

YAYIN NO: 566

VERGİ HUKUKU KONFERANSI
Genç Hukukçular / Yeni Yaklaşımlar

Prof. Dr. Esra EKMEKCI ÇALICIOĞLU

Doç. Dr. Mahmut KAŞIKÇI

Doç. Dr. İrfan BARLASS

Yrd. Doç. Dr. Zafer Ertunç ŞİRLİN

Yrd. Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU

Araş. Gör. Dr. Gamze GÜMÜŞKAYA

Araş. Gör. Altan RENÇBER

Araş. Gör. İmran SEMİZ

ISBN 978-605-152-340-8

1. BASKI - İSTANBUL, OCAK 2016

© ONİKİLEVHA YAYINCILIK A.Ş.

Adres : Prof. Nurettin Mazhar Öktem Sokak No: 6A Şişli / İSTANBUL

Telefon : (212) 343 09 02

Faks : (212) 224 40 02

Web : www.onikilevha.com.tr

E-Posta : bilgi@onikilevha.com.tr

Baskı/Çift Birtlik Fotokopi Baskı Ozalit Gıda San. Tic. Ltd. Şti.

Nispetiye Mah. Birtlik Sokak No:2

Nevin Arıcan Plaza 1. Levent/Beşiktaş/İstanbul

Tel: (212) 269 30 00

Sertifika No: 20179

VERGİ HUKUKU
KONFERANSI

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

onikilevha
IIIIII IIIIIII IIIIIII IIIIIII IIIIIII

Vergi Tarih İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış

Gülşen GEDİK

Başlatırken

Bu çalışma, özellikle son dönemlerde “İktidar karşıtı/ muhalif mü-
kellet grupları” nezdinde başlatılmış vergi incelemeleri neticesinde yapı-
lan tarhiyat işleminin, “kamu yararı amacı” kapsamında tartışılabilmesini
amaçlamaktadır ve bu tartışmanın yapılabilmesi için yürürlükteki hukuk
kurallarının irdelediği pozitif hukuk¹ ile hukuk idesi (adalet) ile pozitif
hukuk arasında yer alan ve “olan” değil de “olması gereken (adalet)”² i
temsil eden doğal hukuk² kavramlarından hareket edilecek ve Türkiye’de-
ki mevcut durumun “insanlığı bekleven bir total totalitarizm tehlikesine
karşı edebiyatın bağrından yükselen bir uyarı çığlığı”³ niteliğindeki George
Orwell’in “1984” isimli eserinde “*Büyük Birader tarafından bir büyük gö-
zaltı*” olarak betimlediği “Okyanusya” ile benzerlikleri septenecektir.

Yani aslında bu çalışma, son zamanlar Türkiye’sinde olup bitenlere
vergi hukuku penceresinden de “söyleyecek bir sözümüz olmalı” iç sesi
ile çıkan yolculuğun yazıya dökülmüş halidir.

¹ Dinçkol Abdullah, *Hukuka Giriş*, Der Yayınları, Dördüncü Basım, İstanbul 2007, s. 34-
36.

² Dinçkol, s. 37.

³ Orwell George, *Bin Dokuz Yüz Seksen Dört*, Can Yayınları, Çev: Cahal Üstner Mart 2012,
34. Basım, Önsöz, s. 16: “*Anna aynı zamanda, günümüz toplumlarında gücü elinde tutmak,
iktidarı sürdürmek uğruna uygulanan yönetsel, dârsel, ulusal, budansal, ahlaksal, eğitimsel başka-
lar, zorbalıklar, dayatmaların karanlığı içinden kulağımıza çalınan bir sis çanları*”.

1. Okyanusya Pratiği: Karabasan Ülkesinde Yenisiyolem

George Orwell tarafından 1946'da yazılmaya başlanıp ve 1948 yılında tamamlanan "Bin Dokuz Yüz Seksen Dört" isimli eserde anlatılan toplum düzeni, bir "büyük gözaltıdır" ve "geniş zamanlı ve evrensel olmasının yanı sıra şimdiki zamanlı ve günceldir de"⁴.

"Herşeyin tümüyle devletin denetiminde olduğu, belkiden yoksun birakılmış, her türlü muhalefetin yok edildiği bir toplum tehlikesine karşı bir uyarı niteliğindeki Bin Dokuz Yüz Seken Dört, en genel anlamıyla bir "ütopyadır", ama Orwell'in bu yapıtı "karşı-ütopyacı bir roman" olarak nitelenmek sanırım daha doğru olacaktır. Bilindiği gibi Platon'un Devlet'inde, Thomas More'un Ütopyası'nda, Tommaso Campanella'nın Güneş Ülkesi'nde, Francis Bacon'ın Yeni Atlantisi'nde toplumsal, ekonomik, felsefi ya da dinsel açıdan "kusursuz bir düzen" betimlenir. Bin Dokuz Yüz Seksen Dört ise, tıpkı Jacke London'un Demir Ökçesi, Yengeni Zmyatin'in Biz'i, Aldous Huxley'nin Cesur Yeni Dünyası gibi bir karşı ütopyadır. Ütopyalarda insaniğe sunulan bir düştür, karşı ütopyalarda ise bir "karabasan"⁵.

"Duvarlara asılı posterlerdeki Büyük Birader'in gözü hep üstünüzdedir. Kafka'nın "Dava" romanında Joseph K.'nin tutuklanmasıyla başlayan... elle tutulmaz, gözle görülmez korkulu düş, Bin Dokuz Yüz Seksen Dört'tün sayfalarında tüm toplumun yaşamak kaldığı somut bir düzene dönüştürmüştür sanki"⁶.

"Yenisiyolem" Okyanusya'nın resmi diliydi ve tüm parti üyelerinin günlük konuşmalarında gittikçe geliyordu... Yenisiyolemin amacı, yalnızca İngos'un sadık izleyicilerinin dünyaya görüşü ve düşüncel alışkanlıklarına uygun düşecek bir anlatım ortamı sağlamak değil, aynı zamanda bütün öteki düşüncel biçimlerini olanaksız kılmaktı... Tek bir örnek vermek gerekirse: Özgür sözcüğü Yenisiyolem'den çıkarılmış değildi; ama ancak "sokağa çıkmakta özgürsün" ya da "ormanda özgürce gezebilirsiniz" gibi deyişlerde kullanılabiliyordu. Eskiden olduğu gibi "siyasal özgürlük" ya da "düşüncel özgürlük" anlamında kulla-

⁴ Bin Dokuz Yüz Seksen Dört, Önsöz, s. 16.

⁵ Bin Dokuz Yüz Seksen Dört, Önsöz, s. 14.

⁶ Bin Dokuz Yüz Seksen Dört, Önsöz, s. 19.

ılmıyordu; çünkü siyasal ve düşüncel özgürlük artık birer kavram olarak bile kayıplara karışmış, dolayısıyla da ağlandırlmasına gerek kalmamıştı... Yenisiyolem düşünce ufkunu genişletecek biçimde değil, daraltacak biçimde düzenlenmişti⁷.

"Bugün Okyanusya'da eski anlamıyla bilim, yok olmanın eşiğine gelmiş bulunmaktadır. Yenisiyolem'de "Bilim" i karşılayan tek bir sözcük yoktur... Dahası teknolojik ilerleme bile, ancak türünleri insan özgürlüğünün daraltılmasında kullanılabiliyorsa gerçekleştirebilir"⁸.

"Okyanusya'da yasa diye bir şey yoktur. Sapırdıkları zaman kesin ölüm demek olan düşünceler ve davranışlar resmi olarak yasaklanmamıştır ve aradıkası kesilmeyen temizlikler, tutuklamalar, işkenceler, hapse atılmalar ve buharlaşmalar gerçekleştiren işlemler olan kişileri cezalandırmak için değil, ileride suç işleyebileceği düşünülen kişileri yok etmek amacıyla uygulanır"⁹.

II. Türkiye Pratiği: Hukuk Devletinden Uzlaşan Devlette Yeni Düzen

Türkiye örneğine bakıldığında, iktidar karşıtı/ muhalif dernek, holding ve şirketler nezdinde başlatılan vergi incelemeleri sonrası yüksek miktarda vergi cezaları kesildiği ve yükümlülerin bir kısmının bu cezalarla karşı dava açma yolunu tercih ederken, bir kısmının da uzlaşma yolunu seçtiği görülmüştür. Buna karşın iktidara yakınlığı ile bilinen medya kuruluşları ve şirketlerin aynı gerekçeler ile daha önceki yıllara ait kesilen vergi cezalarının büyük kısmı Uzlaşma Komisyonu'nda "sıfırlanmıştır".

Sözkonusu vergi incelemeleri sonrası kesilen vergi cezalarında, mükelleflerin ilgili tarih işlemlerinin "sadece iktidar karşıtı düşünceye sahip (ki hukuk devletinde düşünce özgürlüğüne karşılık gelir) olmaları nedeniyle yapıldığı" iddiaları, kaymağı pozitif hukuktaki mevzuattan alan "kamu yararı ve idarenin bağlı yetkisi" gerekçesi ile savunmada göz önüne alın-a-mamıştır.

⁷ Orwell, Bin Dokuz Yüz Seksen Dört, s. 336.

⁸ Orwell, Bin Dokuz Yüz Seksen Dört, s. 223.

⁹ Orwell, Bin Dokuz Yüz Seksen Dört, s. 242.

III. Türkiye'de Pozitif Hukuk Açısından Tarih İşleminde Amaç Unsuru

1. Vergi Tarih İşlemi

Vergi Usul Kanunu (VUK)¹⁰ 20. maddesine göre; "Verginin tarihi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir".

Yasa maddesinde de açıkça belirtildiği gibi, tarih işlemi, idari bir işlemdir¹¹ ve idare hukukunda idari işlemler için yapılan analizlerin tümü burada da geçerli olacaktır¹².

