

İYİ YÖNETİŞİM İLKESİ PERSPEKTİFİNDEN TÜRK VERGİ HUKUKU UYGULAMALARI

*Turkish Tax Law Practices from The Perspective
of Good Governance Principle*

Ege ŞENTÜRK*

ÖZET

Verginin, devletin sahip olduğu egemenlik gücüne dayalı olarak mükelleflerin mal varlıklarından karşılıksız ve cebren alınması nedeniyle mükellefler ile devlet arasında kurulan ilişkide daima potansiyel bir çatışma hali söz konusu olmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi uyarınca vergilerin, milletin temsilcilerinden oluşan yasa- ma organı tarafından kanunlarla konulup, değiştirilmesi veya kal- dırılması söz konusu olduğundan bunların millet iradesi olduğu kabulü dahi bu durumu değiştirmemektedir. Özellikle giderek ar- tan idarenin düzenleyici işlemler yapabilme imkanının vergi huku- kunda da çok sayıda ve yoğun olarak kullanılması yanında devletin topladığı vergileri harcama yöntem ve hedefleri de mükellefin ver- gi ödeme isteksizliği konusunda bir etmen olarak değerlendirilebi- lir. Bu çerçevede aslında ilk olarak ekonomik alanda ortaya atılan “yönetişim” kavramı giderek idare hukuku ve elbette vergi hukuku

* LL.M, Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Öğrencisi, egesenturk.tr@gmail.com, ORCID: 0000-0001-5613-4698

Makale Geliş Tarihi: 13.12.2024

Makale Kabul Tarihi: 20.01.2025

⇒ **Atıf Şekli:** Ege Şentürk “İyi Yönetişim İlkesi Perspektifinden Türk Vergi Hukuku Uygulamaları”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 20/1 (2025): 541-599.

⇒ Bu eser Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisans- lanmıştır.



alanında da etkili olmaya başlamış, idareden mükellefe doğru olan tek yönlü yöneten-yönetilen ilişkisi farklılaşmaya başlamıştır. Temel olarak yönetim, yönetimden evrilen bir kavram olduğundan, öncelikle her iki kavram ve yönetim kavramından yönetime evrilmede farklılaşmaya neden olan unsurlar ele alınacak ve sonrasında ise yönetim kavramının Türk vergi hukuku alanında yansımaları ve vergi idaresinin konumu değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: İyi Yönetişim, Katılımcılık, Şeffaflık, Vergi Konseyi, Vergi İdaresi.

ABSTRACT

The relationship between taxpayers and the state is inherently fraught with potential conflict, as taxes are compulsorily and without compensation extracted from taxpayers' assets by virtue of the state's sovereign authority. According to the principle of legality of taxes, taxes are imposed, altered, or abolished by laws enacted by the legislative body, which is composed of representatives of the people. Even the acceptance that these taxes represent the will of the people does not alter this situation. In particular, the growing capacity of the administration to enact regulatory measures, which is extensively utilized in tax law, coupled with the methods and objectives of the state's expenditure of collected taxes, can be regarded as factors contributing to the taxpayer's reluctance to pay taxes. In this context, the concept of "governance," originally introduced in the economic sphere, has increasingly begun to exert influence in the fields of administrative law and, naturally, tax law, leading to a transformation in the unidirectional relationship from the tax administration to the taxpayer, characterized by the governor-governed dynamic. Fundamentally, as governance is a concept that has evolved from administration, initially, both concepts and the elements that have led to the differentiation in the evolution from administration to governance will be examined. Subsequently, the implications of the governance concept in the realm of Turkish tax law and the position of the tax administration will be assessed.

Keywords: Good Governance, Participation, Transparency, Tax Council, Tax Administration.

EXTENDED ABSTRACT

In the traditional sense, management refers to the cooperation of individuals for the realization of a common goal, the organization and its functioning in which the duties and powers of the members who form it are determined in order to achieve this common goal. This understanding creates a one-way relationship in the form of the acceptance of the decisions taken by the administration by the governed. Accordingly, an administrative act is a unilateral declaration of will without the consent of the other party, based on the privilege of public power held by the administration.

The traditional approach is subject to change over time with the effect of globalization. The proliferation and freedom in the movement of goods, services and people has led to the need to eliminate the differences that existed first in the field of economy and then in the field of law and bring them closer to each other as much as possible. International organizations have taken the lead in this regard.

This development has created the need for the governed to participate in the operations of the administration. Thus, the concept of management started to evolve into the concept of governance. Essentially, the elements necessary for good governance are also necessary for governance. However, governance differs from the concept of administration because it requires the participation of other actors besides the administration. When participation in governance is ensured, first of all, transparency will be ensured. Thus, auditing and accountability will have a more realistic structure. In addition, the legitimacy of decisions based on consensus achieved through participation and the perception of acceptance by society will increase. The ability to plan the future by taking into account various possibilities will also ensure efficiency and effectiveness in terms of administration. The shift from management to governance will ensure fair sharing of authority and responsibility, and the ability to combat corruption will be enhanced through periodic reports.

Perhaps the most important area where good governance is required is tax law. This is because taxes are collected from taxpayers' assets gratuitously and forcibly based on the sovereign power of the state. This always creates an inherent potential conflict in the relationship between taxpayers and the state. The principle of the legality of taxes provides a certain assurance that taxes can be imposed, amended or abolished by the legislative body consisting of

the representatives of the nation. However, this assurance has become less than sufficient over time.

In this respect, taxation transactions should be considered as individual transactions and general regulatory transactions. In individual taxation transactions, it seems easier to control the legality of the transactions. First of all, taxation procedures start with the declaration of the amounts calculated by the taxpayers based on their own books and documents. The administration has the authority and opportunity to audit these declarations, but it initially relies on them. The audit of the administration is carried out through a system called tax inspection. Taxpayers have the opportunity to participate in this examination process and can express themselves and defend themselves against possible criticism. If, in spite of everything, an action is taken against the taxpayer, the taxpayer has the right to seek a reconciliation with the administration, to ask for correction of errors if there are errors, and to apply to the judiciary in any case. Taxpayers may also benefit from legal protection if they obtain a written opinion from the administration before taking any action and act accordingly. In most cases, the administration may also ask for explanations from taxpayers before taking any action. Nevertheless, it can be said that transparency is often not ensured for individual transactions. For example, in the case of reconciliation, it is not possible for the public to learn the rate of discount accepted by the administration and on what grounds.

When it comes to general regulatory acts, it can be seen that the scope of the problematic area expands. The administration uses the possibility of issuing regulatory acts in large numbers and intensively. Although these procedures are shared at the draft stage, it is not possible to determine how the suggestions and criticisms are evaluated and to what extent they have an impact. However, there is an existing structure called the Tax Council, and it seems possible to increase participation by using it as a more effective advisory body. The fact that the membership of the Tax Council comes from various professional organizations and non-governmental organizations may not be sufficient for democratic participation. Therefore, it may be possible to include public professional organizations operating in the field of tax law in the processes. Although the dynamic structure of tax law requires a certain speed of action, it may be possible to obtain support from relevant academic units for regulatory procedures.

Aside from all these, the fact that the tax administration has adapted to technological developments quite rapidly in recent years and enabled many transactions to be carried out over the internet can be considered as a success. It can be observed that an effective system has been established in a wide range of areas such as book-keeping, preparation of documents, filing of many petitions without going to the tax office and obtaining results, filing of declarations and making payments through the banking system. It should also be noted that this system is gradually improving.

It is clear that the rights expressed by the administration in a text published under the title of 'Declaration of Taxpayers' Rights' point to a change of understanding in the beginning of the differentiation of the one-way governor-governed relationship from the administration to the taxpayer. Since governance has evolved from administration, it can be hoped that the administration will voluntarily contribute to this process and gradually adopt a structure that is more welcoming to participation and harmonization.

GİRİŞ

İnsan topluluklarının olduğu her an ve yerde, bir şekilde yönetim ve bu çerçevede yönetenler-yönetilenler var olmuş, insanlığın gelişimine paralel olarak "*yönetim*" kavramı da değişmiş, gelişmiş ve farklı anlamlara bürünmüştür. Yönetimin varlığı tek başına onu iyi veya kötü yapmadığı için yönetimler bakımından kurallar ve belli şartlar kabul edilmiş, yönetimin bu şartlara uygun gerçekleşmesi beklentisi oluşmuştur. Bu beklentinin sağlandığı yönetimler iyi yönetim veya iyi idare olarak adlandırılmıştır. Ancak iyi idare olmak yine de klasik yönetim anlayışındaki buyurganlığı engellememiştir. İkinci Dünya Savaşı sonrasında ise liberal kapitalizmin gelişimi ve demokrasinin yaygınlaşması ile yönetimler, yönetilenlerin de yönetimde söz hakkı olduğu bir şekle bürünmüştür. Zaman zaman yönetilenlerin yönetime olan güvenlerinin zedelenmesi nedeniyle ortaya çıkan yönetim krizlerinin, yönetilemezlik durumunun aşılması, güvenin tekrar sağlanması çabaları ile yönetimlerin demokratik hesap verilebilirliklerini artırma, temsil edilmeyenlerin sesini duyurma ve yolsuzlukla mücadele gibi amaçlar için iyi yönetim ilkeleri hayata geçirilmeye başlanmıştır. Başlangıçta özellikle ortakların haklarını korumak için şirketlerde açıklık, saydamlık ve hesap verebilirliği ifade eden bir anlamda kullanılan "*yönetişim*" kavramı zamanla tüm örgütler ve özellikle kamu

yönetimi açısından da kendine yer bulmuştur. Yönetişim bu açıdan kamu yönetimi alanında demokratikleşme çabalarını temsil etmektedir. Böylece idarenin karar alma süreçleri belirli usul ve esaslara göre işleyecek, yönetilenler bu süreçlere katılacak, idare dışında olanların idarenin elinde bulunan bilgi ve belgelere ulaşabilmesi sağlandığından idarenin şeffaflığı sağlanarak denetimi kolaylaşacak, idareye güven arttığı gibi alınan kararlara diğer aktörlerin de katılımı söz konusu olduğunda meşruiyet zemini ve uygulanabilirlik artmış olacaktır.

İdarenin varlık nedeni kamu hizmetlerinin görülmesi olarak ele alındığında gerek bu hizmetlerin görülebilmesi ve gerekse idare örgütünün işler durumunda tutulması ancak başta vergiler olmak üzere kamu gelirleri ile mümkün olabilecektir. Bu gelirlerin ve özellikle vergilerin yönetilenlerin mal varlıklarına bir el atma¹ şeklinde olduğu açıktır. Dolayısıyla kamu gider ve harcamalarının yapılması bir boyut ise esasen bu gelirlerin bireylerden sağlanması ile kamu geliri elde edilmesi diğer bir boyuttur. Çalışmamız kamu gelirlerinin gider ve harcamalarla tüketilmesini değil, bir gelir olarak elde edilmesini yani vergilendirme kısmını kapsamaktadır. Yönetilenlerin mal varlığına vergi şeklinde yönetimin el atmasında meşruiyet başta Anayasa ve yasalar olmak üzere düzenleyici işlemlerle sağlanmakta, verginin alınması ise birel işlemlerle yapılmaktadır. Dolayısıyla yönetimden yönetime evrilen kavram karşısında vergi idaresi konumu, verginin karşılıksız ve cebre dayalı olması nedeniyle diğer yönetimlere göre bir kısım özellikler göstermektedir.

I. İYİ YÖNETİŞİM

A. “Yönetim”den “Yönetişim”e Evrilme ile Kavramın Doğuşu, Tanımlama

Çalışmamıza konu “*iyi yönetim*” kavramında yer alan ‘yönetişim’in, ‘yönetim’ kavramına biraz zorlamayla da olsa işteşlik ekinin eklenmesiyle ortaya çıktığı söylenebilir.² Türkçede, (her fiilde kulla-

¹ Elif Yılmaz Furtuna, “Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 25/3 (2021): 436.

² Murat Okçu, “Değişen Dünyayı Anlamak İçin Önemli Bir Kavram: Yönetişim”, içinde Yönetişim ve Yönetim Ekseninde Kamu Yönetimi, ed. Fatma Neval Genç

nılmasa da) fiilden fiil yapan -ş- eki, işteşlik ekidir. İşteşlik eki ile elde edilen fiil, elde edildiği fiilden farklı olarak fiilin birçok kişi tarafından birlikte ya da karşılıklı olarak yapıldığını bildirmektedir. Vurmak – vuruşmak; itmek – itişmek gibi örneklerde bu durum görülebilir. Yeni bir fiil haline gelen yönetim kavramı da yapıldığı tek taraflı bir fiil olan ‘yönetim’den farklı olarak, yönetim / yönetmek fiiline birden çok tarafın katılması ya da karşı karşıya gelmesini ifade etmektedir.³ Ancak yönetilenlerin karar alma sürecine katılması yine de idari işlemlerin tek yanlılık özelliğini ortadan kaldırmayacaktır.⁴ Zira, bireyin iradesi işlemin yapılışındaki temel irade olmayıp, idarenin (yönetimin) iradesinin birey tarafından kabulü de bir şart değildir.⁵ O halde öncelikle “*yönetim*” ve özellikle “*kamu yönetimi*” kavramları üzerinde durmak gerekir.

Genel anlamda “*yönetim*”, ortak amacın gerçekleştirilmesi için bireylerin iş birliği yapmaları, bu ortak amaca ulaşmak için oluşturan üyelerin görev ve yetkilerinin belirlendiği örgütlenmeyi ve bunun işleyişini; “*kamu yönetimi*” ise düzenli topluluklarda kamu gücünün örgütlenişi ve işleyişini içermektedir.⁶ Çalışmamız kamu yönetimine dahil vergi idaresinin konumunu incelediğinden idare ve idarenin işlemleri ile sınırlı değerlendirme yapmak gerekir. İdare, maddi veya fonksiyonel anlamda bir faaliyeti; organik veya uzvi anlamda ise yönetim işinin yapıldığı veya görüldüğü kurum, kuruluş veya yeri ifade etmektedir.⁷ İdare faaliyetlerini idari işlem veya eylemlerle yürütür. Konumuz açısından idari işlemi ele alırsak kavram, “*idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerin ya da yasama veya yargı or-*

(Bursa: Ekin Basım Yayın, 2012), 11. Vuruşma, itişme, kapışma gibi örnekler dikkate alındığında, yönetim kelimesi adeta dilimize (Türkçeye/Türk diline) ait olmayan bir kavram hissiyatı verdiğinden yazarın “*zorlama*” vurgusuna katılıyoruz.

³ Okçu, “Değişen Dünyayı Anlamak”, 11.

⁴ Çınar Can Evren, “İdari Usul İlkelerinin Yönetimi Hukukumuz Açısından Değeri”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 91 (2010): 114.

⁵ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, Türk İdare Hukuku (Ankara: Savaş Yayınevi 2022), 350. Diğer yandan idare hukuku literatüründeki baskın kullanım şekli “*idare*” olmakla beraber konumuz özelinde “*yönetişim*” kavramının “*yönetim*” kavramından türetilmesi nedeniyle zaman zaman idare ve yönetim kavramları (bazen ‘işlev’ ve bazen de ‘teşkilat’ olarak) birbirini yerine kullanılmıştır.

⁶ A. Şeref Gözübüyük, Kamu Yönetimi Hukuku (Ankara: TODAİE Yayınları, 1976), 5.

⁷ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, Türk İdare Hukuku, 8.

ganınca yasama ve yargı fonksiyonu dışında, idare fonksiyonuna ilişkin olarak, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi veya nesnelerin hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamaları”nı ifade etmektedir.⁸ Tanımla ortaya konulduğu üzere, tek yanlı irade açıklamaları olmaları nedeniyle idari işlemlerin karşı tarafın onamına ya da bir mahkeme kararına ihtiyaç duyulmaksızın kişi ya da nesnelerin hak ve yükümlülükleri yani hukuksal statüleri üzerinde sonuç doğurmaları söz konusudur.⁹ Buradan da ortaya çıktığı üzere, idarenin işlemlerinde karşı tarafın katılımı söz konusu olan bazı durumlar olabilirse de genel olarak bu bir şart oluşturmamaktadır. Diğer yandan, idarenin birel işlemleri yanında düzenleyici yani kural işlemleri de söz konusu olabildiğinden, özel olarak daha üst normlar bir katılım aramadığı sürece idare işlemleri kendi içinde oluşturarak tesis edebilmektedir. Zamanla, yeni yönetim yaklaşımı, yöneten ile yönetilenin ayrı tutulduğu tek taraflı karar alma sisteminden birlikte yol aldıkları etkileşimli karar alma sistemine evrilmiştir.¹⁰ İşte “yönetişim”, “yönetim”den farklı olarak temelde kamu yönetiminde katılımcılığı sağlayarak “çok aktörlü yönetim” anlayışını hayata geçirmeye hizmet etmektedir.¹¹

Kavramın, “yönetim”den evrildiğini ifade etmiştik. Bu bir ihtiyacın, değişen zaman ve anlayışın, daha da somut olarak küreselleşmenin bir ürünü veya sonucu olarak ele alınabilir. Bu açıdan kavram, bir yandan devletin kendi iç işleyişi ve organizasyonundaki sorunlardan kaynaklanan mağduriyetlerin bir temel hak sorunu olarak görülmeye başlanması ve diğer yandan devleti etkin ve işlevsel olmaya zorlama açısından zamanın ruhunu da yansıtmaktadır.¹² Zaten yönetim ve

⁸ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, Türk İdare Hukuku, 342.

⁹ Onur Karahanoğulları, İdare Hukuku (Ankara: Turhan Kitabevi, 2022), 42.

¹⁰ Onur Kaplan, “Good Governance, Rights and State: Quo Vadis Administrative Law?”, Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi, 5/3 (2022): 623.

¹¹ Süleyman Sözen ve Bülent Algan, İyi Yönetişim (Ankara: T.C. İçişleri Bakanlığı, 2009), 12.

¹² Can bu kavramın, bir yandan “*genel mahiyette bir politika (policy) sorunu*”nu ve diğer yandan ise “*hak ihlallerine yol açtığı her durumda yargısal bir kriter olarak*” işlev görmeye başladığı noktasında değerlendirmektedir. Bkz. Osman Can, “‘Do-laylı Etki’ ve ‘İyi Yönetişim’ Kuramları Üzerinden Anayasa Mahkemesi İçtihatları-na İlişkin Bazı Gözlemler”, Anayasa Yargısı Dergisi, 35/1 (2018): 32, 34.

yönetişim kavramları ile ifade edilen iki yapıda da ortaya çıkan sonuçlar (idarenin işlem ve eylemleri) arasında bir fark olmadığı, esasen yöntemlerdeki farklı yaklaşımlarla kavramların ayrışarak oluştuğu dikkate alındığında bu anlaşılır bir durum olmaktadır.¹³ Özellikle ekonomi alanında kullanılıyor olsa da “küreselleşme (globalleşme)” kavramı ekonomi ile sınırlı değildir. Küreselleşme ile farklı ulusal sistemler, ekonomi yanında ekonominin örgütlenmesi ve işleyişi için gerekli hukuk alanında yakınlaşmaya başlamıştır.¹⁴ Mal ve insan hareketlerinin kolaylaşması ve çoğalması ekonomik etkileri ve dolayısıyla hukuki etkileri tetiklemiştir. Bu durum, ulusüstü veya uluslararası örgütlenmelerin daha etkin olmasını gerektirmiş, bu örgütler uluslar ve devletler sınırlı olmayan düzenlemelerin yapılmasında ve bunların bir anlamda bağlayıcı kılınmasında önemli rol oynamaya başlamışlardır. Örneğin bu yakınlaşma, “Avrupa Birliği Adalet Divanı”, “uluslararası tahkim”, “Dünya Ticaret Örgütü” gibi değişik hukuki mekanizmalarla karşılıklı etkileşimden bütünleşmeye doğru evrilmektedir.¹⁵ Özellikle sözleşmeler ile uluslararası bir hukuk yaratan küreselleşme ulusal hukuklara da etki ederek bireysel hakların korunması anlamında da gelişmelere yol açmaktadır.¹⁶

Bu gelişme veya evrilmeye paralel olarak anglo-amerikan öğretisinde yer bulduğu üzere giderek “küresel idare hukuku” ve bunu oluşturan dört temel kaynaktan söz edilmeye başlanmıştır: i) Ulusal idare hukuklarında ortaya çıkan özellikle usule ilişkin ilkeler, ii) hukuk devleti değerleri, iii) OECD, Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası tarafından üzerinde durulan “şeffaflık”, “katılımcılık” ve “hesap verilebilirlik” gibi ilkeler, iv) insan hakları ilke ve değerleri. Sayılan kaynaklar içinde yer alan “yönetişim” ile aslında “kamu yönetimi”nin siyasetten koparılmaya çalışıldığı, ekonomik alanın özerkleştirilmesi ile karar süreçlerinin daha sağlıklı işleminin amaçlandığı söylenebilir.¹⁷

¹³ Selman Karakul, “Hukuki ve İdari Denetim Ölçütü Olarak İyi Yönetim İlkeleri”, Ombudsman Akademik Dergisi, 3 (Temmuz Aralık 2015): 75.

