerin yasal dayanağı, VUK md.11 uyarınca idareye tanınan düzenleme yetkisinden kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan mezkûr Genel Tebliğin, idarenin iddia ettiğinin aksine düzenleyici hükümler de içeren karma bir tebliğ

⁴⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi, 27.10.1997 tarih ve E: 1997/636, K: 1997/3797 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (31.10.2023)).

⁴⁷⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.03.1999 tarih ve E: 1998/80, K: 1999/146 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (31.10.2023)).

⁴⁷⁶ 70 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (RG. 10.09.1998-23549).

olduğunu belirtmek gerekir. VUK md.11’de vergi kesintisi yapmak ve bunu vergi dairesine yatırmak zorunda olan kişilerin bu yükümlülüğü yerine getirmedikleri durumda; “verginin ödenmesi” bakımından müteselsilen sorumlu tutulan kişiler ayrı ayrı sayılmıştır. VUK md.11 uyarınca, müteselsilen sorumluluk kapsamına alınan kişiler ile vergi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişiler arasında doğrudan veya dolaylı bir ilişki aranmakta ve bu ilişkinin “alım/satım taraf olmak”, “hizmetten yararlanmak”, “sermaye, organizasyon, yönetime katılmak” ya da “menfaat sağlamak” gibi unsurlara dayanılarak kurulacağı açıklanmaktadır. Diğer yandan 70 Seri No’lu Tebliğ katma değer vergisine ilişkin uygulamayı şekillendirdiğinden; Tebliğin 5’inci Bölümünde Hazine’ye intikal etmeyen bu vergi sebebiyle müteselsilen sorumlu tutulan kişiler için bazı düzenlemeler ihdas edilmiştir.

Genel Tebliğin ilgili Bölümünde, *“müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine’ye intikal etmeyen verginin”*, KDV Kanunu md.29 ve md.32’ye istinaden indirim ve iade konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre bir mükellef, Kanunda yer alan müteselsil sorumluluk kapsamında herhangi bir ilişkisi bulunmasa da ödenmeyen katma değer vergisinden sorumlu tutulacak ve buna ilişkin vergi iadesi ve indirimleri kabul edilmeyecektir. 70 Seri No’lu Tebliğde yer alan bu hüküm VUK md.11’e aykırılık teşkil etmekte, Kanun hükmünde yer alan müteselsil sorumluluğun kapsamını hukuka aykırı şekilde genişletmekte ve Kanunda yer almayan bir yükümlülüğü düzenleyici işlemle ihdas etmektedir. Danıştay’da iptal davasına konu olan Genel Tebliğde yer alan ilgili hükümler, ilgili dava dairesi tarafından kanunda verilen yetki sınırlarının aşıldığı gerekçesiyle iptal edilmiş ve bu iptal kararı daha sonra DVDDK tarafından onanmıştır⁴⁷⁷.

3.1.2.2.5. Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği

Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği⁴⁷⁸, 6183 sayılı Kanunun uygulanmasına yönelik çıkarılan tüm tahsilat genel tebliğlerini tek bir çatı altında toplamak ve alacaklı kamu idareleri ile borçluların tek bir kaynaktan bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. 1953 tarihli bu Kanunda yıllar içerisinde meydana gelen değişiklikler ve bu kapsamda yayımlanan genel tebliğ sayısındaki nicel ağırlık dikkate alındığında, vergi

⁴⁷⁷ Danıştay 11. Dairesi, 27.03.2000 tarih ve E: 1998/4856, K: 2000/1115 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.11.2023)) ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.01.2001 tarih ve E: 2000/238, K: 2001/20 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.11.2023)).

⁴⁷⁸ Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, (RG. 30.06.2007-26568).

mevzuatının sadeleştirilmesi ve basitleştirilmesi adına söz konusu Genel Tebliğin önemli bir sorumluluk üstlendiği söylenebilir. Bununla birlikte mezkûr Tebliğde yer alan bazı düzenlemelerin hukuka uygun olmadığı görülmektedir.

Tahsilat Genel Tebliği özelinde inceleyeceğimiz konu, Tebliğin “2.2.6.2 Borçların Terkin Edilmesi” alt Bölümünde yer alan bir düzenlemeye ilişkindir. Sözü edilen Bölümde genel olarak, 6183 sayılı Kanun geçici madde 8’in uygulanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir. Anılan Kanun maddesinde, bu Kanunun kapsamına giren borçların karşılığında Maliye Bakanlığı tarafından satın alınabilecek taşınmazlar hakkındaki hususlar yer almakta ve Tahsilat Genel Tebliğinin ilgili Bölümü ise bu taşınmazların satın alınması durumunda borçların nasıl terkin edileceğini düzenlemektedir. 6183 sayılı Kanunun ilgili maddesinde, Maliye Bakanlığının ilgililerin borçlarına karşılık satın alabileceği taşınmazların değerinin oluşturulacak bir komisyon tarafından takdir edileceği, bu işlemler sırasında Kanunda sayılan taşınmazların sahibi borçlu tüzel kişilerin de görüşünün alınacağı ve satın alınan taşınmazlarının tespit edilen değerine “eşit tutardaki” borçların terkin edileceği belirtilmiştir. Ancak Tahsilat Genel Tebliğinin “Borçların Terkin Edilmesi” Bölümünde yer alan bir düzenleme, Kanunda yer alan bu uygulamanın getiriliş amacını aşarak hukuka aykırı bir hüküm içermektedir.

Genel Tebliğ uyarınca Bakanlık tarafından satın alınacak taşınmazın değeri, tüzel kişilerin borçlarından daha yüksek bir tutarda ise; aradaki bu “fark” mükellefe iade edilmeyecek ve aynı zamanda taşınmazın Hazine adına “tescil tarihinden” sonra doğacak borçlara da mahsup edilmeyecektir. Bu noktada ilk bakışta kamu alacağını güvence altına almak için getirilen taşınmaz satışı uygulamasının, düzenleyici işlemden yer alan bu hükümle mülkiyet hakkını zedeleyecek şekilde bir uygulamaya sebebiyet verdiği görülmektedir. Nitekim bu hükmün iptal edilmesi için Danıştay’da dava açılmıştır⁴⁷⁹.

Açılan davada Maliye Bakanlığı, söz konusu Tebliğ hükmünde hukuka aykırılık bulunmadığını ve taşınmazın satışından sonra artan bir tutarın mevcut olması durumunda “bütçe hesaplarında buna ilişkin bir ödenek bulunmaması” sebebiyle bu tutarda mahsup ve iade yapılamayacağını belirtmiştir. Ayrıca Maliye Bakanlığınca yapılan savunmada, bu uygulamanın “tek taraflı” olmadığı ve karşılıklı bir anlaşmayla borçlu kurumun rızaen yaptığı başvuru sonucunda gerçekleştirildiği vurgulanmıştır.

⁴⁷⁹ Danıştay 4. Dairesi, 31.03.2015 tarih ve E: 2012/5660, K: 2015/1369 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (02.11.2023)).

Dava konusu uyuşmazlığı inceleyen Danıştay, 6183 sayılı Kanunda taşınmazlar için “tespit edilen değere eşit tutarda” borçların terkin edileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunması ve bunun yanında Kanun hükmünde hangi tarihe kadar doğan borçların mahsup edileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamasına rağmen; Tahsilat Genel Tebliğinde bu hususların dikkate alınmadığını ifade etmiştir⁴⁸⁰. Davanın sonucunda, Genel Tebliğde yer alan “*fark mükellefe red ve iade edilmeyeceği gibi taşınmazın Hazine adına tescil tarihinden sonra doğacak borçlarına da mahsup edilmeyecektir*” şeklindeki hükmün iptaline karar verilmiştir. Nitekim ilgili dava dairesine göre Tebliğde yer alan bu hükümle, kamu yararı amacının dışına çıkılarak mülkiyet hakkına “kamu yararı” ve “ölçülülük ilkesini” aşacak şekilde müdahale edilmiştir.

Sonuç olarak, 6183 sayılı Kanun geçici madde 8 ile idareye verilen düzenleme yetkisinin kanuni sınırları ve çerçevesi büyük ölçüde belirlenmiş olmasına rağmen; Tahsilat Genel Tebliği ile kanunda tanınan yetkinin sınırları dışına çıkılarak, idarenin kendi düzenleme alanını genişletmeye çalıştığı görülmüştür.

3.1.2.2.6. 164 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

164 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁴⁸¹, VUK md.11’de düzenlenen “*vergi kesenlerin sorumluluğu*” ile ilgili usul ve esasların belirlenmesine yönelik yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. Tebliğde genel olarak, zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı ile ilgili düzenlemeler ihdas edilmiştir. Ancak Genel Tebliğin 4’üncü Bölümünde, gelir vergisi tevkifatı ve buna bağlı müteselsil sorumluluk konularında kanunun uygulama alanını genişleten bir hüküm getirilmiştir.

VUK md.11’de tevkifat usulüyle ödenen vergilerde müteselsil sorumluluk konusu hüküm altına alınmıştır. Buna göre Maliye Bakanlığı, zirai ürünlerin alım/satımına aracılık eden kuruluşlar ve Ticaret Borsalarını, bu ürünlerin satın alınması sırasında yapılacak gelir vergisi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya

⁴⁸⁰ Davada hükmün açıklanması sırasında yapılan şu değerlendirme oldukça önemlidir: “*Diğer bir ifadeyle, verginin tahsiline ilişkin olan kamu yararı ile davacının temel hakkı olan mülkiyet hakkı kıyaslandığında; ileri sürülen kamu yararı, kamu için öncelikli ve genel menfaatleri koruyan bir amacı taşımakta ise de, bu amaca ulaşılırken kullanılan dava konusu Tahsilat Genel Tebliğiyle bahsedilen amacın dışında ve üzerinde bir uygulamaya sebebiyet verilmiştir*”. Ayrıntılı bilgi için bkz. Danıştay 4. Dairesi, 31.03.2015 tarih ve E: 2012/5660, K: 2015/1369 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (02.11.2023)).

⁴⁸¹ 164 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 15.09.1990-20636).

yetkilidir⁴⁸². Buna istinaden yayımlanan 164 Seri No’lu Tebliğin 4’üncü Bölümünde de, zirai ürünlerin gelir vergisi tevkifatında Ticaret Borsaları ile bununla ilişkili bazı kişiler için, müteselsil sorumluluk açısından bazı yükümlülükler getirilmiştir. Mezkûr Tebliğ uyarınca, çiftçilerden alınan zirai ürün bedelleri üzerinden vergi dairelerine ödenmek üzere kesilen gelir vergisinden Ticaret Borsalarının yanında bu “borsaların yöneticileri” de müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Ancak VUK md.11’de “borsa yöneticilerinin” gelir vergisi tevkifatından sorumlu tutulacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Kanunda yer alan “Ticaret Borsaları” hükmünü, “borsa yöneticilerini de” kapsayacak şekilde genişleten bu hukuka aykırı düzenleme için, Danıştay’da iptal davası açılmıştır.

Davayı inceleyen ilgili dava dairesi, Genel Tebliğde yer alan bu düzenlemenin sadece “borsa yöneticileri” için değil; aynı zamanda Ticaret Borsaları özelinde de söz konusu olamayacağını ifade etmiştir. Dava sonucunda, Ticaret Borsalarının yalnızca zirai ürünlerin alım/satımı konusunda “tescil” görevinin bulunduğu, tescil görevinin “aracılık” kapsamında değerlendirilemeyeceği ve borsa yöneticilerinin ise bu vergi tevkifatı konusunda hiçbir şekilde sorumluluğu bulunmadığı ifade edilerek, 164 Seri No’lu Genel Tebliğin 4’üncü Bölümünün tamamını iptal etmiştir⁴⁸³. Kanaatimizce, Danıştay dava dairesince verilen bu iptal kararında “Ticaret Borsaları” için yapılan değerlendirmede hatalı bir tutum sergilenmiştir. Zira Anayasa md.125 ve İYUK md.2 gereğince, idarî yargı organları idarî işlemleri yalnızca “hukuka uygunluk” açısından denetleyebilir. Bununla birlikte 164 Seri No’lu Genel Tebliğde Ticaret Borsalarının müteselsilen sorumlu tutulması, VUK md.11’de bu konuda idareye verilen yetkinin açık ve kesin şekilde hüküm altına alınmasının bir gereğidir. Dolayısıyla ilgili Genel Tebliğde yer alan hukuka aykırılık, bu düzenlemenin “borsa yöneticilerini” ilgilendiren kısmıyla ilgilidir. Nitekim sürecin devamında Maliye Bakanlığı, Danıştay tarafından verilen bu iptal kararına karşı temyiz başvurusu yapmıştır.

Temyiz istemini inceleyen DVDDK, bizim kanaatimize paralel bir görüş belirterek; 164 Seri No’lu Genel Tebliğde Ticaret Borsalarına ilişkin getirilen sorumluluğun Kanuna uygun olduğu; ancak bununla birlikte borsa yöneticilerinin de

⁴⁸² Ömer Aydemir, “Çiftçi Dışındaki Kişilerin Sattıkları Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın Yıllık Beyannameye Mahsup veya İadesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 27, Eylül-Ekim 2017, s. 199; Mustafa Kemal Yılmaz ve Gökhan Mirahmetoğlu, “Türkiye’de Ticaret Borsalarının Gelişimi, Ekonomideki Yeri ve Performansı Üzerine Analitik Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 33, 2007, s. 92.

⁴⁸³ Danıştay 4. Dairesi, 25.12.1995 tarih ve E: 1991/752, K: 1995/5799 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (03.11.2023)).

gelir vergisi tevkifatından sorumlu tutulmasının hukuka aykırı olduğunu ifade ederek; Danıştay ilgili dava dairesinin kararını bozmuştur⁴⁸⁴. Bozma kararı sonrasında söz konusu uyuşmazlığı tekrar inceleyen Danıştay 4. Dairesi, Genel Tebliğin “borsa yöneticilerini” sorumluluk kapsamına alan kısımları iptal etmiş ve bununla birlikte Tebliğin Ticaret Borsalarına ilişkin hükümlerini ise hukuka uygun bulmuştur⁴⁸⁵. Sonuç olarak, VUK md.11’de yer alan bir sorumluluğu, borsa yöneticilerini de kapsayacak şekilde genişleten 164 Seri No’lu Genel Tebliğdeki bu hukuka aykırılık, yargı yoluyla ortadan kaldırılmıştır.

3.1.2.2.7. 401 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği

401 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği⁴⁸⁶, 6183 sayılı Kanun md.79’un uygulanmasına ilişkin yayımlanmıştır. Anılan madde hükmünde genel olarak “üçüncü şahıslardaki menkul mallar, alacaklar ve hakların haczi” konusu düzenlenmiş ve 401 Seri No’lu Genel Tebliğde ise, bu haciz işleminin tesisine yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir. Bununla birlikte ilgili Genel Tebliğ ile Kanunda öngörülen haciz uygulamasını genişletecek türde bir hüküm getirilmiştir.

Esasen “haciz” işlemi, 6183 sayılı Kanun md.62 uyarınca hüküm altına alınmıştır. Buna göre haciz işlemi borçlunun, “mal bildiriminde gösterilen” ya da “tahsil dairesi tarafından tespit edilen” mallar, alacaklar ve haklar üzerinden tesis edilecektir. Dolayısıyla haciz işlemine başvurulabilmesi için gereken şartlar Kanunda açık şekilde belirlenmiştir. Öte yandan mezkûr Kanun md.79’da, üçüncü şahısların elindeki alacak, mallar ve haklara ilişkin haciz işlemlerinin, tahsil daireleri tarafından yapılacak tebliğ ile tesis edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin uygulanmasına istinaden yayımlanan 401 Seri No’lu Genel Tebliğde ise, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek limitin üzerinde borcu olanlar ve belirlenen borç limitinin altında kalmış olsa da Türkiye genelinde hak ve alacak araştırması yapılmasında zorunluluk görülenler için tesis edilecek haciz işlemi bildirimlerinin, mevduat kabul eden bankaların genel müdürlüklerine doğrudan tebliğ edileceği belirtilmiştir. Ayrıca Tebliğ uyarınca, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen borç

⁴⁸⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.10.1997 tarih ve E: 1996/144, K: 1997/453 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (03.11.2023)).

⁴⁸⁵ Danıştay 4. Dairesi, 19.04.2001 tarih ve E: 2001/1982, K: 2001/1685 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (03.11.2023)).

⁴⁸⁶ 401 Seri No’lu Tahsilat Genel Tebliği, (RG. 28.10.1997-23154).

limitinin altında kalan borçluların haciz işlemleri ve buna ilişkin bildirimler, ilgili Bakanlıktan alınacak izinle tesis edilecektir.

İlgili Genel Tebliğde yer alan bu haciz düzenlemesi, 6183 sayılı Kanun md.62’de düzenlenen haciz işlemi hükmüne açık şekilde aykırılık oluşturmaktadır. Kanunda haciz işleminin, “tahsil dairesi tarafından tespit edilen” alacak ve haklar için uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak söz konusu Genel Tebliğde haciz işlemine ilişkin üçüncü şahıslar için alacak ve haklara ilişkin araştırma yapma yükümlülüğü getirilmiş ve Kanundaki “tahsil daireleri tarafından tespit edilme” şartı göz ardı edilmiştir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığına, hacze konu olan alacak ve haklar özelinde borç limiti belirleme yetkisi tanınması ve hatta haciz işleminin bu limitin altında kalan borçlulara ilişkin hak ve alacaklar özelinde de uygulanabilir olmasına ilişkin getirilen hükümler, 6183 sayılı Kanun md.62 ve md.79 ile bağdaşmamaktadır. Nitekim Danıştay’da bu düzenlemeye karşı açılan dava sonucunda, 401 Seri No’lu Genel Tebliğ ile *“tespit edilme şartı aranmaksızın hak ve alacağın var olup olmadığı dahi bilinmeden haciz uygulaması yapılabileceğinin”* öngörülmesinin hukuka aykırı olduğu belirtilmiş ve düzenleyici işlemin ilgili hükümleri iptal edilmiştir⁴⁸⁷. Görüldüğü üzere 401 Seri No’lu Genel Tebliğ, Kanunda haciz işlemine ilişkin belirlenen tespit koşullarını göz ardı etmek ve üçüncü şahıslara ilişkin alacak ve hak araştırması yapma yükümlülüğü ihdas etmek suretiyle, haciz işlemine ilişkin Kanun hükmünü hukuka aykırı şekilde genişletmiştir.

3.1.3. Genel Tebliğ ile Kanunun Uygulama Alanının Daraltılması

3.1.3.1. Genel Açıklama

Genel tebliğler özelinde ortaya çıkan hukuka aykırılık durumlarından biri de tebliğ ile kanunun uygulama alanının daraltılması veya sınırlandırılmasıdır. Bu genel tebliğlerin ortak noktasında, kanunda yer alan bir hükmün yayımlanan genel tebliğ ile daha dar bir kapsamda/çerçevede yorumlanması ve bu şekilde kanunda öngörülmeyen bir kısıtlamanın ya da sınırlandırmanın düzenleyici işlemle tesis edilmesi sorunu yatmaktadır. Başta hukuk devleti ve kanunilik ilkesi olmak üzere çeşitli yönlerden Anayasa’ya aykırılık teşkil eden bu durum, vergilendirme alanında yürürlüğe giren

⁴⁸⁷ Danıştay 4. Dairesi, 18.11.1998 tarih ve E: 1997/5834, K: 1998/4320 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (04.11.2023)). Ayrıca bu Tebliğe istinaden tesis edilen bireysel işlemin iptal edilmesi konusunda bkz. Danıştay 4. Dairesi, 18.11.1998 tarih ve E: 1997/6158, K: 1998/4331 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (04.11.2023)).

bazı genel tebliğler özelinde de karşımıza çıkmaktadır. Ancak kanunda yer almayan bir sınırlamanın Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilmesi, Anayasa md.73/3'teki açık hüküm karşısında verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır⁴⁸⁸.

Vergileme işlemleri temel hak ve özgürlüklerden biri olan mülkiyet hakkına karşı esaslı bir müdahale içerdiğinden, bu müdahalenin yalnızca kanunla yapılması gerekir. Anayasa md.13'te temel hakların ancak kanunla sınırlandırılabilceği ve benzer şekilde Anayasa md.35'te, mülkiyet hakkının yalnızca kanunla sınırlandırılabilceği hüküm altına alınmıştır. Verginin ancak kanunla düzenlenebileceğini öngören Anayasa md.73/3 de sözü edilen kuralların vergi hukukuna yansması olarak değerlendirilebilir. Bu bakımdan Anayasa gereğince, vergileme alanında yayımlanan genel tebliğler ile idareye tanınan düzenleme yetkisinin; kanunda yer verilen bir hükmün ya da kuralın kapsamını daraltıcı, sınırlandırıcı veya bu hükmün uygulanmasını engelleyici şekilde kullanılması Anayasa'ya aykırıdır⁴⁸⁹.

3.1.3.2. Türk Vergi Mevzuatında Kanunun Uygulama Alanını Daraltan Genel Tebliğler

Genel tebliğler özelinde hukuka aykırılık türlerinden biri olarak ortaya çıkan kanunun uygulama alanının daraltılması sorununda, kanun koyucu tarafından kapsamı ve sınırları çizilen bir hükmün, kanunda verilen düzenleme yetkisini aşacak ve verginin temel unsurlarını etkileyecek şekilde daraltılması/sınırlandırılması söz konusudur. Bu şekilde hukuka aykırılık içeren bazı genel tebliğ örnekleri, Tablo 4'te gösterilmektedir:

⁴⁸⁸ Danıştay 4. Dairesi, 04.04.2001 tarih ve E: 2000/714, K: 2001/1249 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (07.11.2023)).

⁴⁸⁹ Anayasa Mahkemesi, 03.11.2020 tarih ve 2016/3675 başvuru numaralı karar, (RG. 05.03.2021-31414).

Tablo 4: Kanunun Uygulama Alanını Daraltan Genel Tebliğler

Genel Tebliğ	Kanuni Dayanak	Hukukî Sorun	İptal Davası	Dava Sonucu
1 Seri No’lu Genel Tebliğ	5520 sayılı Kanun	Kanunla kamu idare ve kuruluşlarının “sosyal amaçlarla” işlettiği kuruluşlar için getirilen vergi muafiyeti; tebliğ ile ceza ve infaz kurumları ve tutukevleri için bazı özel koşullar/şartlar getirilerek sınırlandırılmıştır.	✓	İptal
5 Sıra No’lu Genel Tebliğ	3568 sayılı Kanuna istinaden yayımlanan Yönetmelik	Tebliğ ile belirlenen “istisna ve indirim tutarı sınırlarının” aşıldığı durumda, KVK ve GVK kapsamında tanınan vergi istisnası ve indirimlerinden yararlanabilmek için bazı yükümlülükler getirilmiştir.	✓	İptal
19 Seri No’lu Genel Tebliğ	5520 sayılı Kanun	Yabancı para ve altın hesaplarının kur korumalı mevduat hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisinden istisna tutulmasına karşın; açıklayıcı tebliğ ile belirlenen kurumlar vergisi istisnası <i>hesaplama yöntemi</i> , yararlanılacak istisna tutarının “olması gerekenden daha az tutarda hesaplanmasına” yol açmaktadır.	✓	Devam ediyor
28 Seri No’lu Genel Tebliğ	3065 sayılı Kanun	Tebliğde, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde “iade edilecek” katma değer vergisinin, <i>yalnızca ihraç edilen malın bünyesine giren KDV ile sınırlı tutulacağı</i> ifade edilmiştir.	✓	İptal
149 Seri No’lu Genel Tebliğ	193 sayılı Kanun	Kanunda müellif, mütercim, ressam, heykeltıraş vb. serbest meslek erbaplarının kazançları için tanınan gelir vergisi istisnası; açıklayıcı bir genel tebliğ ile bazı özel koşullar ve kısıtlar getirilerek sınırlandırılmıştır.	-	-
395 Sıra No’lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Tebliğ ile odalar ve mesleki kuruluşların üyelerine bildirmek üzere özelge talebinde bulunamayacağı ifade edilerek; özelge talebinde bulunma hakkı sınırlandırılmıştır.	✓	İptal
1 Seri No’lu Genel Tebliğ	4962 sayılı Kanun	Kanunda vakıflara tanınan vergi muafiyeti; genel tebliğ ile “vakıfların faaliyet konusu” dikkate alınarak getirilen özel şartlar ve kısıtlar ile daraltılmıştır.	-	-
500, 530 ve 537 Sıra No’lu Genel Tebliğler	213 sayılı Kanun	Söz konusu üç tebliğde de, kanunda yeniden değerlemiden yararlanamayacağı belirtilen unsurların sayısı genişletilmiş ve dolayısıyla kanunla tanınan yeniden değerlendirme imkânı, tebliğler ile belirlenen yeni unsurlar dahilinde sınırlandırılmıştır.	-	-

Kaynak: İlgili Genel Tebliğler ve Danıştay kararlarından hareketle tarafımızca hazırlanmıştır.

Çalışmanın şimdiki kısmında, Tablo 4’te özetlenen ve Türk vergi mevzuatında kanunun uygulama alanını daraltan ya da kanun hükmünün uygulanmasına ilişkin sınırlandırıcı düzenlemeler ihdas eden genel tebliğ örnekleri incelenecek ve konunun hukukî değerlendirmesi yapılacaktır.

3.1.3.2.1. 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁴⁹⁰, KVK’nın uygulanmasına istinaden yayımlanan ve Kanunda yer alan birçok konuya ilişkin kurallar getiren geniş kapsamlı bir düzenleyici tebliğdir. Bu bakımdan söz konusu Genel Tebliğ, verginin konusu, mükellefi, tam ve dar mükellefiyet, muafiyet, istisna, indirilebilecek veya kabul edilmeyen giderler, tasfiye, birleşme ve benzeri konularda kurumlar vergisi ile ilgili hem açıklama hem de düzenleme hükümleri içeren detaylı bir düzenleyici işlemdir. 1 Seri No’lu Genel Tebliğ özelinde inceleyeceğimiz hukukî sorun ise, Tebliğde vergi muafiyetine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 4’üncü Bölüm ile ilgilidir.

Tebliğin “4.3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlar” alt başlıklı Bölümünde, kamu makamları tarafından “sosyal amaçlarla işletilen” sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları, tutukevlerine ait işyurtları gibi kurum ve kuruluşların kurumlar vergisinden muaf tutulduğu ifade edilmektedir. Bunun yanında Genel Tebliğin “4.3.2. Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri Bünyesinde Oluşturulan İşyurtları” başlığında ise, 4301 sayılı Kanun⁴⁹¹ md.6’ya atıf yapılarak ceza infaz kurumları ve tutukevlerine ait iş yurtlarının kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için bazı özelliklerin aranacağı belirtilmektedir.

Tebliğ uyarınca, hükümlülerin/tutukluların meslek sanatlarını koruyup geliştirmek ya da bu kişilere meslek/sanat öğretmek ve bu amaçla üretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumu/tutukevi bünyesinde kurulan kurumlar bu vergiden muaf tutulurken; “belirtilen amaçlar dışında” faaliyet gösteren işyurtlarının ise kurumlar vergisi muafiyeti bulunmayacaktır. Nitekim Genel Tebliğde bu muafiyet şartlarının daha iyi şekilde anlaşılabilmesi için örnekler verilmekte ve buna göre kantin ya da otopark işletmeciliğinin “sosyal amaçlı” bir faaliyet olmaması sebebiyle bu tür

⁴⁹⁰ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 03.04.2007-26482).

⁴⁹¹ 06.08.1997 tarih ve 4301 sayılı Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İşyurtları Kurumuna İlişkin Bazı Mali Hükümlerin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, (RG. 09.08.1997-23075).

işyurtlarının “iktisadi işletme” olarak kabul edileceği ve bunların vergi muafiyetinden yararlanamayacağı ifade edilmektedir. Ancak Tebliğde yer alan bu düzenlemede hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Vergi muafiyeti konusunda Genel Tebliğin ilgili Bölümüne düzenleme yetkisi veren KVK md.4 uyarınca, ceza infaz kurumları ve tutukevlerine ait iş yurtları kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu bakımdan Kanunda, cezaevi ve tutukevine bağlı işyurtlarının vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için herhangi bir ayrımın öngörülmediği ve sözü edilen işyurtlarına bağlı tüm kuruluşların kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabileceği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 1 Seri No’lu Genel Tebliğ, KVK md.4’e açık şekilde aykırılık teşkil ederek; Kanunun tanıdığı vergi muafiyetinin kapsamını belirli işyurtları özelinde daraltmakta ve hatta ortadan kaldırmaktadır. Anayasa md.13 ve md.73 gereğince kanunda öngörülmeyen bir sınırlamanın genel tebliğ ile getirilmesi mümkün olamayacağından; 1 Seri No’lu Genel Tebliğin vergi muafiyetine ilişkin bu hükümleri açıkça hukuka aykırıdır.

1 Seri No’lu Genel Tebliğde yer alan bu hukuka aykırılığa karşı Danıştay’da iptal davası açılmıştır. Dava sonucunda KVK md.4/1-c’de kurumlar vergisi konusunda bu tür kurumlara yönelik herhangi bir ayrım veya sınırlama yer almamasına karşın, mezkûr Genel Tebliğ ile böyle bir sınırlama getirilmesi hukuka aykırı bulunmuş ve Tebliğin söz konusu düzenlemeyi içeren kısmı iptal edilmiştir⁴⁹².

3.1.3.2.2. 5 Sıra No’lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği

5 Sıra No’lu Genel Tebliğ⁴⁹³, 3568 sayılı Kanun md.12 gereğince yayımlanan *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*⁴⁹⁴’e istinaden yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. Sözü edilen Yönetmelik md.7 uyarınca, “tasdik işlemi” yapılırken aranacak asgari bilgi ve tasdike ilişkin diğer usul ve esasların genel tebliğlerle belirleneceği belirtilmiş ve 5 Sıra No’lu Genel Tebliğ buna istinaden yayımlanmıştır.

⁴⁹² Danıştay 4. Dairesi, 08.04.2007 tarih ve E: 2007/1589, K: 2008/1275 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (08.11.2023)).

⁴⁹³ 5 Sıra No’lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, (RG. 17.03.1992-21174).

⁴⁹⁴ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (RG. 02.01.1990-20390).

Öte yandan inceleyeceğimiz Tebliğde, hukukî açıdan sorun teşkil eden bazı hükümler yer almaktadır.

Anılan Genel Tebliğin “A-Tasdik Kapsamına Alınan İstisnalar ile Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Gelirlere İlişkin İşlemler” Bölümünde, mülga 5422 sayılı KVK md.8 ve geçici madde 18’de yer alan istisnalar ile GVK mük.md.39 kapsamında kurum kazancından yapılacak indirimler için bazı düzenlemeler ihdas edilmiştir. Bu minvalde, Tebliğ kapsamında belirlenen istisna ve indirim tutarı “sınırının” aşılması durumunda; KVK ve GVK kapsamında tanınan bu istisna ve indirimlerden yararlanabilmek için bazı özel şartların aranacağı belirtilmiştir. Nitekim Genel Tebliğde belirlenen parasal sınırın üstünde istisna ve indirim hakkına sahip olan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu haklarından yararlanabilmesi için, “vergi dışı işlemlerin” yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. KVK ve GVK kapsamında vergi mükelleflerine tanınan bu hakların, idarî makamların tasarrufuyla sınırlandırılması hukuken söz konusu olamayacağından; Tebliğde yer alan bu düzenleme açıkça hukuka aykırıdır. Zira kanunda yer alan istisna ve indirim hükümlerinin uygulama alanını daraltan bir genel tebliğ, Anayasa bağlamında hukuk devleti, hukukî güvenlik ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

Nitekim 5 Sıra No’lu Genel Tebliğde yer alan bu hükümlere karşı iptal davası açılmıştır. İhtilafı inceleyen Danıştay dava dairesi, kanunlarda idarenin düzenleme yapabileceğine ilişkin hükümlere yer verilmesinin, kanunda öngörülmeeyen bir şartın idarî işlemle getirilebileceği anlamına gelmemekte olduğunu vurgulamış ve aksi yöndeki bir uygulamanın, kanun hükümlerinin idarî makamlarca değiştirilebileceği, daraltılabileceği veya genişletebileceğinin kabul edilmesi anlamına geleceğini ifade etmiştir. Danıştay dava sonucunda isabetli bir şekilde karar vermiş ve Tebliğin istisna ve indirimden yararlanmak için getirilen tasdik yükümlülüğü hükümlerini iptal etmiştir⁴⁹⁵.

⁴⁹⁵ Danıştay 4. Dairesi, 09.02.1994 tarih ve E: 1993/1805, K: 1994/618 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (09.11.2023)).

3.1.3.2.3. 19 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

19 Seri No’lu Genel Tebliğ⁴⁹⁶, KVK geçici madde 14’te yer alan düzenlemelere ilişkin açıklama getirmek ve 1 Seri No’lu Genel Tebliğ⁴⁹⁷ özelinde bazı düzenlemeler yapmak üzere yayımlanan yakın tarihli bir genel tebliğdir. Esasında KVK geçici madde 14, 7352 sayılı Kanunla⁴⁹⁸ KVK kapsamında yapılan değişiklikle birlikte getirilen ve kur korumalı mevduat hesabı kazançlarına ilişkin uygulanacak kurumlar vergisi istisnasını düzenleyen bir kanun maddesidir. Öte yandan 19 Seri No’lu Genel Tebliğ özelinde sözü edilen kurumlar vergisi istisnasının hesaplanma yöntemine ilişkin kamuoyunu meşgul eden önemli tartışmalar yaşanmaktadır.

Kur korumalı mevduat hesabı, Türk Lirasının yabancı paralar karşısındaki değer kaybını önlemek amacıyla getirilen bir uygulamadır. Bu uygulamanın ilk açıklandığı tarihten sonra altın hesapları da sistemin kapsamı içine alınmış ve devam eden süreçte kamuoyu eleştirileri dikkate alınarak tüzel kişiler de bu sisteme dahil edilmiştir. Nitekim kur korumalı mevduat hesabına geçiş yapmayı özendirmek için, gerçek ve tüzel kişilere kurumlar vergisi ve gelir vergisi açısından önemli vergisel avantajlar sunulmuştur. KVK geçici madde 14 ise, yabancı para ve altınların Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara yönelik getirilen kurumlar vergisi istisnasına ilişkin esasları hüküm altına almıştır⁴⁹⁹.

KVK geçici madde 14 uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin döviz ve altın varlıklarını kur korumalı mevduat hesaplarına aktarmaları sonrasında oluşan faiz, kâr payı, kur farkı, değerlendirme farkı gibi kazançları kurumlar vergisinden istisnadır⁵⁰⁰. 19 Seri No’lu Genel Tebliğde bu kurumlar vergisi istisnasına ilişkin 1 Seri No’lu Genel Tebliğe önemli bir bölüm eklenmiştir. Buna göre, “40. Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde

⁴⁹⁶ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19), (RG. 11.02.2022-31747).

⁴⁹⁷ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 03.04.2007-26482).

⁴⁹⁸ 20.01.2022 tarih ve 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 29.01.2022-31734).

⁴⁹⁹ Derya Yayman, “Kur Korumalı Mevduat Hesabına Tanınan Vergi Ayrıcalıklarının Bütçeye Etkileri”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 2, 2022, s. 526; H. Pınar Kaya, “Döviz Dönüşümlü Kur Korumalı Türk Lirası Mevduat Hesaplarının Vergi Usul Kanunu Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 32, Temmuz-Ağustos 2022, s. 117; Kenan Akbulut, “Kur Korumalı Mevduat Hesaplarından Elde Edilen Kur Farkı Gelirlerinde Kurum Kazancı İstisnası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 32, Kasım-Aralık 2022, s. 269.

⁵⁰⁰ Ahmet Köstekçi ve Filiz Özbay, “Kur Korumalı Mevduat Sistemi ve Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Business, Economics and Management Research Journal**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2023, s. 47.

Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması” Bölümünde, kurumlar vergisi istisnasının hesaplama yöntemi açıklanmıştır. Tebliğ uyarınca, 2021 yılı dönem sonu bilançosunda bankalar hesabında bulunan yabancı paralar birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşuyorsa; dönüştürülecek döviz cinsine ilişkin döviz tevdiat hesapları kurumlar vergisi istisnasının hesaplanmasında “toplucu” değerlendirilecektir⁵⁰¹. Bu bağlamda kur farkı kazançlarının hesaplanmasında “ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi” kullanılacak ve aynı döviz cinsinden birden fazla hesap bulunması durumunda bunlar “tek hesap” olarak konsolide edilerek hesaplanacaktır. Genel Tebliğ yayımlandıktan sonra, Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklanan bu istisna hesaplama yöntemi kamuoyundan yoğun tepkiler almıştır. Nitekim Tebliğde yer alan hesaplama yönteminin kullanılmasıyla, yararlanılacak kurumlar vergisi istisna tutarının olması gerekenden daha az tutarda hesaplanacağı konusunda itirazlar yapılmış ve Tebliğin ilgili Bölümüne karşı yürütmeyi durdurma talebiyle iptal davası açılmıştır⁵⁰².

Söz konusu iptal davası bir vergi mükellefinin, 19 Seri No’lu Genel Tebliğdeki hesaplama yöntemi sebebiyle istisna tutarının olması gerekenden daha düşük tutarda hesaplanması üzerine açılmıştır. Dava dilekçesinde KVK geçici madde 14’te, Genel Tebliğde yer alan hesaplama yöntemine ilişkin herhangi bir hükmün bulunmadığı ve Tebliğ ile öngörülen hesaplama yönteminin (FİFO), döviz kurlarına ilişkin genel seyrin artış gösterdiği dönem sonunda istisna edilecek kur kazancını düşüreceği ve dolayısıyla vergi yükünü artıracığı belirtilerek, Genel Tebliğdeki bu düzenlemenin KVK’ya aykırı olduğu iddia edilmiştir. Bunun üzerine Danıştay, 19 Seri No’lu Genel Tebliğe bu konuda verilen bir düzenleme yetkisi bulunmadığı gerekçesiyle, Tebliğin ilgili Bölümünün yürütmesini durdurmuştur. Verilen bu karara karşı Hazine ve Maliye Bakanlığı DVDDK’ya itiraz talebinde bulunmuş; ancak bu talep DVDDK tarafından reddedilmiştir⁵⁰³.

Danıştay tarafından esastan incelenecek bu dava henüz sonuçlanmasa da, 19 Seri No’lu Genel Tebliğin “açıklayıcı/yorum tebliği” olmasına rağmen vergi istisnası gibi verginin esaslı unsurlarını etkileyecek bir düzenleme ihdas etmesi açık şekilde

⁵⁰¹ Yayman, s. 528.

⁵⁰² Abdullah Tolu, “Danıştay’dan Maliye’ye KKM Şoku!”, **Ekonomim**., 28.12.2022, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/danistaydan-maliyeye-kkm-soku/678166>, (10.11.2023).

⁵⁰³ Abdullah Tolu, “Danıştay’dan Maliye’ye İkinci KKM Şoku!”, **Ekonomim**., 30.03.2023, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/danistaydan-maliyeye-ikinci-kkm-soku/688629>, (10.11.2023)’den yararlanılarak Danıştay 4. Dairesi, 28.11.2022 tarih ve E: 2022/5130 sayılı karar ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.01.2023 tarih ve İtiraz No: 2023/01 sayılı karar.

Anayasa'ya aykırıdır. Buna ilaveten Tebliğde yer verilen hesaplama yönteminin, Kanunun tanıdığı istisna hakkını etkileyici ve istisna tutarını azaltıcı bir etki yaratması da benzer şekilde Anayasa md.73 bağlamında hukuka uygunluk taşımamaktadır.

3.1.3.2.4. 28 Seri No'lu KDV Genel Tebliği

28 Seri No'lu KDV Genel Tebliği⁵⁰⁴, KDV Kanunu md.11/c'de idareye verilen düzenleme yetkisine dayanılarak çıkarılan ve katma değer vergisine yönelik iade işlemlerinin usul ve esaslarını belirlemek amacıyla yayımlanan genel tebliğlerden biridir. Buna ilaveten Genel Tebliğin "İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde İade Edilecek Katma Değer Vergisinin Hesaplanması" Bölümünde, Kanunun uygulama alanını daraltan ve sınırlandıran bir düzenleme ihdas edilmiştir.

Genel Tebliğin sözü edilen Bölümünde, KDV Kanunu'na göre iade edilecek katma değer vergisi ile kastedilenin; iade hakkı doğuran işlemler için yüklenilen vergilerden "indirimle giderilemeyen kısım" için geçerli olduğu belirtilmiştir. Tebliğde bu genel prensibin ihraç kaydıyla yapılan teslimler için de geçerli olduğu ve bu teslimlerde "iade edilecek" katma değer vergisinin, yalnızca ihraç edilen malın bünyesine giren KDV ile sınırlı tutulacağı ifade edilmiştir. Öte yandan katma değer vergisi sui generis nitelikli bir vergi türü olduğundan; bu vergi kapsamında çifte vergilendirme sorununa yol açmamak için getirilen indirim mekanizmasının ayrı bir önemi bulunmaktadır. Bu minvalde 28 Seri No'lu Genel Tebliğde vergi iadesine ilişkin yer alan bu hükümler, hukukî açıdan oldukça önemli bir konuyu ilgilendirmektedir.

Tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan KDV Kanunu md.11/1-c hükümleri uyarınca, ihracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan miktardan fazla olamayacaktır. Nitekim ihraç yoluyla teslimde KDV iadesine ilişkin getirilen bu indirim mekanizması çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla getirilmiştir. Buna göre ihracat istisnası sebebiyle ihracatçı tarafından KDV ödenmediği için; imalatçının teslim sırasında yüklendiği vergi, "vergi iadesi" aracılığıyla giderilmektedir. Bu indirim mekanizması ile hem ihracatçı hem de imalatçı hukuken koruma altına alınmaktadır. 28 Seri No'lu Genel Tebliğde ise, imalatçının yüklendiği KDV'nin indirimle giderilemeyen kısmına ilişkin vergi iadesinin, yalnızca ihraç edilen malın kapsamına giren KDV ile sınırlı tutulacağı belirtilse de; KDV Kanunu'nda vergi

⁵⁰⁴ 28 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 01.08.1988-19886).

iadesini bu şekilde sınırlandıran herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple Kanunla düzenlenen vergi iade mekanizmasının, söz konusu Genel Tebliğle sınırlandırılmış olması hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

Nitekim Tebliğde yer alan bu hükümlerin hukuka aykırı olduğu iddia edilerek iptal davası açılmıştır. Davayı inceleyen Danıştay, Genel Tebliğdeki bu düzenlemenin hem KDV Kanunu'nun temel amacına hem de Tebliğle düzenleme yetkisi veren Kanun hükümlerine uygun olmadığı gerekçesiyle, Tebliğin ilgili hükmünün iptaline karar vermiştir⁵⁰⁵.

3.1.3.2.5. 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

149 Seri No'lu Genel Tebliğ⁵⁰⁶, GVK'da yapılan değişiklikleri açıklamak üzere yayımlanan bir yorum tebliğidir. Ancak açıklayıcı tebliğ olmasına rağmen; Genel Tebliğin "I-Serbest Meslek Kazançlarında İstisna" Bölümünde, GVK'da düzenlenen vergi istisnasının kapsamının daraltılmasına yol açabilecek bir düzenleme bulunmaktadır.

GVK md.18'de serbest meslek kazancı kapsamında uygulanacak gelir vergi istisnasına yönelik hükümler yer almaktadır. Buna göre müellif, mütercim, ressam, heykeltıraş, bestekâr ve benzeri meslek erbaplarının ve bunların kanuni mirasçılarının bu faaliyetlere ilişkin eserleri yayınlamak, ihtira beratlarını satmak ya da bunlar üzerindeki haklarını devir/temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettiği kazançlar gelir vergisinden istisnadır. Kanunun bu açık hükmüne karşı, esasında bir yorum tebliği olarak yayımlanan 149 Seri No'lu Genel Tebliğde, sözü edilen vergi istisnasının uygulanabilmesi için bazı özel şartların getirildiği görülmektedir. Mezkûr Tebliğ I/d uyarınca, serbest meslek faaliyeti kapsamında Kanunda belirtilen gelir vergisi istisnasının uygulanabilmesi için; bu eserlerin "5846 sayılı *Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun*⁵⁰⁷ hükümlerine göre eser niteliğinde olması" ve "ihtira beratlarının da tescil edilmiş olması" gerekir. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özgelelerde de 149 Seri No'lu Genel Tebliğde yer alan bu hükümlere paralel şekilde bir görüş belirtildiği görülmektedir⁵⁰⁸.

⁵⁰⁵ Danıştay 7. Dairesi, 07.10.1994 tarih ve E: 1990/6645, K: 1994/4615 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (11.11.2023)).

⁵⁰⁶ 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 18.03.1986-19051).

⁵⁰⁷ 05.12.1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, (RG. 13.12.1951-7981).

⁵⁰⁸ Aslan Kaya, "Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı", **Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağanı**, (Ed. Mustafa Akkaya vd.), Atılım Üniversitesi Yayınları, No: 63, Ankara, 2020, ss. 387-388.

149 Seri No’lu Genel Tebliğ özelinde hukukî açıdan irdelenmesi gereken farklı sorunlar söz konusudur. Bunlardan ilki ve esasında en önemlisi, GVK md.18’de gelir vergisi istisnası uygulamasında idareye düzenleme yetkisi verilmemiş olmasıdır. Nitekim ilgili Genel Tebliğin Giriş Bölümünde de bu Tebliğin açıklayıcı/yorum tebliği olduğu açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla, GVK’da bu konuda idareye düzenleme yetkisi verilmemesine karşın, 149 Seri No’lu Genel Tebliğ ile ihdas edilen düzenleme hükümleri fonksiyon gaspına neden olmakta ve açık şekilde hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca mezkûr Genel Tebliğde, Kanunda öngörülen serbest meslek kazancına ilişkin vergi istisnasının kapsamını daraltacak ve bu açıdan istisna haklarını sınırlandıracak şekilde getirilen özel şartlar da hem GVK hem de Anayasa’ya aykırıdır. Şu an hâlâ yürürlükte olan Genel Tebliğin bu hükümleri, idare tarafından düzeltilmediği ya da Danıştay tarafından iptal edilmediği sürece uygulanmaya devam edecektir.

3.1.3.2.6. 395 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

395 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁵⁰⁹, VUK md.413’te düzenlenen mükelleflerin izahat taleplerine ilişkin sürecin esaslarını açıklamak üzere yayımlanan bir yorum tebliğidir. Bu bağlamda VUK md.413, mükellefler tarafından talep edilecek özelge ve sirküleri konu edinen bir kanun hükmü olarak karşımıza çıkmaktadır. Mezkûr Kanun maddesi uyarınca, vergi mükellefleri idareden izahat talep edebilecekler ve idare ise bu talepleri tek bir mükellef özelinde “özelge” ya da aynı durumda olan belirli bir mükellef grubu için “sirküler” şeklinde yanıtlanacaktır. VUK md.413’te özelge ve sirkülerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiş ve bunun üzerine *Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Yönelik Yönetmelik*⁵¹⁰ Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anlaşıldığı üzere, mükelleflerin izahat taleplerinin cevaplandırılması konusunda Kanunun işaret ettiği esas düzenleyici işlem, sözü edilen Yönetmelik’tir.

Esasında 395 Sıra No’lu Genel Tebliğ, “ilgili Yönetmelik’in yayımlanma tarihinden daha önce” çıkarılmıştır. Bu Tebliğ yukarıda da ifade edildiği üzere, hukukî açıdan bağlayıcı olmayan bir yorum tebliğidir. Genel Tebliğde esas olarak “özelge”

⁵⁰⁹ 395 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 16.01.2010-27464).

⁵¹⁰ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Yönelik Yönetmelik, (RG. 28.08.2010-27686).

kapsamında açıklamalar yapılmış ve bu bağlamda özelgenin konusu ve kapsamı, özelge tayininde yetkili makam, özelge talebinde bulunabilecekler ve özelge talebinin yapılacağı yer gibi çeşitli konularda idarenin görüşü yansıtılmıştır. Öte yandan bu başlık altında inceleyeceğimiz hukukî sorun, Tebliğin “4. Özelge Talebinde Bulunabilecekler” Bölümüyle ilgilidir. Bu Bölümde, vergi mükellefleri ve vergi sorumluları ile bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri ya da vekillerinin özelge talebinde bulunabileceği; ancak “odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşların üyelerine bildirmek üzere” özelge talebinde bulunamayacakları ifade edilmiştir⁵¹¹. Bununla birlikte VUK md.413’te mesleki kuruluşların özelge talebinde bulunamayacağına ilişkin herhangi bir sınırlandırıcı hüküm bulunmamaktadır. Nitekim Genel Tebliğde yer alan sınırlandırmanın yarattığı ihtilaf sebebiyle bu durum iptal davasına konu olmuştur.

İptal davasını, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği açmıştır. Davayı inceleyen Danıştay; meslek kuruluşlarının özelge talebinde bulunmasının önünde herhangi bir kanuni engelin bulunmaması ve 3568 sayılı Kanun gereğince meslek mensuplarının vergisel işlemlerde hizmet verdikleri mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulması nedeniyle izahat talebinde bulunabileceği gerekçeleriyle, Genel Tebliğde yer alan bu hükmün iptal edilmesine karar vermiştir⁵¹². Yapılan temyiz başvurusu sonucunda ilgili karar, DVDDK tarafından onanmıştır⁵¹³. Sürecin devamında *Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Yönelik Yönetmelik* yayımlanmış ve ilgili Genel Tebliğ, 400 Sıra No’lu Genel Tebliğ⁵¹⁴ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak mezkûr Yönetmelik’te idarenin, 395 Sıra No’lu Genel Tebliğdeki görüşünden vazgeçmediği görülmüştür⁵¹⁵.

Anılan Yönetmelik md.9’da “odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşların üyelerine ilan etmek üzere özelge talebinde bulunamayacağı”; ancak bu

⁵¹¹ Yaşar Ayyıldız, “Mükelleflerin İzahat Talepleri ve Hukuki Sonuçları İtibariyle ‘Özelge’ ve ‘Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş’ Ayrımı”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2018, s. 165; Selçuk Tekin, “Türk Vergi Hukukunda Özelgeler”, **XII. International Balkan and Near Eastern Congress Series on Economics, Business and Management**, Plovdiv/Bulgaria, 20-21 Nisan 2019, s. 461.

⁵¹² Danıştay 4. Dairesi, 08.03.2011 tarih ve E: 2010/1129, K: 2011/982 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (15.11.2023)).

⁵¹³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 30.04.2013 tarih ve E: 2011/561, K: 2013/158 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (15.11.2023)).

⁵¹⁴ 400 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 01.10.2010-27716).

⁵¹⁵ Hasan Aykın, “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 125, 2016, s. 159.

sınırlandırmanın “kendi mükellefiyetleriyle ilgili olmadığı” belirtilmiştir. Bununla birlikte bu mesleki kuruluşların, Gelir İdaresi Başkanlığından vergilendirme ile ilgili konularda “özelge niteliğinde olmayan görüş” talep edebileceği ifade edilmiştir. Bu minvalde, 395 Sıra No’lu Genel Tebliğ ile mesleki kuruluşlara ilişkin getirilen kısıtlamanın; Danıştay’ın iptal kararı sonrasında söz konusu Yönetmelik’e yansıtıldığı anlaşılmaktadır. Ancak *Danıştay Kanunu* md.24/1-c uyarınca ilgili Yönetmelik’e karşı iptal davası açılabileceğinden; ilerleyen süreçte meslek odalarına karşı getirilen bu kısıtlama hükümleri, Danıştay’ın hukukî incelemesine tekrar konu edinilebilir.

3.1.3.2.7. 1 Seri No’lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ

1 Seri No’lu Genel Tebliğ⁵¹⁶, 4962 sayılı Kanun⁵¹⁷ md.20’de vakıflara tanınan vergi muafiyetinin usul ve esaslarını belirlemek üzere yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. Mezkûr Kanun md.20’de, “*Gelirlerinin en az üçte ikisini nev’i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara*” Bakanlar Kurulu⁵¹⁸ tarafından vergi muafiyeti tanınabileceğine hükmedilmiştir. Buna ilaveten 4962 sayılı Kanun md.20’de, vakıfların vergi muafiyetinden yararlanması ve bu muafiyetin kaybedilmesine ilişkin şartlar ile diğer usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği ifade edilmiştir. Bu yetkiye istinaden yayımlanan 1 Seri No’lu Genel Tebliğde ise, Kanunun tanıdığı “muafiyetten yararlanma ve muafiyeti kaybetme şartlarını belirleme yetkisini” aşarak; vergi muafiyetinden yararlanacak vakıfların kapsamını daraltmaya yönelik bir sınırlandırma ihdas edilmiştir.

4962 sayılı Kanun md.20’de, vakıflara vergi muafiyeti tanınabilmesi için iki asgari koşulun arandığı görülmektedir. Bu koşullar, “vakıfların gelirlerinin en az üçte ikisini Kanunun işaret ettiği hizmetler için kullanması” ve bunların “nev’i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek için kurulması” olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla ilgili Kanun vakıfların vergi muafiyeti konusunda, sözü edilen asgari iki koşul dışında herhangi bir sınırlandırmaya yer vermemiştir. Öte yandan 1 Seri No’lu Genel Tebliğin

⁵¹⁶ 1 Seri No’lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği, (RG. 03.04.2007-26482).