VUK'da tarihizat çeşitleri dört grupta tasnif edilmiş olup, bunlar beyana dayalı tarih, ikmalen vergi tarihi, resen vergi tarihi ve idarece vergi tarihi¹³ olup, sözkonusu işlemlerle matrah tespit edilmeye çalışılır ve beyana dayalı olarak mükellef tarafından veya ikmalen ya da resen idare tarafından yapılan tarih işlemi, taşıdığı kesin ve yürütülmesi zorunlu (lazimülhaca) işlem niteliğiyle bir asli idari işlem niteliğini taşımaktadır¹⁴.

Vergi hukuku açısından tarih işlemi yapılmadan önce matraha ulaşmak için yapılan hazırlık işlemleri¹⁵ ise yoklama¹⁶, inceleme¹⁷, arama¹⁸ ve

¹⁵ Öncel, Kumruolu, Çağan, s. 89; Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınları, Bursa 2013, s. 167.

¹⁶ VUK 127: "Yoklamadan maksat mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili mahall olaylar, kayıtları ve mevzuatı araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla gümrük hissiyatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli ehihiş esaslarına göre kullanıp kullanmadıklarını ve gümrük hissiyatı tespit etmek,

c) Gümrük gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulunup bulunmadıklarını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılan kullandıklarını, faturasız mal bulup bulunmadığını, tehlâ asma veya kullanma mecburiyeti uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kayıtlarında bulunmadığına emtiale teşkil eden defter, belge ve delillerin tespiti halinde bunları almak, d) Nakli vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirleneceği özel işaretler durdurmak ve taşıtlar bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu hisesi, fatıra veya sevki irsadiyesi, yolcu bilitti ile taşıma irsadiyelerinin muhtevası ile taşınan yola ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşınır irsadiyesi, sevki irsadiyesi ve fatıranın tasvifatı bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakli vasıtalarını trafikten alkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekleterek ve muhafaza altına almak. (Beldeleme ve muhafazaya alınan malların bozulmasına ve çürümeye maruz mallar olmasi halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.) yetkisini hatırlatır. Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerininin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Yöklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerini sağlanmasına ilişkin esaslar Bakanlar Kuruluna belirlenir".

¹⁷ VUK 134: "Vergi incelemesinden maksat, ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görülünce takatinde inceleme, işleme dahil ihtisadi kayıtların fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerle gösterilmesi gereken unsurların teftihine de teşkil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir".

¹⁸ VUK 142: "İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaydında delil eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçağıyla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların izleninde arama yapılabilir.

¹⁰ RG: 10.1.1961, 10703.

¹¹ Gözler Kemal, Kaplan Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, 14.Baskı, Ağustos 2013, s.263:

"İdari işlem, idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamasıdır".

¹² Öncel Mustafa, Kumruolu Ahmet, Çağan Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 21.Bası, Ankara 2012, s. 89; Kaneti Selim, **Vergi Hukuku**, 2.Bası, Filiz Kitabevi, 1989, s.111; Saban Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 5.Baskı, Nisan 2009, s. 130.

¹³ Saban, s. 131-136; Kaneti, s. 111-120; Bıldı Nurettin, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 23.Bası, Ankara 2010, s. 63-66.

¹⁴ Öncel, Kumruolu, Çağan, s. 89.

bilgi toplama¹⁹ olarak ifade edilen ve aslında işlemlerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uyup uymadığının denetlenmesi anlamına gelen “vergi denetimi” yöntemleridir.²⁰

Tarih bir idari işlem olduğundan, idare hukukunun ve idari yargılama hukukunun denetleme amacıyla geliştirdikleri, işlemlerin çeşitli unsurları ve bu unsurlardaki sakatlıklar gibi inceleme yöntemleri ile çözümlenmeler tümüyle ya da büyük ölçüde vergi hukukunda da geçerlidir²¹.

Dolayısıyla, tarih işleminin kurulmasında hukuka aykırılık olup olmadığının belirlenebilmesi için unsurlarını da idare hukukundaki idari işlemin unsurları ile eşleştirmek gerekmektedir ve İdari Yargılama Usulü Kanunu (YYUK)²² 2,1, a’ya göre idari işlemin denetlenmesindeki yetki²³,

Aranmanın yapılması için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerektiği bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sülh yargıcından bunu istemesi;

2. Sülh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.

İhtibardan sebebiyle mükeltefl şahıslar nezdinde ve mahallelerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sülh yargıca bunlardan diğer sülh yargıçlarını selahiyetine dahil bulunmaları hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

¹⁹ VUK 148: “Kamui idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Matrye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keşif yetki ile teklif ve cevap vermeleri için kendilerine mümasip bir mihlet tayin olunur. Bilgi istemek üzere işgiltler vergi dairesine zorla getirilmez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.”

²⁰ Saban, s. 183; Saban, s. 188: “İnceleme süreci başlamadan önce vergi mükellefi ile ilgili araştırma yapılmakta, inceleme alınmasında ve inceleme sürecinde kendisinden çeşitli bilgi ve belgeler istenirken, vergi mükellefiyle bağlantısı olan kişilerden de gerek karışık inceleme gerek olayla ilgili bilgisine başvurma ya da çeşitli kurumlardan bilgi isteme biçiminde bir bilgi toplama süreci işlemektedir.”

²¹ Öncel, Kumru, Çağan, s. 91.

²² RG: 20.1.1982, 17580.

²³ Gözübüyük A.Şeref, **Yönetsel Yargı**, Turhan Kitabevi, 10 Bası, s. 175: “İdari işlemin iptal sebebi olarak yetki, geniş kapsamlı bir deyim olup, “yer, zaman, kişi ve konu yönün-

Vergi Tarih İşleminde Amacı Unsuru: Kamui Yaranı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış [Gedik]

şekli²⁴, sebep²⁵, konu²⁶ ve maksat yönlerinden biri ile tarih işleminin hukuka aykırılık gerekçesi ile iptal edilmesi mümkündür²⁷.

den yetki” kavramlarını da içerir”; Öncel, Kumru, Çağan, s. 94: “Tarih işlemi bakımından, tarih yataın yetkili olmayan bir vergi dairesince yapılması durumunda yetki unsuru bakımından sakatlık sözkonusu olacaktır.”

²⁴ Gözübüyük, s. 184: “İdari işlemlerin önemli öğelerinden biri olan biçim/şekil, özünde yönlemin bir parçası olmakla birlikte, iptal nedeni olarak geniş kapsamlı bir deyimdir ve işlemin yapılması için gereken yol ve yöntemleri de içerir”; Öncel, Kumru, Çağan, s. 94: “Vergilendirme işlemlerinde yasalarca öngörülen şekillere uyulmaması işlemin şekli unsuru açısından sakat kılabilir. Bununla birlikte, tali şekil kurallarına aykırılık işlemin sakatlamaz; ancak asli şekil kurallarına aykırılık işlemin sakat kılabilir.”

²⁵ Özey İ Han, **Günışığında Yönetim**, Ala Yayınları, İstanbul 1996, s. 356: “İdare hukukunda işlemler, keşiflerimden önce gelen ve nesnel kurallarla belirlenmiş olan bir “sebebe” dayanmalıdır”; Gözübüyük, s. 192: “Yönetim hukukunda neden denildiğinde, yönetsel işlemin dışında yönetimi böyle bir işlem yapmaya yönelen etkenler anlaşılır. Esasında idari işlemin nedeni, söz konusu işlemin gerekçesidir”; Öncel, Kumru, Çağan, s. 92: “Tarih yata işlemi açısından değerlendirildiğimizde ise; Vergi yassası hükmü, hukuki sebep; vergiyi doğuran olay (hukuki işlem veya eylemler) maddi sebebi oluşturur. Tarih işleminin sebep unsuru da bir sakatlık bulunmaması için somut olayın (maddi olay) soyut norm (yasa hükmü) uygun olması; bir başka deyişle norm ve maddi olay arasında tipiklik ilişkisinin doğru kurulması gerekir.”

²⁶ Yayla Yıldızhan, **İdare Hukuku**, Beta Yayınları, 2. Basım, Eylül 2010, İstanbul, s. 103: “Bir idari işlemin konusu o işlemin doğurduğu sonuç, hukuk düzeninde meydana getirdiği değişiklikler”; Öncel, Kumru, Çağan, s. 92: “Tarih işlemi, bu işleme konu olan vergi türü, vergi miktarı ve yükümlü bakımından kanunla uygun olmak zorundadır. Örneğin gelir elde eden kişiden gelir vergisi alınması işleminin konu unsuru gelir vergisi yükümlülüğü oluşturmaktadır”; Saban, s. 130: “İdari işlemin sebep ve konu unsurları arasında illiyet bağı vardır, bu ilişki doğru kurulmadığında işlem hukuka aykırılık sakat olur”; Öncel, Kumru, Çağan, s. 93: “Vergilerin yasallığı ilkesi gereği, her vergilendirme işleminin temelinde bir yasa hükmü bulunmalıdır (soyut norm). Şubjektif bir vergilendirme işleminde somut olayın (maddi olay) soyut norma uygun olması gerekir; bu uygunluk ilişkisine tipiklik adını veriyoruz. İşte vergilendirme işleminin sebep unsuru olarak yorum işleminin sonucunu karşılayan “vergi” arasındaki bağlantının doğru kurulması durumunda şubjektif vergi işleminin sahih (düzgün) sayılır. Bağlantı yanlış kurulduğunda, işlem sakat olarak nitelenecektir.”

²⁷ Saban, s. 130.