¹⁴ Turgut Tan, Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri (Ankara: Turhan Kitabevi, 2010), 5, 11.

¹⁵ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar (Ankara: Turhan Kitabevi, 2021), 11.

¹⁶ Tan, Ekonomik Kamu Hukuku, 6.

¹⁷ Tan, Ekonomik Kamu Hukuku, 6 ve aynı yönde Gözübüyük ve Tan, İdare Hukuku, 11. Bu kavramların ne anlama geldiği bir UNDP (BM Kalkınma Programı) belge-

Söz konusu değişimde tarihsel olarak iki dönüm noktasından söz edilebilir. Öncelikle 1980'li yıllara kadar “*yönetişim*” ve “*yönetim*” aynı anlamlarda kullanılırken sonrasında özellikle 1990'lı yıllardan itibaren kavramın “*yönetim*”den ayrıştığı görülmektedir.¹⁸ Bu ayrışmada dikkate alınacak yönetim, geniş anlamda; “*yönetme biçimi/faaliyeti*” olarak bireylerin ya da grupların kendi çıkarlarını ifade etmeleri, kanuni haklarını kullanmaları, yükümlülüklerini yerine getirmeleri ve uyumsuzluk halinde hakeme başvurabilmelerini sağlayan süreç ve kurumları ifade etmektedir.¹⁹ Dar anlamda ise kavram 1980 ve 1990'lı yılların ardından devletin nitelik ve rolündeki değişime paralel olarak, kamu hizmetinin sunumunda idarenin tek yetkili olmasından çıkarak hiyerarşik bürokrasi yerine veya onun yanında başka aktörlere de yer verilmesini içermektedir.²⁰

Bu açıklamalar ışığında, yönetişimin devlet merkezli yönetimden toplum merkezli yönetime geçişi içermesi ile kamu yönetimi faaliyetlerinde önemli değişiklikleri gerekli kıldığı söylenebilir. Nitekim yönetim kavramının çıkış noktasının küreselleşmenin baş aktörleri de olan uluslararası örgütler ve faaliyetleri olduğu dikkate alındığında bunun şaşırtıcı bir durum olmadığı tespiti hatalı olmayacaktır.

Ortaya çıktığı üzere “*yönetişim*” kavramı kolay tanımlanabilir gözüktükçe de görece yeni bir kavram olması yanında bir örgütlenmenin söz konusu olduğu küresel ve yerel ölçekte siyasi, ekonomik ve sosyal alanların hemen hepsinde kullanılabilir olması nedeniyle aslında du-

sinde ortaya konulmuş ve iyi yönetim bu unsurların bir bileşkesi olarak tanımlanmıştır. Bkz. Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı, Governance For Sustainable Human Development (New York: A UNDP Policy Document, 1997), 4. Söz konusu belgede, şeffaflık, hesap verebilirlik ve katılımcılık yanında ayrıca cevap verebilirlik, hukuk devleti, etkinlik, eşitlik ve stratejik vizyon gibi unsurlara da yer verilmiştir.

¹⁸ Süleyman Sözen, Demokratik Yönetişim ve Poliste Hesap Verebilirlik (Ankara: Adalet Yayınevi, 2014), 14.

¹⁹ Bu gruplar, diğer gruplardan belirli taleplerde bulunan, ortak davranışlara sahip “*çıkar grupları*” ve çıkar gruplarının özel bir türü olarak hükümet ve yönetim üzerinde çeşitli yollardan etkili olan “*baskı grupları*”dır. Bkz. Hakan Ay, Vergi Politikaları ve Baskı Grupları (İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2010), 6, 8. Ayrıca Bkz. Sözen, Demokratik Yönetişim, 14.

²⁰ Sözen, Demokratik Yönetişim, 15.

rum böyle değildir.²¹ Farklı yazarlar, çalışma alanlarına göre dar veya geniş anlamlarda farklı tanımlamalara gitmekte ise de bunların ortak paydaları ve tümünde iyi yönetişimin karakteristik özelliği olarak *“karşılıklı etkileşim”*in baskın unsur olduğu dikkate alınarak bir tanımlama gayretine gidilebilir.²² Bu çerçevede *“yönetişim”*i, bir toplumun siyasi, ekonomik ve sosyal işlerini, sistemdeki tüm aktörlerin (bireyler, kamu, özel sektör ve sivil toplum kuruluşları) ortak çabaları ile bunların arasındaki ilişkiler bağlamında yürütmek için kullandığı değerler, politikalar ve kurumların oluşturduğu otorite kullanım biçimine dair bir yapı veya düzenin oluşturduğu sistem olarak tanımlayabiliriz.²³

Yönetim ve her ne kadar bundan evrilmişse de yönetişim kavramlarının aynı hususları ifade etmediği yukarıda ele alınmıştır. O halde var olan idare mekanizmasının düzenli ve etkin çalışmasını ifade eden ve aslında kamu hukuku ile sınırlı olmadığı için bu anlamda iyi yönetişimle benzerlik gösteren *“iyi idare”* kavramına da değinmek gerekir.²⁴ İdare hukuku açısından *“iyi idare”*, idari işlemlerin ve eylemlerin düzenlenmesinde ve yürütülmesindeki aşamaların hukukun

²¹ Gündoğan da bu yönden, *“kurum içi yönetişim”*, *“kurumlar arası yönetişim”*, *“şirket yönetişimi”*, *“sosyal yönetişim”*, *“siyasal yönetişim”*, *“ekonomik yönetişim”*, *“yerel yönetişim”*, *“ulusal yönetişim”*, *“küresel yönetişim”* gibi birçok ad altında, aslında *“mevcut olan kavramlara yönetişimle beraber farklı bir içerik kazandırılarak”* kullanıma dikkat çekmektedir. Ertuğrul Gündoğan, *“Yönetişim: Kavram, Kuram ve Boyutlar”*, içinde *Yönetişim Kuram Boyutlar Uygulama*, ed. M. Akif Çukurçayır, H. Tuğba Eroğlu ve Hülya Eşki Uğuz (Konya: Çizgi Kitabevi, 2010), 13, 14

²² İsmail Yeşil, *Avrupa Birliğinde İyi Yönetişim ve İyi İdare Hakkı* (Ankara: Adalet Yayınevi, 2023), 33.

²³ Yaptığımız tanımlamada şu kaynaklar esas alınmıştır: Ömer Bozkurt, Turgay Ergun ve Serife Sezen, *Kamu Yönetimi Sözlüğü* (Fransızca ve İngilizce Karşılıklarıyla) (Ankara: TODAİE Yayını, 2008), 274; Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı, *Governance For Sustainable Human Development*, 2, 3; The World Bank, *Development In Practice Governance The World Bank’s Experience* (Washington, D.C.: A World Bank Publication, 1994), xiv; Hande Tek Turan, *“Yönetişim ve Yeni Kamu Yönetimi”*, içinde *Yönetişim Türk Kamu Yönetimine Yansımaları*, ed. Fatma Neval Genç (Konya: Çizgi Kitabevi, 2013), 64, 65; Münevver Bayar, *Yönetişim ve Örgüt Kültürü Boyutlarıyla Örgütsel İnovasyon* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2022), 13, 14.

²⁴ Gülseren Aydın, *“Vergi Uyumunda İyi Vergi İdaresinin Rolü”*, *Mali Hukuk Dergisi*, 20/235 (2024): 1268.

üstünlüğü çatısı altında işlemlerini ifade eder.²⁵ İdarenin “iyi” olup olmadığının belirlenmesinde, kurallara uyma açısından yönetilenler değil yönetici ve yönetimin gösterdiği saygı ve uyum önemli olup, zaten bu durum hukuk devletinin de bir gereğidir.²⁶

Ancak yönetim kavramı üzerine inşa edildiğinden idarenin düzenli ve hukuka uygun çalışmasını ifade etse de özünde “katılım” ve bağlı olarak “çok aktörlülük” gibi temel unsurların yer alma zorunluluğu olmadığından “iyi idare”nin “iyi yönetim” ile aynı kapsamda olduğunu söylemek güçtür.²⁷ Aşağıda iyi yönetim kavramının varlığı için aranan unsurlara değinilecek olup genel olarak bunlara kaynaklık eden metin ve uygulamaları şu şekilde sıralamak mümkündür:

²⁵ Tanımda kullandığımız “*hukukun üstünlüğü çatısı altında*” ibaresi, Avrupa Birliği Temel Hakları Bildirgesi’nin “*İyi idare hakkı*” başlıklı 41. maddesinde yer alan düzenlemelerle hareketle; işlerin idare tarafından tarafsız ve adil bir şekilde ve makul bir süre içinde görülmesi, bir işlemin yapılmasından önce ilgililerin görüşlerinin dinlenmesi, herkesin kendi dosyasına erişme hakkı ve meşru gizlilik çıkarlarına ve mesleki ve ticari gizliliğe saygı gösterilmesi, idarenin kararları konusunda gerekçe gösterme yükümlülüğünü içermektedir. Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu, “Temel Haklar Şartı, Eşitlik ve Ayrımcılık Alanında Avrupa Birliği Direktifleri”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://www.tihek.gov.tr/upload/file_editor/2019/03/1551818880.pdf. İyi idare kavramının Türk pozitif hukukunda kaynakları için Bkz. Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, Türk İdare Hukuku, 552, 553, 554.

²⁶ Selman Sacit Boz, Cihat Yurdaer ve Yunus Eraslan, “İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi İdare”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 27/3 (2019): 520. Nitekim Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte “*İyi yönetim ilkeleri*” şeklinde yer alan düzenleme unsur çeşitlilik ve kapsamı itibarıyla bir anlamda “iyi yönetim”e yaklaşmakta ise de en önemli unsur olan “*katılımcılık*” unsuruna yer vermediğinden “iyi yönetim” değil “iyi idare” zemininde değerlendirilebilir. Kurum kararlarında bu ilkelerin daha çok “*idari güven*”, “*idari istikrar*” gibi kavram kullanımı ile yer aldığı görülmektedir. Bkz. Kamu Denetçiliği Kurumu, 28.04.2017, BN.2017/2171, <https://kararlar.ombudsman.gov.tr/Arama/Download?url=20170317\41121\Yayin\Karar-2017-2171.pdf&tarih=2017-04-28T00:00:00.0000000>, 29.11.2024.

²⁷ İyi yönetim/iyi idare ile iyi yönetim kavramlarının aynı özü içeren farklı alanlara ait kullanım tercihleri olduğu, hukuk alanında yapılan çalışmalarda yönetim (idare) kavramının, diğer alanlarda yapılan çalışmalarda ise yönetim kavramının kullanıldığı değerlendirilmesi için Bkz. Boz, Yurdaer ve Eraslan, “İdare Hukuku Boyutuyla”, 504 ve aynı yönde Feiza Ağgöl Kırıcı, Avrupa Örneğinden Hareketle İyi İdare (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), 64.

- i. Avrupa Tek Senedi (1987), Avrupa Birliği Antlaşması (1993), Amsterdam Antlaşması (1999), Nice Antlaşması (2003) ve Lizbon Antlaşması (2009).²⁸
- ii. Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi (Şartı).²⁹
- iii. Avrupa Birliği hukukunun genel ilkeleri (Üye devletlerin anayasa, kanun veya hukuki uygulamalarında kabul edilen temel hak ve özgürlükleri içeren ilkeler Birlik hukukunun da genel ilkeleri olarak kabul edilmektedir.).³⁰
- iv. Uluslararası hukukun genel ilkeleri ve uluslararası teamül.³¹
- v. Avrupa Yönetişimi Beyaz Kitabı.³²
- vi. Çevre Konularında Bilgiye Erişim, Karar Vermeye Halkın Katılımı ve Yargıya Başvuru Sözleşmesi (Aarhus Sözleşmesi).³³

Türk hukukunda söz konusu metinler ve bunlarda yer bulan ilkelere, *“vatandaş odaklı devlet anlayışı”, “kamu hizmetlerinin etkin, verimli, saydam ve hesap verebilirlik şeklinde yürütülmesi”, “hizmetlerin*

²⁸ T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, “Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği’nin işleyişi Hakkında Antlaşma”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.ab.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf>.

²⁹ “Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://insanhaklari-merkezi.bilgi.edu.tr/media/uploads/2015/08/01/AB_TemelHaklarSarti.pdf.

³⁰ Sanem Baykal ve İlke Göçmen, Avrupa Birliği Kurumsal Hukuku (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016), 364.

³¹ Yeşil, Avrupa Birliğinde, s. 88.

³² ‘Beyaz Kitap’, Avrupa Komisyonu tarafından belirlenmiş bir konuda topluluk eylemine yönelik somut öneriler içeren dokümanlar veya yönergenin adıdır. Avrupa Komisyonu, “European Governance: A White Paper”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/doc_01_10/DOC_01_10_EN.pdf. Ayrıca Bkz. Avrupa Komisyonu, “Beyaz Kitap Avrupa’nın Geleceği”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.abbilgi.eu/sites/default/files/publications/white-paper-tr-15052017-final.pdf>.

³³ Türkiye’nin taraf olmadığı çevre ile sınırlı bu Sözleşme, herkesin çevresel bilgiye ulaşması, kararlara katılması ve uygulamasında rol almasını hedefleyen, aktif ve katılımcı bir çevre hukuku anlayışının uluslararası egemenliği hedeflemektedir. Sözleşmenin 1. maddesinde amaç, çevresel konularda bilgiye erişim, halkın karar alma süreçlerine katılımı ve yargıya başvurma hakkını garantileme olarak belirlenmiştir. Sözleşmenin Türkçe metni için Bkz. Ilgın Özkaya Özlüer, Elif Bozkurt ve Gamze Ovacık, Çevresel Konularda Bilgiye Erişim Rehberi ve Aarhus Sözleşmesi (İstanbul: Ekoloji Kolektifi Derneği, 2018), 23.

vatandaşların hak ve menfaatlerini koruyacak şekilde icra edilmesi ve denetlenmesi”, “hizmet sunum kapasitesinin sürekli geliştirilmesi”, “vatandaşların usulüne uygun müracaat ve şikayetleri üzerinde hassasiyetle durulması”, gibi kavram kullanımıyla kendisine alan bulduğu görülmektedir.³⁴

³⁴ Bkz. “Rehberlik, Teftiş ve Denetim Faaliyetlerinin Düzenli ve Etkin Bir Şekilde Yerine Getirilmesi” konulu 25.11.2024 tarih ve 2024/14 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi, RG., 26.11.2024, S. 32734.

B. İyi Yönetişimi Oluşturan Unsurlar ya da Varlığının Şartları

İyi yönetişimi oluşturan, onu var eden unsurlar literatürde farklı görünen ayrımlara tabi tutulmakta ise de temel olarak uluslararası metinlerden yola çıkılarak, i) katılımcılık, ii) şeffaflık ve iii) hesap verilebilirlik kavramları üzerine inşa edildiği görülmektedir.³⁵ Esasen bu üç unsurun, örneğin hesap verilebilirlik için şeffaflığın; şeffaflık için hesap verilebilirliğin ve aslında katılımcılık için bu ikisinin aranması gerektiği ve bu nedenle bir bütün olduğu düşünülebilir. Ancak örneğin şeffaf olmak tek başına hesap verilebilir olmayı sağlamadığı gibi, hesap verilebilir olmak da tek başına katılımcılığı sağlamayacağından bu üçlü ana ayrım üzerinden değerlendirme yapmak daha doğru görünmektedir. Bu bağlamda iyi yönetişimi oluşturan ana unsurları aşağıdaki şekilde ele alabiliriz.

1. Katılımcılık

Katılımcılık, yönetim-yönetişim ayrışması ve kavramlaştırmasının en önemli bileşenidir. Kamu kesimi yanında yurttaş – sivil toplum – özel sektör de yönetimde yeni aktörler olarak yer almakta; böylece farklı çıkarların farklı bakış açılarıyla demokratik katılım ortamlarında müzakeredilmesiyle bulunulacak çözümlerin daha işlevsel, kalıcı ve geniş kesimler için tatmin edici olmasının sağlanması amaçlanmaktadır.³⁶

Katılımından söz edilen idare dışındaki diğer aktörler, bir kısım süreç, mekanizma ve kurumlar vasıtasıyla çıkarlarını korumaya, kanuni haklarını kullanmaya, yükümlülüklerini yerine getirmeye ve ayrılıklarını göstermeye çalışan yurttaşlar veya yurttaş kümeleridir.³⁷

³⁵ Ertuğrul Gündoğan, "Katılımcı Demokrasi Bağlamında Yönetişim ve Bağcılar Belediyesi Örneği", Yayınlanmamış Doktora Tezi (İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2007), 118-155; Halim Emre Zeren, "Yönetişim Ekseninde Türkiye'de Sivil Toplum Kuruluşları", içinde Yönetişim Türk Kamu Yönetimine Yansımaları, ed. Fatma Neval Genç (Konya: Çizgi Kitabevi, 2013), 147, 148; Yeşil, Avrupa Birliğinde, 79-85.

³⁶ Kalkışım, burada üniversiteler, araştırma-geliştirme kuruluşları, yarı kamusal kuruluşlar vurgusuyla sivil toplum kesimlerini örneklendirmektedir. Bkz. Hasan Mahmut Kalkışım, "Yönetişim Kavram ve Teorisi Üzerine Bir Değerlendirme", içinde E-Yönetişim Kavramsal/Kuramsal Çerçeve, Ülke İncelemeleri ve Türkiye'ye Yansımaları, ed. Bekir Parlak ve Kadir Caner Doğan (İstanbul: Beta Basım Yayım, 2019), 25.

³⁷ Turgay Ergun, Kamu Yönetimi Kuram Siyasa Uygulama (Ankara: TODAİE Yayını, 2004), 334, 335; Yavuz Kahraman, Levent Vurgun ve Seza Öztop, "Yönetişim Anlayışı

Katılımdan beklenen ise karar verme süreçlerinin sadece idarenin bir işi ve yetkisi olarak görülmeyle yurttaşların, ticari ya da sivil toplum örgütlenmelerinin de buna dahil edilmesiyle *“birlikte yönetim”* anlayışının gerçekleştirilmesidir.³⁸ Böylece yönetim, yöneten-yönetilen arasındaki etkileşim sonucu ortaya çıkacak bir eylem tarzı olarak ortaya çıkacaktır.³⁹ Daha somut olarak, *“yönetim”*, geleneksel olarak dikey hiyerarşik kademeli bir ilişki içerirken, *“yönetişim”*, diğer aktörlerin *“yönetim”*e dahil olması ve her aşamada değerlendirmede bulunulması nedeniyle yatay ve katılımcı bir anlayış içermektedir.⁴⁰ İşte bu nedenlerle yönetim kavramından işteşlik eki ile yönetişim kavramının türetilmesi kendi içinde anlamsal olarak isabetli görünmektedir. Zira tek yanlılık ifade eden *“yönetim”*, bu şekilde karşılıklı etkileşim ve katılım ile *“çok aktörlü”* bir hale yani *“yönetişim”*e evrilmiş ve kavram da tam olarak bunu ifade eder bir kapsama bürünmüştür.

