

VERGİ HUKUKU ALANINDAKİ TAKDİR YETKİSİNİN KULLANILMASINDA İDARENİN VE MEMURUN SORUMLULUĞU

*Adnan GERÇEK**

Özet

Vergi hukuku alanında idarenin takdir yetkisi uzmanlık gerektiren konularda kullanılır. Ancak, takdir yetkisi keyfi ve sınırsız bir yetki olmayıp, idarenin bu yetkiyi kanunlarla belirlenen sınırlar içinde ve hukukun genel ilkelerine uygun olarak kullanması gerekir.

İdare, işlem ve eylemlerinde sahip olduğu takdir yetkisini hukuka aykırı olarak kullanırsa “takdir sakatlığı”ndan söz edilir. Takdir yetkisinin kullanımında sakatlık olup olmadığı yargı organları tarafından denetlenir. Vergi hukuku alanında takdir sakatlığının olması durumunda, idarenin işlem ya da eyleminden zarar gören kişiler “hizmet kusuru” nedeniyle idarenin sorumluluğuna başvurabilirler.

Vergi hukuku alanında idare takdir yetkisini kullanırken yapılan sakatlıklar ve verilen zararlar esas itibariyle memurlar tarafından işlenmektedir. Memurun “kişisel kusuru”ndan kaynaklanan takdir sakatlıkları varsa, tazminat davasının zarara uğrayanlar tarafından idareye karşı açılması gerekir. Bu aşamadan sonra idare, tazmin ettiği zararı ilgili memurdan rücu etmek zorundadır. İdare rücu hakkını kendiliğinden kullanmadığı durumlarda, vatandaşlar bunu sağlamak amacıyla idareye veya mahkemeye başvurabilirler.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Takdir Yetkisi, İdarenin Takdir Yetkisi, İdarenin Sorumluluğu, Memurun Sorumluluğu.

Abstract

The discretion power of the administration is used in areas of expertise in tax law. However, discretion is not arbitrary and unlimited powers and tax administration must use it within the limits specified by laws and in accordance with general principles of law.

* Doç. Dr. Uludağ Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü.

If administration uses the discretion power contrary to law in its operations and actions, it is mentioned in terms as a "disability of discretion". The disability of discretion is controlled by the courts. In case of disability of discretion in the area of tax law, the people suffered from operations or actions of the administration can apply for responsibilities of the administration due to "service faults".

The disability and the losses overt using discretion powers in the area of tax law are mainly handled by civil servants. If there are any disabilities of discretions arising from the officer's "personal fault", the sufferer must bring an action for damages against to the administration. After this stage the administration must be recourse to the relevant officers. If administration doesn't use the right of recourse itself, citizens can apply to the administration or the courts.

Key Words: Tax Law, The Discretionary Powers, Discretionary Powers of the Administration, Responsibilities of the Administration, Responsibilities of the Civil Servants.

1. GİRİŞ

Vergi hukuku alanında “verginin kanuniliği ilkesi” gereği idarenin takdir yetkisi istisnai nitelikte olmasına rağmen, idarenin güçlendirilmesi eğilimine paralel olarak hem düzenleyici idari işlemlerde, hem de bireysel idari işlemlerde idarenin takdir yetkisi giderek ön plana çıkmaktadır. Günümüzde idare tarafından takdir yetkisinin kanunlarla belirlenen sınırlara ve hukukun genel ilkelerine uygun olarak kullanması büyük önem taşımakta olup, hukuka aykırı kullanımlar yargısal denetime tabi tutulmakta ve idarenin sorumluluğu gündeme gelmektedir. Ancak takdir yetkisinin kullanılmasında ortaya çıkan sakatlılarda memurun sorumluluğuna neredeyse hiç başvurulmamaktadır.

Vergi hukuku alanında takdir yetkisinin kullanılmasında idarenin ve memurun sorumluluğunu değerlendirme amacını güden bu çalışmada öncelikle idarenin takdir yetkisi ve idarenin takdir yetkisini kullanma esasları tespit edilecektir. Daha sonra idarenin takdir yetkisinin sınırları ve ortaya çıkan sakatlıklara vurgu yapılacaktır. Ortaya konulan bu bulgular neticesinde vergi hukuku alanında idarenin takdir yetkisinin hukuka aykırı kullanılmasından doğan sorumluluğu ve memurun kişisel kusurundan doğan sorumluluğu ele alınıp, yargı kararları çerçevesinde değerlendirilecektir.

2. İDARENİN TAKDİR YETKİSİ VE KULLANMA ESASLARI

2.1. İdarenin Takdir Yetkisi ve Gerekliliği

Kamu hizmetlerinin çok yönlü ve giderek karmaşık bir hal alması karşısında kanun koyucunun idarenin tüm davranışlarını önceden öngörmesi

imkânsızdır. Toplumsal ihtiyaçları kamu yararı doğrultusunda en iyi şekilde karşılamak için, idare, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren durumlarda karar verebilme ve esnek davranabilme yetkisine de ihtiyaç duymaktadır (Galligan, 1996: 275. İşte takdir yetkisi, kanun koyucunun idarenin karşılaştığı bütün durumları önceden tayin edemediği için, onun davranışını ayrıntılı olarak tespit etmeyerek, genel kurallar koymakla yetinmesinden ve idareye karşılaştığı soruna en uygun çözümü bulma imkanı vermesinden ileri gelmektedir (Onar, 1966: 421).

Hukuk kuralları, bazı konularda idareyi uygun çözüm şeklini seçme hususunda yerine göre az veya geniş ölçüde serbest bırakmışsa, orada takdir yetkisinden söz edilmektedir. “Takdir yetkisi”, özünde en az iki karar veya davranış arasında idarenin sahip olduğu seçim yapma imkânıdır (De Smith-Woolf-Jowell’s, 1999: 152; Cooper and Newland, 1997: 407). İdare, belli bir konuda karar almak ile almamak arasında seçim yapabiliyorsa veya aynı konuda değişik en az iki karar alabiliyorsa, takdir yetkisi vardır denilebilir (Gözler, 2003a: 818).

Avrupa Konseyine göre takdir yetkisi, ‘herhangi bir idari kararın alınışında idareye belli ölçüde serbestlik tanıyan, kanuni olarak kabul edilebilir kararlar arasından elverişli gördüğünü seçme imkânı veren yetki’ olarak tanımlanmıştır (Karahanoğulları, 1996: 327). Bu tanımların üzerinde birleştiği düşünceden hareketle idarenin takdir yetkisi “*idarenin yetkili olduğu alanlarda önceden bir hukuk kuralı ile belirli yönde karar verme veya davranışta bulunma konusunda sınırlandırma getirilmediğinden, kanuni olarak kabul edilebilir birden çok karar veya davranış arasından uygun gördüğü birini tercih etme ve uygulama serbestisi*” olarak tanımlanabilir.

Bu tanımlardan takdir yetkisinin iki önemli özelliğini saptamak mümkündür. *Birincisi*; takdir yetkisi ancak bir kanunun düzenlediği herhangi bir konunun boş ve eksik bıraktığı, yani teferruat addettiği veya idareye bırakmakta isabet gördüğü noktalarında söz konusu olur. *İkincisi*; takdir yetkisinde idare, hukuk kurallarının belirlemiş olduğu sınırlar içinde ve işin icaplarına göre, çeşitli çözüm yollarından birini seçme veya tercih etme yetkisine sahiptir. Ancak, idareye tanınan bu yetki, idarenin hukuka bağlılığına bir istisna teşkil etmez ve idareye hukuk dışı veya hukuk üstü istisnai ve fevkalade bir yetki vermez (Tuncay, 1972: 134). Takdir yetkisi fikri, idareye karara bağlanacak olayın esaslı özelliklerine inerek muhakeme ve değerlendirme imkânı sağlamak ve böylece hukuk devletinde hakkaniyet ve amaca uygunluğun gereğini yerine getirmektedir (Galligan, 1986: 8; Aral, 2001: 208).

2.2. İdarenin Takdir Yetkisini Kullanma Esasları

İdare kendisine tanınan tüm yetkilerde olduğu gibi, takdir yetkisini de ancak görevin ifası amacıyla ve belirli esaslar çerçevesinde kullanabilir. Bu nedenle, diğer idari işlemler gibi takdir yetkisinin kullanıldığı işlemler de kendine özgü davranışlardan oluşan bir süreçte gerçekleşir (Karatepe, 1991: 101). Dolayısıyla, idare takdir yetkisini kullanırken bazı temel ilke ve esaslara uymak zorundadır. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin "İdari Makamların Takdir Yetkilerini Kullanmalarına İlişkin" 11 Mart 1980 tarihli Tavsiye Kararı doğrultusunda takdir yetkisinin kullanımında idarenin uyması gereken temel ilke ve esaslar şu şekilde belirtilebilir:

2.2.1. İdare Takdir Yetkisini Kanunda Belirlenen Sınırlar İçinde Kullanmalıdır

İdare takdir yetkisini kullanırken, kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalmak zorunda olup, yetkinin verilmiş amacından başka amaç gütmemelidir. Bir başka ifadeyle idareye belirli konularda takdir yetkisi verilmesi, idarenin "keyfi" olarak hareket edeceği anlamına gelmez. "*Hukuk sistemimizde yürütme organına ya da idareye "takdir yetkisi" tanınmış olmakla birlikte, bu sınırsız ve keyfi kullanılacak bir yetki değildir*" (AYM, 28.02.1996, E: 1995/38, K: 1996/7).

İdare takdir yetkisini kullanırken kanunun amacına uygun davranmalı ve kamu hizmetinin gereklerine uygun yorum yapmalıdır (Giritli-Akgüner, 1993: 63). Danıştay vermiş olduğu bir kararında; "... idareye tanınan takdir yetkisinin, hukuka uygun ve kamu yararı gözetilerek kullanıldığını" idare ispatlamak zorunda olduğunu vurgulamıştır (Dnş, 5. D., 30.10.1996, E:1995/4052, K:1996/3262).