2. Tarih İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı

İdari işlemin soyut unsuru olan²⁸ amaç unsuru, idari işlem ile ulaşılmak istenen nihai sonuçtur ve esasında "amaç" işlemi yapan kişinin niyetini yansıtır.²⁹

İdari işlemlerde amaç, her zaman kamu yararadır.³⁰ Hiçbir idari işlem kamu yararı ve kamu hizmetinin gerekleri dışında bir amaca yöneltilemez.³¹

İdarenin işlemleri gibi faaliyetinin amacını da toplumda bireysel ve kollektif menfaatler arasında kurulabilen bir denge³² anlamına gelen "kamu yararı" oluşturmaktadır.³³

İdari işlemlerin amaç unsurunun hukuka uygunluğunu belirlemede kamu yararı kavramının tanımlanmasından ziyade, somut olaylarda varlığı aranmaktadır. Nefret, kin, sevgi gibi kişisel duygularla ya da üçüncü bir kişinin menfaatinin korunması, siyasal veya ekonomik menfaat için yapılan işlemler amaç unsuru bakımından hukuka aykırıdır.³⁴ Çünkü devlet yetkileri, özel yararlar, kişisel çıkarlar için kullanılmadığı gibi, kişisel inançların, siyasal yeğlemelerin gerçekleştirilmesinde araç olarak da kullanılmaz. Kaldı ki yasama ve yürütme yani Bakanlar Kurulu, politik organlar olduğu halde "idare" salt teknik bir varlık niteliği ile siyasal bir-

bir davranış içine giremez ve idare içinde yer aldığı halde politik nitelikli seçimlerle işbaşına gelen kurul ve görevliler de seçildikten sonraki davranışlarında hiçbir siyasal düşünce ile ayırım gözetme gibi bir durumda olamazlar.³⁵

Vergilendirme alanında tarih işlemlerinin amacı da, kamu yararı realize edilemek üzere gerçekleştirilecek kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayacak gelirlerin elde edilmesidir. Tahsil edilen vergilerle kamu hizmetlerinin finanse edilmesi sonucunda vergiler kamu yararına dönüşür.³⁶

2.1. Kamu Yararı Kavramı

Kamu yararı, sık kullanılan bir kavram olmasına rağmen Anayasa'da, kanunlarda ve yargı kararlarında genel geçer bir tanımlanmamakta ve hem yasa koyucu hem de yargı organları tarafından tanımlanmaktan da özellikle kaçınılmaktadır.³⁷ Kamu yararı ne olduğuna karar verme yetkisi Anayasa ve pozitif hukuk gereğince yasama organına ait bir yetki iken,³⁸ kamu yararı somutlaştırılan ve uygulayan yapı ise yürütmedir.³⁹

²⁸ Gözler Kemal, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınları, Bursa 2002, s.299'da "sübjektif unsur" olarak tanımlamaktadır.

²⁹ Gözler, Kaplan, s. 364: "Bu niyetleri de haliyle işlem yapan kişinin zihninde oluşan ve dışarıdan görülemeyen bir psikik vakadır."

³⁰ Kaya Cemil, *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi*, Oniki Levha Yayıncılık, 1.Baskı, İstanbul, Ekim 2011, s.224.

³¹ Girişli İsmet, Akgüner Tayfun, Bilgen Perrey, Berk Kahraman; *İdare Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul, Temmuz 2011, s. 113.

³² Yıldırım Turan, *İdari Yargı*, Beta Yayınları, 2.Baskı, Ekim 2010, s. 289. Yazar, "maksat unsuru" kavramını kullanmıştır.

³³ Gözübüyük A.Şeref, Tan Turgut, *İdare Hukuku*, Cilt II, İdari Yargılama Hukuku, 3. Bası, Ankara 2008, s. 573: "Bilindiği gibi her idari işlemin bir amacı vardır; o da kamu yararadır. Buna genel amaç demir. Kimi yasalarda ise idari işlemlerle varılmak istenen amaç açıkça belirtilir; buna da özel yarar demir. Kuşkusuz, yasalarda yer alan özel amaç, belirli bir anlamda kamu yararından başka bir şey değildir."

³⁴ Yıldırım, *İdari Yargı*, s. 290.

³⁵ Özay İl Han, *Günışığında Yönetim*, s. 405.

³⁶ Şenyüz, Gerçek, Yüce, s. 165.

³⁷ Uyanık Hâit, *Ekonomik Kamu Yararı Kavramının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi*, Oniki Levha Yayıncılık, 1.Baskı, İstanbul 2013, s.7.

³⁸ Atay Ender Ethem, *İdare Hukuku*, Turhan Kitabevi, 3.Baskı, Ankara 2012, s. 497.

³⁹ Çakır N.Müncü, *İdare Hukukunda Kuramsal Olarak Kamu Yararı*, Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2013, s. 71; s.72: "İdarenin her türlü eylem ve işleminin amaç unsuru kamu yararadır. Bundan başka idare, takdir yetkisi kullanırken neyin kamuya yararı olduğu ve olmadığı yorumunu yapabilmektedir. Ancak bu iki durumda dahi idarenin kanunlu işi prensibi ağır basmaktadır. Halbuki günümüz sistemlerinde ve özellikle parlamenter sistemlerde yasamanın işlemlerine çoğunluk olan hükümetin yön vermesi, kamu yararı belirlemede teorik olarak yasama görevli ve yetkili olsa da, pratikte çoğunluk partisi olan hükümetin yasalar yoluyla kendi kamu yararı yorumlarını hayata geçirdiğini göstermektedir"; Özay İl Han, *Günışığında Yönetim*, s. 403: "Öğreti ve İYUK'da "maksat"ın ayrı bir unsur olarak gösterilmesi tüm idari etkinliklerin ereğini "kamu yararı" olduğu ilkesinden kaynaklanıyorsa da bu kavramın içeriğinden İdare Hukuku alanında bu soyut kavramın anlamının da nesnel kuralara göre belirlenmesi zorunludur."

Öğretimde tam olarak tanımlanamamış kamu yararı kavramı esasında, aklı, mantığa ve hukuka uygun olmak şartıyla insanların birey veya toplum için faaliyet yapmaya iten sâik, bir dürtü ve duygudur.⁴⁰

Anayasa'da ise sadece 1982 Anayasası'nda öncekilerden farklı olarak "kamu yararı" adı altında ayrı bir düzenleme yapılmıştır. "Temel Haklar ve Ödevler" kısmının "Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler" bölümünün III-alt başlığı "kamu yararı" adını taşımaktadır. Bu başlık altında 43.madde (Kıyılardan Yararlanma), 44.madde (Toprak Mülkiyeti), 45.madde (Tarım, Hayvancılık ve Bu Üretim Dallarında Çalışanların Korunması), 46.madde (Kamulaştırma) ve 47.maddede (Devletleştirme ve Özelleştirme) düzenlemeleri yer almaktadır⁴¹. Ancak sözkonusu düzenlemelerde, "kamu yararı" ile ilgili bir nitelendirme yapılmamıştır.

Ayrıca Temel Hak ve Hürriyetler Bölümünde yer alan "Mülkiyet Hakkı" başlıklı 35.maddede de "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir.

Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir.

Mülkiyet hakkının kullanılmasında toplum yararına ayrılmaz" demek suretiyle, "kamu yararı" gerekçesi ile mülkiyet hakkının sınırlanabilirliği kabul edilmiş ve burada da bir tanıma yer verilmemiştir⁴².

Bir politikacının veya bir liderin belirlediği siyaset, esasında "kamu yararının" oluşum sürecidir ve yönetenlerin de daima yaptıkları her ey

⁴⁰ Çakmak, Kamu Yararı, s. 96.

⁴¹ Akulloğlu Tekin, *Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler*, İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Prof.Dr. Lütfü Duran'a Armağan Özel Sayısı, Sayı: 1-3, Yıl: 9, 1988, s.12: "Bu ilginç bir düzenlemedir. Zira burada kamu yararının içeriği yönünden belirlenmesi sözkonusudur. Bu düzenleme ile Anayasa koyucu anılan konularda getirilen ve öncelikli yasa koyucuyu bağlayan modeller ile kamu yararının içeriğini de belirlemektedir."

⁴² Akulloğlu, s. 6: "Kamu Yararı, 1961 Anayasasında olduğu gibi 1982 Anayasasında da sınırlandırma nedenleri arasında yer almaktadır. Şu farkla, kamu yararı 1961 Anayasasında sadece belirli haklarda özel sınırlama nedeni olarak öngörülmüş iken, bu defa 1982 Anayasasının 13.maddesiyle bütün temel haklar için sınırlandırma nedeni olarak sayılmıştır. Bu değişiklikle kamu yararının genel sınırlama nedeni haline getirilmiştir. 1961 Anayasasında özel sınırlama nedeni olduğu için içeriğinin belirlenmesi önemli idi. Bu defa anayasa koyucu bir bakıma biçimsel kamu yararı anlayışına dönmüş görünmektedir. Bu bakımdan "Kamu Yararı nedeniyle sınırlanabilir" demekle "yasayla sınırlanabilir" demek arasında bir fark yoktur."

İlemi kamu yararı için yaptığını iddia edecekleri söylenebilir; çünkü halk tarafından kabul edilebilir tek meşru bahane kamu yararı olup, halk sadece kamu yararı sözkonusu ise yönetenlerin davranışlarına katlanabilir⁴³.

Kamu Yararını tanımlama konusunda kullanılan ayıklama yöntemi ne görece de, duygusal, politik ve kişisel nedenler, kamu yararı dışındadır ve idarenin bir kişiyi hedef alarak, onu yararlandırmak veya belli bir usulün korunmasından mahrum bırakmak için ya da üçüncü kişileri koruma amacına yönelik dolayısıyla "duygusal" veya "politik" işlemlerinin "maksat" unsuru yönünden hukuka aykırı olduğu kabul edilmiştir. Bunun pozitif esası ise, Anayasa'nın kanun önünde eşitliğe ilişkin hükmüdür⁴⁴.