Yönetişimi, demokrasi-seçim / yönetişim-katılım benzeşimi ile ele aldığımızda; seçimlerin demokratik yönetimin oluşumunu sağlasa da oluşumdan sonraki işleyişi yani *“yönetimde demokrasi”*yi sağlamak konusunda yetersiz kalabilmesi ile de ilişki kurabiliriz.⁴¹ Yönetişim, yönetimde demokrasiyi sağlayacak, kavramın içinin doldurulmasını mümkün kılacak bir etkileşim ve birlikteliği yönetim kavramının barındırdığı tek taraflılıktan ayrılma ile mümkün kılmaktadır.⁴² Bu ne-

ve Değerlerin Yönetim Kültürüne Etkileri”, içinde Yönetişim ve Yönetim Ekseninde Kamu Yönetimi, ed. Fatma Neval Genç (Bursa: Ekin Basım Yayın, 2012), 121.

³⁸ Sözen ve Bülent Algan, İyi Yönetişim, 13.

³⁹ M. Cahit Güran ve M. Umur Tosun, “Yolsuzlukla Mücadele Olgusu ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21/2 (2003): 159.

⁴⁰ Yeşil, Avrupa Birliğinde İyi Yönetişim ve İyi İdare Hakkı, s. 30. Aynı yönde Gündoğan, “Yönetişim”, 45.

⁴¹ Gündoğan, “Yönetişim”, 35; İl Han Özay, Günışığında Yönetim (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017), 2. Diğer yandan Özay, *“yönetimde demokrasi”* kavramı karşılığı olarak kitabına isim olarak da aldığı *“Günışığında Yönetim”* kavramını kullanmayı tercih etmektedir. Kavramın izine ABD’de Kongre’nin Watergate Skandalı ve diğer gizlilik karşıtı yasalara bir cevap olarak, 1976 yılında hükümet müzakerelerini kamuoyu denetimine açan *“Gün Işığında Yönetim Yasası”* (The Government in the Sunshine Act) ile ilişkilendirilmesi de mümkündür. Bkz. Mahmut Akpınar, “Gün Işığında Yönetim Açısından Türk Kamu Yönetiminde Açıklık ve Şeffaflık Sorunu”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16/2 (2011): 239.

⁴² Kalkışım, “Yönetişim Kavram”, 21.

denle, şeffaflık ve açıklık, hesap verme ve çoğulculuk başta olmak üzere ilkeyi oluşturan diğer unsurların da varlık nedeni katılımcılık ile ilgilidir.⁴³ Yönetişim hem bu unsurlarla var olmakta hem de demokratik yöntemleri karar alma süreçlerine dahil ederek bu unsurların gerçekleştirilebilmesi için gerekli mekanizma ve yöntemlere de rehberlik etmektedir.⁴⁴

Yönetim işi, karşılıklı olma ile evrilen yönetimde iki taraflı hale geldiğinden geleneksel yönetim anlayışında pasif konumda olan yönetilenlerin aktif hale getirilmesi gerekmektedir.⁴⁵ Dolayısıyla katılımcılık, i) yapılmasını planlananların açıklandığı *“bilgilendirme”*, ii) ilgililerden toplantı, açık oturum ya da anketler gibi yollarla geri bildirimlerin toplandığı *“danışma”* ve iii) tarafların süreçlere doğrudan dahil olduğu *“aktif katılım”* olarak üç aşamada da söz konusu olmak durumundadır.⁴⁶ Aktif katılım, idare dışındaki aktörlerin sürece dahil olmasıyla *“bir şekilde dinlenilmesini”* gerektirmektedir. Dinlenilme hakkı, ilgililerin, bir idari işlemin yapılmasından önce haklarını, özgürlük-

⁴³ Yönetimde açıklık ilkesi genelde saydamlık ilkesi ile aynı anlamda kullanılmakla birlikte, açıklık saydamlığı da içeren ve bünyesinde i) saydamlık yanında ii) ulaşılabilirlik ve iii) cevap verebilirlik şeklinde üç karakteristik unsur içeren bir çatı kavram olarak değerlendirilebilir. Aynı yönde Bkz. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007 2013 Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu (Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, 2007), 6. Diğer yandan Özay'ın, *“Günüşiğinde Yönetim”* yani *“Yönetimde Demokrasi”* için olmazsa olmaz şeklinde ifade ettiği, i) idarenin karar alma mekanizmasının önceden belirlenmiş bir usule bağlanmış olması, ii) bilgi edinme özgürlüğü ve iii) idarenin karar alma toplantılarına isteyenin yetkili olarak katılmaya hakkı da yönetim kavramının unsurları ile ilişkilidir. Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, 2, 3, 5.

⁴⁴ Kaplan, *“Good Governance”*, 623.

⁴⁵ Sevcan Beşikci, *“Algı Yönetimi ve Yönetişim”*, içinde *Yönetişimde Yeni Yaklaşımlar*, ed. Volkan Ekin ve Tuğçe Çedikçi Çevik (İstanbul: Kriter Yayınevi, 2018), 148, 149.

⁴⁶ Emine Çeliksoy, *Yönetişimin Kurumsallaşma Üzerine Etkileri: AB Ülkeleri ve Türkiye Örneği* (Ankara: Gazi Kitabevi, 2020), 110. Literatürde, kamusal katılımın hangi yöntemin ve hangi aracın kullanılacağı konusundaki tercih, eldeki konuya bağlı olmak kaydıyla çeşitli biçimlerde, en temelden en gelişkine çeşitli araçların kullanımıyla gerçekleştirilebileceği ve bunun yapılandırılmasında farklı sayıda basamaklardan oluşan *“katılım merdiveni”* adı verilen yöntemin kullanılacağı, ifade edilmekte ise de temel olarak bizim de ele aldığımız şekliyle üç basamağın bulunduğu kabul edilmektedir. Anke Ruige, Sezin Üskent ve Pavel Micka, *Yönetişim ve Katılım Etkili Katılım İçin Araçlar, Yöntemler, Mekanizmalar, Yönetişim ve Katılım Rehberi, Stratejik Yerel Yönetişim Projesi* (Ankara: İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, 2014), 20.

lerini ya da hukuki yararlarını savunmak üzere kendi tercihleri doğrultusunda yazılı veya idarece düzenlenecek görüşme toplantısında sözlü açıklama yapmalarını, tanık dinletebilmelerini, idareye her türlü bilgi ve belge sunmalarını, bilirkişi incelemesi yapılması isteğinde bulunmalarını kapsamaktadır.⁴⁷

Yönetenler dışında diğer aktörlerin de süreçlere dahil olması; i) idarenin faaliyetlerinden etkilenecek olanların kendi uzmanlıklarını dahil ederek daha iyi, somut ve sürdürülebilir sonuçlar ortaya konmasına, ii) kamusal faaliyetlerin meşruiyetinin ve yeni düzenlemelerin benimsenmesinin artmasına ve iii) yönetime olan güvenin artması ile demokrasinin güçlenmesine katkı yapacaktır.⁴⁸ Özellikle ülke çapında uygulanacak -şekli anlamda değilse de maddi anlamda birer kanun olan düzenleyici işlemlerde, ilgili idare, kurum ve kuruluşların yanında, üniversite, sivil toplum örgütü ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından temsilcilerin idare nezdinde görüşmelere katılması bu açıdan önemlidir.⁴⁹

2. Hukuk Devleti

Hukuk devleti kavramı, kişilerin hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi, yönetimin her türlü eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olma zorunluluğu ile yargı denetimine tabi olmasını ifade etmektedir.⁵⁰ Hukuk devleti kavramının tarihi gelişim olarak ortaya çıkmasında temel nedenin yürütmenin yargı denetimine tabi tutulma çabalarına bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.⁵¹ Kişi haklarının yasama organına da korunmasının gerekebileceği tarihsel süreçte daha sonralı ortaya çıkan ve kabul gören bir düşüncedir.⁵² Bireylerin sadece yargı yoluna

⁴⁷ Genel İdari Usul Kanunu Tasarısı 2003, m. 25.

⁴⁸ Ruige, Üskent ve Micka, Yönetişim ve Katılım, 15.

⁴⁹ Genel İdari Usul Kanunu Tasarı 2003 m. 30 ile yapılmak istenen düzenleme ile en az üç üniversite, sivil toplum örgütü ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından birer temsilcinin genel görüşme toplantısına davet edilmesi öngörülmüşse de bunları idarenin kendi belirlemesine bırakılması eleştiriye açıktır.

⁵⁰ Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku (Ankara: Yetkin Yayınları, 2021), 124.

⁵¹ Ferman Demirkol, Anayasa Hukuku Genel Esaslar Türk Anayasa Hukuku (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017), 202; Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, 125.

⁵² Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, 125.

gidebilme imkanları olması hukuk devleti için yeterli olmayıp, idare-nin de hukuka uygun hareket etmesi gerekir.⁵³

Hukuk devleti ilkesi Anayasamızın 2. maddesinde bir tanıma yer verilmeksizin *“Cumhuriyetin nitelikleri”* arasında sayılmıştır. Anayasa Mahkemesi, hukuk devletini, *“eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlet”* olarak tanımlamaktadır.⁵⁴

İyi yönetişimin sağlanması, kurallar yanında kişi ve kurumların sorumluluk, görev ve yetkilerinin açıkça ortaya konmasını, öngörülebilirliğin sağlanması ile keyfiliğin önlenmesini yani hukuk devletinin hayata geçirilmesini gerekli kılmaktadır. İdarenin hukuka uygun faaliyette bulunması, takdir yetkisi söz konusu olduğunda dahi bunun kötüye kullanılmadan adil ve doğru biçimde kullanılmasını gerektirir.⁵⁵ Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında hukuk devleti kavramına atfen yer verdiği *“yönetilenlere en güçlü, en etkin ve en kapsamı biçimde hukuksal güvencenin sağlanması”* gerekçe de bu yönde ele alınabilir.⁵⁶

3. Hesap Verebilirlik

Kamusal kaynak kullanan herkesin, herhangi bir talep veya beklenti olmasa bile kendisi dışındaki kişi, kurum, sivil toplum örgütleri, kamuoyu ve yargıya hesap vermeye hazır ve istekli olmasıdır. Hesap verme ile verebilirlik, hazır olma ve isteklilik yönünden farklı kavramlardır. Bu nedenle, hesap verebilirlik hem bir mekanizma ve hem de bir erdem yani meziyet olarak olumlu bir özellik şeklinde ele alınabilir.⁵⁷ İdare hukuku bağlamında ele alındığında hesap verebilirlik, şef-

⁵³ Demirkol, Anayasa Hukuku, 201.

⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, 18.05.2023, E.2023/23, K.2023/101, RG., 28.07.2023, S. 32262 ve aynı yönde Anayasa Mahkemesi, 25.01.2023, E.2022/133, K.2023/15, RG., 06.04.2023, S. 32155.

⁵⁵ A. Selçuk Özgenç, “Yabancı Paraların Değerlemesinde Yetki Sorunu Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, 433 (Ekim 2024), 38.

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, 12.11.1991, E.1991/7, K.1991/43, RG., 23.07.1992, S. 21293. Ayrıca Bkz. Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku (Bursa: Ekin Basım Yayın, 2021), 231.

⁵⁷ Sözen, Demokratik Yönetişim, 27.

faflıkla birlikte idari işlemlerin hukuka uygunluğunu ortaya koyma anlamında özel olarak önem gösterir.⁵⁸ İyi yönetim anlamında ise *“kurum ve kuruluşlara güven duyulması, kamu hizmetlerinin etkin ve verimli şekilde sunulması, kamuoyunun devletin faaliyetleri ile ilgili olarak değerlendirme yapabilmesi, kamu yönetiminde etkin denetim mekanizmalarının geliştirilmesi”* gibi işlevleri yerine getirmektedir.⁵⁹

Hesap verebilirlik, aynı zamanda kamu hizmetlerinin; kimler tarafından, nasıl sunulduğu, vatandaşın ihtiyacını ne ölçüde belirleyip, beklentilerine ne derecede cevaplar verebildiğine yönelik bilgilendirme faaliyetlerini ifade eden *“cevap verebilirlik”* olarak da ele alınabilir.⁶⁰ Ancak geleneksel olarak *“hesap verebilirlik”*, bir hesap verme sorumluluğu bir görevlendirme ve buna bağlı olarak yapılan hatalı bir işin cezalandırılmasını; modern yönetim anlayışı olan yönetişimin unsuru *“cevap verebilirlik”* ise kendilerine yetki ve kaynak verilenlerin buna dair faaliyetleri raporlama sorumluluğunu ifade etmektedir.⁶¹

4. Şeffaflık ve Duyarlılık

Şeffaflık, geleneksel yönetimin çok eleştirilen dışa kapalılık ve gizlilik temelli faaliyetlerinin aksine, amaçların belirlendiği planlama aşamasından karar alma ve uygulama süreçlerine ilişkin içeriden-dışarıya ve dışarıdan-içeriye bilgi akışını sağlayan yaygın bir katılım-cılık ile saydamlığın sağlanmasıdır. Şeffaflık genel anlamda devlet işlerinin, ilişkilerinin ve her türlü bilgilerin açık ve herkes tarafından kolayca anlaşılır olması yanında bunlara dair bilgilerin de ulaşılabilir

⁵⁸ Kaplan, “Good Governance”, 625.

⁵⁹ Kamu Denetçiliği Kurumu, 07.09.2018, BN.2018/2948, <https://kararlar.ombudsman.gov.tr/Arama/Download?url=20180307\35124\Yayin\Karar-2018-2948.pdf&tarih=2018-09-07T00:00:00.0000000, 29.11.2024>.

⁶⁰ Bayar, Yönetişim ve Örgüt, 20. Bunda Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı belgelerinin de etkisi söz konusu ise de görüşümüze göre bu nitelemenin bir yandan şeffaflık ve diğer yandan hesap verebilirlik kavramları içinde de ele alınması mümkün görünmektedir. Nitekim bir başka yazar kavramı, *“vatandaşların, hükümet ya da yönetimde yer alanlar tarafından dinlenerek sorularının cevaplandırılacağını bilmeleri”* şeklinde tanımlamaktadır. Bkz. Özge Didar Tepeli, “İyi Yönetişim”, içinde Baştan Sona Yönetişim, ed. M. Akif Özer (Ankara: Gazi Kitabevi, 2022), 131. Bu tanım, dinlenme hakkı, dilekçe hakkı vs. gibi farklı adlandırmalar ile de ele alınabilirse de katılım içinde değerlendirmek sistematik olarak daha uygun görünmektedir.

⁶¹ Yusuf Abubakar Wara, İyi Yönetişimde Sivil Toplum (Ankara: Gazi Kitabevi, 2021), 13.

olmasını gerektirir.⁶² Katılımdan beklenen yararın elde edilmesi, katılımcıların (ancak yönetim tarafından sağlanabilecek) konuya ilişkin yeterli bilgiye sahip olmasına bağlıdır. Tüm aktörler açısından önyargıların giderilmesine hizmet eden şeffaflık, gerekli bilgilerin sağlanması ya da bunları edinme olanağı tanınması konusunda duyarlılığın bir gereği olarak ele alınabilir.⁶³ Şeffaflığa eklenen duyarlılık, yönetimin dışarıdan gelen öneri, eleştiri, takdir, şikayet ve diğer tepkilerin yönlendirmesiyle geri çekilme de dahil olmak üzere tepki vermesini, yön değiştirmesini de ifade etmektedir. Ayrıca ilgililerden alınacak geri bildirimlerin yolsuzlukların engellenmesi ve kamuya güvenin artırılmasını sağlama işlevi nedeniyle katılımcılık unsuru kadar şeffaflıkla da ilgili olduğunu belirtmek mümkündür.⁶⁴

Katılımcılık ve şeffaflık, yönetişimin olmazsa olmaz, birbirini tamamlayan ve adeta ikiz denilebilecek temel unsurlarıdır. Her iki kavram temelde belge ve bilgiye ulaşma hak ve imkanının varlığıyla ilgili olup, dosyaların incelenmesinden, idareden (elbette makul sınırlar içinde) her türlü bilgi ve belgenin alınmasına, toplantıların açık şekilde yapılmasından ilgili tüm aktörlerin dinlenmesine kadar geniş bir yelpaze içerir.⁶⁵ Şeffaflık bu açıdan bir amaç değil araç olup, idarenin elindeki bilgi ve belgelere ulaşmayla sınırlı değil, idarenin neyi, neden ve nasıl yaptığının bilinir ve görünür olmasını sağlayacak mekanizmaların da kurulmuş olmasını, kamu gücünü kullanarak tek yanlı işlem yapma yetkisinin bir anlamda dengelenmesini gerektirmektedir.⁶⁶

⁶² Wara, İyi Yönetişimde Sivil Toplum, 18.

⁶³ Gülşah Atağan, “Kurumsal Yönetişimde Şeffaflık ve Entegre Raporlama”, içinde Disiplinlerarası Bakış Açısı ile Yönetişim, ed. Tuğba Uçma Uysal ve Ganite Kurt (Ankara: Gazi Kitabevi, 2018), 141; Belgin Uçar Kocaoğlu, “Vatandaş Katılımı Sürecinin Tasarımı”, Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi 6 no. 2 (2017): 56. Aynı yönde Giray Akpınar, “Çevresel Etki Değerlendirme Sürecine Katılımda Hukuki Esaslar ve Almanya Uygulaması”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18/1 (2023): 385.

⁶⁴ Angel Gurria, “OECD Konseyi’nin Düzenleyici Politikalar ve İyi Yönetişim Önerileri” içinde Kamuda İyi Yönetişim, çev. Gizem Argüden (İstanbul: Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları, 2016), 34.

⁶⁵ Evren, “İdari Usul İlkelerinin”, 111, 112.

⁶⁶ Tekin Akılhoğlu, Yönetim Önünde Savunma Hakları (Ankara: TODAİE Yayını, 1983), 16; Sözen ve Bülent Algan, İyi Yönetişim, 13, 14.

Bilgiye erişebilme ve şeffaflık, bir tutum, bir meziyet olarak yapılanları/yapılması planlananların ve sonuçların paylaşılma ve tartışmaya açık halde tutma yönünde bir gönüllülük gerektirir.⁶⁷ Sadece bireylerin bu konudaki taleplerinin karşılanması ile sınırlı olmayıp, belli aralıklarla kendiliğinden bazı bilgi ve/veya belgelerin açıklanması ile inceleme imkanı sağlanması ve böylece “*haberdar etme*” anlayışının kabulü daha uygun bir yöntem olarak kabul edilebilir.⁶⁸ Türk hukukunda da kişilerin, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetleri hakkında bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu bu yönde ele alınabilir. Benzer şekilde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun (5018 sayılı Kanun) 7. maddesi, en azından “*mali saydamlık*” konusunda ve “*hesap verme sorumluluğunu*” düzenleyen 8. maddesi ise hesap verilebilirlik açısından ele alınabilir.⁶⁹

5. Etkinlik ve Verimlilik

Etkinlik genel anlamda girdiler ve çıktılar arasındaki oransal ilişkiyi; örgütsel anlamda ele alındığında ise örgütsel amaçlara ulaşma, onları elde etme derecesini ifade etmektedir. Buna göre bir örgüt önceden saptadığı amaçlara ne denli ulaşabiliyorsa, o kadar etkin kabul edilecektir.⁷⁰ Genel anlamda verimlilik ise üretim sürecinin girdileri ile bu sürecin sonunda elde edilen ürünler çıktılar arasındaki ilişkiyi ele alan kaynakların en iyi biçimde değerlendirerek üretmek anlamına gelen bir kavramdır.⁷¹ İki kavram arasında sınırı çizmek açısından etkinliğin, işletmenin üretim için önceden belirlediği standar-

⁶⁷ Ruige, Üskent ve Micka, Yönetişim ve Katılım, 12.

⁶⁸ Aynı yönde Bkz. Onur Kaplan, “İdari Usul Hukukunda İdari Makamların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Kapsamı”, içinde Sosyal Sigortalar Hukuku İncelemeleri I, ed. Ali Nazım Sözer, Mahmut Kabakcı ve Halil Özdemir (Ankara: Lykeion Yayıncılık, 2022), 241, 253.

⁶⁹ 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, RG., 24.10.2003, S. 25269; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, RG., 24.12.2003, S. 25326.