2.2.2. İdare Takdir Yetkisini Kullanırken Objektif ve Tarafsız Olmalıdır

İdare takdir yetkisini kullanırken tarafsız, adil, eşit ve tutarlı davranarak idari işleme özel durumları ve koşulları da dikkate almalıdır. Takdir yetkisinin objektif ve tarafsız bir şekilde kullanılabilmesi için, her şeyden önce bu yetkinin kullanımını açıklayan genel idari düzenlemelerin açık ve ulaşılabilir olması gerekir. Anayasa Mahkemesi bir kararında "... yasalar ile tanınan yetkilerin "objektif (nesnel)" olması zorunludur. Hukuk sistemimizde yürütme organına ya da idareye "takdir yetkisi" tanınmış olmakla birlikte, bu sınırsız ve keyfi kullanılacak bir yetki değildir. Bu nedenle yasalarda, devredilen yetkinin "açık, somut ve sınırlarının belirlenmiş" olması gerektiği" (AYM, 28.02.1996, E: 1995/38, K: 1996/7) yönünde görüş bildirerek bu ilkeyi vurgulamıştır.

2.2.3. İdare Takdir Yetkisini Makul Süre İçinde Kullanmalıdır

İdare genellikle yapılması gereken olan işlemin zamanlaması konusunda bir serbestiye sahiptir. Ancak işlemin yapılacağı zamanı seçme konusunda idarenin takdir yetkisi olsa da, söz konusu işlemin “makul bir süre” içinde yapılması gerektiği kabul edilmektedir (Gözler, 2003a: 817). Somut olayda makul süre, olayın karmaşıklığına, kararın aciliyetine ve ilgili kişilerin sayısına göre belirlenmektedir (Karahanoğulları, 1996: 333).

2.2.4. İdare Takdir Yetkisini Kullanırken Yerindelik İlkesine Uygun Davranmalıdır

Bir idari işlem ve faaliyetin her bakımdan meşru ve yeterli olabilmesi için, onun hem hukuka uygun olması hem de ihtiyaca uygun yapılması gerekir. İdare kuralda belirlenen esaslara göre idari işlemleri yaptığından, “hukuka uygunluğu” gerçekleştirmek nispeten kolaydır. Ancak, bir idari işlemin sadece “hukuka uygun olması” yetmez, aynı zamanda “yerinde olması”, yani kendisinden beklenen kamu yararını etkili bir şekilde sağlaması da gerekir. Asıl zor olan idari işlemin “yerindeliliğini” sağlamaktır (Gözler, 2003a: 826). ‘Yerindelik, hukuk kurallarının idareye tanıdığı takdir yetkisinin içeriğine ve kapsamına bağlı olarak hizmetlerin daha iyi görülmesi, kamu yararının en etkili biçimde gerçekleştirilmesi için en yerinde, en faydalı karar verme imkanıdır’ (Daştan, 2003: 329). Takdir yetkisi sayesinde ihtiyaca uygunluğu tayin eden idare, hukuken geçerli çözüm yolları içerisinden kendisine göre en uygun çözüm yolunu seçer (Karatepe, 1991: 83).

2.2.5. İdare Takdir Yetkisini Kullanırken Ölçülülük İlkesine Uygun Davranmalıdır

Kişilerin çıkarları ile kamu yararı arasında makul bir denge kurulması ve adaletin sağlanmasını ifade eden ölçülülük ilkesi, idari makamları amaçla orantılı olmayan ve adaletsiz bir sonuç doğuracak durumlarda, karar almaktan kaçınmaya ve adaletli sonuç verecek kararları kabul etmek için kendilerini kısıtlamaya yönelmektedir (Galligan, 1986: 327). Ölçülülük ilkesinin üç unsuru vardır. Bunlar *oranlılık*, *elverişlilik* ve *gereklilik*dir. *Oranlılık*, kullanılan araç ile hedeflenen amaç arasında ölçülü bir oran bulunmasını; *elverişlilik*, araç olan yasanın hedeflenen amacı gerçekleştirmeye uygun olmasını; *gereklilik* ise araç olan yasanın sınırlama yapmasının gerekli-zorunlu olmasını ifade eder (AYM, 23.06.1989, E: 1988/50, K: 1989/27).

Ölçülülük ilkesi idarenin takdir yetkisine yön vermektedir. İdareye esnek bir hareket serbestisi sağlayan takdir yetkisi, bireye hukuksal koruma

sağlayan diğer düzenlemelerle sınırlandırılabilir. Takdir yetkisine sahip olan idarenin kanunlarla belirlenen sınırlar içinde dilediği gibi davranma hakkı varmış gibi görünse de, yapılan işlemin gerekçesini de belirterek esasında işlemin ölçülü ve orantılı bir şekilde yapması gerekir (Oğurlu, 2002: 107).

2.2.6. İdare Takdir Yetkisini Gerekçeli Olarak Kullanmalıdır

Takdir yetkisine dayanarak işlem yapan bir idare, serbestisini neden o yönde kullandığının gerekçesini de açıklamak durumundadır (Bayraktar, 1976: 289). Danıştay kararlarında “... *İdari işlemlerin gerekçeli olması ilkesi; işlemi yapan idareyi yönetsel işlemin dayandığı maddi ve hukuksal nedenleri açıklamaya, uyguladığı yasaı kavramaya, doğru ve anlamlı olgular ortaya koymaya*” (Dnş. 10. D., 10.11.1994, E:1993/1403, K:1994/5633) zorladığı vurgulanarak, takdir yetkisinin neden o yönde kullanıldığının gerekçede açıkça gösterilmemiş olması iptal sebebi sayılmıştır (Dnş. 12. D., 20.03.2003, E:2003/497, K:2003/672).

Türk hukukunda kural olarak, idari işlem ve kararların gerekçeli olarak yazılmaları bir şekil şartı değildir. Takdir yetkisi veren kuralda gerekçe gösterilmesi emredildiği durumlarda, söz konusu gerekçe işleme ekli olarak açıklanır. Gerekçe gösterilmesi emredilmediği durumlarda ise, gerekçenin hazırlık evrakları arasında bulunması ve dava açılması halinde bunun incelenmesi amacıyla mahkemeye sunması gerekir (Dnş. 6. D., 18.02.2005, E:2003/4396, K:2005/947).

3. İDARENİN TAKDİR YETKİSİNİN SINIRLARI VE TAKDİR SAKATLIKLARI

3.1. İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları

Sınırsız takdir yetkisi, keyfiliğe ve zorbalığa yol açabilir endişesiyle modern anayasalarda idareye tanınacak takdir alanının başı ve sonu net çizgilerle belirlenmeye çalışılmıştır. Buna rağmen takdir yetkisinin sınırları hiçbir zaman tam olarak çizilemediği için, bu konu her zaman hukukun tartışmalı ve renkli alanlarından biri olmuştur (Cooper and Newland, 1997: 467-468). Çünkü uygulamada, takdir yetkisinin idare tarafından bazen keyfi kullanıldığı, görevlilerce yetkilerin aşıldığı veya içerik itibarıyla aşırı kullanıldığı sıkça rastlanan örneklerdir (Oğurlu, 2002: 102). Bu nedenle, takdir yetkisinin kötü niyetli ya da yetersiz idarecilerin elinde keyfi bir güce dönüşmesini engellemek için sınırlarının net olarak çizilmesine çalışılmıştır.

3.1.1. İdarenin Takdir Yetkisinin Yasal Sınırları

“Hukuka bağlılık ilkesi” gereği hukuk kuralları ve içtihatlar takdir yetkisinin yasal açıdan sınırlandırılması yönünde bir etki yapar (Bayraktar, 1976: 258). Hukuk kurallarında idarenin takdirine bırakılan konular belirlenirken, bunların nitelikleriyle eldeki tecrübe ve imkânların elverdiği ölçüde bir takım objektif esaslara bağlanır (Balta, 1970: 133). Böylece takdir yetkisinin mutlak sınırları hukuk kurallarıyla çizilmiş olur. Daha hukuk kuralları yazılırken, idari işlemlerin hangi unsurunda takdir yetkisine yer verileceği ve bunun genişliğinin ne olacağı düzenlenmektedir. Doktrinde egemen olan görüşe göre takdir yetkisi idari işlemin sadece “sebeplere” ve “konu” unsurlarında (Özay, 2002: 376; Gözübüyük, 2005: 241) bulunmaktadır. Dolayısıyla idari işlemin “yetki”, “şekil” ve “amaç” unsurlarında takdir yetkisine yer verilmeyerek peşin bir sınır çizilmektedir. Diğer taraftan, yargı organı hukuk kurallarını yorumlarken, bir anlamda iradesini idareye kabul ettirmekte ve idarenin takdir alanını sınırlamaktadır (Özkan, 1995: 85). Takdir yetkisinin kullanılması esaslarının birçoğu Anayasa Mahkemesi kararları ve Danıştay içtihatları doğrultusunda oluşmuştur.

3.1.2. İdarenin Takdir Yetkisinin Uygulama Açısından Sınırları

Esas itibarıyla takdir yetkisi, idareye karar vermede ve uygulamada belirli serbesti ve bağımsızlık sağlasa da, çeşitli alternatifler arasında izlenecek en rasyonel yol ve stratejinin belirlenmesi üzerinde; kaynak kullanımında etkinlik ve verimlilik, politikacıların istekleri, idarenin organizasyon biçimi, memurların bağımsız olarak karar verme durumu ve yetkinliği, görevin karmaşıklığı, yetkinin devredildiği ve yayıldığı alanın büyüklüğü gibi çeşitli faktörler takdir yetkisini önemli ölçüde sınırlandırmaktadır (Galligan, 1986: 129-135).

3.1.3. İdarenin Takdir Yetkisinin Değer Yargıları Açısından Sınırları

İdarenin takdir yetkisi çerçevesinde alacağı kararlar ve yapacağı uygulamalar üzerinde; memurların moral durumları, rasyonel davranış şekli, doğruluk ve yol göstericilik gibi değer yargıları da belirleyici rol oynamaktadır. Memurların özlük hakları ve kariyer beklentileri, onlar tarafından yasaların amaçlarının algılanmasını ve yorumlanmasını belirlemekte olup, nihayetinde uygulama yöntemlerinin seçilmesi etkilemektedir. Ayrıca, karar verme sürecinde rasyonel davranış kuralları esas itibarıyla takdir yetkisinin sınırlarını tayin etmektedir (Galligan, 1986: 136-140).