⁵¹⁷ 30.07.2003 tarih ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, (RG. 07.08.2003-25192).

⁵¹⁸ 2017 yılında gerçekleşen Anayasa değişikliği sonrasında bu vergi muafiyetini tanıma yetkisi “Cumhurbaşkanına” verilmiştir.

“1. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları” Bölümünde, vergi muafiyetinden yararlanabilmek için “vakıfların faaliyet konusu” özelinde bazı özel şartlar aranmaktadır.

1 Seri No’lu Genel Tebliğde vakıflara katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisi gibi çeşitli vergi türleri özelinde vergi muafiyeti tanınacağı ifade edilmiştir. Bunun yanında Tebliğin 1’inci Bölümünde sözü edilen vergi muafiyetinden yararlanabilmek için bu vakıfların “sağlık”, “sosyal yardım”, “eğitim”, “bilimsel araştırma ve geliştirme” ve “kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma” konularındaki bir faaliyeti amaç edinmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu durumda Tebliğde sayılan faaliyet alanları dışında hizmet veren vakıflar, vergi muafiyetinden yararlanamayacaktır. Ancak yukarıda incelendiği üzere, 4962 sayılı Kanun md.20’de idareye tanınan düzenleme yetkisi, muafiyetten yararlanma veya muafiyet hakkının kaybedilmesine yönelik “şekli ve usûlî” kuralları belirlemekle sınırlıdır. Aksi bir kabul, kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun idarenin takdirine bırakılmasına neden olacak ve bu durum Anayasa md.7 kapsamında “yasama yetkisinin devredilmezliği” kuralına aykırılık teşkil edecektir. Öte yandan düzenleme yetkisinin, Kanunda muğlak ve belirsiz bir şekilde hüküm altına alındığını da söylemek gerekir ki, bu durum başlı başına ayrı bir eleştiri konusudur. Esas konuya döndüğümüzde ise, ilgili Kanunda vakıfların faaliyet alanına ilişkin Tebliğde yer verilen şekilde bir sınırlandırma getirilmediği görülmektedir. Dolayısıyla 1 Seri No’lu Genel Tebliğde sayılan faaliyet alanları dışında kalan vakıfların, Kanunda tanınan vergi muafiyeti hakkından yararlanamayacağına ilişkin getirilen kısıtlama, Kanunun uygulama alanını daraltmakta ve fonksiyon gaspı ile yetki aşımı gerekçeleriyle hukuka uyarlık teşkil etmemektedir.

3.1.3.2.8. 500 Sıra No’lu, 530 Sıra No’lu ve 537 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğleri

500 Sıra No’lu ⁵¹⁹, 530 Sıra No’lu ⁵²⁰ ve 537⁵²¹ Sıra No’lu VUK Genel Tebliğleri, VUK geçici madde 31, geçici madde 32 ve VUK mük.md.298 kapsamında ihdas edilen “yeniden değerlendirme” müessesesinin uygulanmasına istinaden çıkarılan yakın tarihli düzenleyici genel tebliğlerdir. Sözü edilen Genel Tebliğlerde, yeniden

⁵¹⁹ 500 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 06.07.2018-30470).

⁵²⁰ 530 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 16.07.2021-31543).

⁵²¹ 537 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 14.05.2022-31835).

değerlemeye ilişkin ortak bir hüküm bulunmakta ve bu hüküm Kanunun uygulama alanını daraltan bir ihtilafa yol açmaktadır.

Söz konusu ihtilaf, VUK'un ilgili maddeleri ile anılan Genel Tebliğler arasında “yeniden değerlemeye konu olacak iktisadi kıymetlerin kapsamına” ilişkin farklılıktan kaynaklanmaktadır. VUK geçici madde 31, geçici madde 32 ve VUK mük.md.298’de yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerle ilgili kapsamlı düzenlemeler yapılmış ve “*sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu olan taşınmazların*” yeniden değerlemeden yararlanamayacağı öngörülmüştür. Öte yandan 500 Sıra No’lu Tebliğ ve 530 Sıra No’lu Tebliğlerin 5’inci maddesinde ve 537 Sıra No’lu Tebliğin ise 6’ıncı maddesinde; “*iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetlerin*” yeniden değerlemeden yararlanamayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla ilgili Tebliğler aracılığıyla, VUK’ta sayılan taşınmazlara ilişkin kısıtlamanın genişletildiği ve sözü edilen kıymetler için yeniden değerlendirme imkânının ortadan kaldırıldığı görülmektedir. Ancak VUK’un ilgili maddelerinde Tebliğlerin işaret ettiği kıymetlerin yeniden değerlemeden faydalanamayacağına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamakta ve bunun yanında idareye bu konuda kısıtlama yapabilme yetkisi de tanınmamaktadır.

Sözü edilen Genel Tebliğlere dayanılarak tesis edilen subjektif işleme karşı vergi mahkemesinde açılan bir davanın sonucunda, genel tebliğle kişisel hakların kısıtlanmasına ve daraltılmasına yönelik hükümler getirilemeyeceği belirtilerek dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir⁵²². Ancak düzenleyici işlemlerin hukuka uygunluk denetimi, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’da yapılacağından; mezkûr Genel Tebliğler yürürlükte kalmaya ve uygulanmaya devam etmiştir. Kanaatimizce bu konuda Danıştay nezdinde açılacak bir iptal davası, kuvvetle muhtemel iptal kararı ile sonuçlanacaktır. Zira Kanunda öngörülmeyen bir kısıtlama getirerek, Kanunun uygulama alanını daraltan ilgili Genel Tebliğler, kanunilik ilkesi açısından Anayasa md.73’e açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

⁵²² Abdullah Tolu, “Taşınmaz Değerlemesinde İlk Raunt İnşaat Sektörünün”, **Ekonomim.**, 10.05.2023, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/tasinmaz-degerlemesinde-ilk-raunt-insaat-sektorunun/693977>, (16.11.2023)’den yararlanılarak İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 03.03.2023 tarih ve E: 2022/442, K: 2023/641 sayılı karar.

3.1.4. Genel Tebliğ ile Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılması

Çalışmanın şimdiki kısmında, vergilendirme alanında yayımlanan genel tebliğler ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ya da ihlal edilmesi konusunda ortaya çıkan hukuka aykırılıklar araştırılacaktır. Bu bağlamda öncelikle temel hak ve özgürlüklerin teorik çerçevesine ilişkin açıklamalar yapılacak ve bu hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda Anayasa’da öngörülen kurallara yer verilecektir. Daha sonra vergi mevzuatı içerisinde yayımlanan genel tebliğler arasında temel hak ve özgürlükleri sınırlandıran tebliğ örneklerine yer verilecek ve konunun hukukî incelemesi yapılacaktır.

3.1.4.1. Temel Hak ve Özgürlüklere Genel Bir Bakış

Anayasa md.2’de, “Türkiye Cumhuriyeti’nin insan haklarını saygılı bir hukuk devleti” olduğundan söz edilirken; diğer yandan temel hak ve özgürlükler kavramına da sıkça atıf yapılmaktadır. Nitekim Anayasa bağlamında insan haklarına saygılı olma bir “yorum” şekli, temel hak ve özgürlükler ise bunun “uygulama aracı” olarak değerlendirilebilir. Buna ilaveten, Anayasa’da insan hakları ile temel hak ve özgürlüklerin birbirine eş değer anlamda kullanıldığı görülmektedir. Anayasal bir terim olan ve uluslararası belgelerde düzenlenen insan hakları; insan olmanın değerini korumayı amaçlayan ve insanın maddi/manevi varlığının gelişmesini hedefleyen üstün kurallar bütünü olarak tanımlanabilir⁵²³.

Devlet egemenliğinin temel hak ve özgürlüklerin korunması lehine sınırlandırılmasında, insan hak ve özgürlüklerinin tarihi ve felsefî gelişim sürecinin önemli bir etkisi vardır. Modern demokratik yönetim biçimlerinde, temel hak ve özgürlüklerin korunması ve devlet müdahalesinin sınırlandırılmasında “hukuk devletinin” esası, bu hak ve özgürlükleri korumak ve güvence altına almak meselesiyle doğrudan ilişkilidir. Zira bir hukuk devletinde esas önemli olan, temel hak ve özgürlüklere saygılı şekilde davranılması ve kişilerin bu konuda bilhassa hukuk kurallarına dair güven duygularının her zaman mevcut kılınmasıdır⁵²⁴.

⁵²³ Utkan Araslı, **Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Açısından Anayasal Temel İlke ve Kavramlar**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2015, s. 214.

⁵²⁴ Gözde Erkin, “Çeşitli Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Vergilendirme Yetkisinin Sınırları Sorunu” **IV. Vergi Hukuku Konferansı**, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2016, s. 93; Turhan Tüfan Yüce, “Temel Hakların Özü Kavramı ve Sınırlanması Problemi”, **Dr. A. Recai Seçkin’e Armağan**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 251.

İnsan hak ve özgürlükleri meselesi, uzun ve köklü bir tarihsel gelişim süreci içerisinde vuku bulan siyasi/toplumsal olaylar neticesinde gelişmiş ve çeşitli düşüncelerle zenginleştirilerek, hukukî zemini zengin bir alt yapıyla güçlendirilmiştir. Nitekim “insan haklarına saygı”, doğal hukuk ve haklar doktrinine yol gösteren temel ilke olarak karşımıza çıkmakta ve sürekli şekilde gelişip/iyileştirilmektedir⁵²⁵. Bununla birlikte insan hakları meselesinin hem doğal hukuk hem de pozitif hukuk açısından iki ayrı yönü bulunmaktadır. Doğal hukuk açısından insan hakları, kişinin insan olmaktan kaynaklanan doğal haklara sahip olduğu görüşü üzerine kuruludur. Diğer yandan insan hakları özü itibariyle doğal hukuk ürünü olmasıyla birlikte; bu hak ve özgürlüklerin ancak “yazılı” şekilde düzenlendiğinde güvence altına alınacak olması sebebiyle, temel hak ve özgürlüklerin pozitif hukuk yönü de bir hayli önem kazanmıştır⁵²⁶.

Bu açıdan insanlık tarihi aynı zamanda, kişilerin birtakım hukukî hak ve özgürlüklerin kazanımına yönelik verdikleri mücadelelerin de tarihi olmuştur. Nitekim insan hakları düşüncesinin tarihi ve düşünsel serüveni, antik çağlara kadar uzanmaktadır⁵²⁷. Bununla birlikte insan hakları konusunda verilen mücadelelerin ve elde edilen kazanımların arka planında, ağır ve keyfî bir vergilendirme yetkisine karşı gösterilen direnç ve tepkinin önemli bir ağırlığı bulunmaktadır⁵²⁸. Öte yandan tarihsel süreç içerisinde temel hak ve özgürlüklerin kazanımı Magna Carta (1215), İnsan ve Yurttaş Hakları Beyannamesi (1789), İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi (1948) ile kuvvetli şekilde gelişse de bu konuda atılan en etkili adım, İkinci Dünya Savaşı sonrasında imzalanan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (1950) ile gerçekleşmiştir. İlgili Sözleşme ve buna dayalı hak ve özgürlüklerin korunması adına kurulan İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, temel hak ve özgürlüklerin uluslararası alanda korunan hukukî bir statüye kavuşmasında başat faktörler arasındadır.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, modern dünyada temel hak ve özgürlüklerin korunmasında dikkate alınan en önemli uluslararası hukukî kaynak olarak karşımıza

⁵²⁵ Meltem Dikmen Caniklioğlu, “Anlamı, Kapsamı ve Sınırlarıyla Temel haklar ve Anayasalarımız”, **Prof. Dr. Mahmut Tevfik Bırsel’e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir, 2001, s. 463.

⁵²⁶ Belkıs Konan, “İnsan Hakları ve Temel Özgürlükler Açısından Osmanlı Devletine Bakış”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2011, ss. 254-255.

⁵²⁷ Kemal Gözler, **İnsan Hakları Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 124.

⁵²⁸ Kader Melis Topçu, **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 24.

çıkılmaktadır⁵²⁹. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 1950 yılında Avrupa Konseyi ülkeleri tarafından imzalandıktan sonra yürürlüğe giren ek protokoller ile birlikte iyileştirilmiş ve genişletilmiştir. Nitekim Sözleşmenin bu konuda kendinden önceki yasal düzenlemelerden en önemli farkı; temel hak ve özgürlüklerin somut ve ayrıntılı şekilde tanımlanması, buna ilişkin sınırların keskin şekilde çizilmiş olması ve taraf ülkelerin Sözleşmede sayılan hak ve özgürlükleri tanımış ve bunları yetki alanları içinde bulunan herkese uygulamayı kabul etmiş olmasıdır⁵³⁰.

İnsan hakları ve özgürlükleri konusunda uluslararası boyutta yaşanan bu gelişmelerin ulusal hukuk kurallarına yansımaları ile birlikte, ülke Anayasalarında bu konuya yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Nitekim temel hak ve özgürlüklerin Anayasal güvenceye kavuşması ile pozitif hukuk kuralları bu çerçevede şekillenmiştir. Türk hukukunda temel hak ve özgürlükler, 1982 tarihli *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*'nın İkinci Kısımında “Temel Haklar ve Ödevler” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu Kısımın Birinci Bölümünde “Genel Hükümler” başlığı altında; temel hak ve özgürlüklerin niteliği (md.12) ile bu hak ve özgürlüklerin sınırlanması (md.13), kötüye kullanılamaması (md.14), durdurulması (md.15) ve bu konuda yabancıların durumu (md.16) hakkında hükümler yer almaktadır. Anayasa'nın bundan sonraki Bölümünde ise temel hak ve özgürlükler, “kişinin hakları ve ödevleri⁵³¹”, “sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler⁵³²” ve “siyasî haklar ve ödevler⁵³³” olarak üçlü

⁵²⁹ İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi kapsamında yer alan temel hak ve özgürlükler, süreç içerisinde 16 adet ek protokolle geliştirilmiş ve Sözleşmeye taraf olan ülkelerin Anayasalarında da benzer hükümlerle güvence altına alınmıştır. Sözleşmede sayılan temel hak ve özgürlüklere, “yaşama hakkı (md.2)”, “özgürlük ve güvenlik hakkı (md.5)”, “adil yargılanma hakkı (md.6)”, “özel ve aile hayatına saygı hakkı (md.8)”, “düşünce, vicdan ve din özgürlüğü (md.9)”, “evlenme hakkı (md.12)”, “etkili başvuru hakkı (md.13)”, “mülkiyet hakkı (Ek Protokol 1, md.1)”, “eğitim hakkı (Ek Protokol 1, md.2)”, “serbest dolaşım özgürlüğü (Ek Protokol 4, md.2)” örnek olarak gösterilebilir.

⁵³⁰ Hilal Sanioğlu, “Avrupa Birliği Hukukunda İnsan Hakları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 74, 2008, s. 80; M. Fatih Çınar, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Düzenlenen Haklar ve Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı”, *Uluslararası Hukuk ve Sosyal Bilim Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, 2022, s. 106.

⁵³¹ Anayasa’da “Kişinin Hakları ve Ödevleri” kapsamında 20’den fazla hak ve özgürlüğe atıf yapıldığı görülmektedir. Bunlara, “kişi dokunulmazlığı hakkı (md.17)”, “özel hayatın gizliliği hakkı (md.20)”, “konut dokunulmazlığı hakkı (md.21)”, “yerleşme ve seyahat özgürlüğü (md.23)”, “mülkiyet hakkı (md.35)” örnek olarak gösterilebilir.

⁵³² Anayasa’da “Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler” kapsamında yedi farklı hak, özgürlük ve ödev atıf yapıldığı görülmektedir. Bunlar, “ailenin korunması ve çocuk hakları (md.41)”, “çalışma, sözleşme ve özel teşebbüs kurma özgürlüğü (md.48)”, “çalışma hakkı ve ödevi (md.49)”, “çalışma şartları ve dinlenme hakkı (md.50)”, “sendika kurma hakkı (md.51)”, “toplu iş sözleşmesi ve toplu sözleşme hakkı (md.53)” ve “grev hakkı ve lokavt (md.54)” tır.

⁵³³ Anayasa’da “Siyasî Haklar ve Ödevler” kapsamında yedi farklı hak ve ödev atıf yapıldığı görülmektedir. Bunlar, “vatandaşlık hakkı (md.66)”, “parti kurma, partilere girme ve partilerden ayrılma hakkı (md.68)”, “kamu hizmetlerine girme hakkı (md.70)”, “vatan hizmeti hakkı ve ödevi

bir ayrımla hüküm altına alınmıştır⁵³⁴.

Modern hukuk devletlerinde, Anayasa ve uluslararası hukukî belgelerde koruma altına alınan temel hak ve özgürlükler bağlamındaki “özgürlük” vurgusu; kişilere tamamen serbest ve keyfî şekilde her istediklerini yapabilmeleri hürriyeti tanımamaktadır. Bu durumda sözü edilen hak ve özgürlükler, kişilerin insan olmanın değerine yakışır şekilde yaşam sürebilmeleri için, hukuk devletinin koruması altında güven duygusu içinde olmalarını ifade etmektedir. Buna karşın kişilerin kendi menfaatleri uğruna başkasının hak ve özgürlüklerine müdahale etmesi ya da devletin Anayasa’da belirlenen “sınırlandırma” koşulları dışında kişilerin hak ve hürriyetlerini ihlal etmesi hem ulusal hem de uluslararası insan hakları hukuku açısından mümkün değildir.

3.1.4.2. Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Anayasal Kural: “Kanun” ile Sınırlama

Anayasa’nın İkinci Kısımında düzenlenen temel hak ve özgürlükler hem Anayasal bağlamda hukukî koruma altına alınmış hem de belirli koşullar altında sınırlamaya tabi tutulmuştur. Nitekim toplum ve devlet hayatı içinde kişilere sınırsız anlamda bir özgürlük tanınamayacağından; kişi temel hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılması ihtiyacı kaçınılmazdır. 1982 Anayasası da bu gereklilikten yola çıkarak temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması meselesini “olağan” ve “olağanüstü” dönemlerde iki farklı şekilde düzenlemiştir⁵³⁵.

Temel hak ve özgürlüklerin olağan dönemde ne şekilde sınırlandırılacağı, Anayasa md.13’te “Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması” başlığıyla düzenlenmiştir⁵³⁶. İlgili madde uyarınca temel hak ve özgürlükler, “*ancak kanunla sınırlandırılabilir*”. Buna ilaveten mezkûr madde hükmünde kanunla yapılacak bu sınırlamaya ilişkin bazı şartların öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bu şartlar altında temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında şu şartlar aranmaktadır: “kanunla yapılması

(md.72)”, “vergi ödevi (md.73) ve “dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı (md.74)’dır.

⁵³⁴ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş: Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, 27. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, s. 226.

⁵³⁵ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş: Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, 19. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 219.

⁵³⁶ Anayasa md.13 uyarınca, “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”.

gerekir”, “Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağılı olarak yapılmalıdır”, “Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygun olması gerekir”, “demokratik toplum düzeni, lâik Cumhuriyetin gerekleri ve ölçülülük ilkesine⁵³⁷ aykırı olmamalıdır” ve “temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunulmamalıdır”⁵³⁸.

Temel hak ve özgürlüklerin olağanüstü dönemde sınırlandırılması ise Anayasa md.15’te “Temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının durdurulması” başlığıyla düzenlenmiştir. Buna göre “savaş, seferberlik (...)” veya “olağanüstü hallerde”, temel hak ve özgürlüklerin kullanılması kısmen ya da tamamen durdurulabilir veya bu hak/özgürlükler için Anayasa’da öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir. Bununla birlikte Anayasa md.15’te, temel hak ve özgürlüklerin sayılan şekillerde sınırlandırılması ya da durdurulması keyfî bir takdire bırakılmamış ve bu konuda birtakım koşullar öngörülmüştür. Bu bağlamda sözü edilen olağanüstü durumlarda yapılacak bu sınırlandırmalarda, “milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihmal edilmemeli”, “ölçülülük ilkesine uygun şekilde hareket edilmeli”, “savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında kişilerin yaşam hakkı ile maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulmamalı”, “kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanmamalı ve bundan dolayı suçlanmamalı”, “suç ve cezalar geriye yürütülmemeli” ve “suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılmamalıdır”.

Anlaşıldığı üzere, Anayasa’da hem olağan hem de olağanüstü dönemler için temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda bilhassa “ölçülülük ilkesi” ön plana çıkmaktadır. Nitekim temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, Anayasalarda öngörülen “sınırlama sebeplerine” bağılı olarak bu hakların “ne ölçüde”

⁵³⁷ Ölçülülük ilkesi temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda hem Anayasa’da hem de temel hak ve özgürlük ihlali konusunda incelenen davalarda Anayasa Mahkemesi içtihatlarında oldukça önem verilen bir ilkedir. Anayasa’da hukuk devletinin en önemli ilkelerinden biri olarak güvence altına alınan ölçülülük ilkesi, “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere bu üç alt ilke üzerine kuruludur. Bu ilkeler bir Anayasa Mahkemesi kararında şu şekilde değerlendirilmiştir. “(...) hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve ceza hukukunun temel prensiplerinden olan ölçülülük ilkesiyle bağılıdır. Bu ilke ise “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik”, başvuru önlemin ulaşılacak istenen amaç için elverişli olmasını, “gereklilik” başvuru önlemin ulaşılacak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve “orantılılık” ise başvuru önlem ve ulaşılacak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Ölçülülük ilkesiyle devlet, cezalandırmanın sağladığı kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil bir dengeyi sağlamakla yükümlüdür”. Ayrıntılı bilgi için bkz. Anayasa Mahkemesi, 03.07.2014 tarih ve E: 2013/160, K: 2014/117 sayılı karar, (RG. 07.14.2015-29319).

⁵³⁸ Gözler, 2012, s. 220; Kemal Gözler, “Anayasa Değişikliğinin Temel hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri: Anayasanın 13’üncü Maddesinin Yeni Şekli Hakkında Bir İnceleme”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 59, Sayı: 2001/4, 2001, s. 55.

veya “nereye kadar” sınırlandırılabilceğini ortaya koyan ilkelerin/kuralların bulunmasını gerektirmektedir. Zira Anayasa md.13 uyarınca temel hak ve özgürlükler kanunla sınırlandırılabilir; bu hak ve özgürlüklerin kanun koyucu tarafından keyfi şekilde sınırlandırılmasına karşı geliştirilen güvencelerden en önemlisi ölçülülük ilkesidir⁵³⁹. Bu minvalde ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması meselesinde “ulaşılacak istenen amaç” ile “sınırlama” arasında kurulması gereken makul ve adil dengedir⁵⁴⁰. Yargı organları da hak ve özgürlük ihlalleri konusunda inceledikleri davalarda, özellikle ölçülülük ilkesi açısından kurulması gereken bu dengeyi gözeterek hüküm vermektedir.

Anayasa md.13’te açıkça öngörüldüğü üzere, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusundaki tek hukukî kaynak “kanunlar” olacaktır. Bu bakımdan “*kanun ile idareye sınırlama/müdahale yetkisi verilmeden*”, idarenin düzenleyici işlemleriyle kişi hak ve hürriyetlerini sınırlandıran ya da ihlal eden şekilde bir düzenleme yapılması; Anayasa’da açıkça hüküm altına alınan “*sınırlamanın kanuniliği*” şartına aykırılık teşkil etmektedir. Zira Anayasa md.13’te hak ve özgürlüklerin “ancak kanunla sınırlandırılacağı” ifadesinde yer alan “*ancak*” edatı ile bu konuda kanundan başka bir hukukî kaynağın kullanılamayacağı hususuna vurgu yapılmıştır⁵⁴¹. Bu bağlamda düzenleyici işlemlerle kanunda öngörülmemiş bir sınırlandırma ihdas edilemez⁵⁴².

Buna ilaveten hak ve özgürlüklere karşı idarî makamlar tarafından yapılan bir müdahale söz konusu olduğunda, hukukî açıdan öncelikle tespit edilmesi gereken husus; “bu müdahalenin kanuni dayanağının var olup/olmadığına” bakmaktır⁵⁴³. Nitekim “açık bir kanun hükmü olmaksızın” temel hak ve özgürlüklerin ilk elden düzenleyici işlemlerle sınırlandırılmayacağı kuralı, Anayasa Mahkemesi kararlarında da vurgulanmaktadır. Buna göre kanunun tanıdığı yetkiyle, idarî makamların temel

⁵³⁹ Yüksel Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2017, s. 3.

⁵⁴⁰ Ali Akyıldız, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, **151. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları, No: 106, Ankara, 10 Mayıs 2019, s. 112; Jülide Gül Erdem, “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 62, Sayı: 4, 2013, s. 981.

⁵⁴¹ Fazıl Sağlam, **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1982, s. 101; Zafer Gören, “Temel Hakların Sınırlanması-Sınırlamanın Sınırları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 12, 2007, s. 46.

⁵⁴² H. Tahsin Fendoğlu, “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması AY. Md 13”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1, 2002, ss. 126-127.

⁵⁴³ Anayasa Mahkemesi, 11.12.2014 tarih ve 2013/6154 başvuru numaralı kararı.

hak ve özgürlüklere karşı yapacağı müdahalelerin objektif nitelik taşıması ve bu konuda idareye kanunla sınırlı kalmak koşuluyla geniş bir takdir yetkisi verilmemesi gerekir⁵⁴⁴.

İdarenin “kamu yararını” sağlamak amacıyla tesis ettiği işlemler, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasıyla sonuçlanabilir. Nitekim kamu yararı, devlet organlarının tüm işlem ve eylemlerinin nedenini ve aynı zamanda bunların genel amacını içeren ve “kamu hizmeti” ile somutlaşan bir kavramdır. Bu açıdan devlet faaliyetlerinin hukuka uygunluğunun ölçüsünü temsil eden kamu yararı, kişi hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılmasını gereken işlem/eylemleri hukukî açıdan uygun kılmaktadır. Burada önemli olan, kamu yararını gerçekleştirirken yapılacak müdahalenin kanuni dayanağının bulunması ve ölçülülük ilkesine uygun olmasıdır. Zira kamu yararını sağlama ile kişi hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılması arasında adil ve makul bir denge kurulamazsa ve bu sınırlamanın yapılabilmesi için kanunda açık bir hüküm bulunmazsa; bu durumda hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesi sonucuyla karşı karşıya kalınacaktır⁵⁴⁵. Bu açıdan idarî makamların düzenleyici işlem yapabilmesine olanak tanıyan yetkinin kamu yararı ve hizmet gereklerine, hukuk devletine ve hukuk güvenliği ile kazanılmış haklara saygı ilkesine uygun olması gerekir⁵⁴⁶.

3.1.4.3. Vergi Hukukunda Temel Hak ve Özgürlükleri Sınırlandıran Genel Tebliğler

Vergilendirme alanında yayımlanan genel tebliğler içerisinde, temel hak ve özgürlükler ile ilgili Anayasa md.13’te öngörülen “kanunla sınırlama” koşuluna uygun olmayan tebliğ örnekleriyle karşılaşmak mümkündür. Sözü edilen genel tebliğler incelendiğinde ise, hak ve özgürlüklere karşı yapılan müdahalelerin büyük çoğunlukla mülkiyet hakkına yönelik gerçekleştiği görülmektedir. Çalışmanın şimdiki kısmında, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlükleri sınırlandıracak ya ihlal

⁵⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 25.06.2014 tarih ve 2014/256 başvuru numaralı kararı; Anayasa Mahkemesi, 13.06.1985 tarih ve E: 1984/14, K: 1985/7 sayılı karar, (RG. 24.08.1985-18852).

⁵⁴⁵ Nermin Tombaloğlu, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2014, s. 355; İbrahim Gül, “Danıştay Kararlarında ‘Kamu Yararı’ Kavramı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2014, ss.537-538; Tekin Akıllıoğlu, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1-3, ss. 11-12.

⁵⁴⁶ Mehmet Alpertunga Avcı, “İdarî Teâmüllerin Türk Vergi Hukukuna Kaynak Olma Vastfı”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı :67, 2022, ss. 19-20.

edecek türden hükümler içeren genel tebliğ örneklerine yer verilecek ve bunların hukukî değerlendirmesi yapılacaktır.

3.1.4.3.1. Türk Vergi Mevzuatında Mülkiyet Hakkını Sınırlandıran Genel Tebliğler

Temel hak ve özgürlükler içerisinde önemli bir yere sahip olan mülkiyetin korunması ihtiyacı, bu hakkın doğuşu ve gelişimi konusundaki çabaları desteklemiş ve süreç içinde mülkiyet hakkı evrensel temel haklar statüsünde önemli bir hukukî güvenceye kavuşmuştur. Nitekim temel hak ve özgürlükler açısından mülkiyet hakkı hem ülke Anayasalarında hem de İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde sağlanan hukukî güvenceyle kişilerin ekonomik haklarına yapılacak müdahalelerde dikkate alınan temel ilkelere biri konumuna gelmiştir⁵⁴⁷.

Mülkiyet hakkı esasında kişiler ve eşyalar arasındaki hukukî bağı ifade etmek için kullanılan ve mülkiyet hakkı sahiplerine, bu hakkın konusunu oluşturan unsurların üzerinde tasarrufta bulunma ve bu unsurlara müdahale edilmemesini talep etme hakkı veren temel haklardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte tüm temel hak ve özgürlüklerde olduğu gibi mülkiyet hakkı da tamamen dokunulmaz ve kısıtlanamaz bir hakkı temsil etmemekte ve bu açıdan bazı sınırlamalar dahilinde korunmaktadır. Zira mülkiyet hakkının belirli kıstaslar çerçevesinde sınırlandırılması toplumsal yaşamın tabii bir sonucudur⁵⁴⁸.

Mülkiyet hakkı iç hukukta hem medeni hukuk hem de anayasa hukuku açısından hukukî nitelik kazanan bir haktır. Bu minvalde mülkiyet hakkı Anayasal bağlamda Anayasa md.35; kanuni bağlamda ise *Türk Medeni Kanunu* md.683'te düzenlenmiştir. Anayasa md.35 uyarınca, “herkes, mülkiyet ve miras hakkına sahiptir” ve mülkiyet hakkı ancak “kamu yararı” amacıyla “kanunla sınırlanabilir”. Anayasa’nın mülkiyet hakkını düzenleyiş şeklinde kamu yararı ve kanunla sınırlama hususları bu hakkın yargı organlarıncı değerlendirilme şekli açısından önemli

⁵⁴⁷ H. Burak Gemalmaz, “Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Usulünde Mülkiyet Hakkının Uygulanabilirliği Meselesi I: AYM Kararlarının Mülkiyet Hakkının Mevcudiyetinin Dayanağı Olarak Uluslararası Hukuka Açıklık Açısından Eleştirel Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 31, 2015, ss. 379-380; Cansu Dağ Bereket, “Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Ekseninde Mülkiyet Hakkı”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 2, 2020, s. 481; Veysel Başpınar, “Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukuku’nda Mülkiyet Hakkı Teminatı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 3, 2016, s. 650.

⁵⁴⁸ Birgül Yiğit, “İmar Hukukundan Kaynaklanan Mülkiyet Hakkı Sınırlandırmaları Özelinde, Türk Hukuk Sistemi İçinde Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Esaslar”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 7, 2016, ss. 1207-1209.

işaretlerdir⁵⁴⁹. *Türk Medeni Kanunu*’nda ise mülkiyet hakkı, Kanunun Dördüncü Kitabının Birinci Kısımında “Mülkiyet” başlığı altında ayrıntılı şekilde hüküm altına alınmıştır. Mezûr Kanun md.683’te Anayasa’dan farklı olarak mülkiyet hakkının tanımı da yapılmış ve ilgili madde uyarınca bu hak, “bir şeye malik olan kimsenin, hukuk düzeninin sınırları içinde o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahip olmasını” ifade etmektedir.

Medeni hukukta aynî bir hak olarak düzenlenen mülkiyet hakkı, Anayasa ve uluslararası düzenlemelerde ise temel bir hak olarak ele alınmaktadır. Nitekim mülkiyet hakkı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin kapsamına “Ek Protokol 1” çerçevesinde dahil edilmiştir. Sözü edilen Ek Protokol md.1’de “mülkiyetin korunması” başlığıyla düzenlenen mülkiyet hakkı ile ilgili, her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahip olduğu ifade edilmiş ve bu hakkın “ancak kamu yararı sebebiyle”, “kanunda öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine” uygun şekilde sınırlandırılabilceği öngörülmüştür⁵⁵⁰. Anlaşıldığı üzere hem Anayasa’da hem de Sözleşme çerçevesinde, mülkiyet hakkı “mutlak” bir hak olarak düzenlenmemiş ve bu hakkın kamu yararıyla sınırlandırılabilceği açıkça ifade edilmiştir⁵⁵¹. Sözleşmede mülkiyet hakkına ilişkin yer alan bu hususlar, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında, vergileme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin incelendiği davalarda sıklıkla vurgulanmıştır.

Örneğin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi’nin bir kararında, Sözleşme gereğince mülkiyet hakkına yapılacak herhangi bir müdahalenin “hukuka dayalı” olması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu bağlamda mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin kamu yararı amacıyla ve hukukun öngördüğü koşullar dahilinde yapılması zorunludur⁵⁵². Mahkemenin vermiş olduğu başka bir kararda da, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin ulaşılabilir, öngörülebilir ve hukuka

⁵⁴⁹ Kürşat Akça, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Özel Sayı, 2015, s. 545.

⁵⁵⁰ Betül Özlük, “Mülkiyet ve Zilyetlik Üzerine Düşünceler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 1, 2019, s. 146.

⁵⁵¹ Gülden Şişman, “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, 2016, s. 2426; Nihal Bulut, “Mülkiyet Konusundaki Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, 2006, s. 26.

⁵⁵² İHAM, 25.03.1999 tarih ve 31107/96 başvuru numaralı Iatridis/Yunanistan Kararı. Kararın değerlendirmesi için ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, 03.11.2020 tarih ve 2016/3675 başvuru numaralı karar, (RG. 05.03.2021-31414).

dayalı olması gerektiği belirtilmiştir. Nitekim Mahkemenin söz ettiği “hukuka dayalı olma”, bu müdahalenin ancak yasal bir düzenlemeye istinaden yapılmış olmasına bağlıdır⁵⁵³.

Mülkiyet hakkının birçok farklı hukuk disiplinini ilgilendiren özel bir yönü bulunmakla birlikte; bu hakkın bilhassa vergi hukuku açısından ayrı bir öneme sahip olduğu görülmektedir. Nitekim mülkiyet hakkının genel esasları Anayasa md.35’te hüküm altına alınmış olsa da, bu hakkın vergilemeye ilişkin yönü Anayasa md.73 kapsamında hukukî güvenceye alınmıştır. Nitekim vergilendirme yetkisine bağlı olarak yapılan müdahaleler, kişilerin mülkiyet haklarına doğrudan ve esaslı bir müdahale içermektedir. Bu açıdan mülkiyet hakkının “kanunla sınırlanabileceği” kuralını öngören Anayasa md.35 ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi gereğince vergisel müdahalelerin de kanuna dayalı olarak yapılması gerekmektedir. Anayasa md.73’te vergilerin kanunla konulup/değiştirilip/kaldırılacağını kurala bağlayan ve doktrinde “verginin kanuniliği ilkesi” olarak da isimlendirilen bu hükümler, mülkiyet hakkına yapılacak vergisel müdahalelerin Anayasal sınırını ve çerçevesini belirlemektedir⁵⁵⁴.

Anayasa Mahkemesi’ne göre mülkiyet hakkına yapılacak müdahalenin, şekli manada bir “kanunun” varlığını zorunlu kılmaktadır. Bu bakımdan kişilerin mülkiyet hakkına müdahale edebilmek için, yasama organı tarafından “kanun” adı altında çıkarılan bir hukukî kaynakla bu müdahaleye imkân veren bir kanun hükmünün bulunması gerekir. Bununla birlikte kanunda mülkiyet hakkına yapılacak müdahale yasal anlamda hüküm altına alındıktan sonra, bu müdahaleyi gerçekleştirmek üzere yönetmelik, genel tebliğ, genelge gibi idarenin düzenleyici işlemlerinden istifade edilebilir. Ancak burada önemli olan bu düzenleyici işlemlerin, kanunda yer alan

⁵⁵³ İHAM, 08.07.1986 tarih ve 9006/80, 9262/81, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81 başvuru numaralı Lithgow ve Diğerleri/Birleşik Krallık Kararı. Kararın değerlendirmesi için ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, 03.11.2020 tarih ve 2016/3675 başvuru numaralı karar, (RG. 05.03.2021-31414).

⁵⁵⁴ Gamze Gümüşkaya, “Vergi Yargılaması Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 39, Sayı: 2, 2022, s. 57; H. Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6**, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, Ankara, 2018, s. 2; Nilgün İpek, “Vergilendirmede Kamu-Yararı- Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi, Danıştay Yaklaşımları”, **149. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları No: 93, Ankara, 11 Mayıs 2017, s. 199; Billur Yaltı, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.KM ve Yehova Şahitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 300, Eylül 2013, s. 64.

müdahale hükmünü uygulama aracı olmasıdır⁵⁵⁵. Anayasa Mahkemesi'nin mülkiyet hakkının ihlaline yönelik verdiği bireysel başvuru kararlarında da kanunilik vurgusu sıklıkla tekrarlanmaktadır. Yüksek Mahkemeye göre mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin Anayasa'ya uygun olabilmesi için bu müdahalenin, “kanuna dayanması”, “kamu yararı amacı taşıması” ve ölçülülük ilkesine uygun olması” şeklinde sayılan bu üç temel koşulu sağlaması gerekmektedir⁵⁵⁶. Bu minvalde vergilendirme sebebiyle mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin de bu temel koşulları barındırması Anayasa'dan ve uluslararası hukuktan doğan bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kanunda yer almayan herhangi bir mülkiyet hakkı müdahalesinin genel tebliğ ile gerçekleştirilmesi, Anayasal temelden yoksun olmakla birlikte açık bir hukuka aykırılıktır. Buna karşın vergi mevzuatında yayımlanan genel tebliğler incelendiğinde, kanuni bir dayanaktan yoksun şekilde yapılan mülkiyet hakkı müdahaleleri içeren tebliğ örnekleriyle karşılaşabilmek mümkündür. Nitekim vergileme ile mülkiyet hakkı arasındaki yakın ilişkiye istinaden, temel hak ve özgürlüklere yapılan müdahalelerin büyük bir çoğunluğu mülkiyet hakkı özelinde gerçekleşmektedir. Bu duruma örnek olarak inceleyeceğimiz genel tebliğler, Tablo 5'te gösterilmektedir:

⁵⁵⁵ T.C. Anayasa Mahkemesi, **Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Kanunilik Kriterini Sağlamaması**, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/bireysel-basvuru/temel-hak-ve-ozgurluklerin-ihlaline-dair-emsal-kararlar/mulkiyet-hakkina-dair-emsal-kararlar/mulkiyet-hakkina-dair-emsal-kararlar-tum-liste>, (07.12.2023).

⁵⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, 02.02.2017 tarih ve 2014/1546 başvuru numaralı kararı, (RG. 23.03.2017-30016).

Tablo 5: Mülkiyet Hakkını Sınırlandıran/İhlal Eden Genel Tebliğler

Genel Tebliğ	Kanuni Dayanak	Hukukî Sorun	İptal Davası	Dava Sonucu
50 Seri No'lu Genel Tebliğ	193 sayılı Kanun ve mülga 5422 sayılı Kanun	Kanunda öngörülmediği halde; tebliğ ile menkul sermaye iradı açısından kurumlar vergisinden indirim konusu yapılamayacak unsurlar belirlenmiş ve kurum kazancından indirilecek kurumlar vergisinin, “gelir vergisi tevkifatı matrahı içinde yer alan unsurlarla sınırlı tutulacağı” belirtilmiştir. Bu durum, kişilerin vergi yükünü artıracığından, tebliğ ile mülkiyet hakkının sınırlandırıldığı anlaşılmaktadır.	✓	İptal
1 ve 4 Seri No'lu Genel Tebliğler	488 sayılı Kanun	Kanun ile döviz kazandırıcı faaliyetlere yönelik getirilen damga vergisi istisnası; tebliğ hükümleriyle belirlenen özel şartlar altında sınırlandırılmış ve böylece bu faaliyetlere ilişkin işlemlere yönelik getirilen süre kısıtlamasıyla, mülkiyet hakkının özüne dokunan bir müdahalede bulunulmuştur.	-	-
100 Seri No'lu Genel Tebliğ	3065 sayılı Kanun	Kanunda yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına yapılacak motorin teslimi, KDV'den istisna tutulmuştur. Tebliğde ise bu istisnadan, “yalnızca 11 Seri No'lu Tebliğ ile belirlenen motorin teslimlerinin” yararlanacağı belirtilerek, vergi istisnasına yönelik kanunda öngörülmeleyen bir kısıtlama getirilmiştir.	✓	İptal
KDV Genel Uygulama Tebliği	3065 sayılı Kanun	Tebliğde yer alan özel esaslar uygulamasının hem ilgili kanunda hem de başka bir kanunda herhangi bir yasal dayanağı bulunmamaktadır. Özel esaslar uygulaması hem mükellefler hem de alım/satım yönünden bunlarla ilişkili olan kişiler için KDV iadesi açısından kısıtlayıcı şartlar (özel esaslar) getirdiğinden; tebliğ ile mülkiyet hakkının sınırlandırılması sorunu ortaya çıkmaktadır.	-	-

Kaynak: İlgili Genel Tebliğler ve Danıştay kararlarından hareketle tarafımızca hazırlanmıştır.

Çalışmanın devam eden kısmında, mülkiyet hakkının sınırlandırılması ya da ihlal edilmesi bakımından hukuka aykırılık içeren ve Tablo 5'te özetlenen genel tebliğ örnekleri daha ayrıntılı şekilde incelenecektir.

3.1.4.3.1.1. 50 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

50 Seri No'lu Genel Tebliğ⁵⁵⁷, GVK ve mülga 5422 sayılı KVK'ya istinaden kurum kazancının vergilendirilmesi kapsamındaki değişiklikleri açıklamak üzere yayımlanan bir yorum tebliğidir. İlgili Genel Tebliğde, kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak gider ve indirimler, vergi kapsamında uygulanacak istisnalar ve

⁵⁵⁷ 50 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 11.03.1995-22224).

kurumlar vergisinin hesaplanması gibi önemli konular hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır. Ancak Tebliğde yer alan bazı hükümler, mülkiyet hakkını zedeleyecek türden açıklamalar içermektedir.

50 Seri No’lu Genel Tebliğin V/4-C Bölümünde, menkul sermaye iradı kapsamında GVK md.94/6-b uyarınca yapılacak tevkifat matrahına dahil olmayan gelir unsurlarına isabet eden kurumlar vergisinin, “indirim konusu yapılamayacağı” ve kurum kazancından indirilecek kurumlar vergisinin, gelir vergisi tevkifatı matrahı içinde yer alan kazanç unsurlarıyla sınırlı olacağı belirtilmiştir. Öte yandan Genel Tebliğde yer alan bu açıklamanın kanuni açıdan uygun olup/olmadığını anlamak için, GVK md.75’in incelenmesi gerekmektedir. GVK md.75, menkul sermaye iradına ilişkin hususları düzenleyen bir kanun hükmüdür. İlgili Genel Tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan GVK md.75/2-4’te, menkul sermaye iradı olarak tevkifata tabi tutulacak kurum kazancının kapsamında, Genel Tebliğde belirtilen açıklamalarla uyumlu herhangi bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla 50 Seri No’lu Genel Tebliğde, kurumlar vergisinden indirim konusu yapılamayacak unsurlara ilişkin yer verilen bu açıklamalar yasal açıdan dayanaksızdır.

50 Seri No’lu Genel Tebliğde yer alan bu açıklamalar, normal şartlarda vergiye tabi kazançtan indirilmesi gereken unsurların indirilememesine sebep olacak ve dolayısıyla Kanun hükmünün aksine vergi matrahının ve vergi yükünün artmasına yol açacaktır. Kanunda öngörülmediği halde vergi yükünü artıracak şekilde getirilen bir vergi normu, kişilerin mülkiyet hakkına karşı yapılan doğrudan bir müdahaledir. Anayasa md.13., 35. ve 73 gereğince, vergi yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerin “kanunla yapılması” ve bu hakkın yalnızca “kanunla sınırlanması” gerekir. Ancak 50 Seri No’lu Genel Tebliğ açıklayıcı bir genel tebliğ olduğundan, idareye bu konuda Kanunla verilen herhangi bir düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Buna ilaveten söz konusu Genel Tebliğin “düzenleyici” bir tebliğ olduğu varsayımı altında dahi; Kanunda yer almayan bir mülkiyet hakkı sınırlamasının tebliğ ile getirilmesi mümkün olmayacaktır. Sonuç olarak söz konusu açıklayıcı genel tebliğde, kişilerin vergi yükünü etkileyecek/artıracak hükümlere yer verildiği ve bunun mülkiyet hakkını sınırlandıracak türden sonuçlara sebebiyet vereceği açıktır.

Tebliğin incelememize konu olan açıklamalarına karşı Danıştay’da iptal davası açılmış ve ilgili Genel Tebliğ “yorum tebliği” olmasına karşın; davacının menfaatini ihlal edebilecek yeni normlar içermesi sebebiyle, ilgili dava dairesi tarafından esastan

incelenmiştir. Dava sonucunda Genel Tebliğin ilgili kısmı, Kanuna aykırılık ve yetki aşımı gerekçeleriyle iptal edilmiştir⁵⁵⁸.

3.1.4.3.1.2. 1 Seri No’lu ve 4 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğler

1 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ⁵⁵⁹, *Damga Vergisi Kanunu* ek madde 2’ye istinaden yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. Mezkûr Kanunun ilgili madde hükmünde, ihracat kaydıyla yapılan işlemlerin damga vergisinden istisna olduğu ve döviz kazandırıcı faaliyetlerin de bu istisnadan yararlanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna ilaveten ilgili Kanun maddesi uyarınca, hangi faaliyetlerin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirileceği ve bunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi, Maliye Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığına bırakılmıştır. Bu yetkiye istinaden ilgili hususları düzenlemek üzere, 1 Seri No’lu Genel Tebliğ yayımlanmıştır. Ancak Tebliğde yer alan bazı hükümler, Kanunda verilen düzenleme yetkisini aşarak mülkiyet hakkını sınırlandıracak şekilde düzenlemeler getirmektedir.

1 Seri No’lu Genel Tebliğ ve daha sonra bu Tebliğde değişiklikler yapan 4 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğde⁵⁶⁰, hangi faaliyetlerin döviz kazandırıcı faaliyet kapsamında değerlendirileceği ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Bununla birlikte 1 Seri No’lu Genel Tebliğde damga vergisi istisnasından yararlanacak faaliyet türleri belirlendikten sonra, bu istisnadan yararlanmak için bazı şartların aranacağı öngörülmüştür. Tebliğin “4. Uygulamaya İlişkin Esaslar” Bölümü uyarınca, damga vergisine konu olan işlemin, Ekonomi Bakanlığınca düzenlenecek “belgenin geçerlilik süresi içinde yapılması” gerekmektedir. Dolayısıyla bu koşula uygun olmayan işlemler için damga vergisi istisnasının uygulanmayacağı da açıkça ifade edilmiştir. Ancak Genel Tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan *Damga Vergisi Kanunu* ek madde 2’de, idarenin söz ettiği bu belgeden ve dolayısıyla belgenin geçerlilik süresine bağlı olarak istisnadan yararlanıp/yararlanılamayacağından bahsedilmemektedir.

⁵⁵⁸ Danıştay 4. Dairesi, 10.04.1996 tarih ve E: 1995/3804, K: 1996/1619 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (09.12.2023)).

⁵⁵⁹ 1 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ, (RG. 27.02.2004-25386).

⁵⁶⁰ 4 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ, (RG. 05.12.2008-27075).

Damga Vergisi Kanunu ek madde 2 uyarınca idareye tanınan düzenleme yetkisi, “*döviz kazandırıcı faaliyet türlerini belirleme*” ve “*maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme*” konularında verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi kanunlarında verilen yetkiyle, madde hükümlerinin uygulanmasına yönelik şekli ve usûli düzenlemeler yapması doğaldır. Ancak Kanunda öngörülme­yen bir belge yükümlülüğü getirilerek; Kanunun tanıdığı istisna hakkını bu belgeye dayalı bazı şartlara bağlayarak sınırlandırmak hukuka aykırıdır. Zira 1 Seri No’lu Genel Tebliğde, Kanunda verilen yetkinin sınırları aşılarak ve Kanunda öngörülme­yen daraltıcı hükümler getirilerek, vergi istisnasından yararlanma konusunda kısıtlayıcı/sınırlandırıcı koşullar ihdas edilmiştir. Dolayısıyla ilgili Genel Tebliğ ile hakkın özüne dokunan müdahalelerde bulunulmuştur. Kanunla tanınan vergi istisnası imkânını kısıtlayan ve bu şekilde vergi matrahının azalmasını önleyerek, vergi yükünün artmasına sebep olan ilgili Tebliğ hükmü hem yetki aşımına sebep olmakta hem de mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına yönelik müdahaleler içermektedir. Bu açıdan ilgili Tebliğ hükümleri, Anayasa md.35 ve md.73 ile bağdaşmamaktadır.

3.1.4.3.1.3. 100 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

100 Seri No’lu KDV Genel Tebliği⁵⁶¹, KDV Kanunu md.14/3’e istinaden yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. KDV Kanunu md.14/3’te, ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla), “yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin tesliminin”, KDV’den istisna tutulacağı belirtilmiştir. Ayrıca bu maddede yer alan KDV istisnasının uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına bırakılmış ve 100 Seri No’lu Genel Tebliğ de bu yetkiye dayanılarak çıkarılmıştır. Ancak Tebliğde yer alan bazı hükümlerin, Kanunda verilen yetkiyi aşmak, kanun koyucunun yerine geçmek suretiyle verginin esaslı unsurlarını etkileyecek şekilde düzenlemeler yapmak ve bunun neticesinde ilgililerin mülkiyet hakkını ihlal etmek şeklinde birtakım hukuka aykırılıklara yol açtığı görülmektedir.

100 Seri No’lu Genel Tebliğde, KDV istisnasından yararlanabilmek için bazı kısıtlayıcı hükümlerin konulduğu tespit edilmektedir. Tebliğin “A-İhraç Malı Taşıyan Araçlara Yapılacak Motorin Teslimlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası”

⁵⁶¹ 100 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 14.09.2006-26289).

Bölümünde, başka bir Genel Tebliğe atıf yapılarak; motorin teslimi konusunda Kanunda tanınan istisna hükmü daraltılmaktadır. Buna göre motorin teslimi için KDV istisnası kapsamına yalnızca, “11 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bayiler tarafından yine aynı Genel Tebliğ kapsamında yapılacak motorin teslimleri girmektedir”. Ancak KDV Kanunu md.14/3’te bu istisnaya yönelik “araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla” şeklinde bir kısıtlama hükmü getirilse de; Kanunda standart yakıt deposuna ilişkin bir tanımlama yapılmamış ve istisna kapsamındaki akaryakıt miktarı konusunda da herhangi bir bilgi verilmemiştir. Bu bakımdan Kanun hükmünde “standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla” denilerek, bu istisnanın yalnızca üst sınırı belirlenmiştir. Kanun hükmündeki belirsizliğin 100 Seri No’lu Genel Tebliğle giderilmeye çalışıldığı bu örnek olayda, Tebliğde belirlenen kısıtlar sebebiyle vergi istisnasından yararlanamayan ve bununla birlikte hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuyla vergi ziyai cezası kesilen bir mükellef, önce Danıştay’a daha sonra ise mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne başvurmuştur.

Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan inceleme sonucunda, idarenin vergi kanunlarındaki belirsizlik içeren hükümleri yorumlayarak, kanunda alt ve üst sınırları belirlenmeyen bir istisnanın kapsamını belirlemesinin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu ve 100 Seri No’lu Genel Tebliğle istisnanın kapsamını belirleyecek şekilde getirilen hükümlerin Anayasa md.35’te güvence altına alınan mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna varılmış ve kararın bir örneği, mülkiyet hakkı ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapmak üzere Danıştay’a gönderilmiştir⁵⁶². Anayasa Mahkemesi tarafından mülkiyet hakkının ihlal edildiğine dair verilen karar sonrası, Danıştay 4. Dairesi söz konusu uyuşmazlığı tekrar değerlendirmiş ve davacının hem 100 Seri No’lu Genel Tebliğin ilgili hükmüne hem de kesilen bireysel vergi ziyai cezasının iptaline ilişkin istemini, Yüksek Mahkemenin gerekçelerine benzer şekilde kabul etmiştir⁵⁶³.

⁵⁶² Anayasa Mahkemesi, 03.11.2020 tarih ve 2016/3675 başvuru numaralı karar, (RG. 05.03.2021-31414).

⁵⁶³ Danıştay 4. Dairesi, 23.03.2021 tarih ve E: 2021/1323, K: 2021/1785 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (13.12.2023)).