Anayasa'nın 10.maddesinde; "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmek-sizin kanun önünde eşittir" şeklinde tanımlanan eşitlik ilkesi gereği, kamu yararının tespitinde, bireylerin hak, özgürlük ve çıkar bakımından kural olarak hukukkenişite statüde olması gerekir. Oysa felsefi anlamda eşitlik düşüncesini dağıtım sorunu çerçevesinde ele aldığımızda, kamu yararı, statü eşitliğinin ihmal edilmesinin gerekçesini oluşturmaktadır. Yani eşitlik ilkesine dayalı adalet düşüncesinin gereğini yerine getirmek bazı durumlarda sosyal adalet düşüncesi ile zıtlasmaktadır ve bu durumlarda kamu yararı; eşitliğe dayalı adalet düşüncesinin dışlanmasının en temel gerekçelerinden birini oluşturmaktadır⁴⁵.

Anayasa Mahkemesi'nin vergi ile ilgili kararlarında da "kamu yararının" eşitlik ilkesinin istisnası olarak kabul edildiği görülmektedir:

"Anayasa Mahkemesi E.1992/ 40, K. 1992/55: "Anayasa Mahkemesi'nin pekçok kararlarında belirtildiği gibi, tüm yurttaşların mutlaka her yönden her zaman aynı kurallara bağlı tutulmaları zorunluluğünü

⁴³ Çakmak, Kamu Yararı, s. 279

⁴⁴ Özyay, s.405; Akyılmaz Baltıyaz, Sezginer Murat, Kaya Cemil, *Türk İdare Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 4.Baskı, s. 402; Karahanogulları Onur, *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)*, Turhan Kitabevi, 2.Bası, Ankara 2012, s. 471: "Karşıt çıkarlarla bölünmüş bir toplumsal yapıda kamu yararı ancak olumsuzlanarak tanımlanabilir. İdarenin faaliyetinde kişisel amaç güdülmüşse veya sırası çıkarlar izlenilmişse kamu yararı bulunmamaktadır."

⁴⁵ Uyanık, s.25.

getirmez. Aynı hukuksal durumda bulunanların aynı kurallara bağlı olması eşitlik ilkesinin gereğidir. Herhangi bir kamu yararına ya da haklı bir nedene dayanılması durumunda, bu gibilere uygulanacak kurallar arasındaki ayırımı, eşitlik ilkesine aykırı değildir.”

AYM, E. 1992/22, K. 1992/40: Bazı kişilerin haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durumlarındaki değişikliğin doğrudan zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak, yasalarla farklı uygulamalar getirilmesini engellemez. Buna göre, eşitliğe aykırı olduğu ileri sürülen kural haklı bir nedene dayanmakta ise ya da kamu yararı amacıyla yürürlüğe konulmuş ise, bu kuralın eşitlik ilkesini zedelediğinden söz edilemez⁴⁶.

Bununla birlikte, “kamu yararı” diye bir olgunun var olduğunu kabul etmeyen görüşler de vardır. Bu görüşler özetle şöyle gruplandırılabilir:

“Moroni’ye göre; kamu yararı bir olgu olarak yoktur, bireyden başka, bireyin dışında (büyümsel) değer olarak yoktur ve aslı değerini geçersizliği açısından yoktur.”⁴⁷

“Grup Teorisyenlerine göre; toplumun ortak çıkarı, ortak iyiyet hizmet etmek gibi bir şey de yoktur; toplumu oluşturan gruplar çıkarları temsil ederler, asloian var olan ve birbirleriyle mücadele eden grupların çıkarlarıdır. Çok çeşitli bireysel ve grup çıkarlarının birbirleriyle örtüşme olasılığı yoktur ve kamu yararı yerine farklı ve yarışan yararlar vardır.”⁴⁸

“Redford’a göre, kamu yararı sadece bir efsane olup üstün/ baskın olan siyasete ait isteklerin genel yararı altında rasyonelleştirilmesidir.”⁴⁹.

“Bireyci liberal teorisyenlerin de bir kısmı ortak yararı ve bireylerin toplumundan oluşan genel iradeyi reddedebilir. Onlara göre böyle bir varsayım bireyin özgürlüğünü ortadan kaldırır ve devletin otoriter bir şekilde dönüşmesine yol açar, asloian bireyin çıkarıdır.”⁵⁰

⁴⁶ Uyanık, s. 189.

⁴⁷ Çakmak, s. 97.

⁴⁸ Çakmak, s. 98.

⁴⁹ Çakmak, s. 99.

⁵⁰ Çakmak, s. 99.

“Nizard’a göre ise; kamu yararı kavramı bilimsel analize dayanıklı değildir ve us dışı bir yapısı vardır. Buna göre kamu yararı, çağdaş bir masaldır. Bu kavram devletin kutanması, yüceltilmesi, dokunulmazlığı ve inanırılığı gibi amaçları gerçekleştirme için günümüzde de kullanılmaktadır. Bir başka anlatımla, bilimsel içerikten yoksun bir kavram olan kamu yararı, devletin kutanması yoluyla iktidar pekiştirme aracı olarak işe yaradığı için varlığını sürdürülebilir değildir.”⁵¹

Vergilendirme alanında Anayasa Mahkemesi kararlarına baktığımızda ise; “vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararının sağlanması”⁵², “vergi tahsilatının hızlandırılması, uyusmazlıkların ortadan kaldırılması ve dolayısıyla kamu yararı ile hukuki güvenliğinin arasındaki dengenin sağlanması amacıyla getirilen düzenlemenin hukuk devleti ilkesine aykırı yönü görülmediği”⁵³, “Yasa’nın genel gerekçesinde de belirtildiği gibi, deprem nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların giderilmesi ve toplumsal dayanışmanın sağlanması gibi sosyal ve ekonomik koşulların zorunlu kıldığı nedenlerle, ek vergi getirilmesinde kamu yararının gözetildiği açıktır”⁵⁴, “durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir... durumlardaki değişikliğin doğrudan zorunluluklar kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesinde; Anayasa’nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılmaz”⁵⁵ biçimindeki ifadeleri de kavramın soyut, genel, tanımlanamaz ve içeriği tam belirlenemez olmasını ispatlar niteliktedir.

2.2. Kamu Yararının Varlığı Karinesi

Özü ve içeriği önceden belli olmayan kamu yararının biçimsel tanım, “yasaların kamu yararına yönelik olduğu” varsayımından ibarettir ve

⁵¹ Akilloglu, s.3,4.

⁵² AYM, E.2004/31, K. 2007/11, 31.1.2007 (www.anayasa.gov.tr) (25.4.2014)

⁵³ AYM, E.2003/106, K. 2004/59, 12.5.2004 (www.anayasa.gov.tr) (25.4.2014)

⁵⁴ AYM, E.1999/51, K. 2001/63, 28.3.2001 (www.anayasa.gov.tr) (25.4.2014)

⁵⁵ AYM, E. 2003/48, K.2003/76, 23.7.2003 (www.anayasa.gov.tr) (25.4.2014)

bu varsayımın idare de faydalıdır. Buna göre idarenin her faaliyeti, aksisi kanıtlanmadıkça kamu yararadır.⁵⁶

İdari işlemin genel amacı olan kamu yararının, -sebep unsuru objektif olmasına karşılık-subjektif bir kavram olan amaç unsuru bakımından hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını denetlemek için bu kavramın nesnel kurallara göre belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü kamu yararı, "çok geniş, bulanık ve özel bir şey olmak itibarıyla, herkesin üzerinde anlaşacağı ve birleştiği bir kavram sayılamaz. Ancak kamu yararı kavramının belirsiz olması idarenin keyfi hareket etmesi anlamına gelmez. İdare, her türlü sübjektif değerlendirmeden kaçınmalı, objektif ölçülere bağlı kalarak aynı statüde bulunanları aynı işleme tabi tutmalıdır."⁵⁷

Danıştay'ın bir kararında da bu husus şöyle ifade edilmiştir: "İdari tasarrufların amacı kamu yararını sağlamak, kamu hizmetlerini müessir, istikrarlı, devamlı, intizamlı ve verimli olarak yerine getirmektir. Bu amaçlara yöneltilmemiş, bu amaçlardan başka amaçları sağlamak gayesini güden tasarruflar maksat bakımından sakattır. İdari tasarrufların maksadı, tasarrufla tesis edinin şahsına baki olduğundan sübjektif bir unsurdur. Bu sebeple maksat unsurunun hakikate uygunluğunu tespit etmek suretiyle yargı denetimine tabi tutmak, yani idari tasarrufların kamu yararına uygun olarak yapıldığı yapılmadığını araştırmak zorundadır."⁵⁸

Vergi tarh işlemi açısından baktığımızda ise, gerek Anayasa Mahkemesi gerek Danıştay kararlarında her zaman "devlet hazinesine gelir sağlama" amacı = kamu yararı" olarak değerlendirildiğini, yani, tarh işleminin "kamu yararı amacı ile yapıldığı" karinesinin varlığını görmekteyiz.

Tarh işlemine hazırlık işlemi niteliğindeki vergi incelemelerinde uyulacak esaslar ile ilgili "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"⁵⁹ 5.madde "4" bendinde de; "Görevin yerine getirilmesinde sürekliliği, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözlemeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak" vergi

⁵⁶ Aktılıoğlu, s. 3.

⁵⁷ Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi, s. 224, 225.

⁵⁸ DİBK, E. 1965/20, K. 1972/ 15, 3.6.1972 tarihli karar, Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi, dipnot: 429.

⁵⁹ RG: 31.10.2011, 28101.

incelemelerinde uyulacak temel ilkeler arasında sayılmıştır. Bir sonraki bentte ise; "Tüm eylem ve işlemlerde yasalılık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir ekiye izin vermemek" ifadesi yer almaktadır.