⁷⁰ M. Ceyhan Aldemir, Örgütler ve Yönetimi Makro Bir Yaklaşım, (İzmir, Bilgehan Basımevi, 1985), 201, 202.

⁷¹ Süleyman Yükçü ve Gülşah Atağan, “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23/4 (2009): 4.

dın/olması gerekenin/hedefin fiili olarak gerçekleştirilme derecesini göstermesi nedeniyle verimlilik kavramından ayrıldığını belirtmekte yarar vardır.⁷² Her iki kavram bir arada ele alındığında, doğru işleri, doğru zaman ve doğru şekilde yapan ve sundukları ürün ve hizmetleri yüksek kalitede düşük maliyetle üretme kapasitesine sahip örgütlenmelerin yüksek performanslı yani etki ve verimli örgütlenmeler olduğu söylenebilir.

Konu kamu hizmeti olduğunda, en az kaynak kullanımı ile elde edilmesi ‘verimlilik’ ve yönetimin amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyet ile buna yönelik hedeflere ulaşma derecesi ise ‘etkinlik’ olarak ifade edilebilir.⁷³ Etkinlik, kısaca idarenin doğru zamanda doğru işi yapmasıdır.⁷⁴ Anayasa Mahkemesi de *“kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda, kamu otoritelerinin, uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmeleri”* gereğini *“iyi yönetim”* ilkesinin tanımı çerçevesinde ele almaktadır.⁷⁵ Etkinlik ve verimlilik, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde kamu kaynakları-

⁷² Yüksekü ve Atağan, “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik”, 3.

⁷³ Wara, İyi Yönetişimde Sivil Toplum, 20

⁷⁴ Mehmet Karanfiloğlu ve Özden Toprak, “Endüstri 4.0 ve Kurumsal İletişim Yönetimi”, içinde Yönetişimde Yeni Yaklaşımlar, ed. Volkan Ekin ve Tuğçe Çedikçi Çevik (İstanbul, Kriter Yayınevi, 2018), 106; Kaplan, “Good Governance”, 626.

⁷⁵ Anayasa Mahkemesi, 03.04.2014, BN.2013/711, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/711>, 29.11.2024. Aynı yönde Anayasa Mahkemesi, 24.06.2015, BN.2013/1949, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1949>, 29.11.2024 ve Anayasa Mahkemesi, 09.03.2016, BN.2013/8074, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8074>, 29.11.2024; Anayasa Mahkemesi, 22.02.2018, BN.2014/18979, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/18979>, 29.11.2024. Söz konusu kararlarda gerekçelerin bu kısmı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Krstic / Sırbistan kararına atıfla oluşturulmuştur. Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 10.12.2013, B.No.45394/06, <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/?library=ECHR&id=001-138888&filename=CASE%200F%20KRSTI%C4%86%20v.%20SERBIA.docx&logEvent=False>, 29.11.2024. Söz konusu kararda gerekçe, *“Ayrıca, ‘iyi yönetim’ ilkesi, genel çıkarı ilgilendiren bir konu söz konusu olduğunda kamu otoritelerinin zamanında, uygun bir şekilde ve azami tutarlılıkla hareket etmesini gerektirir.”* şeklinde yer almaktadır. Karar aynı yönde Megadat.com S.r.l. / Moldova kararına atıf yapmaktadır. Bkz. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 08.04.2008, B.No.21151/04, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22appno%22%3A%2221151%2F04%22%2C%22itemid%22%3A%22001-85732%22%7D>, 29.11.2024. Anayasa Mahkemesi kararından yola çıkarak Danıştay’ın da aynı yönde değerlendirme yaptığı bir karar örneği için Bkz. Danıştay 13. Daire, 11.01.2024, E.2019/434, K.2024/95, www.corpus.com.tr, 29.11.2024.

nın hesaplı-tutarlı-kaliteli bir şekilde kullanımı ile israf edilmemesini gerekli kılar. Buna göre iyi yönetim, bir yandan planlama ve diğer yandan ise planlanan hedefe ulaşılması yanında bu hedefe ulaşmanın maliyetlerinin takibini gerektirdiğinden aşağıda ele alacağımız denetim unsurunun varlık nedeni de ortaya çıkmış olmaktadır.

6. Denetim

Denetim, yönetimin mali kaynaklarının ne derece verimli ve etkin kullanıldığını ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek anlamına geldiğinden esasen ilgili aktörler adına yapılan standartlara uygunluk araştırması olarak kabul edilebilir.⁷⁶ İyi yönetim bir yandan ve öncelikli olarak planlamayı, diğer yandan da planlanan hedefin etkin ve etkili bir şekilde takip edilmesini gerektirdiğinden denetim iyi yönetimin hem bir aracı hem de bir amacıdır.⁷⁷ İyi yönetimin hayata geçmesi, denetimin faaliyetlerinin etkin ve etkili bir şekilde yerine getirilmesinden geçtiğinden denetim ve iyi yönetim karşılıklı bir ilişki içindedir.⁷⁸

Bu anlamda yönetimin yönetimden ayrıldığı bir nokta da bir kural olarak denetimin süreklilik gösterecek bir yapıya evrilmesidir. Katılımcılığın da etkisiyle iç denetim, bağımsız denetim, yargı denetimi gibi mekanizmaların yanına yurttaş-örgütlü sivil toplum-kamuoyu denetimi de eklenmektedir. Diğer yandan, uygulanan politika ve alınan kararların uyumlu olması / birbirleriyle çatışmaması ve kolay anlaşılabilir olması anlamına gelen “tutarlılık” da denetim ile ilgili olarak ele alınabilir.⁷⁹

⁷⁶ Tepeli, “İyi Yönetişim”, 133.

⁷⁷ Ceray Aldemir ve Eyüp Şen, “Yerel Yönetimlerde Denetim ve İyi Yönetişim İlişkisi: Muğla Büyükşehir Belediyesi Örneği”, Ombudsman Akademik Dergisi, 1 (2013): 214.

⁷⁸ Etkinlik, verimlilik ve denetim kavramlarının gerek birbirleriyle ve gerekse iyi yönetim ile ilişkisinin pozitif hukukta yansımaya 5488 sayılı Tarım Kanunu'nun “*Tarımsal desteklemelerin amacı ve ilkeleri*” başlıklı 18. maddesi iyi bir örnek oluşturmaktadır. Söz konusu madde, “*Tarımsal desteklemelerin amacı; tarım sektörünün öncelikli problemlerinin çözümüne katkıda bulunmak, uygulanan politikaların etkinliğini artırmak, sektörün bu politikalara uyumunu kolaylaştırmaktır. Tarımsal destekleme politikaları, ekonomik ve sosyal etkinlik ve verimlilik koşullarını sağlayacak programlarla uygulanır. Ödemeler bütçe imkânları çerçevesinde ve programların niteliğine bağlı olarak, gerekli denetim ve kontrollerin tamamlanmasından sonra ödenir.*” şeklindedir.

⁷⁹ Hamza Ateş ve Gökçe Ceren Buyruk, “Bir İyi Yönetişim İlkesi Olarak Katılımcılık ve Türk Kamu Yönetiminde Katılımcılığın Konumu”, Ombudsman Akademik Dergisi, 1 (2018): 85; Boz, Yurdaer ve Eraslan, “İdare Hukuku Boyutuyla”, 519.

7. Adil Yetki ve Sorumluluk Paylaşımı

Bu unsur, yönetimin, düzenleyici, denetleyici ya da hakem olarak tekel olma eğiliminden uzak durması; tüm aktörlerin yetkisi kadar sorumluluk / sorumluluğu kadar yetki yüklenmesi ve devamında buna göre hesap verebilmesi gereğini ifade etmektedir.⁸⁰ Yetki ve sorumlulukların adil paylaşımı, “suçlamadan kaçınma” ya da “sorumluluğu başkasına yükleme” gibi çabaların önlenmesi açısından önemlidir.⁸¹ Bu husus böylece hem yönetişimin bir unsuru ve hem de yönetişimin ortaya çıkardığı “kendi kendini yöneten (otonom) ağlar”ın yarattığı sakıncaları önleme mekanizması olarak işlev görmektedir.⁸²

Yönetişimin bir yandan birlikte yapmaya, ortak düzenlemeye, diğer yandan ise görev ve sorumlulukların paylaşımına dayalı etkileşimsel bir yapı olması bir çelişki yaratmamaktadır.⁸³ Çok aktörlü ortaklık ve kamu ve özel sektörün sorumluluklarının sınırları konusunda belirsizlikler yanında hiçbir aktörün süreci tek başına belirleyememesi yeni sorunlar olarak ortadadır.⁸⁴ Ancak bu sorunların hem aktörler arasında ve hem de aktörlerin kendi içinde adil bir yetki ve sorumluluk paylaşımıyla giderilmesi de mümkün bulunmaktadır.

8. Sorumluluk ve Stratejik Planlama

Bu unsur, yönetime değişen ve artan ihtiyaçları karşılayacak bir dinamizm içinde olması için inisiyatif alma yeteneği verilmesiyle günümüzde çözümler yerine daha köklü çözüm üretebilme vizyonu ile donatılmasını ifade eder. Çeşitli olasılıkların da dikkate alınmasıyla

⁸⁰ Gündoğan, “Yönetişim”, 43.

⁸¹ Karakul, “Hukuki ve İdari”, 76.

⁸² Burada kullanılan “kendi kendini yöneten” ya da “otonom ağlar”; ulusal, bölgesel, yerel, siyasal, sosyal gruplardan, baskı ve çıkar gruplarından, sosyal kuruluşlardan özel ve ticari organizasyonlara kadar geniş bir yelpazeyi kapsamaktadır. M. Akif Özer ve Hüseyin Yayman, “Klasik Yönetim Düşüncesinden Bir Sapma: Yönetişim, Dönüşüm ve 3. Dünya Bakışı”, Yakın Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2/2 (Ekim 2009): 99. Diğer yandan bu ağların varlığının aynı zamanda “katılım” unsuru yönünden yönetişimin bir parçası olduğunu da belirtmekte yarar vardır. Ayrıca bkz. Karakul, “Hukuki ve İdari”, 76.

⁸³ Ceren Kalfa ve Faruk Ataay, “Yönetişim: Devlet-Toplum İlişkilerinde Yeni Bir Aşama”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17/3 (2008): 234.

⁸⁴ Kalfa ve Ataay, “Yönetişim: Devlet-Toplum”, 235.

geleceğe dönük çözüm üretilmesi, geniş ve uzun vadeli bir bakış açısı, gelişim için neyin gerekli olduğuna dair bir anlayışı gerektirir.⁸⁵ Belli hedefler temelinde atılacak adımların, bir yandan geçmiş deneyimlere dayandırılması ama diğer yandan da gelecekte ortaya çıkabilecek sonuçların dikkate alınmasını gerektirmesi nedeniyle; i) etkin, ii) zamanlı ve iii) yerli yerince politikalarla yapılacak belirlemelerin aynı zamanda stratejik planlamanın bir gereği olduğu da ortaya çıkmaktadır.⁸⁶

Türk hukukunda 5018 sayılı Kanunun birçok hükmünde stratejik planlama kavramına yer vermiş ve bunların gerçekleşme performansının değerlendirmesine önem atfetmiştir. Aynı Kanunun 9. maddesinde kamu idarelerinin; geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla “*kata-tılımcı yöntemlerle*” stratejik plan hazırlamakla sorumlu tutulması buna bir örnek oluşturmaktadır.

9. Uzlaşma

Aktörler arasında var olan zıtlıkların, müzakere yoluyla şiddet ve baskı söz konusu olmadan çoğulcu bir yaklaşımla giderilecek bir çözüm üretilmesidir. Sadece bireysel çıkar ve tercihleri toplama anlamına gelen oy verme demokratik ise de toplumun bütününe yönelik idari ve siyasi sonuçlar üretmede yetersiz kalmakta, bu yöntem zıt fikirlerin müzakeresi ile tez ve antitezden senteze ulaşmadaki yaratıcılık ve kabul edilebilirlikten uzak kalmaktadır.⁸⁷ İyi yönetim, çeşitli aktörler ve birçok bakış açısının var olduğu toplumda, toplumun tamamının en iyi çıkarının ne olduğu ve bunun nasıl başarılabilceği konusunda geniş bir mutabakat için arabuluculuk işlevi görür.⁸⁸

⁸⁵ Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı, Governance For Sustainable Human Development, 5

⁸⁶ Boz, Yurdaer ve Eraslan, “İdare Hukuku Boyutuyla”, 517, 518.

⁸⁷ Zerrin Toprak, “E-Yönetişim & E-Demokrasi”, içinde Yönetişim Kuram Boyutları Uygulama, ed. M. Akif Çukurçayır, H. Tuğba Eroğlu ve Hülya Eşki Uğuz (Konya: Çizgi Kitabevi, 2010), 79, 81.

⁸⁸ United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, “What is Good Governance?”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>.

Bu ilke, bir karar alma sürecinin herkesin isteklerini karşılamadığı durumlarda en azından kararın herkes tarafından kabul edilebilecek ve kimseye zarar vermeyecek ya da en az zarar verecek bir karar olması olarak da ifade edilebilir.⁸⁹ Zira sadece oy verme sistemine dayalı, bireysel çıkarları ve tercihleri toplama yöntemlerine dayanan demokratik kurumsal düzenlemeler, toplumun bütününe yönelik siyasi ve idari sonuçlar oluşturmamaktadır. Yönetişimin, demokratik ideallerden değil, yönetim ve yönetilenin, büyüyen-karmaşılaşan-başka yapılara bağlanan-bünyesinde farklı amaçlara sahip tarafları barındıran bir yapıya dönüşmesi kaynaklı “yönetilemezliği” yönetebilmek ihtiyacından ortaya çıktığı değerlendirildiğinde uzlaşmanın önemi de ortaya çıkmaktadır.⁹⁰

10. Uyum

Siyasi veya yönetsel kararlar, birçok organ veya birimi ilgilendiren ve içeren bir genellik taşırlar. Bu nedenle iyi yönetim açısından uyum diğer aktörlerden önce merkezi veya yerel, siyasi veya idari bu organ ve birimlerin kurum ve otoritelerinin uyumunu ve etkin bir şekilde bir arada çalışmalarını gerektirir.⁹¹ Ancak bu uyum yeterli olmayıp, diğer aktörlerin de kendileri ile ilgili görünse de üretilecek çözümlerin ekonomik, sosyal ve yersel olarak bir bütünü ilgilendirdiği gerçeğini dikkate alarak diğer kişi ya da gruplarla uyum gösterecek bir tavır izlemesi gerekir. Zira yeni sorunlar ve aktörlerin çeşitlenmesi ve çoğalması ile politika oluşumuna müdahil olmaya başlamaları uyumu gerekli kılmaktadır.⁹² Yönetişimin geleneksel yönetimden farklı olarak diğer aktörleri de kapsamayı, aktörlerin iş birliği yapma-

⁸⁹ United Cities and Local Governments Asia Pacific (UCLG ASPAC), “Good Governance: Definition and Characteristics”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://uclg-aspac.org/good-governance-definition-and-characteristics/>.

⁹⁰ Aynı yönde Özer ve Hüseyin Yayman, “Klasik Yönetim”, 89, 90. Ayrıca bkz. Özgür Uçkan, “Politika Yapım Süreci ve Yönetişim: Türkiye’de Bilgi Toplumu ve Bilgi Ekonomisi Politikalarının Üretiminde Yönetişim Fobisi”, içinde Yönetişim Kuram Boyutlar Uygulama, ed. M. Akif Çukurçayır, H. Tuğba Eroğlu ve Hülya Eşki Uğuz (Konya: Çizgi Kitabevi, 2010), 109.

⁹¹ Mehmet Zahid Sobacı, “Yönetişim Kavramı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği Üzerine Değerlendirmeler”, Yönetim Bilimleri Dergisi, 5/1 (2007): 224.

⁹² Murat Okçu, “Yönetişim Tartışmalarına Katkı: Avrupa Birliği İçin Yönetişim Ne Anlama Geliyor?”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12/3 (2007): 304.

sını ön plana çıkarılması, aktörler arasında yatay ilişkiler içermesi onu bir anlamda “toplumdaki çeşitli görüş ve çıkarları uyumlaştırma süreci” haline getirmektedir.⁹³

II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İYİ YÖNETİŞİM

A. Vergilendirme İşlemlerinin Temel Aktörü Olarak “Vergi İdaresi” Kavramı

Çalışmamızda iyi yönetim ilkesi karşısında konumunu irdelediğimiz “vergi idaresi” kavramı, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve bünyesindeki Defterdarlıklar ile vergi dairesi müdürlükleri ve son olarak da Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nı ifade eden bir üst ve bütüncül kavram olarak kullanılmıştır.⁹⁴ Elbette bu incelemede temel olarak Anayasa, vergi kanunları, diğer kanunlar ve düzenleyici işlemler referans noktası alınacaksa da idarenin yayınladığı ve iyi yönetim ilkelerine somut olarak yönelime işaret eden “Mükellef Hakları Bildirgesi” başlıklı metin de bu anlamda yol gösterici olarak esas alınacaktır.⁹⁵

⁹³ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007 2013 Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, 2007, s. 5.

⁹⁴ Literatürde zaman zaman “vergi idaresi”, zaman zaman aynı anlamda “gelir idaresi” ve zaman zaman da her iki kavramın eş zamanlı kullanıldığı görülmektedir. Örnek olarak Bkz. İmdat Türkay, “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”, Vergi Sorunları Dergisi, 299 (Ağustos 2013): 149, 151; İnci Sandalcı, Ulvi Sandalcı ve Alaaddin Dağdönderen, “TOPSIS Yöntemiyle Vergi İdaresinin Performans Değerlendirmesi: 2009-2021 Dönemi”, Vergi Sorunları Dergisi, 418 (Temmuz 2023): 88; Oytun Canyaş, “Vergi İdaresinin Tam ve Sınırlı Vergi İncelemesi Sürelerine Uymamasının Yaptırımları”, Vergi Sorunları Dergisi, 401 (Şubat 2022): 14; Elvan Cenikli, “Vergilemede Yönetişim ve Türk Gelir İdaresinde Bir Yönetişim Uygulaması Olarak Vergi Konseyi”, içinde Disiplinlerarası Bakış Açısı ile Yönetişim, ed. Tuğba Uçma Uysal ve Ganite Kurt (Ankara: Gazi Kitabevi, 2018), 184.

⁹⁵ Cenikli, “Vergilemede Yönetişim”, 190; Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, Mükellef hakları, vergilendirme işlemi kaynaklı ilişkide mükellefler lehine tanınan; bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, adil-eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, dinlenilme hakkı, gizlilik ve sır saklama gibi genel haklar yanında vergi tahsilatı sırasındaki haklar, vergi uyumsuzluklarının çözümü sırasındaki haklar, vergi denetimi sırasındaki haklar gibi özel haklar olarak sınıflandırılabilir. Bkz. Türkay, “Türk Vergi İdaresinde”, 153; Adnan Gerçek, “Mükellef Hakları Bakımından Türk Vergi Hukukunda Sürelerin İncelenmesi”,

Çeşitli ülkelerin vergi idarelerinde yaşanan mükellef odaklı dönüşümün bir aracı da “*toplam kalite yönetimi*” olup, bu anlayışın Gelir İdaresi Başkanlığı yapısına da uyarlanmaya çalışıldığı gözlenmektedir.⁹⁶ Toplam kalite yönetimi aracılığıyla; işin daha iyi yapılması yollarının keşfedilmesi, yöneten-yönetilen arasındaki ilişkinin daha sağlıklı kurulması ve katılımcılığın temini mümkün olabildiği gibi maliyet ve zaman tasarrufunun sağlanması yanında hedef kitlenin tatmini artırılabilir. Nitekim söz konusu Başkanlığın bünyesinde bulunan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’nın, i) mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirme, ii) mükelleflere yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri alma, iii) mükellef haklarının korunmasını sağlama, iv) mükellef şikâyetlerini değerlendirme, v) mükellef memnuniyetini ölçme ve vi) vergi mevzuatının adil uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri alma şeklinde özel olarak görev ve yetki ile donatılmış olması da esasen vergi idaresinin iyi yönetim karşısında olumlu bir konum alma eğilimine örnek gösterilebilir.⁹⁸

İlgili birimlerce yayımlanan faaliyet raporları ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın gelecek beş yıl için yayınladığı Stratejik Planlar da söz

inde Prof. Dr. Doğan Şenyüz’e Armağan (Maliye), ed. Adnan Gerçek (Bursa: Ekin Basım Yayın, 2023), 232; Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, 163 (Temmuz Aralık 2012): 133. Aynı yönde Ziya Alp, Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak ‘İzaha Davet’ Müessesesi (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023), 247. Söz konusu ayrıma dair yaklaşım, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan rehberde de görülmektedir. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri ile Elektronik Uygulamalar ve Cezai Müeyyideler Rehberi”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uyg_ceza_rehberi.pdf.