3.1.4.3.1.4. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği⁵⁶⁴, KDV ile ilgili yayımlanan uygulama tebliğlerini tek bir tebliğ altında toplayan ve bu konuda KDV uygulamasına yön veren önemli mevzuat kaynaklarından biridir. Söz konusu Genel Tebliğde KDV'ye ilişkin konular hakkında detaylı düzenlemeler ve açıklamalara yer verilmektedir. Bununla birlikte Tebliğde yer alan “özel esaslar” uygulamasının, mülkiyet hakkı açısından incelenmesi gerekmektedir.

Özel esaslar uygulaması, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağını güvence altına almak amacıyla geliştirdiği bir sistemdir. Bu uygulama ile KDV mükelleflerinin hiç yüklenmedikleri halde sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bir belgeye dayanmak suretiyle indirim konusu yapamadıkları KDV tutarlarının, haksız yere vergi iadesine konu edilmemesi amaçlanmaktadır. Bu bakımdan özel esaslar uygulamasının, iade edilecek KDV tutarlarının gerçek olup/olmadığının tespit edilmesi amacıyla uygulanan bir vergi güvenlik müessesesi olduğu anlaşılmaktadır. Ancak vergi alacağını güvence altına almak üzere geliştirilmesine ve bu açıdan kamu yararı ve menfaati için önemli bir uygulama olmasına karşın; özel esaslar uygulamasının herhangi bir kanuni dayanağı bulunmamaktadır⁵⁶⁵.

Özel esaslar uygulaması, KDV Kanunu ya da başka bir kanunda düzenlenmeyen, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler aracılığıyla ihdas edilen ve KDV iadesi konusunda ilgililer nezdinde birtakım sonuçlar doğuran bir uygulamadır. Bu uygulama ilk kez 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği⁵⁶⁶ ile getirildikten sonra, KDV Genel Uygulama Tebliğinde de yer verilerek mükellefler nezdinde uygulanmaya devam etmektedir. Kanuni açıdan herhangi bir dayanağı bulunmayan bu uygulama ile hem ilgili KDV mükellefleri hem de bu kişilerle alım/satım sebebiyle ilişki içinde olan diğer kişiler, KDV iadesi yönünden zorlayıcı şartlarla karşı karşıya kalmaktadır. Zira özel esaslar uygulamasında, KDV iadesi talebinde bulunan mükellefler arasında, haklarında “sahte belge ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği/kullandığı yönünde bir tespit bulunanların” talep

⁵⁶⁴ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (RG. 26.04.2014-28983).

⁵⁶⁵ Yıldırım Taylar, “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2021, s. 776; Gülten Şişman ve Nazlıcan Doğanlar, “Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2022, s. 154.

⁵⁶⁶ 84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 23.11.2001-24592).

ettiği vergi iadesi, “özel esaslara” göre uygulanmaktadır. Esasında idare bu uygulama ile tespit ettiği kişileri kategorize etmekte ve vergi iadesini belirli koşullar altında zorlaştırmakta; ayrıca bu kişilerle mal ve hizmet alım ve/veya satımı sebebiyle ilişkili olan kişiler için de KDV iadesi talebini belirli kısıtlar/sınırlılıklar ve koşullar altında gerçekleştirmektedir⁵⁶⁷.

Vergi yükünü doğrudan etkileyecek olan vergi iadesi müessesesi ile ilgili bir uygulamanın KDV Kanunu’nda yer almaması ve Kanunda böyle bir uygulamanın tesis ettirilmesi konusunda idareye bırakılan herhangi bir düzenleme yetkisinin de bulunmaması sebebiyle, özel esaslar uygulaması hem kanunilik ilkesi hem de mülkiyet hakkı açısından hukukî sorunlar barındırmaktadır. Nitekim özel esaslar uygulaması Danıştay’ın bir kararında şu şekilde yorumlanmaktadır⁵⁶⁸:

“(...) gerek davalı İdarenin gerek bağlı bulunduğu hiyerarşik üst makamların mükellefleri bu şekilde kategorize edebilmelerine olanak sağlayan hiçbir yasal düzenleme bulunmadığı gibi, Anayasa’da da buna izin veren bir hüküm yer almamaktadır. Bu şekilde yasal dayanağı olmadan yapılacak bir sınıflandırma, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, Anayasa’da güvence altına alınan temel kişi hak ve hürriyetlerine de aykırılık teşkil eder. Dolayısıyla, yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde İdarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacının adına sözü edilen listede yer verilmiş olması nedeniyle bu liste davacı açısından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğini kazanmıştır (...)”.

Kanaatimizce, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile mükelleflerin ve ilişkili kişilerin vergi iadesi hakkı üzerinde esaslı bir müdahale içeren bu uygulama, Anayasa md.13., 35. ve 73 bağlamında mülkiyet hakkını sınırlandıran ve kanunilik ilkesine aykırılık teşkil eden özelliklere sahiptir.

3.1.4.4. Türk Vergi Mevzuatında Diğer Temel Hak ve Özgürlükleri Sınırlandıran Genel Tebliğler

Vergi mevzuatında yayımlanan genel tebliğler arasında, mülkiyet hakkı dışında başka hak ve özgürlüklerin de sınırlandırıldığı tebliğ örnekleriyle karşılaşabilmek mümkündür. İdarenin genel tebliğ aracılığıyla müdahalede bulunduğu bu hak ve özgürlüklere; özel hayatın gizliliği hakkı, adil yargılanma hakkı ve çalışma özgürlüğü

⁵⁶⁷ Baykara, 2013, ss. 1-2; Taylar, 2021, s. 776; Kerem Öncü, “Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2023, ss. 226-227; Gamze Gümüşkaya ve Ebru Aksu Selçok, “Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 69, 2023, ss. 113-114.

⁵⁶⁸ Danıştay 3. Dairesi, 13.05.2015 tarih ve E: 2014/11851, K: 2015/3173 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (13.12.2023)).

ve hakkı örnek olarak gösterilebilir. Çalışmanın şimdiki kısmında temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına yönelik tebliğ örneklerini incelemeden önce, sözü edilen hak ve özgürlüklere ilişkin genel bir değerlendirme yapılacaktır.

-Özel hayatın gizliliği hakkı, Anayasa md.20 ile hukukî güvence altına alınan temel haklardan biridir. Anılan madde hükmü uyarınca herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir ve Anayasa gereğince özel hayat ve aile hayatının gizliliğine dokunulamayacaktır. Ayrıca Anayasa md.20/3'te, kişisel verilerin ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebileceği ve kişisel verilerin korunmasına ilişkin usul ve esasların kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Hangi verilerin “kişisel veri” kapsamında değerlendirileceği hususu ise 6698 sayılı *Kişisel Verilerin Korunması Kanunu*⁵⁶⁹ md.3/d uyarınca düzenlenmiştir. Buna göre kişisel veri, “kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi” olarak tanımlanmıştır.

Özel hayatın gizliliği hakkı uluslararası hukukta, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi md.8 kapsamında güvence altına alınmıştır. Sözleşme md.8/1'de bu hakkın konusu, md.8/2'de ise bu hakkın sınırlandırılmasına ilişkin hususlar hüküm altına alınmıştır⁵⁷⁰. Bu bağlamda Sözleşme uyarınca herkesin, özel ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkına sahip olduğu belirtilmiş ve bu hakkın sınırlandırılmasına yönelik kamusal müdahalenin ancak kanunla öngörülmesi ve bu müdahalenin ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi ve sağlığın, ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gereken bir tedbirin alınması durumunda söz konusu olabileceği ifade edilmiştir. Örneğin, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin bu konuda vermiş olduğu bir kararda, vergi makamlarının kişisel harcamaların detaylarını açıklama zorunluluğu getirmesi, özel hayata yapılan bir müdahale olarak değerlendirilmiştir⁵⁷¹.

Özel hayatın gizliliği hakkının vergi hukukuna yansıyan yönü, “vergi mahremiyeti” altında daha derin bir anlam kazanmaktadır. Vergi mahremiyeti, vergi uygulamasında görevli yetkili kişi ya da makamların, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumları, servetleri, gelirleri, ekonomik kazanımları, faaliyetleri ve mesleki/ticari

⁵⁶⁹ 24.03.2016 tarih ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, (RG. 07.04.2016-29677).

⁵⁷⁰ İnci Solak Akman, **Vergi Mahremiyetini İhlal**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012, ss. 20-21; Burcu Kuzucu Yapar, “Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 65, 2021, s. 74; Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, s. 2278.

⁵⁷¹ İHAM, 07.12.1982 tarih ve 9804/82 başvuru numaralı 31 DR 231 Kararı.

sırları ile ilgili bilgileri açıklamaması ve kendileri ya da üçüncü kişilerin kullanımına sunmaması olarak açıklanabilir⁵⁷². Vergi mahremiyeti aynı zamanda, “*mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı*” ile doğrudan ilişkilidir. Buna göre vergi idaresinin, vergi mükellefleri hakkında sahip olduğu bilgileri gizli tutması ve bu bilgileri yalnızca kanunlarda öngörülen amaçlar için kullanması gerekir⁵⁷³. Vergi mahremiyeti ile ilgili kanuni düzenlemeler, VUK’a tabi olan vergilerin tarh, tebliğ, tahakkuk aşamaları ile ilgili olarak VUK md.5’te “vergi mahremiyeti”; verginin tahsil aşamasında ise 6183 sayılı Kanun md.107’de “sırrın ifşası” başlıkları altında ele alınmıştır⁵⁷⁴. VUK md.5’te vergi mükellefleri ile ilgili hangi bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirileceği belirtilmiş ve vergi mahremiyetini koruma sorumluluğu bulunan görevlilerin bu bilgileri ifşa etmeleri ya da kendileri/üçüncü kişiler yararına kullanmaları yasaklanmıştır. Nitekim VUK md.362’de vergi mahremiyetini ihlal eden kişilerin *Türk Ceza Kanunu* md.239 uyarınca cezalandırılacağı ifade edilmiştir. Bu açıdan vergi mahremiyetini ihlal etmenin, bir vergi suçu olarak dikkate alındığı ve bu suça ilişkin cezai yaptırımın *Türk Ceza Kanunu* md.239 uyarınca “bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası” olarak belirlendiği görülmektedir⁵⁷⁵.

Öte yandan VUK md.5’te sayılan bazı özel durumlar, vergi mahremiyetinin kanunda öngörülen istisnalarını oluşturmaktadır. Bunlardan ilki, yıllık beyanname veren gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan sermaye şirketlerinin vergi yükümlülüğüne ilişkin birtakım bilgilerin “vergi güvenliği amacıyla” ilan edilmesine ilişkin istisnadır. İkinci istisna, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi aslı ve cezaları ile vadesi geçtiği halde

⁵⁷² Ağar, 2006, s. 369; Öner, s. 182.

⁵⁷³ Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, 2006, s. 130.

⁵⁷⁴ -VUK md.5 uyarınca, “Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازم gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;

3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;

4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder”.

-6183 sayılı Kanun md.107 uyarınca, “Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması لازم gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır”.

⁵⁷⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 293-294; Durdu, s. 595; Buminhan Duman, “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, 2016, s. 1598; Çetin Arslan, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, s. 26.

ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının açıklanması konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetkiyi kapsamaktadır. Bu bakımdan vergi ve ceza miktarlarına ilişkin idareye verilen açıklama/ilan yetkisine istinaden yayımlanan 293 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁵⁷⁶ ile ikmalen/re'sen/idarece yapılan tarhiyatlar neticesinde kesinleşen vergiler ve cezalar ile vadesi geçmesine rağmen ödenmeyen vergi ve cezaların açıklanmasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir Vergi mahremiyeti konusunda VUK md.5/4 gereğince öngörülen üçüncü istisna, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri/kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunan kişilerin, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına ya da 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik/meslek odalarına bildirilmesi ve kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesidir⁵⁷⁷.

VUK md.5/5'te vergi mahremiyetine ilişkin öngörülen diğer istisna, gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketlerinin her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren vergi levhalarını alma zorunluluğu getirilmesidir. İlgili Kanunda bu konuda öngörülen son istisna ise, kamu kurum ve kuruluşlarının görev alanlarıyla doğrudan ilgili olan ve bu görevlerin ifası için süreklilik ve zorunluluk arz eden bilgilerin mükelleflerden talep edilmesidir.

-Adil yargılanma hakkı, hukuk devletinin temel öğelerinden biri olarak Anayasa md.36'da düzenlenmektedir. Bu hak, yargılamaya ilişkin usul ilkelerini belirlemekte ve bu şekilde nesnel bir yargılama sonucunda “adil” bir karar vermeyi güvence altına almaktadır. Nitekim adil yargılanma hakkının öznesinde “yargılama süreci” olduğundan; içerik olarak adil bir karar verilip/verilmediğinden ziyade, adil bir karar verilebilmesi için gerekli olan koşulların sağlanıp/sağlanmadığı üzerinde durulmaktadır⁵⁷⁸.

Adil yargılanma hakkı iç hukukta Anayasa md.2'de yer alan hukuk devleti prensibinin temel esaslarından biri olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte adil

⁵⁷⁶ 293 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 27.01.2001-24300).

⁵⁷⁷ Hilmi Ünsal, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 3, 2003, ss. 34-35; Açar, 2012, s. 377; Seyfettin Kara, “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 32, 2017, s. 277.

⁵⁷⁸ Sibel İnceoğlu, Nilay Arat ve Erkan Duymaz, **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Emsal Kararlar**, Avrupa Konseyi, Haziran 2022, s. 3; Rasih Feridun Sencer, “Adil Yargılanma Hakkı”, **İzmir Barosu Dergisi**, Mayıs 2013, s. 112.

yargılanma hakkı müstakilen Anayasa md.36'da düzenlenmektedir. İlgili madde uyarınca, *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”*.

Uluslararası hukukta adil yargılanma hakkı İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi md.6'da güvence altına alınmıştır. Buna göre,

“Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir”.

Buna ilaveten Sözleşme md.6 bağlamında adil yargılanma hakkının uygulama alanı, “medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklar” ve “suç isnadının” karara bağlanması açısından sınırlandırılmıştır. Diğer bir ifadeyle Sözleşme uyarınca adil yargılanma hakkı, yalnızca medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin ihtilaflar ile ceza davaları açısından ileri sürülebilen bir hak olarak düzenlenmiştir⁵⁷⁹. Bu noktada vergi uyuşmazlıklarının Sözleşme md.6 çerçevesinde nasıl değerlendirileceği meselesi önem kazanmaktadır. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, 14 yıl süren bir vergi davasının adil yargılanma hakkını ihlal ettiği iddiasıyla incelediği bir davada; vergi mükellefleri açısından maddi etkilere sebep olmasına karşın vergi uyuşmazlıklarının medeni hak ve yükümlülükler kapsamına girmediği ve bu nedenle Sözleşme md.6/1 kapsamında değerlendirilemeyeceği kanaatindedir⁵⁸⁰. Bunun yanında Mahkemenin başka bir kararında da “vergi cezalarının”, Sözleşme md.6/1 bağlamında suç isnadı olarak bu maddenin koruma alanı içinde olduğu ifade edilmiştir⁵⁸¹. Dolayısıyla vergi suçları açısından hürriyeti bağlayıcı cezalar ile mali nitelikli vergi cezalarının Sözleşme md.6 uyarınca adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirildiği ifade edilebilir⁵⁸².

⁵⁷⁹ Adnan Çavuş, **Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, ss. 71-72; Feyyaz Gölcüklü, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde ‘Adil Yargılama’”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 49, Sayı: 01, 1994, ss. 203-206; Ezgi Çırak, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı”, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Özel Sayı, 2009, s. 999.

⁵⁸⁰ İHAM, 12.07.2001 tarih ve 44759/98 başvuru numaralı Ferrazzini/İtalya Kararı.

⁵⁸¹ İHAM, 24.02.1994 tarih ve 12547/86 başvuru numaralı Bendenoun/Fransa Kararı.

⁵⁸² Hasan Oral, “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 147, 2020, s. 98; Gilles Dutertre, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler**, Avrupa Konseyi Yayınları, Kasım- 2003, s. 152.

Temel hak ve özgürlüklerden biri olan adil yargılanma hakkının içeriğinde hukukî güvence altına alınan çeşitli haklar bulunmakta ve adil yargılanma hakkı tüm bileşenleriyle bir bütün halinde esas anlam ve önemine kavuşmaktadır. Nitekim adil yargılanma hakkının somut görünümüleri olarak Anayasa'nın çeşitli hükümlerinden doğan alt ilke ve haklar zımnen Anayasa md.36'nın bir parçası olarak kabul edilmektedir⁵⁸³. Nitekim “mahkemeye erişim hakkı”, “masumiyet karanesi”, “alenilik ilkesi” ve “silahların eşitliği ilkesi” sözü edilen alt ilke ve haklara örnek olarak gösterilebilir.

Anayasal açıdan mahkemeye erişim hakkını, Anayasa md.36 ve md.125 ile birlikte değerlendirmek gerekir. Buna göre herkesin yargı organları önünde, davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkı bulunmaktadır ve idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolu açıktır⁵⁸⁴. Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılamayacağını ifade eden masumiyet karanesi, Anayasa md.38'de güvence altına alınmıştır⁵⁸⁵. Mahkemelerde duruşmaların herkese açık olacağını ifade eden alenilik ilkesi, Anayasa md.141 uyarınca hüküm altına alınmakta ve adil yargılanma hakkının zımni unsuru olarak kabul edilmektedir⁵⁸⁶. Silahların eşitliği ilkesi, uyuşmazlığın tarafları arasında sahip olunan hak ve yükümlülükler açısından bir eşitliğin bulunması ve bu dengenin yargılamanın tüm evrelerinde korunması olarak açıklanabilir⁵⁸⁷.

-Çalışma özgürlüğü ve hakkı hem bir hak hem de ödev olarak iki yönlü değerlendirilen ve herkesin çalışma hürriyetine sahip olduğunu ifade eden temel insan haklarından biridir. Ulusal hukukta *çalışma özgürlüğü*, Anayasa'nın “çalışma ve sözleşme hürriyeti” başlıklı 48'inci maddesinde; *çalışma hakkı* ise Anayasa md.49'da “çalışma hakkı ve ödevi” başlığı altında düzenlenmektedir. Anlaşıldığı üzere Anayasa, kişilere çalışma konusunda bir özgürlük tanımakla birlikte; aynı zamanda kişiler için çalışmanın Anayasal bir ödev olduğunu açıkça düzenlemektedir. Anayasa md.48/1 uyarınca herkesin, dilediği alanda çalışma, sözleşme yapma ve özel teşebbüs kurma

⁵⁸³ İncoğlu, Arat ve Duymaz, s. 98.

⁵⁸⁴ Gökhan Çayan, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 28, 2016, s. 237.

⁵⁸⁵ Anayasa Mahkemesi, 06.02.2014 tarih ve 2012/574 başvuru numaralı kararı.

⁵⁸⁶ İncoğlu, Arat ve Duymaz, s. 566.

⁵⁸⁷ Cumhur Şahin, “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Ceza Muhakemesinde Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama İlkeleri”, Prof. Dr. Durmuş Tezcan'a Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Özel Sayı, 2009, s. 3051; Neslihan Can, “Adil Yargılanma Hakkı Işığında Denetim Muhakemesine Başvuru Hakkı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, 2018, s. 775.

özgürlüğü bulunmaktadır. Bununla birlikte Anayasa md.49’da ise çalışma hakkının herkes için bir hak ve ödev olduğu ve devletin, çalışanların hayat standartlarını yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek üzere çalışanlar ve işsizleri korumak, çalışmayı desteklemek ve çalışma barışını sağlamak için gereken tedbirleri almak konusunda sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Bu bilgiler ışığında çalışma hakkı, herkesin bir işi elde etme hakkına sahip olduğunu ve bir işte çalışmanın Anayasal açıdan kişiler nezdinde bir ödev olduğunu belirtmektedir⁵⁸⁸.

Uluslararası hukukta çalışma hakkı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nde açıkça düzenlenmese de İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında çalışmanın insan yaşamındaki önemi dikkate alınmakta ve çalışma ile özel yaşam arasında bir ilişki kurularak, çeşitli değerlendirmeler yapılmaktadır. Nitekim Mahkeme’nin çalışma özgürlüğünü konu edindiği kararlarında, bu hak için Sözleşme md.8’de yer alan “özel ve aile hayatına saygı hakkına” atıf yapıldığı görülmektedir⁵⁸⁹.

Çalışma hakkı kural olarak devlete yöneltilen bir hak olmakla birlikte; devletin de çalışma hakkına sahip olan kişilerin belirli şartlarda çalışmasını isteme yetkisi bulunmaktadır. Nitekim Anayasa md.13 gereğince her hak ve özgürlükte olduğu gibi, çalışma hakkı/özgürlüğü de kanunla sınırlanma koşuluna bağlı şekilde kullanılacaktır. Diğer temel hak ve özgürlüklerden farklı olarak, hak ve ödev yönüyle ikili şekilde düzenlenen çalışma hakkında herkes, belirli şartların sağlanması halinde çalışmakla yükümlü tutulmuştur. Bu bakımdan kanunla düzenlenmesi şartıyla, devletin kişiler nezdinde çalışma yükümlülüğü getirebilme yetkisi bulunmaktadır. Örneğin 3780 sayılı *Milli Korunma Kanunu*⁵⁹⁰ md.9 ile vatandaşlara ücretli çalışma ödevi getirilmiştir⁵⁹¹.

Bu bilgiler ışığında özel hayatın gizliliği hakkı, adil yargılanma hakkı ve çalışma hakkını sınırlandıran ya da ihlal edecek şekilde hükümler içeren genel tebliğ örnekleri, Tablo 6’da gösterilmektedir:

⁵⁸⁸ Mustafa Kılıçoğlu, “Çalışma Hakkı Kapsamında İş Güvencesi”, https://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/sunumlar/ym_4/KilicogluCalismaHaki.pdf, s. 2.

⁵⁸⁹ Zeynep Kılıçkaya, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru İncelemelerinde Çalışma Hakkı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 2, 2016, s. 130.

⁵⁹⁰ 18.01.1940 tarih ve 3780 sayılı Milli Korunma Kanunu, (RG. 26.01.1940-4417).

⁵⁹¹ Murat Şen, “İnsan Hakları Bağlamında Çalışma Hakkı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, 2014, ss. 155-156.

Tablo 6: Diğer Temel Hak ve Özgürlükleri Sınırlandıran Genel Tebliğler

Genel Tebliğ	Kanuni Dayanak	Hukukî Sorun	İptal Davası	Dava Sonucu
408 Sıra No'lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Tebliğ ile getirilen “elektronik vergi levhası sorgulama ve doğrulama hizmetleri” aracılığıyla, mükelleflerin şahsi bilgileri ile “son üç yıla ait vergi matrahı, buna ilişkin tahakkuk eden vergiler ve vergi kimlik numarası” gibi vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilen bilgilere ulaşılabilceği belirtilmiştir. Bu durumda tebliğ ile özel hayatın gizliliği hakkı ve vergi mahremiyetine ilişkin bir müdahale söz konusudur.	-	-
456 ve 511 Sıra No'lu Genel Tebliğler	213 sayılı Kanun	Her iki tebliğde de, mükelleflerin elektronik tebligat sistemine kayıt olurken “bilgilendirme tercihleri” bölümünde belirttikleri “SMS ve/veya e-posta” iletişim kanallarına elektronik tebligatın yapıldığına dair bir bilgilendirmenin yapıp/yapılmayacağına ilişkin kesin bir açıklama getirilmemiştir. Kanun uyarınca belirlenen “beş günlük süre” oldukça kısa bir zaman aralığını kapsadığından; mükelleflerin tebligattan haberdar olmaması ve dava açma sürelerini kaçırma olasılığı çok yüksektir. Bu durum hak arama özgürlüğü bağlamında “mahkemeye erişim hakkı” açısından çeşitli sorunlar barındırmaktadır.	✓	Ret
KDV Genel Uygulama Tebliği	3065 sayılı Kanun	Kanuni açıdan bir yasal dayanağı bulunmayan ve tebliğ ile getirilen özel esaslar uygulaması, kişileri “vergisel” durumlarına göre kategorize etmekte ve KDV iadesi taleplerini özel esaslar kapsamındaki mükellefler ve bunlarla ilişkili diğer kişiler için zorlaştırmaktadır. Bu durum, vergi ve çalışma barışını bozucu etkiler yaratmakta ve hem çalışma hakkı ve özgürlüğü hem de başka hak ve özgürlüklere karşı bir müdahale içermektedir.	-	-

Kaynak: İlgili Genel Tebliğler ve Danıştay kararlarından hareketle tarafımızca hazırlanmıştır.

Çalışmanın şimdiki kısmında Tablo 6’da genel hatlarıyla özetlenen genel tebliğlerin hukukî değerlendirmesine yer verilecektir.

3.1.4.4.1. 408 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

408 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁵⁹², VUK md.5’in idareye verdiği düzenleme yetkisine istinaden yayımlanan genel tebliğlerden biridir. VUK md.5/5’te gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketlerine yönelik vergi levhası alma yükümlülüğü getirilmiş ve bu konudaki usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Kanun hükmünde tanınan düzenleme yetkisi ile yayımlanan

⁵⁹² 408 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 27.05.2011-27946).

408 Sıra No'lu Genel Tebliğde, vergi levhası almak zorunda olan kişiler, vergi levhasında bulunacak bilgiler, levhanın alınması ve bulundurulmasına yönelik kurallar ve elektronik vergi levhası sorgulama hizmeti gibi çeşitli konularda kapsamlı düzenleme ve açıklamalar yer almaktadır. Bununla birlikte Genel Tebliğde düzenlenen e-vergi levhası sorgulama hizmeti açısından, özel hayatın gizliliği hakkının vergi hukukuna yansıyan yönünü teşkil eden vergi mahremiyeti konusunda birtakım sorunlar bulunmaktadır.

Esasında vergi levhası ile ilgili VUK md.5'te yer alan düzenlemelerde, 2011 yılında önemli bir değişikliğe gidilmiş ve 6111 sayılı Kanun⁵⁹³ md.82 ile yapılan değişiklik sonucunda vergi levhasını işyerine asma zorunluluğu kaldırılmış ve bu levhanın yalnızca "alınması" yönünde bir kanuni yükümlülük ihdas edilmiştir. 408 Sıra No'lu Genel Tebliğde de ilgili mükellefler nezdinde vergi levhası asma zorunluluğunun bulunmadığı; ancak mükelleflerin kendi iradeleri ile bu levhayı işyerlerine asması ya da web sitelerinde yayımlaması durumunda idare açısından herhangi bir sakınca bulunmadığı ifade edilmiştir. Bu minvalde, 6111 sayılı Kanunla VUK md.5 kapsamında yapılan bu değişiklik, vergi mükelleflerinin ekonomik ve ticari bilgilerinin gizliliği bağlamında, özel hayatın gizliliği hakkı ve vergi mahremiyetinin korunması açısından isabetli bir düzenleme olmuştur.

Bununla birlikte 408 Sıra No'lu Genel Tebliğde, VUK'ta öngörülen vergi levhasından farklı olarak, "elektronik vergi levhası sorgulama ve doğrulama hizmetleri" şeklinde yeni bir düzenlemenin ihdas edildiği görülmektedir. Genel Tebliğin "3.E-Vergi Levhası Sorgulama Hizmeti" Bölümünde, mükelleflerin internet vergi dairesini kullanarak e-vergi levhası sorgulaması yapabileceği ve bu uygulama aracılığıyla, "*başka mükelleflerin*" vergi levhasında yer alması zorunlu olan "adı soyadı", "iş yeri adresi", "vergi kimlik numarası", "beyan edilen son üç yıla ilişkin vergi matrahı ve bu matrahların ait olduğu takvim yılı için tahakkuk eden vergiler" gibi çeşitli bilgilerine ulaşılabileceği ifade edilmiştir. Benzer şekilde Tebliğin "4.2. Vergi Levhası Doğrulama Hizmeti" Bölümünde, özel/kamu kurumlarının bu hizmeti kullanarak kendilerine sunulan vergi levhasının doğruluğu ve güncelliğini kontrol edebilecekleri ve sorgulama yaptıkları vergi levhası güncel değilse, sorgulama yapılan mükellefe ait yeni vergi levhasının bu kurumların talep etmesi halinde kendilerine

⁵⁹³ 13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Karamelerle Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 25.02.2011-27857 (Mükerrer)).

gösterileceği belirtilmiştir. Ancak vergi mahremiyetine istisna getirecek şekilde özellikler barındıran elektronik vergi levhası sorgulama ve doğrulama hizmetlerine yönelik VUK'ta herhangi bir düzenleme bulunmamakta ve bu konuda idareye düzenleme yetkisi de verilmemektedir.

Nitekim VUK md.5/5'te vergi mükelleflerine vergi levhası konusunda getirilen tek yükümlülük, bu levhaların "alınması" konusunda olup; vergi levhasının sorgulanması ya doğrulanması gibi konularda ilgili Kanunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. 408 Sıra No'lu Tebliğ ile öngörülen elektronik vergi levhası sorgulaması/doğrulanmasında ise, vergi mükelleflerine başka kişilerin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilen bilgilerine ulaşabilme imkânı verilmektedir. Özel hayatın gizliliği hakkı çerçevesinde vergi mahremiyetine ilişkin getirilen bu istisna, Anayasa md.13'te yer alan hak ve özgürlüklerin ancak "kanunla sınırlanabileceği ve Anayasa md.20/3'te yer alan kişisel verilerin ancak "kanunda öngörülen hallerde" veya "kişinin açık rızasıyla işlenebileceği" hükümleriyle bağdaşmamaktadır.

Bu bakımdan VUK'ta öngörülmeiyen bir hak sınırlandırmasının, 408 Seri No'lu Genel Tebliğ ile ihdas edilmesi ve vergi mahremiyetine yönelik istisna getiren hükümlerin söz konusu Genel Tebliğle ihdas edilmesi sebebiyle, özel hayatın gizliliği hakkının sınırlandırıldığı görülmektedir⁵⁹⁴.

3.1.4.4.2. 456 ve 511 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğleri

456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁵⁹⁵, VUK md.107/A uyarınca idareye tanınan düzenleme yetkisine dayanarak yayımlanan genel tebliğlerden biridir. Elektronik tebligata ilişkin usul ve esasların belirlendiği bu Tebliğ; çalışmamızın önceki kısımlarında "belirlilik ilkesi" bakımından incelenmişti. Bununla birlikte mezkûr Genel Tebliğin, hak arama hürriyeti bağlamında mahkemeye erişim hakkı açısından da değerlendirilmeye muhtaç bir yönü bulunmaktadır.

VUK md.107/A "elektronik ortamda tebliği" düzenlemekte ve bu konuda usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceğini hüküm altına almaktadır. İlgili Kanun hükmü uyarınca, ilgili kişilere yapılacak tebligat "tebliğe elverişli elektronik bir adres" aracılığıyla elektronik ortamda yapılabilecek ve bu tebligat muhatabın "*elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda*" yapılmış

⁵⁹⁴ Solak Akman, 2012, ss. 78-79.

⁵⁹⁵ 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 27.08.2015-29458).

sayılacaktır. Benzer şekilde 456 Sıra No’lu Genel Tebliğde de, Kanunda yer alan bu hüküm tekrarlanmıştır. Bununla birlikte vergi hukukunda, vergi ve ceza ihbarnamelerinin “tebliği” ile birlikte idarî ve yargısal süreler başlamış olacağından, elektronik tebligata ilişkin bu hükümlerin, dava açma hakkı/mahkemeye erişim hakkı açısından incelenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Zira tebligat tarihi, muhatapların itiraz ve dava açma süreleri üzerinde son derece önemli bir etken olduğundan; belirlenen beş günlük süre hem kısa bir zaman aralığını kapsamakta hem de mükellefin bu tebligattan haberdar olmaması durumunda dava açma süresinin kaçırılması ihtimali doğmaktadır.

VUK md.107/A’dan anlaşıldığı üzere kanun koyucu, bir tebligatın elektronik ortamda yapılmasında; “muhatabın tebligattan haberdar olması/bilgilendirilmesi” yerine “tebligatın muhatabın elektronik adresine ulaşmasını” dikkate almaktadır⁵⁹⁶. Ancak çalışmamız kapsamında daha önce incelendiği üzere, elektronik tebligat uygulamasında mükellefler bu sisteme kayıt olurken, kişisel cep telefonu numarası ve elektronik posta adreslerini de bildirmektedir. Nitekim sisteme başvuru sırasında Elektronik Tebligat Talep Bildirimi formundaki ‘Bilgilendirme Tercihleri’ bölümünde yer alan ‘Kısa Mesaj Servisi’ ve ‘E-posta’ seçeneklerinden birini veya her ikisini seçen muhataplar, kendilerine yapılacak herhangi bir tebligat durumunda kısa mesaj veya e-posta kanalıyla bilgilendirileceği yönünde haklı bir beklenti içine girmektedir⁵⁹⁷. Ancak gerek VUK md.107/A gerekse 456 Sıra No’lu Genel Tebliğde, tebligatın yapıldığına dair mükelleflere bildirim yapılıp/yapılmayacağı ve bu bildirimin yapılmaması durumunda hukukî durumun bundan nasıl etkileneceği hususunda herhangi bir hüküm öngörülmemiştir. Bu durumda muhatapların Bilgilendirme Tercihlerinde talep ettiği kısa mesaj veya e-posta kanallarına bildirim yapılmadan, yalnızca elektronik adreslerine ulaştırılan tebliğe konu olan bildirimi görmemeleri durumunda; dava açma süresini kaçırma ihtimalleri oldukça yüksektir. Dolayısıyla muhataplara “bilgilendirme usulü tercihi” olarak sunulan; ancak biri ya da her ikisi de tercih edilmesine karşın bu iletişim kanallarına herhangi bir bildirim yapılmayan ve bu bildirimin yapılıp/yapılmayacağı hususunda açık ve net bir açıklama öngörmeyen 456 Sıra No’lu Genel Tebliğ son derece belirsiz unsurlara sahiptir.

⁵⁹⁶ Solak Akman, 2016, s. 280.

⁵⁹⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.09.2021 tarih ve E: 2021/2, K: 2021/4 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (10.10.2023)).

Gerek VUK'un ilgili hükmü gerekse 456 Sıra No'lu Genel Tebliğ sebebiyle ortaya çıkan bu ihtilaftan sonra, 511 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁵⁹⁸ ile 456 Sıra No'lu Tebliğin “tebligata ilişkin bildirim konusundaki belirsizlik” sorunu üzerine birtakım hükümler ihdas edilmiştir. 511 Sıra No'lu Genel Tebliğ uyarınca, kendisine elektronik tebligat yapılacak kişilerin sisteme kayıt aşamasında belirttikleri mobil telefon numarası/e-posta adreslerine tebligatın yapıldığına dair bilgilendirme mesajı “gönderilebileceği” belirtilmektedir. Mezkûr Genel Tebliğe göre, muhataplara bu bilgilendirme mesajının “herhangi bir sebeple” ulaşamaması durumunda, elektronik tebligatın “süresi” ve “geçerliliği” bu durumdan etkilenmeyecektir. Ancak bilgilendirme mesajının “gönderilebileceği” şeklinde belirsiz bir ihtimale dayanan bu yeni düzenleme, muhatapların bilgilendirme/haberdar edilme konusundaki yaşadığı belirsizliğe bir çözüm sunmaktan uzaktır. Zira elektronik tebligatın ulaştığından haberdar olmayan ve bu sebeple tebligata konu olan vergi/ceza ihbarnamesine istinaden dava açma süresini kaçıran bir muhatabın, 511 Sıra No'lu Genel Tebliğe göre bilgilendirme mesajının kendisine ulaşmadığını öne sürerek konuyu yargı organlarına taşıma ihtimali son derece zayıflatılmıştır. Bu durum adil yargılanma hakkı çerçevesinde, mahkemeye erişim hakkının sınırlandırılması sonucuna yol açmaktadır.

Esasında Türkiye Barolar Birliği tarafından, 456 Sıra No'lu Genel Tebliğin hukuka aykırı olduğu iddiasıyla iptal davası açılmıştır. Açılan bu davada, söz konusu Genel Tebliğin dayanağı olan VUK md.107/A'nın, hak arama özgürlüğünün özünü zedelediği iddiasıyla bu Kanun maddesinin iptaline yönelik Anayasa Mahkemesi'ne gönderilmesi istemi de yer almaktadır. Davaya bakan Danıştay dairesi ve daha sonra ilgili ihtilafı inceleyen DVDDK tarafından, VUK md.107/A açısından hak arama özgürlüğü bağlamında Anayasa md.36 yönündeki aykırılık iddiası ciddi görülmemiştir⁵⁹⁹. DVDDK tarafından verilen bu kararda, çoğunluk görüşüne katılmayarak karşı oy veren bir üye ise; VUK md.107/A'nın hak arama hürriyetini ve mahkemeye erişim hakkını ölçülülük ilkesine uygun olmayacak şekilde sınırlandırdığı ve Anayasa md.36 bağlamında aykırılık taşıdığı savunulmaktadır⁶⁰⁰.

⁵⁹⁸ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:456)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 511), (RG. 19.10.2019-30923).

⁵⁹⁹ Danıştay 4. Dairesi, 23.05.2017 tarih ve E: 2015/9443, K: 2017/4748 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (14.09.2023)) ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.11.2017 tarih ve E: 2017/618, K: 2017/521 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (14.09.2023)).

⁶⁰⁰ “(...) Hakkında tesis edilen işlemde haberdar olmayan muhatabın dava açma hakkını kullanmayacağı açık olup, Kanun'un vermiş olduğu sürenin, elektronik ortamda tebliği izleyen beşinci günün sonundan başlatılması hak arama özgürlüğünü ortadan kaldırmaktadır (...)”. Karşı

Bununla birlikte 2019 yılında, VUK md.107/A'nın Anayasa'nın muhtelif hükümlerine (md.10., 13. ve 36) aykırı olduğu iddiasıyla; İstanbul 9. Vergi Mahkemesi tarafından bu maddenin iptal edilmesi istemiyle Anayasa Mahkemesine başvuru yapılmıştır. Yüksek Mahkeme, VUK md.107/A'daki elektronik tebligata ilişkin “beş günlük süre düzenlemesini”, dava açma süresi bağlamında “mahkemeye erişim hakkı” açısından değerlendirmiştir. Davanın sonucunda Mahkeme, itiraz konusu kuralın muhataplara elektronik posta adreslerini belirli aralıklarla kontrol etme yükümlülüğü getirdiği, diğer tebligat yöntemlerinde de tebliğin yapılmış olmasının belirli sürelerle bağlandığı, elektronik tebligatta beş günlük sürenin diğer tebligat usullerine göre daha kısa tutulmasına karşın söz konusu kural açısından muhatapların mahkemeye erişim hakkını ölçsüz şekilde sınırlandıran bir duruma sebebiyet verilmediğini belirtmiştir⁶⁰¹.

Ancak ilgili kararda, çoğunluk görüşüne katılmayan Anayasa Mahkemesi Başkanı *Zühtü Arslan*'ın yapmış olduğu değerlendirmenin, incelediğimiz konu açısından son derece isabetli olduğunu düşünmekteyiz. *Arslan*'a göre, tebligatın amacı kişilerin yapılan işlemde haberdar olmasını ve böylece itiraz ya da dava açma hakkını kullanabilmelerini sağlamak olduğundan; bir tebligatın yapılmış sayılabilmesi için ilgililerin bundan haberdar olması gerekmektedir. Buna karşın VUK md.107/A'da, elektronik bildirimin muhatapın elektronik adresine ulaşması yeterli görülmekte ve muhatapın bundan haberdar olup/olmamasına herhangi bir değer atfedilmediğinden; bu durumda kişilerin dava açma süresini kaçırmaları muhtemeldir. Bu gerekçeler ışığında *Arslan*'a göre, “*mükellefe en geç beş günde bir elektronik adresini kontrol etme yükümlülüğü getiren düzenlemenin hak arama hürriyetine ölçülü olmayan bir sınırlama getirdiği açıktır*”⁶⁰².

Sözü edilen karşı oyun gerekçelerinde, mükelleflere sms veya e-mail yoluyla bildirim yapılmaya başlanması mahkemeye erişim hakkına yönelik bu kısıtlama açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilse de, yukarıda açıklandığı üzere 511 Sıra No'lu Genel Tebliğde de bu bilgilendirmenin “kesin” olarak yapılacağı yönünde mükelleflere herhangi bir güvence sağlanamamıştır. Bu durumda mükelleflere,

oyun değerlendirmelerini de içeren ilgili Karar için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.11.2017 tarih ve E: 2017/618, K: 2017/521 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (14.09.2023)).

⁶⁰¹ Anayasa Mahkemesi, 19.09.2019 tarih ve E: 2018/144, K: 2019/72 sayılı karar, (RG. 26.11.2019-30960).

⁶⁰² Anayasa Mahkemesi, 19.09.2019 tarih ve E: 2018/144, K: 2019/72 sayılı karar, (RG. 26.11.2019-30960).

elektronik adreslerine ulaşması muhtemel bir tebligat ihtimaline karşın, dava açma haklarını kaçırmama endişesiyle, bu sistemi düzenli aralıklarla kontrol etme sorumluluğu yüklenmiştir. Sözü edilen bütün bu olumsuzluklar, Anayasa md.36 bağlamında hak arama hürriyeti, adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim hakkının sınırlandırılmasına yönelik özellikler taşımaktadır.

3.1.4.4.3. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği⁶⁰³, KDV ile ilgili yayımlanan uygulama tebliğlerini tek bir tebliğ altında toplayan ve çalışmamızın önceki kısımlarında incelenen oldukça kapsamlı ve ayrıntılı bir düzenleyici genel tebliğdir. Bunun yanında söz konusu Genel Tebliğde yer alan “özel esaslar” uygulamasının, Danıştay’ın incelediği bir davada “çalışma hakkı” açısından değerlendirilmesi sebebiyle, konumuz açısından bu hukukî incelemeye yer vermek önemlidir.

İlgili hukukî süreç, özel esaslara tabi mükellefler listesine alınan davacının bu işlemin iptal edilmesi istemiyle ilk derece mahkemesi sıfatıyla İzmir 3. Vergi Mahkemesi’nde açtığı dava ile başlamaktadır⁶⁰⁴. Yargılama sonucunda ilk derece mahkemesi, davacının hukukî durumunu ve menfaatini etkileyen idarî davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Bunun sonucunda davacı şirket, sahte fatura kullanması sebebiyle özel esaslar kapsamına alındığı ve bu sebeple maddi/manevi yönden mağdur edildiği iddiasıyla Danıştay’a temyiz isteminde bulunmuştur. İlk incelemeyi tesis eden Danıştay tetkik hâkimi, söz konusu işlemin davacı şirketin hukukî durumunu etkileyici niteliğe sahip olması sebebiyle davanın esastan incelenmesi gerektiğini ifade etmiş ve bunun üzerine davanın esasına geçilmiştir.

Danıştay 3. Dairesi davacının özel esaslara tabi mükellefler listesine alınması durumunu, Anayasa md.48 ve md.49 bağlamında “çalışma ve sözleşme hürriyeti” ve “çalışma hakkı ve ödevi” açısından değerlendirmiştir. Yapılan değerlendirmelerde Anayasa’nın ilgili hükümleri uyarınca, devletin özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini ve bunların güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamakla yükümlü olduğu ve benzer şekilde çalışanların hayat seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek, çalışmayı desteklemek ve çalışma barışını sağlamak konusunda da Anayasa md.49 uyarınca sorumlu tutulduğu ifade

⁶⁰³ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (RG. 26.04.2014-28983).

⁶⁰⁴ İzmir 3. Vergi Mahkemesi, 19.09.2014 tarih ve E: 2014/992, K: 2014/1364 sayılı karar.

edilmiştir. Bu bakımdan Danıştay'ın özel esaslar kapsamına alınan mükellefin durumunu; Anayasa md.48 ve md.49 ile çalışma hakkı ve özgürlüğünü destekleme konusunda devlete yüklenen görev ve sorumluluklarla ilişkilendirdiği görülmektedir. Nitekim ilgili kararda, devletin çalışma hayatına ilişkin düzenlemeler yapması ve buna ilişkin tedbirler almasının Anayasal bir görev olduğu vurgulanmıştır.

İlgili davada Danıştay'a göre, çalışma hayatının bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi ödevi ile ilgili düzenlemelerin “kanunla” yapılması zorunlu olduğundan; dayanağını Anayasa'ya uygun şekilde çıkarılan kanunlardan almayan düzenleyici işlemlerle kişiler özelinde hak ve yükümlülük ihdas edilemez. Bu bakımdan, mükellefleri özel esaslar listesine almak suretiyle, bu kişileri kategorize eden söz konusu Genel Tebliğde yer alan özel esaslar uygulamasının kanuni dayanağının bulunmadığı ve Anayasa'da kişileri vergisel durumlarına göre kategorize etmeye olanak tanıyan herhangi bir hükmün de bulunmadığı ifade edilmiştir. Nitekim Danıştay'ın ilgili dava dairesine göre özel esaslar uygulaması, vergi barışını bozucu etki yaratacağı gibi, aynı zamanda Anayasa'da yer alan temel hak ve özgürlüklere de aykırılık teşkil etmektedir. Yargılamanın sonucunda ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu karar bozulmuştur⁶⁰⁵.

Danıştay tarafından verilen bu kararda, özel esaslar uygulaması ile çalışma hakkı ve özgürlüğü arasında kurulan ilişkinin isabetli bir değerlendirme olduğu kanaatindeyiz. Zira idare bu uygulama ile özel esaslar kapsamında tespit ettiği kişileri kategorize etmekte, KDV iadesini belirli koşullar altında zorlaştırmakta ve ayrıca bu kişilerle mal ve hizmet alım/satımı sebebiyle ilişkili olan kişiler için de KDV iadesi talebini belirli kısıtlar/koşullar altında gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla çalışma hakkının Anayasa md.48 ve md.49 bağlamında hem bir hak hem de ödev olarak düzenlenmiş olması ve bu hakkın korunması açısından devletin çalışma hayatına ilişkin koşulları iyileştirme ve bu konuda gereken tedbirleri almak zorunda olması karşısında özel esaslar uygulaması, çalışmayı desteklemek ve çalışma barışını sağlamak açısından ters yönde bir etki yaratmaktadır.

⁶⁰⁵ Danıştay 3. Dairesi, 13.05.2015 tarih ve E: 2014/11851, K: 2015/3173 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (13.12.2023)).

3.1.5. Genel Tebliğ ile Kanunilik ve Eşitlik İlkelerine Aykırı Düzenlemelerin Getirilmesi

Genel tebliğlere yönelik hukuka aykırılık durumlarını incelediğimiz bu kısımda, yayımlanan genel tebliğlerin bazı Anayasal vergilendirme ilkelerine uygun olmadığı tespit edilmiştir. Sözü edilen hukuka aykırılıkların büyük çoğunlukla “verginin kanuniliği ilkesi” özelinde gerçekleştiği görülmüş ve bunun yanında bazı genel tebliğlerin ise “vergilendirmede eşitlik ilkesine” uygun olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın şimdiki kısmında, doktrinde yer alan görüşler ve yargısal içtihatlar ışığında kanunilik ve eşitlik ilkelerine yönelik değerlendirmeler yapılacak ve vergi mevzuatında sözü edilen Anayasal vergilendirme ilkelerine uygun olmayan genel tebliğ örnekleri incelenecektir.

3.1.5.1. Genel Olarak Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesi, anayasalarda bilhassa temel hak ve özgürlüklerin korunmasında ayrı bir önem, istikrar ve güvence isteyen konuları ilgilendiren ve kamu hukuku ile anayasa hukukunun birlikte biçimlendirdiği ve kuvvetlendirdiği bir ana ilke olarak açıklanabilir⁶⁰⁶. Kanunilik ilkesi diğer birçok ilkedен farklı olarak, “şekle” ilişkin bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle kanunilik ilkesi, hukuka uygunluk açısından “kanun” şeklinde çıkarılan ve bir kanunun sahip olması gereken nitelikleri barındıran bir düzenlemenin gerekliliğini ortaya koymaktadır⁶⁰⁷.

Hukuk devleti prensibi uyarınca kişi hak ve özgürlüklerinin korunması ve sosyal devlet ilkesi uyarınca da sosyal ve ekonomik hakların korunmasında bir araç vazifesi gören kanunilik ilkesi, Anayasalarda “suçta ve cezada kanunilik” ve “verginin kanuniliği” gibi çeşitli şekillerde kendine yer bulmaktadır. Bu bakımdan Anayasa’da kanunilik ilkesinin bu tür özel şekilleri, kanunilik ilkesinin kendisi esas tutularak değil; ilgili konunun sui generis özellikleri dikkate alınarak münhasıran düzenlenmektedir⁶⁰⁸. Örneğin verginin kanuniliği ilkesi, vergi hukukundaki “kanunla düzenleme” konusundaki katı ve sert tutuma uygun şekilde hem Anayasa md.73’te hem de ilgili vergi kanunlarında önem verilen temel ilkelerin başında gelmektedir.

Bu bakımdan kanunilik ilkesi bütün kamu hukuku dallarına hâkim olan ve önemle korunan bir ilkedir. İdare hukukunda “idarenin kanuniliği-kanuni idare ilkesi

⁶⁰⁶ Güneş, 2014, s. 7.

⁶⁰⁷ Tekbaş, 2009, ss. 244-245.

⁶⁰⁸ Güneş, 2014, ss. 7-8.

(Any. md.123)”, ceza hukukunda “suçta ve cezada kanunilik ilkesi (Any. md.38)” ve vergi hukukunda “verginin kanuniliği ilkesi (Any. md.73)”;

kanunilik ilkesinin farklı hukuk disiplinlerindeki özel görünümüleri olarak karşımıza çıkmaktadır⁶⁰⁹.

Esasında kanunilik ilkesi, kişi ve devlet arasındaki ilişkiye dayalı ortaya çıkan işlemlerin kanuni bir dayanağa sahip olduğu ve bunların hukuka uygun olduğu varsayımını ifade etmek için kullanılmaktadır⁶¹⁰. Nitekim bu ilke, yönetenlerin tesis ettiği işlem ve eylemlerin mutlak surette kanuni bir dayanağının olmasını gerektirmekte ve bu şekilde temel hak ve özgürlüklere keyfî şekilde müdahale edilme ihtimali karşısında hukuk devletinin sağlamış olduğu önemli bir güvence olarak varlığını sürdürmektedir.

İdare hukuku bağlamında “kanuni idare ilkesi” kanunilik ilkesinin özel görünümlerinden birini temsil etmekte ve idarenin her türlü işlem ve eylemlerinde önemle dikkate alınmak durumundadır. “İdarenin kanuniliği” ya da “kanuni idare ilkesi”, idarenin yetki ve sınırlarının kanunla belirlenmiş olmasını ifade etmektedir⁶¹¹. İdarenin kanuniliği ilkesi, esas anlamda Anayasa md.123’te güvence altına alınmıştır. Mezkûr madde hükmü uyarınca “*idare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür*” ve “*kanunla düzenlenir*”. İdarenin kanuniliği ilkesinin, “kanunun önceliği ilkesi” ve “kanuni dayanak ilkesi” olmak üzere iki farklı alt ilkesi bulunmaktadır. Sözü edilen ilkeler gereğince idare, yürürlükte olan kanunlar ve hukukun genel ilkelerinin üstünlüğünü kabul etmekte ve hem idarî teşkilat hem de bunların faaliyetleri kanuna dayanmaktadır. Nitekim idarî makamların işlem ve eylemlerinde izlemesi gereken usul ve esaslar kanun tarafından düzenlenmek zorundadır⁶¹².

Anayasa md.123 ile hüküm altına alınan idarenin kanuniliği ilkesi, idarenin kuruluşunu, görevlerini ve bilhassa yetkilerini, hukukî öngörülebilirlik sağlayacak kanunilik ölçütüne tabi kılmıştır⁶¹³. Buna ilaveten idarenin kanuniliği ilkesi, yalnızca idarî işlem ve eylemlerin hukuka-kanuna uygun olmasını ifade etmemekte; aynı

⁶⁰⁹ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 59, Sayı: 4, 2010, s. 770.

⁶¹⁰ Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 201, 2005, s. 141.

⁶¹¹ Bekir Baykara, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 2.

⁶¹² Akyılmaz, 2022, s. 39; Turan Yıldırım, “İdarenin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Anayasal Sınırı”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, s. 293.

⁶¹³ Emre Akbulut, **Türk İdare Hukukunda Kanunî İdare İlkesi**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2013, s. VII.

zamanda bunların yargı denetimine tabi olmasını da kapsamaktadır⁶¹⁴. Dolayısıyla bu ilke, Anayasa md.125’te hüküm altına alınan “*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması*” güvencesiyle yakın bir ilişkiye sahiptir. Zira kanunilik ilkesi idarenin faaliyetlerinin kanuna dayanmasını gerektirirken; bu faaliyetlerin gerçekten kanuna-hukuka uygun olup/olmadığı yargı organlarınca gerçekleştirilecek hukukîlik denetimi ile saptanacaktır.

3.1.5.2. Yargısal İçtihatlarda “Kanunilik İlkesi”

Anayasa Mahkemesi kanunilik ilkesini, hak ve özgürlüklere karşı yapılacak keyfî müdahaleleri ve sınırlandırmaları engelleyen ve hukuk güvenliğini sağlayan demokratik hukuk devletin en önemli unsurlarından biri olarak değerlendirmektedir⁶¹⁵. Bu bakımdan Yüksek Mahkemeye göre kanunilik ilkesi gereğince, münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken konularda kanunların temel esasları, ilkeleri ve çerçeveyi belirlemiş olması gerekmektedir⁶¹⁶.

Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında kanunilik ilkesinin, özgürlüğün sınırlarının önceden bilinerek; kişilerin davranışlarını bu çerçevede düzenlemesinin temin edilmesi amacıyla getirildiği ifade edilmiştir⁶¹⁷.

Anayasa Mahkemesi’nin verginin kanuniliği ilkesini değerlendirdiği bir kararında bu ilkenin, Anayasa md.73/3’ten kaynaklandığı ve takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların “kanunda” yer almasını gerektiren bir kural olduğu ifade edilmiştir. Yüksek Mahkemeye göre verginin kanuniliği ilkesi, vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının “kanun” ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır⁶¹⁸.

VUK mük.md.257/1’de Maliye Bakanlığına tanınan düzenlemeye yetkisinin Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle, Anayasa Mahkemesi’nde açılan iptal davasında; ilgili Bakanlığın genel tebliğ ile kullandığı bu düzenleme yetkisine istinaden konumuz açısından önemli değerlendirmeler yapılmıştır. Davayı açan

⁶¹⁴ Hasan Tunç ve Murat Osma, “Kanuni İdare İlkesi Kapsamında Türk ve KKTC Hukukunda Olağan Dönem Kararnameleri ve Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 164, 2023, s. 55.

⁶¹⁵ Anayasa Mahkemesi, 06.02.2014 tarih ve 2012/1246 başvuru numaralı kararı.

⁶¹⁶ Anayasa Mahkemesi, 28.12.2017 tarih ve E: 2016/150, K: 2017/179 sayılı karar, (RG. 15.02.2018-30333).

⁶¹⁷ Anayasa Mahkemesi, 03.10.2013 tarih ve E: 2013/28, K: 2013/106 sayılı karar, (RG. 18.01.2014-28886).

⁶¹⁸ Anayasa Mahkemesi, 29.03.2017 tarih ve E: 2016/1, K: 2017/81 sayılı karar, (RG. 20.04.2017-30044).

Danıştay 4. Dairesi, söz konusu madde hükmünde Maliye Bakanlığına tanınan düzenleme yetkisinin, Anayasa'nın muhtelif hükümlerine aykırı olduğunu iddia etmiştir. İtirazın gerekçesinde; kanunun verdiği düzenleme yetkisinin Anayasa ile mutlak surette kanun konusu sayılmış hususlara ilişkin olamayacağı, verginin esaslı unsurlarının Anayasa md.73 uyarınca kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu, VUK'un niteliği gereği emredici ve kısıtlayıcı kurallar içeren bir Kanun olduğu ve bu kurallara aykırı hareketlerin cezai müeyyidelerinin yine aynı Kanunda düzenlendiği, Kanunda öngörülmemiş konularda düzenleme yetkisine istinaden getirilen kurallar ve bunlara ilişkin ceza hükümlerinin idarî tasarruflarla getirilemeyeceğinin Anayasal bir zorunluluk olduğu vurgulanmıştır. Davanın sonucunda Anayasa Mahkemesi, Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi tanıyan dava konusu maddenin Anayasa aykırı olmadığına oyçokluğu ile hükmetmiş ve bu yetkinin, yasama yetkisinin devri niteliğinde olmadığı; teknik veya ayrıntıya ilişkin konuların idare tarafından düzenlenmesine ilişkin olduğunu belirtmiştir⁶¹⁹.

Danıştay'ın kanunilik ilkesine karşı yaklaşımını incelediğimizde, Anayasa Mahkemesi'ne benzer bir tutumun benimsendiği söylenebilir. Öte yandan Danıştay'ın özellikle “idarenin kanuniliği” ve “verginin kanuniliği” perspektiflerinde yapmış olduğu değerlendirmeler konumuz açısından bilhassa önemlidir.

Danıştay'ın bir kararında idarenin kanuniliği ilkesi gereğince, her idarî işlemin yasal bir dayanağının bulunması gerektiği vurgulanmış ve idarî makamlarca idarî bir işlem tesis edilmeden önce, bu işlemin dayanağı yasal düzenlemenin somut olarak belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir⁶²⁰. Benzer şekilde yakın tarihli bir Danıştay kararında da, idarî işlemlere karşı açılan davalarda, idarenin bu işlemi hangi kanun ve mevzuat hükümleri uyarınca tesis ettiğini açıklamak zorunda olduğu ve yasal dayanağı belirtilmeden tesis edilen bir idarî işlemin hukuka uygun olmayacağı belirtilmiştir⁶²¹.

Danıştay'ın verginin kanuniliği ilkesi açısından değerlendirmeler yaptığı bir kararında, bu ilke gereğince vergilerin ancak yasama organı tarafından konulup, değiştirilip veya kaldırılabilceği ve verginin kanuniliği ilkesinin alt ölçütleri uyarınca, vergilendirme işlemlerinde “öngörülebilirliğin” ve “belirliliğin” de sağlanması

⁶¹⁹ Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih ve E: 1990/29, K: 1991/37 sayılı karar, (RG. 05.02.1992-21133).

⁶²⁰ Danıştay 14. Dairesi, 28.04.2016 tarih ve E: 2014/11350, K: 2016/3481 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.12.2023)).

⁶²¹ Danıştay 6. Dairesi, 21.06.2022 tarih ve E: 2022/260, K: 2022/7295 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.12.2023)).

gerektiği ifade edilmiştir. İlgili kararda idarenin, alt düzenleyici işlemler ile verginin kanuniliği ilkesiyle bütünleşmiş olan verginin belirliliği ve öngörülebilirliği ilkelerine aykırı düzenlemeler getiremeyeceği, mükelleflerin aleyhine vergi yükünü artırıcı hükümler ihdas edemeyeceği, vergi kanunlarının uygulama alanını daraltamayacağı/genişletemeyeceği ve kanunda öngörülmeleyen bir konuda yorum yoluyla yeni bir yükümlülük getirilemeyeceği belirtilmiştir⁶²².

DVDDK'nın bir kararında kanunla düzenlenmesi zorunlu olan verginin esaslı unsurlarının neler olduğu açıklanmıştır. Buna göre verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi unsurlar idarenin takdire dayalı keyfî uygulamalarına bırakılmadan, yalnızca kanunla düzenlenmelidir⁶²³.

3.1.5.3. Kanunilik İlkesinin Vergi Hukukuna Yansıması: “Verginin Kanuniliği İlkesi”

Hukuk devletinin gereği olarak, vergilendirme yetkisinin kullanılması sırasında uyulması gereken birtakım kural ve ilkeler bulunmaktadır. Bu bakımdan vergilendirme yetkisinin tabi olduğu normlar, “vergilendirme (vergileme) ilkeleri” olarak isimlendirilmekte ve bu ilkeler, vergilendirmeyi ilgilendiren tüm konu ve işlemlerde “olması gerekeni” işaret eden bir kaynak olarak işlev görmektedir⁶²⁴. Bununla birlikte Anayasal zeminde sözü edilen ilkelerin bir kısmı, “Anayasal vergilendirme ilkeleri” olarak karşılık bulmakta ve bu şekilde anlam kazanmaktadır. Vergi hukukunun temelini ifade eden Anayasal ilkeler gereğince, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ve bunlarla ilgili tüm unsurların Anayasa ve diğer hukuk normlarına dayalı olması gerekir⁶²⁵.

Anayasal vergilendirme ilkeleri konusunda doktrinde ortak bir mutabakata varılamamakta ve hangi ilkelerin bu kapsamda değerlendirileceği konusunda birbirinden farklı görüşler yer almaktadır. Örneğin *Saban*'a göre “vergide eşitlik

⁶²² Danıştay 7. Dairesi, 19.01.2021 tarih ve E: 2020/2553, K: 2021/128 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.12.2023)).

⁶²³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.04.2022 tarih ve E: 2021/893, K: 2022/539 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.12.2023)).

⁶²⁴ Selçuk Buyrukoğlu ve Doğan Bozdoğan, “Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik”, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2015, ss. 264-265.

⁶²⁵ Gamze Gümüşkaya, “Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri'ne İlişkin Vergisel Düzenlemelerin Öngörülebilirliği”, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 169, 2018, s. 309.

ilkesi” ve “verginin yasallığı ilkesi” olmak üzere iki tür Anayasal vergilendirme ilkesi bulunmaktadır⁶²⁶. Karakoç’a göre Anayasal vergilendirme ilkeleri, Anayasa md.73’ten kaynaklanan ilkeler ve Anayasa’nın genel ilkeleriyle birlikte anlam kazanmaktadır. Yazara göre bu ilkeler, “hukuk devleti ilkesi”, “hukukî güvenlik ilkesi”, “ölçülülük ilkesi”, “vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi”, “vergi adaleti ilkesi” ve “vergilerin kanuniliği ilkesidir”⁶²⁷. Öncel, Kumrulu ve Çağan’a göre Anayasal açıdan vergilendirme yetkisine yön veren ve bu yetkinin sınırlarını çizen ilkeler, “yasal idare ilkesi”, “genellik ve eşitlik ilkeleri”, “hukukî güvenlik ilkesi”, “mali güce göre vergileme ilkesi” gibi ilkelerden oluşmaktadır⁶²⁸. Güneş ise Anayasal vergilendirme ilkelerini, “vergi ödevine egemen olan ilkeler” ve “diğer anayasal ilkeler” şeklinde incelemiştir; buna göre, birinci grupta “verginin yasallığı ilkesi”, “verginin genelliği ilkesi”, “verginin mali güç ile orantılı olması ilkesi”, “verginin kamu giderlerini karşılamaya özgülmesi ilkesi” yer alırken; ikinci gruba ise “demokratik sosyal hukuk devleti ilkesi” ve “eşitlik ilkesi” gibi Anayasa’nın genel ilkelerini toplamıştır⁶²⁹.

Doktrinde Anayasal vergilendirme ilkeleri birbirinden farklı şekilde ele alınmış olsa da “verginin kanuniliği ilkesi” ve “eşitlik ilkesinin” her görüşün kesişim noktasında bulunan temel ilkeler olduğu anlaşılmaktadır. Buna ilaveten verginin kanuniliği ilkesinin, vergi hukuku açısından ayrı bir önemi bulunmaktadır. Zira vergi hukuku diğer hukuk disiplinlerine kıyasla “kanunla düzenleme” koşulu bakımından son derece kazuistik ve kapsamlı bir hukuk dalı olarak nitelendirilmektedir⁶³⁰.

Demokratik hukuk devletinin en önemli kazanımlarından biri, vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından çıkarılan kanunlar aracılığıyla kullanılmasıdır. Tarihsel süreçte, vergilendirme yetkisinin keyfî şekilde kullanılmaması amacıyla verilen mücadelelerin neticesinde “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesi, Batı ülkelerinin ilk ve temel Anayasal kurallarından biri haline gelmiştir. Zamanla modern demokratik bir hukuk devleti olmanın temel gereklerinden biri olan bu ilke, “verginin kanuniliği ilkesinin” temelini oluşturmakta ve verginin halkın temsilcilerinden oluşan parlamento tarafından konulabileceğini güvence altına almaktadır⁶³¹. Bu açıdan verginin

⁶²⁶ Saban, s. 43, 53.

⁶²⁷ Karakoç, 2013, s. 1263.

⁶²⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, ss. 40-53.

⁶²⁹ Güneş, 2014, ss. 113-126.

⁶³⁰ Tekbaş, 2009, s. 245.

⁶³¹ Doğrusöz, 1998, s. 136.

kanuniliği ilkesi, modern hukuk devletlerinde “güçler ayrılığı ilkesi” ekseninde vergilendirme yetkisinin parlamento ya ait olmasını ifade etmektedir⁶³².

Verginin kanuniliği ilkesi, Anayasa md.73/3’te hukukî güvence altına alınmıştır. Buna göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler “kanunla” konulur, değiştirilir veya kaldırılır. İlgili madde hükmünün karşılığı olan verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vergilendirmenin mutlak surette kanunla yapılması gerekmektedir⁶³³. Nitekim sözü edilen ilke gereğince, vergi yükümlülüğünü doğrudan etkileyen ve verginin temel unsurları olarak değerlendirilen konu, mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, muafiyet, istisna, zamanaşımı, suç, ceza/yaptırım ve benzeri unsurların kanunla düzenlenmesi, Anayasa md.73/3’ten kaynaklanan Anayasal bir zorunluluktur.

Verginin kanuniliği ilkesi, yalnızca verginin temel unsurlarının kanunlarla düzenlenmesini değil; aynı zamanda bireysel-subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemleri gibi diğer işlemlerin de vergi kanunlarına uygun ve doğru şekilde yapılmasını gerektirmektedir. Bu bakımdan hem vergi normlarının kanunla düzenlenmesi hem de vergi daireleri tarafından tesis edilen bireysel işlemlerin kanuna uyarlığı, verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur⁶³⁴.

Esasında verginin kanuniliği ilkesi, Anayasa md.73’ün yanında Anayasa md.7 ve md.87 ile birlikte değerlendirildiğinde esas kapsam ve mahiyetine kavuşmaktadır. Anayasa md.7, “yasama yetkisinin devredilmezliğini” düzenlemekte ve bu yetkiyi başka bir organa devredilemeyecek şekilde TBMM’ye vermektedir. Anayasa md.87 ise, kanun koyma, değiştirme ve kaldırmayı hem bir görev hem de yetki olarak TBMM’ye vermektedir. Söz konusu madde hükümleri, Anayasa md.73 ile birlikte değerlendirildiğinde; vergi kanunu çıkarma, değiştirme ve kaldırma yetkisinin TBMM’ye ait olduğu, parlamentonun bu yetkisini yürütme organı da dahil olmak üzere hiçbir makam ve organa devredemeyeceği, vergi kanunları ile düzenlenmesi zorunluluk arz eden konuların da yalnızca TBMM tarafından çıkarılacak bir vergi kanunuyla düzenlenebileceği anlaşılmaktadır.

Verginin kanuniliği ilkesinin çerçevesinde, Anayasa md.73/4 bağlamında Cumhurbaşkanına tanınan bir istisna hükmü bulunmaktadır. Mezkûr madde hükmüne

⁶³² Adnan Gerçek, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 204, 2005, s. 108.

⁶³³ Saban, s. 59.

⁶³⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, s. 42.

göre, “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*”. Bu bağlamda Cumhurbaşkanının, vergi ve benzeri mali yükümlülükler konusunda Anayasa’nın işaret ettiği sınırlı konular özelinde değişiklik yapma yetkisi bulunmaktadır. Cumhurbaşkanı ise bu yetkisini, “Cumhurbaşkanı kararı” olarak ifade edilen genel düzenleyici işlem türüyle kullanmaktadır. Ancak Anayasa ile Cumhurbaşkanına verilen bu düzenleme yetkisinin sınırlı/bağlı bir düzenleme yetkisi olduğu söylenebilir. Zira Anayasa md.73/4’te bu yetkinin hangi vergi unsurlarını kapsadığı tek tek sayılmış ve böylece kıyas yoluyla bu unsurların genişletilmesi engellenmiştir. Bununla birlikte, bu yetkinin takdire dayalı keyfi şekilde kullanımının önüne geçebilmek için; “kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde” ifadesiyle, bu konuda temel kaynağın vergi kanunu olduğu ve Cumhurbaşkanının bu sınırlar içinde değişiklik yapmak durumunda olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla Anayasa md.73/4’te yürütme organına tanınan düzenleme yetkisini içeren bu madde hükmü, “*vergi kanunlarının idareye tanıdığı usul ve esasları belirleme yetkisinin şekli konusunda*” son derece isabetli bir örnektir.

Öte yandan vergi ödevi maddi ve şekli vergi ödevlerini bünyesinde barındıran bir ödevler bütünü olduğundan; vergi borcunun ödenmesi bakımından maddi ödevin yerine getirilmesi, ancak belirlenen şekli ödevlerin gereklerinin yerine getirilmesi durumunda mümkün olmaktadır. Nitekim vergilendirme yetkisinin kullanımı, temel hak ve özgürlüklere karşı esaslı bir müdahale içerdiğinden, yalnızca maddi ödevlerin yerine getirilmesi tek başına bir anlam ifade etmemekte; bunun yanında şekli ödevlerin de kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan verginin kanuniliği ilkesi sadece verginin temel/esaslı unsurlarının kanunla düzenlenmesi ile sınırlandırılmış bir ilke olmaktan öte, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden verginin tahsil sürecine kadarki süreçte vergi yükümlülüğüne etki eden bütün vergi unsurlarının kanun tarafından düzenlenmesini gerektirmektedir⁶³⁵.

Bununla birlikte her konunun kanunla düzenlenmesinin mümkün olamayacağı gerçeğini de göz ardı etmemek gerekir. Nitekim vergi kanunları mümkün olduğunca kanun boşluğuna yer vermeyecek şekilde hazırlansa da, vergilendirmeyi ilgilendiren her konu veya durumun kanunla düzenlenebilmesi mümkün değildir. Bu açıdan vergi hukukunun uzmanlık gerektiren ve teknik konuların yoğunlukta olduğu bir disiplin

⁶³⁵ Solak Akman, 2016, s. 276.

olması sebebiyle, bu alanda düzenleyici işlemlerin yoğun şekilde kullanılması son derece olağandır. Burada önemli olan, vergi yönetiminin bu alanda tesis ettiği düzenleyici işlemlerin kanunilik ilkesine uygun şekilde kullanılmasıdır. Vergi normu getiren düzenleyici işlemlerin kanunilik ilkesine uygun olabilmesi için, kanunun düzenlediği konuya ilişkin çerçeveyi ve sınırları çizdikten sonra, bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte bir düzenleyici işlemin tesis edilmesi gerekir⁶³⁶.

3.1.5.4. Türk Vergi Mevzuatında Kanunilik İlkesine Uygun Olmayan Genel Tebliğler

Verginin kanuniliği ilkesi özelinde, Anayasa md.73/4 ile Cumhurbaşkanına tanınan yetki, Anayasa’da yazılı şekilde yer alan bir istisna hükmüdür. Bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığına, vergi kanunları tarafından verilen usul ve esasları belirleme yetkisi ise Anayasa’da yer almayan; ancak kanunilik ilkesini yakından ilgilendiren bir istisna hükmü olarak değerlendirilebilir⁶³⁷. Nitekim Anayasa’da ismen sayılmaması sebebiyle “adsız düzenleyici işlem” olarak isimlendirilen bu tür düzenleyici genel tebliğler, vergi kanunlarına benzer şekilde vergilendirme alanında yeni vergi normları ihdas etmekte ve hukukî açıdan herkesi bağlamaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan düzenleyici genel tebliğlerin, kanunilik ilkesine uygun şekilde tesis edilebilmesi için; vergi kanunundaki usul ve esasların belirlenmesi konusunda idareye yetki veren kanun hükmünün kapsamı ve sınırlarının iyi şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir. Bu açıdan, verginin esaslı unsurları mutlak surette kanunla belirlenmeli ve bunlar belirlendikten sonra, uzmanlık ve teknik ayrıntı içeren ve uygulamayı ilgilendiren hususlar “üst hukuk normlarına” uygun şekilde genel tebliğler aracılığıyla düzenlenmelidir⁶³⁸.

Anayasa Mahkemesi, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen düzenleme yetkisini içeren kanun hükümlerine yönelik yaptığı incelemelerde “çoğunlukla”, uygulamaya yönelik kuralların idare tarafından belirlenmesini kanunilik ilkesine aykırı görmemekte ve bunu yasama yetkisinin devri niteliğinde

⁶³⁶ Anayasa Mahkemesi, 03.11.2020 tarih ve 2016/3675 başvuru numaralı karar, (RG. 05.03.2021-31414).

⁶³⁷ Saban, s. 66.

⁶³⁸ Mehmet Tosuner ve Ahmet İnneci, “Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı’nın Usul ve Esasları Belirleme Yetkisi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2018, s. 6.

değerlendirmemektedir⁶³⁹. Bu bakımdan Yüksek Mahkeme, yeni bir vergi ve benzeri mali yükümlülük getirme ile verginin konusu, miktarı ve oranı gibi esaslı unsurların “kanunla” düzenlenmesi gerektiği; bunun yanında teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların idare tarafından düzenlenebileceğini kabul etmektedir⁶⁴⁰. Ancak Anayasa Mahkemesi’nin bu tutumu, idarenin genel tebliğler aracılığıyla çok sayıda vergi normu ihdas ederek, genel tebliğlerin vergi uygulamasına yön veren temel mevzuat kaynağı haline gelmesinde en büyük etkenlerden biri olmuştur. Zaman içerisinde vergi kanunlarında idareye tanınan düzenleme yetkisinin “genişliği” ve “belirsizliğini” takiben, yayımlanan genel tebliğler aracılığıyla ortaya çıkan hukuka aykırılıkların nicel ağırlığı gittikçe yaygınlaşmaya başlamıştır.

Burada gözetilmesi gereken en önemli durum, Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan düzenleme yetkisinin sınırlarının kanunla keskin şekilde çizilmiş olması ve Bakanlığın da, vergi kanunu ile düzenlenmesi gereken “*vergi yükümlülüğünü etkileyecek*” türde bir kuralı, yasama organının yerine geçmek suretiyle genel tebliğler aracılığıyla getirmemesidir. Aksi halde bu durum Anayasa md.73/3 bağlamında, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Nitekim vergilendirme alanında yayımlanan genel tebliğler arasında en sık karşılaşılan hukuka aykırılık durumları, verginin kanuniliği ilkesine aykırı hükümler ihdas eden genel tebliğler özelinde gerçekleşmektedir. Bu duruma örnek olarak inceleyeceğimiz genel tebliğler, Tablo 7’de gösterilmektedir:

⁶³⁹ Anayasa Mahkemesi’nin bu yönde verdiği kararlara örnek olarak: “(...) *İtiraz konusu kurallar Maliye Bakanlığı’na verilen vergi kayıp ve kaçakını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten defter tutulmasını ve belge düzenlenmesini belirleme yetkisinin, yasada amacının ve sonuçlarının belirlenmiş olması, günlük olayların izlenmesine, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konuların düzenlenmesine yönelik bulunması karşısında yasama yetkisinin devri niteliğinde değildir (...)*”. Bkz. Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih ve E: 1990/29, K: 1991/37 sayılı karar, (RG. 05.02.1992-21133); “(...) *Bu çerçevede yönetime bırakılan yetkinin, yasada amacının ve sonuçlarının belirlenmiş, teknik ya da ayrıntıya ilişkin konulara dair olması gerekmekte olup, bu koşulları sağlayan kurallar, yasama yetkisinin devri anlamına gelmemektedir (...)*”. Bkz. Anayasa Mahkemesi, 09.06.2011 tarih ve E: 2008/31, K: 2011/94 sayılı karar, (RG. 21.10.2011-28091).

⁶⁴⁰ Mine Uzun Çam, **Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 168.

Tablo 7: Kanunilik İlkesine Aykırı Hükümler Getiren Genel Tebliğler

Genel Tebliğ	İlgili Kanun	Hukukî Sorun	İptal Davası	Dava Sonucu
1 Seri No’lu Genel Tebliğ	7326 sayılı Kanun	“Mali af” niteliğindeki kanunda, “matrah ve vergi artırımından” faydalanma koşulları belirlenmiş ve gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımlarının %20 oranında vergilendirileceği ve bunun dışında herhangi bir vergi alınmayacağı ifade edilmiştir. Tebliğde ise bu imkândan yararlanabilmek için, söz konusu vergiler ile birlikte “damga vergisinin” de ödenmiş olması şartı getirilmiştir.	✓	İptal
31 ve 41 Seri No’lu Genel Tebliğler	Mülga 5422 sayılı Kanun	Kanunda özel okulların kurum kazançlarına, beş yıl süreyle vergi istisnası hakkı tanınmıştır. Ancak ilgili tebliğler ile bu vergi istisnasından yararlanabilmek için bazı özel şartlar getirilmiş ve bu şartlara uymayan kurumların istisnadan yararlanamayacağı açıklanmıştır.	-	-
82 Seri No’lu Genel Tebliğ	3065 sayılı Kanun	Kanunla tanınan KDV iadesi talep etme hakkı; idarenin tebliğ ile belirlediği süre kısıtı ile sınırlandırılmış ve bu süre içerisinde talep edilmeyen vergi iadesinin gerçekleştirilmeyeceği açıklanmıştır.	-	-
213 Seri No’lu Genel Tebliğ	4369 ve 193 sayılı Kanun	Kanunda “sendika üyesi işçileri” işe alan işverenler için belirli vergiler özelinde “vergi erteleme” hakkı getirilmiştir. Tebliğde ise bu haktan yararlanabilmek için söz konusu işçilerin, “toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz sendika üyesi” olmaları şartı getirilmiştir.	✓	Ret
214 Sıra No’lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Kanunla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine “yeniden değerlendirme” yapabilmeleri konusunda tanınan hak; tebliğ ile “iş ortaklıklarının” yeniden değerlendirme yapamayacağına yönelik getirilen kısıtlayıcı hükümle sınırlandırılmıştır.	✓	İptal
231 Seri No’lu Genel Tebliğ	4369 ve 193 sayılı Kanun	Kanunda kârın sermayeye eklenmesinin “kâr dağıtımı sayılmayacağı” ifade edilmesine rağmen; ilgili tebliğde bunun aksine, gerçek kişi ortaklar tarafından kârın sermayeye ilave edilmesiyle elde edilen kâr paylarının “menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği” ve bu bağlamda bunların beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu durumda kanunda öngörülme bir vergi konusu, tebliğ ile ihdas edilmiştir.	✓	İptal
238 Sıra No’lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Tebliğde, pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar veya mahsuplar nedeniyle ödenecek bir vergi borcunun bulunmadığı durumda, mükellefin “pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği” ifade edilmiştir. Bu hükümler, VUK md.371 bağlamında kanuni açıdan dayanaksızdır.	-	-
Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği	6802 ve 7194 sayılı Kanun	Tebliğ ile konaklama vergisinin konusu, kanunda sayılmayan konuları da içine alacak şekilde genişletilmiştir. Bu açıdan verginin asli unsurlarından biri olan verginin konusu tebliğ ile belirlenmiştir.	-	-
13 Seri No’lu Genel Tebliğ	5520 sayılı Kanun	Kanunda “gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları”, kurumlar vergisinden istisna tutulduğu halde; tebliğ ile “altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işleten yatırım ortaklıklarının” bu istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiştir.	✓	İptal

Kaynak: İlgili Genel Tebliğler ve Danıştay kararlarından hareketle tarafımızca hazırlanmıştır.

Çalışmanın devam eden kısmında, Tablo 7’de özetlenen ve kanunilik ilkesine aykırılık içeren genel tebliğ örneklerinin hukukî incelemesine yer verilecektir.

3.1.5.4.1. 1 Seri No’lu Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun Genel Tebliği

1 Seri No’lu Genel Tebliğ⁶⁴¹, 7326 sayılı Kanun⁶⁴² md.9’a istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan, yakın tarihli düzenleyici bir genel tebliğdir. 7326 Sayılı Kanun, Türk vergi mevzuatında sıklıkla yayımlanan yapılandırma kanunlarından biridir. Bu Kanun uyarınca gerçekleştirilecek alacakların yapılandırılması, matrah artırımı, vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltilmesi gibi esasında “mali af” niteliğindeki işlemlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Kanunun 9’uncu maddesinin verdiği yetkiyle; 1 Seri No’lu Genel Tebliğ ile düzenlenmiştir. Fakat Genel Tebliğde yer alan bir düzenleme, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

7326 sayılı Kanun md.5’te “matrah ve vergi artırımı” düzenlenmekte ve bu maddenin 1’inci fıkrasında, matrah ve vergi artırımından faydalanmanın koşulları hüküm altına alınmaktadır. Bununla birlikte ilgili Kanun md.5/ç uyarınca, “gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından artırılan matrahların %20 oranında vergilendirileceği”, “bunun haricinde mükelleflerden herhangi bir vergi alınmayacağı” ve “gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyannamelerini kanuni süresi içinde vermiş ve buna ilişkin borçlarını süresi içinde ödemiş olan mükellefler tarafından artırılan matrahın vergilendirilmesinde, %20 yerine %15 oranının uygulanacağı” ifade edilmiştir. Kanundan alınan yetkiyle yayımlanan 1 Seri No’lu Genel Tebliğin V/C-3 Bölümünde ise, matrah artırımında bulunmak isteyen mükelleflerin yıllık beyannamelerini süresi içinde vermiş olmaları ve bu beyannamelerde gösterilen vergiler ile birlikte “damga vergisi de dahil” olmak üzere tahakkuk eden vergilerin tamamını süresi içinde ödemiş olanların, %15 oranından faydalanacağı ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere anılan Genel Tebliğde, Kanunun tanıdığı indirimli orandan faydalanabilmek için; gelir ve kurumlar vergisinin yanında “damga vergisinin” de ödenmiş olması şartı aranmaktadır. Ancak 7326 sayılı Kanunda

⁶⁴¹ 1 Seri No’lu Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun Genel Tebliği, (RG. 14.06.2021-31511).

⁶⁴² 03.06.2021 tarih ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (RG. 09.06.2021-31506).

kanun koyucu, damga vergisinin ödenmiş olması yönünde bir koşul aramamaktadır. Nitekim Genel Tebliğde yer verilen bu hüküm, “kanunun tanıdığı bir hakkın genel tebliğle sınırlandırılması” ve “kanunda öngörülmeleyen bir vergi yükümlülüğünün genel tebliğle getirilmesi” sorunlarına yol açmaktadır. Bu bakımdan Genel Tebliğde yer alan söz konusu düzenleme, açık şekilde Anayasa md.73/3 bağlamında verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

1 Seri No’lu Genel Tebliğde aranan “damga vergisi borcunun ödenmiş olması şartının” yer aldığı hükümlere karşı, Danıştay’da iptal davası açılmıştır. Davanın sonucunda, Danıştay 4. Dairesinin 2023 yılında vermiş olduğu kararla, ilgili Genel Tebliğde geçen “damga vergisi de dahil” ibaresi, Kanunda herhangi bir vergi alınmayacağı hükmüne karşı üst hukuk normuna aykırılık içerdiği için iptal edilmiştir⁶⁴³.

3.1.5.4.2. 31 Seri No’lu ve 41 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri

31 Seri No’lu⁶⁴⁴ ve 41 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri⁶⁴⁵, mülga 5422 sayılı KVK md.8/15’e istinaden yayımlanan genel tebliğlerdir. Mülga KVK md.8 kurumlar vergisinden istisna tutulan kurum kazançlarını düzenleyen bir kanun hükmüdür. Bu kapsamda ilgili Kanun md.8/15’te okul, kreş, spor tesisi ve yurt ve sağlık tesislerinin kurum kazançlarının, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde beş yıl süreyle kurumlar vergisinden müstesna tutulacağı belirtilmiştir. Maliye Bakanlığının Kanunun tanıdığı bu düzenleme yetkisine istinaden yayımladığı 31 ve 41 Seri No’lu Genel Tebliğlerde, söz konusu kurumlar vergisi istisnasına yönelik bazı düzenlemeler ihdas edilmiştir.

31 Seri No’lu Genel Tebliğin “f) Eğitim, Sağlık ve Spor Tesislerine İlişkin İstisna” Bölümünde, Kanunun tanıdığı beş yıllık kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmek için “özel okulların kapasitesinin %7’sinin kimsesiz veya yoksul ve yetenekli öğrencilere ayrılmış” olması zorunlu tutulmuştur. Tebliğe göre bu zorunluluğa uymayan özel okullar, Kanunun tanıdığı kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacaktır. 31 Seri No’lu Genel Tebliğ bu haliyle yaklaşık altı yıl uygulandıktan sonra yürürlüğe giren 41 Seri No’lu Genel Tebliğde ise, okul kapasitesine ilişkin bu oranın %5 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Nitekim sözü

⁶⁴³ Danıştay 4. Dairesi, 19.01.2023 tarih ve E: 2021/8175, K: 2023/287 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (22.12.2023)).

⁶⁴⁴ 31 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 03.04.1986-19067).

⁶⁴⁵ 41 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 07.03.1992-21164).

edilen iki Genel Tebliğ de, Kanunun tanıdığı istisna hakkını özel şartlar arayarak daraltmakta ve böylece Kanuna aykırı şekilde, kurumların vergi istisnasından yararlanmasını sınırlandırmaktadır. Zira mülga 5422 sayılı Kanunda, özel okullara tanınan bu vergi ayrıcalığından yararlanma konusunda kısıtlayıcı/zorlayıcı bir koşul bulunmamaktadır.

Vergi istisnası ve muafiyeti gerek doktrin gerekse yargısal içtihatlar tarafından verginin kurucu-temel unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Nitekim Anayasa md.73/4'te verginin muaflik ve istisna hükümlerinde değişiklik yapma yetkisi, ilgili Genel Tebliğlerin yayımlandığı tarihte Bakanlar Kuruluna; günümüzde ise Cumhurbaşkanına verilmiştir. Dolayısıyla Anayasa, verginin bu temel unsurlarında yapılacak bir değişiklik konusunda hangi makamın yetkili olacağını açık şekilde belirlemiş ve bu yetkiyi de “kanunun belirttiği sınırlar içinde kullanma” koşulu getirmiştir. İncelememize konu olan 31 ve 41 Seri No'lu Genel Tebliğler ise, bir vergi istisnasından yararlanmayı belirli bir oranla sınırlamış olduğundan; bu durum çok açık şekilde verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bununla birlikte, her ne kadar mülga Kanun md.8/15'te, istisna hükmünün uygulanmasına yönelik usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirlenmesine yönelik bir yetki verilmiş olsa da; bu yetki istisna hükmünü daraltma ve buna uygun olmayan kurumların istisnadan yararlanamayacağına karar verme yetkilerini kapsamaz. Aksi halde ilgili Kanun hükmü de, Anayasa md.73'e aykırı hale gelerek, Anayasa Mahkemesi'nin norm denetimine konu edinilebilir.

41 Seri No'lu Genel Tebliğde belirlenen %5 oranı dikkate alınarak, bu oranı karşılamayan bir kurumun adına tahakkuk ettirilen kurumlar vergisine karşı, Bursa Vergi Mahkemesi'nde dava açılmış ve yargılama sonucunda tesis edilen bireysel-subjektif işlem hukuka aykırı bulunmamıştır⁶⁴⁶. Sürecin devamında ilgili karara karşı Danıştay'a temyiz başvurusu yapılmış ve ilgili dava dairesi, ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır⁶⁴⁷. Bunun sonucunda davacı, “istisnadan yararlanmanın genel tebliğle düzenlenemeyeceği” iddiasıyla, Danıştay tarafından verilen onama kararının düzeltilmesi talebinde bulunmuş ve bu kez “esaslari kanunla belirlenmiş istisna hükmünün kapsamının genel tebliğle daraltıldığı” sonucuna ulaşarak, ilk derece

⁶⁴⁶ Bursa Vergi Mahkemesi, 24.10.1995 tarih ve E: 1994/1337, K: 1995/1127 sayılı karar.

⁶⁴⁷ Danıştay 3. Dairesi, 15.10.1996 tarih ve E: 1995/4829, K: 1996/3766 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (23.12.2023)).

mahkemesinin kararı bozulmuştur⁶⁴⁸. Danıştay 3. Dairesinin, kanunilik ilkesi nezdinde açık bir hukuka aykırılık içeren bu duruma karşı “gecikmeli” de olsa vermiş olduğu bu karar, konunun önemine istinaden yerinde ve isabetlidir.

3.1.5.4.3. 82 Seri No’lu KDV Genel Tebliği

82 Seri No’lu KDV Genel Tebliği⁶⁴⁹, müteselsil sorumluluk ve katma değer vergisi iadeleriyle ilgili KDV Kanunu ve bu konuda çıkarılan genel tebliğler ile ilgili olarak yayımlanmış bir genel tebliğdir. Genel Tebliğde, KDV iadesinin gerçekleştirilmesine yönelik öngörülen “süreye ilişkin kural”, verginin kanuniliği ilkesi açısından değerlendirilmesi gerekir.

KDV Kanunu md.29/2 uyarınca, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu durumda; aradaki fark sonraki dönemlere devrolur ve KDV iade edilmez. Bununla birlikte, 82 Seri No’lu Genel Tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan ilgili Kanun md.29/2’ye göre, aynı Kanunun 28’inci maddesi uyarınca “Bakanlar Kurulu” tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunun tespit edeceği sınırı aşan KDV iade edilecek ve bu fıkranın uygulanmasına yönelik usul ve esasları ise Maliye Bakanlığı belirleyecektir. 82 Seri No’lu Genel Tebliğ ise, Kanunda idareye tanınan düzenleme yetkisine istinaden yayımlanmış genel tebliğlerden biridir.

Genel Tebliğin 2.5.1’inci Bölümü uyarınca, 2000 yılı için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen sınırı aşan ve Kanunun işaret ettiği üzere, KDV iadesine konu olması gereken vergi iadesi hesaplamalarının Mart-2001 dönemi beyannamesinde tamamlanmamış olması durumunda; bu iadelerin Nisan, Mayıs ve Haziran-2001 dönemi beyannamelerinde talep edilmeleri gerekmektedir. Bu bakımdan 82 Seri No’lu Genel Tebliğde, mükelleflerin KDV iadelerinin idare tarafından belirlenen süreye bağlandığı ve süreler uyulmaması durumunda vergi iadesinin gerçekleştirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bu durum bizleri, çalışmamızda daha önce de incelediğimiz “vergi hukukunda süreler” konusuna götürmektedir.

Vergi hukukunda süreler kural olarak, “kanunla” belirlenmektedir. Zira VUK md.14 uyarınca, *“Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir”*.

⁶⁴⁸ Danıştay 3. Dairesi, 31.03.1998 tarih ve E: 1997/828, K: 1998/1154 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (23.12.2023)).

⁶⁴⁹ 82 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 10.05.2001-24398).

Bununla birlikte VUK md.14 gereğince, sürelerin kanunda açıkça yazılı olmaması halinde, “15 günden az olmamak şartıyla” süreyi belirleme görevi idareye bırakılmakta ve idarenin bunu ilgililere tebliğ etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Vergi hukukunda süreler, belirli bir haktan yararlanmayı ya da bu hakkı kaybetmeyi etkileyecek kuvvette bir vergi unsuru olduğundan; kanunilik, hukukî güvenlik ve belirlilik ilkeleri nezdinde oldukça önemli bir mesele olarak değerlendirilmektedir. 82 Seri No’lu Genel Tebliğde ise, Kanunun tanıdığı KDV iadesi hakkının, iade talebinin ilgili yılda en geç Haziran-2001 dönemi beyannamesinde talep edilmesi şartına bağlandığı anlaşılmaktadır. KDV Kanunu md.29/2’de süre açısından kısıtlayıcı bir hükme yer verilmemesi ve süreye bağlı olarak bu hakkın kısıtlanabileceği konusunda idareye herhangi bir yetki tanınmamasına rağmen; ilgili Tebliğde mükelleflerin vergi iadesi hakkı, süreler dahilinde sınırlandırılmıştır. Nitekim 82 Seri No’lu Genel Tebliğde yer alan bu düzenlemeye istinaden, bir mükellefin KDV iade talebi reddedilmiş ve mükellef bu duruma karşı dava açma hakkını kullanmıştır.

İlk derece mahkemesi sıfatıyla davaya bakan Ankara 4. Vergi Mahkemesi, davacı mükellefin 82 Seri No’lu Genel Tebliğde belirtildiği üzere iade talebini Haziran-2001 dönemine ait beyanname verme süresi içinde yapmaması üzerine reddedilen iade talebi işleminde, hukuka aykırılık görmeyerek davayı reddetmiştir⁶⁵⁰. Davacı ise vergi mahkemesinin bu kararına karşı temyiz başvurusunda bulunmuş ve Danıştay 7. Dairesi ise başvuruyu esastan inceleyerek, ilk derece mahkemesinin kararını isabetli bir şekilde bozmuştur⁶⁵¹. Nitekim Danıştay’ın 82 Seri No’lu Genel Tebliğ hakkında yapmış olduğu değerlendirmeler, incelediğimiz konu için son derece önemli çıkarımlar içermektedir.

Danıştay, kişilere kanunlar tarafından tanınan hakların kısıtlanması veya belli bir haktan yararlandırılmasının “belirli sürelerle” sınırlandırılmasının, Anayasa gereğince ancak “kanunla” yapılabileceğini ve bu tür bir düzenlemenin genel tebliğ ile yapılabilmesinin mümkün olmadığını ifade etmiştir. KDV Kanunu md.29/2’de Maliye Bakanlığına tanınan usul ve esasları belirleme yetkisine de değinen ilgili dava dairesi, Türk vergi mevzuatında genel tebliğlerin çıkarılmasına kaynaklık ettiği gözlemlenen “*usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği*” hükümlerine ilişkin oldukça önemli bir değerlendirme yapmıştır. Buna göre Kanunda idareye KDV iadesi hakkında

⁶⁵⁰ Ankara 4. Vergi Mahkemesi, 17.12.2002 tarih ve E: 2002/811, K: 2002/884 sayılı karar.

⁶⁵¹ Danıştay 7. Dairesi, 09.11.2004 tarih ve E: 2003/1094, K: 2004/2800 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (23.12.2023)).

tanınan yetki, “iade talebinin nereye yapılacağı”, “ne şekilde yapılacağı”, “iade işleminde hangi belge ve evrakların gerekli olduğu” gibi “sınırlı konuları” kapsamaktadır. Çalışma boyunca sürdürdüğümüz kanaatimizi destekler nitelikte olan bu düşünceler, idarenin genel tebliğler ile hangi konuları düzenleyebileceği noktasında iyi bir kılavuz olarak değerlendirilebilir. Nitekim Danıştay’a göre, hakkın özüne dokunan veya dokunabilecek bir düzenlemenin “genel tebliğ” ile yapılması, Anayasa gereğince söz konusu olamayacak ve benzer şekilde “kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile getirilmesi”, güçler ayrılığı prensibine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına da neden olacaktır.

Danıştay’ın, “genel tebliğin hukukîlik denetimi” konularında verilen kararlara emsal olarak gösterilebilecek bu kararı, idarenin genel tebliğ ile “neleri düzenleyip”, “neleri düzenleyemeyeceği” noktasında dikkate alınması gereken değerlendirmeler içermektedir. Aksi halde 82 Seri No’lu Genel Tebliğde olduğu gibi, kanunla düzenlenmesi gereken bir hak sınırlandırmasının düzenleyici işlemle sınırlandırılması hem Anayasa md.13 bağlamında “kanunla sınırlama kuralına” hem de kanunilik ilkesi ve hukukî güvenlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

3.1.5.4.4. 213 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

213 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁶⁵², 4369 sayılı Kanun md.85 ile GVK’ya eklenen geçici madde 5’in uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirlemek üzere yayımlanmış bir düzenleyici genel tebliğdir. Söz konusu madde hükmüyle, “sendika üyesi olan işçileri” 4369 sayılı Kanunun yayımlanmasını izleyen beşinci ayın sonuna kadar işe alan işverenler için, gelir vergisi ve damga vergisi özelinde belirli bir süreye kadar vergi erteleme hakkı tanınmıştır. Bu minvalde 213 Seri No’lu Genel Tebliğ, Kanunla söz edilen hakkın ve diğer kolaylıkların nasıl uygulanacağını açıklamak üzere yayımlanmıştır.

4369 sayılı Kanunla getirilen bu değişiklik, “kayıt dışı çalışan işçilerin sosyal güvenlik haklarından da faydalanmak suretiyle kayıt altına alınması”, “işverenleri kayıt dışı işçi çalıştırmaya sevk eden faktörlerin ortadan kaldırılması”, “Sosyal Güvenlik Kurumunun prim tahsilatının artırılması” gibi gerekçeler üzerine yapılmıştır. Bununla birlikte kanun koyucunun, gelir vergisi ve damga vergisi için işverenlere tanıdığı vergi erteleme avantajını, yalnızca iki koşula bağladığı görülmektedir.

⁶⁵² 213 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 18.09.1998-23467).

Bunlardan ilki, “işverenlerin sigortalı işçi çalıştırması”, ikinci ise “işverenlerin 4369 sayılı Kanunun yayımlanmasını izleyen beşinci ayın sonuna kadar ‘sendika üyesi olan işçileri’ işe almasıdır”. Dolayısıyla Kanunda belirlenen her iki koşulu da sağlayan işverenler, sözü edilen vergi türleri açısından belirli süreliğine vergi erteleme hakkına sahiptir.

213 Seri No’lu Genel Tebliğin “1.2. Vergi Ertelmesi Kapsamındaki Ücretler” Bölümünde, vergi ertelmesi hakkından faydalanabilmek için “işçilerin toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz sendika üyesi olmaları gerekmektedir” denilerek; hakkın kullanımı açısından Kanunda yer almayan bir koşulun getirildiği görülmektedir. Tebliğle getirilen bu koşul hem Kanunda yer almayan bir sınırlandırmanın tebliğ ile ihdas edilmesi bağlamında hukukî açıdan hem de 4369 sayılı Kanun ile getirilen değişikliğin amacına uygunluk açısından her iki durumla da bağdaşmamaktadır.

Vergi ertelemesinden faydalanabilmek için aranan koşullar, olması gerektiği gibi “Kanunla” açık şekilde belirlenmiş olmasına rağmen; 213 Seri No’lu Genel Tebliğ ile kanun koyucunun tanıdığı bir hakkın kullanımı sınırlandırılmıştır. Bu durumda idarenin, yasama organının yerine geçmek suretiyle Kanunla düzenlenmesi gereken bir konuyu/sınırlandırmayı genel tebliğ ile getirmesi hem buna yetki veren Kanuna hem de kanunilik ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Zira kanunilik ilkesi ile genel tebliğler arasındaki yakın ilişki sebebiyle, “kanunla düzenlenmesi gereken bir konu genel tebliğle düzenlenemez” ve “kanunda yer almayan bir sınırlandırıcı veya genişletici hüküm genel tebliğ ile getirilemez”. Nitekim söz konusu düzenlemenin iptal edilmesi istemiyle, Danıştay nezdinde açılan bir iptal davası da söz konusudur.

Davaya bakan Danıştay dava dairesi, davacı ile dava konusu arasında aktüel bir menfaat ilişkisinin bulunmaması sebebiyle davayı ehliyet yönünden reddetmiştir⁶⁵³. Davacı verilen ret kararı sonrasında temyiz başvurusunda bulunmuş ve DVDDK, menfaat ilişkisinin açık olduğunu kabul ederek, başvuruyu esastan incelemiştir. Dava sonucunda Kanunda “toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetini haiz işçi çalıştırma” yönünde kısıtlayıcı bir hükmün bulunmamasına rağmen, 213 Seri No’lu Genel Tebliğle getirildiği anlaşılan bu koşulun kanun hükmünü aşan nitelikte

⁶⁵³ Danıştay 4. Dairesi, 29.02.2000 tarih ve E: 2000/4735, K: 2000/797 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (23.12.2023)).

olduğunu ve davacının bu konuda menfaatinin ihlal edildiğini belirterek, hüküm veren Danıştay dava dairesinin kararını bozmuştur⁶⁵⁴.

3.1.5.4.5. 214 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

214 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁶⁵⁵, VUK mük.md.298’e istinaden yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. Esasında VUK mük.md.298 yeniden değerlendirme uygulamasını hüküm altına alan oldukça geniş kapsamlı bir kanun maddesidir. Öte yandan ilgili Kanun hükmünün tanıdığı düzenleme yetkisine göre yayımlanan 214 Sıra No’lu Genel Tebliğde, bazı kurumlar vergisi mükellefleri özelinde getirilen yeniden değerlendirme şartlarında hukuka uyarlık açısından önemli sorunlar yer almaktadır.

Tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan VUK mük.md.298 uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yeniden değerlendirme yapabilecekleri belirtilmiş ve kolektif şirket, adi komandit şirket ve adi şirketlerin de bundan yararlanabileceği öngörülmüştür. Anılan maddenin son fıkrasında Maliye Bakanlığına yeniden değerlemeye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi tanınmış ve 214 Sıra No’lu Genel Tebliğ de bu yetkiye istinaden çıkarılan genel tebliğlerden biri olarak kamuoyuyla paylaşılmıştır. Buna karşın Genel Tebliğde, yeniden değerlemeye ilişkin Kanunda öngörülmeleyen bir sınırlama getirilmiş ve bu bağlamda “iş ortaklıklarının” yeniden değerlendirme yapamayacakları belirtilmiştir. Tebliğde iş ortaklıklarına yönelik getirilen bu kısıtlamanın gerekçesi, bu ortaklıkların belli bir işin birlikte yapılmasını taahhüt eden kuruluşlar olması sebebiyle “uzun süreli faaliyet” göstermemeleri olarak açıklanmıştır.

214 Sıra No’lu Genel Tebliğde belirli bir mükellef grubuna yönelik getirilen bu kısıtlamada hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Zira Tebliğin çıkarılmasına kaynaklık eden VUK mük.md.298’de iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapamayacağına ilişkin kısıtlayıcı bir hüküm yer almamakta ve böyle bir kısıtlamanın getirilebileceği konusunda idareye verilen bir düzenleme yetkisi de bulunmamaktadır. Dolayısıyla Genel Tebliğ ile yeniden değerlendirme yapabilecek mükellef gruplarının kapsamının daraltılmasına sebep olan bu düzenleme, Anayasa md.73/3 bağlamında verginin kanuniliği ilkesine ve VUK’un ilgili maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

⁶⁵⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.11.2000 tarih ve E: 2000/181, K: 2000/363 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (23.12.2023)).

⁶⁵⁵ 214 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 14.12.1991-21081).

Zira yeniden değerlendirme avantajı, mükelleflerin vergi borcuna kaynaklık eden vergi matrahının belirlenmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu açıdan Kanunda öngörülmemesine rağmen; 214 Sıra No’lu Tebliğ ile ihdas edilen bu kısıtlama; iş ortaklıklarının Kanunla mükelleflere tanınan bir haktan yararlanamamasına yol açmaktadır. Nitekim Tebliğde yer alan söz konusu hukuka aykırılık, açılan iptal davasıyla Danıştay tarafından da incelenmiştir.

Davaya bakan Danıştay dava dairesine göre, VUK mük.md.298’de idareye verilen düzenleme yetkisi, kanun yapma tekniği bakımından bu maddede yer verilmesine gerek görülmeyen “şekli ve usûli ayrıntıları” belirlemek için tanınmıştır. Bu bağlamda Anayasa gereğince, Maliye Bakanlığının genel tebliğ ile yeniden değerlendirme müessesesinin özüne etkili olacak bir müdahalede bulunma yetkisi bulunmamaktadır. Dava sonucunda, Tebliğde yer alan iş ortaklıklarına ilişkin sınırlandırıcı hükmün düzenleyici işlemle tesis edilmesinin verginin kanuniliği ilkesi bağlamında mümkün olamayacağı ve Kanunun öngördüğünden daha fazla vergi tarhına sebep olacak bu kısıtlama sebebiyle iş ortaklıklarının elde edeceği vergi avantajının Tebliğle ortadan kaldırılamayacağı gerekçesiyle iptal kararı verilmiştir⁶⁵⁶. Bu karara karşı Maliye Bakanlığı temyiz isteminde bulunmuş; ancak bu talep DVDDK tarafından reddedilmiştir⁶⁵⁷. Sürecin devamında Danıştay tarafından iptal edilen bu Tebliğ hükmü, 231 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁶⁵⁸ ile kaldırılmış ve daha sonra 214 Sıra No’lu Genel Tebliğin tamamı yürürlükten kaldırılmıştır.

3.1.5.4.6. 231 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

231 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁶⁵⁹, GVK md.94 kapsamında yapılan değişiklikleri açıklamak üzere yayımlanmış bir yorum tebliğidir. Nitekim GVK md.94/6’da 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliği yorumlamak için çıkarılan ilgili Genel Tebliğde, kurumların kârlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kâr dağıtım işlemlerinde, “kâr payı elde eden ortaklar nezdinde yapılacak vergileme” konusunda idarenin bazı açıklamalarına yer verilmiştir. Ancak 231 Seri No’lu Genel

⁶⁵⁶ Danıştay 4. Dairesi, 22.06.1993 tarih ve E: 1992/668, K: 1993/3172 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (14.11.2023)).

⁶⁵⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.1994 tarih ve E: 1993/163, K: 1994/223 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (14.11.2023)).

⁶⁵⁸ 231 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 18.11.1994-22115).

⁶⁵⁹ 231 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 06.02.2000-23956).

Tebliğ her ne kadar açıklayıcı bir genel tebliğ olarak yayımlanmış olsa da, içerdiği bazı hükümler dolayısıyla çalışmamız kapsamında incelenmesi gerekmektedir.