O halde vergi incelemesinin temel gerektisi de "kamu yararına" dayandırılmış; ancak tüm eylem ve işlemlerde "adalet" ilkesi doğrultusunda hareket etmeleri gerektiği belirtilmiştir ve bu iki ilkenin birlikte uygulanması gerektiği sonucunu çıkarabiliriz.

2.3. Karinenin Aksini İspat Yükü: Mükellefin Hukuki Korumadan Yoksun Kaldığı Alan

İdari işlemlerde amaç yönünden hukuka aykırılık ileri sürüldüğünde yargı mercii, işlemi yapan kamu görevlisinin niyetini araştırmak zorundadır⁶⁰; ancak bunun kanıtlanması genellikle çok zordur⁶¹.

İdari işlem yapıldıkça;

- Kişisel bir amaç

- Üçüncü kişilerin korunması amacı veya

- Siyasi bir amaç güdülmüş olması"⁶²

⁶⁰ Gözübüyük, Tan, 574.

⁶¹ Akay, s. 497; Giritli, Akgünler, Bilgen, Berk, s. 113: "Şu hallerde amaç yönünden hukuka aykırılık kabul edilir: İdare yetkisini kanunun amacına aykırı biçimde kullanırsa, idare üçüncü kişi yararına ona çıkar sağlamak amacıyla bir idari işlem yaparsa, kamu personeli kişisel çıkar, kin, garaz ve zarar verme amacıyla hareket ederse, kamu hizmetlerini yerine getirirken siyasi açıdan yansız hareket etmezse ve sahip olduğu yetkileri siyasi amaçla ya da siyasi çıkar sağlamak düşüncesiyle kullanırsa"; Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi, s. 226: "Valine, İdari işlemin amaca göre, idarenin amaç unsuru bakımından hukuka aykırılık hallerini, şahsi maksat" ve "siyasi maksat" olmak üzere iki kısma ayırmaktadır. Siyasi bir gösteri, siyasi hasımlara zarar verme gayesi, kanun koyucununun yetkisine giren bir reformu, hukuka aykırı bir usuller yapmaktır olabilir".

⁶² Akay, s. 497-500; Gözübüyük, Yönetmelik, s. 202, 203: "Devlet yetkilileri, özel yararlar, kişisel çıkarlar için kullanılmadığı gibi, kişisel inançların, siyasi yeğlemelerin gerçekleştirilmesinde araç olarak da kullanılmaz. Devlet yetkililerinin kamu yararı dışında kullanılması, işlemi amaç yönünden sakatlar; işlemin iptalini gerektirir".

hallerinde amaç yönünden hukuka aykırılığa dayanarak idari işlemlerin iptali, talep edilebilir.

Bütün idari işlemlerin amacı, "kamu yararının sağlanması" olduğu için, Devlet yetkilerinin kamu yararı dışında kullanılması, işlemleri amaç yönünden sakatlar⁶³, işlemin iptalini gerektirir⁶⁴ ve bu bağlamda kamu yararı, idari yargı organlarının yapmakla yükümlü oldukları "hukuka uygunluk denetimi" ile yapmamakla yükümlü "yerinde delik denetimi" arasındaki hassas sınırdaki yer alan bir kavramdır⁶⁵.

Bireylerin kamu yararına yönelik olmakla birlikte kendi menfaatlerine aykırı olan işlemleri dava etmeleri durumunda "kamu yararı" yarğılanmaz. Kamu yararı olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır⁶⁶. Çünkü kural olarak kamu yararı ile ilgili işlem yargıya taşınmaz ise yargı yerinde delik denetimi yapamayacaktır⁶⁷.

İdarenin bir faaliyetinde kamu yararı olup olmadığını tespit etmek ise ya imkansızdır ya da çok zordur⁶⁸. Burada davacı ve işlemleri denetleyecek olan yargı, bir takım sübjektif durumlara karşı karşıya bulunmaktadır. İspat yükü kendisine düşen davacı iddiasını dosyadaki belgelere göre

⁶³ Dündar Erol, *Maksat Denetimi (Nazarıyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre)*, *Danıştay Dergisi*, Yıl:4, Sayı:12-13, 1974, s. 48; Gözübüyük, *Yönetmelik Yargısı*, s. 203; "Maksat yönünden hukuka aykırılık deyimini Fransa'dan dilimize yekdi sepmemesi olarak tercüme edilmiştir."

⁶⁴ Gözübüyük, Tan, s. 573.

⁶⁵ Kaya Cemil, *Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay'ın Bakışı*, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 1. Bası, 2011 Eylül, s. 290; Galan Aydın, *Conseil d'Etat'ın Kamu Yararı Kavramına Yaklaşımı*, 2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu, Ankara 11-12, Mayıs 2000, Danıştay Yayınları, N:59, Ankara 2000, s.28; "Çoğunlukla yerinde delik alanına geçildiği imtibarı veren ve fakat hukukluluğun denetimi için gerekli ve vazgeçilmez olan değerlendirmeyi sağlayan (zorlayan) bir kavram olan kamu yararı, yerinde delik ile hukukluluk denetimi arasındaki sınırda yer almakta ve genellikle hukukluluk lehine genişletmenin meşru aracı olarak işlev görmektedir."

⁶⁶ Çakmak, s. 330.

⁶⁷ Çakmak, s. 74; Çakmak, s. 426: "Kamu yararı gözle görülür olmadığı için bir idari işlemin tesis edilmesinde kamu yararının varlığını iddia edilmesi yeterlidir. Sadece hukuka uygunluk karinesini besleyebilir, maddi anlamda gerçekliği gösteremeyebilir. Esas sorun, amaç unsurunda kamu yararı olup olmadığı değil, somut olayı meydana getirmeye gerçekten kamu yararı olup olmadığıdır."

⁶⁸ Çakmak, s. 465.

kanıtlanması gerekir⁶⁹ ki amaç yönünden idari işlemin hukuka uygunluk denetimi her şeyden önce işlemin sebep unsuru üzerinde yapılacak denetimin imkan nispetine bağlıdır⁷⁰. Kaldı ki idare işlemlerini her zaman hukuki gözükülecek kalıplara sokma imkanına sahiptir⁷¹.

Amaç unsurunun, zaman zaman objektif bir mahiyete bürünerek ve çoğu kez de sebep unsuru ile birleştiği durumlarda ise sebep açısından bir denetim yapılacağı için, amaç açısından denetim, sebep unsurundan ayrılabildiği ölçüde olacaktır⁷².

Bununla birlikte, bazı durumlarda dosyadaki bilgilerin değerlendirilmesinden ya da yönetimin gelişkilil kararlardan amaç yönünden hukuka aykırı işlem yapıldığı anlaşılabilir. Bazı durumlarda da Danıştay yönetimin kararına dayanarak yaptığı nedenin açıklanmasını ister. İdarenin buna yanıt vermemesi ya da gösterdiği nedenin gerçeğe uymaması durumunda neden açısından yapılan sakatlığın amaç ögesini de etkilemesinden yararlanarak idari işlemin kamu yararı dışında başka bir amaçla alındığı sonucuna varılabilir⁷³.

Konu ile ilgili, -sınırlı sayıdaki- davacı lehine sonuçlanan önemli bir kararda Danıştay S.Daire, E. 1965/67, K. 1966/4023, 29.6.1966 tarihli kararında; "Hükümetin siyasetine karşı olan bir dergiye yazı verdiği için bir üniversite öğretim üyesinin bakanlık emrine alınmasına dair kararda, bir stajyer öğretmenin kanunadaki süreye ve sicil durumuna bakılmaksızın vakıf ile Türkiye İşçi Partisi'nde çalıştığı için görevine son verilmesi olayında yetki saptırılması görmüş ve iptal kararı vermiştir"⁷⁴.

Tarh işleminde de, vergi idaresinin kamu yararı amacı dışında başka bir amaçla hareket ettiğinin ve bu nedenle tarhiyat işleminin hukuka aykırılık iddiası söz konusu olduğunda, işlemi denetleyecek olan yargı mercii, işlemi tesis edenin işlemde açıkça görülmeyen niyetini araştırması gerekir. "Ancak denetleme mercii, işlemi tesis edenin kamu yararı

⁶⁹ Dündar, s. 65.

⁷⁰ Yayla, s. 1038

⁷¹ Dündar, s.53.

⁷² Akyılmaz, Sezginer, Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi, s. 401.

⁷³ Gözübüyük, *Yönetmelik Yargısı*, s. 208.

⁷⁴ Dündar, s. 58.

dışında kalan sübjektif amaçlarla hareket ettiği kanısına varsa bile, bunu objektif olarak ortaya çıkarması her zaman mümkün olmaz. Bu nedenle, idari işlemin amaç unsurunda belirecek hukuka aykırılık denetiminde diğer unsurlardaki denetim kadar başarılı olunamamıştır”⁷⁵.

Özetle,

“ İdari işlemi yapmanın özel gayesi ne olursa olsun, objektif olarak tasarrufta aranan maksat: kamu yararı gerçekleşmişse artık üzerinde ihtilafın sözkonusu olduğu idari işlem, bu unsur bakımından sıhhatlidir.

-İdari yargı denetimi açısından önemli olan kişinin niyeti değil, işlemin hukuk aleminde doğurduğu neticenin kamu yararına uygunluğudur.

-Bir idari işlemin amaç yönünden kamu yararına aykırılıktan dolayı yargı organı tarafından iptal edilmiş olması durumunda, kural olarak idari işlemi yapan mercilerin kamu görevini şahsi maksatla kötüye kullandıkları gerekçesiyle haklarında ceza soruşturmasının başlatılması gerekir ki uygulamada böyle bir duruma hiç rastlanmamaktadır”⁷⁶.