⁹⁶ Toplam kalite yönetimi, “*bir kuruluştaki tüm faaliyetlerin sürekli olarak iyileştirilmesi ve organizasyondaki tüm çalışanların kesin aktif katılımıyla çalışanlar, müşteriler ve toplum memnun edilerek karlılığa ulaşılması*” şeklinde tanımlanabilir. Bkz. Nazmi Karyagdi, Toplam Kalite Yönetimi ve Vergi İdaresi (Ankara: Ankara Sanayi Odası Yayını, 2001), 64; Türkay, “Türk Vergi İdaresinde”, 149.

⁹⁷ M. Umur Tosun ve M. Cahit Güran, “Vergi İdarelerinde Etkinlik Arayışları: Vergi Dairelerinde Etkinlik Ölçümüne Yönelik Bir Deneme”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20/2 (2002): 191

⁹⁸ Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, “Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023 Faaliyet Raporu”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1.

konusu kurumların şeffaflık ve stratejik planlama çabasının bir yansıması olarak ele alınabilir.⁹⁹ Stratejik Planlarda, Gelir İdaresi Başkanlığı çalışanları “iç paydaş” ve mükellefler ise “dış paydaş” olarak konumlandırılmakta, paydaş analiz sonuçları diğer tüm amaç ve hedeflerin belirlenmesinde yol gösterici olarak kabul edilmek suretiyle analizler sonucu belirlenen iyileştirmeye açık alanların geliştirilmesi açısından birçok strateji belirlendiği ifade edilmektedir.¹⁰⁰ Planlarda kullanılan “paydaş” kavramı dahi esasen vergi idaresinin kendi dışındaki bir aktör olarak mükelleflerin tepkilerine önem verdiği, ölçme ve analiz çabası içinde olduğunu ortaya koymakta ve bu anlamda “katılımcılık” açısından önemli bir aşamanın geçildiğini göstermektedir.

B. Türk Vergi Hukukunda İyi Yönetişim İlkesinin Yansımaları

1. Türk Vergi Sisteminin “Beyana Dayalı” Olması, Katılımcılık İlkesinin Bir Yansıması Olarak Ele Alınabilir

Vergilendirme süreci birden fazla idari işlem ve aşamayı içermekte olup ilk işlem ve aynı zamanda sürecin temelini “tarh” işlemi oluşturmaktadır. Tarh işlemi, belirlenen matraha vergi tarifesinin uygulanması sonucunda devletin vergi alacağının, mükellefin ise vergi borcunun hesaplanması şeklindeki birel idari işlemidir.¹⁰¹ Tarh işlemi, “ikmalen tarh”, “re’sen tarh”, “idarece tarh” gibi çeşitli şekillerde uygulanmakta ise de Türk vergi hukukunda kabul edilen ana yöntem “beyana dayalı tarh” yöntemidir.¹⁰² Her şeyden önce tarhın tanımında yer alan “matrahın belirlenmesi” mükellef tarafından kural olarak yazılı

⁹⁹ Yıllar itibarıyla Faaliyet Raporları için bkz. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Faaliyet Raporları”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>; Gelir İdaresi Başkanlığı, “Faaliyet Raporları”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “Faaliyet Raporları”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>; Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yıllar itibarıyla yayınladığı Stratejik Planlar için Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, “Stratejik Plan”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://www.gib.gov.tr/stratejik_planlar.

¹⁰⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, “2024-2028 Stratejik Plan”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/strateji_kplan1_2024_2028.pdf.

¹⁰¹ S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2022), 126.

¹⁰² Oktar, Vergi Hukuku, 127.

şekilde yapılan beyana dayandığından ve idari işlem tesisinde bu beyan esas alındığından, beyanda bulunanın idari işleme katılımından söz edilebilir.

Bu tarh yönteminde sadece vergi matrahının beyanı değil aynı zamanda bu beyana esas alınan defter, belge, kayıt ve mali tabloların da mükellef tarafından hazırlanması ve böylece bu beyanların vergiye esas alınması, ilk görünüş karinesinden yararlanarak kural olarak doğru kabul edilmesi, aksinin ancak idarece yapılacak bir vergi incelemesi ile ispatının mümkün olması katılımcılık anlamında önemli olduğu kadar idare ve mükellef arasında var olduğu kabul edilen güven ilişkisinin de temelini oluşturmaktadır.¹⁰³ Diğer yandan, bu yöntem aynı zamanda idareden beklenen şeffaflığa karşı mükellefe de şeffaf olma yükümlülüğü yüklemektedir. Vergi idaresi ve mükellefin birbirlerine karşı şeffaflığı karşıt yönlerde iken her ikisinin de kamuya karşı şeffaf olmasının gerektiği noktada şeffaflık aynı doğrultuda olmaktadır.¹⁰⁴

Burada mükellefin kendi özgür iradesi ile beyanda bulunması söz konusu olduğundan, ihtirazı kayıtla beyan ve vergi hatası gibi istisnalar haricinde mükelleflerin beyanlarına karşı dava açma hakları da söz konusu değildir.¹⁰⁵ Tarh olarak nitelenen idari işlemin mükellef beyanına dayalı olması onun tek yanlı bir idari işlem olduğu gerçeğini

¹⁰³ Eda Öz diler Küçük, Vergi Hukukunda Karineler (Ankara, Adalet Yayınevi, 2011), 141, 142. Beyan edilen matrahın (aksi ispatlanıncaya kadar) doğru olduğunun kabul edilmesi durumunu “*doğruluk karinesi*” olarak niteleme açısından Bkz. Oktar, Vergi Hukuku, 103.

¹⁰⁴ Funda Başaran Yavaşlar ve Oytun Canyaş, “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, Vergi Dünyası Dergisi, 443 (Temmuz 2018),: 8.

¹⁰⁵ Vergi Usul Kanunu’nun 378. maddesinde mükelleflerin vergi hatalarına ilişkin hükümler hariç olmak üzere beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları düzenlenmiş ve ihtirazı kayıt müessesesine yer verilmemiştir. Ancak kavram İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27/4. maddesinde tanımlanmış mükellefin beyanına karşı dava açabilmesine imkan verecek şekilde yer almaktadır. Buradan hareketle, ihtirazı kayıtla beyanı, mükellefin kendi beyanına karşı dava açma hakkı sağlayan bir beyan şekli olarak tanımlayabiliriz. Aynı yönde tanımlama için G. Kürşat Yerlikaya, Türk Vergi Hukukunda İhtirazı Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2005), 75; Oktar, Vergi Hukuku, 129; Fevzi Rifat Ortaç ve Elif Yılmaz Furtuna, “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazı Kayıtlı Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8/2 (2017): 437.

değiştirmemekte ise de bu durum mükellefin söz konusu birel işlemin tesisinde bir katılımının söz konusu olduğu ve bir yandan idare diğer yanda mükellef olarak birden fazla aktörün katılımına dayandığı söylenebilir.

Verginin ve buna esas matrahın idarece tek yanlı belirlenmemiş olması, tarh edilen verginin doğru, hukuka uygun ve bu nedenle meşru olduğu yönünde mükellefte uyumu artırıcı bir algı oluşturacaktır. Vergi ödemek zorunda olan mükellef ile vergi idaresi ilişkisinin doğasının potansiyel bir çatışmayı içermesi nedeniyle bu algının yönetimi, vergilendirme koşullarının mükellef tarafından benimsenmesi için ikna edilmesi açısından önem göstermektedir.¹⁰⁶

Verginin toplumun faydasına olduğu ve hizmet olarak yansıtacağı düşünün vergi mükelleflerinin, vergisel ödevlerini zamanında yerine getirmesi yanında vergi denetimlerinin yapılmasını arzu edeceği, aksine vergiyi devlet tarafından alınan bir yük olarak gören vergi mükelleflerinin ise vergiden kaçınmaya ya da vergi kaçırmaya yönelmesi ile denetimlerin yapılmasını istemeyeceği düşünülebilir.¹⁰⁷ Bu nedenle idare ve mükellef arasında bir güvenin tesis edilmesi ve bunun sürdürülmesi, korunması gerekmektedir. Yönetişimin geliştirilmesi ile idare, bireyler ve diğer ilgililerin vergi politikalarının belirlenmesi konusunda bir uzlaşma içinde davranması, katılımın, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin etkinleştirilmesi vergiye gönüllü uyumu artıracak, aksi halde mükellefin beyanına göre vergilendirmenin yapıldığı sistemde, vergi idaresinin denetim yetkisi ile donatılmış olması dahi yeterli olmayacaktır.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Ramazan Kılıç, "Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı", Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7/14 (2011): 372.

¹⁰⁷ Mustafa Taytak ve Tuğba Akyüz Dalkıran, "Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı", Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 6/1 (2019): 114.

¹⁰⁸ Hakan Arslaner ve Yakup Karaca, "Türkiye Kamu Yönetiminde Yönetişim Algısı: Aydın İli Vergi Dairelerinde Bir Uygulama", Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4/4 (2017): 149.

2. Vergi Hatası İçeren Beyanların Düzeltilme Olanacağının Varlığı da İyi Yönetişim ile İlişkilendirilebilir

Vergilendirmede mükellef tarafından hazırlanan verilerle onun tarafından yapılan beyan esas olmakla beraber bu beyanın idare lehine veya aleyhine bazı hatalar içermesi de olasıdır. Hata, bir tür yanlış, yanlış hali olup, kusura dayanmakla beraber esasen beyan sahibi bireyin bir kusuru yanında idarenin de kusuru ile oluşabilir.¹⁰⁹ Vergi Usul Kanunu (VUK), bu hataların giderilmesi için “düzeltme” kurumuna yer vermiştir.¹¹⁰ Vergi hatasının düzeltilmesi, o hatanın yapılmamış olması durumuna geri dönülmesi, olması gereken durum ve/veya tutarların vergilemede esas alınmasıdır.¹¹¹

Vergi hatalarının çeşitli yöntemlerle, beyan sahibi veya idare (vergi dairesi veya vergi incelemesinde inceleme elemanı) tarafından ortaya çıkarılması mümkün olup, yargılama sürecinden geçerek kesinleşmiş işlemlere dair yargı kararları söz konusu olsa dahi, bu konuda yargı merciince bir karar verilmemiş olması kaydıyla, zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme mümkündür.¹¹²

Düzeltilme kurumu, birey aleyhine yapılacak düzeltme dışarıda bırakıldığında; iyi yönetim açısından i) bireyin hata içeren (kusurlu) beyanından idarenin yarar elde etmek yerine bunu birey lehine düzeltme yoluna gitmesi ve ii) açık ve mutlak olmak şartıyla bireyin talebini beklemeden/aramadan re’sen¹¹³ düzeltme yapması ile kendini göstermektedir.¹¹⁴ Bu hem idarenin hukuka bağlılığını, hukuku üstün tuttuğunu, olması gereken hukuku gerektiğinde re’sen uygulayarak bireyin yararını koruduğunu ve son olarak da birey talebini dikkate

¹⁰⁹ Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024), 529.

¹¹⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, RG., 10.01.1961, S. 10703; RG., 11.01.1961, S. 10704; RG., 12.01.1961, s. 10705. Ayrıca Bkz. Oktar, Vergi Hukuku, 166.

¹¹¹ Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 529.

¹¹² Oktar, Vergi Hukuku, 170.; Batı, s. 545.

¹¹³ Oktar, Vergi Hukuku, 169.

¹¹⁴ Düzeltmenin mükellef aleyhine sonuç doğurması durumunda bu bir idari işlem olarak her durumda bir iptal davasına konu edilebilecektir. Bkz. Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 543. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 123. maddesi, düzeltme talebinin yerinde görülmemesi durumunda, durumun düzeltme isteyen yazılı olarak tebliğ edileceğini düzenlemektedir.

olarak onun sürece katılımında aktif rol oynamasını sağladığını ifade etmektedir. İdarenin re'sen düzeltme yapması söz konusu olmayıp bireyin böyle bir talepte bulunması durumunda idarenin talebi olumlu karşılamaması ile ortaya çıkan idari işlemin ayrıca yargı denetimine tabi tutulma yolunun açık olması da bu anlamda ele alınabilir.¹¹⁵

3. Vergilendirmede Katılımcılık Uygulaması Olarak “İzaha Davet”

Vergilendirmenin temelinde mükellef beyanı olmakla beraber idarenin elinde bu beyanların doğruluğunu denetleme imkanları olduğu yukarıda vurgulanmıştı. Bunlardan bir tanesi izaha davet edilmesi uygulamasıdır. VUK’nda (md. 370) yer alan düzenleme, idarenin bir kısım bilgi, belge, bulgu ve verilere dayalı bir analizi ile (ön tespit) mükellefin vergi kaybına yol açtığına dair bir olasılığın varlığını tespit etmesi halinde devreye girmektedir. Bu müessese, böyle bir olasılığı mükellef lehine ortadan kaldırmak veya aksine olasılığın gerçekleşmesinin kuvvetlenmesi durumunda başka bir hazırlık işlemine esas almak üzere mükellefin açıklamasının alınmasını gerektirmektedir. Böylece mükellefle bir *“dinlenilme ve bunun bir gereği olarak savunma hakkı”* tanımak yoluyla işleme katılmasının sağlanması söz konusu olmaktadır.¹¹⁶

İzaha davet uygulaması ile mükellefin vereceği izahat idare tarafından değerlendirilecek ve mükellefin vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılırsa bir vergi incelemesi ya da takdir komisyonuna sevk yapılmayacaktır. Verilen izahatın yeterli bulunmaması durumunda ise

¹¹⁵ Bireyin düzeltme talebini dava açma süresi içinde yapması durumunda talebin reddi üzerine kalan süre içinde dava açması mümkün olduğu gibi, dava açma süresinden sonra da *“şikayet yolu ile müracaat”* şeklindeki özel düzenleme (VUK md. 124 uyarınca yapılacak başvuruların reddi nedeniyle sınırlı bir alanda da olsa dava açma hakkı bulunmaktadır. Bkz. Oktar, Vergi Hukuku, 169, 170. ve Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 543, 544.

¹¹⁶ Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 580. Diğer yandan dinlenilme hakkı, sadece yükümlülük getiren, bireyin hukuki durumunu olumsuz etkileyebilecek işlemlerde değil, lehine idari işlem yapılmamasına yönelik idari işlem yapılmaması halinde de gündeme gelir. Savunma hakkı ise dinlenilme hakkının bir unsuru olarak, i) bilgilendirilme, ii) açıklama/meramını anlatma, iii) dikkate alınma, iv) delil sunma gibi hakların birlikte kullanılmasından oluşur. İzaha davet uygulamasında bu iki kavram bir arada görülebilmektedir. Aynı yönde Bkz. Mine Uzun Çam, Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 155, 156.

yine de adeta mükellefin bu sürece katılmasının bir ödülü olarak ona beyanını düzeltme imkanı verilmekte ve hatta gerekli vergi ve faiz ödemelerini de yapması kaydıyla normal şartlarda bir kat oranla kesilmesi gereken vergi ziyai cezası indirimli olarak (%20 oranıyla) uygulanmaktadır.¹¹⁷

Müessese, mükelleflerin dinlenilme ve katılma yoluyla vergiye uyumunu artırıcı bir özellik gösterme yanında vergi kaybı iddiasının söz konusu olduğu bir olayda mükellefin kendi beyanına dayalı ve indirimli ceza ile işlem yapılıyor olması nedeniyle işleme ayrı bir meşruiyet kazandırmaktadır. Diğer yandan bu şekilde yapılan işlemin ayrı bir vergi incelemesi, takdire sevk gibi idare nezdinde bir işlem yapılmasını gerektirmemesi yanında ayrıca yargıya taşınamaması nedeniyle hızlı, gereksiz işgücü ve bürokrasiye neden olmaması gibi unsurlar içerdiği görülmektedir.¹¹⁸ Sonuç olarak, pişmanlık ve ıslahtan farklı olarak ortada bir ön tespit olması nedeniyle indirimli de olsa bir cezalandırma olması ve ayrıca geniş bir uygulama alanı olması yanında bu müessesenin anlaşmazlıkları önleme işlevi olduğu ortadadır.¹¹⁹ Ancak, bu uygulamanın “*vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmeyeceği*” VUK (md. 370) ile özel olarak düzenlendiğinden, uyuşmazlığı tam olarak çözme işlevinin zayıf olduğu söylenebilir.¹²⁰ Bu noktada, mükelleflere tebliğ edilen ön tespit tutanaklarında çok sınırlı bir bilgiye yer verilmesi nedeniyle mükelleflerin sınırlı bilgilerle izahta bulunmak zorunda kalıyor olması dinlenme/savunma hakkı yönünden bir eksiklik olarak değerlendirilebilir.¹²¹ Diğer yandan, izaha davet etme konusunda idarenin takdir yetkisi bulunması, aynı durumdaki kimi mükelleflerin doğrudan vergi incelemesine veya takdire sevk edilirken kimisinin bu müessese kapsamında değerlendirilmesi gibi farklılıkların mükellefler arasında

¹¹⁷ Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 580; Oktar, Vergi Hukuku, 507; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku (Ankara: Yetkin Yayınları, 2024), 671.

¹¹⁸ Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 578, Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 670.

¹¹⁹ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 671.

¹²⁰ Aynı yönde Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi (Ankara: Adalet Yayınevi, 2024), 240.

¹²¹ Mehmet Ezhan Doğrusöz ve Ekrem Özer, “Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Müessesesi ve Müesseseyle İlişkin Bazı Hukuki Boşluklar Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Dünyası Dergisi, 519 (Kasım 2024): 35.

eşitsizlik yaratması ve gönüllü uyumu amaçlayan müessesenin aksine bir sonuç doğurabileceği de olasıdır.¹²²

Son olarak, izahat talebinin iyi yönetim anlamında, idare ve mükellef arasında yaşanan uyuşmazlıkları azaltarak, zaman ve işgücü kullanımı anlamında idareye bir etkinlik ve verimlilik alanı açtığı söylenebilir.¹²³

4. Mükellef ve İdarenin Karşılıklı Görüşme Yoluyla Sağladığı Mutabakat: “Uzlaşma”

Uzlaşma, birisi tarhiyat öncesi ve diğeri tarhiyat sonrası olmak üzere iki ayrı türde mükellefler ile vergi idaresi arasında ancak mükellefin talebi ile yapılan görüşme sonucunda vergi cezaları konusunda mutabakat sağlanmasıdır.¹²⁴ VUK (Ek md. 1), mükellefin uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilme hakkını özel olarak belirtmiş olup, avukat bulundurma önünde bir engel bulunmamaktadır.¹²⁵

Uzlaşmanın tarhiyat öncesi veya sonrası olması arasında temel fark, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi inceleme raporu söz konusu olsa da henüz bir tarhiyat ve kesilen ceza ortada olmadığından bunun Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (birimlerinde), tarhiyat sonrası uzlaşmanın ise bir vergi incelemesine bağlı olarak yapıp yapılmadığına bakılmaksızın tarh ve ceza kesme işlemine dair ihbarnamenin tebliğinden sonra Gelir İdaresi Başkanlığı (birimlerinde) kurulu komisyonlarda gerçekleşiyor olmasıdır.¹²⁶

¹²² Aynı yönde, Mevlüt Uzunömer, Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020), 19, 97, 98.

¹²³ Ahmet Erol, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku (Ankara: Adalet Yayınevi, 2018), 222. Aynı yönde Alp, Vergi Uyuşmazlıklarında, 253.

¹²⁴ Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 587; Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi), 13/1 (2009): 322.

¹²⁵ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, RG., 13.06.1989, S. 20194. Ayrıca Bkz. Erdinç Alp, “Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Vergi İdaresindeki Kendisi ile İlgili Bilgilere Ulaşılabilirliğinin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, 405 (Haziran 2022): 75.