Söz konusu Tebliğin 3'üncü paragrafı, GVK md.94 ile birlikte karşılaştırılarak incelenmesi gerekir. Genel Tebliğin ilgili paragrafında, GVK md.94 uyarınca kârın sermayeye ilave edilmesinin “kâr dağıtımı” sayılmayacağı ve gerçek kişi ortaklar tarafından, kârın sermayeye ilave edilmesiyle elde edilen kâr paylarının “*menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği*” ve “*GVK md.85 ve md.86 çerçevesinde beyan edilmesi gerektiği*” ifade edilmiştir. Ancak GVK md.94/6'nın i-b bendinde, kârın sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımı sayılmayacağı açıkça ifade edilmekte ve ilgili Genel Tebliğdeki gibi, gerçek kişi ortaklarca yapılan bu işlemler sebebiyle elde edilen kâr paylarının “menkul sermaye iradı olarak” kabul edilip vergilendirileceği konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla burada, kanunda yer almayan bir vergi konusunun, genel tebliğle getirilmesi ve verginin temel unsurlarından birinin “kanuna aykırı” şekilde idarenin açıklayıcı genel tebliği ile belirlenmesi söz konusudur. Verginin “kanunla” konulabileceğini düzenleyen verginin kanuniliği ilkesi uyarınca, 231 Seri No'lu Genel Tebliğdeki bu düzenleme açıkça Anayasa'ya aykırıdır. Nitekim Tebliğin ilgili hükmüne karşı, Danıştay'da iptal davası açılmıştır.

Dava sonucunda, 231 Seri No'lu Genel Tebliğin incelememize konu olan hükümleri, GVK md.94/6'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir. İlgili dava dairesine göre, GVK'nın ilgili madde hükümleri uyarınca kârın sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımı sayılmayacağının açıkça düzenlendiği ve bunun gerçek kişi ortaklar açısından da geçerli olduğu ifade edilmiştir. Bununla birlikte kararın gerekçesinde, GVK md.94'teki değişikliğe ilişkin dönemin Maliye Bakanının sözlerine de şu şekilde atıf yapılmıştır: “(...) *kârın sermayeye eklenmesi halinde şirket dışına herhangi bir kaynak çıkmadığı, şirket dışına bir transfer yapılmadığı ve ortaklar tarafından bir kaynak elde edilmediği, dolayısıyla ortakların özel ödeme güçlerinde bir değişiklik olmadığının da ifade edildiği* (...)”. İlgili dava dairesinin, Maliye Bakanının Kanun değişikliği konusundaki açıklamalarına yer vererek; Kanun hükmündeki değişikliğin temel maksadının ne olduğunu vurgulaması; ilgili Genel Tebliğdeki dava konusu hükümlerin, yasama organından çıkan Kanunun getiriliş maksadıyla örtüşmediğini ispatlamak açısından isabetli bir karar olmuştur. Bununla

birlikte Maliye Bakanlığı, verilen iptal kararına karşı temyiz başvurusunda bulunmuş; ancak DVDDK bu istemi reddederek kararı onamıştır⁶⁶⁰.

3.1.5.4.7. 238 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği

238 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği⁶⁶¹, VUK ile ilgili Maliye Bakanlığına intikal eden konuları ve uygulamada ortaya çıkan tereddütleri gidermek amacıyla çıkarılan açıklayıcı bir genel tebliğdir. Bu bakımdan ilgili Genel Tebliğin, VUK’un herhangi bir maddesinden yetki alarak çıkarılmadığı; idarenin bazı konular hakkında görüşlerini açıklamak ve uygulama birliğini sağlamak amacıyla yayımlandığı anlaşılmaktadır. Ancak hukukî yönden bağlayıcı olmamasına karşın, 238 Sıra No’lu Genel Tebliğde yer alan bazı hükümlerin kanunilik ilkesi açısından incelenmesi gerekmektedir.

Sözü edilen Genel Tebliğin 2’nci Bölümünde, vergi hukukunda pişmanlık müessesesi ile ilgili önemli açıklamalara yer verilmiştir. Mezkûr Bölümde, kanuni süre içerisinde verilmeyen beyannamenin daha sonra VUK md.371 uyarınca pişmanlık talebiyle verilmesi ve pişmanlık şartlarının yerine getirilmesi halinde bu talebin kabul edileceği ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte aynı Bölümün ikinci paragrafında, pişmanlık talebiyle verilen beyanname zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek bir vergi borcunun bulunmaması durumunda; “pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği” ifade edilmiştir. 238 Sıra No’lu Genel Tebliğde yer alan bu hükümlerin, VUK’un ilgili hükümleri ışığında karşılaştırılarak değerlendirilmesi gerekir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, VUK md.371’de düzenlenmektedir. Mezkûr madde hükmünde, beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen ve bunların işlenmesine iştirak eden kişilerin; kanuna aykırı bu eylemlerini kendiliğinden ilgili makamlara bir dilekçe ile bildirmesi halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği öngörülmüştür. VUK md.371’in devam eden fıkralarında, pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmek için aranan beş farklı koşula yer verilmiştir. Buna ilaveten 238 Sıra No’lu Genel Tebliğin yayımlandığı tarihte, VUK md.371 nezdinde Maliye Bakanlığına verilen herhangi bir düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Nitekim idareye bu madde hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi;

⁶⁶⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.06.2001 tarih ve E: 2001/80, K: 2001/224 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (24.12.2023)).

⁶⁶¹ 238 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 02.03.1995-22218).

ancak 2021 yılında 7338 sayılı Kanunla⁶⁶² VUK md.371'e eklenen ek fıkra ile verilmiştir. Bu bakımdan ilgili Genel Tebliğin, VUK md.371'de öngörülen hükümler dışında hiçbir şekilde yeni bir norm ya da hüküm içermemesi gerekmektedir. Ancak Tebliğin 2'nci Bölümünde incelediğimiz hükümleri, bunun aksini göstermektedir.

238 Sıra No'lu Genel Tebliğde, pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle “ödenecek bir vergi borcunun bulunmaması” durumunda; “pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği” ifade edilerek; temel amacı vergi uyuşmazlıklarının sonlandırılması olan bir müesseseden yararlanmanın “vergi borcunun bulunup/bulunmamasına” bağlandığı görülmektedir. Bu bakımdan idarenin ilgili Genel Tebliğde ortaya koyduğu görüş; “beyannamede vergi matrahı bulunmayan ve dolayısıyla ödenecek vergi borcu olmayan kişilerin”, Kanunun tanıdığı bu haktan yararlanamayacağıdır. VUK md.371'de pişmanlık ve ıslah müessesinden faydalanmak ve dolayısıyla kesilecek vergi ziyai cezasından kurtulabilmek için, “ilgililerin vergi borcunun bulunması” yönünde herhangi bir koşul bulunmamaktadır. Öte yandan idareye bu konuda herhangi bir kural-norm getirme yetkisi de verilmemiştir. Bu bakımdan 238 Sıra No'lu Genel Tebliğde, pişmanlık müessesinden yararlanabilmek için getirilen bu koşul hem VUK'a hem de kanunilik ilkesine aykırıdır. Ayrıca ilgili Genel Tebliğ aracılığıyla, VUK md.371'den yetki alınmadığı halde bu konuda düzenleme yapılması ve kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesi sebebiyle fonksiyon gaspına neden olunmuştur.

3.1.5.4.8. Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği

Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği⁶⁶³, Türk vergi sisteminde 7194 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile ihdas edilen konaklama vergisine istinaden yayımlanan bir tebliğdir. İlgili Genel Tebliğin, konaklama vergisinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemesi ve Kanun hükümlerini açıklayıcı bir niteliğe sahip olması nedeniyle hem düzenleyici hem de açıklayıcı bir tebliğ olduğu söylenebilir. Bununla birlikte 7194 sayılı Kanun ile ihdas edilen konaklama vergisi 2019 yılında yasalaşmış olsa da, verginin yürürlüğe girmesi Covid-19 Salgını sebebiyle alınan önlemler neticesinde iki kez ertelenmiştir. Sürecin devamında bu vergiye ilişkin

⁶⁶² 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 26.10.2021-31640).

⁶⁶³ Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği, (RG. 14.12.2022-32043).

mezkûr Genel Tebliğ 2022 yılında yayımlanmış ve daha sonra 2023 yılında ilgili vergi yürürlüğe girmiştir.⁶⁶⁴

6802 sayılı *Gider Vergileri Kanunu* md.34'te konaklama vergisine ilişkin vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi, verginin oranı ve vergiden istisna tutulan hizmetler gibi verginin unsurları hakkında çeşitli hükümler yer almaktadır. Bununla birlikte sözü edilen Kanunda, verginin “temel-esaslı unsurlarının” sınırlı ve dar bir kapsamda belirlendiği ve vergiye ilişkin usul ve esasların Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlendiği dikkat çekmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince vergilendirmeye ilişkin unsurların “kanunla” belirlenecek olması; vergi mükelleflerinin hukuk devleti çerçevesinde sahip olduğu en önemli güvencelerden biridir. Bunun yanında Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin verginin mükellefi, konusu, matrahı, oranı ve istisna/muafiyet hükümleri gibi temel vergi unsurlarını da kapsayacak genişlikte bir düzenleme getirmesi, “*Tebliğde hukukî açıdan herhangi bir sorun bulunmasa dahi*” verginin kanuniliği ilkesi açısından son derece sakıncalıdır. Nitekim mezkûr Tebliğ incelendiğinde, kanunilik ilkesi ile bağdaşmayan birtakım hükümlerin varlığı dikkat çekmektedir.

Konaklama vergisinin konusu hem ilgili Kanunun 34'üncü maddesinde hem de incelememize konu olan Genel Tebliğde açıklanmıştır. *Gider Vergileri Kanunu* md.34'te “*otel, motel, tatil köyü (...) gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler*” bu vergiye tabidir. Bu minvalde “gibi” edatının belirlilik ilkesi açısından genel tebliğler aracılığıyla yarattığı sorunların bir benzeri burada da karşımıza çıkmakta ve Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde verginin konusu öngörülemez şekilde genişletilmektedir. Tebliğin “I-Verginin Konusu” Bölümünde, Kanunda “*konaklama tesisleri bakımından bir sınırlandırma bulunmamakta*” denilerek önce söz konusu hukukî belirsizliğin tespiti yapılmakta; daha sonra bu belirsizliğe istinaden verginin konusu anlaşılamayacak ölçüde genişletilmektedir. Ancak Kanunla belirlenmediği halde genel tebliğ ile verginin

⁶⁶⁴ Onur Uçar ve Emine Ayrancı Bağrıaçık, “Türkiye’de Konaklama Vergisi: Ulusal Düzeyde Uygulanması Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 2, 2021, s. 347; Sadık Serçek ve Yunus Börüteçene, “Türkiye’de Konaklama Vergisi Uygulamasının Mukayeseli Hukukta Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 92, 2022, s. 46; Fatih Pekşen ve Turan Şener, “Vergilerin Seçmen Davranışlarına Etkisi: Konaklama Vergisi Özelinde Antalya İli Örneği”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 180, 2021, s. 149.

konusu kapsamına giren işlemler özelinde kurallar getirmek, verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Mezkûr Tebliğ uyarınca, Kanunda sayılan tesislere ek olarak “butik otel, çiftlik evi, misafirhane, konukevi, dinlenme tesisi (...) gibi” birçok tesisin de vergiye tabi olacağı belirtilmiş; ilaveten “*yukarıda sayılanlar dışında kalan tesislerce verilen geceleme hizmeti ve bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle tesis bünyesindeki tüm hizmetlerin*” verginin konusuna dahil olduğu ifade edilmiştir. Dikkat edileceği üzere “verginin temel unsurlarından biri olarak” Kanunla belirlenmesi gereken vergi konusunun, Tebliğ ile hem belirlenip hem de genişletildiği ve daha da önemlisi “Tebliğde sayılanlar dışında kalan tüm tesislerin verdiği bu hizmetlerin de vergiye tabi olduğu” belirtilerek kapsam açısından son derece geniş, belirsiz ve öngörülemez bir düzenleme getirildiği anlaşılmaktadır. Kanunilik ilkesi ve belirlilik ilkesine aykırılık içeren bu düzenleme Danıştay tarafından iptal edilmediği veya idarenin kendi takdiri ile düzeltilmediği sürece; vergi mükelleflerinin bu Tebliğ kapsamında önemli sorunlarla karşı karşıya kalacağı açıktır.

Bununla birlikte ilgili Genel Tebliğdeki kanunilik ilkesi açısından var olan bu sorun, konaklama vergisinin Kanunda “olması gerektiği şekilde” düzenlenmemesinden kaynaklanmaktadır. Nitekim vergi kanunlarının “en azından” verginin asli-esaslı unsurlarını hiçbir belirsizliğe neden olmayacak şekilde düzenlemesi gerekir. Zira bu durum Anayasa md.73/3 ve md.13 gereğince Anayasal bir normdur. Bu bakımdan “tesis”, “geceleme hizmeti” ve “konaklama” kavramlarının birlikte veya tek başlarına açık, kesin ve net şekilde “Kanunda” tanımlanması⁶⁶⁵, konaklama vergisine ilişkin tüm asli unsurların şekli manada ilgili “Kanunla” düzenlenmesi ve bunu takiben Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin yeniden ele alınarak “Kanuna” uygun şekilde hazırlanması gerekmektedir.

⁶⁶⁵ Cengizhan Hakan Doğruyol, “Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği Taslağının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, **Devlet Gelir Uzmanları Derneği**, <https://www.dguder.org/konaklama-vergisi-uygulama-genel-tebliği-taslağının-vergi-hukuku-yanından-değerlendirilmesi/>, (23.10.2023).

3.1.5.4.9. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 13)

İlgili Genel Tebliğ⁶⁶⁶, 1 Seri No'lu Genel Tebliğde⁶⁶⁷ yer alan “gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları” hakkındaki düzenlemelere ilave hükümler getirmek üzere yayımlanmış bir genel tebliğdir. Hazine ve Maliye Bakanlığı her ne kadar bu Tebliğin “yeni bir düzenleme getirmediğini” ve yalnızca “KVK hükümlerini açıklamak üzere yayımlandığını” iddia etse de, mezkûr Genel Tebliğde yer alan bazı hükümler verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Nitekim Genel Tebliğin söz konusu hükümleri, 2022 yılında Danıştay tarafından verilen bir kararla iptal edilmiştir.

13 Seri No'lu Genel Tebliğ, esasında KVK md.5/1-d'nin 4 numaralı alt bendinde yer alan kurumlar vergisi istisnasını konu edinmektedir. Genel Tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan mezkûr Kanun hükmüne göre, “*gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları*” kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu konuyu düzenleyen 13 Seri No'lu Genel Tebliğde ise, “*altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işleten gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançlarının*”; KVK md.5/1-d'nin 4 numaralı alt bendinde yer alan istisnadan yararlanamayacağı belirtilmektedir. Bu bağlamda 13 Seri No'lu Genel Tebliğ ile altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işleten gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançları, KVK'nın ilgili maddesinde öngörülen istisnanın dışında bırakılmıştır. Ancak KVK md.5/1-d'de, hangi gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarının bu istisnadan yararlanacağı konusunda kısıtlayıcı bir hükme yer verilmemiştir. Tebliğ ile Kanun hükmünü daraltıcı bir düzenlemenin getirilmesinin kanunilik ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla, Genel Tebliğin tamamına karşı Danıştay'da iptal davası açılmıştır.

Davayı inceleyen Danıştay dava dairesi, Genel Tebliğin tamamı yerine; yalnızca dava konusunda öne sürülen altyapı yatırım/hizmetlerinden oluşan portföyü işletenlerin ortaklarıyla ilgili hukuka aykırılık iddiasını esastan inceleme kararı almıştır. Dava sonucunda, KVK'da gayrimenkul yatırım ortaklıklarına ilişkin getirilen istisnanın; bu ortaklıkların “yalnızca bu unvana sahip olmaları” sebebiyle getirilmediği, kanun koyucunun “gayrimenkulde kurumsallaşmayı teşvik etmek”

⁶⁶⁶ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 13), (RG. 01.12.2017-30257).

⁶⁶⁷ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 03.04.2007-26482).

amacıyla bu istisna hakkını tanıdığı ve bu sebeple istisnanın, gerçekten gayrimenkul yatırımları alanında faaliyet gösterip, işin mahiyeti de buna uygun olan gayrimenkul yatırım ortaklıkları özelinde tanındığı, istisna hükmünün geniş yorumlanması “istisna kapsamında olmayan bir kazancın” vergiden istisna edilmesine yol açacağı ve bunun verginin kanuniliği ilkesine aykırı olacağı gerekçesiyle dava reddedilmiştir⁶⁶⁸. Verilen karara karşı davacı, DVDDK’ya temyiz başvurusunda bulunmuştur.

DVDDK söz konusu uyuşmazlığı hem KVK hem de sermaye piyasası mevzuatı açısından değerlendirmiş ve altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işleten gayrimenkul yatırım ortaklıklarının “sermaye piyasası mevzuatında”, gayrimenkul yatırım ortaklığının bir türü olarak değerlendirildiğini ifade etmiştir. Bununla birlikte, KVK md.5/1-d’nin 4 numaralı alt bendinde düzenlenen istisnaya ilişkin kanun koyucunun “gayrimenkul yatırım ortaklıkları” açısından bir sınırlandırma getirmediği ve 13 Seri No’lu Genel Tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan sermaye piyasası mevzuatında da Tebliğ ile istisna kapsamı dışında bırakılan ortaklıkların, “gayrimenkul yatırım ortaklıkları” arasında değerlendirildiği belirtilmiştir. Dava sonucunda, Genel Tebliğdeki “*altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işleten gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançlarını*” vergi istisnası kapsamı dışında bırakan hükümlerin, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle Danıştay dava dairesinin kararı bozulmuştur⁶⁶⁹. Sürecin devamında Danıştay ilgili dava dairesi bu karara uyarak, 13 Seri No’lu Genel Tebliğin ilgili hükümlerini iptal etmiştir⁶⁷⁰. Hazine ve Maliye Bakanlığı verilen iptal kararına karşı temyiz başvurusu yapmış; ancak DVDDK 2023 yılında vermiş olduğu kararla bu istemi reddetmiş ve iptal kararı kesinleşmiştir⁶⁷¹.

Hazine ve Maliye Bakanlığının, 13 Seri No’lu Genel Tebliğin hukuka aykırılığı konusunda bilhassa iki iddia üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bunlardan ilki, söz konusu Genel Tebliğin “yeni bir düzenleme getirmeyen, açıklayıcı bir tebliğ olduğu”; diğeri ise “altyapı yatırım ve hizmetlerinin gayrimenkul yatırım ortaklıklarının faaliyet alanı içine girmediğidir”. Genel tebliğlerin iptali istemiyle açılan davalar

⁶⁶⁸ Danıştay 4. Dairesi, 02.03.2021 tarih ve E: 2017/4268, K: 2021/1335 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (26.12.2023)).

⁶⁶⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 15.12.2021 tarih ve E: 2021/1194, K: 2021/1762 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (26.12.2023)).

⁶⁷⁰ Danıştay 4. Dairesi, 28.06.2022 tarih ve E: 2022/2311, K: 2022/4491 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (26.12.2023)).

⁶⁷¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.04.2023 tarih ve E: 2022/1510, K: 2023/377 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (26.12.2023)).

incelendiğinde, idarenin neredeyse her tebliğ için “*dava konusu tebliğin açıklayıcı bir tebliğ olduğu ve kesin ve yürütülmesi gereken işlem mahiyetinde olmadığı*” savunmasını yaptığı görülmektedir. Ancak yargısal içtihatlar incelendiğinde Danıştay dava dairelerinin, kanundan yetki almamasına rağmen yeni vergi normu ihdas eden veya açıklama/bilgi verme özelliğini aşan açıklayıcı genel tebliğleri esastan incelediği çok sayıda dava örneği ile karşılaşilmektedir. Nitekim 13 Seri No’lu Genel Tebliğin açıklayıcı bir tebliğ olduğu varsayımında, Tebliğ ile birtakım kurum kazançlarının vergi istisnasından yararlanmanın dışında bırakılması yönünde yapılan açıklama hiçbir şekilde kanunilik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Zira Maliye Bakanlığınca yayımlanan bu Tebliği dikkate alarak, söz konusu kurum kazançlarını istisna dışında tutan vergi daireleri; bireysel işlemin dayanağı olarak Bakanlık Genel Tebliğini gösterecektir.

Kanaatimizce Maliye Bakanlığının, altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işleten gayrimenkul yatırım ortaklıklarının “gerçekten gayrimenkul alanında faaliyet gösteren bir yatırım ortaklığı olmadığı” yönündeki düşüncesine katılmamak mümkün değildir. Ancak Bakanlık uzmanlık alanına giren bu konuya, her ne kadar haklı ve isabetli bir yorum getirse de; Anayasa md.73/3 gereğince, bu tür düzenlemelerin kanunla yapılması gerekmektedir. Bu bakımdan Genel Tebliğde yer alan idarî yorumun “teknik açıdan” doğru olması, bu düzenlemenin hukuka aykırı olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Nitekim 2022 yılında 7394 sayılı Kanunla KVK’nın ilgili madde hükmünde bir değişiklik yapılarak; 13 Seri No’lu Genel Tebliğdeki bakış açısının, Kanuna da yansıtıldığı görülmektedir. Buna göre KVK md.5/1-d’nin 4 numaralı alt bendine göre, “*esas faaliyet konusu itibariyle gayrimenkul, gayrimenkul projeleri ve gayrimenkule dayalı haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulanlar dışında kalanların kazancı*”, kurumlar vergisi istisnası kapsamına girmemektedir.

3.1.5.5. Genel Olarak Eşitlik İlkesi

Demokratik hukuk devleti olmanın bir gereği olarak öngörülen eşitlik ilkesi, tarihsel süreç içerisinde gelişerek evrensel bir hukuk prensibi olarak bugünkü konumuna ulaşmıştır. Ulusal ve uluslararası hukukta çeşitli şekillerde düzenlenen eşitlik ilkesi, ülke Anayasalarında benzer noktalara temas etmek suretiyle; İnsan

Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde ise daha çok "ayrımcılık yasağı" çerçevesinde değerlendirilmektedir⁶⁷².

Eşitlik ilkesi Anayasa md.10/1'de, "kanun önünde eşitlik" ekseninde ele alınmaktadır. Bu bağlamda Anayasa md.10/1 uyarınca, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir*". Anayasa'da herkesin herhangi bir ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğunu ifade eden bu hükümler, mutlak eşitlik anlayışının bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte 1982 Anayasası md.10'da düzenlenen eşitlik ilkesinin kapsamı, 2004 ve 2010 yıllarında gerçekleşen Anayasa değişiklikleri neticesinde ek fıkra ve cümleler ile genişletilmiştir. Bu bağlamda Anayasa md.10'un devam eden fıkraları uyarınca, "kadınlar ve erkeklerin eşit haklara sahip olduğu, devletin bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlü olduğu ve bu maksatla alınacak önlemlerin eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamayacağı", "çocuklar, yaşlılar, özürllüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak önlemlerin eşitlik ilkesine aykırı olmayacağı", "hiçbir kişiye, aileye, zümre ya da sınıfa imtiyaz tanınamayacağı" ve "devlet organları ve idarî makamların bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun şekilde hareket etmek zorunda olduğu" belirtilmiştir.

Anayasa md.11 uyarınca Anayasal hükümler, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idarî makamları ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olarak değerlendirilmiştir. Bu bakımdan temel ilkelerden biri olan eşitlik ilkesi, kamu erkini kullanan yasama, yürütme, yargı organları ile idarî makamları bağlamakta ve tesis edilen işlemlere muhatap olan kişilere karşı bu ilkeyi gözetme yükümlülüğü yüklemektedir. Buna ilaveten Anayasa md.11'de öngörülen Anayasal hükümlere uyma yükümlülüğü yalnızca devlet organlarını bağlamamakta; aynı zamanda özel hukuk ilişkileri içinde de herkesi bağlamaktadır. Dolayısıyla Anayasa'nın temel ilkelerinden biri olan eşitlik ilkesi gerek kamu hukuku gerekse özel hukuk ilişkileri bakımından geçerli olan bir ilke olarak değerlendirilmektedir⁶⁷³.

"Herkesin hiçbir ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğunu" öngören Anayasa md.10'da, eşitlik ilkesinin hem bir hak hem de temel bir ilke olarak

⁶⁷² Şennur Ağırbaşı, **Sınırlı Ayırmıcılık Yasağından Genel Eşitlik İlkesine**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, ss. 23-25.

⁶⁷³ Devrim Ulucan, "Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayırmıcılık", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, ss. 371-372.

düzenlendiği görülmektedir⁶⁷⁴. Bu bağlamda kanun önünde hiçbir ayırım gözetilmeksizin hak ve yükümlülükler bakımından eşit muamele görmek, her bireye Anayasa ile tanınan bir haktır. Bunun sonucunda kamu otoritelerinin herkese eşit şekilde muamele etmesi gerekmektedir⁶⁷⁵. Ancak Anayasa md.10'un ikinci ve üçüncü fıkralarında açıkça ifade edildiği üzere, kadın-erkek eşitliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak ya da çocuklar, yaşlılar, engelliler gibi dezavantajlı bireyler için önlemler almak eşitlik ilkesine aykırılık olarak değerlendirilmez. Dolayısıyla, Anayasa'da sözü edilen dezavantajlı bireyler için öngörülen "pozitif ayrımcılık" haklı neden olarak görülmekte ve bunun eşitlik ilkesine aykırılık olarak değil; tam tersi eşitlik ilkesinin gerçek manada uygulanmasının bir gereği olarak değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Bu açıdan Anayasa Mahkemesi'ne göre, Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi, "eşitlerin eşitliğini" kabul ettiğinden; bu ilke "herkesin her yönden aynı kurallara tabi olacağı" anlamına gelmemektedir⁶⁷⁶.

Denkleştirici adalet-mutlak eşitlik, kişilerin sahip oldukları özellik ve yeteneklerine göre ayırım yapmadan "herkesin eşit şekilde" muameleye tabi tutulmasını; dağıtıcı adalet-nispi eşitlik ise kişilerin sahip oldukları özellikler ya da içinde bulundukları durumun özelliklerini dikkate alarak, farklı kurallar ve uygulamalara tabi tutulabileceğini öngörmektedir. Anayasa md.10/1'de yer alan "herkesin kanun önünde eşit olduğu", Anayasa md.10/4'teki "hiçbir kişi, aile, zümre ve sınıfa ayrıcalık tanınmayacağı" ve Anayasa md.10/5 uyarınca "devlet organları ile idare makamlarının kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket etmek zorunda olduğu" hükümlerini bu perspektiften okuduğumuzda, kanun önünde eşitliğin "mutlak eşitlik" açısından benimsendiği söylenebilir. Ancak eşitlik ilkesi, "herkesin her durumda aynı kurallara tabi tutulması" anlamına gelmemektedir⁶⁷⁷. Örneğin Anayasa

⁶⁷⁴ Hakan Kolçak, "Anayasa Mahkemesi'nin Eşitlik İlkesi Yorumu Işığında Dilsel Çoğulculuk Taleplerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Analiz", **Çukurova Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Sayı: 1, 2023, ss. 85-86.

⁶⁷⁵ Akyılmaz, s. 36.

⁶⁷⁶ Uzun Çam, ss. 181-182; Jülide Gül Erdem, "Yargı Kararlarında Kanun Önünde Eşitlik İlkesi ve Kadın Erkek Eşitliği", **Akademik Hassasiyetler**, Cilt: 4, Sayı: 8, 2017, ss. 22-23; Züleyha Keskin, "İdari Davalarda Eşitlik Denetiminin Yoğunluğu", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2023, s. 60; Engin Hepaksaz ve Tekin Akdemir, "Türkiye'de Yeni Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası'nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010, s. 139; Anayasa Mahkemesi, 25.10.1994 tarih ve E: 1994/2, K: 1994/76 sayılı karar, (RG. 28.04.1998-23326).

⁶⁷⁷ Zafer Gören, "Genel Eşitlik İlkesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 3, 2016, s. 3281; Anayasa Mahkemesi, 13.04.1976 tarih ve E: 1976/3, K: 1976/23 sayılı karar, (RG. 15.07.1976-15647).

Mahkemesi'nin bir kararında mutlak eşitlik, “kanunların kişisel ve özel durumları dikkate almadan herkese eşit şekilde uygulanması” olarak değerlendirilirken; nispi eşitlik ise “aynı durumda olanların aynı, farklı durumda olanların ise farklı işleme tabi tutulması” şeklinde değerlendirilmiş ve “eşit durumda olmayanlara farklı kuralların uygulanmasının, eşitlik ilkesine aykırı olmadığı” belirtilmiştir⁶⁷⁸.

Anayasa Mahkemesi'nin eşitlik ilkesini “nispi eşitlik” bağlamında değerlendirdiği ve kişilerin farklı kurallara tabi olmasında “objektif haklı nedenin” varlığını aradığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan “aynılığın veya farklılığın ölçüsü ‘hukuksal durum’ olurken”; “farklı hukuksal durumun ölçüsü de ‘haklı neden’ çerçevesinde” değerlendirilmektedir. Nitekim aynı veya benzer durumda olan kişilerin farklı muamelelere tabi tutulmasında, “haklı neden” bulunmuyorsa; bu durum eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Anayasa Mahkemesi'ne göre haklı nedenin “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili”, “makul ve adil” olması gerekmektedir ve bir düzenlemede benzer durumdakilere uygulanan farklı muamelede sözü edilen üç ölçütten biri bulunmuyorsa; eşitlik ilkesinin ihlali sorunu ortaya çıkmaktadır⁶⁷⁹.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde eşitlik ilkesi, bu ilkenin doğal bir yansıması olan “ayrımcılık yasağı” çerçevesinde değerlendirilmektedir. Sözleşme'nin 14'üncü maddesi ve Ek Protokol 12 md.1 bağlamında ayrımcılık yasağı gereğince, Sözleşme'de yer alan hak ve özgürlüklerden yararlanılmasında “cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal ve diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk gibi” özellikler yönünden kimseye ayrımcılık yapılmayacak ve hiç kimse, hiçbir kamu makamı tarafından sözü edilen farklılıklara dayalı bir ayrıma maruz bırakılamayacaktır⁶⁸⁰.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi md.14 ve Ek Protokol 12 md.1'den anlaşıldığı üzere ayrımcılık yasağı, Sözleşme'deki diğer hak ve özgürlüklerden

⁶⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, 15.03.2012 tarih ve E: 2011/26, K: 2012/41 sayılı karar, (RG. 26.06.2012-28335).

⁶⁷⁹ Saban, s. 45; Sibel İnceoğlu, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı”, **Çalışma ve Toplum**, Cilt: 4, Sayı: 11, 2006, ss. 53-54; Ulaş Karan, “Bireysel Başvuru Kararlarında Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik İlkesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 32, 2015, ss. 236-237.

⁶⁸⁰ Bihterin Dinçkol, “Kadın-Erkek Eşitliği İçin Pozitif Ayrımcılık”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 8, 2005, s. 107; Karan, s. 238; Ulaş Karan, “Türk Hukukunda Ayrımcılık Yasağı ve Türk Ceza Kanunu'nun 122. Maddesinin Uygulanabilirliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 73, 2007, s. 148; Ceren Yıldız, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin “Ayrımcılık Yasağını” Düzenleyen 14. Maddesinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarıyla Birlikte İncelenmesi”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 2012, s. 127.

bağımsız bir hak şeklinde ele alınmamaktadır. Esasında Sözleşme gereğince ayrımcılık yasağı, temel hak ve özgürlükler bağlamında herkesin eşit muamele görme hakkına sahip olduğunu ve bunlardan eşit şekilde yararlanılmasının engellenmesini yasaklamaktadır. Sözleşme kapsamında hukukî korumaya sahip olan ayrımcılık yasağı gereğince, Sözleşmeye taraf olan devletler iç hukuklarında ayrımcı muameleleri engellemekle yükümlü hale gelmektedir⁶⁸¹.

Eşitlik ilkesi Anayasa md.10 ve md.11 gereğince, idarî makamlar tarafından tesis edilen tüm işlemlerde uyulması gereken en önemli Anayasal ilkelerden biridir. Zira idarî işlemlerin tarafları, kamu gücü ayrıcalıkları ile donatılan idarî makamlar ile kişiler olduğundan; bu taraflar arasında gerçekleşen hukukî ilişkilerde eşitlik ilkesinin gözetilmesi oldukça önemlidir. Eşitlik ilkesinin idare hukukuna yansıyan yönünü vurgulayan Anayasa md.10/5 uyarınca gerek bireysel gerekse düzenleyici işlemlerin kanun önünde eşitlik ilkesine uygun şekilde tesis edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu açıdan idarenin düzenleme yetkisini kullanarak kural getiren-normatif işlemler tesis ederken, aynı durum ve olaylar için aynı yönde işlem tesis etme yükümlülüğü bulunmaktadır⁶⁸².

3.1.5.6. Yargısal İçtihatlarda “Eşitlik İlkesi”

Anayasa Mahkemesi eşitlik ilkesini “mutlak eşitlik” anlayışı çerçevesinde değerlendirmemektedir. Yüksek Mahkemeye göre, Anayasa md.10’da öngörülen kanun önünde eşitlik ilkesi, “hukuksal durumları aynı olan kişiler” için söz konusu olmakta ve bu ilke ile “eylemli” değil, “hukuksal” eşitlik öngörülmektedir. Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi’ne göre eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda olan kişilerin kanunlar karşısında aynı kural ve işlemlere tabi tutulmasını sağlamak ve bu açıdan kişiler özelinde ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir⁶⁸³.

Anayasa Mahkemesi içtihatlarında kanun önünde eşitlik ilkesinin, “herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı” anlamına gelmediği vurgulanmaktadır. Bu açıdan kişilerin durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik

⁶⁸¹ Sevi Bakım, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Kararları Çerçevesinde Cinsiyet Ayrımcılığı”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 22, Sayı: 3, 2016, ss. 3194-3195; Ensari Yücel, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa Birliği Direktiflerinde Ayrımcılık Yasağı Hukuku”, *Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1, 2016, ss. 62-63.

⁶⁸² Turan Yıldırım ve Muhammed Göçgün, “İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi”, *İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 2, 2016, ss. 50-51.

⁶⁸³ Anayasa Mahkemesi, 07.02.2006 tarih ve E: 2006/11, K: 2006/17 sayılı karar, (RG. 15.12.2006-26377).

kuralları ve uygulamaları gerektirebilir. Dolayısıyla Yüksek Mahkemenin eşitlik ilkesini, nispi eşitlik açısından değerlendirdiği ve bu nedenle aynı hukuksal durumda olanların aynı, farklı hukuksal durumda olanların ise farklı kurallara tabi tutulmasının eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceğini vurgulamaktadır⁶⁸⁴.

Anayasa Mahkemesi'ne göre eşitlik ilkesi gereğince, kişisel nitelikleri ve durumları aynı olanlar için farklı kurallar uygulanamayacaktır. Ancak bazı durumlarda objektif haklı nedenin varlığı veya kamu yararı amacıyla, aynı hukuksal durumda olanlar için farklı kurallar getirilmesi eşitlik ilkesini zedelemeyecektir⁶⁸⁵. Benzer bir Yüksek Mahkeme kararında da eşitlik ilkesini ihlal ettiği öne sürülen bir kuralın haklı bir nedene dayanması ya da kamu yararı amacıyla yürürlüğe konması durumunda bu kuralın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir⁶⁸⁶. Öte yandan burada, Anayasa Mahkemesi'nin "objektif haklı nedeni" nasıl tespit edeceği meselesi önem kazanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi Anayasa md.10 bağlamında eşitlik ilkesinin ihlal edilip/edilmediğini tespit ederken, üç aşamalı bir değerlendirme yapmaktadır. Bu bağlamda ilk aşamada, hukuksal durumları aynı ya da benzer kişiler arasında bir muamele farklılığının bulunup/bulunmadığına bakılmakta ve ikinci aşamada bu kişiler arasında farklı bir muamelenin varlığı tespit edilmişse, bu muamelenin objektif ve haklı bir gerekçeye dayandırılıp/dayandırılmadığına bakılmaktadır. Bu durumda makul ve meşru bir haklı nedenin varlığı tespit edilmişse son aşamada, "orantılılık" ölçütü üzerinden bir değerlendirme yapılmakta ve bu şekilde farklı muamelenin sebep olduğu kısıtlama ile bu muamelenin meşru amacı arasında bir dengenin sağlanıp/sağlanmadığı incelenmektedir⁶⁸⁷.

Danıştay içtihatlarında eşitlik ilkesi, Anayasa Mahkemesi'nin benimsediği tutuma benzer şekilde yorumlanmaktadır. Buna göre Danıştay'ın bir kararında kanun önünde eşitlik ilkesinin, hukuksal durumları aynı durumda olan kişiler için uygulanacağı; bunun yanında farklı hukuksal durumda olan kişilerin farklı kurallara tabi tutulmasının eşitlik ilkesinin gereği olduğu vurgulanmıştır. Buna ilaveten

⁶⁸⁴ Anayasa Mahkemesi, 29.11.2017 tarih ve E: 2015/68, K: 2017/166 sayılı karar, (RG. 20.02.2017-30338).

⁶⁸⁵ Anayasa Mahkemesi, 07.02.1995 tarih ve E: 1994/81, K: 1995/5 sayılı karar, (RG. 08.05.1998-23336).

⁶⁸⁶ Anayasa Mahkemesi, 18.06.1996 tarih ve E: 1996/8, K: 1996/20 sayılı karar, (RG. 31.01.2001-24304).

⁶⁸⁷ Zühtü Arslan, "Eşitlik İlkesinin İki Yönü Üzerine Kısa Bir Açıklama", **Asya Anayasa Mahkemeleri ve Muadili Kurumlar Birliği ile Afrika Anayasa Yargısı Konferansı**, Bali, 4 Ekim 2022.

Danıştay’a göre kanunların eşitlik ilkesine uygun şekilde yürürlüğe girmesi için, aynı ya da benzer durumda olanlar için haklar ve ödevlerde, yararlar ve yükümlülüklerde, yetkiler ve sorumluluklarda, fırsatlar ve hizmetlerde eşit davranılmasını sağlayacak kurallar içermesi gerekmektedir⁶⁸⁸.

Danıştay içtihatlarında da haklı nedenin varlığı durumunda, kişiler nezdinde farklı kuralların uygulanabileceği ifade edilmiştir⁶⁸⁹. Başka bir Danıştay kararında da, Anayasa md.10 uyarınca zayıf durumda olanların diğerleri ile eşit duruma getirilmesi yönünde uygulanacak bir pozitif ayrımcılığın, eşitlik ilkesinin bir gereği olduğu ve devletin bu yönde düzenlemeler yapmasının Anayasal bir zorunluluk olduğu vurgulanmıştır⁶⁹⁰.

Danıştay’ın yakın tarihli bir kararında “düzenli idare ilkesi”, eşitlik ilkesinin görünümülerinden biri olarak değerlendirilmektedir. Buna göre, idarenin düzenleme yetkisine sahip olduğu alanlarda, bu alanları genel düzenleyici işlemlerle objektif bir şekilde düzenlemesi ve uygulamalarda hukukî istikrarı sağlayarak, kendisinin de bu kurallara uyması gerekmektedir. Nitekim ilgili kararda, idarenin düzenleme yetkisine sahip olduğu alanlarda; haklı neden olmadan yerleşik-istikrar kazanmış uygulamalarından farklı bir muamelede bulunmasının düzenli idare ilkesi ve bunun bağlı olduğu eşitlik ilkesine aykırı olacağı ifade edilmiştir⁶⁹¹.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında eşitlik ilkesi, bilhassa “ayrımcılık yasağı” ekseninde değerlendirilmektedir. Nitekim Mahkeme’nin vermiş olduğu bir kararda ayrımcılık, “objektif ve makul bir gerekçe olmaksızın, konuyla ilgili olarak benzer durumda olan kişilere farklı muamelede bulunulması” şeklinde açıklanmıştır⁶⁹².

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, Sözleşme md.14 ve Ek Protokol 12 md.1 gereğince güvence altına alınan ayrımcılık yasağının, taraf devletlerin hukukî ilişkilerde gözetmesi gereken bir yükümlülük olduğunu belirtmektedir⁶⁹³. Mahkeme’nin başka bir kararında da, ayrımcı bir muameleye maruz kalan kişinin buna

⁶⁸⁸ Danıştay 13. Dairesi, 18.06.2014 tarih ve E: 2009/6598, K: 2014/2528 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.01.2024)).

⁶⁸⁹ Danıştay 2. Dairesi, 21.04.2009 tarih ve E: 2009/432, K: 2009/1697 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.01.2024)).

⁶⁹⁰ Danıştay 10. Dairesi, 09.09.2015 tarih ve E: 2010/9607, K: 2015/3667 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.01.2024)).

⁶⁹¹ Danıştay 6. Dairesi, 21.09.2022 tarih ve E: 2022/2642, K: 2022/7854 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.01.2024)).

⁶⁹² İHAM, 20.06.2006 tarih ve 17209/02 başvuru numaralı Zarb Adami/Malta Kararı.

⁶⁹³ İHAM, 26.03.1985 tarih ve 8978/80 başvuru numaralı X ve Y/The Netherlands Kararı.

karşı adli yollara başvurma hakkına sahip olması gerektiği ve taraf devletlerin ayrımcılığa karşı etkili ve gerçek bir koruma sağlanması amacıyla bir yargı sistemi oluşturmakla yükümlü oldukları belirtilmiştir⁶⁹⁴.

3.1.5.7. Eşitlik İlkesinin Vergi Hukukuna Yansıması: “Vergilendirmede Eşitlik İlkesi”

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, Anayasa md.10’da düzenlenen eşitlik ilkesi ile Anayasa md.73/1’de yer alan hükümlerin ortak bir şekilde değerlendirilmesiyle anlam bulan önemli bir ilkedir. Esasında Anayasa md.73’te “vergilendirmede eşitlik ilkesi” ile ilgili özel bir açılım yer almasa da; doktrin ve yargısal içtihatlar, “vergide eşitlik” ya da “vergilendirmede eşitlik” şeklinde isimlendirilen bu ilke, Anayasa md.73 bağlamında “mali güç” ölçütü çerçevesinde yorumlanmaktadır⁶⁹⁵. Nitekim bu ilkenin uygulanmasında eşitliğe yönelik karşılaştırma kriteri, “verginin mali güç ile orantılı olmasına” ve “ödeme gücüne” bağlıdır⁶⁹⁶. Vergilemenin mali güce göre gerçekleştirilmesi gelir, harcama ve servet gibi mali güç göstergeleri ile kişisel durumların gözetildiği bir vergilemeyi zorunlu kılmaktadır⁶⁹⁷.

Anayasa md.73/1 uyarınca, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Mezkûr madde hükmünde, vergi ödeviyle ilgili üç farklı husus ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki, “genellik ilkesi” olarak da bilinen “herkesin vergi ödemekle yükümlü olması”, ikinci husus “verginin kamu giderlerinin karşılığı olması” ve üçüncü husus ise, herkesin “mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü” olmasıdır. Bu minvalde vergilendirmede eşitlik ilkesi hem “mali güce sahip herkesin” vergi ödemekle yükümlü olduğunu ön plana çıkaran genellik ilkesi ile hem de vergi yükümlülüğünün “mali güç” ölçütü ile belirleneceğini açıkça ortaya koyan “mali güce göre vergileme” prensibi ile yakın bir ilişki içindedir. Dolayısıyla vergilendirmede eşitlik ilkesi, “aynı durumda olanların aynı; farklı durumda olanların ise farklı kurallara tabi tutulması” şeklinde uygulanan eşitlik ilkesi ile “mali güç” ölçütünün birlikte kavrandığı durumda anlam kazanmaktadır. Bu

⁶⁹⁴ İHAM, 30.07.2009 tarih ve 67336/01 başvuru numaralı Danilenkov ve Diğerleri/Rusya Kararı. Kararların değerlendirmesi için ayrıca bkz. Ulaş Karan, “Bireysel Başvuru Kararlarında Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik İlkesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 32, 2015, ss. 251-252.

⁶⁹⁵ Saban, ss. 46-47.

⁶⁹⁶ Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Muğla, 14-16 Mayıs 1998, s. 9; Nihal Saban, “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Muğla, 14-16 Mayıs 1998, s. 71.

⁶⁹⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 28.

değerlendirmeler ışığında vergilendirmede eşitlik ilkesi vergi yükümlülüğünde, “mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı vergi yüküne tabi olmaları” şeklinde açıklanabilir⁶⁹⁸. Bu bakımdan mali güç, vergilendirmede eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır⁶⁹⁹.

Esasında vergilemede genellik ilkesi, eşitlik ilkesinin “ön koşulu” olarak değerlendirilse de vergilendirmede eşitlik ilkesi kapsam ve anlam açısından daha geniş bir çerçeve sunmaktadır. Anglo-Amerikan doktrinde vergilendirmede eşitlik ilkesi, “yatay” ve “dikey” adalet ayrımı özelinde açıklanmaktadır. Nitekim yatay adalet, mali gücü aynı/benzer durumda olanların aynı kurallar; dikey adalet ise mali gücü farklı durumda olanların farklı kurallar dahilinde vergilendirilmesini gerektirmektedir. Bu bağlamda yatay adalet ayrımında, “hukuk devleti” ve Anayasa md.10’da öngörülen “kanun önünde eşitlik” ön planda iken; dikey adalette ise “sosyal devlet” anlayışı ve kanun koyucunun tercihleri göz önünde bulundurulmaktadır⁷⁰⁰. Bununla birlikte yatay ve dikey adalet ayrımında, mali gücü farklı olanların farklı vergi yüküne tabi olmasını ifade eden dikey adaletin doğal bir sonucu olarak, herkes “mali gücüne göre” farklı vergi yüküne tabi olacağından; bu iki kriterin “dikey adalet” çerçevesinde birlikte karşılandığı da ifade edilebilir.

Genellik ve eşitlik ilkelerinin uygulanmasında ilk aşamada yasama organı; ikinci aşamada ise Anayasa Mahkemesi’nin önemli sorumlulukları bulunmaktadır. Zira “mali gücü” esas alan ve kişilerin mali gücündeki “aynılığı ya da farklılığı” dikkate alan vergi normlarını düzenlemek, kanun koyucunun sorumluluğu altındadır. Vergi kanunlarının vergilendirmede eşitlik prensibine uygunluğunun yargısal denetimini gerçekleştirmekle yükümlü Anayasa Mahkemesi, kanun koyucunun takdir yetkisini keyfî şekilde kullanıp/kullanmadığını tespit etmek ve vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı gibi görünen vergi kurallarının “objektif haklı nedene” dayanıp/dayanmadığını denetlemek zorundadır⁷⁰¹.

Anayasa md.73 çerçevesinde “genellik”, “eşitlik” ve “mali güce göre vergileme” ilkeleri iç içe geçen ve hukuka uygunluk denetiminde birbirlerinden bağımsız şekilde değerlendirilmesi oldukça zor olan vergileme ilkeleridir. Nitekim

⁶⁹⁸ Karakoç, 2013, ss. 1285-1286; Saban, s. 48; Kırbaş, ss. 12-13.

⁶⁹⁹ Feride Bakar, Adnan Gerçek ve Fulya Mercimek, “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2013, s. 65.

⁷⁰⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 42-43.

⁷⁰¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 42-43.

genellik ilkesine uygun olmayan bir vergi kanununun, aynı zamanda eşitlik ilkesine de uygun olmayacağı veya mali güç ölçütünü gözetmeyen bir verginin, eşitlik ilkesi açısından da uyarlık taşımayacağı açıktır. Bu minvalde Anayasa Mahkemesi, vergi kanunlarında yer alan hükümlerin eşitlik ilkesine uygunluğunu “objektif haklı neden” çerçevesinde değerlendirirken, “verginin konusu ve vergi yükümlüsünün hukuksal durumundaki farklılıklar”, “kamu yararı/menfaati”, “maliye politikasının gerekleri” ve “sosyal ve teknik diğer gerekler” gibi ölçütleri dikkate almaktadır. Zira vergi adaletinin sağlanması ve mutlak bir vergi adaletine ulaşılması amacıyla vergilendirmede eşitlik ilkesi, başat bir ilke olarak yorumlanmaktadır⁷⁰².

3.1.5.8. Türk Vergi Mevzuatında Eşitlik İlkesine Uygun Olmayan Genel Tebliğler

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, kanun koyucunun vergi kanunlarında gözetmesi gereken temel ilkelerden biri olmakla birlikte; düzenleme yetkisine istinaden yayımlanan genel tebliğler ile öngörülen vergi normları için de dikkate alınması gereken önemli ilkelerden biridir. Zira vergileme alanında yeni vergi normu-kuralı ihdas eden bir düzenleyici genel tebliğ, hukukî bağlayıcılık yönünden tüm muhatapları ilgilendirdiği için; eşitlik ilkesine uygun düzenlemelerin getirilmesi Anayasal bir zorunluluktur. Bu bakımdan Hazine ve Maliye Bakanlığının genel tebliğlerin hazırlık aşamasında, aynı hukuksal durumda olan mükellefler için aynı vergisel kurallar ihdas etmesi gerekir.

Genel tebliğlerin eşitlik ilkesi açısından uyarlık taşıması için, yalnızca Anayasa md.10 bağlamında “kanun önünde eşitlik” ilkesini gözetmesi yeterli olmayacaktır. Bu açıdan Anayasa md.73/1 gereğince “mali güç” ölçütünü de dikkate almak zorunda olan Hazine ve Maliye Bakanlığının, yükümlülerin “mali gücüne göre” tasarlanmış hükümler içeren genel tebliğler hazırlaması gerekir. Ancak vergi mevzuatında eşitlik ilkesine uygun olmayan genel tebliğler ile karşılaşabilmek mümkündür. Bu genel tebliğlerden bazıları, Tablo 8’de gösterilmektedir:

⁷⁰² Karakoç, 2013, s. 1286; Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Muğla, 14-16 Mayıs 1998, s. 83, 88, 89; Uzun Çam, s. 186. Ayrıca Anayasa Mahkemesi’nin vergilendirmede eşitlik ilkesini değerlendirirken “aynı hukuksal konumda olmayanlar arasında eşitlik karşılaştırması yapılamayacağı” yönündeki kararlarına örnek olarak bkz. Anayasa Mahkemesi, 18.06.2003 tarih ve E: 2001/373, K: 2003/67 sayılı karar, (RG. 17.05.2006-26171); Anayasa Mahkemesi, 14.03.2019 tarih ve E: 2019/16, K: 2019/15 sayılı karar, (RG. 10.04.2019-30741).

Tablo 8: Eşitlik İlkesine Aykırı Hükümler Getiren Genel Tebliğler

Genel Tebliğ	Kanuni Dayanak	Hukukî Sorun	İptal Davası	Dava Sonucu
1 Seri No’lu Genel Tebliğ	488 sayılı Kanun	Kanunla tanınan damga vergisi istisnasının; tebliğ ile bu istisnanın yalnızca “yatırım programında yer alan kamu yatırımlarına ilişkin faaliyetlerden” doğan işlemler için geçerli olduğu ifade edilmiştir. Ancak kanunda bu şekilde bir kısıtlama yer almadığından, tebliğ ile döviz kazandırıcı faaliyetler bakımından aynı hukuksal durumda olanlar için farklı kurallar getirildiği anlaşılmaktadır.	-	-
6 Seri No’lu Genel Tebliğ	197 sayılı Kanun	Kanunda “lüks otomobil” kapsamındaki taşıtların tespiti Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Lüks otomobiller, “lüksün derecesine göre” farklı miktarlarda motorlu taşıtlar vergisine tabidir. Tebliğde ise “yurt içi” ve “yurt dışında” imal edilen araçlar için lüks otomobil kapsamında farklı kurallar getirilmiştir. Yurt içinde imal edilenler için “motor silindir hacmi ölçütü” dikkate alınmış; ancak yurt dışında imal edilenler için herhangi bir ölçüt kullanılmamıştır. Bir otomobilin hiçbir teknik ve kullanım özelliğine bakılmadan, sadece “yurt dışında imal edilmesine” dayanılarak lüks otomobil sayılması, aynı nitelikteki araçların farklı miktarlarda vergilendirilmesi sorununa yol açmaktadır.	✓	İptal
51 Seri No’lu Genel Tebliğ	Mülga 5422 sayılı Kanun	Kanunla tam mükellef kurumların bazı kazançlarına yönelik getirilen istisna hükmü; yorum genel tebliği ile “yapı kooperatifleri” açısından bazı özel koşullarla sınırlandırılmıştır. Kanunda “tüm kooperatifleri” de kapsayacak şekilde tanınan ve dolayısıyla kanun koyucunun aynı hukuksal durumda gördüğü kooperatiflerin; tebliğ ile yapılan açıklamalar nedeniyle yapı kooperatifleri açısından sınırlandırılması, kanun önünde eşitlik ilkesiyle bağdaşmamaktadır.	✓	İptal
238 Sıra No’lu Genel Tebliğ	213 sayılı Kanun	Tebliğde, pişmanlık talebiyle verilen beyannamelerde zarar veya mahsuplar nedeniyle ödenecek bir vergi borcunun bulunmadığı durumda, mükellefin “pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği” ifade edilmiştir. Ancak kanunda, mükelleflerin pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilmesi için; “ödenecek vergi borcunun bulunması gerektiğine” dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu açıdan kanun koyucunun, hukuka aykırı eylemler sebebiyle pişmanlık duyan mükellefler nezdinde <i>vergi borcunun bulunup/bulunmaması</i> açısından “farklı bir kural öngörmediği” anlaşılmaktadır.	-	-

Kaynak: İlgili Genel Tebliğler ve Danıştay kararlarından hareketle tarafımızca hazırlanmıştır.