Dolayısıyla vergi yükümlüsünün aleyhinde yapılan tarh işleminde “kamu yararı olmadığı” gerekçesini ileri sürbilmesi mümkün gözükmediği gibi, vergi idaresi açısından da tarh işlemi yapılmasının ana gayesi, ister kişisel ister siyasi sebepler olsun- bir başka önemli savunma kavramının - bağlı yetki- gündeme getirecektir.

2.3.1. Tarih İşleminde İdarenin Bağlı Yetkisi vs. Kamu Yararı

İdare hukukunun her zaman tartışılan konuları arasında⁷⁷ yer alan takdir yetkisi ile bağlı yetki arasındaki ayrım “kamu yararının” değerlendirilebilmesi açısından büyük önem arz etmektedir.

Takdir yetkisi, idarenin serbest hareket edebilme, serbest karar alma gücü, olanağı iken, bu yetkinin tam karşısı da “bağlı yetkidir” ve iki kavram arasında birbirini bütünlü⁷⁸.

İdare bir idari işlem tesis ederken ya bağlı yetki içinde bulunur ya da takdir yetkisinden yararlanır. İdareye tanınan yetkilerin bu şekilde ikiye ayrılması idari yargı denetiminin kapsamı ile doğrudan ilgilidir. Çünkü idareye tanınan yetkilerin bağlı yetki veya takdir yetkisi hallerinden birisinin içerğinde yer alması, uyumsuzluk halinde hakimin “denetim sınırlarını” ve “başvuracağı usulleri” değiştirmektedir”⁷⁹.

Hukuk kuralları idareye etkinliklerini yerine getirmede uygun çözümlü bulma konusunda belirli bir ölçüde serbest bırakmış ise idarenin takdir yetkisinden söz edilir”⁸⁰ ve genel kabul edilmiş bir tanımla bulunmamakla birlikte, takdir yetkisi “dış çerçevesi mevzuatta çizilmiş fakat içi birtakım imkansızlıklarla doldurulmuş bir idari usulün varlığı halinde, idareye bu usulün doldurulması konusunda tanınan belli bir karar alıp almamak gibi değişik ihtimaller arasında bir seçim yapıp yapmama, yani yetkisinin kullanıp kullanılmamaıyı belirleme yetkisi” olarak ifade edilebilir”⁸¹.

İdarenin belli hukuki durumların gerçekleşmesi ya da maddi vakaların ortaya çıkması halinde hukuk kurallarıyla önceden belirlenen yönde davranması, işlemin yapılması zorunluluğunun bulunması ise bağlı yetkiyi ifade etmektedir”⁸².

Bağlı yetkide idare, hukuk kurallarının kendisine verdiği emir, görev ve yetki doğrultusunda hareket etmek zorundadır. Öngörülen çözümünün dışına çıkamaz. İdarenin bir yetkiyi mutlaka kullanması gereken hallerde “bağlı yetkiden”, kullanıp kullanılmamak veya kullanışın bazı

⁷⁸ Giritli, Akgüner, Bilgen, Berk, s.89: “Bağlı yetki halinde idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu açıdan takdir yetkisinin karşısı bağlı yetkidir”.

⁷⁹ Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi, s. 90

⁸⁰ Atay, s. 506.

⁸¹ Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi, s. 26.

⁸² Atay, s. 506: “Kuralı öngören metinde idarenin belli şartların bulunması halinde belli bir karar alması gerekiyorsa, bağlı yetkisinin varlığından söz edilir.

⁷⁵ Dündar, s.48.

⁷⁶ Tyanık, s. 108.

⁷⁷ Giritli, Akgüner, Bilgen, Berk, s. 106.

gereklilerini bizzat tayin etmekte serbest bırakıldığı hallerde de "taktır yetkisinden" söz edilebilir.⁸³

Bu noktada belirtilmesi gereken bir başka önemli kavram ise "yetki saptırmasıdır". çünkü idari işlemin amaç unsurundaki hukuka aykırılık "takdir yetkisinin kötüye kullanılması" anlamına gelen "yetki saptırmasına" sebebiyet verir.⁸⁴

Yetki saptırması, bir idari makamın yetkilerini kullanması gerektiği amaçla değil, bir başka amaçla kullanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, idari işlemin amaç unsuru bakımından hukuka aykırı olmasıdır ve özel hukuktaki "hakın kötüye kullanılmasına" benzetilebilir.⁸⁵

Yetki saptırmasında, idari işlemi yapan idari makam esas itibarıyla o işlemi yapmaya yetkili değildir. Üstelik o makam, o işlemi kanunun öngördüğü şekil ve usul kurallarına uyarak da yapar. Dahası yapılan işlemde konu bakımından da bir aykırılık yoktur. Ancak, idari makamın yaptığı işlem yine de hukuka aykırı olur, zira bu makam sahip olduğu yetkiyi kanunun öngördüğü amacı değil, başka bir amacı gerçekleştirme için kullanmıştır.⁸⁶

Bütün idari işlemler genel veya belirli bir kamu yararını hedef almaktadır ve idari makamları işgal eden bir kişi veya kişilere tanınan yetki ve kamu gücü bu amaçla verilmiştir ve bu kişiler kendilerine verilen bu önemli gücün verilmiş amacına uygun hareket etmek zorundadırlar, eğer bu hedeften saparlarsa yetki saptırması yani maksat sakatlığı teşkil eder.⁸⁷

Ancak, yetki saptırmasının sınırını da, "bağlı yetki" oluşturur ve bağlı yetki bulunması halinde, idare her halükarda belirli bir karar almak durumundaysa, kararı alırken zihninden hangi düşünceler geçmiş olursa olsun bu işlemde yetki saptırması olduğu gerekçesi ile iptal edilemez.⁸⁸

⁸³ Atay, s. 500.

⁸⁴ Azrak Ali Ülke, *İdarenin Takdir Yetkisini Kötüye Kullanması*, *İzmir Barosu Dergisi*, Ağustos 1958, Sayı: 58/1, s.15.

⁸⁵ Gözler, Kaplan, s. 365.

⁸⁶ Gözler, Kaplan, s. 365.

⁸⁷ Yayla, *İdare Hukuku*, s. 140.

⁸⁸ Gözler, Kaplan, s. 369.

Bir başka deyişle, bağlı yetki halinde idari işlemin "sebepe" ve "konu" unsurları arasında zorunlu bir bağ tesis edilmektedir. İdari işlemin sebebi somut olayda gerçekleştiğinde idare bu işlemi yapmak zorunda kalmaktadır. Çünkü idarenin yapması gereken şey adeta ona emredilmiştir. Artık idare yapacağı işin uygun olup olmadığını veya en iyi çözüm tarzının ne olabileceğini yani yerindeliği düşünmeyecektir. Bağlı yetki, idari işlemin "yerindeliği" ile değil "hukukluluğu" sorunu ile ilgilidir.⁸⁹ ve taktır yetkisi ile bağlı yetki arasındaki ayrımın önemi de buradan kaynaklanmaktadır.

Dolayısıyla aslında "bağlı yetki" halinde idari işlemin amaç yönünden hukuka aykırılığı işlemin iptalini gerektirmez⁹⁰, çünkü bağlı yetki de işlemin konusu önceden yasa ile belirlenmiştir. Yöneticinin elinde tek bir çözüm yolu vardır; yani işlemi yapmanın seçme hakkı yoktur, belli bir karar alma zorundadır. Güdülen amacın hukuka aykırı olması, sonucu etkilemez⁹¹.

Vergi idaresi de ilke olarak bağlı yetki ile donatılmış bulunmaktadır, taktır yetkisinin geçerli olması söz konusu değildir. Çünkü kural olarak idare, tarh işleminin yapılmasıyla bağlıdır ve kanunun belirttiği durumda belirli bir işlemi yapmak zorunda kalmaktadır⁹² ve kanunda öngörülen sebebin gerçekleşmesi üzerine tesis edilen tarh işlemin kamu yararına ve hizmet gereklilerine uygun olduğu kabul edilmektedir.⁹³

Bu durumda, vergi tarh işleminde vergiyi doğuran olay (sebepe) meydana geldikten sonra idare için bağlı yetki haline gelen durumda idare mutlaka işlem yapmak zorunda kaldığı için bu işlemi yapacak kişinin zihnindeki düşüncesinin veya niyetinin bir önemi olmaz. Örneğin vergi

⁸⁹ Kaya, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s.93,94.

⁹⁰ Gözübüyük, *Yönelisel Yargı*, s. 207; Kaya, *Kamu Yararı*, s. 276: "Kamu Yararı taktır yetkisine sınır getiren bir kavramdır."

⁹¹ Gözübüyük, *Yönelisel Yargı*, s. 208; Gözübüyük, *Tan*, s. 586; Atay, s. 508: "Maksat unsurunun bütün idari işlemlerde değişmeyen bir anlamı sahip olması, yani idari işlemin maksadı kamu yararını gerçekleştirmeyi ifade ettiği için, bu unsorda da taktır yetkisi olmaz."

⁹² Şenyüz, *Yüce*, *Gerçek*, s. 161.