¹²⁶ Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 587; Taşkan, Vergi Hukuku, 168; Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 591.

Uzlaşma, uzlaşmaya varıldığına dair ‘mutabakat metni’ olan ve (vergi hataları hariç) yargı denetimine kapalı olan tutanağın imzalanmasıyla gerçekleşmektedir. Bu mutabakat, literatürde idareyle mükellef arasında anlaşmazlığa son veren bir tür ‘idari sözleşme’ ya da ‘sözleşme benzeri bir mutabakat’ olarak ele alınmaktadır.¹²⁷ Her iki nitelemde de esasen birisi idare ve diğeri mükellef olmak üzere iki ayrı aktör içermesi, bunlar arasında var olan çatışmanın müzakere yoluyla giderilmesi için bir çözüm üretilme faaliyeti söz konusu olduğundan vergi hukuku müessesesi olan uzlaşmanın, iyi yönetim ilkesi zemininde ele alınması mümkündür. Diğer yandan, uzlaşmada idarenin tek taraflı bir iradesi söz konusu olmadığı gibi, uzlaşmaya varılacak tutarın belirlenmesinde indirim oranı da her olayın ve mükellefin durumuna göre subjektif belirlendiğinden “af” müessesesi ile farklılık ortaya çıktığı gibi müesseseye de bir esneklik kazandırılmaktadır. Bu esnekliğin de mutabakat / uzlaşma ve katılımcılık anlamında yönetişimin doğasında var olan bir gerekliliği sağladığı söylenebilir.

VUK’nda (Ek md. 1) vergi cezalarında uzlaşmanın ancak i) kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten, ii) yanılmadan (VUK md. 369), iii) vergi hataları (VUK md. 116, 117 ve 118) ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunmasından, iv) yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından kaynaklı yapılabileceği belirtilmiştir.¹²⁸ Vaki olan veya olmayan uzlaşmalar sonucu düzenlenen tutanaklarda, uzlaşma veya uzlaşmama gerekçesinin yer almaması, aynı durumdaki mükelleflerin aynı şekilde yaşadıkları olaylar için idarenin tutarlı ve eşit mesafede davranıp davranmadığı konusunda bir denetimi mümkün kılmamaktadır. Zaten uzlaşma tutanaklarının kesin olması ve bir davaya konu edilememesi de yargısal denetim dışında kalmasına

¹²⁷ Mualla Öncel vd., Vergi Hukuku (Ankara: Turhan Kitabevi, 2022), 193; Selim Kaneti vd., Vergi Hukuku (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022), 449; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 616, 618; Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki”, 328-331.

¹²⁸ Öncesinde vergi asıllarında uzlaşma yoluna hatalı tarhiyat veya başka bir hatalı işlemin mevcut olması halinde gidilebilmesi mümkün iken 7524 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında bu yolun kapandığı görülmektedir. Bu düzenlemeden önce de kanunun vergi aslında uzlaşmayı hata ile sınırlandırmış olmasına rağmen cezaların yanı sıra vergi asıllarında da önemli indirimler sağlanıyor olduğu gündeme gelmiştir. Aynı yönde Bkz. S. Ateş Oktar ve Yasemin Taşkın, “7524 Sayılı Kanun Dolayısıyla Uzlaşma Kurumu Hakkında Bazı Değerlendirmeler,” Vergi Dünyası Dergisi, 715 (Eylül 2024): 7.

neden olmaktadır. Uzlaşmanın doğası itibariyle kesin olması ve dava edilememesi bir ölçüde anlaşılır durumlarsa da uzlaşma tutanaklarının en azından gerekçe içermemesi ve bu gerekçelere ulaşılabilir olmaması nedeniyle şeffaflığın sağlanamadığı söylenebilir. Zira, “*vergilendirmede verimlilik*” ilkesinden hareketle olması gerekenden az, fakat yargıya gidilmemesi nedeniyle daha hızlı vergi tahsilatı yapılmasının tercih edilmesi, hukukun üstünlüğü, şeffaflık ve eşitlik/tutarlılık ilkelerinin feda edilmesi için bir neden olarak kabul edilmemelidir.¹²⁹ Uzlaşma komisyonu üyelerinin tamamının vergi idaresi mensuplarından oluşması yerine en azından bir üyenin meslek örgütlerinden katılımının sağlanması ya da katılım sağlanamıyorsa gözlemci sıfatıyla uzlaşma görüşmelerinde bulunmasında iyi yönetim anlamında yarar görülebilir. Böylece, belirttiğimiz katılım ve şeffaflık uygulaması ile i) doğru ve adil bir karar alınması, ii) düzenli ve standart bir yaklaşık sergilenebilmesi, iii) objektif-tarafsız-dürüst ve eşit muamele ile sonuç elde edilmesi, iv) yargı denetiminin olmadığı noktada en azından kamuoyu ya da sivil toplum kuruluşlarının denetimin söz konusu olabilmesi sağlanabilecektir.¹³⁰

5. Mükelleflerin (İdareden) İzahat Talebi

Mükelleflerin, vergi idaresinden, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirgin görmedikleri veya tereddüde düştükleri konularda yazılı başvuru yaparak izahat istemeleri mümkündür.¹³¹ VUK’nda (md. 413) özel olarak düzenlenen bu müessese hem dilekçe hakkı hem de bilgi edinme / bilgiye ulaşma hakkı anlamında değerlendirilebilirse de hukuki sonuçları itibariyle bir kısım farklılıklar göstermektedir. Özelge başvurularının vergi dairesine gitmeden internet üzerinden yapılabilmesi, özelgelerin internet ortamında yayımlanması sadece ilgili mükellefler için değil diğer mükellefler ve meslek

¹²⁹ Uzlaşmada, mali gücü aynı olan iki mükelleften birinin uzlaşma yolunu seçmesi, diğerinin seçmemesi halinde oluşacak vergi farklılığı yanında mali gücü ve hatta diğer konumları aynı iki mükellef arasında uzlaşmada oran farklılığı yaşanması olasılık dahilindedir. Benzeri bir değerlendirme için Onur Ciddi, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, içinde Cumhuriyetimizin 100. Yılında Türk Vergi Hukuku Kazanımları & Sorunları, ed. Ali Erol (Bursa: Ekin Basım Yayın, 2023), 163. Ayrıca bkz. Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006), 259; Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki”, 337.

¹³⁰ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, Türk İdare Hukuku, 537, 538.

¹³¹ Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 585.

mensupları açısından da hızlı ve erişilebilir bir uygulama olduğunu ortaya koymaktadır.¹³² Özelgelerin, sadece talepleri nedeniyle kendilerine verilen mükellefler açısından geçerli kabul edilip diğer mükellefler açısından uygulanmaması şeklinde bir yaklaşım, benzer durumdaki diğer mükellefin hukuki dinlenilme hakkının kullanımını sınırlandırarak çelişkili işlem yasağını ihlal suretiyle eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecek, bunların yayımını da anlamsızlaştıracaktır.¹³³

Öncelikle vergi idaresi, kendisinden istenecek izahatı talep eden mükellef şahsında “*özelge*” olarak adlandırılan bir yazı ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere “*sirküler*” adıyla kendi internet sitesinde yayımlanan bir metin de çıkarabilmektedir.¹³⁴ Özelge ve sirkülerler ile bunların internet ortamında da olsa yayımlanması, vergi mükellefinin, vergi idaresinin kanunları yorumlama ve uygulama şeklini bilme hakkı olarak ifade edilebilecek bir hak sağlamakla, vergi idaresinin mükellefe karşı şeffaflığı açısından değerlendirilebilir.¹³⁵

¹³² Türkay, “Türk Vergi İdaresinde”, 151.

¹³³ Aynı yönde Gamze Gümüşkaya, Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021), 74. Diğer yandan Anayasa Mahkemesi, özellikle spesifik olamayan konularda vergi tekniği ve mevzuatının hukuki olarak yorumlanması nedeniyle ortaya çıkan farklı muamelelerin, kural olarak tek başına çelişkili davranma/ayırıcılık yasağının ihlaline yol açmadığı; somut olayın özel koşulları altında vergi uygulamasındaki farklı muamelenin sonuçlarının ölçülülük bağlamında ele alınması gerektiği görüşündedir. Anayasa Mahkemesi, 01.02.2018, B.No:2015/6728, RG., 07.03.2018, S. 30353. Ancak özelgeleri konu olduğunda, özelgeye konu olay ve hukuki durumun spesifik hale geldiği, diğer yandan Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelikte (md. 11/3) komisyonca onaylanmış özelgelerin “*emsal teşkil etmek üzere*” Özelge Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan “*emsal özelge havuzu*”na konulacağı düzenlemesi yanı sıra Vergi Usul Kanunu’nun 140/7. Maddesi düzenlemesi ile özelgelerin vergi inceleme elemanlarını bağlıyor olması karşısında özelgelerin olay ve mükellef bazında benzer olması durumunda çelişkili/ayırıcı davranılmaması gerektiği söylenebilir. Aynı yönde Gümüşkaya, Hukuk Devleti Perspektifinden, 227. İdarenin ölçülülük bağlamında iyi yönetim ilkesine uygun hareket etme yükümlülüğü bulunduğu dair bir başka karar için Bkz. Anayasa Mahkemesi, 29.06.2022, BN.2019/11980, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/11980>, 29.11.2024.

¹³⁴ Özelgelere Gelir İdaresi Başkanlığı’nın https://www.gib.gov.tr/search/node/type%3An_ozelge adresindeki arama motorundan ulaşılabilirdiği gibi aynı sitede <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden her bir vergi kanunu itibarıyla de tarihe göre erişim mümkündür.

¹³⁵ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, 9. Aynı yönde Bkz. Alp, “Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin”, 70.

Her iki izahat metni de idare nezdinde oluşturulmuş bir komisyon tarafından oluşturulmakta; konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde ise bunlara uygun olarak idarenin taşra teşkilatı da özeldeler verebilmektedir. Gerek özeldeler ve gerekse sirkülerlerin yayınlandığı sitenin kullanım şeklinin oldukça basit olduğu ve karmaşık olmaması nedeniyle yayım şeklinin ‘bilgiye/belgeye erişim’ yönünden bir sorun içermediği görüşündeyiz. Ancak zaman içinde bir kısım özeldelerin çeşitli nedenlerle siteden kaldırılması ve artık ulaşamaz hale gelmesi yanında hangi metinlerin hangi ölçütlere göre buraya konulup konulmadığı konusunda belirgin ve bilinen bir yayın politikası olmadığı anlaşılmaktadır. Zira Yönetmelik uyarınca da ancak komisyonca onaylanmış özeldeler emsal teşkil etmek üzere Özeldeler Otomasyon Sisteminde bu amaçla hazırlanan emsal özeldeler “havuz”na konulmaktadır.¹³⁶ Hangi özeldenin internet sitesinde yayınlanıp yayınlanmadığı konusunda bir şeffaflık olmaması, zaman içinde değişen görüşler çerçevesinde verilen yeni özeldeler veya yayınlanan sirkülerde öncekilerle bağlantı kurulmaması ve daha da önemlisi birel işlemler çerçevesinde açılmış davalarda işleme dayanak özeldeler veya sirkülerin hukuka aykırılığı ortaya çıkmış olduğu durumlarda dahi bunların sistemde tutulmaya devam edilmesi iyi yönetim açısından sorunlu alanlar olarak değerlendirilebilir.

Kanuni (VUK md. 413) düzenleme mükellefin yazılı talebine bağlı olarak özeldeler verilmesi veya sirküler çıkarılması şeklinde olduğuna göre bir talep olmadıkça sirküler çıkarılmayacağı ve çıkarılanların da ancak birden çok sayıda mükellefin talebini karşılar nitelikte olması gereklidir. Ancak mevcut haliyle sirkülerlerin vergi idaresince (beyanname verme süresi uzatımı gibi) bazen duyuru amaçlı ve bazen de (enflasyon muhasebesi konusunda olduğu gibi) adeta düzenleyici veya yorumlayıcı işlemler gibi çıkarılarak yayımlandığı görüldüğünden kanun düzenlemesi ile tam olarak bir örtüşme olmadığı söylenebilir.

Mükellefin izahat talep etmesi ile idarenin bu şekilde izahat veriyor olması bir süreyle ve hatta cevap verme zorunluluğuna bağlan-

¹³⁶ Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik md. 11/(3). Ayrıca Bkz. Hilal Gürses Şahin, Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi (Ankara: Adalet Yayınevi, 2024), 95 vd.

mamışsa da idarenin izahat verdiği durumlarda buna uygun davranan mükellefin, vergi cezası ve gecikme faizine muhatap olmama korumasından yararlanması (VUK md. 369) iyi yönetim ilkesi açısından ‘haklı beklentinin korunması’ açısından da ele alınabilir.¹³⁷ Ceza hukuku açısından geçerli olan (Türk Ceza Kanunu md. 4), kanunu bilmemenin mazeret olmayacağı kuralı, vergi mevzuatının karmaşık ve dinamik olmasına bağlı olarak vergi ve vergi ceza hukukunda bu şekilde yumuşatılmış görünmektedir.¹³⁸ Diğer yandan özelge ve sirkülerin bu etkisi, idarenin görüş değişikliği anlamında geriye yürümeme ilkesi ile de ilgilidir.¹³⁹ Sonuç olarak özelge uygulamasının, mükellefler nezdinde vergi mevzuatının hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkesine uyum sağlama açısından önemi yanında mükellefler nezdine haklı beklentileri korumak suretiyle idareye güven tesis ettiği de söylenebilir.¹⁴⁰

6. Vergi İncelemesinde, Mükellefin İnceleme Sürecine Katılımı ve Dinlenmesi

VUK’nun 134. maddesi hükmünden hareketle vergi incelemesini, bu konuda yetkili idare mensuplarınca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve doğruluğunun sağlanması olarak tanımlayabiliriz. Vergi incelemesi, bir anlamda ilk görüş karinesinden yararlanan mükellef beyanlarının aksinin idarece ispatı ile beyana dayalı bir vergi kaybı varsa bunun belirli cezalarla mükelleften aranmasıdır.

Vergi hukukunda iyi yönetim ilkesinin, i) etkin, hesap verebilir, şeffaf vergi yönetimi, ii) Etkin ve katılımcı mükellef ve iii) vergi yönetimi ile mükellef arasında etkin karşılıklı etkileşim ve iletişim şeklindeki unsurlarının tamamı vergi incelemesinde somut olarak karşımı-

¹³⁷ Esasen Anayasa’nın 74. maddesi uyarınca her türlü idari başvurunun ‘gecikmeksizin dilekçe sahiplerine yazılı olarak’ bildirilmesi bir zorunluluk olup, yine de ilgili Kanun maddesinde bu zorunluluğun belirli bir süre ile kayıtlanması daha uygun olabilecektir. Örneğin 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılması Hakkında Kanun ile (md. 7) bu süre 30 gün olarak belirlenmiştir. Ayrıca bkz. Oktar, Vergi Hukuku, 505, 506.

¹³⁸ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, RG., 12.10.2004, S. 25611. Ayrıca Bkz. Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 484; Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 584.

¹³⁹ Aynı yönde Öncel vd., Vergi Hukuku, 244; Taşkan, Vergi Hukuku, 228.

¹⁴⁰ Abdullah Arıkan, Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi (Ankara: Adalet Yayinevi, 2022), 370, 373, 376.

za çıkmaktadır.¹⁴¹ Ancak bu görüşümüzden hareketle, henüz belirsiz olan ve net bir yasal dayanağı bulunmayan iyi yönetim kavramının vergi hukukunda katı bir yaklaşımla uygulandığı/uygulanabileceği sonucuna da ulaşamayacaktır. Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden haber verilmesinin zorunlu olmaması yanında incelemenin, sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, beş yıllık tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilmesi ile oluşan belirsizlik (VUK md. 138) buna örnektir.¹⁴² Aynı durumu, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde belirli yöntemlere göre arama yapılabilmesi (VUK md. 142) örneğinde de görebiliriz. Burada işin ve işlemin özelliği gereği mükellefin (önceden) bilgilendirilmesi gibi bir durum söz konusu ol(a)mayacaktır.

Bu örneklerle konu hususlar dışarıda bırakıldığında bütüncül ve genel bir yaklaşımla vergi incelemesinin iyi yönetim ilkesi karşısında durumu şu şekilde ele alınabilir.

Vergi incelemesi başlamasından önce bir bilgilendirme yapılması söz konusu değilse de vergi incelemesi incelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirilmesi ile başlamaktadır. (VUK md. 140/1) Bu şeffaflık ve mükellefin kendini ifade etmek için hazırlık yapabilmesi açısından önemli bir uygulama olarak dikkat çekmektedir. Nitekim inceleme bitince de bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilmektedir. (VUK md. 140/4) İnceleme tabi olanların gerekli defter ve belgelerini ibraz etmeleri için kendilerine bir süre verilmesi ve mazeretleri halinde bu sürenin uzatılması (VUK md. 139) bu anlamda ele alınabilir.

Vergi incelemesinin yapılma süreci, incelemenin tam veya sınırlı olmasına göre belirli sürelerle sınırlandırılmış, ek süre kullanımı da belirli kurallara bağlı tutulmuştur. (VUK md. 140/6) Vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından ince-

¹⁴¹ Gamze Gümüşkaya, "The Principle Of Good Governance Concerning Tax Law", İstanbul Hukuk Mecmuası 80 no. 3 (2022): 1013.

¹⁴² Gümüşkaya, "The Principle Of Good Governance", 1010.

lenmekte, değerlendirilmekte (VUK md. 140/6) ve komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilmektedir (Yönetmelik md. 14).

Vergi incelemesinin mükellef defter ve belgeleri üzerinde yapılması yanında incelemenin her aşamasında inceleme elemanınca gerek görülmesi durumunda, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilmesi (VUK md. 141); ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilmesi katılım ve şeffaflık açısından önemlidir. Uzlaşmadan farklı olarak bu aşamada mükellefin bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilme hakkı konusunda VUK’nda özel bir düzenleme bulunmamakla beraber mükellefin arzu etmesi durumunda bu kişiler veya avukat bulundurması önünde bir engel olmaması gerekir.¹⁴³

Sonuç olarak, vergi denetimi açısından iyi yönetim ilkesi daha çok mükellefe denetim süreci boyunca görüş ve itirazlarını ifade etme konusunda yeterli ve etkili bir fırsat verilip verilmediği ile ilgili olarak ele alınabilir.¹⁴⁴ İnceleme tutanakları, komisyonda dinlenme imkanı bu açıdan önemli ise de özellikle komisyonlarca dinleme yapılması öncesi raporların tam metin olarak mükellefle paylaşılması; tamamlanmış vergi incelemelerinde dahi vergi tekniği raporları gibi denetimle ilgili tüm raporların mükellefe bildirilmemesi iyi yönetim ilkesi bağlamında eleştiriye açıktır.¹⁴⁵ Vergi inceleme ve vergi tekniği raporların mükelleflere tebliğ edilmemesi halinde mükelleflerin savunma hakkının kısıtlanacağı, mükellefin davasını hazırlama ve sunmada eli zayıflayacağından silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğu söylenebilir.¹⁴⁶

¹⁴³ Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 268.

¹⁴⁴ Derviş Altınok, “Vergi Denetiminde Akıl Yürütme Yöntemleri”, Vergi Sorunları Dergisi, 407 (Ağustos 2022): 63.

¹⁴⁵ Gümüşkaya, “The Principle Of Good Governance”, 1016. Diğer yandan mükellefler, haklarında yürütülen vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporların ancak özetlerine, incelemeye başlama tutanağı üzerinde yer alan sorgu numarasını kullanmak suretiyle, internet üzerinden VDK Mükellef Portalı uygulaması üzerinden erişim sağlayabilmektedir. Bkz. Onur Gök ve Coşkun Çekiciler, “Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı”, Vergi Dünyası Dergisi, 449 (Ocak 2019): 115.