Çalışmanın şimdiki kısmında, eşitlik ilkesine uygun olmadığını tespit ettiğimiz ve Tablo 8’de genel hatlarıyla özetlenen genel tebliğ örnekleri incelenecektir.

3.1.5.8.1. 1 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ

1 Seri No’lu Genel Tebliğ⁷⁰³, *Damga Vergisi Kanunu* ek madde 2’ye dayanılarak yayımlanan düzenleyici bir genel tebliğdir. İlgili Kanun maddesinde, ihracat ve ihracata dayalı işlemlerle ilgili olan kâğıtlara yönelik damga vergisi istisnası düzenlenmektedir. Kanun maddesinin son fıkrasında ise, bu istisnanın konusunu oluşturan döviz kazandırıcı faaliyetlerin belirlenmesi ve bu maddenin uygulanması konusundaki yetki, Maliye Bakanlığı ile Ekonomi Bakanlığına verilmiştir. Bu kapsamda yayımlanan 1 Seri No’lu Genel Tebliğ oldukça kapsamlı bir düzenleyici genel tebliğdir. Ancak Tebliğde eşitlik ilkesine aykırılık içeren bazı düzenlemeler yer almaktadır.

1 Seri No’lu Genel Tebliğin “3.2. Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetler” Bölümünde, hangi tür faaliyetlerin “döviz kazandırıcı faaliyet” kapsamında değerlendirileceği düzenlenmektedir. Bununla birlikte ilgili bölümde, yalnızca döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu tespit edilmemekte; aynı zamanda damga vergisi istisnasından yararlanabilmek için bazı özel koşul ve kısıtlamalar getirilmektedir. Nitekim Tebliğin 3.2.1 fıkrasında, “*yatırım programında yer alan Kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların*” faaliyetlerine ilişkin evrakların bu vergi istisnasından yararlanacağı belirtilmektedir. Bu bakımdan Genel Tebliğe göre, damga vergisi istisnasından “*yatırım programında yer alan kamu yatırımları*” sebebiyle faydalanabileceği ve dolayısıyla kamu yatırımları dışında kalan diğer yatırımlara ilişkin faaliyetlerin bu vergi istisnasının dışında bırakıldığı görülmektedir. Bu durumda Tebliğe düzenleme yetkisi veren ilgili Kanun maddesi ile Tebliğde yer alan bu sınırlandırmanın karşılaştırılarak incelenmesi gerekir.

İlgili Genel Tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan *Damga Vergisi Kanunu* ek madde 2’de, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin düzenlenen kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu belirtilmiş ve döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamında değerlendirilecek yatırımlar sebebiyle uygulanacak vergi istisnası hakkında herhangi bir kısıtlayıcı hüküm öngörülmemiştir. Dolayısıyla, 1 Seri No’lu Genel Tebliğde “yalnızca kamu yatırımlarına” yönelik faaliyetlerin vergi istisnasından

⁷⁰³ 1 Seri No’lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ, (RG. 27.02.2004-25386).

yararlanabileceğine ilişkin getirilen hükümler hem Tebliğe yetki veren Kanuna hem de eşitlik ilkesine aykırıdır. Zira döviz kazandırıcı faaliyetler bakımından aynı hukuksal durumda olan yatırımlar için, kamu yatırımları dışında kalan diğer yatırımlara yönelik vergi istisnasının uygulanmaması ve bunun kanun yerine genel tebliğ ile ihdası eşitlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Kaldı ki, Kanunda kamu yatırımları dışındaki diğer yatırımlar için düzenlenen kâğıtların bu istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiş olsa dahi; kanun koyucunun bu kısıtlamayı hangi haklı nedene bağlı olarak getirdiğini somut şekilde ortaya koyması gerekirdi. İncelediğimiz durumda ise, idarenin Kanunda böyle bir kısıtlama yokken ve kendisine bu konuda bir yetki de tanınmamışken; eşitlik ilkesine aykırı şekilde bir düzenleme yapması açık şekilde Anayasa md.10’a aykırılık taşımaktadır.

1 Seri No’lu Genel Tebliğde yer alan bu hukuka aykırılıklar, ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu bir kararı temyizen inceleyen Danıştay 9. Dairesi tarafından da benzer şekillerde ifade edilmiştir. Bu dava, söz konusu Genel Tebliğin iptaline yönelik bir dava olmasa da vergi mahkemesinin bu Tebliğ hükümlerine dayanılarak tesis edilen bireysel işlemi hukuka uygun bulması kararını bozan Danıştay’ın, Genel Tebliğdeki eşitlik ilkesine uyarlık taşımayan hükümleri açıkça hukuka aykırı bulduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda ilgili dava dairesi, kanunda öngörülmeleyen koşulların genel tebliğ ile getirilemeyeceği, bu düzenlemeler ile kanuni bir hakkın kullanılmasının engellenemeyeceği, ilk derece mahkemesinin uyuşmazlığı ilgili Kanun hükümleri çerçevesinde incelemediği ve idarî makamların idare edilenler nezdinde hak yaratırken veya külfet getirirken Anayasa md.10 bağlamında eşitlik ilkesine uygun şekilde davranmakla yükümlü olduğu belirtilmiştir⁷⁰⁴.

İlerleyen süreçte, *Damga Vergisi Kanunu* ek madde 2’de kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Bu bağlamda ilgili madde hükmüne eklenen, “*Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ve Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının bu programda yer almayan kamu yatırımlarından uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen ana yüklenici firmaların (alt yükleniciler hariç)*” denilerek; 1 Seri Nolu Genel Tebliğdeki düzenlemelerin, Kanuna yansıtıldığı görülmektedir. Normlar hiyerarşisi açısından bu

⁷⁰⁴ Ankara 3. Vergi Mahkemesi, 02.12.2013 tarih ve E: 2013/299, K: 2013/2087 sayılı karar ve bu kararı bozan, Danıştay 9. Dairesi, 27.04.2018 tarih ve E: 2014/2966, K: 2018/2614 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (06.01.2024)).

süreç ters şekilde işlese de; şu anki haliyle Tebliğ ile Kanun arasındaki uyumsuzluk giderilmiş ve idarenin düşünceleri, kanun koyucu tarafından benimsenmiş ve yasal hale getirilmiştir.

3.1.5.8.2. 6 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği

6 Seri No’lu Genel Tebliğ⁷⁰⁵, *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu* (MTVK)’da yapılan değişiklikleri açıklayan ve ilgili Kanun md.2/7 uyarınca idareye verilen düzenleme yetkisini de kullanarak yeni hükümler ihdas eden bir genel tebliğdir. 6 Seri No’lu Genel Tebliğin yayımlandığı tarihte yürürlükte olan MTVK md.2/7 uyarınca, “lüks otomobilin” tanımı yapılmış ve bir otomobilin ya da arazi taşıtının “lüks” kategorisinde yer alıp/almadığı ve bunların “hangi derecelerde lüks otomobil” sayılacağına tespiti, Maliye ve Gümrük Bakanlığına bırakılmıştır. Bununla birlikte ilgili madde hükmünde, Bakanlığın lüks otomobil tespiti sırasında, “uluslararası otomobil kataloglarındaki bilgileri de dikkate alacağı” belirtilmiştir. 6 Seri No’lu Genel Tebliğin, “I- Lüks Otomobil” Bölümünde de Kanunun tanıdığı düzenleme yetkisine dayanılarak bazı hükümler ihdas edilmiştir. Ancak bu hükümlerin bir kısmı, eşitlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Söz konusu Genel Tebliğde “yurt içinde imal edilen ve motor silindir hacmi 1601 cm³’den büyük olan otomobil ve arazi taşıtları” ile “yurt dışında imal edilen otomobil ve arazi taşıtlarının”, lüks otomobil olarak tespit edildiği belirtilmiştir. Buna ilaveten 6 Seri No’lu Genel Tebliğde yer alan lüks otomobil tespitinde “lüksün derecelerinde”; “motor silindir hacmi”, “net ağırlık” ve “yaş” kriterlerinin dikkate alındığı anlaşılmaktadır. Bu minvalde Genel Tebliğin lüks otomobil tespitinde, “yurt içinde imal edilen taşıtlar” için, motor silindir hacmi 1601 cm³’den büyük olan taşıtları dikkate aldığı görülmekte; ancak “yurt dışında imal edilen taşıtlar” için böyle bir kriteri gözetmediği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan Genel Tebliğde bu taşıtların “lüks otomobil” kategorisinde değerlendirilmesinde, “yalnızca yurt dışında imal edilmeleri” dikkate alınmaktadır. Nitekim lüks otomobil uygulamasında taşıtlar, lüks derecelerine göre farklı vergi miktarlarına tabi tutulduğundan; 6 Seri No’lu Genel Tebliğ aynı niteliklere sahip olan taşıtların farklı miktarlarda vergilendirilmesi sorununa yol açmaktadır. Aynı durumda olanların aynı kurallara tabi tutulmasını öngören eşitlik ilkesi gereğince bu durum, ancak “objektif haklı neden” ışığında kabul edilebilir.

⁷⁰⁵ 6 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 30.06.1988-19858).

Ancak mezkûr Genel Tebliğdeki “eşitler arasındaki eşitsizliğe” sebep olan bu hükümlerin, idarece sunulan herhangi bir objektif haklı nedene dayanmadığı görülmektedir.

İlgili Genel Tebliğdeki söz konusu düzenlemeye karşı, Danıştay’da iptal davası açılmıştır. Buna göre, bir otomobilin “lüks” olarak kabul edilmesinin “otomobilin imalatından kaynaklanan teknik ve kullanım özelliklerine bağlı olduğu”, otomobilin sadece “yurt dışında imal edilmiş olmasının” tek başına lüksün kriteri olamayacağı ve aynı niteliklere sahip araçların farklı ölçülere göre değerlendirilmesi sebebiyle farklı vergilendirme sorununa yol açılmasına karşın, idarenin bu tespiti ne şekilde yaptığını somut şekilde ortaya koymamasının eşitlik ilkesine aykırı olduğu belirtilmiştir. Dava sonucunda, 6 Seri No’lu Genel Tebliğdeki “yurt dışında imal edilen otomobillerin lüks olarak tespiti ve lüks otomobillerin derecelendirilmesine” ilişkin kısım iptal edilmiştir⁷⁰⁶.

3.1.5.8.3. 51 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

51 Seri No’lu Genel Tebliğ⁷⁰⁷, mülga 5422 sayılı KVK’da yapılan değişiklikleri açıklamak üzere yayımlanan bir genel tebliğdir. Genel Tebliğin “III-İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışı ile Üretim Tesislerinin Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna” Bölümünde, KVK’ya eklenen geçici madde 23’ün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yer almaktadır. Bununla birlikte ilgili Kanun hükmünde, Maliye Bakanlığına tanınan bir düzenleme yetkisinden bahsedilmemesine karşın; 51 Seri No’lu Genel Tebliğin incelememize konu olan Bölümünde, “*Bu bendin uygulanmasına ilişkin esaslar aşağıda açıklanmıştır*” denilerek; Kanunda idareye verilmeyen bir düzenleme yetkisinin kullanıldığı anlaşılmaktadır. Öte yandan 51 Seri No’lu Genel Tebliğdeki hukuka aykırılıklar yalnızca bu durumla sınırlı kalmamakta ve Genel Tebliğin sözü edilen Bölümünde yer alan bazı hükümlerin, eşitlik ilkesine de aykırılık taşıdığı görülmektedir.

Anılan Kanuna eklenen geçici madde 23/1’de; 01.01.1994 ilâ 31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere tam mükellef kurumların “iştirak hisselerinin” veya “gayrimenkullerinin” satışından doğan kazançların, satışın yapıldığı yılda kurum

⁷⁰⁶ Danıştay 9. Dairesi, 18.10.1989 tarih ve E: 1989/1261, K: 1989/2855 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (04.01.2024)).

⁷⁰⁷ 51 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 06.07.1995-22335).

sermayesine eklenen kısmının bu vergiden istisna olduğu belirtilmektedir. Ayrıca aynı maddenin 7’nci fıkrasında, kooperatiflerde ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın; gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın bu istisnadan yararlanacağı ifade edilmiştir. Buna karşın 51 Seri No’lu Genel Tebliğin III/A Kısımında, “istisnadan yararlanacak olan mükellefler” sayılmakta ve Kanunda öngörülen gayrimenkul satışından doğan kazançların istisnası hakkında Kanunun lafzına uygun olmayan açıklamalar getirilmektedir. Tebliğ uyarınca, konut veya işyeri yapı kooperatifleri nezdinde kooperatifin amacının üyelerini “bir” konut veya işyeri sahibi yapmak olduğu ve kooperatiflerin müteahhide kat karşılığı arsa payı devrinden elde edilen kazancın KVK geçici 23’üncü maddede belirlenen istisnaya tabi olduğu; ancak bu istisnanın “ortak sayısı kadar iktisap edilen konut ya da işyerinden doğan kazançlar” için söz konusu olduğu ifade edilmiştir. Bu bağlamda Genel Tebliğe göre, yapı kooperatifleri ortaklarının “biri” konut ya da işyeri sahibi olduktan sonra, bunun dışındaki “fazla” arsalarının satışından doğan kazançları kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacaktır. Ancak KVK geçici madde 23/7’de, kooperatif ortaklarının sahip olduğu pay tutarının dikkate alınmayacağı ve bunların gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın vergiden müstesna olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Bu bilgiler ışığında, ilgili Genel Tebliğ ile Kanunda “tüm kooperatifler” için tanınan kurumlar vergisi istisnasının, yapı kooperatifleri için belirlenen sınırlar çerçevesinde uygulanması neticesinde bazı kazançların bu vergi avantajından yararlanamaması eşitlik ilkesine aykırıdır. Zira “eşitlerin eşitliğine” uygun şekilde; aynı hukuksal durumda olan kooperatiflerin, aynı vergi istisnasından yararlanması, Anayasa md.10 bağlamında kanun eşitlik ilkesinin bir gereğidir. Bu minvalde Kanunun açık hükmüne karşın, yapı kooperatif ortaklarının birden fazla konut/işyeri sahibi olduktan sonra, bundan sonraki arsalarının satışından doğan kazançların istisna dışında bırakılması hem eşitlik ilkesine hem de KVK geçici madde 23/7’ye aykırıdır.

51 Seri No’lu Genel Tebliğdeki söz konusu hukuka aykırılıklara karşı, Danıştay’da açılan iptal davası sonucunda, yapı kooperatiflerinin ortak sayısından fazla konut veya işyeri sahibi olmasında mevzuat açısından öngörülen bir sınırlandırma olmadığı, bu şekilde bir sınırlandırmanın eşitlik ilkesine aykırı olacağı ve bunun genel tebliğle ihdas edilemeyeceği belirtilerek; ilgili Genel Tebliğde yapı

kooperatiflerinin üyeleriyle ilgili düzenlemeler içeren hükümler oybirliği ile iptal edilmiştir⁷⁰⁸.

3.1.5.8.4. 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği

238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği⁷⁰⁹, VUK ile ilgili idareye intikal eden olayları ve çeşitli konularda ortaya çıkan tereddütleri gidermek üzere yayımlanan açıklayıcı bir genel tebliğdir. İlgili Genel Tebliğ çalışmamız kapsamında daha önce incelendiğinden; mükerrer olmaması için doğrudan Tebliğ ile ilgili eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eden konuya geçmenin yerinde olduğu kanaatindeyiz.

238 Sıra No'lu Genel Tebliğin 2'nci Bölümünde, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır. Buna göre ilgili Bölümün ikinci paragrafında, pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar nedeniyle “ödenecek bir vergi borcunun bulunmaması” halinde; bu mükelleflerin “pişmanlık talebinin kabul edilmeyeceği” belirtilmektedir. Buna karşın, pişmanlık ve ıslah müessesesini düzenleyen VUK md.371'de; bu müesseseden faydalanmak ve buna bağlı olarak kesileceği öngörülen vergi ziyai cezasından kurtulabilmek için, “vergi borcunun bulunması gerektiği” yönünde herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Dolayısıyla VUK md.371'de kanun koyucunun, kanuna aykırı eylemleri gerçekleştiren ve buna iştirak eden kişiler nezdinde; “vergi borcunun bulunup/bulunmamasına göre” farklı bir uygulama öngörmediği ve kanun önünde eşitlik ilkesine uygun şekilde, aynı hukuksal durum için aynı kuralların uygulanmasına izin verdiği anlaşılmaktadır. Bu durumda vergi borcu bulunmayan kişileri, pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanan kişilerle *aynı hukuka aykırı fiilleri işlemesine rağmen*, Kanunun tanıdığı haktan faydalanmanın dışında bırakan Tebliğ hükümleri, açık şekilde eşitlik ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

238 Sıra No'lu Genel Tebliğe dayanılarak tesis edilen bireysel işlemlere karşı idarî yargı organlarında açılan davalarda da, sadece beyannamelerinde matrah gösteren mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden faydalanabileceğine ilişkin hükümlerin eşitlik ilkesine aykırı olduğu, zira matrah beyan eden mükellefler ile zarar

⁷⁰⁸ Danıştay 4. Dairesi, 20.03.1996 tarih ve E: 1995/3870, K: 1996/1074 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (05.01.2024)).

⁷⁰⁹ 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 02.03.1995-22218).

beyan eden ya da vergiye tabi matrahı olmayan mükellefler arasında, VUK md.371 açısından herhangi bir fark olmadığı vurgulanmıştır⁷¹⁰.

3.2. GENEL TEBLİĞLERİN HUKUKA UYGUNLUĞUNA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çalışmanın önceki kısmında, Türk vergi mevzuatında genel tebliğler özelinde tespit edilen hukukî sorunlar incelenmiştir. Şimdiki kısımda, genel tebliğlerin hukuka uygun şekilde kullanılması için geliştirdiğimiz çözüm önerilerine yer verilecek ve bu öneriler birbirini takip eden ve tamamlayan şekilde iki aşama altında ele alınacaktır. İlk aşamada, genel tebliğlerin hukuka uygun şekilde hazırlanmasına yönelik “*genel kurallara*”; ikinci aşamada ise çalışmada tespit edilen hukukî aykırılıklar özelinde, genel tebliğlerde bulunması gereken “*hukuka uygunluk kriterlerine*” yer verilecektir.

3.2.1. Hukuka Uygun Bir Genel Tebliğ Tasarımı: “Nasıl Hazırlanmalı?” ve “Nasıl Kullanılmalı?”

Türk vergi mevzuatının, vergi kanunlarından sonra en önemli hukukî kaynaklarından biri olan genel tebliğler, soyut vergi normlarının uygulamaya yansıyan yönünü temsil etmektedir. Doktrinde genel tebliğin normlar hiyerarşisi bağlamında asli kaynak olup/olamayacağı konusunda ortak bir mutabakata varılamamış olsa da; özellikle 1980’li yıllardan itibaren hem düzenleyici hem de açıklayıcı genel tebliğlerin yoğun bir şekilde kullanılıyor olması, genel tebliğler özelinde esas önemli olan hukuka uyarlık meselesine odaklanmayı zaruri kılmaktadır.

Vergi mevzuatında genel tebliğ gibi genel düzenleyici bir işlem türünün bulunması, somut gerçekler ve ihtiyaçların bir gereği olarak değerlendirilmelidir. Zira vergi kanunlarının vergilemeye ilişkin her konu, durum ve olayı düzenleyebilmesi mümkün değildir. Esasında Türk vergi kanunları, Anayasa’da öngörülen “kanunla düzenleme” koşulu ve “kanunilik ilkesi” bakımından son derece kazuistik ve kapsamlı kanun örnekleri arasında gösterilebilir. Nitekim vergilendirme yetkisinin mülkiyet hakkı açısından doğrudan ve esaslı müdahaleler içermesi, vergi kanunlarının mümkün olduğunca boşluğa yer vermeyecek ve düzenlediği konu ile ilgili çoğu ayrıntıyı kapsayacak şekilde hazırlanması sonucunu doğurmaktadır. Bilhassa bu durum,

⁷¹⁰ Danıştay 7. Dairesi, 17.04.1986 tarih ve E: 1984/1245, K: 1986/1295 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (07.01.2024)) ve Danıştay 7. Dairesi, 09.02.1983 tarih ve E: 1981/2542, K: 1983/217 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (07.01.2024)).

Anayasa md.13, md.35 ve md.73'ün bir gereğidir. Ancak vergi hukuku gibi teknik ve kapsamlı bir hukuk disiplinine ilişkin kuralların, yalnızca “vergi kanunlarıyla” düzenlenebilmesi hayatın olağan akışına aykırıdır.

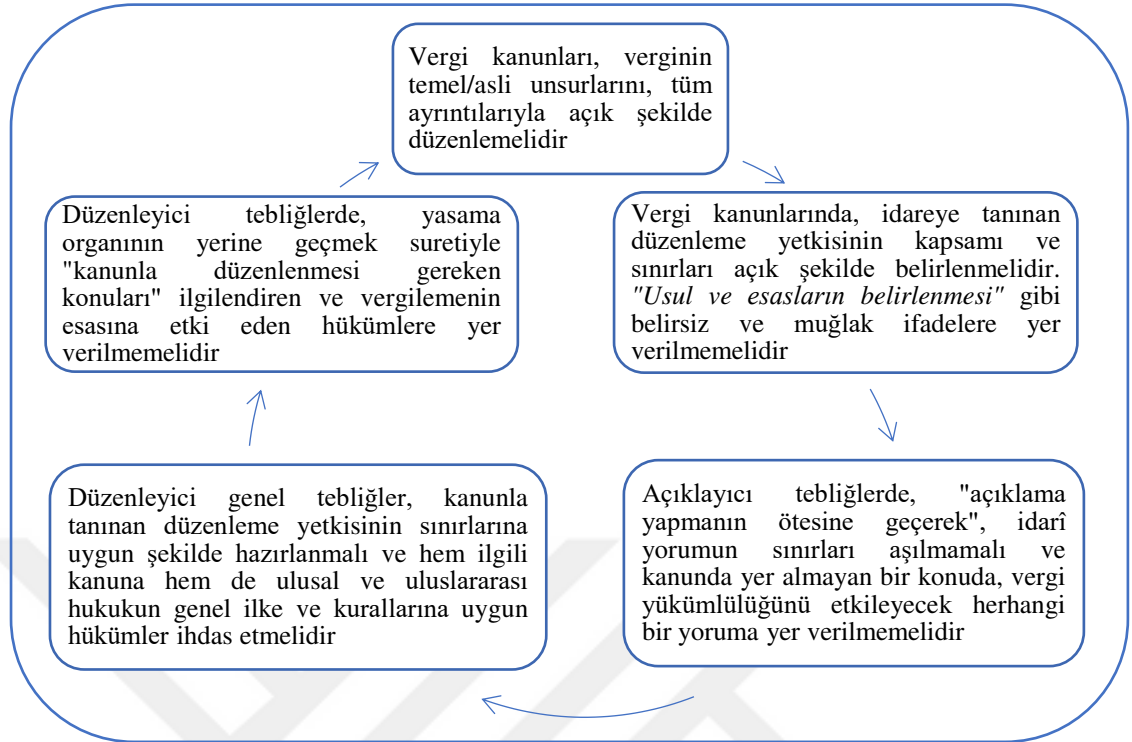
Vergi hukukunun sui generis niteliklerinden bir diğeri, teknik konuları ve uzmanlık gerektiren hukukî ilişkileri konu edinmesidir. Bu durum Hazine ve Maliye Bakanlığının, özellikle soyut kuralların somut durumlara uygulanabilirliği konusunda sahip olduğu bilgi, birikim ve tecrübelerinden faydalanılmasını zorunlu kılmakta ve sağlıklı bir vergi yönetiminin tesisi açısından oldukça önemli bir kolaylık sağlamaktadır. Bununla birlikte yasama organının kanun yapma sürecinde ağır işleyen yapısı karşısında, ekonomik gelişmelerin hızla değişen koşullarına karşı hızlı ve pratik şekilde önlem alabilmek, idarenin düzenleme yetkisinin gerekliliğini artırmaktadır. Bu değerlendirmeler ışığında, çalışma boyunca savunduğumuz kanaati tekrar etmekte fayda vardır: “*Genel tebliğler vergi mevzuatında mutlak surette kullanılması gereken bir hukuk kaynağıdır*”. Ancak burada önemli olan, genel tebliğlerin hukuka uygun şekilde “nasıl kullanılacağı” veya “nasıl hazırlanacağı” meselesidir. Nitekim idare hukukunun genel prensipleri uyarınca, idarenin genel düzenleyici işlemlerinin hem kanundan kaynaklanması (*secundum legem*) hem de bu kanunlara uygun olması (*intra legem*) gerekir. Ancak bir önceki kısımda beş farklı başlık altında ele aldığımız hukuka aykırılık durumlarına bakıldığında; Türk vergi mevzuatında genel tebliğlerin hukuka uygunluk açısından önemli sorunlar taşıdığı anlaşılmaktadır.

Bu minvalde hem vergi kanunlarını açıklayan ve vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı konusunda verginin taraflarını aydınlatan hem de kanundan aldığı yetkiyle yeni vergi normları getiren genel tebliğlerin, hukukî açıdan daha doğru bir şekilde kullanımına yönelik genel kuralları tespit etme ihtiyacı doğmaktadır. Bu tespitin yapılabilmesinde şu soruların göz önünde bulundurulması gerekir:

1. “*Genel tebliğlere yönelik hukuka aykırılıklarda, vergi kanunlarının etkisi/rolü bulunmakta mıdır?*”
2. “*Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen düzenleme yetkisinin kapsamı ve sınırları nelerdir?*”
3. “*Hukuka aykırı şekilde yürürlüğe girdiği ve bu şekilde uygulandığı tespit edilen genel tebliğlerin ortaya çıkardığı sorunlar nelerdir?*”

Bu soruların cevaplandırılması, genel tebliğin hukuka uygunluğuna yönelik “*genel kuralların*” tespit edilmesine kaynaklık edecektir. Şekil 2’de bu kurallar gösterilmekte ve bunların ne şekilde uygulanacağına dair açıklamalar yapılmaktadır:

Şekil 2: Hukuka Uygun Bir Genel Tebliğ Tasarımı: “Genel Kurallar”



Kaynak: Tarafımızca hazırlanmıştır.

Şekil 2’de özetlendiği üzere, genel tebliğlerin hukuka uygunluğunda gözetilmesi gereken ilk kurallar, “vergi kanunlarını” ilgilendirmektedir. Doktrin ve yargısal içtihatlarda verginin temel (asli/esaslı) unsurlarının, mutlak surette kanunlar tarafından düzenlenmesi gerektiğine yönelik ortak bir görüş bulunmaktadır. Bu bağlamda vergi mükellefi, vergi sorumlusu, konu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergi unsurlarının, kanun koyucu tarafından vergi kanunlarında düzenlenmesi gerekir. Bunun yanında vergi kanunlarının, “yükümlülerin maddi ödevini etkileyen”, “belirli bir haktan yararlanmayı veya yararlanmamayı belirleyen”, “belirli kurallara uyulmaması durumunda ne tür ceza veya yaptırımla karşılaşılacağını tespit eden” konuları, hiçbir şüphe ve belirsizliğe yer vermeyecek şekilde düzenlemesi gerekir.

Öte yandan Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisi kanundan kaynaklandığından (*secundum legem*); bu yetkinin ne şekilde verileceği de son derece önemlidir. Türk vergi kanunları açısından genel bir değerlendirme yapılırsa, idareye tanınan düzenleme yetkisini içeren kanun maddeleri açısından önemli sorunların varlığı tespit edilebilmektedir. Bunlardan ilki, idareye yetki veren kanun hükümlerinde sıkça karşılaştığımız “*usul ve esasları belirlemeye (uygulamaya/düzenlemeye)*

yetkilidir” ifadesinin belirsizliğine yöneliktir. Bu minvalde Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen usul ve esasları belirleme yetkisindeki “*usul*” ve “*esas*” terimlerinin terminolojik açıdan irdelenmesi gerekir.

Arapça kökenli bir terim olan “*usul*”, “yöntem”, “kural”, “kaide”, “ölçü” gibi anlamlara sahiptir⁷¹¹. Hukukta usul, “bir yasama ya da idarî işlemin hazırlanması, yapılması veya yürürlüğe girmesi sırasında uyulması gereken hükümler ve izlenecek yollar” şeklinde tanımlanabilir. Benzer şekilde Arapça kökenli olan “*esas*” terimi ise, “bir şeyin özünü oluşturan ana öge”, “yapı taşı”, “ana”, “temel” gibi anlamlarda kullanılmaktadır⁷¹². Bu bağlamda, idareye verilen düzenleme yetkisinin “usul” açısından anlamı; soyut kanun hükmünün ne şekilde uygulanacağına dair yol, yöntem ve kuralların belirlenmesidir. Burada Hazine ve Maliye Bakanlığının hazırlayacağı genel tebliğler ile kanunda öngörülen kuralın, vergi daireleri tarafından tesis edilecek bireysel işlemler sırasında nasıl uygulanacağı belirlenmektedir. Örneğin, vergi kanunlarında mükellefler için getirilen bir muafiyetin uygulanmasına ilişkin gereken evrak ve belgelerin neler olduğu, bunların nasıl hazırlanacağı, hangi makama verileceği ve başvurunun hangi süreler içerisinde kabul edileceği gibi hususlar, genel tebliğ ile vergi muafiyetine ilişkin “usul kurallarının” belirlenmesine yöneliktir. Ancak idarenin, vergilemeye ilişkin bir konunun “esasını” belirlemek veya düzenlemek için yetkilendirilmesi meselesi oldukça tartışmalıdır.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, verginin esaslı unsurları yalnızca kanunla düzenlenebilir. Bu minvalde *esas*, “bir şeyin özünü oluşturan ana öge” anlamına geldiği için; vergi kuralları/normlarına ilişkin esasın yalnızca kanun koyucu tarafından belirlenmesi gerekir. Vergi kanunlarında yer alan “usul ve esasların belirlenmesi” ifadesi bu açıdan değerlendirildiğinde; Hazine ve Maliye Bakanlığının “usulün” belirlenmesi açısından genel tebliğler aracılığıyla ihdas edeceği kuralların “idarenin düzenleme yetkisi” bağlamında uygun olduğu; ancak “esasın” belirlenmesinin idarenin takdir yetkisini genişleten ve kapsam ve anlam itibarıyla belirsiz bir yetki paylaşımına yol açan bir sorun olduğu görülmektedir. Nitekim incelediğimiz genel tebliğ örneklerinde hukuka aykırılığın başlangıç zemini, “usulden” ziyade “esasın” belirlenmesi konusunda verilen yetkinin genişliği ve belirsizliğinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, vergi kanunlarında idareye verilen düzenleme

⁷¹¹ Türkiye Diyanet Vakfı, **İslâm Ansiklopedisi**, İSAM-İslam Araştırmaları Merkezi, İstanbul, Cilt: 42, 2012, ss. 198-199.

⁷¹² Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr/>, (09.01.2024).

yetkisinin içeriği, kapsamı, sınırları ve bu yetkinin hangi konular için verildiği, ilgili kanun maddesinde açık şekilde hüküm altına alınmalıdır. Bu durumu, yukarıda verilen vergi muafiyeti örneği üzerinden açıklamamız gerekirse; vergi kanunlarında idareye verilecek bir düzenleme yetkisi şu şekilde hüküm altına alınabilir:

“Bu muafiyetin uygulanması için gereken belge türlerini belirlemeye, belgelerde bulunması gereken bilgilerin neler olduğunu tespit etmeye ve muafiyetten yararlanmak için yapılacak başvuru süresini 15 günden az olmamak kaydıyla tayin etmeye, Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir”

Genel tebliğin hukuka uygunluğuna yönelik diğer kurallar, açıklayıcı ve düzenleyici genel tebliğlerin var oluş gerekçelerine uygun şekilde kullanılmasına yöneliktir. Açıklayıcı genel tebliğler, verginin taraflarının bilgilendirilmesi için vergi kanunlarındaki hükümlerin ne anlam ifade ettiğini açıklamak, bu konuda idarenin görüş ve değerlendirmelerini aktarmak, vergilendirme işlemlerinin basit ve kolay şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olmak amacıyla hazırlanan tali bir vergi hukuku kaynağıdır. Bu genel tebliğler hukukî açıdan bağlayıcı olmadığından; Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir konuda açıklama yapmak üzere “her zaman” yayımlanabilir. Ancak bu tebliğlerin, açıklamalar getirdiği vergi kanunu hükümlerine aykırı olmaması ve vergi kanunlarında düzenlenmeyen bir konuda yeni bir vergi kuralı getirmemesi gerekir. Aksi halde bu durum, yetki sakatlığı bağlamında fonksiyon gaspına neden olacaktır.

Düzenleyici genel tebliğler ise, yeni bir vergi normu getirme niteliğini haiz ve hukukî bağlayıcılığı olan bir mevzuat kaynağıdır. Esasında Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi kanunları ile verilen düzenleme yetkisi, “sınırlı” ve “tamamlayıcı” bir yetkiyi ifade etmektedir. Vergi kanunlarında verilen düzenleme yetkisine istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan düzenleyici tebliğler, idareye bu yetkiyi veren kanun hükmüne ve diğer üst hukuk normlarına aykırı olamaz. Buna ilaveten, düzenleyici genel tebliğler ile kanunda öngörülmeyen bir konuda “vergi yükümlülüğüne etki edecek” ya da “kanunun tanıdığı bir hakkın özüne dokunabilecek” bir vergi normu da ihdas edilemez. Danıştay’a göre bu durum, “kanun ile düzenlenmesi gereken konularda” genel tebliğ ile düzenleme yapılabileceğini kabul etmek olur ki; bu durum kuvvetler aykırılığı rejimine ters düşecek ve fonksiyon

gaspına neden olacaktır⁷¹³. Dolayısıyla vergilendirme alanında uzmanlık gerektiren teknik ve ayrıntıya ilişkin kuralların genel tebliğler ile düzenlenmesi gerektiğine yönelik görüşümüz, bu tebliğlerin yalnızca hukuka uygun şekilde yürürlük kazanması koşuluyla anlam kazanmaktadır. Düzenleyici genel tebliğin hukukî açıdan doğru bir şekilde hazırlanması, izleyen kısımda “hukuka uygunluk kriterleri” çerçevesinde daha ayrıntılı şekilde açıklanacaktır.

3.2.2. Hukuka Uygunluk Açısından Genel Tebliğlerin Sahip Olması Gereken Kriterler

Çalışmanın bu kısmında, bir genel tebliğin hukuka uygun şekilde hazırlanması ve yürürlüğe girmesi açısından gözetilmesi gereken kriterler açıklanmaktadır. Bu kriterler, çalışmanın üçüncü bölümünde “3.1. Genel Tebliğler Açısından Tespit Edilen Hukukî Sorunlar” başlığı altında incelenen sorunlar özelinde geliştirilmiştir.

3.2.2.1. Kapsamı Belli Olmayan ve Belirsizlik İçeren Hükümlere Yer Verilmemeli

Hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerinin sağladığı güvence altında kişiler, hangi eylemler neticesinde hangi kurallara tabi olacaklarını önceden, açık ve kesin şekilde öngörebilmektedir. Bu açıdan hukuk kurallarının mümkün olduğunca şekli manada bir kanun ile hüküm altına alınması gerekmektedir. Kanunla düzenlenmeyen ya da uzmanlık alanına giren konular özelinde idarenin düzenlemeler yapmasına ihtiyaç duyulan durumlarda, bu kuralların ihdas edileceği düzenleyici işlemler de söz konusu ilkelere uygun şekilde hazırlanmalıdır. Bu minvalde, vergi alanında genel tebliğ ile yapılan düzenlemelerin ya da açıklamaların, Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmesi; muhatapların tebliğde yer alan kural/açıklamaları önceden bilmesi ve geleceğe yönelik ekonomik karar ve tercihlerini buna uygun şekilde tasarlayabilmeleri açısından son derece isabetlidir.

Türk vergi mevzuatında genel tebliğlerin öngörülebilirlik ve belirlilik ilkelerine uygunluğu açısından yürütülen diğer bir uygulama, Hazine ve Maliye Bakanlığının hazırladığı genel tebliğlerin “taslak” halini, kamuoyuyla paylaşmasıdır. Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlanan bu taslak metinler, Bakanlığın hazırlamış olduğu genel tebliğin geliştirilmesi/iyileştirilmesi için

⁷¹³ Danıştay 7. Dairesi, 09.11.2004 tarih ve E: 2003/1094, K: 2004/2800 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (12.01.2024)).

kamuoyunun görüş ve önerilerine sunulmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, ilgililerden gelen görüş ve önerilerin gönderilmesi için *gelirler.gov.tr* uzantılı bir e-posta adresi paylaşmakta ve bunun hangi süreler içinde gönderilmesi gerektiği açık şekilde ilan edilmektedir. Bu şekilde yapılan duyurular incelendiğinde, görüş ve önerilerin iletilmesi için “yaklaşık 15 günlük” bir süre tanındığı görülmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının genel tebliğ taslaklarını, Resmî Gazete’de yayımlanmadan önce kamuoyuyla paylaşması ve bu konuda herkese açık şekilde görüş ve öneri talebinde bulunması, oldukça önemli ve yerinde bir uygulamadır. Zira böylece vergi mükellefleri, genel tebliğ ile ihdas edilecek kurallar “hukukî açıdan kesinleşmeden” önce haberdar olacak ve tabi olacağı hukuk kurallarını belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin gerektirdiği gibi önceden öğrenecektir.

Fakat, genel tebliğlerin hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine uygunluğunda, yalnızca bu hususlar yeterli olmamaktadır. Genel tebliğin bu konularda hukuka uygunluğu “*vergi kanunları için aranan koşullar*” ve “*genel tebliğ için aranan koşullar*” çerçevesinde iki ayrı şekilde değerlendirilmelidir. Bu bağlamda vergi kanunlarında, idareye verilen düzenleme yetkisini içeren madde hükümlerinin kapsam açısından hiçbir şüpheyi yer vermeyecek şekilde açık, kesin ve belirgin ifadelerle hüküm altına alınması gerekir. Bu şekilde idarenin düzenleme yetkisinin sınırları belirlenmiş olacak ve kişiler ilerleyen dönemlerde, genel tebliğ ile hangi konularda düzenleme yapılacağını öngörebilecektir. Ayrıca, idareye verilen düzenleme yetkisini konu edinen kanun maddesinde; “*gibi*”, “*her türlü*”, “*ve benzeri*” şeklinde belirsizlik içeren muğlak ifadeler yer verilmemesi gerekir. Aksi halde bu durum, genel tebliğ ile düzenlenen konuda kıyasa başvurmak suretiyle, temel hak ve özgürlüklerin zedelenmesi açısından çeşitli aykırılıklara sebep olabilir. Öte yandan genel tebliğlerin düzenleme yetkisi sınırları içinde hükümler getirmesi ve bu hükümlerin de kapsamı belli olmayan ve mükellefleri şüphe ve tereddüde düşürmeyen ifadeler içermesi gerekir. Örneğin, vergi kanununda belirli bir haktan yararlanma konusundaki sürenin, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tayin edileceği belirtilmişse; bu yetkiye istinaden yayımlanan bir genel tebliğ ile süreye ilişkin tüm ayrıntılar açık şekilde düzenlenmelidir. Nitekim genel tebliğin hukuka uygun şekilde münasip bir süre tayin edebilmesi için bu sürenin, “VUK md.14 uyarınca 15 günden az olmamak kaydıyla belirlenmesi” ve “başlangıç ve bitiş tarihleriyle birlikte açıkça ilan edilmesi” gerekir.

3.2.2.2. Yetkinin Sınırları Aşılarak Kanunu Genişleten veya Daraltan Düzenlemeler Yapılmamalı

Hazine ve Maliye Bakanlığı genel tebliğ ile vergileme alanında yeni bir vergi normu ihdas edeceği zaman, vergi kanununun tanıdığı sınırlar içerisinde düzenleme yapmak ve takdir yetkisini yetki alınan kanuna aykırı olmayacak şekilde kullanmak zorundadır. Kanunla verilmiş düzenleme yetkisine istinaden yayımlanan bir genel tebliğ ile kanunda yer alan kuralların yorum ya da kıyas yoluyla “genişletilerek” veya “daraltılarak” uygulanması hem yetki aşımına hem de güçler ayrılığı ilkesine ters düşerek, fonksiyon gaspına neden olacaktır. Kaldı ki, Türk vergi mevzuatında genel tebliğlere yönelik hukuka aykırılıkların büyük bir kısmı, genel tebliğ ile kanunun uygulama alanının genişletilmesi veya daraltılması sorunlarından kaynaklanmaktadır.

Anayasa md.7., 13., 35., 73., 87. ve 124 birlikte değerlendirildiğinde; genel tebliğ kapsamında kanun koyucu tarafından tanınan bir hakkın kullanımının sınırlandırılması ya da kanunda öngörülen bir kuralın idarî yorumla ya da kıyas yoluyla genişleterek uygulanması açıkça hukuka aykırıdır. Bu minvalde Hazine ve Maliye Bakanlığı hazırlayacağı genel tebliğlerde, kanun hükmünü daraltacak ya da genişletecek vergi normlarına yer vermemek veya kanun hükmünü daraltıcı/genişletici şekilde yorumlamamak zorundadır. Aksi halde bu zorunluluğa uymayan genel tebliğler sebebiyle idarenin, kanunla tanınan yetkinin sınırları dışına çıkarak “kendi uygulama alanını genişletmeye çalıştığı” sonucuna varılacaktır. Örneğin, genel tebliğler ile ihdas edilecek şu düzenlemeler “kanunun uygulama alanını farklılaştırmak” suretiyle hukuka aykırılık teşkil edecektir:

- *Kanunda gelir vergisi açısından kanunen kabul edilmeyen giderlerin açıkça belirlenmesine rağmen; genel tebliğde kanunda sayılmayan bir gider unsurunun da bu kapsamda değerlendirileceği belirtilmişse (Genişletme),*
- *Kanunda serbest meslek erbabı avukatlar için getirilen bir yükümlülüğün, genel tebliğ ile kıyas yoluna başvurularak bütün serbest meslek erbapları için geçerli olacağına yönelik bir hüküm getirilmişse (Genişletme),*
- *Kanunda damga vergisi özelinde bazı kâğıtlar için vergi istisnası getirilmesine karşın; genel tebliğ ile bu istisnanın uygulanabilmesi için özel koşullar/şartlar aranmışsa ve bu koşulları taşımayan kâğıtların istisna kapsamında olmadığı belirtilmişse (Daraltma),*
- *Kanunda katma değer vergisi için tanınan iade hakkının, genel tebliğ ile ihdas edilen bir hüküm ile yalnızca bazı mal ve hizmetlerle sınırlı tutulacağı açıklanmışsa (Daraltma) vb.*

Bu bağlamda hukuka uygun bir genel tebliğin, kanun koyucu tarafından ihdas edilen bir vergi kuralının uygulama alanı, kapsamı, özellikleri ve sınırları üzerinde farklılaştırmaya sebep olacak düzenlemeler/açıklamalar içermeyecek şekilde hazırlanması gerekmektedir.

3.2.2.3. Temel Hak ve Özgürlüklerin Özüne Müdahale Eden/Sınırlandıran Hükümlere Yer Verilmemeli

Anayasa md.13 uyarınca temel hak ve özgürlüklerin yalnızca kanunla sınırlanabileceği ifade edilmiş ve böylece hak ve özgürlüklere karşı yapılacak müdahalenin, ölçülülük ilkesine uygun şekilde yasama organından doğan şekli manada bir kanun ile gerçekleştirileceği Anayasal açıdan güvence altına alınmıştır. Dolayısıyla Anayasa'nın mezkûr hükmü gereğince, düzenleyici idarî işlemlerle kişi hak ve özgürlüklerinin özünü etkileyen, sınırlandıran veya ihlal eden hükümlere yer verilemeyecektir.

Vergilendirme yetkisi ile başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok hak ve özgürlüğü etkileyecek biçimde müdahalelerde bulunulduğundan, vergi hukukunda bu müdahalenin “ölçülü” olması kriteri çok daha önemli bir kural haline gelmektedir. Nitekim vergi kanunlarının, kişi hak ve özgürlüklerini etkileyecek bir müdahalede bulunurken, “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” kriterlerini gözeterek, ölçülü bir müdahale içermesi beklenmektedir.

Hukuka uyarlık açısından genel tebliğ ile temel hak ve özgürlüklerin özünü etkileyecek veya sınırlandıracak hükümlere yer verilmemelidir. Örneğin düzenleyici genel tebliğler ile yapılan bir düzenleme, kişi hak ve özgürlüklerini etkileyecek bir “müdahale” barındırıyorsa; bu müdahalenin genel tebliğe yetki veren kanunda açıkça yer alması ve müdahale ile genel tebliğe yön veren kamu yararını sağlama amacı arasında ölçülülüğün bulunması gerekir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, genel tebliğin kişi hak ve özgürlüklerini sınırlandırmaması veya ihlal etmemesidir. Bilhassa vergileme ve mülkiyet hakkı arasındaki yakın ilişki sebebiyle, verginin asli unsurlarına etki eden bir genel tebliğ hükmünün, mülkiyet hakkı ihlaline yol açması olasıdır. Bu minvalde, genel tebliğlerin temel hak ve özgürlüklerin korunması bağlamında hukuka uygun olabilmesi için; “hak ve özgürlükleri ilgilendiren düzenleme yetkisinin kanun ile verilmesi”, “müdahalenin ölçülü olması”, “temel hak ve özgürlüğün özüne hiçbir şekilde müdahale etmemesi” ve “hak ve özgürlükleri sınırlandıran ya da ihlal eden hükümlere yer vermemesi” gerekir.

Örneğin hukuka uygun bir genel tebliğde, *“mülkiyet hakkı açısından yeni bir mali yükümlülük getirecek”, “özel hayatın gizliliği açısından kişilerin vergi mahremiyetini ihlal edecek”, “adil yargılanma hakkı ve mahkemeye erişim hakkı açısından kişilerin dava açma sürelerini kısıtlayacak/belirsizleştirecek”, “çalışma hakkı açısından çalışma barışını bozacak/sınırlandıracak”* hükümler bulunamaz.

3.2.2.4. Anayasal Vergilendirme İlkelerine Aykırılık İçeren Düzenlemeler Yapılmamalı

Anayasal vergilendirme ilkeleri, verginin tarafları arasındaki kamu gücü ve otoritesi ile devletin egemenlik yetkisinden kaynaklanan eşitsizlik karşısında; vergi mükelleflerinin Anayasal haklarını güvence altına alan ve vergi ödevinin esaslarını belirleyen hukuk prensipleridir. Özellikle Anayasa md.73’ten kaynaklanan vergilendirme ilkeleri, vergi normlarının hukuka uygun şekilde düzenlenmesine yön veren oldukça önemli kurallardır. Sözü edilen ilkeler arasında “verginin kanuniliği ilkesi”, vergi kanunları için vergilendirme yetkisinin, genel tebliğler için de idarenin takdir yetkisinin keyfi şekilde kullanılmasını engellemek için önem arz ederken; “vergilendirmede eşitlik ilkesi” ise vergi yükümlülüğü açısından “mali gücü” ön plana çıkarmaktadır.

Kanunilik ilkesi hukuk disiplinlerinin tümünde önemli olmakla birlikte, vergi hukuku ve vergi ceza hukuku açısından mutlak surette korunması gereken temel prensiplerin başında gelmektedir. Nitekim bu ilke, çalışmamız kapsamında incelediğimiz genel tebliğlerin büyük çoğunluğunu da yakından ilgilendirmektedir. Zira Türk vergi mevzuatında yayımlanan genel tebliğlerde meydana gelen hukuka aykırılıkların, bazı durumlarda doğrudan bazı durumlarda ise dolaylı şekilde kanunilik ilkesini ilgilendirdiği görülmektedir. Bu doğrultuda genel tebliğlerin kanunilik ilkesine uygun şekilde hazırlanmasında hem kanun koyucu hem de Hazine ve Maliye Bakanlığına düşen önemli sorumluluklar bulunmaktadır.

-Kanun koyucunun sorumluluğu, vergi kanunlarında verginin asli/esaslı unsurlarını bütün ayrıntılarıyla birlikte düzenlemektir. Bu açıdan verginin konusu, mükellefi, sorumlusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet, istisna, vergi suçları ile bunların cezai yaptırımları gibi unsurların bizzat kanun koyucu tarafından “şekli manada” bir kanun ile düzenlenmesi gerekir. Kanun koyucunun kanunilik ilkesi özelinde diğer bir sorumluluğu, genel tebliğin hukuka uyarlığına ilişkin önerdiğimiz “genel kurallar” kısmında da

açıklandığı üzere, idareye verilen düzenleme yetkisini hüküm altına alan kanun maddesinin içeriğine ilişkindir. Bu bağlamda düzenleme yetkisinin sınırları, neyi kapsadığı, hangi konular ile sınırlandırıldığı ilgili kanun maddesinde açıkça belirtilirse; buna istinaden yayımlanan genel tebliğ ile düzenleme yetkisinin sınırlarının aşılması neredeyse imkânsız hale gelecektir.

-Hazine ve Maliye Bakanlığının sorumluluğu, genel tebliğin çıkarılmasına yetki veren kanun hükmünün belirlediği sınırlar ve kurallar içerisinde düzenleme yapmaktır. Bu bakımdan idarenin genel tebliğ ile verginin esaslı unsurlarına etki edecek şekilde düzenleme yapması, yasama organının yerine geçmek suretiyle fonksiyon gaspına neden olacaktır. Nitekim DVDDK'nın bir kararında, kanunun öngördüğünden daha fazla vergi tarhı sonucunu doğurarak, esasında Anayasa md.73/3 gereğince kanunla düzenlenmesi gereken kuralların genel tebliğ ile ihdas edilmesinin fonksiyon gaspına neden olacağı ve bu tür işlemlerin yoklukla malul olduğunun kabulü veya en iyi ihtimalle yetkisizlik nedeniyle iptal edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır⁷¹⁴. Verginin kanuniliği ilkesi açısından bu durum, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi yükümlülüğünün özünü/esasını etkilemeyen hükümler ihdas etmesini zorunlu kılmaktadır.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, genel tebliğler aracılığıyla yapılan düzenlemeler ya da açıklamalarda gözetilmesi gereken bir diğer önemli prensiptir. Zira çalışmamız kapsamında tespit edilen hukuka aykırılıkların bir kısmı, bu ilke özelinde gerçekleşmiştir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi gereğince, genel tebliğler ile düzenlenen alanlarda “eşitlerin eşitliğine” uygun şekilde kurallar getirilmesi ve bu kuralların mali güç ölçütü dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir.

Örneğin, GVK md.9'da düzenlenen “esnaf muaflığı” kapsamında, Kanunda sayılan ticaret ve sanat erbapları gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen düzenleme yetkisine dayanarak yayımlanan genel tebliğde, köylerde gezici olarak sanat işleri ile uğraşanların “bazı işleri” bu kapsamda değerlendirilmez ve bu sanat erbapları vergi muafiyetinin dışında bırakılırsa; bu düzenleme vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı olacaktır. Zira GVK md.9'da “her türlü sanat işleri ile uğraşanlar” denilerek; bu tür kişiler için iş türüne bağlı olarak herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Buna karşın örnek olayda, GVK'nın “aynı nitelikte saydığı” sanat işleri için farklılaştırmaya gidilmiş ve kanunda öngörülen “eşitlerin eşitliği” bozularak, mali güç bakımından benzer durumda olanlar için farklı vergi kuralları öngörülmüştür.

⁷¹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.1994 tarih ve E: 1993/163, K: 1994/223 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (15.01.2024)).

Dolayısıyla eşitlik ilkesine uygun bir genel tebliğ hazırlanırken, *“kanunun hukuksal durumlar için belirlediği “aynılığın” ya da “farklılığın” dikkate alınması”* ve *“genel tebliğ hükümlerinde kanunda öngörölmeyen bir farklılaştırmaya yer verilmemesi”* gerekir.



SONUÇ

Verginin taraflarını temsil eden devlet ile mükellefler arasındaki ilişki, kamu gücü ayrıcalıkları ile donatılan devletin üstün konumu nedeniyle özel hukuktaki borç-alacak ilişkisinden farklılaşmaktadır. Bu ilişkide vergi alacaklısı olan devlet, egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerini finanse etmek için hazinenin en önemli gelir kaynağını oluşturan “vergilere” başvurmakta ve mükellefler ise kişisel gelir, harcama ya da serveti üzerinden vergi ödemekle yükümlü olan vergi borçlusunu temsil etmektedir. Nitekim vergileme yoluyla kişilerin mülkiyet hakkına doğrudan müdahalede bulunulması ve devletin hukukî cebir ile vergi salma konusunda sahip olduğu yetki; kişi hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması için vergi hukuku disiplininin kazuistik bir bilim dalı olmasını gerekli kılmaktadır.

Öte yandan idarî işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması, idarenin tesis ettiği işlemlerdeki muhtemel bir hukuka aykırılığın ispat edilinceye kadar hukuka uygun olduğu kabulünü doğurmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme işlemleri de tipik bir idarî işlem olduğundan; bu işlemlerdeki yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları özelinde ortaya çıkan bir sakatlığın ya bu işlemi tesis eden idarenin kendi iradesiyle ya da yargı yoluyla idarî yargı organları tarafından tespit edilerek gereken yaptırımın uygulanmasıyla ortadan kaldırılabilir. Bu durumda vergilendirme işlemlerinde gerek bireysel gerekse düzenleyici işlem olarak tesis edilen tüm işlemler, aksi ispatlanıncaya kadar hukuka uygunluk karinesinden faydalananarak icrai ve yürütülmesi zorunlu şekilde muhatapların hukukî durumunu etkileyecektir.