3.2. İdarenin Takdir Sakatlıkları ve Takdir İsabetsizlikleri

İdare, işlem ve eylemlerinde sahip olduğu takdir yetkisini hukuka aykırı olarak kullanırsa “takdir sakatlığı”ndan söz edilir. Buna karşılık, takdir yetkisinin ihtiyaca aykırı şekilde kullanılması “takdir isabetsizliği” olarak tanımlanır (Balta, 1970: 138). Kural olarak idarenin takdir yetkisi yargısal denetime tabi değildir. Ancak bu kuralın iki istisnası vardır; “açık takdir hatası” ve “ölçülük ilkesine aykırılık”. Bu iki durumda, idari yargı organları idarenin yerindelik alanı içinde kalan takdir isabetsizliklerini de hukukilik alanında varsayarak denetleyebilmektedir (Gözler, 2003a: 841-850). Takdir yetkisinin kullanımında sakatlık olup olmadığı yargı organları tarafından genellikle üç açıdan araştırılır; yetki ve şekil kurallarına aykırılık, yetki veren kanun hükmüne aykırılık ve hukukun temel ilkelerine aykırılık.

3.2.1. Yetki ve Şekil Kurallarına Aykırılık

İdari işlemin yetki ve şekil unsurlarında takdir yetkisi olamayacağına göre, takdir yetkisine dayanılarak yapılan işlemin yetki ve şekil kurallarına aykırı olması halinde hukuka aykırılık söz konusu olur (Alpar, 1990: 44; Özkan, 1995: 82). Yetki kurallarına aykırılıktan dolayı meydana gelebilecek sakatlıklar fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve yetki aşımı halleridir. Fonksiyon gaspı ve yetki gaspı, yetki unsuru bakımından en ağır hukuka aykırılık halleri olup, bu durumda idari işlemin hiç yapılmamış sayılacağı konusunda içtihat ve doktrinde görüş birliği vardır. Yetki aşımı hali ise, işlemin yok sayılmasını gerektirecek kadar ağır olmadığından, işlemin iptali gerekir (Candan, 2005: 122-127). Diğer taraftan Danıştay, idarenin takdir yetkisi içindeki bir işlemin tabi olduğu usul ve şekil kurallarındaki sakatlıklardan; sonucu etkileyecek nitelikte olanları iptal ederken, sonucu etkilemeyen şekil sakatlıklarını iptal sebebi olarak kabul etmemektedir (Gözübüyük, 2005: 188; Alan, 1976: 359).

3.2.2. Yetki Veren Kanun Hükmüne Aykırılık

İdarenin takdir yetkisinin kullanmasında kanuna aykırı davranması, ya hukuki dayanağın takdirinde yanılması ya da maddi olayın takdirinde hataya düşmesi şeklinde olabilir. Yetki veren kanunun yanlış yorumlanması veya uygulanması gerekenden başka bir hüküm uygulanması hallerinde, işlem kanuni dayanaktan yoksun kalır ve hukuka aykırı hale gelir (Karatepe, 1991: 109). İdari işlemin sebebi belirsiz kavramlarla gösterilmişse, idare bu sebebin hangi somut olayda gerçekleşmiş olduğunu doğru ortaya koymak zorundadır. İdarenin hiçbir somut olaya dayanmadan işlem yapması veya olayların hukuki nitelendirmesini yanlış yapması, işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirir (Günday, 2004: 141; Candan, 2005: 149).

3.2.3. Hukukun Temel İlkelerine Aykırılık

İdare takdir yetkisini hukukun temel ilkelerine aykırı olarak kullandığı durumlarda da takdir sakatlığından söz edilir (Kalabalık, 1997: 196). Takdir yetkisinin hukuka uygunluğunun denetiminde Danıştay'ın geliştirmiş olduğu “kamu yararı”, “kamu hizmeti gerekleri”, “kamu görevinin gereği”, “anayasa kuralları”, “üstün hukuk kuralları”, “kanun önünde eşitlik”, “idare hukukunun ilkeleri” gibi hukukun temel ilkelerine aykırılıkların varlığında da idari işlemin iptaline hükmedilir (Yokuş, 1998: 320-325).

3.2.4. Yerindelik ve Ölçülülük İlkelerine Aykırılık

Takdir yetkisinin alanı, tamamen veya kısmen yerindelik alanını da içine alır. Yerindelik, takdir yetkisinin hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmayan bölümüdür (Oytan, 1991: 156). Ancak uygulamada, “yerindelik alanı” ile “takdir yetkisinin alanı” birbirine benzediği ve hatta eş anlamda kullanıldığı için, hukuka uygunluk denetimi ile yerindelik denetimini birbirinden ayırmak kolay değildir (Gözübüyük, 2005: 19; Karatepe, 1991: 85).

Anayasa ve kanunlar, idarenin takdir yetkisini denetlemeye bir yasak getirmemekte, ancak denetime sınır getirmektedir. Yani yargı organı, takdir sınırını aşan veya yasa koyucunun idareye takdir yetkisi tanımakla güttüğü amaca ters düşen hukuka aykırı tutum ve tasarrufu denetlerken takdir yetkisini de denetlemiş olmaktadır (Yokuş, 1998: 310).

Danıştay'a göre yerindelik denetimi takdir yetkisi ile çok sıkı bağları olan bir kavramdır. Bu nedenle, Danıştay birçok kararında, “açık hata ve açık takdir hatası” (Dnş. 5. D., 10.12.2004, E:2004/3658, K:2004/5187), “kamu yararı ve kamu hizmetlerinin gerekleri” (Dnş. 2. D., 02.05.2005, E:2004/4617, K:2005/1545), “keyfilik” (Dnş. 1. D., 27.02.2003, E:2003/14, K:2003/25), “nesnel yerindelik” ve “ölçülülük” gibi ilkelere dayanarak yerindelik alanına ve ona bağlı olarak da takdir yetkisine müdahale etmektedir. Çünkü, Danıştay yerindeliği bir alan olarak değil, takdir yetkisinin en az denetlendiği bir türü olarak görmektedir (Akıllıoğlu, 1990: 9).

Uygulamada yargı organı, hukuka uygunluk denetimini yerindelik denetimine doğru genişletmektedir. Örneğin, hukukun genel ilkelerinden hareketle takdir yetkisi çerçevesinde yapılan işlemlerin “ölçülülük ilkesi” açısından denetimi, yerindelik denetimi sonucunu doğurabilmektedir. Bu nedenle, kanunla yasaklanmış olan yerindelik denetimi, temel hak ve özgürlükler söz konusu olduğunda kaçınılmaz olmaktadır (Oğurlu, 2002: 111).

4. VERGİ HUKUKU ALANINDAKİ TAKDİR SAKATLIKLARI

Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisini kullanan organlara bağlayıcı bir sınır çizerek; verginin konusu, matrahı, mükellefi, vergiyi doğuran olay ve ödeme zamanı gibi verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesinin yanı sıra, verginin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanunlara uygun olarak yürütülmesini gerekli kılmaktadır (Kumrulu, 1979: 150-151). Ancak, gerek vergi yasalarında ekonomik ve sosyal olaylardaki değişiklikleri bir bütün olarak ve ayrıntılarıyla kavranmasının mümkün olmaması, gerekse vergileme sürecinde özel ihtisas ve bilgiye gereksinim duyulması nedeniyle, vergilendirme işlemlerinde idareye takdir yetkisi tanınan haller bulunmaktadır. Vergi hukuku alanında idarenin istisnai durumlarda sahip olduğu takdir yetkisi, hem düzenleyici işlemler, hem de bireysel işlemler bakımından söz konusudur. İşte bu işlemler sırasında idare takdir yetkisini kullanırken belirlenen sınırları aşması ve çiğnemesi halinde takdir sakatlıkları ortaya çıkmaktadır.

4.1. Vergi Hukuku Alanındaki Düzenleyici İşlemlerde Takdir Sakatlıkları

Düzenleyici işlemler idarenin takdir yetkisinin bir yansıma biçimi (Güneş, 1965: 88) olduğundan, idarenin düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda, doğal olarak takdir yetkisi de vardır. Vergi hukuku alanında en fazla kullanılan ve takdir sakatlıklarının rastlandığı idari düzenleyici işlemler; Bakanlar Kurulu Kararları, genel tebliğler ve sirkülerler olarak belirtilebilir.

4.1.1. Bakanlar Kurulu Kararlarında Takdir Sakatlıkları

İdareye düzenleme yetkisi verilen ve oldukça sık başvuru alan düzenleyici işlemlerden biri Bakanlar Kurulu Kararlarıdır. Yürütme organının toplanması ve çalışması, yasama organına göre çok daha hızlı ve kolay olduğu için, verginin bazı unsurlarında Bakanlar Kuruluna düzenleme yapma yetkisi verilmesi esneklik, kolaylık ve uygulanabilirlik açısından daha pratiktir (Kaneti, 1989: 38). Bu nedenle Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrası gereği, verginin temel unsurlarından olan muaflık, istisnalar, indirimler ve oranlara ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Ancak Bakanlar Kuruluna verilen bu düzenleme yetkisi "sınırlı" ve "koşullu değiştirici" niteliktedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, bir kararında (AYM, 15.07.2004, E:2003/33, K:2004/101) Bakanlar Kuruluna verilecek yetki sınırını şu şekilde vurgulamıştır: "...Buna göre, Bakanlar Kurulu, 73.

maddenin dördüncü fıkrasında sayılan konularda, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir....”

Bu durumda, Anayasada sayılanlar dışındaki verginin unsurlarını belirleme yetkisi “kanunla da olsa” (Çağan, 1984: 174) Bakanlar Kuruluna devredilemez, devredilmesini öngören kanun Anayasaya aykırı olur. Bakanlar Kurulu kendisine tanınan yetkilerini başka bir idareye devrederse veya yetkisini aşacak şekilde düzenlemelerde bulunursa, yapılan işlem sakat hale gelir. Bakanlar Kuruluna kanunda verilen yetki, Anayasada öngörülen sınırları aşarsa, hem kanun hem de kanuni düzenlemeye göre çıkartılan BKK’ları Anayasaya aykırı hale gelir (Şenyüz, 1999: 20). Anayasa’ya aykırı ve verilen sınırları aşacak değişiklik ve düzenleme yapılmasının müeyyidesi ise “iptal”dir.