¹⁴⁶ Aynı yönde İsa Aydemir, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme Ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 7 (2016): 205. Danıştay, konu vergi tekniği raporları olduğunda vergi inceleme ra-

Komisyon önünde inceleyen ve incelenenin birlikte katılımıyla gerçekleşmesi gereken dinlenmenin amacının, inceleyen raporunu üzerinde tartışmak, bu rapordaki eleştiriler konusunda uzlaşma zemini aramak için bir tür savunma ve iddia makamlarına söz vermek şeklinde ele alınması gerekirse de uygulamada bunun giderek sıradanlaşan bir süreç haline geldiği gözlenmektedir.¹⁴⁷ Nitekim, dinlenme talebinde bulunan mükelleflerin, ilgili komisyonlarca dinlenmesi sırasında açıklama ve itirazları kayıt altına alınmamakta sadece ‘komisyonda dinlendiklerine dair’ bir tutanak düzenlenmesi nedeniyle mükellefin neyi iddia ve ifade ettiği ve komisyonun da bunları nasıl değerlendirerek bir sonuca vardığı dahi bilinmemektedir.¹⁴⁸ Uygulamanın bu noktaya gelmesinde, daha uygulamanın başladığı ilk yıllarda dile getirilen komisyonların *“tıpkı yargı mercileri gibi, incelemenin neticesi konusunda karar veren birimler haline dönüşmesi”* şeklinde getirilen eleştirilerin etkili olduğu görülmektedir.¹⁴⁹

7. Vergi İdaresinin Elinde Bulunan Gizli Bilgiler ve İstihbarat Arşivi

Vergi idaresi, vergi inceleme elemanlarının istediği bilgiler vasıtasıyla kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplama (VUK md. 148) yanında bunlardan bilgileri belli aralıklar ve devamlı olarak elde etme (VUK md. 149) imkanına sahiptir. Bu kaynaklardan toplanacak bilgiler *“istihbarat arşivleri”*nde gizli olarak saklanmakta ve bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceğini belirleme yetkisi, *“idari makama takdir alanı tanıyan bir düzen-*

porlarının aksine bir yaklaşım izlemekte ve vergi tekniği raporu, ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemiş ise de sonradan kendisine tebliğ edilen davacının, yargılama aşamasında uyuşmazlık konusu olaya ilişkin açıklamalarını ayrıntılı şekilde yaparak savunma hakkını kullanabildiği noktasından bir hukuka aykırılık olmadığı sonucuna varmaktadır. Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.04.2016, E.2016/401, K.2016/444; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 03.10.2018, E.2018/355, K.2018/643; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 19.02.2020, E.2020/9, K.2020/2, www.corpus.com.tr, 29.11.2024.

¹⁴⁷ Kaneti vd., Vergi Hukuku, 245.

¹⁴⁸ Gök ve Çekiciler, “Vergi İncelemelerinde Dinlenme”, 118.

¹⁴⁹ Murat Dayanç, “Rapor Değerlendirme Komisyonları ve Dinlenme Talebi”, Vergi Dünyası Dergisi, 358 (Haziran 2011): 26.

leme formu olarak” bakanlıkta bulunmaktadır (VUK md. 151).¹⁵⁰ Vergi idaresinin ayrıca usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde bilgi toplaması da söz konusudur (VUK md. 152/A).

Söz konusu arşiv bilgilerinin en yaygın ve güncel kullanımı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç (KVK md. 13) ile ilgili vergi incelemelerinde idarece “*gizli emsal*” kullanımında görülmektedir. Emsal fiyat, ilişkili kişi olarak tanımlanan kişilerle aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki şartlar altında oluşan ve karşılaştırmaya esas alınan fiyattır. Vergi idaresi özellikle vergi incelemeleri ile ya da mükellef beyanlarından hareketle birtakım verileri toplayarak transfer fiyatlandırması incelemelerinde inceleme elemanlarının kullanımına sunmaktadır. Söz konusu emsaller mükellef tarafından bilinmediği gibi esasen bunları kullanan inceleme elemanları dahi kaynağını bilmediği için ‘gizli emsal’ olarak tanımlanmaktadır.¹⁵¹

İşte bu şekilde toplanan veri ve bilgilerin mükellef bilgisine sunulmaması yanında bunu kullanan idare personelinin dahi üzerinde bir irdeleme imkanı olmaması dolayısıyla şeffaflığın sağlanamadığı, bunların denetime kapalı olduğu, erişilebilir olmaması nedeniyle bireyin dinlenme ve savunma hakkını olumsuz etkilediği düşünülebilir. Bu bağlamda idarenin elinde bulunan bilgi ve belgelere erişim hakkının tanınmamış ya da kısıtlanmış olması, uygulanan işlem ve eylemlerin gerekçesinin bilinmemesi gibi bir sonuç da doğurduğu gibi idari usul yönünden şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri bakımından olumsuz karakter taşımaktadır.¹⁵² Diğer yandan, vergi idarelerinin önemli miktarda bilgi toplamasıyla bir tür “*veri bankası*” haline gelmesi, verilerin bilgi değişimine konu edilmesi, giderek bu verilerin vergilendirme dışında da kullanımının gündeme gelmesi giderek daha tartışılır bir hale gelecek gözükmektedir.¹⁵³

¹⁵⁰ Onur Kaplan, “Karar İncelemesi: Gizli Savunma Arşivlerinin Erişime Açık Hale Gelmesi Üzerine Düşünceler”, Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9/2 (Aralık 2021): 600.

¹⁵¹ Yasemin Taşkın, “Transfer Fiyatlandırmasında Gizli Emsalin Açıklanmamasının Vergi Mahremiyeti ile İlişkisi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları no. 59 (2016): 37, 38.

¹⁵² Kaplan, “Karar İncelemesi”, 602.

¹⁵³ Kaneti vd., Vergi Hukuku, 262, 263.

8. Bir “Katılımcılık” Örneği Olarak “Vergi Konseyi”

Vergi Konseyi, 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (md. 238) ile; Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere bir danışma organı olarak kurulmuştur.¹⁵⁴ Kararname düzenlemesi uyarınca Bakanlık tarafından “*Vergi Konseyi Yönetmeliği*” yayımlanmış ve Hazine ve Maliye Bakanı Onursal Başkan, Bakan tarafından üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilecek bir başkan olmak üzere Konseyin üye yapısı aşağıdaki gibi belirlenmiştir (md. 5).¹⁵⁵

Bakan tarafından görevlendirilecek Bakan Yardımcısı, Gelir İdaresi Başkanı, Vergi Denetim Kurulu Başkanı ile Genel Sekreter “*doğal üyeler*”dir. Kurumlarınca seçilen veya görevlendirilen vergi, ekonomi, finans, hukuk veya maliye alanlarında birikim ve deneyim sahibi kişiler ise “*temsilci üyeler*” olarak belirlenmiştir. Bunlar da Bakan tarafından belirlenecek kamu kurumu niteliğindeki meslek birlikleri, esnaf ve sanatkarlar konfederasyonu, işçi ve işveren konfederasyonları, dernek, vakıf ve diğer sivil toplum kuruluşlarınca görevlendirilecek birer temsilci üyeden oluşan “*sivil toplum grubu*” ile yine Bakan tarafından belirlenecek kamu kurum ve kuruluşlarını temsilen en az genel müdür yardımcısı düzeyinde birer üyeden oluşan “*kamu kesimi grubu*”dur. Son üye grubu ise Başkanın önerisi üzerine Bakan tarafından seçilen; vergi, ekonomi, finans, hukuk veya maliye ile ilgili alanlarda uzmanlık ve kariyere sahip kişilerden veya sanayi, işletme, ticaret, finans veya hizmetler alanında temayüz etmiş müteşebbislerden (en az üçte biri üniversitelerden olmak üzere) yeterli sayıda üyeden oluşan “*seçilmiş üyeler*”dir.

Konseyin üye dağılımına bakıldığında doğal üyelerin %9, sivil toplum grubunun %32, kamu kesiminin %24 ve seçilmiş üyelerin %35 oranında olduğu görülmektedir. Özellikle seçilmiş üyelerin bakan tarafından seçiliyor olması nedeniyle bağımsız karar alma konu-

¹⁵⁴ Esasen Vergi Konseyi 1992 yılında kurulmuş, ancak faaliyetleri kesintili ve kısa süreli olmuştur. 2003 yılında yeniden faaliyete geçen Konsey, 31.07.2004’te 178 sayılı Kanun Hükmündeki Kararnamenin 33/A maddesinde yapılan düzenleme ile yasal statüye kavuşmuştur.

¹⁵⁵ RG., 12.11.2019, S. 30946.

sunda bürokrasiden ayrışmasının zor olduğu gibi bir tereddüde neden olabilecektir.¹⁵⁶

Konseyin Yönetmelikle somutlaştırılan (md. 6) görevleri, Türk vergi sistemi ve vergi hukuku alanında vergi idaresi ve vergi denetim işlevinin geliştirilmesi ile ilgili olarak *“görüş ve önerilerde bulunmak”*, bu öneriler doğrultusunda *“mevzuatla ilgili çeşitli taslaklar hazırlamak”*, sistemde aksayan ve uygulamada sorun yaratan konularda *“toplumun çeşitli kesimlerinin beklentilerini tespit etmek”*, amaçlara uygun olarak *“ulusal ve uluslararası panel ve benzeri toplantılar ve yarışmalar düzenlemek”*, *“üniversitelerle işbirliği içinde ortak projeler geliştirmek”*, *“ilgili kuruluşlar ile işbirliği yapmak suretiyle vergi araştırmaları ile ilgili organizasyonlar oluşturmak”* şeklindedir. Yapılan bu görevlendirmenin birçok unsuruyla *“toplumsal katılımı, yasa önerisi hazırlama ve norm koyma tekniğine”* dahil etme yoluyla vergilendirmede *“katılımcı vergilendirme”*yi amaçladığı görülmektedir.¹⁵⁷

Konseye ayrıca Bakan tarafından incelenmesi istenilirse *“kanun teklifleri ile diğer düzenleyici işlemlere ilişkin çalışma, araştırma ve incelemelerde bulunarak görüş bildirmek”* yanında talep edildiği takdirde *“Türkiye Büyük Millet Meclisinin ilgili komisyonlarında görüş bildirmek”* görevleri verilmiştir. Bu çerçevede verilen görevlerle ilgili olarak Konsey, görüş ve önerileriyle ilgili olarak yapılan çalışmaları izleyerek, sonuçlarını değerlendirecek, kamuoyunu bilgilendirecek ve gerektiğinde yaptığı çalışmaları yayımlayacaktır.

Yönetmelik Konseyin görevlerini yerine getirirken uyacağı ilkelere şöyle belirlemiştir (md. 4): i) Bir danışma organı olarak *“tarafsız bir yaklaşımla ve objektif esaslara göre”* görüş ve öneri oluşturmak, ii) *“uluslararası gelişmeleri ve ülkemiz koşullarını”* gözetmek, iii) *“katılımcılığa ve ortak akla dayanan uzlaşmayı”* esas almak, iv) *“değişimi ve yenilikleri önceden fark ederek, sonuç odaklı çalışma kültürünü benimsemek”* ve v) *“sistemin tüm paydaşlarının güvendiği saygın bir kurum”* olma hedefini izlemek.

¹⁵⁶ Cenikli, “Vergilemede Yönetişim”, 196.

¹⁵⁷ Katılımcı vergilendirme, *“vergilendirmeye doğrudan demokrasi yaklaşımı”*, bir başka ifadeyle *“vatandaşların vergi yapım sürecine sadece temsilcileri eliyle değil, doğrudan katılımı”* olarak tanımlanabilir. Leyla Ateş, “Katılımcı Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 59/4 (2010): 612, 627.

Yukarıda yer verilen normların kullandığı dil ve kavramlar yanında Konseye verdiği görevler ve bunların yapılması için belirlediği ilkeler ışığında Vergi Konseyi ihdasının alt yapısında iyi yönetim çerçevesinde hemen tüm unsurlara yer verilmeye çalışıldığı görülmektedir. Konseyin oluşumunda temsilci üyeler içinde sivil toplum grubu üyeler ile özellikle seçilmiş üyeler olarak belirlenen üye yapısının tamamen “katılımcılık” unsurunun bir yansıması olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi Konseyinin yukarıda açıklanan yapısı, ilkeleri ve görevleri itibarıyla Avrupa Komisyonu’na “*vergi yönetişimini iyileştirme girişimlerinde yardımcı olmak üzere*” kurulmuş “*Platform for Tax Good Governance*” (İyi Vergi Yönetişimi Platformu) ile benzerlikler içerdiği görülmektedir.¹⁵⁸ Söz konusu Platform, vergi uzmanları ve işletmelerin ve sivil toplum örgütlerinin uzman temsilcilerinden oluşmakta, vergi kaçakçılığı ve kaçınmaya karşı daha koordineli ve etkili bir AB yaklaşımına katkıda bulunabilecek yapılandırılmış bir diyalog ve uzmanlık alışverişi sağlamaktadır. Platform yılda birkaç kez toplanır ve başkanlığını Vergi ve Gümrük Birliği Genel Müdürü veya temsilcisi yapmaktadır. Platform ile Vergi Konseyi üyelik yapıları arasında da gerek kamu kesimi ve gerekse özel kesim temsilcileri yanında vergi, muhasebe ve hukuk alanında faaliyet gösteren akademisyenler ve sivil toplum kuruluşları ile meslek örgütlerine yer veriliyor olması nedeniyle benzerli görülmektedir.¹⁵⁹

Vergi Konseyinin internet sitesinde yer alan ‘Yayınlar’ sekmesinde dört kitaba ve çok sayıda sunuma çevrimiçi ulaşılabilenekte ise de aynı bölümde yer alan ‘Raporlar’ sekmesinin boş olduğu görülmektedir.¹⁶⁰ Dolayısıyla özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kendi internet sitesi üzerinden yayınlanan düzenleyici işlem taslaklarının hazırlanması sürecinde Konseyin ne gibi bir işlev gördüğü tespit edi-

¹⁵⁸ Platform for Tax Good Governance, “İyi Vergi Yönetişimi Platformu”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-co-operation-and-control/platform-tax-good-governance_en.

¹⁵⁹ Platform for Tax Good Governance, “İyi Vergi Yönetişimi Platformu Üyeleri”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/tax-co-operation-and-control/platform-tax-good-governance_en#membership

¹⁶⁰ Vergi Konseyi, “Vergi Konseyi”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://vergikonseyi.hmb.gov.tr>

lememektedir.¹⁶¹ Esasen kendisine verilen “*mevzuatla ilgili çeşitli tas-laklar hazırlamak*” görevi yanında en azından vergi idaresince hazır-lanmış taslaklara katkı verme konusunda Konseyin daha aktif bir işlev görmesinde yarar olduğu düşünülebilir. Diğer yandan Mevzuat Hazır-lama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik “*Taslakların hazırlanma-sında istişare ve katılımcılığa önem verilir*” (md. 4/(1)-ğ) demekle be-raber hangi durumda kiminle istişare yapılacağı / yapılması gerektiği yanında “*katılımcılık*” ile neyin kastedildiğini ortaya koymadığından görüşümüze göre her idarenin mevzuat taslağını hazırlayan biriminin takdirine kalmış görünmektedir.¹⁶²

Diğer yandan düzenleyici işlemlerin özelliği itibariyle belli bir ki-şiye yönelik olmamaları nedeniyle katılımın sağlanmaması “*dinlenil-me hakkının ihlal edildiği*” anlamına gelmeyecektir. Ancak çok sayıda kişiyi etkileme yeteneği nedeniyle bir düzenleme yapılmadan önce en azından bundan etkileneceklerin görüşlerinin alınması, idari makam-ların diğer aktörlerle istişari görüşmelerde bulunarak nihai iradeleri-ni şekillendirmeleri iyi yönetişimin bir gereği olarak ele alınabilir.¹⁶³ Bu nedenle katılımının idarenin etkili ve verimli işleyişine katkı sun-mak işlevini görmekle beraber katılım hakkının karar verme hakkı ile aynı anlama gelmediğini belirtmek gerekir.¹⁶⁴

9. Vergi İdaresi Hizmetlerine “Erişilebilirlik” Anlamında Bir Kısım Olanaklar

Yukarıda yer verilen açıklamalara konu bir kısım yapılanma ve uygulamalar dışında vergi idaresinin bireylere özellikle elektronik ortamda sunduğu bir kısım hizmetler vardır ki bunların hizmete ula-şım anlamında erişilebilirliği sağladığı söylenebilir. Bu kapsamda de-ğerlendirilebilecek bir kısım uygulama ve yapılanmalar şöyledir:

¹⁶¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Taslaklar”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.gib.gov.tr/taslaklar>

¹⁶² RG., 24.02.2022, S. 31760. Diğer yandan Ateş’in, Taslakları hazırlayan birimlerin konuyla ilgili diğer aktörlerin görüşlerinden faydalanmasının ilgili mevzuatta bir zorunluluk olarak düzenlenip düzenlenmediğinin yoruma açık olduğu değerlendir-mesi de görüşümüzle aynı yönde ele alınabilir. Ateş, “Katılımcı Vergilendirme”, 623.

¹⁶³ Faruk Göçgün, “Çok Sayıda Kişiyi Etkileyen İdari İşlemlerde İdari Usule Katılım”, İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 10/2 (Güz 2023): 306.

¹⁶⁴ Göçgün, “Çok Sayıda Kişiyi”, 304

- i. Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'na bağlı çağrı merkezi olarak faaliyette bulunan Vergi İletişim Merkezi (VİMER Alo 189), vergisel konularda hizmet vermektedir.¹⁶⁵ Söz konusu uygulamada, idarenin mükelleflere karşı sorumluluk bilinci ile hizmetlerinde mükelleflere yüksek fayda sağlamak ve onların yanında yer almak öncelikli görev olarak “*Mükellef Memnuniyeti*” kavramı altında hedef tutulmaktadır.
- ii. Bir süredir mükelleflere bu konuya özel internet sitesi üzerinden hizmet veren “*hazır beyan sistemi*” ile kira, ücret, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar ile ilgili bireylerin vermesi gereken beyannameler elektronik ortamda kullanıcıların hizmetine sunulmaktadır.¹⁶⁶
- iii. Dijital Vergi Dairesi üzerinden dilekçeler verilmesi, vergilendirme ve mükellefiyet ile ilgili bir kısım belgelerin bu ortamdan elektronik olarak temin edilmesi; vergi ödemelerinin kredi kartı ile aynı ortamdan ya da bankacılık sistemi üzerinden hesaben ödenmesi mümkündür. Mükellefler aynı ortamdan kendileri ile ilgili birçok bilgi ve belgeye ulaşabilmektedirler.
- iv. Vergi kanunlarınca düzenlenmesi gerekli belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi, aynı şekilde tutulması zorunlu defterlerin elektronik ortamda tutulması ile ilgili hizmetlerin elektronik ortamda sunuluyor olması da bu anlamda önemlidir.¹⁶⁷
- v. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı da yine internet sitesi üzerinden, “*İnceleme Takip Sistemi*” ile sınırlı da olsa vergi ince-

¹⁶⁵ Söz konusu Merkez; danışmanlık, ihbar bildirimleri alma, borç sorgulama, sunulan e-hizmetler konusunda danışmanlık, borçlu mükellefleri telefon aracılığıyla bilgilendirme, mükelleflerin ilettikleri bazı işlem talepleri ile sunulan hizmetlere ilişkin önerilerini ilgili birimlere iletme, yabancı uyruklu kişilere ve kurumlara vergi ile ilgili konularda İngilizce e-posta danışmanlık hizmeti sunma gibi konularda hizmet sunmaktadır. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi İletişim Merkezi”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi.

¹⁶⁶ <https://intvRG.gib.gov.tr/hazirbeyan/>; söz konusu hizmet <https://dijital.gib.gov.tr/> adresinde hizmet veren “*Dijital vergi Dairesi*” bünyesinde birleştirilerek hizmet vermeye devam etmektedir.