⁹³ Öncel, *Kıymetli Çığır*, s. 94: "Vergilendirme işlemlerinde sınırlı olarak kullanılabilir. Ancak taktır yetkisi örnekleri arasında verginin teclil, mühlet verme, uzlaşma sayılabilir. Bu taktır yetkilerinin kullanımında da kuşkusuz genel amaç olan kamu yararının gözlenmesi gerekir ve maksat unsurunda herhangi bir taktır yetkisi geçerli değildir."

yoklaması sırasında vergi memuru kin güttüğü bir sürücünün aracını durdurduğumu tespit ederse, kamu yararı değil de, aracını durdurmayan sürücüye yöneltik büyük bir zevk ve öç alma düşüncesiyle hareket etse bile yetki saptırmasından bahsedilemez. Bağlı yetki kapsamında yapılan işlemlerde kişisel amaç güdülse bile bu husus yetki saptırması sayılmayacak ve işlemin iptali sonucunu doğurmayacaktır.⁹⁴

Ancak bütün idari işlemlerin ortak amacı kamu yararı olduğundan, idarenin yetkisini kamu yararı dışında başka bir amaç için kullanmasında, bu alanda bir tercih ve seçim yetkisine sahip olmasına imkan yoktur.⁹⁵ Kanunlarda özel amaç açıkça gösterilmemiş olsa bile her idari işlem en azından "amaç" unsuru bakımından bağlı yetki taşımaktadır. Dolayısıyla bir idari işlemin bütün unsurlarının bağlı veya takdir yetkili olması diye bir şey söz konusu olmayacağından idarenin takdir ve bağlı yetkileri de kesin olarak ayrılamaz.⁹⁶

İdare takdir yetkisini kullanırken, nasıl eşit durumlarda eşit uygulamalar yapmak ve mevzuatın kendisine bıraktığı serbest alan içinde, eşitlik ilkesini gözetererek kamu yararı amacından ayrılmamak durumunda ise⁹⁷, bağlı yetki halinde de idare, "eşitlik" ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır.⁹⁸

IV. Doğal Hukuk Açısından Kamu Yararının Saptanması

Hukuk devleti veya hukukun üstünlüğü, "Anayasamızın üstünlüğü" gibi pozitif bir hukuk kuralı değildir. Toplum ve devlet hayatında hukuk ilkelerine bağlılığı, ideal hukuk ile pozitif hukuk arasındaki mesafeyi ka-

⁹⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 166.

⁹⁵ Onar S. Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C.1, İstanbul 1996, s. 426.

⁹⁶ Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi, s. 91.

⁹⁷ Giritli, Akgüner, Biçgen, Berk, s. 115, 116.

⁹⁸ Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi, s. 95: "Danıştay 10.D., E.1987/813, K. 1989/1908, 1.1.1989 kararında şu değerlendirmeyi yapmıştır: "...asgari şartları kabul eden ezanelerin tamamını ile anlaşma yapılması zorunlu olduğundan esas indirim oranı %3'den daha fazla indirim yapan ezane bulunmuşu gerekçesiyle sadece bu ezane ile anlaşma yapıp, diğerleri ile anlaşma yapılmaması konusunda idarelerin takdir hakkı bulunmamaktadır."

patma dileğini ve hedefini ifade eder⁹⁹. Bir başka deyişle, doğal hukuk, tabii hukuk, doğru hukuk ve hukuk idesi deyimleri "adalet" terimi ile eş anlamlı kullanılmıştır; çünkü bu kavramların tümü ile ifade edilmek istenen aslında, öncesiz ve sonsuz olarak doğru olan bir hukuk düzenidir ve içerik itibarıyla her zaman ve mekanda mutlakla doğru olan bir takım hukuk kuralları yer alır.¹⁰⁰

Doğal hukuk ilkelerinden en önemlisi de "herkesin hukuk karşısında eşit olmasıdır" ve bir ülkede pozitif hukuk kuralları da ancak doğal hukukun ilkelerine uydukları oranda değer kazanırlar.¹⁰¹

Kamu yararının meşruluk gerekçesi de adalet fikrine¹⁰² bağlıdır¹⁰³, ancak kural olarak eşitlik temelli adalet düşüncesinin geçerli olmadığı noktalar üzerinde ve eşitlik temelli adalet düşüncesi ile örtüşmeyen kurulum ve kuralların meşruluğunu temellendirmiştir.¹⁰⁴

Pozitif hukuk kuralları kapsamında yukarıda yapılan incelemelerde vergi mükelleflerinin tarih işleminde "siyasi/ kişisel amaç güdülerek milliyet haklarının sınırlanmış olmaları halinde dahi" "kamu yararı gerekçesi" ile hukuki korumadan yoksun kaldıkları görülmüştür. Ancak, doğal hukuk alanında, hukuk devleti ve adalet eksenli bir yeniden düşünce ürettiğimizde, "kamu yararı kavramının içeriği" ve belki de "kamu yararı kavramının gerekliliği" sorunsallarının da tekrar ele alınması gerekmektedir.

⁹⁹ Karayalçın Yeşar, *Hukukun Üstünlüğü (Kavram- Bazı Problemler)*, HPSA Yayınları, 4, AFA Yayınevi, Ekim 1998, s.144.

¹⁰⁰ Hirs Ernest, *Hukuk İdesi, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri*, HPSA Yayınları: 1, Alkım Yayınevi, Mayıs 1997, s. 317.

¹⁰¹ Dinçkol, s. 37.

¹⁰² Saban Nihal, *Yeni Yüzyılın Eğiliminde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik*, XII. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, s.79: "Adalet anlayışı ise, fertli hukuk sistemlerinde anlamını "eşit korumadan" bulmaktadır. Hukuk devletinde eşit koruma talebi: adalet. Sonuç: Adaleti gerçekleştirir karar. Vergide adaleti sağlayacak yargı karar. Kararın kesinleşmesi ile sona eren yargısal süreç."

¹⁰³ Uyanık, s. 57.

¹⁰⁴ Uyanık, s. 56.

1. Kamu Yararının İçeriği

Kamu yararı kavramına ilişkin tarihsel gelişme, mutlak toplun iktidarlarının ve monarşilerin iktidarı, tek ve değişmez bir toplumsal iyilik kavramı ile doğrularını göstermektedir. Bu kavram doğüstü ya da dinsel kökenlidir. Dolayısıyla çağdaş kamu yararı kavramını değışken ve ussal oluşu ile demokratik yönetim arasında nedensellik bağı olduğu söylenebilir. Günümüzde kamu yararının temel özelliği ise "tartışılmaz" değil aksine "tartışılabilir" olmasıdır ve iktidarın, toplumun ve Devletin amaçlarının, dayandıkları değer kavranlarının yeniden gözden geçirilmesi zorunlu hale gelmiştir¹⁰⁵.

Kamu yararı bugün olduğu gibi, "her derde deva" şeklinde "geniş" yorumlanması yerine mülkiyet hakkının korunması bağlamında "dar" yorumlanması, meşru bir araç olarak kalması açısından yasama, yürütme ve yargı organları tarafından sınırlandırılması/ sınırlarının belirlenmesi gerektiği, aksi takdirde kavramın geniş yorumlanması halinde zaten yapısında var olan sübjektiflik daha karmaşık ve içinden çıkılmaz hale geleceği belirtilmektedir¹⁰⁶.

Anayasanın "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olacağı" hükmü, İYUK 2/1/a bendi ile birlikte değerlendirildiğinde, idarenin yargısal denetime tabi tutulması ile her türlü eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun sağlanmasının amaçlandığı görülmektedir. Bu doğrultuda iptal davaları ile idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden denetlenmek suretiyle idarenin hukuk alanı içerisinde kalması sağlanmıştır¹⁰⁷. Ancak idari işlemin amaç yönünden yargısal denetimi yapılırken, idareyi işlemin tesisine yöneltene nedenler ve görünürdeki amaç dışında gerçek niyetin araştırılması, idareye işlem tesisinde tanınan görev ve yetkinin konusundan saptırılıp saptırılmadığı, yetkinin amaç dışı kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi de büyük önem taşımaktadır¹⁰⁸. Bu da hiç şüphesiz idare lehine tanımı dahi yapılamayan "kamu yararı" kavramı yerine, yapılan idari işlemde "kişisel ve/

¹⁰⁵ Akılloğlu, s. 22.

¹⁰⁶ Kaya, Kamu Yararı, s. 58.

¹⁰⁷ Ergen Cafet, İdari Yargı Davaları, Seçkin Yayınılık, Ankara 2008, s. 307.

¹⁰⁸ Ergen, s. 307.

veya siyasi çıkar ya da amaç güdülmüş olup olmadığının" değerlendirilmesini ve böylesi bir amaç var ise "en azından olumsuz bir nitelendirme ile (ayrıklama yöntemi) kamu yararının bulunmadığı tespitinin yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Yerli idaresinin bağı yetki halinde tarh işleminin amaç unsurunun yargıda değerlendirilmeye tabi tutulamayacağı, bir başka deyişle, yapılan tüm işlemlerde aksi kabul edilemez nitelikte ve içeriği de belirsiz "kamu yararının varlığı" karnesi, idarenin keyfi şekilde hareket etmesi anlamına gelmemelidir. İdare, her türlü sübjektif değerlendirmeden kaçınmalı, objektif ölçülere bağı kalarak aynı statüde bulunanları aynı işleme tabi tutmalı,¹⁰⁹ bir başka deyişle "eşitlik" ilkesine mutlak surette uygun hareket etmelidir.

2. Kamu Yararı Kavramının Gerekliği

Günümüzde ABD'deki main-stream siyaset bilimciler ve hukukçular kendi kuramlarında kamu yararı eleştirmekte ve terk etmektedirler. Oysa II.Dünya Savaşı sırasında kamusal yaşamı düzenleyen dokümanlarda kamu yararı, en çok başvurulan kavram idi¹¹⁰.

Kamu yararının reddeden kuramların kamu yararının işlevini üstlenecek başkaca bir kurum önerememeleri yine kamu yararına dönüşü zorlamakta ve devletin kutsanması, yüceltilmesi, dokunulmazlığı ve inatlılığı gibi amaçları gerçekleştirmek için varlığını korumaktadır¹¹¹.