Türk vergi hukukunda Bakanlar Kurulu’na Anayasa’da belirlenen sınırları aşacak şekilde yetki verilmesine rastlanan kanuni düzenlemeler vardır. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 10. maddesi ile Bakanlar Kurulu’na verilen maktu vergi tutarlarını artırma yetkisi, Anayasa Mahkemesi tarafından şu gerekçe ile iptal edilmiştir: “... Bakanlar Kurulu’na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir. İptali istenilen kurulla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır” (AYM, 16.01.2003, E:2001/36, K:2003/3).

Diğer taraftan, ÖTV Kanunu’nun “Vergileme ölçüleri ve matrah” başlıklı 11. maddesinde maktu vergi alınması ile ilgili spesifik matrah ölçüleri belirlenmiş ve matrahla ilgili ölçüleri değiştirme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Ancak, Anayasa Mahkemesinin görüşü “...vergilemede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir...” (AYM, 15.07.2004, E:2003/33, K:2004/101) yönünde olduğundan bu düzenleme açıkça Anayasaya aykırıdır. Nitekim, 2004/7792 sayılı BKK ile alkollü içkiler ile ilgili “maktu vergi tutarlarının” belirlenmesine yönelik yapılan düzenleyici idari işlemin iptali ve yürütmenin durdurulması istemiyle, ilk derece mahkeme olarak Danıştay’da açılan davada, Danıştay Yedinci Dairesi Esas No: 2004/3195 sayılı dosyayı incelemiş ve yukarıda belirtilen gerekçelerle ÖTV Kanunu’nun 12. maddesi 2. bendi (b) alt bendinde, Bakanlar Kuruluna Anayasada belirtilen sınırlar aşılacak şekilde yetkiler verildiğini tespit ederek, 23.02.2005 tarihinde oybirliği ile “yürütmeyi durdurma” kararı

vermiştir. Ayrıca, söz konusu madde ile verilen yetkilerin 1982 Anayasasının 73. maddesinin 4. fıkrasının getiriliş amacına uygunluğu açısından anayasal denetime tabi tutulması için Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

4.1.2. Genel Tebliğlerde Takdir Sakatlıkları

Genel tebliğler, Maliye Bakanlığının vergi kanunlarının uygulanması konusundaki görüşlerini ve direktiflerini kapsadığı için çok önemlidir (Karakoç, 2004: 77). Genel tebliğler, genel olarak düzenleyici idari işlem niteliğinde olmakla birlikte, vergi hukukuna kaynak olma gücü açısından iki gruba ayrılmaktadır; “düzenleyici genel tebliğler” ve “açıklayıcı genel tebliğler”.

Düzenleyici Genel Tebliğ olarak adlandırılan birinci grup genel tebliğler, vergi kanunlarının Maliye Bakanlığı’na tanıdığı düzenleme yetkisine dayanılarak çıkartılmaktadır. Bu yetkiye dayanarak da Maliye Bakanlığı usul ve esasları belirlemeye yönelik çok sayıda genel tebliğ çıkarmıştır. Ancak, genel tebliğlerle sadece usule yönelik düzenlemeler yapılabilir ve her ne şart altında olursa olsun vergi yükünü değiştirici düzenlemeler yapılamaz (Saban, 2002: 52). Bunun nedeni vergi kanunlarıyla Maliye Bakanlığı’na usul ve esaslar dışında verginin temel unsurları ile ilgili bir yetkinin verilmesinin Anayasa’ya aykırı olmasıdır. Nitekim Anayasa Mahkemesi bir kararında (AYM, 15.07.2004, E:2003/33, K:2004/101), “Maliye Bakanlığı’na verilen bu yetki, yasa koyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir. Bu nedenlerle, Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır” şeklinde görüş açıklayarak, Bakanlar Kurulu yerine Maliye Bakanlığı’na verginin bazı temel unsurlarında düzenleme yapma yetkisi veren kanun hükmünü iptal etmiştir.

Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi bir kararında yasal dayanak aşılarda Maliye Bakanlığı’nın hızlı ve etkili tedbirler almaya yönelik takdir yetkisini genel tebliğlerle kullanmasının kamu yararına uygun olmasına rağmen hukuksal olmadığını şu ifadelerle vurgulamıştır: “... Bu kapsamda “hukuksallık”la “devlet yararı” düşüncelerinden öncelikli ve üstün olanı “hukuksallık”tır. Bakanlığa, yükümlüler arasında kimi nedenlerle kimi seçimler yapmak, kimine istediği yöntemi uygulamak olanağını veren, daha özlu anlatımla, Genel Tebliğle yükümlülük getirme ve yaptırım belirleme olanağı veren yasa kuralları Anayasa ile bağdaşmaz” (AYM, 15.10.1991, E:1990/29, K:1991/37).

Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan ikinci grup genel tebliğler *Açıklayıcı Genel Tebliğ* olarak adlandırılmakta olup, uygulama birliği sağlamak amacıyla vergi kanunlarını açıklayıcı ve yorumlayıcı nitelikteki metinlerdir. Söz konusu genel tebliğlerle yapılan açıklamalar mükellefler açısından icrai nitelik taşımadıkları için iptal davasına konu edilemezler (Kırbaş, 2004: 52). Açıklayıcı genel tebliğlerde Maliye Bakanlığı sadece kanunlarla yapılan düzenlemeleri açıklamaya çalıştığından ve bunlarla düzenleyici bir işlem yapması da söz konusu olmadığından, burada idarenin takdir yetkisinden ve takdir sakatlıklarından söz edilemez. Çünkü takdir yetkisinden bahsedebilmek için, idareye belirli bir alanda düzenleme yapabilecek bir yetkinin verilmiş olması gerekir.

4.1.3. Sirkülerlerde Takdir Sakatlıkları

Sirküler şeklindeki açıklama ve düzenlemelerin mahiyeti, aslında “sirküler” kavramına özgelgelerle birlikte VUK’un 413. maddesinde yer verilmesiyle, bunların vergi hukuku kaynağı olma niteliğinin eşdeğer tutulması gerektiği belirtilmiştir. “Genel nitelikli özgelge” biçiminde yayınlanan sirkülerlerle, sadece vergi kanunları ve vergi mevzuatı karşısında mükellefin durumunun ne olduğu ve nasıl davranması gerektiği açıklanmaktadır. Nitekim Danıştay bir kararında (Dnş. 7. D., 20.10.2004, E. 2004/3058, K. 2004/2438): “İçerdiği açıklamanın özelliği sebebiyle, kural koyucu nitelik taşımayan sirkülerin, hukuk düzeninde herhangi bir değişiklik oluşturmasına olanak bulunmamaktadır” şeklinde görüş bildirmiştir.

Ancak uygulamada Maliye Bakanlığı “**pratik**” olması nedeniyle, genel bir düzenleyici işlem niteliği taşıyan ve vergileme alanında yeni kurallar getiren sirkülerler de yayınlamaktadır. Böylece “**yetki aşımı**” nedeniyle sakatlıklara neden olmaktadır. Nitekim Danıştay, kendisine intikal eden bir olayda (Dnş. 4. D., 31.10.2006, E. 2006/1452, K. 2006/2080); “*Sirküler, getirdiği bu şart ve yaptırım ile açıklama niteliğini aşarak, mükellefler hakkında hukuki sonuç doğuran düzenleyici işlem niteliği kazanmıştır*” şeklinde bir tespitte bulunmuştur.

Son olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu vermiş olduğu bir kararda (Dnş. VDDK, 18.04.2008, E. 2007/49, K. 2008/249); “*Uyuşmazlık konusu Sirkülerin incelenmesinden, Vergi Usul Kanunu’nun 413. maddesinde Maliye Bakanlığına veya Bakanlığın yetkili kıldığı makama vergi uygulamaları ile ilgili olarak açıklama yapma konusunda verilen yetki aşularak, yatırım indirimi ve özel maliyet bedeli uygulamaları yönünden Kanunda yer almayan hukuki sonuçlar doğuracak genel nitelikte düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, düzenlemenin yetki aşımı nedeniyle hukuka aykırı olduğu sonucuna varılmıştır*” şeklindeki gerekçe ile vergileme

alanında yeni kurallar getiren sirküler yayınlanmasının yetki aşımı nedeniyle hukuka aykırı bulmuş ve iptal etmiştir.

4.2. Vergi Hukuku Alanındaki Bireysel İşlemlerde Takdir Sakatlıkları

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, idarenin vergilemeye ilişkin bireysel işlemleri de kural olarak kanunlarla belirlenmektedir. Dolayısıyla, bireysel işlemler konusunda gelir idaresi prensip olarak bağlı yetki ile donatıldığından, kendisine verilen görevleri harfiyen yerine getirmek zorundadır. Ancak, özel bazı durumlarda ve konularda vergi kanunları bireysel işlemlerle ilgili de idareye takdir yetkisi vermektedir. Vergileme ile ilgili bireysel işlemlerde gelir idaresine takdir yetkisini kullanmasına imkân veren haller oldukça fazla sayıda olup, burada sadece uzlaşma, vergi matrahının re'sen belirlenmesi ve sürelerle ilişkin işlemlerde ortaya çıkan takdir sakatlıklarına değinilecektir.

4.2.1. Uzlaşmada Takdir Sakatlıkları ve İsabetsizlikleri

Vergi hukukunda idareye en geniş takdir yetkisi verilen müesseselerin başında uzlaşma gelmektedir. Bu nedenlerle, uzlaşma kurumu takdir yetkisinin kullanılması bakımından vergi hukuku alanında *sui generis* (nevi şahsına münhasır) bir özellik taşır. Uzlaşma, verginin kanuniliği ilkesine ters düşecek şekilde idareye geniş takdir yetkisi verdiği için ve vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olduğundan eleştirilmektedir (Çağan, 1982: 138-139). Ayrıca, uzlaşmada vergi cezalarının bir kısmından vazgeçilebilmesi de, suç ve cezaların ancak anayasal ilkeler çerçevesinde yetkili organlarca affedilebilmesi olgusuna ters düşmektedir (Öncel-Kumrulu-Çağan, 2005: 170-171).

Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşılacak vergi ve ceza tutarı ile ilgili bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle uzlaşma konusunda idareye sınırsız bir takdir yetkisi verildiği gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Uygulamada vergi aslının % 10'u ve cezaların ise % 90'ın uzlaşmada ortadan kaldırılmasına yönelik bir teamül olduğu görülmektedir (Şenyüz-Yüce-Gerçek, 2010: 222). Takdir yetkisinin kullanımında görülen bu uç örnekler uzlaşma müessesesinin tartışılmasına ve hatta tamamen kaldırılması yönelik öneriler sunulması yol açmaktadır.