¹⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, “e-Belge”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://ebelge.gib.gov.tr/anasayfa.html>; Gelir İdaresi Başkanlığı, “e-Defter”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.edeften.gov.tr/anasayfa.html> ve <https://edeften.gib.gov.tr/global/login>.

leme süreci ile ilgili bir kısım hizmetlerden yararlanabilmekte, aynı site ihbarların iletilmesinde de hizmet vermektedir.¹⁶⁸

Devletin e-Devlet dönüşümünün bir parçası olarak vergi idaresi uygulamalarının da giderek gelişen teknoloji ile bilgi işlem tabanlı olarak daha kolay erişilebilir hale geldiği ve gelişmeye devam ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

SONUÇ

Çalışmamızda ortaya konulduğu üzere “*yönetişim*” kavramı, giderek daha yaygın ve yoğun kullanılıyor olsa da halen belirsizliğini korusayan bir kavramdır. Kaldı ki kavram sadece devlet yönetimi veya bürokrasi ile de sınırlı değildir. Ama üzerinde mutabakat olduğu anlaşılan baskın unsurlar dikkate alındığından en azından “*oldu bitti*” politikalar yerine değişimi ve kurumsallaşmayı hukuki güvenceye ve dayanaklara inşa ettirme çabasının bir ürünü olarak ele alınabilir. Bu çaba, iktidarın sadece kamusal bir yapı değil, iş birliği veya ortaklık anlamında (farklı nitelermeler yapılabilirse de genel olarak) sivil toplum ve piyasa katılımı ile kullanılmasını gerekli kılmaktadır.

Günümüzde temel insan hakları ve özgürlükleri, sadece kamu kesimince değil herkes için uyulması gereken ilkeler halini almış, diğer yandan iletişimde yaşanan kolaylık ve gelişmeler artık bireylerin karar verme süreçlerine etkin bir biçimde katılmasını kolaylaştırmıştır. Böylece çok sayıda bireylerden oluşan yığınlar sivil toplum örgütlenmesine ihtiyaç duymadan kamu işlerine müdahale etme veya tepki verme imkanına kavuşmuştur. Dolayısıyla idarenin kamu gücü ayrıcalığına dayalı olarak tek yanlı işlem yapma yetki ve olanağı elinde kalmak kaydıyla idari işlemlerin tesisinde daha düşünce/plan aşamasına dair ilk andan itibaren diğer aktörlerin katılımı ile yönetimden yönetime geçiş söz konusu olmaktadır. Yine aynı zeminde iyi yönetim (idare) ve iyi yönetim kavramları, en azından süreçlere idare dışında diğer aktörlerin katılımı nedeniyle ayırmakta ve iki kavram eş anlamlı olmaktan çıkmaktadır.

¹⁶⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “Mükellef Portalı”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://vdk.hmb.gov.tr/mukellefportali>; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “VDK İhbar / Şikayet”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://ihbar.vdk.gov.tr/?AspxAutoDetectCookieSupport=1>.

İyi yönetişimin en temel ve ayırt edici unsuru olan katılımcılık sayesinde yönetimde demokrasi amacına yaklaşılmaya yanında diğer aktörlerin varlığı ve bunların süreçlerin her aşamada bilgilendirilmesi ile şeffaflık ve saydamlık da ulaşılabilir olabilecektir. Dolayısıyla denetim ile elde edilmek istenen amaç da bu şekilde daha elde edilebilir duruma gelecektir. Diğer yandan süreçlere dahil olan idare dışı aktörlerin katılımı, onların bilgi ve tecrübelerinin de değerlendirilmesi imkanı vermek yanında ayrıca elde edilebilecek uzlaşma zemini işlemlerin meşruiyeti yanında kabul görme ve ona uyma konusunda da uyumu artıracıdır.

Çalışmada ele alınan iyi yönetişimin vergi hukuku uygulamaları yönünden ele alınmasında esasen vergi idaresinin iyi bir yönetim örneği olduğu ve bu alanda öncülük ettiği söylenebilir. Vergileme işlemlerinin mükellef olarak adlandırılan bireylerin kendileri tarafından tutulan defter ve belgelere dayalı beyanları ile yürütülmesi yanında kural olarak onların beyanlarına idarece güven duyulması bu açıdan önemlidir. Elbette vergi idaresinin bu beyanların doğruluğunu denetleme olanak ve yetkisi bulunmaktaysa da vergi incelemesi denilen aşamada yine mükelleflerin dinlenme ve savunma olanakları, görüşleri aksine işlem tesisinde ise yargıya başvurma hakları söz konusudur. Yine vergi hukukuna özgü hata düzeltme ve uzlaşma gibi müesseseler de bu açıdan ele alınabilir. Mükelleflerin işlem yapmadan önce idareden görüş istemeleri, aldıkları görüşe uygun davranmaları halinde kanuni bir korumaya kavuşmaları da bu açıdan aktörlerin birbirine güveninin kuvvetlendiren bir uygulama olarak dikkat çekicidir.

Vergi hukuku ve vergi idaresi uygulamaları açısından, çeşitli vergi kanunlarının idareye bıraktığı ve düzenleyici işlemlerle doldurulan alan sorunlu görünmektedir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi içtihatları ile gelişen bir anlayış çerçevesinde belirli şartlar altında idarenin vergi hukuku alanında düzenleyici işlemler yapması kabul görmekteyse de burada zaman zaman vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırlarının zorlanması da mümkün görünmektedir. Dolayısıyla birel işlemler bazında sağlanan katılımcılığın düzenleyici işlemler açısından da gerekli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Esasen burada gerekli katılımcılık ve istişare için Vergi Konseyi adıyla oluşturulan bir yapı-

nın oldukça yüksek bir potansiyeli olduğu tespit edilebilmektedir. Söz konusu Konseyi oluşturan aktörlerin çeşitliliği dikkate alındığında ve yanına diğer kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu temsilcilerinin de eklenmesiyle daha verimli ve etkin bir yapının oluşturulması somut bir çözüm olabilecektir.

YAZAR BEYANI	
Mali Destek/Teşekkür Beyanı:	Bulunmamaktadır.
Yazarların Katkıları	Eserin tamamı yazar tarafından kaleme alınmıştır.
Çıkar Çatışması/Ortak Çıkar Beyanı	Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması veya ortak çıkar beyan edilmemiştir.
Etik Kurul Onayı:	Gerekmemektedir.

KAYNAKÇA

- Ağgöl Kırıcı, Feiza. Avrupa Örneğinden Hareketle İyi İdare. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.
- Akyılmaz, Bahtiyar, Murat Sezginer ve Cemil Kaya. Türk İdare Hukuku. Ankara: Savaş Yayınevi, 2022.
- Aldemir, Ceray ve Eyüp Şen. “Yerel Yönetimlerde Denetim ve İyi Yönetişim İlişkisi: Muğla Büyükşehir Belediyesi Örneği”. Ombudsman Akademik Dergisi. 1 (2013): 213-243.
- Aldemir, M. Ceyhan. Örgütler ve Yönetimi Makro Bir Yaklaşım. İzmir, Bilgehan Basımevi, 1985.
- Alp, Erdinç. “Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Vergi İdaresindeki Kendisi ile İlgili Bilgilere Ulaşılabilirliğinin Değerlendirilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi. 405 (Haziran 2022): 67-81.
- Alp, Ziya. Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Bir İdari Çözüm Yolu Olarak “İzaha Davet” Müessesesi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2023.
- Altınok, Derviş. “Vergi Denetiminde Akıl Yürütme Yöntemleri”. Vergi Sorunları Dergisi. 407 (Ağustos 2022): 62-66.
- Anayasa Mahkemesi. E.1991/7, K.1991/43 (12.11.1991). RG., 23.07.1992, S. 21293.
- Anayasa Mahkemesi. BN.2013/711 (03.04.2014). <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/711>.
- Anayasa Mahkemesi. BN.2013/1949 (24.06.2015). <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1949>.

- Anayasa Mahkemesi. BN.2013/8074 (09.03.2016). <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/8074>.
- Anayasa Mahkemesi. BN.2015/6728 (01.02.2018). RG., 07.03.2018, S. 30353.
- Anayasa Mahkemesi. BN.2014/18979 (22.02.2018). <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/18979>.
- Anayasa Mahkemesi. BN.2019/11980 (29.06.2022). <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/11980>.
- Anayasa Mahkemesi. E.2023/23, K.2023/101 (18.05.2023). RG., 28.07.2023, S. 32262.
- Anayasa Mahkemesi. E.2022/133, K.2023/15 (25.01.2023). RG., 06.04.2023, S. 32155.
- Arıkan, Abdullah. Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi. Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- Atağan, Gülşah, "Kurumsal Yönetişimde Şeffaflık ve Entegre Raporlama". İçinde Disiplinlerarası Bakış Açısı ile Yönetişim, ed. Tuğba Uçma Uysal ve Ganite Kurt, Ankara: Gazi Kitabevi, 2018.
- Ateş, Hamza ve Gökçe Ceren Buyruk. "Bir İyi Yönetişim İlkesi Olarak Katılımcılık ve Türk Kamu Yönetiminde Katılımcılığın Konumu". Ombudsman Akademik Dergisi. 1 (2018): 81-98.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. B.No.21151/04 (08.04.2008). <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22appno%22:%5B%2221151/04%22%5D%2C%22itemid%22:%5B%22001-85732%22%5D%7D>.
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. B.No.45394/06 (10.12.2013). <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/?library=ECHR&id=001-138888&filename=CASE%20OF%20KRSTI%C4%86%20v.%20SERBIA.docx&logEvent=False>.
- Avrupa Komisyonu. "European Governance: A White Paper". ec.europa.com. Son değiştirilme Kasım 29, 2024. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/en/doc_01_10/DOC_01_10_EN.pdf.
- Aydın, Gülseren. "Vergi Uyumunda İyi Vergi İdaresinin Rolü". Mali Hukuk Dergisi. 20/235 (2024): 1265-1292.
- Başaran Yavaşlar, Funda ve Oytun Canyaş. "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı". Vergi Dünyası Dergisi. 443 (Temmuz 2018): 6-24.
- Batı, Murat. Vergi Hukuku (Genel Hükümler). Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2024.
- Bayar, Münevver. Yönetişim ve Örgüt Kültürü Boyutlarıyla Örgütsel İnovasyon. Ankara: Gazi Kitabevi, 2022.
- Beşikci, Sevcan, "Algı Yönetimi ve Yönetişim". İçinde Yönetişimde Yeni Yaklaşımlar, ed. Volkan Ekin ve Tuğçe Çedikçi Çevik, İstanbul: Kriter Yayınevi, 2018.

- Boz, Selman Sacit, Cihat Yurdaer ve Yunus Eraslan. “İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi İdare”. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 27/3 (2019): 497-532.
- Bozkurt, Ömer, Turgay Ergun ve Seriyeye Sezen. Kamu Yönetimi Sözlüğü (Fransızca ve İngilizce Karşılıklarıyla). Ankara: TODAİE Yayını, 2008.
- Ciddi, Onur, “Vergi Hukukunda Uzlaşma”. İçinde Cumhuriyetimizin 100. Yılında Türk Vergi Hukuku Kazanımları & Sorunları, ed. Ali Erol, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2023.
- Çeliksoy, Emine. Yönetişimin Kurumsallaşma Üzerine Etkileri: AB Ülkeleri ve Türkiye Örneği. Ankara: Gazi Kitabevi, 2020.
- Danıştay 13. Daire. K.2024/95 (11.01.2024). www.corpus.com.tr.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. K.2016/444 (13.04.2016). www.corpus.com.tr.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. K.2018/643 (03.10.2018). www.corpus.com.tr.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. K.2020/2 (19.02.2020). www.corpus.com.tr.
- Demirkol, Ferman. Anayasa Hukuku Genel Esaslar Türk Anayasa Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017.
- Evren, Çınar Can. “İdari Usul İlkelerinin Yönetimi Hukukumuz Açısından Değeri”. Türkiye Barolar Birliği Dergisi. 91 (2010): 110-145.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “2024-2028 Stratejik Plan”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan1_2024_2028.pdf.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Faaliyet Raporları”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükellef Hakları Bildirgesi”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri ile Elektronik Uygulamalar ve Cezai Müeyyideler Rehberi”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/muk_hak_odev_elektr_uyg_ceza_rehberi.pdf.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, “Stratejik Plan”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.gib.gov.tr/stratejik-planlar>.
- Gök, Onur ve Coşkun Çekiciler. “Vergi İncelemelerinde Dinlenme Hakkı”. Vergi Dünyası Dergisi. 449 (Ocak 2019): 111-119.
- Gözler, Kemal. Türk Anayasa Hukuku. Bursa: Ekin Basım Yayın, 2021.

- Gözübüyük, A. Şeref. Kamu Yönetimi Hukuku. Ankara: TODAİE Yayınları, 1976.
- Gözübüyük A. Şeref ve Turgut Tan. İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar. Ankara: Turhan Kitabevi, 2021.
- Gurria, Angel. "OECD Konseyi'nin Düzenleyici Politikalar ve İyi Yönetişim Önerileri". İçinde Kamuda İyi Yönetişim, Çeviren Gizem Argüden, İstanbul: Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları, 2016.
- Gümüşkaya, Gamze. "The Principle of Good Governance concerning Tax Law". İstanbul Hukuk Mecmuası 80, no.3 (2022): 1001-1020.
- Gümüşkaya, Gamze. Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özel-geler. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- Gündoğan, Ertuğrul, "Yönetişim: Kavram, Kuram ve Boyutlar". İçinde Yönetişim Kuram Boyutlar Uygulama, ed. M. Akif Çukurçayır, H. Tuğba Eroğlu ve Hülya Eşki Uğuz, Konya: Çizgi Kitabevi, 2010.
- Gürses Şahin, Hilal. Vergi İdaresinin Düzenleyici İşlemleri ve Yargısal Denetimi. Ankara: Adalet Yayınevi, 2024.
- Kahraman, Yavuz, Levent Vurgun ve Sezai Öztıp. "Yönetişim Anlayışı ve Değerlerin Yönetim Kültürüne Etkileri". İçinde Yönetişim ve Yönetim Ekseninde Kamu Yönetimi, ed. Fatma Neval Genç, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2012.
- Kalfa, Ceren ve Faruk Ataay. "Yönetişim: Devlet-Toplum İlişkilerinde Yeni Bir Aşama". Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 17/3 (2008): 229-240.
- Kalkışım, Hasan Mahmut, "Yönetişim Kavram ve Teorisi Üzerine Bir Değerlendirme". İçinde E-Yönetişim Kavramsal/Kuramsal Çerçeve, Ülke İncelemeleri ve Türkiye'ye Yansımaları, ed. Bekir Parlak ve Kadir Caner Doğan, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2019.
- Kamu Denetçiliği Kurumu. BN.2017/2171 (28.04.2017). <https://kararlar.ombudsman.gov.tr/Arama/Download?url=20170317\41121\Yayin\Karar-2017-2171.pdf&tarih=2017-04-28T00:00:00.0000000>.
- Kamu Denetçiliği Kurumu. BN.2018/2948 (07.09.2018). <https://kararlar.ombudsman.gov.tr/Arama/Download?url=20180307\35124\Yayin\Karar-2018-2948.pdf&tarih=2018-09-07T00:00:00.0000000>.
- Kaneti, Selim, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı. Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.
- Kaplan, Onur. "Good Governance, Rights and State: Quo Vadis Administrative Law?". Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi. 5/3 (2022): 622-635.
- Kaplan, Onur, "İdari Usul Hukukunda İdari Makamların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Kapsamı". İçinde Sosyal Sigortalar Hukuku İncelemeleri I, ed. Ali Nazım Sözer, Mahmut Kabakçı ve Halil Özdemir, Ankara: Lykeion Yayıncılık, 2022.

- Kaplan, Onur. “Karar İncelemesi: Gizli Savunma Arşivlerinin Erişime Açık Hale Gelmesi Üzerine Düşünceler”. Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 9/2 (Aralık 2021): 595-604.
- Karahanoğulları, Onur. İdare Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2022.
- Karakoç, Yusuf. Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları, 2024.
- Karanfiloğlu, Mehmet ve Özden Toprak, “Endüstri 4.0 ve Kurumsal İletişim Yönetişimi”. İçinde Yönetişimde Yeni Yaklaşımlar, ed. Volkan Ekin ve Tuğçe Çedikçi Çevik, İstanbul: Kriter Yayınevi, 2018.
- Okçu, Murat, “Değişen Dünyayı Anlamak İçin Önemli Bir Kavram: Yönetişim”. İçinde Yönetişim ve Yönetim Ekseninde Kamu Yönetimi, ed. Fatma Neval Genç, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2012.
- Oktar, S. Ateş. Vergi Hukuku. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2022.
- Ortaç, Fevzi Rifat ve Elif Yılmaz Furtuna. “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlı Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 8/2 (2017): 423-452.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker. Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi, 2022.
- Özbudun, Ergun. Türk Anayasa Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.
- Özay, İl Han. Günışığında Yönetim. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017.
- Sobacı, Mehmet Zahid. “Yönetişim Kavramı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği Üzerine Değerlendirmeler”. Yönetim Bilimleri Dergisi. 5/1 (2007): 195-208.
- Sözen, Süleyman. Demokratik Yönetişim ve Poliste Hesap Verebilirlik. Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.
- Sözen, Süleyman ve Bülent Algan. İyi Yönetişim. Ankara: T.C. İçişleri Bakanlığı Yayını, 2009.
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, “Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023 Faaliyet Raporu”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2023/2023_faaliyet_raporu.pdf?id=1.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007 2013 Kamuda İyi Yönetişim Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, 2007.
- T.C. Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, “Avrupa Birliği Antlaşması ve Avrupa Birliği’nin işleyişi Hakkında Antlaşma”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.ab.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf>.

- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, “Faaliyet Raporları”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>.
- Tan, Turgut. Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri. Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.
- Taşkan, Yusuf Ziya. Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Adalet Yayınevi, 2024.
- Tek Turan, Hande, “Yönetişim ve Yeni Kamu Yönetimi”. İçinde Yönetişim Türk Kamu Yönetimine Yansımaları, ed. Fatma Neval Genç, Konya: Çizgi Kitabevi, 2013.
- Tepeli, Özge Didar, “İyi Yönetişim”. İçinde Baştan Sona Yönetişim, ed. M. Akif Özer, Ankara: Gazi Kitabevi, 2022.
- Toprak, Zerrin, “E-Yönetişim & E-Demokrasi”. İçinde Yönetişim Kuram Boyutlar Uygulama, ed. M. Akif Çukurçayır, H. Tuğba Eroğlu ve Hülya Eşki Uğuz, Konya: Çizgi Kitabevi, 2010.
- Türkay, İmdat. “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”. Vergi Sorunları Dergisi. 299 (Ağustos 2013): 148-163.
- Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu, “Temel Haklar Şartı, Eşitlik ve Ayrımcılık Alanında Avrupa Birliği Direktifleri”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), https://www.tihk.gov.tr/upload/file_editor/2019/03/1551818880.pdf.
- Uçkan, Özgür, “Politika Yapım Süreci ve Yönetişim: Türkiye’de Bilgi Toplumu ve Bilgi Ekonomisi Politikalarının Üretiminde Yönetişim Fobisi”. İçinde Yönetişim Kuram Boyutlar Uygulama, ed. M. Akif Çukurçayır, H. Tuğba Eroğlu ve Hülya Eşki Uğuz, Konya: Çizgi Kitabevi, 2010.
- United Cities and Local Governments Asia Pacific (UCLG ASPAC), “Good Governance: Definition and Characteristics”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://uclg-aspac.org/good-governance-definition-and-characteristics/>.
- United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, “What is Good Governance?”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>.
- Uzun Çam, Mine. Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- Uzunöner, Mevlüt. Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2020.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, “Faaliyet Raporları”, (Erişim Tarihi 29.11.2024), <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>.

- Yılmaz, Elif. “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi). 13/1 (2009): 321-351.
- Yılmaz Furtuna, Elif. “Olağanüstü Yönetim Usullerinde Vergilendirme Yetkisinin Hukuki Sınırları ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri”. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 25/3 (2021): 429-470.
- Wara, Yusuf Abubakar. İyi Yönetişimde Sivil Toplum. Ankara: Gazi Kitabevi, 2021.
- Yerlikaya, G. Kürşat. Türk Vergi Hukukunda İhtirazı Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2005.
- Yeşil, İsmail. Avrupa Birliğinde İyi Yönetişim ve İyi İdare Hakkı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2023.
- Yükçü, Süleyman ve Gülşah Atağan. “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 23/4 (2009): 1-13.