Adalet ile kamu yararı arasındaki ilişkiyi ortaya koyması açısından söyle bir sorudan hareket edilebilir: Kamu yararı, adaleten üstün müdür? Adalet, hak edilenin hak edilen kadar alınmasını, hak edene hak ettiği kadarının verilmesini gerektirir. Oysa kamu yararı, bundan daha ötesi amaçlanır; kamu yararı, kişiyi hak edip etmediğine bakılmadan yapılan muamelede ortaya çıkacak toplam faydaya bakılır. Bu durumda kural olarak adaletin gereğini yapmak bir gereklilik ve asgari şart iken, kamu yararı gereğini yapmak her zaman bir gereklilik olmayıp,

¹⁰⁹ Kaya, İdarenin Takdir Yetkisi, s. 225.

¹¹⁰ Uyankı, s. 193.

¹¹¹ Akılloğlu, s. 11.

genellikle güzel görülen ve istenilen şeydir. Ancak uygulamada çoğu kez kamu yararamın gereği olarak ortaya konulan olgularda hak edilmemesine rağmen bir zarar ve mağduriyet, bazı muhataplar için de bir kalamama durumunu sözkonusudur ve bu durum kamu yararı ile adalet çatışmasını gündeme getirmektedir.¹¹²

Kamu yararı, bireysel çıkardan da farklıdır, onun üstünde veya dışında bir yararı ifade eder ve bu nedenle esas mesele, bu çelişkinin hangi araçlarla ve hangi kurallar etrafında uzlaştırıldığı ve dengelendiği meselesidir. Var olan bir devlet yetkisine karşı bireye açılması zorunlu koruma alanı, ödev-hak dengesini kuran bir okuma biçimi gerektirir. Vergi ödevi kamu yararamı amaçlar, verginin demokrasinin finansman aracı olduğunu söylemek toplumsal bir yararı ifade eder; ama ödevi dengeleyen haklar bağlamında vergi ödevinin demokratik gereklere uygun ve ölçülü olması gerektirir.¹¹³

Bağlı yetki halinde “amaç” unsurunun araştırılmayacağı kabul edilmesi halinde, vergi idaresi mükellefin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve hürriyetlerini de kısıtlamakta ve bunun gereğini de yine temel hak ve hürriyetlerin “kamu yararı” gereğiyle sınırlandırmaya bileceğine dair Anayasal yetkiye dayanmaktadır. Şu halde yapacağımız en önemli tespit, idari işlemlerden önce sorunun Anayasal düzenlemede çözümlenmesi ve temel hak ve hürriyetlere getirilecek sınırlandırmalarda, içeriği son derece belirsiz ve muğlak olan ve vergi işlemlerinde sadece “devlete kaynak sağlamak” olarak ifade edilen “kamu yararı” gereğinin kaldırılması büyük önem taşımaktadır.

Bitirirken

Çalışmayı bitirirken, başlangıç noktasına, yani bugün itibarıyla Türkiye manzarasını seyrettiğim pencerenin önüne yeniden geldiğimde; İlhan Özay’ın; “Mümkün olmayanı gerçekleştirme tutkusunu, insanları yaşama bağlayan en güçlü duygudur. Maksat unsuruna ilişkin olarak genelde hukuku ve özel olarak da hukuk devletine inanınmış idare hukukçularının mümkün olmayanı gerçekleştirme arzuları, bir tutku olarak nitelenebilir. Ama birgün

¹¹² Uyanık, s. 57.

¹¹³ Yalıtı Bilir, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul Eylül 2006, s. 64.

mutlaka olacaktır ve Türkiye, bu alanda duraksama ve gerilemeler gösterse de Cumhuriyet döneminde azımsanamayacak ölçüde yol almıştır. Bu inanca yalnız olmadığımı da Anayasa en azından “ruh ve lafzında” ifade etmektedir.¹¹⁴ Biçimindeki olumlu cümlesine benzer bir bitiş sözü bulabilemeyi çok istedim.

Ancak, dışarıda görülen manzaraya, bugün itibarıyla, pozitif hukuk kurallarının dahi bir anlam ifade etmediği bir Türkiye ve bu hal ile Olyanusa ülkesindeki düzene her geçen gün biraz daha yaklaşılmakta. Belki de bu nedenle, pencerenin önünden uzaklaşırken sözlerimi 1984 isimli eseri okuyan her hukukçuyu derinden etkileyen o cümle ile bitirebiliyorum: “Aslında hiçbir şey yasa dışı değildi, çünkü artık yasa diye bir şey yoktu”¹¹⁵.

¹¹⁴ Özay, s. 410.

¹¹⁵ Orwell, Bin Dokuz Yüz Seksen Dört, s. 33.

Kaynaklar

Kitaplar

- Akırlmaz Bahtiyar, Sezginer Murat, Kaya Cemil, Türk İdare Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 4.Baskı.
- Atay Ender Ethem, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, 3.Baskı, Ankara 2012.
- Bilici Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 23.Bası, Ankara 2010.
- Çakmak N.Münci, İdare Hukukunda Kuramsal Olarak Kamu Yararı, Seçkin Yayıncılık, Mayıs 2013.
- Dinçkol Abdullah, Hukuka Giriş, Der Yayınları, Dördüncü Basım, İstanbul 2007.
- Giritli İsmet, Akgüner Tayfun, Bilgen Pertev, Berk Kahraman, İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, Temmuz 2011.
- Gözler Kemal, Kaplan Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, 14.Baskı, Ağustos 2013.
- Gözler Kemal, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayınevi, Bursa 2002.
- Gözübüyük A.Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, 10.Bası.
- Gözübüyük A.Şeref, Tan Turgut, İdare Hukuku, Cilt II, İdari Yargılamaya Hukuku, 3. Bası, Ankara 2008.
- Kaneti Selim, Vergi Hukuku, 2.Bası, Filiz Kitabevi, 1989.
- Karahanogulları Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), Turhan Kitabevi, 2.Bası, Ankara 2012.
- Kaya Cemil, İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, Oniki Levha Yayıncılık, 1.Baskı, İstanbul, Ekim 2011.

- Kaya Cemil, Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavranına Danıştay'ın Bakışı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 1.Bası, 2011 Eylül.
- Onar S. Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.1, İstanbul 1996.
- Orwell George, Bin Dokuz Yüz Seksen Dört, Can Yayınları, Çev: Celal Üster, Mart 2012, 34.Basım.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 21.Bası, Ankara 2012
- Özay II Han, Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul 1996.
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayınları, 5.Baskı, Nisan 2009.
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Geçek Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa 2013.
- Uyanık Halit, Ekonomik Kamu Yararı Kavranının Türk İdare Hukukundaki Anlam ve İşlevi, Oniki Levha Yayıncılık, 1.Baskı, İstanbul 2013.
- Yalın Bilir, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, İstanbul Eylül 2006.
- Yayla Yıldızhan, İdare Hukuku, Beta Yayınları, 2.Basım, İstanbul, Eylül 2010.
- Yıldırım Turan, İdari Yargı, Beta Yayınları, 2.Baskı, Ekim 2010
- Süreli Yayınlar**
- Akılhoğlu Tekin, Kamu Yararı Kavranını Üzerine Düşünceler, İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Prof.Dr. Lütfü Durana Armağan Özel Sayısı, Sayı: 1-3, Yıl: 9, 1988.
- Azrak Ali Ülkü, İdarenin Takdir Yetkisini Köttüye Kullanması, İzmir Barosu Dergisi, Ağustos 1958, Sayı: 58/1.

Dündar Erol, *Maksat Denetimini (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre)*, Danıştay Dergisi, Yıl:4, Sayı:12-13, 1974.

Gülen Aydın, *Conseil 'Etat'ın Kamu Yararı Kavramına Yaklaşımı*, 2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu, Ankara 11-12, Mayıs 2000, Danıştay Yayınları, N:59, Ankara 2000.

Hırs Ernest, *Hukuk İdesi, Çağdaş Hukuk Felsefesi ve Hukuk Kuramı İncelemeleri*, HPSA Yayınları: 1, Alkım Yayınevi, Mayıs 1997.

Karayalçın Yaşar, *Hukukun Üstünlüğü (Kavram-Bazı Problemler)*, HPSA Yayınları:4, AFA Yayınevi, Ekim 1998.

Saban Nihal, *Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Eşitlik Vergi Adaleti: Özü Vergide Eşitlik*, XII. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Anayasal Mali Düzen", 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12.

Diğer Kaynaklar

www.rega.gov.tr

www.glb.org.tr

www.anayasa.gov.tr

Vergi Usul Kanunu'nun 153/A Maddesinde Yer Alan "Teminat Uygulaması"nın Hukuki Nitelendirilmesi, Anayasaya Uygunluğu Sorunu ve Kuruma İlişkin Çeşitli Sorunsallar

*Araş. Gör. İmran SEMİZ**

Giriş

6455 sayılı "Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"¹ ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 153/A maddesi olarak eklenen "Teminat Uygulaması" hükmüne ilişkin genel bir değerlendirme niteliği taşıyan çalışmamızda, öncelikle hükmün VUK'ta düzenlenmesinin gerekçesi ve ardından belli bir tasnife göre maddenin genel çerçevesi belirtilecektir. Devamında farklı mükellef grupları ve meslek mensupları için öngörülen teminatların hukuki niteliklerinin ne olduğu konusunda değerlendirmeler yapılacaktır. Bir sonraki aşamada söz konusunu uygulamanın anayasal bazda barındırdığı ayrıntılıklar ele alınacaktır; teşebbüs özgürlüğü, eşitlik ilkesi ve ilgili görülen diğer temel hak ve özgürlükler çerçevesinde değerlendirilmeler yapılacaktır. Çalışmamızda son olarak teminat uygulamasının doğurabileceği çeşitli sorunlar dile getirilecektir.

¹ İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

² 28.03.2013 tarihinde kabul edilen Kanun, 28615 sayılı ve 11.04.2013 tarihli Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.