Dolayısıyla, her ne kadar kanunda uzlaşılacak tutarla ilgili bir sınırlama getirilmemiş ve hukuken vergi ve cezanın sifıra kadar indirilebilmesi mümkün ise de, uzlaşmanın amacı dikkate alındığında uygulamada bunun pek mümkün olmaması gerekir. Çünkü uzlaşmada takdir yetkisinin kullanılması sonucunda bir karar verilirken, bunun gerekçesinin ortaya konulması ve ancak geçerli bir nedene dayanılarak inceleme sonucu

veya takdir kararına istinaden tesis edilen işlemin düzeltilmesi veya ortadan kaldırılması gerekir (Erdem, 2005: 16). Bir başka ifadeyle, uzlaşma komisyonu karar verirken, bu kararın uzlaşma kurumunun amacıyla uyumlu ve orantılı olmasına, makul bir süre içinde verilmesine ve gerekçeli olarak ortaya konulmasına dikkat etmelidir. Aksi takdirde açık takdir hatası ve sakatlığı olmasa da takdir isabetsizliği söz konusu olacaktır.

4.2.2. Vergi Matrahının Re'sen Belirlenmesinde Takdir Sakatlıkları

Vergi matrahının takdir komisyonu veya vergi inceleme memuru tarafından re'sen belirlenmesine yönelik takdir işleminde, olayın veya verginin takdirinden değil, sadece iç veya dış emsale dayanarak vergi matrahının miktar olarak takdirinden bahsedilir. Re'sen takdirde de herhangi bir kanuni ölçü ve belge bulunmadığından, yapılan tarhiyat sübjektiflik içeren bir takdir yetkisi kullanımudur. Bu nedenle bir kanuni dayanağı olmayan tarhiyat işleminin hukuksal açıklamasının yapılabilmesi oldukça güçtür (Arıkan-Öz, 2003: 186-187).

Takdir komisyonlarınca ve inceleme elemanlarınca verilen takdir kararları, idareye tanınan takdir yetkisi çerçevesinde kalmakla birlikte, bu durum, komisyonun ve inceleme elemanının istediği gibi davranarak, keyfi şekilde karar verebileceği anlamına gelmez. Re'sen tarhiyatta takdir yetkisinin çerçevesi tam olarak ortaya konulmadığından, takdir işleminin yapılması ve karar alınması gibi hususlar uygulamada sık sık ihtilaf konusu olmuş ve Danıştay kararları takdir sırasında uyulması gereken esaslara yön vermiştir. Danıştay kararlarına göre, re'sen takdir yoluyla matrah tespit edilebilmesi için VUK'un 30. maddesinde belirtilen sebeplerin gerçekleştiğinin birtakım tahmin, karine veya kanaate dayalı hesaplamalara dayanılarak değil, açık ve kesin olarak ortaya konulması gerekir (Dnş. 4. D., 04.11.2004, E:2004/772, K:2004/2182). Diğer taraftan Danıştay'ın birçok kararında VUK'un 31/8. maddesi gereğince takdir kararlarında "takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat" bulunması mecburi olduğu belirtilerek, takdir komisyonları tarafından genel ifadelerle matrah takdir edilmesinin mümkün olmadığı ve kararların yeterli tespit ve incelemeye dayanması gerektiği vurgulanmıştır (Dnş. VDDK., 15.02.2002, E:2001/483, K:2002/63, Dnş. VDDK., 07.05.2004, E:2004/17, K:2004/56).

4.2.3. Sürelere İlişkin Takdir Sakatlıkları

Vergi hukuku alanında bazı istisnai durumlarda süreleri belirleme, uzatma veya kısaltma yetkisinin idareye verilmesi durumlarında, idarenin kullanacağı takdir yetkisinin genellikle alt sınırı belirlenmiştir. Örneğin, mükellef beyanname vermiş olmasına rağmen matraha ilişkin bilgileri

göstermemişse, takdir komisyonu 15 günden az olmamak üzere bir süre vererek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet edebilir (VUK, md. 30/III). Arama sonucu muhafaza altına alınan defterlere kayıt yapılamaması halinde, eksik kayıtların tamamlanması için 1 aydan az olmamak üzere uygun süre verilebilir (VUK, md. 146/I). Bu gibi durumlarda idare bu alt sınıra uymak suretiyle, yapılacak işlemlerle ilgili uygun bir süre takdir etmektedir.

Bazı durumlarda ise, kanunla süreleri belirleme yetkisi idareye verilirken, sürenin üst sınırı belirlenmiştir. Örneğin AATUHK'nın 48. maddesinde tecil uygulaması ile ilgili üst süre sınırı 36 ay olarak ve "sürelid red" uygulamasının üst sınırı da 30 gün olarak belirlenmiştir. Maksimum süre belirlenerek idarenin takdirine bırakılan 30 günlük "sürelid red" süresi, Maliye Bakanlığı tarafından Tahsilat İç Genelgesi Seri No: 2008/3 ile vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlıkların yetkisinde bulunan teciller için maksimum 15 gün, vergi dairelerinin yetkisinde bulunanlar için ise maksimum 7 gün ile sınırlandırmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından buradaki takdir yetkisinin bir iç genelge ile kullanılması ve VUK md. 14'e göre idarenin belirleyeceği sürelerin en az 15 gün olacağı sınırının ihlal edilmesi nedenleriyle, burada takdir yetkisi sınırlarının ihlal edildiği görülmektedir. Bu nedenle yargı organları, Maliye Bakanlığı tarafından tecil isteminin reddine ilişkin yazının tebliğini izleyen günden itibaren 30 günlük süre içinde ödenen kamu alacaklarının bu tarihe kadar tecil edilmiş sayıldığını kabul etmektedir (Dnş. VDDGK, 19.04.1996, E:1994/537, K:1996/163; Dnş. 7. D., 05.04.1993, E:1989/1319, K:1993/1287).

Vergi hukuku alanında idareye süre belirlenmesi veya sürelerin uzatılması ile ilgili yetki verildiğinde, idare bu sürelere uygun hareket etmemesi halinde açık bir şekilde takdir sakatlığı söz konusu olacaktır. Dolayısıyla bu konuda idare takdir yetkisini kullanırken, ilgili kanuni düzenlemede belirlenen minimum ve maksimum süre sınırlamalarına ve takdir yetkisinin kullanılmasında geçerli olan ilkelere uygun hareket etmek zorundadır.

5. VERGİ HUKUKU ALANINDAKİ TAKDİR SAKATLIKLARINDA İDARENİN VE MEMURUN SORUMLULUĞU

5.1. Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Sakatlıklarında İdarenin Sorumluluğu

Vergi hukuku alanında takdir yetkisinin hukuka aykırı bir şekilde kullanılması; hizmetin kötü işlenmesine, geç işlenmesine ya da hiç

işlememesine sebep olursa (Günday, 2004: 331-334; Candan, 2005: 171-177), “hizmet kusuru” nedeniyle idare sorumlu tutulur. İdarenin, takdir yetkisi bulunduğunu öne sürerek mevzuat hükümlerini uygulamamak da hizmet kusuru sayılır. İdarenin, mevzuat hükümlerinin uygulanmasını geciktirme veya uygulamama konusunda takdir yetkisi yoksa, hizmeti düzenleyen anayasa ve kanun hükümlerini açık ve sürekli bir şekilde ihlal etmekten doğan zararları ‘hizmet kusuru’ nedeniyle ödemesi gerekir (Duran, 1964: 416-417).

Hizmet kusuru bulunan hallerde, zarara yol açan davranış idari faaliyetten ayrılmayacak biçimde hizmete sıkı sıkıya bağlı olduğundan, zararın idare tüzelkişiliği tarafından karşılanması gerekir (Karatepe, 1991: 113). Çünkü, hizmet kusuruna dayanan sorumluluk asli ve birincil nitelikte olduğundan, zarara uğrayan kimse doğrudan doğruya idare aleyhine dava açabilir (Özdemir, 1963: 35). Bu anlamda hizmet kusuru memurların kusurundan tamamen bağımsız olarak değerlendirilir. Hizmet kusurunun varlığını kanıtlamak için, kusuru işleyen memurun ortaya çıkarılmasına gerek yoktur. Bu nedenle, hizmet kusuru objektif ve anonim bir niteliğe sahiptir (Günday, 2004: 331).

Hizmet kusurundan dolayı idarenin sorumlu tutulabilmesi için, öncelikle idarenin bir işlem ya da eylemi olması, bundan dolayı bir zarar doğmuş olması ve söz konusu eylem veya işlemle kişilerin zararları arasında bir illiyet bağının olması gerekir (Gözler, 2003b: 1172; Candan, 2005: 160). Bu şartların varlığı halinde, zarara uğrayan kişinin bu zararını tazmin hakkı vardır. Bunun için kişinin önce idareye başvurması, idarenin zararı kendi isteğiyle tazmin etmemesi durumunda idareye karşı idari yargıda tazminat davası (tam yargı davası) açması gerekir (Gözler, 2003b: 1153 vd.).

Ancak ülkemizde bazı hukuka aykırılıklar idarenin sorumluluğu için yeterli görülmemektedir. Danıştay bazı hukuka aykırılıkları “içtihat hatası” ya da “takdir hatası”ndan kaynakladığını kabul ederek tazmini gerektirecek bir kusur olarak görmemektedir (Günday, 2004: 324). Nitekim Danıştay bazı kararında “*Bir idari işlemin yasalara ve hukuka aykırılığı, kural olarak hizmet kusuru sayılmakta ise de, her aykırılığın tazminat sorumluluğuna yol açmayacağı da idare hukuku ilkelerindedir. İdare işlemin yapılmasında ve uygulanmasında hizmet kusuru işlemiştir diyebilmek için saptanan hukuki sakatlığın bir dereceye kadar ağır ve önem olması gerekmektedir. Her idarenin işleyebileceği türden, olağan nitelikli yanlışlık ve aykırılıklar, hizmet kusuruna yansımaz*” (Dnş. 8. D., 28.06.1990, E:1990/981, K:1990/812; Dnş. 8. D., 08.04.1997, E:1995/3635, K:1997/1209) şeklinde görüş bildirmiştir.