İdare tarafından tesis edilen hem bireysel-subjektif hem de düzenleyici işlemler, vergi mükelleflerinin hukuksal durumunu önemli ölçüde etkilediğinden; bu işlemlerin “kanuni bir dayanağının bulunması” ve “kanuna uygun olması” hukuka uyarlık açısından zaruridir. Nitekim Türk vergi kanunlarının bu açıdan kazuistik yöntemle oldukça ayrıntılı ve kapsamlı bir şekilde hazırlanmış olduğunu da belirtmek gerekir. Ancak vergilemeye ilişkin tüm kuralların kanunlarla düzenlenmesi hem hayatın olağan akışına hem de vergi pratiğinin bazı ihtiyaçlarına uygun düşmemektedir. Zira kanun koyucunun ekonomik hayatın hızla değişen koşullarına uyum sağlayarak, güncel gelişmeleri takiben hızlıca kanun değişikliği yapabilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte vergileme gibi son derece teknik bir konunun Hazine ve Maliye Bakanlığının uzmanlık alanına girmesi ve Bakanlığın vergi uygulaması sırasında yaşanan olay, durum ve işleyişe hâkim olması; vergi kurallarının

ihdasında Hazine ve Maliye Bakanlığının sürecin bir paydaşı olarak söz sahibi olmasını gerekli kılmaktadır. Nitekim genel tebliğler tam da bu gereklilik üzerine yoğun bir şekilde kullanılmaktadır.

Genel tebliğler, Hazine ve Maliye Bakanlığına intikal eden konuların açıklığa kavuşturulması, soyut vergi kanunu hükümlerinin açıklanması/yorumlanması ve vergi kanunlarının nasıl uygulanacağına ilişkin açıklamalar yapılması gibi durumlar için hazırlandığında “açıklayıcı (yorumlayıcı)”; vergi kanunlarında Bakanlığa verilen düzenleme yetkisine istinaden hazırlandığında ve vergi kanunlarında öngörülmeyen yeni vergi normları ihdas edildiğinde ise “düzenleyici (bağlayıcı)” olmak üzere iki farklı şekilde kullanılmaktadır. Bu minvalde genel tebliğin idarî bir işlem olduğu açık olmakla birlikte; her genel tebliğin hukukî açıdan bağlayıcı bir mevzuat kaynağı olamayacağı ifade edilebilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve ilgilendirdiği vergi kanununa istinaden sıra numarası verilmek suretiyle Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren genel tebliğler, özellikle 1980’li yıllardan sonra yoğun şekilde kullanılmaya başlamıştır. “İdarenin düzenleme yetkisi” ve “idarî yorumun” en tipik örneklerinden birini temsil eden genel tebliğler, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi uygulamasına karşı bakış açısını ortaya koyan metinler olması nedeniyle de dikkat çekmektedir. Bununla birlikte bir mevzuat kaynağı olarak genel tebliğin “kanuni dayanağı” ile ilgili bazı hususlar çeşitli yönlerden eleştiriye açıktır.

Nitekim özelge ve sirküler hukukî dayanağını VUK md.413’ten almakta ve buna göre mükelleflerin izahat taleplerini Gelir İdaresi Başkanlığına yöneltecekleri ve Başkanlığın da sirküler ve özelgeyi en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon ile yanıtlayacağı açıkça hüküm altına alınmaktadır. Buna karşın genel tebliğin tanımı, kullanım amacı, genel tebliğin hazırlanmasında yetkili makamın kim olduğu ve genel tebliğin hazırlık ve yayımlama usulü hakkında VUK’ta ya da başka bir kanun ve kanun altı düzenlemede herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla genel tebliğin hem hukukî niteliği hem de bir mevzuat kaynağı olarak ne anlam ifade ettiği yargısal içtihatlar ve doktrindeki görüşler çerçevesinde yorumlanmaktadır. Örneğin, genel tebliğlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatında hangi birim tarafından hazırlandığı, bu birimin tebliğ hazırlık sürecinde nasıl çalıştığı, buna yönelik kurulan bir komisyonun var olup/olmadığı gibi konular son derece belirsiz ve muğlaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde incelendiği üzere, 4 No’lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 137’nci maddesinde Gelir İdaresi Başkanlığının

görevleri düzenlenmektedir. Bu görevler arasında Hazine ve Maliye Bakanlığının çoğunlukla genel tebliğler aracılığıyla yerine getirdiği görev ve yükümlülükler atıf yapıldığından; genel tebliğlerin hazırlanmasında Gelir İdaresi Başkanlığının bizzat görev ve sorumluluk aldığı “tahmin” edilmektedir. Söz konusu eksiklikleri dikkate alarak, genel tebliğlerin hazırlanması/yayımlanması konusunda organizasyonel açıdan geliştirdiğimiz öneriler şu şekilde özetlenebilir:

- Önemli bir mevzuat kaynağı olan genel tebliğin, en azından temel esasları ve belli başlı nitelikleri itibariyle “şekli manada bir kanunla”; geriye kalan teknik ayrıntıların ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacak bir “yönetmelikle” düzenlenmesi gerekir. Bu konuda VUK’taki özelge ve sirkülere ilişkin düzenleme hükümleri iyi bir örnek olarak göz önünde bulundurulabilir.

- Genel tebliğin hangi komisyon tarafından hazırlanacağı, bu komisyonun kaç kişiden oluşacağı, üyelerin görev, yetki ve uzmanlık alanları itibariyle dağılımı, aynı/benzer konularda birbiriyle çelişen genel tebliğ hükümlerinin bulunması durumunda takip edilmesi gereken yol ve yöntemin ne olacağı gibi hususlar hukukî açıdan açık ve kesin şekilde düzenlenmelidir.

- Hazırlanan genel tebliğin nihai şekliyle Resmî Gazete’de yayımlanmasından önce, Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatı bünyesinde hukuka uygunluk kontrolünden geçirilmesi gerekir. Bu konuda, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Hazine düzenlemelerinin hazırlık ve yayımlama usulündeki süreç benzer bir yol izlenebilir. Nitekim ABD örneğinden hareketle, genel tebliğlerin hem taslak hali hem de yayımlanmadan önceki nihai hali üzerinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde bu alanda uzman hukukçular tarafından yapılan kontroller, daha sonra ortaya çıkması muhtemel hukukî sorunların en aza indirilmesine yardımcı olabilir.

- Genel tebliğleri hazırlayacak komisyon, taslak haliyle yayımlanan genel tebliğlere yönelik Bakanlığa iletilen görüş ve öneriler çerçevesinde yaptığı değişiklikleri açıklayan kısa bilgilendirme notlarını genel tebliğin içeriğinde kamuoyuyla paylaşabilir. Böylece muhatapların görüş ve değerlendirmelerinin Bakanlık tarafından dikkate alındığı bilinecek, mükelleflerin düşünce/taleplerine önem atfedildiği anlaşılabilecek ve bu durum idareye duyulan güveni artırarak, vergiye gönüllü uyum üzerinde olumlu bir etki yaratacaktır.

Genel tebliğlerin hazırlanması ve yayımlama usulü konusunda organizasyonel açıdan yapılan tespit ve önerilerden sonra, “genel tebliğin hukukî niteliği” üzerine bazı değerlendirmelere yer vermek gerekir. Bu açıdan konuya normlar hiyerarşisi

bağlamında bir tespit yaparak başlamak önemlidir. Anayasa’da lafzen/ismen sayılan düzenleyici işlemler “Cumhurbaşkanlığı kararnamesi” ve “yönetmelik” olduğundan; genel tebliğler doktrinde *adsız düzenleyici işlem* şeklinde de nitelendirilmektedir. Bununla birlikte genel tebliğlerin Anayasa’da lafzen sayılmamış olması, düzenleyici genel tebliğlerin “düzenleyici işlem” niteliğini haiz olmadığı anlamına gelmez. Zira bu tür genel tebliğlerin çıkarılmasına kaynaklık eden, kanun koyucunun tasarrufundan doğan bir vergi kanunu olduğu için; düzenleyici genel tebliğlerin yeni vergi normu ihdas edebilmesine yönelik düzenleme yetkisi açıkça “kanundan” kaynaklanmaktadır. Ancak genel tebliğlerin kanundan kaynaklanması (*secundum legem*); hukuka uygunluk için tek başına yeterli olmamakta; genel tebliğlerin aynı zamanda idareye düzenleme yetkisini tanıyan vergi kanununa uygun olması (*intra legem*) gerekmektedir. Zira genel düzenleyici işlem olarak vergi mükelleflerinin hukuksal durumunu etkileyen genel tebliğlerin hukuka uygunluğu, hukuk devleti prensibinin bir gereği olarak oldukça önemlidir.

Genel tebliğlerin hukuka uygunluk denetimi, genel tebliğin hukukî bağlayıcılığına göre farklılaşmaktadır. Doktrin ve yargısal içtihatlarda, açıklayıcı genel tebliğlerin “düzenleyici bir işlem olmaması” nedeniyle Danıştay’da dava konusu edilemeyeceğine ilişkin yaygın bir görüş bulunmaktadır. Nitekim bu tür tebliğler, Hazine ve Maliye Bakanlığının idarî yorumunu temsil eden yorum tebliğleri olduğu için, vergi mükellefleri ve yargı organları nezdinde hukukî açıdan bağlayıcı olmamaları sebebiyle “normal şartlar altında (kural olarak)” dava konusu edilemez. Zira hukuk düzeninde herhangi bir etki ve değişiklik yaratmayan açıklayıcı genel tebliğler düzenleyici işlem niteliğinde değildir. Öte yandan düzenleyici genel tebliğlerin hukukîlik denetimi ise, ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere karşı açılacak davalara ilk derece mahkemesi sıfatıyla bakmakla görevli/yetkili olan Danıştay tarafından gerçekleştirilir. Ancak çalışmada incelediğimiz üzere, Danıştay’ın bazı durumlarda açıklayıcı genel tebliğleri de esastan incelediği dava örnekleri söz konusudur. Nitekim çalışmanın ikinci bölümünde incelendiği üzere, Fransız Danıştay’ının da bu konuya benzer bir tutum sergilediği görülmektedir. Yapılan inceleme ve değerlendirmeler sonucunda doktrindeki yaygın kanının aksine; açıklayıcı genel tebliğlerin idareye verilen herhangi bir düzenleme yetkisi olmamasına rağmen yeni bir vergi normu ihdas ettiği durumda, Danıştay’da iptal davasına konu edilebileceği anlaşılmıştır. Öte yandan bu durum açık bir hukuka aykırılık örneğidir.

Genel tebliğlere yönelik ortaya çıkan hukukî sorunları incelemeden önce, bu sorunların kaynağı üzerine şu soruların yanıtlanması gerekir: Çalışmada tespit edilen hukukî sorunlar tamamıyla genel tebliğlerden mi kaynaklanmaktadır? Diğer bir ifadeyle, vergi kanunlarının söz konusu sorunlar üzerinde doğrudan veya dolaylı şekilde bir etkisi bulunmakta mıdır? Esasında vergileme alanında genel tebliğler nedeniyle ortaya çıkan hukuka aykırılık durumlarında gerek vergi kanunları gerekse genel tebliğlerden kaynaklanan çift yönlü bir etkinin bulunduğu söylenebilir.

Bu durum bazen idareye verilen düzenleme yetkisini içeren kanun maddesindeki sorunlardan bazen de genel tebliğin hukukî niteliği aşılarak ya da düzenleme yetkisinin sınırları dışına çıkılarak yaratılan çeşitli hukuka aykırılıklardan kaynaklanmaktadır. Nitekim Türk hukuk sistemi esas olarak Kara Avrupası hukuk sistemine bağlı şekilde tasarlanmış ve gelişmiş olmakla birlikte; özellikle son yıllarda vergi kanunlarında idareye verilen düzenleme yetkisini içeren kanun maddelerinde Anglo-Sakson hukuk sistemine özgü etkilerin varlığı dikkat çekmektedir. Zira Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen düzenleme yetkisinin sınırlarının, kanun koyucu tarafından keskin bir şekilde belirlenmemesi; idarenin genel tebliğler ile düzenleme yaptığı konularda geniş bir takdir yetkisi ile beraber hareket etmesine yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla genel tebliğlere ilişkin karşılaşılan sorunlarda yalnızca genel tebliğin kendisi değil; aynı zamanda vergi kanunlarının, idarenin kendi düzenleme alanını genişletme çabalarının ve hukuk kültürünün önemli etkileri bulunmaktadır.

Bu değerlendirmeler ışığında, genel tebliğlere yönelik ortaya çıkan hukuka aykırılık halleri, çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bu doğrultuda, hukuka aykırı şekilde yürürlüğe girdiği tespit edilebilen 47 genel tebliğ, hukuka aykırılığın türü ve konusuna göre farklı başlıklar altında irdelenmiştir. Söz konusu genel tebliğler ile ortaya çıkan sorunlar, “genel tebliğ ile kapsamı belli olmayan düzenlemelerin getirilmesi”, “genel tebliğ ile kanunun uygulama alanının genişletilmesi”, “genel tebliğ ile kanunun uygulama alanının daraltılması”, “genel tebliğ ile temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması” ve son olarak “genel tebliğ ile kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırı düzenlemelerin getirilmesi”dir. İncelenen genel tebliğ örneklerinin içerik ve doküman analizinde 100’e yakın Danıştay kararından faydalanılmış ve Türk vergi kanunlarına istinaden yayımlanan çok sayıda genel tebliğ örneği incelenmiştir. Bu açıdan Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Damga Vergisi Kanunu gibi vergi

kanunlarına istinaden çıkarılan çeşitli genel tebliğlerden faydalanmak suretiyle hukukî açıdan çok yönlü değerlendirmeler yapılmıştır.

Nitekim genel tebliğlerin yol açtığı hukuka aykırılıkların ortadan kaldırılması, gelecek dönemde yürürlüğe girecek olan genel tebliğlerin hukuka uygun şekilde hazırlanması ve bu mevzuat kaynağının doğru ve yerinde kullanılmasına yönelik geliştirdiğimiz çözüm önerileri ise, birbirini takip eden ve tamamlayan iki aşama altında ele alınmıştır. Önerilerin ilk aşamasında, hukuka uygun bir genel tebliğ tasarımı vergi kanunları ve genel tebliğlere yönelik “genel kurallar” açıklanırken; ikinci aşamada ise incelediğimiz genel tebliğ örneklerindeki hukukî sorunlardan hareketle tespit edilen “hukuka uygunluk kriterleri” yer almaktadır.

Genel tebliğlerin hukuka uygun bir şekilde hazırlanması için gereken genel kurallar hem “vergi kanunları” hem de “genel tebliğleri” ilgilendirmektedir. Doktrin ve yargısal içtihatlar verginin aslî unsurlarının, mutlak surette kanun koyucu tarafından şekli manada bir kanunla düzenlenmesi gerektiğine yönelik yaygın bir kabul bulunmaktadır. Bu açıdan verginin mükellefi, sorumlusu, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergi unsurlarının, bizzat kanun koyucu tarafından “vergi kanunlarında” düzenlenmesi gerekir. Bununla birlikte kanaatimizce verginin asli unsurlarının kapsamı, yalnızca sayılan unsurlar ile sınırlı tutulmamalı; bu unsurları doğrudan veya dolaylı şekilde etkileyen her konu, verginin asli unsurlarından biri olarak dikkate alınmalıdır. Bu bilgiler ışığında:

- Vergi kanunlarının, “belirli bir haktan yararlanmayı/yararlanmamayı belirleyen” ve “belirli kurallara uyulmaması durumunda ne tür ceza veya yaptırımla karşılaşılacağını tespit eden” konuları hiçbir şüphe ve belirsizliğe yer vermeyecek şekilde düzenlemesi ve bu konularda Hazine ve Maliye Bakanlığına herhangi bir düzenleme yetkisi tanımaması gerekir.

Genel tebliğin hukuka uygunluğunda, açıklayıcı ve düzenleyici genel tebliğlerin “hukukî niteliğine” uygun şekilde kullanılması da oldukça önemlidir. Açıklayıcı genel tebliğler soyut vergi kanunu hükümlerini açıklamak ve bu konuda idarenin görüş ve değerlendirmelerini aktarmak amacıyla hazırlanan metinlerdir. Açıklayıcı genel tebliğler asli bir hukuk kaynağı olmadığı için, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirli bir konuda açıklama yapmak üzere kanuni bir dayanak aranmaksızın kolaylıkla yayımlanabilir. Ancak bu tür genel tebliğlerin hukuka uygun şekilde kullanılması için, şu hususlara dikkat edilmesi gerekir:

- Açıklayıcı tebliğlerin, yorumladığı/açıkladığı vergi kanunu hükümlerine aykırı olmaması ve vergi kanunlarında düzenlenmeyen bir konuda yeni bir vergi kuralı ihdas etmemesi gerekir. Aksi halde bu durum, yetki unsuru açısından bir sakatlık doğurarak fonksiyon gaspına neden olacaktır.

Düzenleyici genel tebliğler, yeni bir vergi normu getiren ve hukukî bağlayıcılığı olan bir mevzuat kaynağı olduğundan; burada vergi kanunları ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen düzenleme yetkisi, “sınırlı” ve “tamamlayıcı” yönde bir yetki kullanımını ifade eder. Vergi kanunlarında kanun koyucu tarafından verilen düzenleme yetkisine istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan düzenleyici genel tebliğler, idareye bu yetkiyi veren kanun hükmüne ve diğer üst hukuk normlarına aykırı hükümler ihdas edemez. Öte yandan düzenleyici genel tebliğler ile kanunda öngörülmemiş bir konuda “verginin asli unsurlarını etkileyecek/değiştirecek” bir vergi normu da getirilemez. Bu minvalde vergi alanında uzmanlık gerektiren teknik ve ayrıntıya ilişkin kuralların genel tebliğler ile düzenlenebileceğine yönelik kanaatimiz, bu tebliğlerin yalnızca hukuka uygun şekilde yürürlük kazanması koşuluyla anlam kazanmaktadır.

Genel tebliğlerin hukuka uygunluğuna yönelik çözüm önerilerimizin ikinci aşaması, “hukuka uygunluk kriterleri” bağlamında açıklanabilir. Bu bakımdan genel tebliğler ile kapsamı belli olmayan düzenlemelerin getirilmemesi, önemli bir hukuka uygunluk kriteridir. Hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerinin bir gereği olarak, bilhassa düzenleyici genel tebliğler ile ihdas edilen vergi normlarının herkes tarafından anlaşılır, basit ve açık şekilde yürürlük kazanması ve genel tebliğlerde belirsizlik içeren ifadelerle yer verilmemesi gerekir. Bu açıdan genel tebliğlerin bu konu özelinde hukuka uygunluğu “*vergi kanunları için aranan koşullar*” ve “*genel tebliğ için aranan koşullar*” şeklinde iki ayrı şekilde ele alınabilir:

- Vergi kanunlarında idareye verilen düzenleme yetkisini içeren madde hükümlerinin hiçbir şüpheyi yer vermeyecek şekilde açık, kesin ve anlaşılır ifadelerle hüküm altına alınması gerekir. Bu doğrultuda, idarenin düzenleme yetkisinin sınırları kanunla belirlenmiş olacak ve genel tebliğin muhatapları, idarenin hangi koşullar altında ne tür düzenlemeler yapabileceğini öngörebilecektir.

- İdareye verilen düzenleme yetkisini konu edinen kanun maddesinde; “*gibi*”, “*her türlü*”, “*ve benzeri*” şeklinde belirsizlik içeren edatlar ve muğlak ifadelerle “mümkün olduğunca” yer verilmemesi de önemlidir. Aksi halde bu durum, genel

tebliğ ile düzenlenen konuda kıyasa başvurmak suretiyle, temel hak ve özgürlüklerin zedelenmesi açısından çeşitli aykırılıklara sebep olabilir.

- Genel tebliğlerde ise, kapsamı belli olmayan ve vergi daireleri ile mükellefleri şüphe ve tereddüde düşüren ifadelerin kullanılmaması gerekir. Zira genel tebliğler, vergi daireleri için vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı konusunda asli bir kaynak olduğundan; belirlilik ilkesine uygun şekilde yürürlüğe giren genel tebliğe istinaden tesis edilecek bireysel işlemler de hukuk güvenliğine uygun olarak tesis edilecektir.

Öte yandan genel tebliğler açısından hukuka uygunluk kriterlerinden bir diğeri, genel tebliğlerde yer alan hükümlerle kanunun uygulama alanının daraltılmaması ya da genişletilmemesidir. İdare vergi kanunlarında kendisine verilen düzenleme yetkisinin sınırlarına bağlı kalmak zorundadır. Bu bağlamda kanun koyucunun tanıdığı düzenleme yetkisini geniş şekilde yorumlayarak, “kanunla düzenlenmesi gereken konularda” düzenleme yapan ya da kanun koyucunun mükellefler için tanıdığı bir hak veya kolaylıktan yararlanmayı sınırlandıran genel tebliğ düzenlemeleri hukuka uyarlık taşımayacaktır.

Genel tebliğin hukuka uygun şekilde hazırlanması için dikkat edilmesi gereken bir diğer kriter, genel tebliğler ile temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunan sınırlama ve/veya kısıtlamalara yer verilmemesidir. Nitekim Anayasa md.13 gereğince temel hak ve özgürlükler ancak “kanunla” sınırlanabileceğinden; Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan bir genel tebliğ, başta mülkiyet hakkı olmak üzere kişi hak ve özgürlüklerinin özüne dokunan ve bu hak ve özgürlükleri kısıtlayan bir düzenleme ihdas etmemelidir.

Genel tebliğlerin kanunilik ve eşitlik ilkelerine uygun şekilde hazırlanması, Anayasal açıdan mutlak surette bulunması gereken hukuka uygunluk kriterlerinden biridir. Buna karşın çalışma kapsamında incelenen genel tebliğlerin büyük çoğunluğunda, bilhassa kanunilik ilkesi açısından önemli sorunların varlığı dikkat çekmektedir. Nitekim genel tebliğlerin kanunilik ilkesine uygun bir şekilde hazırlanması ve yürürlüğe girmesi için, şu hususlara dikkat edilmesi önemlidir:

- Kanunilik ilkesine uygun bir genel tebliğin, kanunda öngörülmeyen bir maddi yükümlülük getirmemesi ve verginin esaslı unsurlarına doğrudan veya dolaylı şekilde etki eden bir hükme yer vermemesi gerekir. Kanaatimizce bunun sağlanması için en etkin çözüm, “Hazine ve Maliye Bakanlığının uzmanlık alanına giren teknik ve ayrıntıya ilişkin konularda yapacağı *takdir, tespit, değerlendirme* gibi düzenlemelerin

dışında”, verginin “esasına” ilişkin hükümler ihdas etmemesi ve genel tebliğ ile şekli ve usûli kuralların belirlenmesidir⁷¹⁵.

Diğer yandan idarenin genel tebliğ hazırlık sürecinde, vergilendirmede eşitlik ilkesine uygun şekilde kurallar ihdas etmesi, vergi adaleti prensibi açısından da oldukça önemlidir. Bu bakımdan vergilendirmede eşitlik ilkesine uygun bir genel tebliğin:

- “Mali güç” kriterini mutlak surette gözeterek, hukuksal durumun aynılığı ya da farklılığına göre vergi kuralları ihdas etmesi ve mali güce göre vergileme konusunda vergi kanunlarını tamamlaması beklenir.

- Vergi kanunlarında öngörülme­yen bir “farklılaştırmaya” sebep olarak, kanunda eşitlik ilkesi gereğince öngörülen kuralları bozacak nitelikte hükümlere yer vermemesi gerekir.

- Aynı hukuksal durumda olan mükellefler için “farklı” kuralların getirilmesine yönelik haklı bir neden oluşmuş ise, “objektif haklı nedenin” genel tebliğ kapsamında açıkça ortaya konması gerekir.

⁷¹⁵ Burada vurgulanmak istenen, vergileme alanında kanunda öngörülme­yen maddi bir yükümlülüğün genel tebliğ ile ihdas edilmemesidir. Bu açıdan genel tebliğ kapsamında “esasa ilişkin düzenlemeler getirilmemesine” ilişkin görüşümüzün, vergi kanunları tarafından verilen “açık bir yetkiye” istinaden, *Hazine ve Maliye Bakanlığının uzmanlık alanına giren teknik konulara ilişkin yapacağı takdir, tespit ve değerlemeler için geçerli olmadığını tekrar vurgulamak isteriz*. Bu açıdan verilebilecek en iyi örneklerden biri, “amortisman oranlarının belirlenmesi” hakkında olabilir. Nitekim VUK md.315 uyarınca, amortisman oranlarını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmekte ve Bakanlık da yayımladığı genel tebliğler ile bu oranları tespit ve ilan etmektedir. Bakanlığın belirlediği bu oranlar, vergi matrahı ve en nihayetinde mükelleflerin ödeyeceği vergi borcu miktarını etkilemektedir. Ancak amortisman oranlarının belirlenmesi gibi, uzmanlık ve teknik ayrıntı içeren konuların bizzat Bakanlığın kendisi tarafından tespit edilmesi gerekir. Bunun yanında VUK uyarınca bu tespitin yapılmasında idareye açık şekilde yetki verilerek, düzenleme yetkisinin kanuni dayanağı hazırlanmıştır.

KAYNAKÇA

1) Bilimsel Eserler ve İnternet Kaynakları

- Acinöroğlu, Serkan. “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009, ss. 191-207.
- Açdoyuran, S. Burak. “İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1-2, 1999, ss. 1-19.
- Ağar, Serkan. “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2012, ss. 361-392.
- Ağar, Serkan. “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 67, 2006, ss. 285-316.
- Ağırbaşı, Şennur. **Sınırlı Ayrımcılık Yasağından Genel Eşitlik İlkesine**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.
- Akbulut, Emre. **Türk İdare Hukukunda Kanunî İdare İlkesi**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2013.
- Akbulut, Kenan. “Kur Korumalı Mevduat Hesaplarından Elde Edilen Kur Farkı Gelirlerinde Kurum Kazancı İstisnası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 32, Kasım-Aralık 2022, ss. 269-273.
- Akça, Kürşat. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Mülkiyet Hakkı”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Özel Sayı, 2015, ss. 543-596.
- Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.
- Akdoğan, Levent. **İdari İşlemlerin Yargısal Denetimi Bakımından Yasa ile Düzenleyici İşlem İlişkisi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018.
- Akıllıoğlu, Tekin. “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1-3, ss. 11-22.
- Aktalay, Alptekin. “Bakanlar Kurulunun Düzenleyici İşlemleri ve Karar Alma Usulü”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2014, ss. 69-98.

- Aktan, Coşkun Can. “Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2017, ss. 101-116.
- Akyazan, Ahmet Emrah. “Maddi Açıdan İdari İşlemler”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 85, 2009, ss. 220-240.
- Akyıldız, Ali. “İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, **151. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları, No: 106, Ankara, 10 Mayıs 2019, ss. 57-133.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat ve Kaya, Cemil. **Türk İdare Hukuku**, Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat ve Kaya, Cemil. **Türk İdari Yargılama Hukuku**, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023.
- Akyılmaz, Bahtiyar. “Hukuk Devleti İlkesinin Gerekleri ve İdari Yargının Önemi”, **154. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları No: 114, Ankara, 10-11 Mayıs 2022, ss. 31-51.
- Akyol Bulut, Öznur. **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru (Mükellef Hakları, Başvuru Süreci ve Kararların Analizi)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.
- Akyol, Sinan ve Biyan, Özgür. “Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Türk Vergi Hukukunda Binek Otomobil Kavramı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt: 32, Sayı: 171, Mayıs-Haziran 2022, ss. 127-150.
- Alan, Nuri. “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 50-51, 1983, ss. 22-50.
- Albayrak Sekban, Esengül. “İdari İşlem: Hukuka Uygunluk Karinesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt: 92, Sayı: 2018/3, 2018, ss. 354-369.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında ‘Yokluk’ ya da ‘Yok İşlem’”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 81, 2009, ss. 1-14.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasa Yargısında İptal Davası ve İtiraz Yolu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, ss. 57-87.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. “Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 50-51, 1983, ss. 60-80.

Alptekin, Volkan. **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Altındağ, Halil. “İdari İşlemin Geri Alınması Sebebi Olarak Açık Hata”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 4, 2016, ss. 81-98.

Altundiş, Mehmet. “Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Yasama Dergisi**, Sayı: 10, 2008, ss. 60-94.

Altundiş, Mehmet. “İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 69, 2007, ss. 339-376.

Anadolu Ajansı, “Maliye Bakanlığı vergi yuzsüzlerini açıkladı”, 27.12.2014, <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/maliye-bakanligi-vergi-yuzsuzlerini-acikladi/89134#> (24.02.2023).

Aral, Rüştü. “Danıştay’ın Tarihçesi Kuruluş ve Görevleri”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 3, 1971, ss. 36-58.

Aras, Bahattin. “Disiplin Soruşturmaları Bakımından Hukuki Güvenlik ve Belirlilik İlkeleri”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2021, ss. 235-276.

Araslı, Utkan. **Anayasa Mahkemesi İptal Kararları Açısından Anayasal Temel İlke ve Kavramlar**, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2015.

Ardıçoğlu, M. Artuk. “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 75, Sayı: 3, 2017, ss. 19-51.

Arıkan, Zeynep. “Vergi Hukukunun Kaynaklarından Mukteza ve Sonuçları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, 1998, ss. 127-133.

Arslan, Çetin. “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, ss. 15-30.

Arslan, Ömer Faruk ve Akçay, Önal. “Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinin Uygulamasına İlişkin Tebliğ Taslağı Üzerine Görüş ve Öneriler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 249, 2020, ss. 11-22.

Arslan, Zühtü. “Eşitlik İlkesinin İki Yönü Üzerine Kısa Bir Açıklama”, **Asya Anayasa Mahkemeleri ve Muadili Kurumlar Birliği ile Afrika Anayasa Yargısı Konferansı**, Bali, 4 Ekim 2022.

- Atar, Yavuz. “Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi”, **Anayasa Mahkemesi 56. Kuruluş Sempozyumu**, Ankara, 25 Nisan 2019, ss. 241-259.
- Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.
- Avcı, Mehmet Alpertunga. “İdarî Teâmüllerin Türk Vergi Hukukuna Kaynak Olma Vasfı”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı :67, 2022, ss. 1-24.
- Ay, İhsan Deniz. “Almanya’da Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 54, 2023, ss. 193-224.
- Aydemir, Ömer. “Çiftçi Dışındaki Kişilerin Sattıkları Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın Yıllık Beynamede Mahsup veya İadesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 27, Eylül-Ekim 2017, ss. 195-201.
- Aydın, Alper. “İdari Yargı Kararları Işığında Vergi idarelerinin Mali Sorumluluğu”, **Konya Barosu Dergisi**, Sayı: 1, 2021, ss. 213-245.
- Aydın, Alper. **Örnek Mahkeme Kararlarıyla Avukatlar için Uygulamaya Yönelik Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.
- Aydoğdu, Yasin. “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı İşlemleri”, **Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 1, 2019, ss. 85-92.
- Aykın, Hasan. “Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 125, 2016, ss. 147-186.
- Ayyıldırım, Kadir. “Türk Vergi Hukukunda Elektronik Tebligat Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları-4**, (Ed. Burçin Bozdoğanoglu), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2021, ss. 40-60.
- Ayyıldırım, Kadir. **Türk Vergi Hukukunda Tebligat**, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2018.
- Ayyıldız, Yaşar. “Mükelleflerin İzahat Talepleri ve Hukuki Sonuçları İtibariyle ‘Özelge’ ve ‘Özelge Niteliğinde Olmayan Görüş’ Ayrımı”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 3, 2018, ss. 159-169.

- Bağrıaçık, Ahmet ve Tekinsoy, M. Ayhan. “Tam Yargı Davası Özelinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 3, 2022, ss. 585-618.
- Bağrıaçık, Ahmet. “Belirlilik İlkesi, Mahkemeye Erişim ve Etkili Başvuru Hakları Bağlamında Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2022, ss. 625-640.
- Bağrıaçık, Ahmet. “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11. Maddesine Göre Yapılan Başvuruya Zimni Retten Sonra Gelen Açık Ret Cevabının Dava Açma Süresine Etkisi,”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 76, Sayı: 3, 2018, ss. 81-102.
- Bakar, Feride, Gerçek, Adnan ve Mercimek, Fulya. “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 2, 2013, ss. 62-77.
- Bakım, Sevi. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Kararları Çerçevesinde Cinsiyet Ayrımcılığı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 3, 2016, ss. 3191-3218.
- Ball, David W. “Retroactive Application of Treasury Rules and Regulations”, **New Mexico Law Review**, Vol: 17, 1987, pp. 139-163.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Hukuk Güvenliği**, (Ed. Ece Göztepe), Ankara: Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No:277, 2015, ss. 189-238.
- Başpınar, Recep. “İdarenin Takdir Yetkisinin Yargı Denetimine Tabi Tutulması”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 3, 1971, ss. 59-86.
- Başpınar, Veysel. “Mukayeseli Hukukta ve Türk Hukuku’nda Mülkiyet Hakkı Teminatı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 3, 2016, ss. 633-658.
- Batı, Murat. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.
- Baykara, Bekir. “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, ss. 1-10.

- Baykara, Bekir. “Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine (Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 244, Nisan 2013, ss. 1-14.
- Baykara, Bekir. “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 242, Ekim 2001, ss. 1-15.
- Baykara, Bekir. “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’nun 11’inci Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 222, 2000, ss. 1-13.
- Baykara, Bekir. “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 134, Şubat 2004, ss. 1-9.
- Bilgin, Hüseyin. **İdari Davalar ve Çözüm Yolları**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.
- Bilici, Nurettin ve Candan, Turgut. “Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 20-24 Mayıs 2015, ss. 871-908.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Güncellenmiş 15. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
- Biyan, Özgür. **Vergi Hukuku**, Dora Basın-Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- Boulanger, Özge Didem. “Eksik Düzenlemeler Aleyhine İptal Davası Açma Yöntemi Üzerine Bir İnceleme”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı: 1, 2021, ss. 55-86.
- Boulanger, Özge Didem. **İdari İşlemin Sebep Unsuru**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016.
- Boztepe, Mehmet. “Olağanüstü Hal Rejiminde Yürütmenin Düzenleyici Bir İşlemi olarak Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve OHAL Kanun Hükmünde Kararnameleri ile Mukayesesi”, **Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 3, 2018, ss. 378-395.
- Bölükbaşı, Mustafa Oğuzhan. “Muktezanın İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 1, 2021, ss. 105-132.
- Brennen, David A. “Treasury Regulations and Judicial Deference in the Post-Chevron Era”, **Georgia State University Law Review**, Vol: 13, No: 2, 1997, pp. 387-430.

Bulut, Nihal. “Mülkiyet Konusundaki Temel Yaklaşımlar ve Türk Anayasasında Mülkiyet Hakkı”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 10, 2006, ss. 15-26.

Bundesministerium der Finanzen, **BMF-Schreiben**,
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/B/018_BMF-Schreiben.html?view=renderHelp, (23.01.2024).

Buyrukoğlu, Selçuk ve Bozdoğan, Doğan. “Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik”, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2015, ss. 263-282.

Can, Neslihan. “Adil Yargılanma Hakkı Işığında Denetim Muhakemesine Başvuru Hakkı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, 2018, ss. 766-783.

Can, Osman. “Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış”, **Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: IX, Sayı: 1-2, 2005, ss. 89-125.

Canbay, Tülin ve Kayalidere, Gül. “Vergisel Boyutuyla Dijital Ekonomi ve Vergileme Zorlukları”, **Dijital Vergileme**, (Ed. Mustafa Mıynat ve Tülin Canbay), 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022, ss. 3-22.

Canbay, Tülin. **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, 1. Baskı, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009.

Canbazoğlu, Kerem. “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 89, 2010, ss. 154-195.

Candan, Turgut. “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 14, Sayı: 54-55, 1984, ss. 31-40.

Coverdale, John F. “Chevron’s Reduced Domain: Judicial Review of Treasury Regulations and Revenue Rulings After Mead”, **Administrative Law Review**, Vol: 55, No: 1, 2003, pp. 39-93.

Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 37, Sayı: 1, 1980, ss. 129-151.

Çağan, Nami. “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, ss. 171-183.

- Çağlar, Selda. “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik-Hukuk Güvenliği İlişkisi”, **Hukuk Güvenliği**, (Ed. Ece Göztepe), Ankara: Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No:277, 2015, ss. 25-139.
- Çağlayan, Ramazan. “İdari Eylemlerden Doğan Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süreleri”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: IX, Sayı: 3-4, 2005, ss. 17-33.
- Çağlayan, Ramazan. “İdari İşlemin Geri Alınması Üzerine”, **Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1-2, 2000.
- Çağlayan, Ramazan. **İdârî Yargılama Hukûku**, Güncellenmiş 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.
- Çaptuğ, Mehpare ve Avcıoğlu Aksoy, Ezgi. “İdari İşlem Teorisi Açısından Kamu İcra Hukuku İşlemlerinde Yetki ve Şekil Unsuru”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Prof. Dr. Şeref Ertaş’a Armağan, Cilt: 19, Özel Sayı, 2017, ss. 2893-2953.
- Çavdar, Fatih. “Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Ek Sayı, 2019, ss. 127-140.
- Çavuş, Adnan. **Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- Çayan, Gökhan. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Mahkemeye Erişim Hakkı”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 28, 2016, ss. 235-272.
- Çelik Şeşen, Hülya. “Adil Yargılanma Hakkı Çerçevesinde İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 16, 2017, ss. 1-20.
- Çelik, Muhammed ve Yüce, Mehmet. “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri: Muhatabın Önemi”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 16, 2020, ss. 139-162.
- Çınar, M. Fatih. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Düzenlenen Haklar ve Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı”, **Uluslararası Hukuk ve Sosyal Bilim Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2022, ss. 103-123.

- Çırak, Ezgi. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Çerçevesinde Adil Yargılanma Hakkının Uygulama Alanı”, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Özel Sayı, 2009, ss. 997-1028.
- Çöpoğlu, Hakan Serdar. “Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama Koruma Tedbirinde Belirlilik İlkesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 77, Sayı: 1, 2019, ss. 155-229.
- Dağ Bereket, Cansu. “Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararları Ekseninde Mülkiyet Hakkı”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 2, 2020, ss. 479-506.
- Damar, Fatma Betül. **Bir Hukuki İşlem Türü Olarak İdari İşlem**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014.
- Demirkol, Selami. “İdari Yargılama Usulü’nde Ehliyet Olgusu”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2012, ss. 11-32.
- Deran, Ali ve Yakupçebioğlu, Necdet Sıtkı. “Türk Vergi Mevzuatı’nda Amortisman Muhasebesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 9, Sayı: 104, Ağustos 2006, <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>.
- Derdiman, Cengiz. **İdare Hukuku**, Güncellenmiş 4. Baskı, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2011.
- Dikmen Caniklioğlu, Meltem. “Anlamı, Kapsamı ve Sınırlarıyla Temel haklar ve Anayasalarımız”, **Prof. Dr. Mahmut Tevfik Birsal’e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir, 2001, ss. 461-494.
- Dinçkol, Bihterin. “Kadın-Erkek Eşitliği İçin Pozitif Ayrımcılık”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 8, 2005, ss. 101-117.
- Doğrusöz, A. Bumin. “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1-3, 1985, ss. 65-76.
- Doğrusöz, Bumin. “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Muğla, 14-16 Mayıs 1998, ss. 135-160.

- Doğrusöz, M. Ezhan. “Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 257 Düzenlemesi ve Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi”, **Bumin Doğrusöz–Vergiye Hukuki Bakış**, 26.09.2016, <https://www.bumindogrusoz.com/article/verg-usul-kanunu-mukerrer-madde-257-duzenleme#>, (01.09.2022).
- Doğruyol, Cengizhan Hakan. “Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği Taslağının Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, **Devlet Gelir Uzmanları Derneği**, <https://www.dguder.org/konaklama-vergisi-uygulama-genel-tebliği-taslaginin-vergi-hukuku-yanunden-degerlendirilmesi/>, (23.10.2023).
- Donay, Süheyl. “İdarenin Ceza Verme Yetkisi Konusunda Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 37, Sayı: 1-4, 1971, ss. 411-427.
- Duman, Buminhan. “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, 2016, ss. 1577-1601.
- Duran, Lutfi. “İdarî İşlemden Sorumluluk: İptal Dâvası-Tam Yargı Dâvası”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Sayı: 3-4, 1967, ss. 3-26.
- Duran, Lutfi. “İdarî Müracaatlar ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükûtu Meselesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 12, Sayı: 1, 1946, ss. 130-199.
- Duran, Lutfi. “Türkiye’de Anayasa Yargısının İşlevi ve Konumu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, ss. 57-87.
- Duran, Lutfi. “İdarî Kazada Dava Açma Müddeti”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 11, Sayı: 1-2, 1945, ss. 238-263.
- Durdu, Muhammet. “Mükellef Verilerinin Korunması ve Vergi Mahremiyeti”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 3, 2019, ss. 589-623.
- Dursun, Hasan. “İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re’sen İcrası”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 72, 2007, ss. 247-276.
- Dursun, Hasan. “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 78, 2008, ss. 227-286.

- Dutertre, Gilles. **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler**, Avrupa Konseyi Yayınları, Kasım- 2003.
- Erdem, Jülide Gül. “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 62, Sayı: 4, 2013, ss. 971-1006.
- Erdem, Jülide Gül. “Yargı Kararlarında Kanun Önünde Eşitlik İlkesi ve Kadın Erkek Eşitliği”, **Akademik Hassasiyetler**, Cilt: 4, Sayı: 8, 2017, ss. 19-44.
- Erdem, Tahir. “İşe Başlamada Teminat Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 27, Mayıs-Haziran 2017, ss. 123-151.
- Erdinç, Burcu. “İdari Yaptırımların Kavramsal Çerçevesi ve Cezai Yaptırımlarla Karşılaştırılması”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2012, ss. 239-276.
- Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.
- Erişir, Sabahattin. “Vergi Kanunu Değişiklikleri ve Uygulama Sorunlarından Süregelen Bir Örnek”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 354, Haziran 2022, <https://portal.yaklasim.com/makale/2022-06/vergi-kanunu-degisiklikleri-ve-uygulama-sorunlarindan-suregelen-bir-ornek-e-yaklasim?term=genel%20tebli%C4%9F>, (26.12.2022).
- Erkin, Gözde. “Çeşitli Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Vergilendirme Yetkisinin Sınırları Sorunu” **IV. Vergi Hukuku Konferansı**, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul, 2016, ss. 93-118.
- Erkin, Gözde. “Türk Hukuku’nda Vergilendirme Yetkisi”, **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, Cilt: 8, 2013, ss. 1111-1153.
- Erkut, Celal. **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdarî İşlemin Kimliği**, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989.
- Eroğlu Durkal, Müzeyyen. “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 2, 2016, ss. 279-314.
- Erol, Ömer Faruk. “Cumhurbaşkanlığı Düzenlemelerinin Yargısal Denetimi”, **Cumhurbaşkanlığı Sisteminde Yürütme Sempozyum Bildiri Kitabı**, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019, ss. 65-87.

- Evren, Çınar Can. “İdari Yargıda Uygulama İşlemi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2013, ss. 1405-1422.
- Evren, Çınar Can. “İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1, 2008, ss. 701-724.
- Evren, Çınar Can. “Kabahatlerde Kanunilik İlkesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, ss. 967-1001.
- Fendoğlu, H. Tahsin. “2001 Anayasa Değişikliği Bağlamında Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması AY. Md 13”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1, 2002, ss. 111-149.
- Fiş Üstün, Gül. “İdari İşlemlerin Yokluğunun Tespitinde Görevli Yargı Düzeni”, **Kazancı Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 9, 2013, ss. 24-42.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mevzuat**, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.
- Gemalmaz, H. Burak. “Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Usulünde Mülkiyet Hakkının Uygulanabilirliği Meselesi I: AYM Kararlarının Mülkiyet Hakkının Mevcudiyetinin Dayanağı Olarak Uluslararası Hukuka Açıklık Açısından Eleştirel Değerlendirilmesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 31, 2015, ss. 379-401.
- Gemalmaz, H. Burak. **Mülkiyet Hakkı: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-6**, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, Ankara, 2018.
- Gerçek, Adnan ve Akbulut, Nilay. “Vergi Hukukunda Belirlilik İlkesi Açısından ‘Katına Kadar Artırma’ Kavramının Semantik Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 403, 2022, ss. 13-22.
- Gerçek, Adnan ve Bakar, Feride. “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2017, ss. 7-26.
- Gerçek, Adnan ve Uygun, Esra. **Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- Gerçek, Adnan. “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 2, 2010, ss. 23-50.

- Gerçek, Adnan. “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 204, 2005, ss. 107-122.
- Gerçek, Adnan. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, 2006, ss. 121-149.
- Gerçek, Adnan. “Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, 2002, ss. 117-138.
- Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Giritli, İsmet. “Türk Devlet Şurası İçtihatlarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması (İdarî Tasarrufların Maksat Unsurundaki Sakatlık)”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 21, Sayı: 1-4, 1957, ss. 81-174.
- Göçgün, Muhammed. **İdari İşlemin Konu Unsuru**, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2016.
- Gölcüklü, Feyyaz. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde ‘Adil Yargılama’”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 49, Sayı: 01, 1994, ss. 199-234.
- Gören, Zafer. “Genel Eşitlik İlkesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 3, 2016, ss. 3279-3301.
- Gören, Zafer. “Temel Hakların Sınırlanması-Sınırlamanın Sınırları”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 12, 2007, ss. 39-59.
- Görkemli, Burcu. “Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku’nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt: 78, Sayı: 3, 2017, ss. 101-127.
- Gözler, Kemal ve Kaplan, Gürsel. **İdare Hukuku Dersleri**, Güncellenmiş 20. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- Gözler, Kemal ve Kaplan, Gürsel. **İdare Hukukuna Giriş**, Güncellenmiş 18. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.
- Gözler, Kemal. “Anayasa Değişikliğinin Temel hak ve Hürriyetlerin Sınırlandırılması Bakımından Getirdikleri ve Götürdükleri: Anayasanın 13'üncü Maddesinin Yeni Şekli Hakkında Bir İnceleme”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 59, Sayı: 2001/4, 2001, ss. 53-67.

- Gözler, Kemal. “Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı Konusunda Üçüncü Bir İhtimal”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, 1998, ss. 27-32.
- Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukuna Giriş: Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, 19. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.
- Gözler, Kemal. **Anayasa Hukukuna Giriş: Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku**, 27. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- Gözler, Kemal. **Hukukun Temel Kavramları**, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, ss. 117-118.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**, (Cilt I), 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009.
- Gözler, Kemal. **İdare Hukuku**, (Cilt II), Güncellenmiş 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2009.
- Gözler, Kemal. **İnsan Hakları Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 22. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- Göztepe, Şulenur. “İdari İşlemin Yargısal Denetiminde Dikkate Alınan İlkeler”, **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 3, 2020, ss. 967-987.
- Göztepe, Şulenur. **İdari İşlem Teorisi Açısından Vergilendirme İşlemleri ve Yargısal Denetimi**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- Gözübüyük, A. Şeref ve Tan, Turgut. **İdari Yargılama Hukuku**, (Cilt II), 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.
- Gözübüyük, A. Şeref. “İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 4, 1969, ss. 3-20.
- Gözübüyük, A. Şeref. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Güncelleştirilmiş 34. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.
- Gül, İbrahim. “Danıştay Kararlarında ‘Kamu Yararı’ Kavramı”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2014, ss. 533-552.
- Gülan, Aydın. “Danıştay’ın İçtihat Birliğinin Sağlanması ile İlgili Fonksiyonu”, **154. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları No: 114, Ankara, 10-11 Mayıs 2022, ss. 151-167.

- Gümüşkaya, Gamze ve Aksu Selçok, Ebru. “Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 69, 2023, ss. 99-128.
- Gümüşkaya, Gamze. “Her Türlü Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri’ne İlişkin Vergisel Düzenlemelerin Öngörülebilirliği”, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 169, 2018, ss. 309-330.
- Gümüşkaya, Gamze. “Vergi Yargılaması Bakımından Gerekçeli Karar Hakkı”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 39, Sayı: 2, 2022, ss. 35-82.
- Günday, Metin. **İdare Hukuku**, 10. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Gündüz, F. Ebru. “Mücbir Sebebin İdari Dava Açma Süresine Etkisi” **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, 2019, ss. 237-266.
- Gündüz, F. Ebru. “Yürütmenin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimleri”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1-2, 2007, ss. 753-777.
- Gündüz, F. Ebru. **İdari İşlemin Geri Alınması**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2010.
- Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- Gürdal, Temel ve Ekeryılmaz, Şebnem. “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 2, ss. 205-226.
- Güriz, Adnan. **Hukuk Başlangıcı**, 18. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2017.
- Hasoğlu, Aynur. “Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Sebep İkamesi Kavramı”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2019, ss. 147-173.
- Hasoğlu, Aynur. “Danıştay Kararları Işığında Yetki ve Usulde Paralellik İlkesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 33, 2018, ss. 123-141.
- Hatipoğlu, Mehmet ve Sarıcalar, Ahmet Cahit. “Memur Disiplin İşlemlerinde Amaç Unsuru”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 28, Sayı: 2, 2020, ss. 675-711.

- Hepaksaz, Engin ve Akdemir, Tekin. “Türkiye’de Yeni Anayasa Tartışmalarının ve 1982 Anayasası’nın Vergisel Hükümlerinin Toplumsal Sözleşme Teorisi Açısından Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 35, Ocak-Temmuz 2010, ss. 119-147.
- Hepaksaz, Engin ve Avcı, Orçun. “Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 2, 2021, ss. 248-274.
- Hepaksaz, Engin ve Sonkur, Gazi. “Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler)”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Sayı: 10, 2017, ss. 49-66.
- Internal Revenue Service (IRS), **Tax Code, Regulations, and Official Guidance**, <https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance>, (20.01.2024).
- Işıқтаç, Yasemin. “Hukukun Çağdaş Gelişme Eğilimlerinin Hukukun Kaynakları Kavramına Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 54, Sayı: 1-4, 1994, ss. 385-401.
- İba, Şeref ve Söyler, Yasin. “Yeni Hükümet Sisteminde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı Kararının Nitelik Farkı ve Hukuki Sonuçları”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, ss. 195-223.
- İnceoğlu, Sibel, Arat, Nilay ve Duymaz, Erkan. **İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Emsal Kararlar**, Avrupa Konseyi, Haziran 2022.
- İnceoğlu, Sibel. “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı”, **Çalışma ve Toplum**, Cilt: 4, Sayı: 11, 2006, ss. 45-62.
- İnceoğlu, Sibel. **Adil Yargılanma Hakkı, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4**, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi, Ankara, 2018.
- İnneci, Ahmet ve Coşkun Karadağ, Neslihan. “Vergi Usul Kanunu’na Göre ‘Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 169, 2015, ss. 55-69.

- İpek, Nilgün. “Vergilendirmede Kamu-Yararı- Birey Yararı Bakımından Adil Denge Arayışında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Anayasa Mahkemesi, Danıştay Yaklaşımları”, **149. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları No: 93, Ankara, 11 Mayıs 2017, ss. 172-222.
- Kağıtcıoğlu, Mutlu. “İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 30, 2017, ss. 237-272.
- Kağıtcıoğlu, Mutlu. “İdari İşlemin İcrailiği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 103, 2012, ss. 267-284.
- Kalabalık, Halil. **İdare Hukuku Dersleri**, (Cilt II), Güncellenmiş 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- Kalabalık, Halil. **Kısa İdare Hukuku (İdare Hukukunun Ana Hatları)**, Güncellenmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- Kalenderoğlu, Mahmut. **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 18. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2017.
- Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986.
- Kanlıgöz, Cihan. “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 40, Sayı: 1, 1988, ss. 173-192.
- Kaplan, Gürsel. “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, ss. 349-390.
- Kaplan, Gürsel. “İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet Sorunu Üzerine Düşünceler”, **Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2008/2, 2008, ss. 23-54.
- Kaplan, Gürsel. “İptal Kararlarının Etki ve Sonuçlarının Zaman Yönünden Yargıç Tarafından Sınırlandırılması”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, ss. 31-38.
- Kaplan, Onur. **İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemler**, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2020.

- Kara, Seyfettin. “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 32, 2017, ss. 269-282.
- Karahanoğulları, Onur. “Birel İşlemlere Karşı Açılan İptal Davalarında İlgi Bağı Sorunu”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 62, Sayı: 03, 2007, ss. 201-232.
- Karakoç, Yusuf. “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, ss. 1259-1308.
- Karakoç, Yusuf. “Türk Hukukunda Vergi Kanun’larının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 13, 1996, ss. 249-373.
- Karakoç, Yusuf. “Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkisi,” **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: “Vergi Hukuku”**, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2006, ss. 25-34.
- Karan, Ulaş. “Bireysel Başvuru Kararlarında Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik İlkesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 32, 2015, ss. 235-306.
- Karan, Ulaş. “Türk Hukukunda Ayrımcılık Yasağı ve Türk Ceza Kanunu’nun 122. Maddesinin Uygulanabilirliği”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 73, 2007, ss. 146-173.
- Karyağdı, Nazmi. **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ankara, 2006.
- Katoğlu, Tuğrul. “Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Hukuk Güvenliği**, (Ed. Ece Göztepe), Ankara: Kamu Hukukçuları Platformu, Türkiye Barolar Birliği Yayını, No:277, 2015, ss. 141-183.
- Kaya, Aslan. “Vergilendirme Yetkisi ve Verginin Yasallığı”, **Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağanı**, (Ed. Mustafa Akkaya vd.), Atılım Üniversitesi Yayınları, No: 63, Ankara, 2020, ss. 383-388.
- Kaya, Cemil. “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1,2, 2004, ss. 253-284.
- Kaya, Fatih. “Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği Kapsamında Sıfır Araç Satışlarında Emsal Bedel Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 403, 2022, ss. 44-50.