Diğer taraftan Danıştay, idarenin sorumluluğuna gidilebilmesi için “ağır hizmet kusuru” şartını aramaktadır (Dnş. İDD, 20.09.2002,

E:2002/191, K:2002/644; Dnş. 10. D., 27.07.2007, E:2004/13990, K:2007/739). Uygulamada hangi kusurun ağır, hangi kusurun hafif olduğunu belirlemek son derece güçtür. Ağır kusur ölçütü, idareyi her an bir tazmin tehdidi altında bırakarak hizmet sunmaktan çekinmesini önlemek ve belli ölçüde sorumluluğunu kısıtlamak için düşünülmüş ve kabul edilmiştir. Ancak kusursuz sorumluluğun dahi genişletilmeye çalışıldığı günümüzde, idarenin sorumluluğu açısından ağır kusur şartının aranması doğru olmayıp, sosyal devlet anlayışına ters düşmektedir. Bu nedenle, idarenin sorumluluğu için kusurlu olması yeterli görülmeli ve özel hukuktaki gibi kusurun ağırlığına tazminat miktarını etkileyen bir unsur olarak bakılmalıdır (Özay, 2002: 739; Gözübüyük, 2005: 264).

Fransa’da 1990 yılına kadar vergi tarh, tahakkuk ve tahsili işlemleri nedeniyle ortaya çıkan zararlardan vergi idaresinin sorumluluğu için de “ağır kusur” şartı aranırken Bourgeois kararıyla vergi mükellefinin durumunun değerlendirilmesinde özel bir güçlük yoksa vergileme işlemlerinden dolayı idarenin sorumluluğu için basit kusurun yeterli olduğuna karar vermiştir (Gözler, 2003b: 1010-1011).

Vergileme işleminde gelir idaresinin mükellefe göre üstün durumda ve kamu gücüyle donatılmış olması, zamanaşımı süresi içinde her zaman mükellefi tekrar inceleme imkanına sahip olması ve uygulamada en önemli uyumsuzluk çözüm yolu olan uzlaşmada sınırsız takdir yetkisi ile donatılmış olması, ülkemizde mükelleflerin gelir idaresinin sorumluluğuna başvurmadan çekinmelerine neden olmaktadır. Çünkü böyle bir yola başvurulması durumunda; hem idarenin ağır hizmet kusuru işlediğinin ispatı basit hizmet kusurunun ispatına göre daha zordur, hem de yargılamanın 2-3 yıl süreceği bir ortamda gelir idaresi tarafından mükellefe karşı adeta “vergi terörü” uygulanmayacağına bir garantisi yoktur.

Vergi hukuku alanında idare takdir yetkisini anayasa ve kanunlarda belirtilen sınırları aşacak şekilde kullanırsa ortaya çıkan takdir sakatlıklarından dolayı menfaati zedelenen kişilerin ülkemizde tam yargı davası açmalarına ve idari işlemin iptalinin yanı sıra görmüş oldukları zararların tazmini de istemelerine hukuken bir engel bulunmamasına rağmen, bu çekincelerden dolayı ülkemizde mükelleflerin pek tam yargı davası açmadıkları görülmektedir.

Dolayısıyla Fransa’da olduğu gibi, ülkemizde de Danıştay’ın artık vergi idaresinin sorumluluğu için “ağır hizmet kusuru” şartından “basit hizmet kusuru” şartına geçmesi sosyal devlet anlayışı ve hak arama özgürlüğünün gelişmesi açısından yararlı olacaktır. Böyle bir yaklaşım değişikliği, hem gelir idaresinin takdir yetkisi kullanımında daha titiz ve isabetli kararlar vermesini sağlayacak, hem de ülkemizde mükellef haklarının gelişmesine katkıda bulunacaktır.

5.2. Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Sakatlıklarında Memurun Sorumluluğu

İdari işlem ve eylemler kural olarak kamu tüzel kişileri tarafından yapılmasına rağmen, onu harekete geçiren ve idari işlemleri onun adına yapan kişiler aslında kamu görevlisi olan memurlardır. Dolayısıyla idare adına hareket ederken yapılan sakatlıklar ve verilen zararlar esas itibarıyla memurlar tarafından işlenmektedir. Bu durumda memurun kusurundan dolayı meydana gelen zararlar idare tarafından mı, yoksa memur tarafından mı tazmin edilmesi gerekir sorusu akla gelmektedir.

Memurların görevlerin ifasından ayrılamayan nitelikte olan kusurları “hizmet kusuru” olarak nitelendirilmekte ve bu durumda idarenin sorumluluğuna başvurulmaktadır. Dolayısıyla memurların “hizmet kusuru” olarak nitelendirilen kusurlarından dolayı kişisel sorumlulukları olmayıp, sadece idarenin sorumluluğuna gidilmektedir. Memurların hizmetten ya da görevden ayrılabilen tutum ve davranışları olarak ifade edilen “salt kişisel kusur”dan (Duran, 1964: 427) kaynaklanan zararlar varsa, bunların tazmini için adli mahkemelerde doğrudan doğruya memura karşı dava açılabilir. Ancak burada esas sorun “salt kişisel kusur” ile “hizmet kusuru”nun birbirinden ayırt edilmesindeki zorluktur. Memur, bilerek ve isteyerek yetkisini kötüye kullanır veya mevzuatta açık olarak belirtilen görev ve yetki konusunu ve sınırlarını aşarsa salt kişisel kusur işlemiş olur ve bu durumda kişisel sorumluluk yolu açılmış olur (Özay, 2002: 762-763).

Memurlar görevlerini yaparlarken kamu hizmetlerinin belirlenmiş ilke ve kurallarına ya da kamu görevliliği statüsünden doğan yükümlülüklere uymamak suretiyle gerek özel kişilere gerek idareye zarar verebilirler. Memurun kusurlu tutum ve davranışı sonucu zarara uğrayan idarenin bizzat kendisi ise, memur zararı tazmin etmekle yükümlüdür. Ancak idarenin, memura karşı olan tazminat isteklerini kendiliğinden; örneğin memurun maaşından kesinti yapmak suretiyle yerine getirmesi mümkün değildir. Bunun için borçlar hukuku hükümlerine dayanarak, memur aleyhine adli yargıda tazminat davası açması gerekir (Günday, 2004: 558).

Memurun kusurlu tutum ve davranışı sonucu idare değil de hizmetten yararlanan bir kimse ya da bir üçüncü kişi zarar görmüşse, zarara uğrayan kişi doğrudan eylemi yapan memura müracaatla zararın tazminini isteyemez. Zarar gören öncelikle idare aleyhine dava açar ve idari bir eylem veya işlem sonucu zarara uğradığını ispat ederse mahkeme kararıyla hakkını alır. Bu aşamadan sonra idare tazmin ettiği zarar için ilgili memura rücu eder. Bu süreç, idare tarafından verilen zararların son tahlilde memurun tutum ve davranışlarının bir eseri olmasının doğal sonucudur (Gözler, 2003b: 737-738).

Memurların hangi davranışının hizmet kusuru, hangi davranışının ise kişisel kusur olduğu konusunda uygulamada ve doktrinde tam bir açıklık yoktur. Bu nedenle bu iki kusurun birbirinden ayırt edilmesi her zaman kolay olmaz. Mahkeme içtihatlarında “kamu personelinin suç niteliğindeki davranışları” (Dnş. 10. D., 04.10.2001, E:2001/40, K:2001/3396), “memurun zarar verme kasıt ve niyetinin bulunması”, “kusurun çok ağır ve açık olması”, “yargı kararlarına uyulmaması” (Dnş. 5. D., 29.09.2004, E:2000/3316, K:2004/3372) hallerinin, kişisel kusuru hizmet kusurundan ayıran ölçütler olarak kabul edildiği görülür (Kalabalık, 1997: 199).

Vergileme ile ilgili görev yapan memurlar kendilerine kanunlarla verilen takdir yetkisini kötüye kullanır veya kişisel çıkarlar için aşarlarsa bu durumda gerek gelir idaresi tarafından, gerekse bundan zarar gören mükellefler tarafından kişisel davaya muhatap olabilirler ve tazminat ile karşı karşıya kalabilirler. Ancak uygulamada vergileme işleminde görev alan vergi inceleme elemanları ve memurların yapmış oldukları işlerin hizmete sıkı sıkıya bağlı olduğundan, genellikle kişisel kusur ile hizmet kusuru birleştirilmekte ve “görev kusuru”ndan söz edilmektedir. Görev kusuru da hizmet kusuru olarak nitelendirildiğinden memurun değil, idarenin sorumluluğuna başvurulmaktadır. Dolayısıyla gelir idaresinde görev yapan vergi inceleme elemanları ve memurlar üstün yetkilerle donatılmış olmalarına karşılık fiilen hiçbir sorumluluk taşımamaktadırlar.

Bu nedenle, vergileme işlemlerini yerine getirirken vergi inceleme elemanları ve memurlar “Ben böyle yapıyorum, git hakkını mahkemede ara” ifadesini mükellefe çok rahat söyleyebilmektedirler. Mükellefler de gelir idaresine karşı açacakları davayı tam yargı davası olarak açmaktan imtina ettiklerinden, memurun kişisel kusurundan kaynaklanan zararlar tazmin edilememektedir. Sonuç itibarıyla “yetkili ama sorumsuz” olan vergi inceleme elemanları ve memurlar, mükellefe karşı adeta “vergi terörü” uygulayabilmektedir. Bu ise gelir idaresine tanınan takdir yetkisinin amacına uygun kullanılmasını engelleyebilmektedir.

5.3. İdarenin Memura Rücu Sorunu

İdarenin sorumluluğunu gerektiren kusura memurun iştiraki bulunması halinde, idarenin ödediği tazminattan dolayı memura rücu hakkının bulunması doğaldır. İdare memurun “kişisel kusuru”ndan dolayı tazminatı zarar görene ödedikten sonra ilgili memura rücu eder. Ancak, hemen belirtelim ki memurun “kişisel kusuru” değil, “hizmet kusuru” varsa idare memura karşı rücu talebinde bulunamaz (Gözler, 2003b: 1066).

Tazminatı ödeyen idare, bunun için kusur sahibi olan memura rücu etmek zorunda mıdır, yoksa idarenin bu konuda takdir yetkisi var mıdır sorusu ülkemizde oldukça tartışmalıdır. Bu konuyla ilgili 1982

Anayasa'nın 40/3. maddesinde “*Kişinin, resmî görevliler tarafından vâki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.*” hükmü yer alırken; 129/5. maddesinde “*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir.*” denilmektedir.