- Kaya, H. Pınar. “Döviz Dönüşümlü Kur Korumalı Türk Lirası Mevduat Hesaplarının Vergi Usul Kanunu Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 32, Temmuz-Ağustos 2022, ss. 117-132.
- Keskin, Züleyha. “İdari Davalarda Eşitlik Denetiminin Yoğunluğu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2023, ss. 58-72.
- Kıldış, Yusuf ve Avcı, Ahmet Cem. “Vergi Dava Dilekçesinin Hazırlanması ve Verilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 328, 2020, ss. 197-201.
- Kıldış, Yusuf ve Avcı, Ahmet Cem. “Vergi Yargısında Tek Dilekçe ile Dava Açılabilir Haller”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 332, Ağustos 2020, ss. 18-22.
- Kıldış, Yusuf. “Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 323, Kasım 2019, ss. 185-187.
- Kılıçkaya, Zeynep. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru İncelemelerinde Çalışma Hakkı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 2, 2016, ss. 127-166.
- Kılıçoğlu, Mustafa. “Çalışma Hakkı Kapsamında İş Güvencesi”, https://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/sunumlar/ym_4/KilicogluCalismaHakki.pdf.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, Güncellenmiş 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.
- Kırışik, Fatih ve Aydın, Nizamettin. “İdari İşlemin Unsurlarında Takdir Yetkisinin Varlığı Sorunu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 2, 2002, ss. 331-344.
- Kırışik, Fatih. “İdare ile Bireyler Arasındaki İlişkilerde Güç Dengesizliğinin Giderilmesinde Etkili Bir Yöntem: İdari Usul”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 37, 2013, ss. 245-252.
- Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.
- Kişioğlu, Yeredoğ. “Yargı Görevi Yönünden Danıştay Üzerine Bir İnceleme”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 3, 1971, ss. 32-35.

- Kolçak, Hakan. “Anayasa Mahkemesi’nin Eşitlik İlkesi Yorumu Işığında Dilsel Çoğulculuk Taleplerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Analiz”, **Çukurova Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Sayı: 1, 2023, ss. 80-99.
- Kolotoğlu, Olcay. “Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi İncelemesi, Özelge, Yanılma ve Görüş Değiştirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 326, 2015, ss. 77-83.
- Konan, Belkıs. “İnsan Hakları ve Temel Özgürlükler Açısından Osmanlı Devletine Bakış”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2011, ss. 253-288.
- Köstekçi, Ahmet ve Özbay, Filiz. “Kur Korumalı Mevduat Sistemi ve Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Business, Economics and Management Research Journal**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2023, ss. 44-56.
- Lang, Joachim. “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Muğla, 14-16 Mayıs 1998, ss. 3-64.
- Lochak, Danièle. “La grammaire juridique des circulaires administratives”, **La littérature grise de l’administration: la grammaire juridique des circulaires**, (Koubi Geneviève et al.), Berger-Levrault, France, 2015, pp. 1-8.
- Luggat, **Osmanlıca Türkçe Sözlük**, <https://www.luggat.com/index.php#ceviri>, (07.01.2024).
- Metin, Yüksel. “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Evrensel Bir Anayasal İlke Midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2017, ss. 1-74.
- Mıynat, Mustafa ve Akyol Bulut, Öznur. “Dijitalleşme ve Geleneksel Vergilemede Paradigma Değişimi”, **Dijital Vergileme**, (Ed. Mustafa Mıynat ve Tülin Canbay), 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022, ss. 123-166.
- Mıynat, Mustafa. “Dijitalleşme, Kamu Politikaları ve Kamusal Mallar”, **Dijital Devlet**, (Ed. A. Kemal Çelebi ve Birol Kovancılar), 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021, ss. 225-271.
- Ministry of Finance of the People's Republic of China, **Announcement**, <https://www.mof.gov.cn/gkml/bulinggonggao/czbagg/>, (27.01.2024).
- Muter, Naci B., Çelebi, A. Kemal ve Sakınç, Süreyya. **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2016.

- Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974.
- Nas, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 61, Sayı: 4, 2012, ss. 1307-1336.
- Odyakmaz, Zehra, Kaymak, Ümit ve Ercan, İsmail. **Anayasa Hukuku-İdare Hukuku**, Güncelleştirilmiş 13. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020.
- Okyay, Mikail. “ÖTV Matrahına Dahil Edilen Aksesuar, Boya Koruma, Kuaför, Ek Garanti ve Benzeri Teslim ve Hizmetlerin Verginin Yasallığı ve Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 403, 2022, ss. 70-76.
- Onar, Sıddık Sami. **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, (Cilt I, II, III), 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966.
- Oral, Hasan. “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanı (Türkiye Uygulamasının Avrupa Yaklaşımı Işığında Değerlendirilmesi)”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 147, 2020, ss. 75-109.
- Ortaç, Fevzi Rifat ve Ünsal, Hilmi. **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.
- Ömercioğlu, Abdullah. “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, ss. 2277-2304.
- Ömercioğlu, Abdullah. “Vergi Mahkemesinin Vergi Kabahatleri Bakımından Kısmi Kabul İçeren İdari İşlem Niteliğindeki Kararları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt: 29, Sayı: 128, 2017, ss. 187-202.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami. **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 25. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.
- Öncü, Kerem. “Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar”, **Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2023, ss. 217-233.
- Öner, Erdoğan. **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku**, Güncellenmiş 2. Baskı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983.
- Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, Güncellenmiş 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023.

- Öz, Ersan. “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 201, 2005, ss. 141-149.
- Özaslan, Süleyman. “Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Listesinde Yapılan Değişiklerin Genel Anlamda Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2016, ss. 165-178.
- Özbilen, Şevki. **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.
- Özbudun, Ergun. “1961 ve 1982 Anayasalarında Kanun Hükmünde Kararnameler”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 2, 1985, ss. 227-238.
- Özcan, Onur. “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 75, Sayı: 1, 2017, ss. 159-190.
- Özdemir, Eyüp. **İdari Yargıda Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.
- Özgüven, Ali Volkan. **Vergi İdaresinin Düzenlemeye Yetkisinin Kapsamı ve Sınırları**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2014, ss. 287-288.
- Özkol, Adil. “Almanya’da Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 46, Sayı: 3-4, 1969, ss. 131-148.
- Özlük, Betül. “Mülkiyet ve Zilyetlik Üzerine Düşünceler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 27, Sayı: 1, 2019, ss. 139-166.
- Öztürk, Ahmet. “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mart-Nisan 2017, ss. 57-68.
- Öztürk, Haluk ve Özcan, Bekir. “Vergi Kanunlarında Hazine ve Maliye Bakanlığına Verilen Yetkilerin Anayasal Hükümler Açısından Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 414, 2023, ss. 67-80.
- Öztürk, K. Burak. “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, **Prof. Dr. Metin Günday’a Armağanı Cilt II**, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020.
- Pekşen, Fatih ve Şener, Turan. “Vergilerin Seçmen Davranışlarına Etkisi: Konaklama Vergisi Özelinde Antalya İli Örneği”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 180, 2021, ss. 144-164.

- Pruitt, Andrew. “Judicial Deference to Retroactive Interpretative Treasury Regulations”, **George Washington Law Review**, Vol: 79, No: 5, 2011, pp. 1558-1591.
- Rençber, Altan ve Ovalıoğlu, Selin. “Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2023, ss. 87-102.
- République Française, **Qu'est-ce qu'une circulaire?** 18.07.2022, <https://www.vie-publique.fr/fiches/20265-quest-ce-quune-circulaire>, (25.01.2023).
- Saban, Nihal. “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Muğla, 14-16 Mayıs 1998, ss. 65-79.
- Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2022.
- Sağlam, Fazıl. **Temel Hakların Sınırlanması ve Özü**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1982.
- Sancakdar, Oğuz, Önüt, Lale Burcu, Us Doğan, Eser, Kasapoğlu Turhan, Mine ve Seyhan, Serkan. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Güncellenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- Sancar, Mithat. “İdari Yargılama Usulü Kanununun 10 ve 11. Maddeleri Bağlamında İptal Davalarında Süre”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 1990, ss. 69-88.
- Sanioğlu, Hilal. “Avrupa Birliği Hukukunda İnsan Hakları”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 74, 2008, ss. 77-111.
- Sarıaslan, Osman. “Gümrük Uyuşmazlıklarında İdari İşlemlerin Nitelendirilmesi Sorunu: Hak Arama Hürriyeti Kapsamında Mülkiyet Hakkının Özüne İlişkin Sakıncalar”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 11, 2018, ss. 341-373.
- Schmölders, Günter. **Genel Vergi Teorisi**, (Çev., Salih Turhan), 4. Baskı, İstanbul Üniversitesi Yayınları- Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- Seçkin, Sinan ve Üstün, Gül. “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, 2015, ss. 509-534.

- Sencer, Rasih Feridun. “Adil Yargılanma Hakkı”, **İzmir Barosu Dergisi**, Mayıs 2013, ss. 108-173.
- Serçek, Sadık ve Börüteçene, Yunus. “Türkiye’de Konaklama Vergisi Uygulamasının Mukayeseli Hukukta Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 92, 2022, ss. 46-57.
- Sevgili Gençay, Fatma Didem. “Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63, Sayı: 2, ss. 397-418.
- Sezginer, Murat. “İdari İşlem-İcraîlik-Ayrılabilir İşlem-Yargısal Denetim”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 69, Sayı: 1-2, 2011, ss. 241-250.
- Solak Akman, İnci. “Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 2, 2016, ss. 267-285.
- Solak Akman, İnci. **Vergi Mahremiyetini İhlal**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012.
- Soyaslan, Doğan. “Kanun Hükmünde Kararnameler”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 11, 1994, ss. 145-175.
- Surrey, Stanley S. “The Scope and Effect of Treasury Regulations under the Income, Estate, and Gift Taxes”, **University of Pennsylvania Law Review and American Law Register**, Vol: 88, No: 5, 1940, pp. 556-583.
- Şahin, Cumhur. “Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Ceza Muhakemesinde Silahların Eşitliği ve Çelişmeli Yargılama İlkeleri”, Prof. Dr. Durmuş Tezcan’a Armağan, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 21, Özel Sayı, 2009, ss. 3051-3065.
- Şanlı Atay, Yeliz. **Türk İdare Hukukunda Adsız Düzenleyici İşlemler**, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2011.
- Şeker, Gülseven. “İdari İşlemin Uygulanması”, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 122, 2012, ss. 1-35.

- Şen, Ersan ve Duymaz, Erkan. “Hukuki Kesinlik/Belirlilik İlkesi Karşısında Birbiri ile Uyuşmayan Yargı Kararları”, **Ersan Şen Hukuk ve Danışmanlık.**, 07.17.2022, https://sen.av.tr/tr/makale/%E2%80%9Chukuki-kesinlik/belirlilik%E2%80%9D-ilkesi-karsisinda-birbiri-ile-uyusmayan-yarg%C4%B1-kararlari#_ftnref12, (23.09.2023).
- Şen, Murat. “İnsan Hakları Bağlamında Çalışma Hakkı”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, 2014, ss. 143-162.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022.
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.
- Şenyüz, Doğan. “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 43, 2020, ss. 247-264.
- Şişman, Gülden ve Doğanlar, Nazlıcan. “Mükellefin Özel Esaslara Alınmasının Mülkiyet Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2022, ss. 153-170.
- Şişman, Gülden. “Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 4, 2016, ss. 2423-2444.
- T.C. Adalet Bakanlığı, **Hukuk Sözlüğü**, <https://sozluk.adalet.gov.tr/tebli%c4%9f>, (07.01.2024).
- T.C. Anayasa Mahkemesi, **Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Kanunilik Kriterini Sağlamaması**, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/bireysel-basvuru/temel-hak-ve-ozgurluklerin-ihlaline-dair-emsal-kararlar/mulkiyet-hakkina-dair-emsal-kararlar/mulkiyet-hakkina-dair-emsal-kararlar-tum-liste>, (07.12.2023).
- T.C. Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, **Avrupa Birliği Terimleri Sözlüğü (İngilizce-Türkçe)**, Matus Basımevi, Ankara, 2009.
- Tan, Turgut. “1982 Anayasası Yönünden Yürütme Görevi ve Yetkisinin Niteliği (Güçlü Devlet ya da Güçlü Yürütme)”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 1, 1984, ss. 31-47.

- Tan, Turgut. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 3, 1986, ss. 203-216.
- Taşdelen, Aziz. “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 59, Sayı: 4, 2010, ss. 767-796.
- Taşdöğen, Salih. “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 65, Sayı: 3, 2016, ss. 937-966.
- Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- Taşkıran, Tarık. “Yönetsel Yorumun Eleştirisi ve 255 No’lu VUK Genel Tebliği”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 34, Nisan-Mayıs 1998, ss. 50-54.
- Taylar, Yıldırım. “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2021, ss. 774-790.
- Taylar, Yıldırım. “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 435-467.
- Tekbaş, Abdullah ve Hayrullahoğlu, Betül. “Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 175, 2018, ss. 253-274.
- Tekbaş, Abdullah. “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010, ss. 123-191.
- Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/396, Ankara, 2009.
- Tekgündüz, Metin. “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 50-51, 1983, ss. 56-59.
- Tekin, Selçuk. “Türk Vergi Hukukunda Özelgeler”, **XII. International Balkan and Near Eastern Congress Series on Economics, Business and Management**, Plovdiv/Bulgaria, 20-21 Nisan 2019, ss. 457-466.

- Tekneci, Hülya. “Özelgelerin Vergi Hukukundaki Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2013, ss. 151-159.
- Tolu, Abdullah. “Danıştay’dan Maliye’ye İkinci KKM Şoku!”, **Ekonomim.**, 30.03.2023, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/danistaydan-maliyeye-ikinci-kkm-soku/688629>, (10.11.2023).
- Tolu, Abdullah. “Danıştay’dan Maliye’ye KKM Şoku!”, **Ekonomim.**, 28.12.2022, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/danistaydan-maliyeye-kkm-soku/678166>, (10.11.2023).
- Tolu, Abdullah. “Taşınmaz Değerlemesinde İlk Raunt İnşaat Sektörünün”, **Ekonomim.**, 10.05.2023, <https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/tasinmaz-degerlemesinde-ilk-raunt-insaat-sektorunun/693977>, (16.11.2023).
- Tombaloğlu, Nermin. “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2014, ss. 353-388.
- Topçu, Kader Melis. **Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2021.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2014.
- Tosuner, Mehmet ve İnneci, Ahmet. “Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı’nın Usul ve Esasları Belirleme Yetkisi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2018, ss. 1-15.
- Tuncay Ayvacı, Olgun. **Vergi Hukukunda Genel Tebliğ ve Sirkülerin Hukuki Rejimi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2020.
- Tunç, Hasan ve Osma, Murat. “Kanuni İdare İlkesi Kapsamında Türk ve KKTC Hukukunda Olağan Dönem Kararnameleri ve Yargısal Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 164, 2023, ss. 55-96.
- Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

- Tüğen, Kâmil ve Akkaş, Fatma. “6545 Sayılı Kanun Sonrası Vergi Yargısında İstinaf ile Temyiz Kanun Yolu ve İdari Muvafakat”, **İzmir YMMO Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2020, ss. 23-34.
- Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, <https://sozluk.gov.tr/>, (09.01.2024).
- Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lûgatı**, 3. Baskı, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991.
- Türk, Nazlı Kübra. “İdarenin Takdir Yetkisinin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1-2, 2013, ss. 141-161.
- Türkiye Diyanet Vakfı, **İslâm Ansiklopedisi**, İSAM-İslam Araştırmaları Merkezi, İstanbul, Cilt: 42, 2012.
- Uçak, Mesut. “Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklâm Giderleri Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Mi?”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 151, 2021, ss. 120-126.
- Uçar, Onur ve Ayrancı Bağrıaçık, Emine. “Türkiye’de Konaklama Vergisi: Ulusal Düzeyde Uygulanması Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 2, 2021, ss. 347-361.
- Uler, Yıldırım. “Anayasa Hukukunda ve İdare Hukukunda Kamu Hizmeti”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 15, 1998, ss. 252-256.
- Uler, Yıldırım. **İdarî Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1970.
- Ulu, Güher. “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 19, Sayı: 38, 2020, ss. 74-102.
- Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar. **Vergi Hukuku**, Değişik 4. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2000.
- Uluatam, Özhan. **Türk Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990.
- Ulucan, Devrim. “Eşitlik İlkesi ve Pozitif Ayrımcılık”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, ss. 369-383.

- Ulusoy, Ali D. “Yeni Anayasal Sistemde Yürütme’nin Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Prof. Dr. Metin Günday Armağanı (Cilt II)**, Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, ss. 1399-1442.
- Université de Liège Faculté de droit, **Annales de la Faculté de droit d’économie et de sciences sociales de Liège**, 1982, pp. 139-256.
- Uyanık, Atilla. “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 61, 2003, ss. 1-8.
- Uygun, Esra ve Gerçek, Adnan. “Anayasa Mahkemesinin Vergilendirme Alanındaki Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 29, 2017, ss. 167-192.
- Uzun Çam, Mine. **Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- Ülgen, Özen. “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2018, ss. 620-636.
- Ünsal, Hilmi. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 3, 2003, ss. 27-48.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 2006, ss. 218-285.
- Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.
- Yalçınöz, Bahadır. “Bireysel Başvuruya Konu Olamayacak İşlem ve Kararlar”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Cilt: 0, Sayı: 2, 2013, ss. 187-206.
- Yaltı Soydan, Billur. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Muğla, 14-16 Mayıs 1998, ss. 81-101.
- Yaltı, Billur. “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.KM ve Yehova Şahitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 300, Eylül 2013, ss. 63-72.

- Yaltı, Billur. “Vergisel Alanda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 341, 2017, ss. 9-25.
- Yapar, Burcu Kuzucu. “Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 65, 2021, ss. 71-89.
- Yasin, Melikşah. “İdari Yargılama Usulünde Düzenleyici İdari İşlemlerin İhmali Meselesi”, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 1, 2013, ss. 9-27.
- Yayman, Derya. “Kur Korumalı Mevduat Hesabına Tanınan Vergi Ayrıcalıklarının Bütçeye Etkileri”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 2, 2022, ss. 526-535.
- Yeniay, Lokman ve Yeniay, Gülden. “Türk Hukukunda Yürütme Organının Düzenleme Yetkisi ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, ss. 105-138.
- Yıldırım, Ramazan ve Çınarlı, Serkan. **Türk İdare Hukuku Dersleri**, (Cilt II), Astana Yayınları, Ankara, 2019.
- Yıldırım, Turan ve Göçgün, Muhammed. “İdarenin Düzenleyici İşlemlerinde Eşitlik İlkesi”, **İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2016, ss. 39-60.
- Yıldırım, Turan. “Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, 2017, ss. 13-28.
- Yıldırım, Turan. “İdarenin Kanuniliği İlkesi Bağlamında Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Anayasal Sınırı”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 36, Sayı: 1, 2019, ss. 293-314.
- Yıldız, Ceren. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin “Ayrımcılık Yasağını” Düzenleyen 14. Maddesinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarıyla Birlikte İncelenmesi”, **İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 2012, ss. 127-150.
- Yılmaz, Dilşat. “Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin “Kesin”liği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin?” Kesinlik”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2017, ss. 105-153.

Yılmaz, Dilşat. “Türkiye’de İdari Yargı Kararlarının Uygulanması”, **154. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**, T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Yayınları No: 114, Ankara, 10-11 Mayıs 2022, ss. 335-376.

Yılmaz, Mustafa Kemal ve Mirahmetoğlu, Gökhan. “Türkiye’de Ticaret Borsalarının Gelişimi, Ekonomideki Yeri ve Performansı Üzerine Analitik Bir Değerlendirme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 33, 2007, ss. 81-95.

Yiğit, Birgül. “İmar Hukukundan Kaynaklanan Mülkiyet Hakkı Sınırlandırmaları Özelinde, Türk Hukuk Sistemi İçinde Mülkiyet Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Esaslar”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı: 7, 2016, ss. 1207-1258.

Yolal, Halil. **Danıştay Kararları Işığında İptal Davalarında Dava Açma Ehliyeti**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.

Yüce, Mehmet ve Çelik, Muhammed. “Solution Recommendations To The Problems That Can Be Faced During The Implementation of Electronic Notification At Turkish Tax System”, **Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences**, 2 (4), ss. 67-79.

Yüce, Mehmet. “Vergi Hukukunda Genel Tebliğlerin Yeri ve 255 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine Eleştirel Bir Bakış”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 31, Ekim-Kasım 1997, ss. 74-77.

Yüce, Mehmet. **Vergi Yargılama Hukuku**, Güncellenmiş 5. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Yüce, Turhan Tüfan. “Temel Hakların Özü Kavramı ve Sınırlanması Problemi”, **Dr. A. Recai Seçkin'e Armağan**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, ss. 637-656.

Yücel, Ensari. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Avrupa Birliği Direktiflerinde Ayrımcılık Yasağı Hukuku”, **Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2016, ss. 59-84.

Yücesoy, Ayşe Aslı. “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 135, 2018, ss. 151-184.

2) Mevzuat ve Yargı Kararları

01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (RG. 13.06.1989-20194).

01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, (RG. 11.07.1964-11751).

03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (RG. 10.06.1949-7229).

03.06.2021 tarih ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (RG. 09.06.2021-31506).

04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 12.01.1961-10705).

04.11.1983 tarih ve 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu, (RG. 08.11.1983-18215).

05.12.1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, (RG. 13.12.1951-7981).

05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 07.12.2019-30971).

06.01.1982 tarih ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu, (RG. 20.01.1982-17580).

06.01.1982 tarih ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, (RG. 20.01.1982-17580).

06.01.1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, (RG. 20.01.1982-17580).

06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, (RG. 12.06.2002-24783).

06.08.1997 tarih ve 4301 sayılı Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İşyurtları Kurumuna İlişkin Bazı Mali Hükümlerin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, (RG. 09.08.1997-23075).

08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, (RG. 15.06.1959-10231).

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (RG. 24.12.2003-25326).

12.01.2011 tarih ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, (RG. 04.02.2011-27836).

13.01.2011 tarih ve 3102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, (RG. 14.02.2011-27846).

13.02.2011 tarih ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 25.02.2011-27857 (Mükerrer)).

13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (RG. 21.06.2006-26205).

- 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 26.10.2021-31640).
- 15.07.2018 tarih ve 4 No'lu Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (RG. 15.07.2018-30479).
- 17.01.2019 tarih ve 7161 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 18.01.2019-30659).
- 18.01.1940 tarih ve 3780 sayılı Milli Korunma Kanunu, (RG. 26.01.1940-4417).
- 18.02.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, (RG. 23.02.1963-11342).
- 18.10.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 9.11.1982).
- 20.01.2022 tarih ve 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 29.01.2022-31734).
- 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 11.02.2017-29976).
- 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, (RG. 28.07.1953-8469).
- 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 29.07.1998-23417 (Mükerrer)).
- 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, (RG. 08.12.2001-24607).
- 24.03.2016 tarih ve 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, (RG. 07.04.2016-29677).

24.05.1984 tarih ve 3011 sayılı Resmî Gazete’de Yayımlanacak Olan Yönetmelikler Hakkında Kanun, (RG. 01.06.1984-18418).

24.10.1990 tarih ve 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (RG. 27.11.1990-20708).

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 02.11.1984-18563).

26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, (RG. 12.10.2004-25611).

27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu, (RG. 04.11.1999-23866).

28.06.2007 Danıştay 4. Dairesi, 27.10.1997 tarih ve E: 1997/636, K: 1997/3797 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (31.10.2023)).

28.11.2017 tarih ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 05.12.2017-30261).

30.07.2003 tarih ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, (RG. 07.08.2003-25192).

31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (RG. 06.01.1961-10700).

Anayasa Mahkemesi, 02.02.2017 tarih ve 2014/1546 başvuru numaralı karar, (RG. 23.03.2017-30016).

Anayasa Mahkemesi, 02.05.2008 tarih ve E: 2005/68, K: 2008/102 sayılı karar, (RG. 20.11.2008-27060).

Anayasa Mahkemesi, 03.05.2016 tarih ve E: 2015/94, K: 2016/27 sayılı karar, (RG. 03.05.2016-29701).

Anayasa Mahkemesi, 03.07.2014 tarih ve E: 2013/160, K: 2014/117 sayılı karar, (RG. 07.14.2015-29319).

Anayasa Mahkemesi, 03.07.2014 tarih ve E: 2014/24, K: 2014/122 sayılı karar, (RG. 12.12.2014-29203).

Anayasa Mahkemesi, 03.10.2013 tarih ve E: 2013/28, K: 2013/106 sayılı karar, (RG. 18.01.2014-28886).

Anayasa Mahkemesi, 03.11.2020 tarih ve 2016/3675 başvuru numaralı karar, (RG. 05.03.2021-31414).

Anayasa Mahkemesi, 04.05.2017 tarih ve E: 2015/41, K: 2017/98 sayılı karar, (RG. 03.08.2017-30143).

Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 tarih ve E: 2001/379, K: 2005/3 sayılı karar, (RG. 17.05.2006-26171).

Anayasa Mahkemesi, 06.02.2014 tarih ve 2012/1246 başvuru numaralı kararı.

Anayasa Mahkemesi, 06.02.2014 tarih ve 2012/574 başvuru numaralı kararı.

Anayasa Mahkemesi, 07.02.1995 tarih ve E: 1994/81, K: 1995/5 sayılı karar, (RG. 08.05.1998-23336).

Anayasa Mahkemesi, 07.02.2006 tarih ve E: 2006/11, K: 2006/17 sayılı karar, (RG. 15.12.2006-26377).

Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 tarih ve E: 1989/6, K: 1989/42 sayılı karar, (RG. 06.04.1990-20484).

Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 tarih ve E: 1989/6, K: 1989/42 sayılı karar.

Anayasa Mahkemesi, 09.06.2011 tarih ve E: 2008/31, K: 2011/94 sayılı karar, (RG. 21.10.2011-28091).

Anayasa Mahkemesi, 11.12.2014 tarih ve 2013/6154 başvuru numaralı kararı.

Anayasa Mahkemesi, 13.04.1976 tarih ve E: 1976/3, K: 1976/23 sayılı karar, (RG. 15.07.1976-15647).

Anayasa Mahkemesi, 13.06.1985 tarih ve E: 1984/14, K: 1985/7 sayılı karar, (RG. 24.08.1985-18852).

Anayasa Mahkemesi, 14.03.2019 tarih ve E: 2019/16, K: 2019/15 sayılı karar, (RG. 10.04.2019-30741).

Anayasa Mahkemesi, 14.11.2019 tarih ve E: 2018/89, K: 2019/84 sayılı karar, (RG. 13.02.2020-31038)

Anayasa Mahkemesi, 15.03.2012 tarih ve E: 2011/26, K: 2012/41 sayılı karar, (RG. 26.06.2012-28335).

Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 tarih ve E: 2003/33, K: 2004/101 sayılı karar, (RG. 02.03.2005-25743).

Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991 tarih ve E: 1990/29, K: 1991/37 sayılı karar, (RG. 05.02.1992-21133).

Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 tarih ve E: 2001/36, K: 2003/3 sayılı karar, (RG. 21.11.2003-25296).

Anayasa Mahkemesi, 16.02.2023 tarih ve E: 2022/146, K: 2023/31 sayılı karar, (RG. 12.05.2023-32188).

Anayasa Mahkemesi, 16.06.2011 tarih ve E: 2009/9, K: 2011/103 sayılı karar, (RG. 19.05.2012-28297).

Anayasa Mahkemesi, 18.06.1996 tarih ve E: 1996/8, K: 1996/20 sayılı karar, (RG. 31.01.2001-24304).

Anayasa Mahkemesi, 18.06.2003 tarih ve E: 2001/373, K: 2003/67 sayılı karar, (RG. 17.05.2006-26171).

Anayasa Mahkemesi, 18.07.1994 tarih ve E: 1994/46, K: 1994/57 sayılı karar, (RG. 14.12.1995-22493).

Anayasa Mahkemesi, 19.09.2019 tarih ve E: 2018/144, K: 2019/72 sayılı karar, (RG. 26.11.2019-30960).

Anayasa Mahkemesi, 20.03.2008 tarih ve E: 2004/94, K: 2008/83 sayılı karar, (RG. 01.07.2008-26923).

Anayasa Mahkemesi, 20.04.2016 tarih ve 2013/6842 başvuru numaralı kararı, (RG. 17.06.2016-29745).

Anayasa Mahkemesi, 21.01.2015 tarih ve 2013/135 başvuru numaralı karar, (RG. 03.06.2015-29375).

Anayasa Mahkemesi, 21.09.1995 tarih ve E: 1995/27, K: 1995/47 sayılı karar, (RG. 10.04.1996-22607).

Anayasa Mahkemesi, 23, 24 ve 25.10.1969 tarih ve E: 1967/41, K: 1969/57 sayılı karar, (RG. 12.03.1971-13776).

Anayasa Mahkemesi, 24.12.1999 tarih ve E: 1992/29, K: 1993/23 sayılı karar, (RG. 23.12.1999-23915).

Anayasa Mahkemesi, 25.05.1976 tarih ve E: 1976/1, K: 1976/28 sayılı karar, (RG. 16.8.1976-15679).

Anayasa Mahkemesi, 25.05.2022 tarih ve 2017/33714 başvuru numaralı karar, (RG. 03.08.2022-31912).

Anayasa Mahkemesi, 25.06.2014 tarih ve 2014/256 başvuru numaralı kararı.

Anayasa Mahkemesi, 25.10.1994 tarih ve E: 1994/2, K: 1994/76 sayılı karar, (RG. 28.04.1998-23326).

Anayasa Mahkemesi, 26.06.2014 tarih ve 2013/1752 başvuru numaralı karar.

Anayasa Mahkemesi, 26.06.2014 tarih ve 2013/3063 başvuru numaralı karar

Anayasa Mahkemesi, 28.12.2017 tarih ve E: 2016/150, K: 2017/179 sayılı karar, (RG. 15.02.2018-30333).

Anayasa Mahkemesi, 29.03.2017 tarih ve E: 2016/1, K: 2017/81 sayılı karar, (RG. 20.04.2017-30044).

Anayasa Mahkemesi, 29.11.2017 tarih ve E: 2015/68, K: 2017/166 sayılı karar, (RG. 20.02.2017-30338).

Anayasa Mahkemesi'nin, 18.07.2018 tarih ve 2015/3690 başvuru numaralı kararı.

Ankara 3. Vergi Mahkemesi, 02.12.2013 tarih ve E: 2013/299, K: 2013/2087 sayılı karar.

Ankara 4. Vergi Mahkemesi, 17.12.2002 tarih ve E: 2002/811, K: 2002/884 sayılı karar.

Bursa Vergi Mahkemesi, 24.10.1995 tarih ve E: 1994/1337, K: 1995/1127 sayılı karar.

Danıştay 10. Dairesi, 01.02.2005 tarih ve E: 2001/3070, K: 2005/157 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (15.05.2023))

Danıştay 10. Dairesi, 08.01.2016 tarih ve E: 2015/3341, K: 2016/65 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.05.2023)).

Danıştay 10. Dairesi, 08.03.2016 tarih ve E: 2016/459, K: 2016/1183 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.04.2023))

Danıştay 10. Dairesi, 09.09.2015 tarih ve E: 2010/9607, K: 2015/3667 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.01.2024)).

- Danıştay 10. Dairesi, 14.06.2011 tarih ve E: 2007/7733, K: 2011/2292 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.04.2023)).
- Danıştay 10. Dairesi, 20.10.2010 tarih ve E: 2007/4203, K: 2010/8279 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.06.2022))
- Danıştay 10. Dairesi, 25.10.2016 tarih ve E: 2016/3204, K: 2016/3861 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.04.2023))
- Danıştay 11. Dairesi, 24.02.1999 tarih ve E: 1997/2307, K: 1999/781 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (22.06.2022))
- Danıştay 11. Dairesi, 27.03.2000 tarih ve E: 1998/4856, K: 2000/1115 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.11.2023))
- Danıştay 13. Dairesi, 14.02.2019 tarih ve E: 2018/4015, K: 2019/408 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (15.06.2022))
- Danıştay 13. Dairesi, 18.06.2014 tarih ve E: 2009/6598, K: 2014/2528 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.01.2024)).
- Danıştay 13. Dairesi, 20.12.2017 tarih ve E: 2011/3533, K: 2017/4100 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.09.2023)).
- Danıştay 14. Dairesi, 21.09.2012 tarih ve E: 2011/12668, K: 2012/5977 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.09.2023)).
- Danıştay 14. Dairesi, 28.04.2016 tarih ve E: 2014/11350, K: 2016/3481 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.12.2023)).
- Danıştay 16. Dairesi, 08.03.2016 tarih ve E: 2015/979, K: 2016/1003 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.09.2023)).
- Danıştay 2. Dairesi, 21.04.2009 tarih ve E: 2009/432, K: 2009/1697 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.01.2024)).
- Danıştay 3. Dairesi, 04.06.1986 tarih ve E: 1986/1733, K: 1986/1500 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (10.06.2022)).
- Danıştay 3. Dairesi, 13.05.2015 tarih ve E: 2014/11851, K: 2015/3173 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (13.12.2023)).

Danıştay 3. Dairesi, 15.10.1996 tarih ve E: 1995/4829, K: 1996/3766 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (23.12.2023)).

Danıştay 3. Dairesi, 18.11.2015 tarih ve E: 2015/11248, K: 2015/8282 sayılı karar, (Danıştay Karar Arama (26.04.2023)).

Danıştay 3. Dairesi, 31.03.1998 tarih ve E: 1997/828, K: 1998/1154 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (23.12.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 02.03.2021 tarih ve E: 2017/4268, K: 2021/1335 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (26.12.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 04.04.2001 tarih ve E: 2000/714, K: 2001/1249 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (30.08.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 19.04.2001 tarih ve E: 2001/1982, K: 2001/1685 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (03.11.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 08.03.2011 tarih ve E: 2010/1129, K: 2011/982 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (15.11.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 08.04.2007 tarih ve E: 2007/1589, K: 2008/1275 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (08.11.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 08.04.2007 tarih ve E: 2007/1589, K: 2008/1275 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (08.11.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 09.12.1998 tarih ve E: 1998/861, K: 1998/4902 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.09.2022)).

Danıştay 4. Dairesi, 10.04.1996 tarih ve E: 1995/3804, K: 1996/1619 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (09.12.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 18.05.2017 tarih ve E: 2014/4834, K: 2017/4605 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (19.10.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 18.11.1998 tarih ve E: 1997/5834, K: 1998/4320 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (04.11.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 18.11.1998 tarih ve E: 1997/6158, K: 1998/4331 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (04.11.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 19.01.2023 tarih ve E: 2021/8175, K: 2023/287 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (22.12.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 19.03.2003 tarih ve E: 2002/2427, K: 2003/671 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (30.10.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 20.03.1996 tarih ve E: 1995/3870, K: 1996/1074 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (05.01.2024)).

Danıştay 4. Dairesi, 22.06.1993 tarih ve E: 1992/668, K: 1993/3172 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (14.11.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 23.05.2011 tarih ve E: 2009/248, K: 2011/4403 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (24.11.2022)).

Danıştay 4. Dairesi, 23.03.2021 tarih ve E: 2021/1323, K: 2021/1785 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (13.12.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 23.05.2017 tarih ve E: 2015/9443, K: 2017/4748 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (14.09.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 24.06.1999 tarih ve E: 1999/1358, K: 1999/2880 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (09.04.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 25.04.2019 tarih ve E: 2016/7036, K: 2019/3111 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (21.10.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 25.10.2010 tarih ve E: 2008/3758, K: 2010/5217 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (29.10.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 25.12.1995 tarih ve E: 1991/752, K: 1995/5799 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (03.11.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 28.06.2022 tarih ve E: 2022/2311, K: 2022/4491 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (26.12.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 28.09.2021 tarih ve E: 2020/583, K: 2021/4626 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (21.10.2023)).

Danıştay 4. Dairesi, 28.11.2022 tarih ve E: 2022/5130 sayılı karar.

Danıştay 4. Dairesi, 29.02.2000 tarih ve E: 2000/4735, K: 2000/797 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (23.12.2023)).

- Danıştay 4. Dairesi, 29.03.2013 tarih ve E: 2009/3571, K: 2013/1569 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.05.2023))
- Danıştay 4. Dairesi, 29.12.2021 tarih ve E: 2020/2340, K: 2021/11454 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (19.09.2022)).
- Danıştay 4. Dairesi, 31.03.2015 tarih ve E: 2012/5660, K: 2015/1369 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (02.11.2023)).
- Danıştay 5. Dairesi, 14.03.2006 tarih ve E: 2003/3647, K: 2006/1140 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (20.06.2022)).
- Danıştay 6. Dairesi, 14.06.2019 tarih ve E: 2019/14992, K: 2019/5705 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (25.10.2022)).
- Danıştay 6. Dairesi, 21.06.2022 tarih ve E: 2022/260, K: 2022/7295 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.12.2023)).
- Danıştay 6. Dairesi, 21.09.2022 tarih ve E: 2022/2642, K: 2022/7854 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.01.2024)).
- Danıştay 6. Dairesi, 24.02.2020 tarih ve E: 2018/8657, K: 2020/2302 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (20.10.2022)).
- Danıştay 7. Dairesi, 05.10.2004 tarih ve E: 2004/1123, K: 2004/2340 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (12.08.2022)).
- Danıştay 7. Dairesi, 07.10.1994 tarih ve E: 1990/6645, K: 1994/4615 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (11.11.2023)).
- Danıştay 7. Dairesi, 09.02.1983 tarih ve E: 1981/2542, K: 1983/217 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (07.01.2024)).
- Danıştay 7. Dairesi, 09.11.2004 tarih ve E: 2003/1094, K: 2004/2800 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (23.12.2023)).
- Danıştay 7. Dairesi, 10.06.2002 tarih ve E: 2000/2955, K: 2002/2322 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.09.2022)).
- Danıştay 7. Dairesi, 17.04.1986 tarih ve E: 1984/1245, K: 1986/1295 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (07.01.2024)).

Danıştay 7. Dairesi, 19.01.2021 tarih ve E: 2020/2553, K: 2021/128 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.12.2023)).

Danıştay 7. Dairesi, 24.12.2002 tarih ve E: 2000/3710, K: 2002/4371 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (29.03.2023)).

Danıştay 8. Dairesi, 03.04.1995 tarih ve E: 1994/1849, K: 1995/1009 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (01.05.2023)).

Danıştay 8. Dairesi, 07.04.2021 tarih ve E: 2021/2331, K: 2021/2135 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (12.10.2022)).

Danıştay 8. Dairesi, 07.06.2006 tarih ve E: 2006/1249, K: 2006/12490 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (17.05.2023)).

Danıştay 8. Dairesi, 12.10.2021 tarih ve E: 2021/311, K: 2021/4463 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.09.2023)).

Danıştay 8. Dairesi, 17.02.1998 tarih ve E: 1996/3855, K: 1998/460 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (15.05.2023)).

Danıştay 8. Dairesi, 17.03.2022 tarih ve E: 2022/1852, K: 2022/1770 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.04.2023)).

Danıştay 8. Dairesi, 21.01.2021 tarih ve E: 2017/7440, K: 2021/243 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (15.10.2023)).

Danıştay 9. Dairesi, 09.02.2010 tarih ve E: 2009/5034, K: 2010/624 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (02.10.2023)).

Danıştay 9. Dairesi, 18.10.1989 tarih ve E: 1989/1261, K: 1989/2855 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (04.01.2024)).

Danıştay 9. Dairesi, 20.01.2009 tarih ve E: 2007/2911, K: 2009/33 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (02.10.2023)).

Danıştay 9. Dairesi, 20.01.2009 tarih ve E: 2007/2912, K: 2009/34 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (02.10.2023)).

Danıştay 9. Dairesi, 25.01.2022 tarih ve E: 2019/1140, K: 2022/27 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (27.09.2023)).

Danıştay 9. Dairesi, 27.04.2018 tarih ve E: 2014/2966, K: 2018/2614 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (06.01.2024)).

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 27.11.1998 tarih ve E: 1996/714, K: 1998/615 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (25.11.2022)).

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 06.06.2016 tarih ve E: 2014/1674, K: 2016/2396 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.05.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 02.10.2019 tarih ve E: 2019/1078, K: 2019/666 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.10.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.06.2001 tarih ve E: 2001/80, K: 2001/224 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (24.12.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.11.2017 tarih ve E: 2017/618, K: 2017/521 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (14.09.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.01.2001 tarih ve E: 2000/238, K: 2001/20 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (06.11.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.03.1999 tarih ve E: 1998/80, K: 1999/146 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (31.10.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.04.2022 tarih ve E: 2021/893, K: 2022/539 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.12.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.12.2017 tarih ve E: 2017/548, K: 2017/606 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (20.10.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 15.12.2021 tarih ve E: 2021/1194, K: 2021/1762 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (26.12.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 16.04.2010 tarih ve E: 2008/377, K: 2010/204 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (08.05.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.1994 tarih ve E: 1993/163, K: 1994/223 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (21.09.2022)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.11.2000 tarih ve E: 2000/181, K: 2000/363 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (23.12.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 21.03.1997 tarih ve E: 1996/188, K: 1997/171 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (08.05.2023))

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 22.09.2021 tarih ve E: 2021/2, K: 2021/4 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (10.10.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.10.1997 tarih ve E: 1996/144, K: 1997/453 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (03.11.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.01.2023 tarih ve İtiraz No: 2023/01 sayılı karar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.04.2023 tarih ve E: 2022/1510, K: 2023/377 sayılı karar, (HukukTürk Veritabanı (26.12.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.12.2003 tarih ve E: 2003/313, K: 2003/469 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (30.10.2023)).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 30.04.2013 tarih ve E: 2011/561, K: 2013/158 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (15.11.2023)).

İHAM, 07.12.1982 tarih ve 9804/82 başvuru numaralı 31 DR 231 Kararı.

İHAM, 08.07.1986 tarih ve 9006/80, 9262/81, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81 başvuru numaralı Lithgow ve Diğerleri/Birleşik Krallık Kararı.

İHAM, 12.07.2001 tarih ve 44759/98 başvuru numaralı Ferrazzini/İtalya Kararı.

İHAM, 16.04.2019 tarih ve 12778/17 başvuru numaralı Alparslan Altan/Türkiye Kararı.

İHAM, 19.05.2015 tarih ve 76943/11 başvuru numaralı Greek-Catholic Parish of Lupeni ve Diğerleri/Romanya Kararı.

İHAM, 20.06.2006 tarih ve 17209/02 başvuru numaralı Zarb Adami/Malta Kararı.

İHAM, 24.02.1994 tarih ve 12547/86 başvuru numaralı Bendenoun/Fransa Kararı.

İHAM, 25.03.1999 tarih ve 31107/96 başvuru numaralı Iatridis/Yunanistan Kararı.

İHAM, 26.03.1985 tarih ve 8978/80 başvuru numaralı X ve Y/The Netherlands Kararı.

İHAM, 30.07.2009 tarih ve 67336/01 başvuru numaralı Danilenkov ve Diğerleri/Rusya Kararı

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 03.03.2023 tarih ve E: 2022/442, K: 2023/641 sayılı karar.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, 24.10.2017 tarih ve E: 2017/2876, K: 2017/4226 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (16.04.2023))

İzmir 2. Vergi Mahkemesi, 15.03.2007 tarih ve E: 2006/930, K: 2007/211 sayılı karar (02.10.2023).

İzmir 2. Vergi Mahkemesi, 15.03.2007 tarih ve E: 2006/931, K: 2007/212 sayılı karar (02.10.2023).

İzmir 3. Vergi Mahkemesi, 19.09.2014 tarih ve E: 2014/992, K: 2014/1364 sayılı karar.

Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (RG. 24.02.2022-31760).

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Yönelik Yönetmelik, (RG. 28.08.2010-27686).

Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü, 18.12.2000 tarih ve E: 2000/49, K: 2000/61 sayılı karar (Lexpera Veritabanı (02.11.2022)).

Yargıtay 6. Hukuk Dairesi, 14.04.1989 tarih ve E: 1989/2636, K: 1989/6666 sayılı karar, (Lexpera Veritabanı (26.05.2022)).

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (RG. 02.01.1990-20390).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, (RG. 26.04.2014-28983).

Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği, (RG. 14.12.2022-32043).

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19), (RG. 11.02.2022-31747).

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 13), (RG. 01.12.2017-30257).

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, (RG. 18.04.2015-29330).

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:10), (RG. 26.07.2022-31904).

Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, (RG. 30.06.2007-26568).

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No:456)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 511), (RG. 19.10.2019-30923).

- 1 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 14.12.1949).
- 1 Seri No'lu Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin 7326 Sayılı Kanun Genel Tebliği, (RG. 14.06.2021-31511).
- 1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ, (RG. 27.02.2004-25386).
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (RG. 03.04.2007-26482).
- 1 Seri No'lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği, (RG. 03.04.2007-26482).
- 1 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, (RG. 23.02.1995-22211).
- 2 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, (RG. 29.03.1995-22242).
- 29 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, (RG. 02.03.2001-24334).
- 3 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, (RG. 25.12.1995-22504).
- 4 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ, (RG. 05.12.2008-27075).
- 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ, (RG. 29.06.1997-23034).
- 41 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (RG. 23.02.2007-26443).
- 5 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, (RG. 17.03.1992-21174).
- 100 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 14.09.2006-26289).
- 149 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 18.03.1986-19051).
- 164 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 15.09.1990-20636).
- 182 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 27.05.1988-19824).

2 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (RG. 22.04.2008-26855).

21 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 10.01.2004-25342).

214 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 14.12.1991-21081).

231 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 06.02.2000-23956).

231 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 18.11.1994-22115).

238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 02.03.1995-22218).

255 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 07.02.1997-22901).

270 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 27.12.1998-23566).

28 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 01.08.1988-19886).

293 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 27.01.2001-24300).

31 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 03.04.1986-19067).

311 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 27.05.2020-31137).

333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 28.04.2004-25446).

340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 30.09.2004-25559).

346 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 03.03.2005-25744).

376 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 18.10.2007-26674).

381 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 06.02.2008-26779).

395 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 16.01.2010-27464).

396 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 04.02.2010-27483).

400 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 01.10.2010-27716).

401 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği, (RG. 28.10.1997-23154).

408 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 27.05.2011-27946).

41 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 07.03.1992-21164).

456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 27.08.2015-29458).

458 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 25.12.2015-29573).

478 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 11.02.2017-29976).

485 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 17.12.2017-30273).

50 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 11.03.1995-22224).

500 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 06.07.2018-30470).

506 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 09.03.2019-30709).

509 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 19.10.2019-30923).

51 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 06.07.1995-22335).

520 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 07.10.2020-31267).

529 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 13.07.2021-31540).

530 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 16.07.2021-31543).

537 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. 14.05.2022-31835).

538 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. 31.05.2022-31852).

54 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (RG. 06.12.1996-22839).

57 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 26.12.1997-23212).

6 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, (RG. 30.06.1988-19858).

70 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği (RG. 10.09.1998-23549).

82 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 10.05.2001-24398).

84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 23.11.2001-24592).

97 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG. 31.12.2005-26040).

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı: Esra Keskin

Doğum Yeri ve Yılı:

İletişim:

Yabancı Dil: İngilizce

Eğitim Durumu:

Lise: Bolu Atatürk Anadolu Lisesi (2012)

Lisans: Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Maliye Bölümü (2016)

Yüksek Lisans: Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı (2020)

Mesleki Deneyim:

Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi (2018-Devam Ediyor)

Akademik Eserler:

1. Makaleler:

- Keskin, Esra ve Mıynat, Mustafa (2024). “Genel Tebliğler Işığında Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi”. The Journal of Academic Social Science, 148, ss. 119-135.
- Keskin, Esra ve Terzioğlu, Nesime Kübra (2023). “Türk Vergi Sisteminde Engellilere Tanınan Vergisel Kolaylıklar”. Vergi Raporu Dergisi, 288, ss. 121-134.
- Keskin, Esra ve Mastar Özcan, Pelin (2021). “Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme”. International Journal of Public Finance, 6(1), ss. 137-158.
- Keskin, Esra ve Mastar Özcan, Pelin (2021). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Affının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında İncelenmesi”. Legal Mali Hukuk Dergisi, 17(194), ss. 435-468.
- Mıynat, Mustafa ve Keskin, Esra (2021). “Dijital Çağda Özel İletişim Vergisinin Yeri”. Vergi Raporu Dergisi, 265, ss. 107-119.
- Keskin, Esra (2020). “6771 Sayılı Kanun ile Türk Bütçe Sürecinde Meydana Gelen Değişimler”. Legal Mali Hukuk Dergisi, 16(181), ss. 95-116.
- Keskin Esra (2020). “Uluslararası Bir Vergi Sorunu Olarak: Transfer Fiyatlandırması”. Vergi Raporu Dergisi, 254, ss. 118-133.

2. Kitap & Kitap Bölümleri:

- Kayalidere, Gül ve Keskin, Esra (2023). Pandemi Sonrası Ekonomi Para, Finans ve Yönetim Tartışmaları, Bölüm Adı: (COVID-19 Salgını Sonrasında Türk Vergi Sisteminin Dijital Dönüşüm Performansının Değerlendirilmesi), Ekin Yayınevi, Basım Sayısı:1, ISBN:978-625-6559-56-1, ss. 313-330.
- Keskin, Esra (2022). Dijital Vergileme, Bölüm Adı: (Dijital Hizmet Vergisi: Ülke Deneyimleri Ekseninde Bir Araştırma), Gazi Kitabevi, Editör: Mıynat Mustafa, Canbay Tülin, Basım Sayısı:1, ISBN:978-625-365-064-3, ss. 167-205.
- Gökbunar, Ramazan., Keskin, Esra., Bulut, Fatin Şevki ve Çelik, Şükrü Çağrı (2022). TYYÇ Kapsamında Lisans Düzeyinde Çevrimiçi Öğrenme Ortamlarının Tasarlanması: Planlama, Uygulama, Değerlendirme ve İyileştirme, Bölüm Adı:(Kalite Güvencesini Sağlamada Kamu Maliyesi Dersinin Çevrimiçi Öğrenme Ortamlarının Dinamiklerine Göre Tasarımı: Vergilendirmenin Makroekonomik Etkileri Konusu Örneği), Pegem Akademi, Editör: Hamutoğlu Nazire Burçin, Çukurbaşı Barış, Kıyıcı Mübin, Basım Sayısı:1, ISBN:978-625-8044-72-0, ss. 751-771.
- Keskin, Esra (2021). Dijital Devlet, Bölüm Adı: (Kamu Hizmetlerinin Dijitalleşmesi), Gazi Kitabevi, Editör: A. Kemal Çelebi, Birol Kovancılar, Basım Sayısı:1, ISBN:978-975-, ss. 297-326.
- Teyyare, Erdoğan ve Keskin, Esra (2018). Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimlerde Akademik Araştırmalar-V, Bölüm Adı: (Yerel Yönetimlerde Optimum Hizmet Alanı Ölçütü: Türkiye’deki Büyükşehir Belediyeleri Üzerine Bir Değerlendirme), Gece Kitaplığı, Editör: Levent Aytemiz, Ekrem Karayılmazlar, Basım Sayısı:1, ISBN:978-605-288-397-6, ss. 235-254.
- Teyyare, Erdoğan ve Keskin, Esra (2018). Bilimsel Araştırmalar Kitabı- İktisadi ve İdari Bilimler Cilt II, Bölüm Adı: (Türkiye’de ARGE ve İnovasyona Yönelik Kamu Maliyesi Teşvikleri), Akademisyen Kitabevi, Editör: Azmi Yalçın, ISBN:978-605-258-073-8, ss. 45-58.

3. Bildiriler:

- Kayalidere, Gül ve Keskin, Esra (2023). “Covid-19 Salgını Sonrasında Türk Vergi Sisteminin Dijital Dönüşüm Performansının Değerlendirilmesi”. II. Salihli Sart Para Kongresi (Özet Bildiri/Sözlü Sunum), Manisa, Türkiye.
- Keskin, Esra (2019). “Yeni Anayasa Kapsamında Türk Bütçe Sürecinde Meydana Gelen Değişimler”. 10. Uluslararası Girişimcilik Kongresi, (Özet Bildiri/Sözlü Sunum), Manisa, Türkiye.
- Teyyare, Erdoğan ve Keskin, Esra (2017). “Yerel Yönetimlerde Optimum Hizmet Alanı Ölçütü: Türkiye’deki Büyükşehir Belediyeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. Irregular Migration Towards EU and Balkan Countries, (Tam Metin Bildiri/Sözlü Sunum), Saraybosna, Bosna-Hersek.