Anayasa'nın 40/3. maddesinde yer alan “*rücu hakkı saklıdır*” ifadesi devlete takdir hakkı verildiği şeklinde yorumlanabilir. Buna karşılık Anayasa'nın 129/5. maddesinde yer alan “*kendilerine rücu edilmek kaydıyla*” ifadesi idareye rücu hakkını kullanma konusunda bir zorunluluk getirmektedir. Anayasa'nın 129. maddesi memurların görev ve sorumluluklarını düzenlediğinden, 40. maddeye göre özel hüküm niteliğindedir. Dolayısıyla idare memurun kişisel kusurundan dolayı ödemiş olduğu tazminatlar için rücu hakkını kullanması gerekmektedir. Nitekim Danıştay idareyi tazminat ödemeye mahkûm ettiği birçok kararında (Dnş. 5. D., 25.12.2001, E:1998/1970, K:2001/5153; Dnş. 10. D., 27.07.2007, E:2004/13990, K:2007/739; Dnş. İDD, 20.09.2002, E:2002/191, K:2002/644), idarenin memura rücu etmesi kaydına yer vermekte ve rücu etme zorunluluğunu hatırlatmaktadır.

Bu zorunluluğa rağmen idarenin memura rücu etmemesi durumunda Anayasa hükmü, hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü ilkeleri ihlal edilmiş olmaktadır. Bu nedenle, rücu mekanizmasının işletilmesi, kamu kurumunun yetkileri arasında bulunmakla birlikte, idarenin bunu kendiliğinden yapmadığı durumlarda, vatandaşların bunu sağlamak amacıyla idareye başvurmalarına bir engel bulunmamaktadır.

Bu konuda Danıştay emsal niteliğinde bir karar vererek (Dnş. 5. D., 03.06.2008, E:2007/7369, K:2008/3234), idare tarafından tazminatın ödenmesinden sonra sorumlu personele rücu edilmesinin hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü ilkesinin bir gereği olduğunu vurgulamış ve memurun hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden ve kendi kusurundan doğan zararların toplum tarafından ödenmek zorunda olmadığına karar vermiş ve şöyle demiştir:

“... Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare bir zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından ödenmesi temel bir kuraldır. ... Yukarıda anılan Anayasa hükmü, Hukuk Devleti ve hukukun üstünlüğü ilkesi ile rücuyla ilgili genel kurallar göz önünde tutulduğunda, zarara uğradığı yargı kararıyla saptanan kişiye Devlet tarafından tazminat ödendikten sonra sorumlu personele rücu edilmesinin, Hukuk Devleti ve hukukun üstünlüğü ilkesinin bir gereği olduğu ortaya çıkmaktadır.

Rücu kurumunun işletilmesi, kamu görevlisinin kişisel kusurunun doğurduğu zararların yine kendisi tarafından karşılanmasını ve yargı kararının uygulanmaması ya da etkisiz bırakılması gibi hukuka aykırı eylem ve işlemlerden titizlikle kaçınılmasını amaçlar.

Rücu mekanizmasının işletilmesi, kamu kurumunun yetkileri arasında bulunmakla birlikte, idarenin bunu kendiliğinden yapmadığı durumlarda, yurttaşların bunu sağlamak amacıyla idareye başvurularına bir engel bulunmamaktadır. Kamu hizmeti görevlilerinin kişisel kusurundan kaynaklanan zararın karşılığı olarak ulusal ya da uluslararası bir Mahkemece hükmedilen tazminat devlet tarafından zarara uğrayan kişiye ödendikten sonra ilgili kamu kurumu tarafından sorumlu personele rücu edilmemesi, bu yükün toplum üzerinde bırakılması anlamına geleceğinden, her yurttaş ve özellikle kamu görevlilerinin kişisel kusuru nedeniyle zarara uğrayıp yargısal süreci başlatmış olan yurttaşlar, ilgili personele rücu edilmesini sağlamak amacıyla idareye başvurabilir ve bu başvurularının reddi üzerine de dava açma hakkını kullanabilirler. Kamu hizmeti görevlilerinin hukuka aykırı eylem ve işlemlerinden ve kendi kusurlarından doğan zararı toplum ödemek zorunda değildir”.

Uygulamada mükellefin gelir idaresine karşı tam yargı davası açmaktan kaçınması, vergi inceleme elemanları ve memurların “yetkili ama sorumsuz” konumda olmaları ve hatta idarenin memura karşı rücu hakkını pek kullanmaması, gelir idaresinde çalışan memurlara adeta “delinmez bir zırh” sağlamaktadır. Böyle bir güvenceyi elde eden memurları ise takdir yetkisini keyfi bir şekilde kullanabilmektedirler. Bu nedenle, vergi hukuku alanında idarenin takdir yetkisinin kullanılması sırasında uyulması gereken sınırlar ve ilkeler ihlal edildiğinde idarenin ve rücu mekanizması aracılığıyla da memurun sorumluluğuna başvurulabilmesi memurların hukuka aykırı eylem ve işlemlerden titizlikle kaçınmalarını sağlayacaktır. Bu da vergileme alanında teknik ve uzmanlık gerektiren konuların oldukça fazla olmasından dolayı idareye tanınan geniş takdir yetkisinin keyfi ve sınırsız bir şekilde değil, kanunlarla çizilmiş sınırlar içinde ve amacına uygun olarak kullanılmasını sağlayacaktır.

6. SONUÇ

İdarenin takdir yetkisinin sınırlandırılması ve kontrol edilmesi her zaman tartışmalı ve sorunlar yaratan bir konu olmuştur. Sınırsız takdir yetkisi, keyfiliğe ve zorbalığa yol açabilir endişesiyle modern hukuk sistemlerinde idareye tanınacak takdir alanının başı ve sonu net çizgilerle belirlenmeye çalışılmıştır. Çünkü uygulamada, takdir yetkisinin idare

tarafından bazen keyfi kullanıldığı, görevlilerce yetkilerin aşıldığı veya içerik itibariyle aşırı kullanıldığı sıkça rastlanan örneklerdir. Bu tarz davranışları önlemek için hukuk devleti ilkesine bağlı olarak takdir yetkisinin sınırları hukuk kuralları ve içtihatlarla sınırlandırılmıştır.

Vergi hukuku alanında idare işlem ve eylemlerinde sahip olduğu takdir yetkisini hukuka aykırı olarak kullanırsa “takdir sakatlığı”ndan söz edilmekte ve yapılan yargısal denetim sonucunda söz konusu idari işlemlerin iptali gündeme gelmektedir. Diğer taraftan idare takdir yetkisini ihtiyaca aykırı bir şekilde kullanırsa “takdir isabetsizliği” ortaya çıkmaktadır. Prensip olarak idarenin takdir yetkisi yargısal denetime tabi olmamasına karşılık, eğer takdir yetkisinin kullanılmasında “açık takdir hatası” ve “ölçülük ilkesine aykırılık” durumları söz konusu ise, Danıştay bunları hukukilik alanı içinde değerlendirerek yargısal denetime tabi tutabilmektedir.

Vergi hukuku alanında idare takdir yetkisini kullanırken kamu hizmetlerinin hiç işlememesi, geç işlemesi veya kötü işlemesi şeklinde ortaya çıkan “hizmet kusuru” sonucunda mükellefler açısından zarar meydana gelebilir. Bu durumda idarenin sorumluluğuna başvurularak tazminat istenebilir. Ancak ülkemizde Danıştay birçok kararında idarenin sorumluluğuna gidilebilmesi için “ağır hizmet kusuru” şartını aramaktadır. İdarenin kusursuz sorumluluğunun dahi genişletilmeye çalışıldığı günümüzde, sorumluluk açısından “ağır kusur şartının” aranması doğru değildir ve sosyal devlet anlayışına aykırıdır. Ayrıca, gelir idaresinin mükellefe göre üstün durumda olması ve her zaman mükellefi incelemeye alabilmesi, “vergi terörü” ile karşılaşmaktan kaçınan mükelleflerin idarenin sorumluluğuna başvurmasına engel olmaktadır. Bunu kolaylaştırmak için, idarenin sorumluluğu açısından Danıştay’ın artık “ağır hizmet kusuru” şartından “basit hizmet kusuru” şartına geçmesi gerekmektedir.

İdari işlem ve eylemler kural olarak kamu tüzel kişileri tarafından yapılmasına rağmen, onu harekete geçiren ve idari işlemleri onun adına yapan kişiler aslında memurlardır. Ancak uygulamada vergileme işleminde görev alan vergi inceleme elemanları ve memurların yapmış oldukları işlerin hizmete sıkı sıkıya bağlı olduğundan, genellikle kişisel kusur ile hizmet kusuru birleştirilmekte ve “görev kusuru”ndan söz edilmektedir. Dolayısıyla gelir idaresinde görev yapan vergi inceleme elemanları ve memurlar üstün yetkilerle donatılmış olmalarına karşılık fiilen hiçbir sorumluluk taşımamaktadır. Bu nedenle “yetkili ama sorumsuz” olan vergi inceleme elemanları ve memurlar, mükellefe karşı adeta “vergi terörü” uygulayabilmektedir.

Memurun kusurlu tutum ve davranışı şeklinde ortaya çıkan “kişisel kusuru” sonucunda mükellefler zarar görürse, zarara uğrayan kişi doğrudan eylemi yapan memura müracaatla zararın tazminini isteyemez. Zarar gören

öncelikle idare aleyhine dava açar ve idari bir eylem veya işlem sonucu zarara uğradığını ispat ederse mahkeme kararıyla hakkını alır. Bu aşamadan sonra idare tazmin ettiği zarar için ilgili memura rücu eder.

Tazminatı ödeyen idare, bunun için kusur sahibi olan memura rücu etmek zorunda mıdır, yoksa idarenin bu konuda takdir yetkisi var mıdır sorusu ülkemizde tartışmalı olmasına rağmen, Anayasa'nın 129/5. maddesinde yer alan “kendilerine rücu edilmek kaydıyla” ifadesi idareye rücu hakkını kullanma konusunda bir zorunluluk getirmektedir. Nitekim Danıştay idareyi tazminat ödemeye mahkûm ettiği birçok kararında, idarenin memura rücu etmesi kaydına yer vermekte ve rücu etme zorunluluğunu da hatırlatmaktadır.

Hatta son kararlarında Danıştay rücu mekanizmasının idare tarafından kendiliğinden işletilmemesi durumunda, vatandaşların bunu sağlamak amacıyla idareye başvurularına bir engel bulunmadığını vurgulamıştır. İdare tarafından tazminatın ödenmesinden sonra sorumlu personele rücu edilmesi hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü ilkesinin bir gereği olup, rücu mekanizmasının işletilmemesi memurun hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden veya kusurundan doğan zararların toplum tarafından karşılanması anlamına geleceğinden, hakkaniyete de uygun düşmemektedir.

Ülkemizde gelir idaresinin hukuka aykırı işlemlerinden dolayı sorumluluğu henüz yargı organlarınca kabul edilmese de, gerek mükellef haklarının gelişimi ve buna bağlı olarak kanunlarda bu yönde düzenlemelerin yapılması, gerekse anayasal ilkeler ve evrensel hukuk kuralları çerçevesinde hak arama girişimlerinin artması ve idari uygulamaların şeffaflaşması ile birlikte gelir idaresinin tazmin sorumluluğu da gündeme gelecektir. Bu nedenle, idare ve idare adına hareket eden memurlar kendilerine tanınan takdir yetkilerini kullanırken hukuki sınırları dikkate almaları ve takdir yetkisinin kullanılmasında egemen olan ilkelere uygun hareket etmeleri konusunda azami özen göstermelidirler.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Akıllıoğlu, Tekin (1990), “Yönetsel Yargı Denetiminin Etkinliği”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 23, S. 1.
- Alan, Nuri (1976), “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık”, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I*, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 21.
- Alpar, Erol (1990), *Yönetimin Hareket Serbestisinin Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları*, Ankara.
- Anayasa Mahkemesi, 06.06.1964, E:1963/101, K:1964/49,
<http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1964/K1964-49.htm>, (15.09.2009).

- Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E:2003/33, K:2004/101, <http://www.anayasa.gov.tr/kararlar/IPTALITIRAZ/ K2004/K2004-101.htm>, (15.09.2009).
- Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003, E:2001/36, K:2003/3, <http://www.anayasa.gov.tr/kararlar/IPTALITIRAZ/ K2003/K2003-3.htm>, (15.09.2009).
- Anayasa Mahkemesi, 15.10.1991, E:1990/29, K:1991/37, <http://www.anayasa.gov.tr/kararlar/IPTALITIRAZ/ K1991/K1991-37.htm>, (24.09.2009).
- Anayasa Mahkemesi, 23.06.1989, E: 1988/50, K: 1989/27, <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/ IPTALITIRAZ/ K1989/K1989-27.htm>, (24.09.2009).
- Anayasa Mahkemesi, 28.02.1996, E: 1995/38, K: 1996/7, <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/ IPTALITIRAZ/K1996/K1996-07.htm>, (24.09.2009).
- Aral Vecdi (2001), *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, 7. b., İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Arıkan Zeynep -Ersan Öz (2003), “Re’sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu”, *Yaklaşım*, Yıl 11, S. 128, (Ağustos 2003).
- Balta, Tahsin Bekir (1970), *İdare Hukuku I*, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No: 326.
- Bayraktar, Erman (1976), “Takdir Yetkisi ve Yargı Yoluyla Denetimi”, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İlgili İncelemeler I*, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 21.
- Candan, Turgut (2005), *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Cooper, Phillip J. and Chester A. Newland (1997), *Handbook of Public Law and Administration*, San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Çağan, Nami (1984), “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, *Anayasa Yargısı: Anayasa Mahkemesinin 22. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiri ve Yorumlar*, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını No: 4.
- Çağan, Nami (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Daştan, Deniz (2003), “Takdir Yetkisi, Yargısal Denetimi ve Yerindelik”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 77, S. 2.
- De Smith, Woolf and Jowell’s (1999), *Principles of Judicial Review*, London: Sweet and Maxwell.
- Dnş. 1. D., 27.02.2003, E:2003/14, K:2003/25, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.08.2009).
- Dnş. 10. D., 04.10.2001, E:2001/40, K:2001/3396, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (12.09.2009).
- Dnş. 10. D., 10.11.1994, E:1993/1403, K:1994/5633, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (26.09.2009).

- Dnş. 10. D., 27.07.2007, E:2004/13990, K:2007/739,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (18.09.2009).
- Dnş. 12. D., 20.03.2003, E:2003/497, K:2003/672, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (26.09.2009).
- Dnş. 2. D., 02.05.2005, E:2004/4617, K:2005/1545,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.09.2009).
- Dnş. 4. D., 31.10.2006, E: 2006/1452, K: 2006/2080,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.09.2009).
- Dnş. 4. D., 04.11.2004, E:2004/772, K:2004/2182,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.09.2009).
- Dnş. 5. D., 03.06.2008, E:2007/7369, K:2008/3234,
http://www.danistay.gov.tr/e2007_7369.htm, (18.09.2009).
- Dnş. 5. D., 10.12.2004, E:2004/3658, K:2004/5187,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (27.09.2009).
- Dnş. 5. D., 25.12.2001, E:1998/1970, K:2001/5153,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (18.09.2009).
- Dnş. 5. D., 29.09.2004, E:2000/3316, K:2004/3372,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (12.10.2009).
- Dnş. 5. D., 30.10.1996, E:1995/4052, K:1996/3262,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (12.10.2009).
- Dnş. 6. D., 18.02.2005, E:2003/4396, K:2005/947, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (26.09.2009).
- Dnş. 7. D., 20.10.2004, E: 2004/3058, K: 2004/2438,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (26.09.2009).
- Dnş. 7. D., 05.04.1993, E:1989/1319, K:1993/1287,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (26.09.2009).
- Dnş. 8. D., 08.04.1997, E:1995/3635, K:1997/1209,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (10.10.2009).
- Dnş. 8. D., 28.06.1990, E:1990/981, K:1990/812,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (10.10.2009).
- Dnş. İDD, 20.09.2002, E:2002/191, K:2002/644,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (10.10.2009).
- Dnş. VDDK, 18.04.2008, E: 2007/49, K: 2008/249,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (26.09.2009).
- Dnş. VDDK., 07.05.2004, E:2004/17, K:2004/56,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (26.09.2009).
- Dnş. VDDK., 15.02.2002, E:2001/483, K:2002/63,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (26.09.2009).
- Dnş. VDDK, 25.10.2002, E:2002/162, K:2002/341,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (25.09.2009).

- Dnş. VDDGK, 19.04.1996, E:1994/537, K:1996/163,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (25.09.2009).
- Duran, Lütfi (196), *İdare Hukuku Meseleleri*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 230.
- Erdem, Tahir (2005), “Uzlaşma Müessesesine Farklı Bir Bakış”, *E-Yaklaşım*, S. 24, (Temmuz 2005),
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005076776.htm.
- Galligan, D.J. (1996), “Discretionary Powers in the Legal Order: The Exercise of Discretionary Powers”, *A Reader on Administrative Law*, (Ed. D. J. Galligan), Oxford: Oxford University Press.
- Galligan, D.J. (1986), *Discretionary Powers: A Legal Study of Official Discretion*, Oxford: Clarendon Press.
- Gerçek, Adnan (2006), *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Giritli, İsmet - Tayfun Akgüner (1993), *İdare Hukuku - I*, İstanbul: Der Yayınları.
- Gözler, Kemal (2003a), *İdare Hukuku*, C. I, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gözler, Kemal (2003b), *İdare Hukuku*, C. II, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gözübüyük, A. Şeref (2005), *Yönetmelik Yargısı*, 22. b., Ankara: Turhan Kitabevi.
- Günday, Metin (2004), *İdare Hukuku*, 9. b., Ankara: İmaj Yayınevi.
- Güneş, Turan (1965), *Türk Pozitif Hukukunda Yürütme Organının Düzenleyici İşlemleri*, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No: 191-173.
- Kalabalık, Halil (1997), “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 1.
- Kaneti, Selim (1989), *Vergi Hukuku*, 2. b., İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karahanoğulları, Onur (1996), “İdari Takdir Yetkisinin Kullanılmasına İlişkin R(80)2 Sayılı Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi Tavsiye Kararı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 45, S. 1-4.
- Karakoç, Yusuf (2004), *Genel Vergi Hukuku*, 3.b., Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karatepe, Şükrü (1991), “İdarenin Takdir Yetkisi”, *Türk İdare Dergisi*, Yıl 63, S. 392, (Eylül 1991).
- Kırbaş, Sadık (2004), *Vergi Hukuku*, 16. b., Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kumrulu, Ahmet (1979), “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXXVI, Sayı 1-4.
- Oğurlu, Yücel (2002), *Karşılaştırmalı İdare Hukukunda Ölçülülük İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Onar, Sıddık Sami (1966), *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C. I, 3. b., İstanbul: İsmail Akgün Yayınları.
- Oytan, Muammer (1991), “Yargılamanın Yargılama Teknikleri İle Sınırlandırılması”, *İdari Yargı*, 1. Kitap, 1. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 1-4 Mayıs 1990, Ankara.

- Öncel, Mualla-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan (2005), *Vergi Hukuku*, 12. b., Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özay, İl Han (2002), *Günüşiğinde Yönetim*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Özdemir, Nejdet (1963), *Hizmet Kusuru Teorisi ve İdarenin Sorumluluğu*, Ankara: Yeni Desen Matbaası.
- Özkan, Gürsel (1995), *Hukuk Devleti ve Yargı Denetimi*, Ankara.
- Saban, Nihal (2002), *Vergi Hukuku Genel Kısım*, İstanbul: Der Yayınları.
- Şenyüz, Doğan (1999), “Tevkifat Kapsamının Bakanlar Kurulu Kararları İle Belirlenmesinin Yatırım İndirimi Açısından Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım*, Yıl 7, S. 83, (Kasım 1999).
- Şenyüz, Doğan-Mehmet Yüce-Adnan Gerçek (2010), *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tuncay, Aydın H. (1972), *İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları*, Ankara: Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 14.
- Yokuş, Sevtap (1998), “Yönetsel Yargının Takdir Yetkisi Üzerindeki Denetiminin Kapsamı ve Sınırları”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 72, S. 4-5-6.